

**РОЗВИТОК ЕКОЛОГО-ЕКОНОМІЧНОЇ ДУМКИ ТА ЇЇ ВПЛИВ НА
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК***Розкрито особливості формування поглядів дослідників на природні ресурси в
контексті існуючих економічних теорій та їх вплив на систему бухгалтерського обліку.**Встановлено фактори впливу на власників капіталу з метою охорони та відновлення
наколишнього природного середовища**Реалії сьогодення підтверджують, що економічний розвиток України
значною мірою залежить від рівня організації системи бухгалтерського обліку
А.Ф. Павленко¹*

Постановка проблеми. З огляду на деструктивні процеси, що почали проявлятися у всіх сферах буття людини, значної актуальності набули еколого-економічні питання. В сучасних умовах вирішити проблему дисгармонії у відносинах людини з навколишнім природним середовищем в рамках економічної методології практично не можливо.

Основна причина – це процес індивідуалізації, який стимулював прагнення людини до виокремлення з природного середовища. Людина воліє бачити себе окремо від природи – вона прагне панувати над природою. Ці процеси тривають доволі давно і, очевидно, будуть продовжуватися. Тому перед науковою спільнотою сьогодні стоїть завдання не стільки боротьби з екологічними проблемами сьогодення, скільки усунення їх причин та формування необхідного підґрунтя для інформаційного прориву, необхідного для трансформації мислення людини.

Огляд останніх досліджень і публікацій.

Дослідженням підходів до розкриття природних ресурсів у рамках існуючих економічних теорій займалися М. Блауг, О.О. Веклич, Т.В. Гайдай, Г. Гигс, С.М. Злупко, Г.Г. Кірейцев. Не дослідженими залишилися питання впливу економічної думки щодо природних ресурсів на систему бухгалтерського обліку.

Мета дослідження. Характеристика розвитку еколого-економічної думки та її вплив на бухгалтерський облік.

Виклад основного матеріалу. Закріплення принципу “панування” наклало серйозний відбиток на побудову економічних відносин. Як наслідок, була сформована економічна традиція, яка лягла в основу визначення вартості природних ресурсів. Вони розглядалися як безкоштовні дари, які людина має право споживати без будь-яких зобов'язань.

Закріплення такого ставлення можна спостерігати в розробленій фізіократами теорії “чистого продукту”. Попри те, що представники цієї економічної течії наголошували на винятковій ролі природи, зокрема, землі у створенні багатства, сам “чистий продукт” розглядався як дар природи людині. Кене Ф. вважав, що “чистий продукт” створюється не працею самою по собі, а працею у поєднанні із землею, природою. Оскільки “чистий продукт” є даром природи, єдиною його формою фізіократи вважали земельну ренту, яку фермери і селяни змушені були повністю віддавати власникам землі у вигляді орендної плати. Цим можна пояснити позицію Ф. Кене, який відмітив, що “без людської праці земля не має жодної вартості” [7, с. 24].

Схожу думку відстоював Д. Рікардо. Він розглядав землю “не як економічно, а як фізично обмежений ресурс, тобто не враховував можливості її штучного поліпшення” [10, с. 367]. Саме тому, розглядаючи ренту, він відмічав, що це частина продукту землі, що сплачується землевласникові як “вільний дар природи”, результат її “праці”.

У розробленій концепції розподілу, яка відома як теорія “трьох факторів” виробництва, Ж.-Б. Сей розглядав землю як один з основних виробничих факторів, який надає послуги зі створення вартості. Але, що характерно, оплату даних послуг у вигляді ренти повинні отримувати, на його думку, власники землі. Таким чином, нівелюється цінність земельних ресурсів.

Аналогічне ставлення людини до природних ресурсів зустрічається й у дослідженнях М. Бунге. “У задоволенні людських потреб беруть участь “дві продуктивні сили” – природа і праця. Природа надає у розпорядження людині дарові матеріали і дарові сили; праця, використовувана у виробництві, вимагає напруги м'язів, розумового уявлення, затрати часу і сили, тому (за винятком особистої залежності) вона не може бути даровою, і засоби, у виробництві котрих бере участь людина, мають цінність” [9, с. 325]. Продемонструвати дану традицію вдалося у визначенні багатства Ч. Кері. “Багатство, – на його думку, – полягає у здатності володіти даровими послугами природи” [9, с. 310].

Дослідження Тюнера яскраво продемонстрували механізм формування рівня ренти в результаті конкуренції між фермерами за отримання найкращої земельної ділянки, враховуючи віддаленість останньої від міста як ринка збуту (родючість ділянок Тюнер не диференціював). Зокрема, за Тюнером, максимальна земельна рента буде одержуватися із найближчих до міста земель, тобто у першому “концентричному кільці”, а в наступних буде поступово зменшуватися, тоді в останньому, яке символізує межі “ізолюваної держави”, її взагалі не буде [10, с. 343-344].

Критикуючи теорію земельної ренти А. Сміта, Ж.Б. Сея, Т. Малтуса, Д. Рікардо, Дж. С. Мілл відзначав аномальність і неприродність того, що земельна рента дає землевласникам те, що не є результатом їх праці. Дж. Мілл вважав земельних власників паразитуючим класом. В цьому, на його думку, проявлялась суперечність між прибутком і рентою.

Схожі ідеї обстоював у своїй теорії Ф. Бастія. На його думку, продуктивну силу землі важко приписати заслугам землевласника, який привласнює ренту лише тому, що володіє цією землею. Така позиція базувалася на економічній традиції визначення цінності природних ресурсів. На думку Ф. Бастія, “те, що дається дарма, повинно належати всім”. З цього приводу С.М. Злупко зазначає, що “суспільна гармонія” в цій частині могла б дещо постраждати, але Бастія знаходить пояснення: він розглядає землевласника як людину, що турбується про якість землі та є власником минулих послуг предків щодо обробітку та покращення землі” [9 с. 307].

Таким чином, в економічній теорії поступово сформувався і закріпився стереотип ставлення до навколишнього природного середовища, що передбачав нівелювання цінності природних ресурсів і набув поширення разом із розвитком теорії ренти та породив недбайливе ставлення до них.

Ще однією складовою ядра економічної традиції, яка закріпила недбайливе ставлення до навколишнього природного середовища є економічна раціональність, яка розповсюдилася і закріпилася в економічній теорії і суттєво вплинула на бухгалтерський облік. Априорність раціональної моделі поведінки людини закріпив

¹ Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції [“Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики”] (м. Київ, 14 травня 2010 р.). – К.: КНЕУ, 2010. – 518 с. – С. 13.

Аристотель. Подальше поширення раціонального стилю мислення пов'язане з прізвищами Ф. Бекона, Т. Гоббса, І. Ньютона, а в економічній науці – з прізвищем А. Сміта.

За Ф. Беконем “Знання і могутність людини співпадають, адже незнання причини ускладнює дію. Природа перемагається лише підпорядкуванням їй, і те, що в спогляданні є причиною, в дії є правилом” [1, с. 12]. “Людський розум за своєю природою спрямований на абстрактне і змінне мислить як постійне. Але краще розсікати природу на частини, ніж абстрагуватися. Необхідно більше вивчати матерію, її внутрішній стан і зміну стану” [1, с. 23]. “Наша логіка вчить і наставляє розум до того щоб не намагався тонкими хитрощами підмічати абстракцію речей (як це робить зазвичай логіка), але дійсно розсікати би природу та відкривав властивості тіл та їх певні в матерії закони” [1, с. 220].

В кінці XIX на початку XX ст. “характерна для машинного процесу дисципліна змушує до стандартизації поведінки і пізнання оточуючого світу, яка виражається у точних кількісних співвідношеннях, і прививає навик осмислення і пояснення фактів в контексті причинно-наслідкового зв'язку, в тому числі оцінку сили, яка притаманна фактам, речам, зв'язкам і навіть здібностям осіб. Метафізикою такого стилю думок є матеріалізм, а притаманна йому точка зору – ланцюг причинності. Такий менталітет найбільш поширився і закріпився в тих суспільствах, де досягнуті великі успіхи в сфері машинобудування, яка одночасно і причиною і наслідком машинного процесу” [4, с. 55-56]. Додавши до цієї характеристики стрімкий розвиток природничих наук, ідея з раціональністю людської поведінки є логічною і могла бути сприйнятою на той час як обґрунтування можливості існування “homo economicus”.

Ефективність математики у сфері природничих наук в ті часи, робили її надзвичайно привабливою для економічних досліджень. Настільки привабливою, що заради можливості використовувати математичний апарат у своїх дослідженнях, вчені-економісти були готові допустити будь-які спрощення, залишаючи поза увагою природні умови, в першу чергу, екологічну ситуацію. Таким спрощенням є предствалення людини, а саме “homo economicus”, головним елементом економічних відносин.

Подібна трансформація відкрила економістам шлях для використання математичного моделювання у наукових дослідженнях. Водночас, вони змушені були вдатися до спрощення реальних процесів і явищ в суспільно-економічних відносинах. Зайнявшись математичним моделюванням економіки, маржиналісти застосували “спрощення”, досліджуючи лише “чисту економіку”, тобто економіку поза соціальних форм. Цей термін прозвучав у назві роботи Л. Вальраса “Елементи чистої політичної економії” [3]. В такий спосіб маржиналісти трансформували предмет досліджень, намагаючись обійти будь-які класові інтереси. Ключовою проблемою стала економічна поведінка суб'єкта господарювання, яка передбачала використання ним рідкісних виробничих ресурсів. З цією метою В.С. Девонс запропонував змінити назву науки “політична економія” на більш нейтральну – “економікс”. Реалізувати це вдалося у своїх дослідженнях А. Маршаллу.

Пошук рівноваги, економічного оптимуму змістив фокус досліджень у напрямі оцінки та характеристики поведінки споживача (суб'єктивна оцінка корисності, а на її основі визначення вартості). Поза увагою залишилися проблеми виробництва, в тому числі пов'язані з необхідністю збереження навколишнього природного середовища. Отже, мотивація розглядалася поза відносин з довкіллям (екологічними умовами), що є її спрощенням.

Проблема полягає у наслідках, до яких призвело розповсюдження ідеї про раціональність. Людина втратила величезну кількість своїх якостей. Вона була позбавлена навіть права на емоції, які розцінювалися як обмеження, стереотипи, що заважали розповсюдженню “норм машинної ери”, нових “фінансових стандартів”.

Критикуючи школу Сміта-Рікардо, Б. Гільдебранд відмічав, що вона обмежила свої дослідження тільки сферою економічних явищ, зігнорували мораль, право, альтруїстичні та інші почування людей. “Смітівська школа, – писав Б. Гільдебранд, – розірвала будь-який зв'язок між

наукою і моральним завданням людського роду. Політична економія, на думку Б. Гільдебранда, є наукою моральною, а не вченням про людський егоїзм” [9, с. 361].

Доволі чітко негативно з приводу англійської економічної школи висловився Ч. Кері: “Британська школа економістів розглядає не дійсну людину, яка живе у суспільстві, а штучний витвір власної системи. Її теорія займається власними примітивними інстинктами людства, а на вищі дивиться, як на побічну обставину, яка чужа системі” [9, с. 309]. “Він уважав помилковим робити предметом політичної економії матеріальні потреби людини, бо це зводить її до стану тваринного світу. Для науки важливо вивчати всі явища, які впливають на людину, яка наділена почуттям, розумом, талантами. Помилка економістів, на думку Ч. Кері, полягає в тому, що у своїх дослідженнях вони беруть дику тварину, назвати яку “іменем людини означало би принизити поняття, поєднане з цим словом і прийняте Адамом Смітом за вираз ідеї істоти, подібної до Творця” [9, с. 309]. Кері Ч. критикував матеріалістично обмежене тлумачення людини, яка ніби служить знаряддям для капіталу, а не навпаки. Остеронь залишилися екологічні умови, актуальність і важливість яких сьогодні зростає. Описати таку ситуацію задовго до моменту її настання вдалося голландському філософу Б. Спінозі: “В теорії людина опинилася відокремленою від природи і зануреною в замкнений психологічний і соціальний світ, опинилася “державою в державі” [17, с. 68].

Ігнорування екологічних проблем зумовлене поведінкою людини, яка визначалася прагненням до максимізації прибутку. Будучи основою поведінки “homo economicus” економічна раціональність виправдовує прагнення до мінімізації витрат, пов'язаних з охороною та відтворенням природних ресурсів.

Ідея з раціональності поведінки суб'єктів мікроекономічного рівня суспільно-економічних відносин визначила прагматичний характер бухгалтерського обліку. Прийнявши її за аксіому, дослідники почали обмежуватися мікроекономічним значенням бухгалтерського обліку. На цій основі з'являється і починає розвиватися управлінський облік. Його появу можна пояснити завданнями, які постали в результаті становлення індустріального суспільства.

Основою індустріальної економіки стала масштабність виробництва, яка була необхідна для ефективної конкуренції на ринку. “Мова йде про світ великих корпорацій, в якому люди все більше і більше обслуговують потреби цих організацій, хоча вважається, що останні обслуговують людей. Це світ, в якому мотиви, які лежать в основі дій членів організацій, не вкладаються в схеми стандартних підручників. Ринок не лише не є контролюючою силою в економіці, але все більше і більше пристосовується до потреб суб'єктів господарювання” [8, с. 9].

Можливість використовувати переваги масштабності забезпечив бухгалтерський облік. Розвиток його методів, зокрема, обліку витрат і методу калькулювання, став запорукою ефективності підприємства індустріального суспільства. Так сталося, що бухгалтерський облік озброїв підприємства в їх конкурентному протистоянні. Він виступив цеглиною, на якій було збудовано індустріальний економічний світ.

Використання бухгалтерського обліку в частині контролю та управління витратами, допомагало мінімізувати вплив невизначеності ринку, компенсуючи тим самим збитки, пов'язані з трансакційними витратами. На цій основі починають з'являтися і розвиватися транснаціональні компанії. В результаті вони стали основними економічними суб'єктами індустріальної системи, філософією функціонування якої було економічне зростання, яке асоціювалося з приростом економічних показників як на мікро- так і на макрорівні. Єдиною обставиною, яка мала стримуючий вплив на економічне зростання, була постійна позитивна динаміка населення Землі.

На значення проблеми пропорційності між населенням і землею, як основним продуктивним ресурсом, вказував Платон. Її вирішення було однією з ключових умов при побудові справедливої держави. Справедлива держава за Платоном, це, перш за все, держава, в якій відбувається справедливий розподіл

землі. “Щаслива обставина, – яка позитивно впливатиме на функціонування держави є, – відсутність страшного і небезпечного конфлікту щодо перерозподілу землі [14, с. 894].

Відповідаючи на запитання, яким же способом можливо так правильно розподілити землю, Платон відмічає: “Перш за все необхідно встановити чисельність населення, іншими словами, скільки буде у нас жителів. Потім необхідно вирішити, на скільки частин ми їх поділимо і наскільки великою буде кожна частина. Визначивши це, можна приступити до найбільш рівномірного розподілу землі та житла. Яка кількість громадян буде достатньою, можна визначити не інакше, як у відповідності з кількістю землі і з найближчими державами. Землі необхідно стільки, щоб вона була спроможна прогодувати цю кількість людей за умови їх розсудливості, але не більше” [14, с. 895].

Про можливі негативні наслідки зумовлені постійним зростанням населення застерігав Ф. Кене: “Необхідно менше прагнути до збільшення чисельності населення і більше до збільшення національного доходу” [12, с. 249]. За словами А. Маршалла: “Проблема зростання населення в більш або менш загальній формі приковувала до себе увагу вдумливих людей в усі часи історії людства. Вплив проблеми зростання населення, часто явний, а інколи навіть чітко не усвідомлений людьми, можна прослідкувати у великій частині правил, звичаїв, обрядів, які вимагали дотримуватися в східному та західному світі законодавці, особи, які захищають моральні принципи і ті безіменні мислителі, мудрості яких наклала свій відбиток на національні звичаї і норми поведінки” [12, с. 246-247].

Водночас, завдання вирішення проблем, пов'язаних зі зростанням населення, зокрема, екологічних, для нього не є таким, що заслуговує на увагу вчених-економістів. На думку А. Маршалла: “Англійські економісти першої половини минулого століття переоцінювали тенденцію впливу зростання населення”. Пояснюючи такий висновок, А. Маршалл цитує Т. Малтуса: “те, що відбувалося в минулому, очевидно, повториться і в майбутньому і що зростання населення, якщо він не буде обмежений добровільним стримуванням, буде стримуватися бідністю або іншими згубними причинами” [12].

Пояснення такої ситуації, що склалася в економічній теорії, спробував дати М. Блауг: “З приходом граничного аналізу Малтуса теорія зникла з економічної науки, але не тому, що економісти перестали в неї вірити. Більшість великих особистостей того періоду – Джеванс, Маршал, Віксид, Вальрас і Кларк – вважали теорію Малтуса загалом правильною. Але приріст населення в новій економічній теорії розглядався як екзогенна змінна величина. За словами Джеванса, “завдання економічної науки” таке: “Дано – певну кількість населення з різними потребами і виробничими можливостями, яке володіє певною кількістю землі та іншими матеріальними ресурсами; треба знайти – спосіб застосування його праці, який максимізував би корисність виробленої продукції” [2, с. 271].

Таким чином, розповсюдження принципу раціональності, наслідком якого стало закріплення філософії максимізації прибутку, сприяло розвитку економічної традиції, яка закріпила недбале ставлення до навколишнього природного середовища. Тому наслідки задекларованого економічного зростання, в першу чергу, екологічні, залишилися поза увагою вчених-теоретиків.

З огляду на те, що дослідження у сфері бухгалтерського обліку та їх актуальність визначається як практичними питаннями, пов'язаними з особливостями суспільно-економічних відносин, так і змінами в теоретичних концепціях у сфері економічних досліджень, розповсюдження такої традиції мало серйозний вплив і на розвиток бухгалтерського обліку.

Серед іншого, це обумовлено тим, що завдання бухгалтерського обліку залежать від детермінант ціннісної орієнтації (уявлення, знання, інтереси, мотиви, потреби, ідеали, стереотипи), які формуються на різних рівнях економічної системи (теоретичний та функціональний) і, взаємодіючи, генерують сукупність інституційних запитів.

Вплив інституційних запитів відбувається через дію формальних (система нормативного регулювання) та неформальних (традиції, культура ведення бізнесу) інституцій на систему бухгалтерського обліку та проявляються у формі управлінських запитів.

Запит на інформацію, пов'язану з екологічною діяльністю або ж екологічними наслідками, може бути зумовлений різними причинами:

- причини-умови (кризи, катастрофи тощо);
- економічні причини (нестача ресурсів, кризи тощо);
- ринкові причини (попит на екологічно чисту продукцію);
- розвиток людської свідомості (відчуття причетності до загального еволюційного процесу, відчуття цілісності з природою).

Перші два види причин впливають на власника капіталу, змушуючи його враховувати зовнішні (природні) умови функціонування підприємства через що породжується об'єктивна необхідність у екологічній інформації, яку може забезпечити система бухгалтерського обліку.

Надзвичайно актуальними в цьому контексті є дослідження Дж. Форрестера та Д. Медоуза. Аби привернути увагу людства до проблем екології Дж. Форрестер розробив модель “Світова динаміка” або “Світ-1”, яка опублікована у 1971 р., у якій намагався побудувати і описати характер функціонування динамічної світової моделі, яка б з'єднувала населення, капіталовкладення (фонди), географічний простір, природні ресурси, забруднення і виробництво продуктів харчування. На думку автора, саме вони є основними компонентами, які, взаємодіючи, обумовлюють динаміку змін у світовій системі. Стратегія розвитку, вважає Дж. Форрестер, повинна бути орієнтована на перехід від динамічного зростання до стану світової рівноваги. Автор виділив 5 змінних величин, дані за якими збиралися починаючи з 1900 р.:

1. Чисельність населення Землі у фізичних величинах.
2. Питома вага інвестицій в сільське господарство у загальній кількості інвестицій у фізичних одиницях.
3. Валові інвестиції в умовних одиницях.
4. Запаси природних ресурсів в умовних одиницях.
5. Рівень забруднення довкілля [11, с. 201-202].

Форрестором Дж. були зроблені висновки про майбутні тенденції спустошення природних ресурсів, підвищення цін на сировину, відволікання інвестицій в сільське господарство у збиток іншим галузям, падіння обсягів виробництва, скорочення кількості продовольчих товарів на одну людину [11, с. 202]. Однак, наявність та об'єктивність таких причин не мали суттєвого впливу на поведінку власника та його зацікавленість у веденні бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Людина продовжувала занурюватися у фазу індивідуалізації, керуючись короткостроковими фінансовими цілями, ігноруючи наслідки і загрози, які існують як для неї, так і для всієї планети.

На актуальність і можливості ринкових факторів-стимулів звернув увагу у своїх дослідженнях Ф. Бастіа. Основним питанням політекономії, на думку Ф. Бастіа, повинно стати не питання про закони виробництва, про зацікавленість виробника, а про основні закономірності процесу споживання, оскільки саме воно зумовлює напрями розвитку виробництва [9, с. 308].

Визнаючи, що лише споживач нав'язує свою об'єктивну волю виробнику, Ф. Бастіа пише про його моральну відповідальність перед суспільством, відводячи

йому роль вихователя смаків і вподобань, відповідального за нерозумні форми споживання. "Якщо людство удосконалюється, то це тому, що морально удосконалюється споживач" [9, с. 308-309].

Формування запиту власником капіталу (системою управління підприємства) під впливом причини пов'язаної з розвитком свідомості є своєрідним індикатором розвитку суспільства, що виражається в характері та організації суспільно-економічних відносин. Підґрунтям такого запиту є людське ставлення до навколишнього природного середовища. Ця проблема ширша аніж виключно проблема споживання ресурсів. Це проблема менталітету, мислення, психології, культури.

Перші кроки у напрямі вирішення екологічних проблем зроблені в рамках інституційної теорії. Інституційну термінологію першим почав застосовувати Т. Веблен у своїй статті "Чому економіка не є еволюційною наукою" (1898 р.). У праці "Теорія бездіяльного класу: Економічне дослідження інституцій" [4] під інституціями Т. Веблен розуміє комплекс звичних способів мислення щодо відносин між людиною і суспільством, а також загальноприйняту поведінку. Їх трактування не зазнало особливих змін і в подальших дослідженнях Т. Веблена, окрім акценту на те, що інституції є продуктом тривалого попереднього історико-соціального досвіду людей. Він розглядав інститути як складні утворення, кумулятивна динаміка яких визначає траєкторію розвитку. Тому становлення індустріальної системи він доводив через інституційні зміни.

В Україні інституційний напрям наприкінці ХІХ – початку ХХ ст. розвивали М. Бунге, Д. Піхно, М. Туган-Барановський, М. Зібер, М. Соболев, В. Железнов, В. Левитський. До сьогодні так і не склалася єдина класифікація інституційних теорій, залишаючи місце для дуалізму старого інституціоналізму (Т. Веблен, Дж. Коммонс, Дж. К. Гелбрейт) і неоінституціоналізму (Р. Коуз, У.К. Мітчелл, Дж. Бьюкенен, Д. Норт, Дж.М. Ходжсон, Х. Демсец, М. Ослон, Р. Познер). Обидва напрями сучасного інституціоналізму сформувалися або на основі, або під суттєвим впливом неокласичної теорії.

Нобелівський лауреат Д. Норт зазначає, що "інституції – це правила гри в суспільстві або, точніше, придумані людьми обмеження, які спрямовують людську взаємодію в певне річище. І, як наслідок, вони структурують стимули в процесі людського обміну – політичного, соціального чи економічного. Інституційна зміна визначає шлях, яким суспільство розвивається в часі, і тому є ключем до розуміння історичної зміни" [13, с. 10].

Ходжсон Дж. визначає інституції як довговічні системи правил, що склалися та укорінилися, які надають структуру соціальним взаємодіям [18, с.11]. Таким чином, на думку вченого, інституції складають сутність системи соціальних правил. За Дж. Ходжсоном, зміст поняття інституції включає, як норми поведінки та соціальні конвенції, так і, юридичні та формальні правила гри.

Для раннього інституціоналізму категорія "інституція" слугувала своєрідним "тараном" у прориві економічної теорії в галузі міждисциплінарних досліджень, суміжних з іншими суспільними науками. Вона виступила теоретичним засобом включення соціального, історичного та культурного антропогенезу в площину економічної науки "перехід від аналізу "людини економічної" до всебічності, універсальності "соціальної людини". Як стрижень інституційних досліджень ця категорія втілювала протидію з боку гетеродоксії по відношенню до переважаючої з кінця ХІХ ст. тенденції звузнення предмета економічної науки до меж абстрактно-формалізованої "чистої" економічної теорії, декларованої представниками маржиналізму та неокласики [6, с. 58]. Таким чином, інституційна теорія, окрім всього іншого, дозволяє

звільнити людину від "кайданів раціональності", в які вона потрапила в результаті синтезу економічної теорії та природничих наук.

Визнання впливу суспільства на поведінку суб'єкта бухгалтерського обліку вимагає враховувати ціннісний аспект знання, який проявляється у філософському знанні у вигляді роздумів про етичні, естетичні та екологічні цінності, про шляхи і тенденції розвитку людства. Це означає, що інформація бухгалтерського обліку, яка з часом трансформується у знання, є результатом не лише абстрактно-теоретичної і практичної діяльності, пов'язаної з веденням бухгалтерського обліку, але й вираженням ціннісних установок і орієнтацій.

Відповідно, процес використання методів бухгалтерського обліку, направлений на формування бухгалтерської інформації, має включати ціннісні орієнтації, що є складовими екологічної свідомості, яка проявляється у вигляді формальних і неформальних обмежень. Це дозволить розширити знання про бухгалтерський облік, а також фактори, які впливають на його розвиток, збагативши тим самим теорію бухгалтерського обліку.

Тому важливо брати до уваги теоретичні положення, за допомогою яких і в рамках яких відбувається розвиток теорії бухгалтерського обліку. Їх поєднання створює простір, у якому він функціонує та розвивається.

Зв'язок проблем економічних з екологічними слід розглядати в контексті зв'язку "людина-середовище". Такий підхід обумовлений існуванням постійного безперервного обміну людини з довкіллям. Людина повинна розглядатися як відкрита система. Споживання ресурсів і продукування є невід'ємними частинами людської поведінки, в тому числі, що стосується суспільно-економічних відносин. Зазначені складові формують мотиваційну основу людської поведінки.

Реалізувати такий підхід вдалося В. Вернадському. В першу чергу, це стосується розкриття проблеми споживання. Він розглядає життя людини як складову космічного процесу у нерозривному зв'язку з навколишнім природним середовищем, яке він називає біосферою. "Життя людини – є частиною руху природи, яка є механізмом перетворення сонячної енергії в біосфері в земні сили. Речовина біосфери завдяки космічному випромінюванню пронизана енергією; вона стає активною, збирає і розподіляє в біосфері отриману у формі випромінювань енергію, перетворює її в кінці кінців в енергію в земному середовищі вільну, здатну виробляти роботу" [5, с. 37]. "По суті, біосфера може розглядатися як ділянка земної кори, занята трансформаторами, які переводять космічне випромінювання в дійсну земну енергію – електричну, хімічну, механічну, теплову і т.д." [5, с. 43]. "Хімія біосфери вся проникнута явищем життя, захопленою нею космічною енергією" [5, с. 95].

"Значення біосфери в планетному механізмі надзвичайно виняткове. В речовині біосфери проявляється космічний механізм [5, с. 38]. Щоб це пояснити В.І. Вернадський зазначає, що "Давні інтуїції великих релігійних творців про "тварей" Землі, зокрема про людей як дітей Сонця, набагато ближче до істини, ніж думають ті, хто бачить у тварях Землі лише ефемерні створіння сліпих та випадкових змін земної речовини, земних сил. Тварі Землі є створенням складного космічного процесу, необхідною і закономірною частиною чіткого космічного механізму, в якому, як нам відомо, немає випадковості" [5, с. 38]. "Проміння Сонця обумовлюють головні риси механізму біосфери. Вивчення впливу сонячних випромінювань на земні процеси вже достатні для отримання першого, але точного висновку і глибокого уявлення про біосферу як земного і космічного механізму" [5, с. 43].

Важливо відмітити, що розвиток біосфери В. Вернадський пов'язує з діяльністю людини. При цьому виняткове значення, на думку вченого, має інформація. "Під впливом наукової думки і людської праці біосфера переходить в новий стан – в ноосферу. Ми переживаємо в теперішній час виняткове проявлення живої речовини в біосфері, генетично пов'язане з виявленням соті тисяч років тому *Noto saariens*, створення цим шляхом нової геологічної сили, наукової думки, яка різко збільшує вплив живої речовини в еволюції біосфери" [5, с. 252]. "Створення ноосфери з біосфери є явище природне, більш глибоке і потужніше в своїй основі, ніж людська історія. Воно потребує сприйняття людства як єдиного цілого. Це його обов'язкова передумова" [5, с. 261].

Такі висновки є надзвичайно важливими для характеристики ролі та значення бухгалтерського обліку, зокрема, обліку екологічної діяльності. Функціональний статус бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності відкриває перед ним широкі перспективи, пов'язані з гносеологічним змістом бухгалтерської інформації.

Інформація, сформована в системі бухгалтерського обліку, що стосується екологічної діяльності підприємства або ж екологічних наслідків його функціонування, є основою для інформаційної революції. Такий інформаційний прорив необхідний для реалізації всіх причин-стимулів зацікавленості власника у збереженні навколишнього природного середовища, в першу чергу пов'язаної з розвитком свідомості людини.

Для його реалізації необхідно переглянути зміст процесів, пов'язаних з суспільно-економічною діяльністю людини. Крім В. Вернадського це завдання спробував реалізувати також С. Подолинський.

Описуючи всесвіт, С. Подолинський відмічає, що кількість його енергії є вічно незмінною. "Деякі небесні тіла передають різноманітні види енергії у великій кількості через світовий простір іншим небесним тілам, ми маємо право зробити висновок, що ці небесні тіла, планети і супутники, що одержують енергію у вигляді теплових, світлових, хімічних променів, магнетизму тощо, від найближчого до них сонця. Безсумнівно, що така постійна передача енергії з місць, що мають великі її запаси, до інших місць, де її менше, повинна через вельми тривалий проміжок часу призвести до повсюдного вирівнювання енергії" [15, с. 206].

Таким чином, ключовим процесом, який забезпечує життя у всесвіті, є перетворювання енергії. На думку С. Подолинського, ключову роль в цьому процесі відіграє людина. Саме тому серед способів, за допомогою яких сонячна енергія може бути перетворена в механічний рух, С. Подолинський виділяє м'язову роботу тварин і людини, винахід і виготовлення штучних двигунів, машин за допомогою психічної і м'язової роботи людини і вищих тварин. "Праця є таке споживання механічної і психічної роботи, нагромадженої в організмі, що має результатом збільшення кількості перетворюваної енергії на земній поверхні" [15, с. 229]. "Крім того праця людини є необхідною для забезпечення енергетичного балансу. Загальна кількість енергії, одержувана поверхнею Землі з її внутрішності і від Сонця, поступово зменшується. У той же час загальна кількість енергії, що накопичена на земній поверхні і є в розпорядженні людства, поступово збільшується. Збільшення це відбувається під впливом праці людини і домашніх тварин. Під назвою корисної праці ми розуміємо всяке споживання механічної і психічної роботи людини і тварин, що має результатом збільшення бюджету перетворюваної енергії на земній поверхні" [15, с. 281]. Тому С. Подолинський робить висновок, що людство відповідає вимогам для досконалої машини.

Характеризуючи вчення С. Подолинського, С.М. Злупко відмічає, що "С. Подолинський був першим, хто обґрунтував дороговкази органічного енергообміну в

суспільно-економічній системі на основі взаємодії людини і довкілля" [9, с. 496]. Але це були лише перші кроки в цьому напрямі. "У широкому розумінні Подолинський роз'яснював розумність колективного співжиття з позицій енергетичної ефективності, однак не зумів чітко сформулювати особливості такого життя" [10, с. 431].

В цьому ж напрямі здійснював дослідження М.Д. Руденко. Він відмічає наявність взаємозв'язку між явищами природними і явищами суспільними, зокрема, що стосується абсолютної та відносної додаткової вартості.

Абсолютну додаткову вартість М.Д. Руденко називав енергією прогресу. "Якщо відсутнє її виробництво – держава зі всією неминучістю посувається до своєї загибелі. І тим швидше, чим інтенсивніше розвивається промисловість. Це згубне прискорення пояснюється тим, що за законом збереження і перетворення енергії родючість землі (абсолютна суспільна енергія) переливається в енергію промислових підприємств (відносна суспільна енергія)" [16, с. 364]. "Відносна додаткова вартість – це, власне, вартість облікова, фінансова. Або, простіше кажучи, бухгалтерська" [16, с. 363].

"Слід вважати законом: абсолютна суспільна енергія повинна володіти настільки ж вільним рухом – без обривів, без вузьких місць, – як і енергія відносна" [16, с. 366]. Це повинен забезпечувати ринок, який М.Д. Руденко називав "кібернетичною машиною, в якій роль електронів виконують самі люди. А там, де ця кібернетика зруйнована, обов'язки ринку переймає на себе державний мозок" [16, с. 366]. Однак, існують ризики облаштування економічного організму. М. Руденко їх пов'язував з недоліками державного управління, в першу чергу, це стосується бюрократії, деспотичної ідеології.

Отже, дослідження В. Вернадського, С. Подолинського, М. Руденка заклали надійних теоретичний фундамент для формування принципів співіснування людини та природи. Найкращим чином їх вдалося описати В. Вернадському: "Людина вперше реально зрозуміла, що вона житель планети і може – повинна – мислити і діяти в новому аспекті, не лише в аспекті окремої особистості, сім'ї або роду, держави або їх союзів, але і планетарному масштабі. Вона як і все живе, може мислити і діяти в планетарному аспекті тільки у сфері життя – в біосфері, в певній земній оболонці, з якою вона нерозривно пов'язана і піти з якої вона не може. Її існування є її функція. Вона несе її всюди. І вона неминуче, закономірно, безперервно змінює її" [5, с. 262].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Екологічна проблематика є відносно традиційною для економічних досліджень. Коріння такої традиції сягає доби античності й пов'язане з дослідженнями Платона та Аристотеля, які закріпили за землею статус багатства. На відміну від мислителів античності, сучасні дослідники розглядають, як правило, лише ресурсну проблему екології, що є неприпустимим спрощенням.

На вирішення проблем, пов'язаних з екологічними наслідками суспільно-економічної діяльності людини, негативно впливає сформований методологічний підхід у дослідженні екологічних проблем. Це пов'язано з тим, що в економічній теорії доволі тривалий час природні ресурси розглядалися як дар природи людині. Як наслідок, сформувався стереотип відношення до навколишнього природного середовища, який проявився у формі зневажливого ставлення до природи, а отже, і відсутності будь-яких зобов'язань перед нею з боку людини. Визначальною причиною такої ситуації є процес індивідуалізації людини, який спричинив прагнення до самовиокремлення її з навколишнього природного середовища.

Розповсюдження в економічній теорії принципу раціональності сприяло закріпленню в практиці господарського життя принципу максимізації прибутку, який знищив будь-яку зацікавленість власника капіталу

або ж системи управління підприємства у збереженні довкілля. Цим пояснюється відсутність запиту з боку власника та системи управління на інформацію, пов'язану з екологічною діяльністю. Тому будь-які апелювання до власника щодо негативних наслідків здійснюваної ним діяльності не мають результатів. Зруйнувати таку економічну традицію та стереотипи, сформовані нею, може система інформування.

Будучи головним суб'єктом ринкових відносин, споживач спроможний сформувати попит на продукцію, забезпечення якою вимагатиме від власника підприємства екологізувати діяльність, а отже, і вести бухгалтерський облік такої діяльності. Існування зазначеного попиту впливатиме й на характер конкуренції, що також є стимулюючим фактором.

Значна роль у вирішенні проблеми відводиться науковим дослідженням, пов'язаним з екологічною проблематикою, результати яких спроможні спровокувати інформаційну революцію, здатну змінити мотивації людини, змусити її переоцінити своє місце та роль у процесі розвитку природи та життя на планеті Земля та за її межами. Для цього необхідно змінити акцент наукових досліджень, розглянувши економічні проблеми в контексті "людина-середовище". Перші кроки в цьому напрямі вже зроблені В. Вернадським, С. Подолінським.

Список використаної літератури:

1. Бекон Ф. Сочинения в двух томах. Т. 2 / Ф. Бекон; [сост., общая ред. и вст. статья А.Л. Субботина]. – М.: "Мысль", 1972. – С. 582.
2. Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі / Б. Марк.; [пер. з англ. І. Дзюб]. – К.: Вид-во Соломії Павличко "Основи", 2001. – С. 670.
3. Вальрас Л. Элементы чистой политической экономии / Л. Вальрас. – М.: Изограф, 2000. – С. 448.
4. Веблен Т. Теория делового предприятия / Т. Верлен; [пер. с англ.] – М.: Дело, 2007. – С. 288.
5. Вернадский В.И. Биосфера и ноосфера / В.И. Вернадский; [предисловие Р.К. Баландина]. – М.: Абрис-пресс, 2007. – С. 576.
6. Гайдай Т.В. Інституція як інструмент інституційного економічного аналізу / Т.В. Гайдай // Економічна теорія. – 2006. – № 2. – С. 53-64.
7. Гиггс Г. Физиократы. Французские экономисты XVIII века / Г. Гиггс; за ред. П.Б. Струве; [пер. с англ. О.Ю. Гофман] – С-Пб: Книжный магазин и контора изданий О.Н. Поповой, 1899. – С. 116.
8. Гэлбрейт Дж. Новое индустриальное общество / Дж. Гэлбрейт; [пер. с англ.] – С-Пб.: Terra Fantastica, 2004. – С. 602.
9. Злупко С.М. Історія економічної теорії: [підручник] / С.М. Злупко. – [2-ге вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2005. – С. 719.
10. Ковальчук В.М. Історія економіки та економічної думки: [навч. посіб.] / В.М. Ковальчук, М.В. Лазарович, М.І. Сарай. – К.: Знання, 2008. – С. 647.
11. Лавров Е.И. Экономический рост: теория и проблемы: [учебное пособие] / Е.И. Лавров, Е.А. Капогузов. – Омск: Изд-во ОмГУ, 2006. – С. 214.
12. Маршалл А. Принципы экономической науки [Т. 1-3] / А. Маршалл – М.: Прогресс, 1993. – С. 249.
13. Норт Д. Институції. Институційна зміна та функціонування економіки / Д. Норт; [пер. з англ. І. Дзюб]. – К.: Основи, 2000. – С. 198.
14. Платон Диалоги. Книга вторая; [пер. древнегреч. Н.В. Самсонова, А.Н. Егунова, С.С. Аверинцева, С.Я. Шейнман-Топштейн, С.П. Кондратьева; ввод. ст. к 3–4 тт., к диалогам "Филеб" "Тимей", "Критий" А.Ф. Посева; ввод. ст. к диалогу "Государство" В.Ф. Асмуса; примеч. к диалогам, указ. и библиогр. сост. А.А. Тахо-Годи]. – М.: Эксмо, 2008. – С. 1360.
15. Подолінський С.А. Вибрані твори / С.А. Подолінський; [упоряд. Л.Я. Корнійчук]. – К.: КНЕУ, 2000. – С. 328.
16. Руденко М.Д. Енергія прогресу. Генезис і сучасність. Метафізична поема. Публіцистика. Поема. / М.Д. Руденко – К.: Журналіст України. – 2008. – С. 716.
17. Философия экономики: [учеб. пособие] / Отв. ред. С.В. Синяков. – К.: "Альтерпрес", 2002. – С. 384.
18. Ходжсон Д. Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Д. Ходжсон; [пер. с англ.]. – М.: Дело, 2003. – С. 464.

ЗАМУЛА Ірина Валеріївна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- проблеми обліку, контролю та аналізу антропогенного впливу на навколишнє середовище;
- облік природно-ресурсного потенціалу