

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА С ЦЕЛЬЮ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО МЕХАНИЗМА УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ**

**THEORETICAL FOUNDATIONS OF CONSTRUCTION OF THE ACCOUNTING SYSTEM FOR THE PURPOSE ENSURING THE ECONOMIC MECHANISM FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT**

CZU: 657.504.03(477)

*ЗАМУЛА Ирина Валериевна<sup>1</sup>, ТРАВИН Виталий Викторович<sup>2</sup>*

*<sup>1,2</sup>Житомирский государственный технологический университет, Украина*

*E-mail: <sup>1</sup>zamulairina@gmail.com; <sup>2</sup>vitaliytravin2@gmail.com*

**Abstract.** In the modern phase of the development of civilization, the problem of resource-ecological safety of human life is the first and extremely acute. Her decision lies in the conceptual reorganization of relations in the human-nature system. However, until now, Ukraine and the world as a whole have not developed a management mechanism that would meet the requirements of the society for the conservation and restoration of natural resources and ensure sustainable development of the country. In such a situation, information support for the management of natural resources and the attraction of natural capital to the process of making environmental and economic decisions is of great importance. The study is devoted to the conceptual issues of accounting and information support for environmental management, based on the needs of users of information at the micro and macroeconomic level, in order to preserve the biosphere and achieve sustainable development of the country's economy.

Taking into account the possibilities of synthesis of ecology and economics, the necessity and possibility of creating a universal system of management based on the concept of sustainable development dynamically included in the existing ecosystem without disrupting its harmonious functioning is proved. It is this system that is the ecological activity of the enterprise.

**Key words:** sustainable development, information security, accounting, ecological economics

**JEL Classification:** A12, M 41

**Введение**

В современной фазе развития цивилизации первоочередной и чрезвычайно острой является проблема ресурсно-экологической безопасности жизнедеятельности человека. Ее решение заключается в концептуальной перестройке отношений в системе человек-природа. Прежде всего, это касается внедрения результатов научно-технического прогресса, которое должно происходить с обязательным учетом таких факторов, как наличие природных ресурсов, уязвимость окружающей среды, необходимость сохранения экологической устойчивости и экологической емкости. Во-вторых, это касается формирования позиций и стратегических ориентиров развития страны, которые бы учитывали изменения условий глобальной конкуренции, политики транснациональных компаний и стран мировых лидеров в вопросах климата, проблем миграции и доступности технологий.

Традиционно общество использовало природные ресурсы и в целом природную среду в своих интересах неся при этом минимальные общественные расходы, принимая наиболее легкодоступные элементы ресурсов с низким использованием их физической массы, осуществляя лишь незначительные затраты на природоохранные мероприятия. Негативные последствия такой деятельности постепенно накапливались, что способствовало возникновению в современном мире дефицита многих природных ресурсов. В отдельных регионах определен и даже достигнут предел, при котором среда потеряла возможность самостоятельно очищаться и воспроизводиться.

Интеграция Украины в Европейский союз предусматривает необходимость системного совершенствования и приведения системы экологического управления и безопасности в соответствие с европейской правовой, нормативно-методологической и институциональной базой.

В первую очередь это касается природно-ресурсного потенциала страны, как элемента национального богатства. Для этого необходимо наладить систему бухгалтерского учета и контроля за влиянием антропогенной деятельности на окружающую среду.

Проблеме устойчивого развития и его экологического императива уделяется значительное внимание Международной комиссией по окружающей среде и развитию, Комиссией по устойчивому развитию Организации Объединенных Наций (UNSD), Всемирным банком (World Bank), Организацией экономического сотрудничества и развития (Organisation for Economic Cooperation and Development), Европейской комиссией (European Commission) и большинством стран мира. Научные исследования в области устойчивого развития, экологической экономики, инновационного типа развития нашли отражение в научных трудах таких ученых как: А.Ф. Балацкий, С.Н. Бобылев, С.Ю. Глазьев, К.Г. Гофман, О.А. Веклич, А.А. Гусев, В.И. Данилов-Данильян, Н.Р. Ибатуллин, П.В. Касьянов, М.М. Лукьянчиков, Д.С. Львов, В.И. Маевский, О.Е. Медведева, А. Моткин, А.Ф. Мудрецов, А.Л. Новоселов, Ю.В. Овсиенко, Р.А. Перелет, Н.Я. Петраков, И.М. Потравный, Е.В. Рюмина, Н.П. Тихомиров, В. Д. Урсул, А.В. Шимова и др.

Однако до сих пор в Украине и в мире в целом не разработан механизм хозяйствования, который бы удовлетворял требованиям общества по сохранению и восстановлению природных ресурсов и обеспечивал устойчивое развитие страны. В этой ситуации большое значение имеет информационное обеспечение управления природными ресурсами, в частности, учета природного капитала при принятии эколого-экономических решений. Современное состояние природных ресурсов требует пересмотра концептуальных вопросов учетно-информационного обеспечения управления природопользованием, исходя из потребностей пользователей информации на микро- и макроэкономическом уровне, с целью сохранения биосферы и достижения устойчивого развития экономики страны.

Исследования в направлении устойчивого развития обусловлены диспаритетом во владении и распоряжении доступными и созданными современной цивилизацией колоссальными материальными и духовными ресурсами, а также нарастанием антагонизма между обществом и окружающей средой. Устойчивое развитие, как особый тип развития мировой цивилизации, в котором органически связаны социальный и экологический аспекты деятельности человека, призвано обеспечить сохранение условий проживания человечества на Земле и дальнейшего их улучшения.

Внедрение положений концепции устойчивого развития особенно актуально для Украины, ведь Украина, по оценке американской организации Blacksmith Institute, относится к государствам с самой сложной экологической ситуацией [1]. По официальным данным более 70% площади Украины - это территории с опасными для человека условиями проживания, из них 1,7% общей площади страны отнесены к категории "территории экологического бедствия". Лишь 7% от общей территории Украины составляют относительно чистые территории, условно чистыми признаны около 8% земель, а мало загрязненными - 15% [2]. Большинство этих земель находится в пределах заповедников. По индексу экологической устойчивости Всемирный экономический форум в Давосе в 2002 г. поставил Украину на 137-е место среди 142 стран. По индексу экологической эффективности в 2012 г. Украина находилась на 102 месте из 132 исследованных стран; в 2014 - на 95 из 178 стран; в 2016 - на 44 среди 180 стран [3].

По результатам оценки стран с использованием индекса экологических достижений (Environmental Performance Index) в 2016 г. Украина заняла 44-е место, набрав 79,69 балла из 100 возможных, характеризующие худшую ситуацию [4]. Наша страна имеет самые высокие в Европе показатели распаханности сельскохозяйственных угодий, потребления водных ресурсов, вырубки лесов. Угрожающие масштабы набрали загрязнения воздуха в

промышленных центрах, водоемов и почв. Статус зоны "экологического бедствия" не прибавляет Украине инвестиционной привлекательности.

По оценкам экспертов сегодня наблюдается незначительное улучшение экологической ситуации в стране, но она еще далека от желаемого и необходимого уровня для нормальной жизни населения.

## Основная часть

Важным инструментом обеспечения устойчивого развития является оценка экологических последствий. Согласно с 14 принципом Декларации по окружающей среде и развитию, принятой в Рио-де-Жанейро, "проводится оценка экологических последствий осуществляемой деятельности, которая может иметь существенные неблагоприятные последствия для окружающей среды, на основании решения компетентных национальных властей" (п. 113) [5]. То есть, для уменьшения негативного влияния человека на окружающую среду необходимо, в первую очередь, измерить (отразить в бухгалтерском учете) указанное влияние. В некоторых исследованиях, проведенных в западных странах [6] уже есть попытки привлечения учета в реализации концепции устойчивого развития.

С этой целью в рамках проводимых исследований предложено следующую характеристику составляющих Концепция устойчивого развития. Экономическая составляющая предполагает оптимальное использование ограниченных ресурсов и внедрение экологических - природо-, энерго- и материалосберегающих технологий, включая создание экологической продукции, минимизацию, переработку и уничтожение отходов. Сущность экономической составляющей заключается в обеспечении устойчивого использования природного капитала, то есть в его "непоедании". Из вышесказанного можно выделить следующие виды устойчивости: а) слабая - при неизменной величине природного капитала растет численность населения; б) сильная - растущая или стабильная величина природного капитала на душу населения.

Одним из инструментов реализации экономической составляющей является бухгалтерский учет как информационная система, обеспечивающая формирование информации о природном капитале общества. В бухгалтерском учете фиксируются хозяйственные операции предприятия, осуществляемые с использованием природных ресурсов или приводящие к экологическим последствиям.

Социальная составляющая направлена на обеспечение стабильности социальных и культурных систем через справедливое распределение благ не только внутри одного поколения, но и между ними. Роль бухгалтерского учета в реализации социальной составляющей заключается в информационном обеспечении принятия решений по справедливому распределению ресурсов.

Экологическая составляющая призвана обеспечить целостность биологических и физических природных систем через сохранение способности к самовосстановлению и динамической адаптации таких систем к изменениям. Одним из главных информационных источников о количестве и качестве природных систем на микроэкономическом уровне может быть система бухгалтерского учета.

Недооценка любой из составляющих концепции устойчивого развития может привести к негативным последствиям. Например, активное развитие экономики страны при слабом развитии экологического и социального направлений является предпосылкой нарушения условий устойчивого развития. Ведь невозможно обеспечить улучшение условий жизни, если наращивание мощностей экономики не будет сопровождаться уменьшением техногенных нагрузок на человека и решением социальных проблем в жизни общества. Суть концепции - одновременное развитие трех составляющих устойчивого развития, то есть рост экономики с одновременным улучшением экологической ситуации и решением социальных вопросов.

В современных условиях решить проблему дисгармонии в отношениях человека с окружающей средой в рамках экономической методологии практически невозможно.

Основная причина — это процесс индивидуализации, который стимулировал стремление человека к выделению из среды. Человек предпочитает видеть себя отдельно от природы - он стремится властвовать над природой. Эти процессы начались довольно давно и, очевидно, будут продолжаться. Поэтому перед научным сообществом сегодня стоит задача не столько борьбы с экологическими проблемами современности, сколько устранение их причин и формирование необходимого основания для информационного прорыва, необходимого для трансформации мышления человека.

Закрепление принципа "господства" наложило серьезный отпечаток на построение экономических отношений. Как следствие, была сформирована экономическая традиция, которая легла в основу определения стоимости природных ресурсов. Длительное время они рассматривались как бесплатные дары, которые человек имеет право потреблять без каких-либо обязательств.

Закрепление такого отношения можно наблюдать в разработанной физиократами теории "чистого продукта". Несмотря на то, что представители этого экономического течения подчеркивали исключительную роль природы, в частности, земли в создании богатства. Сам же "чистый продукт" рассматривался как дар природы человеку. Кенэ Ф. считал, что "чистый продукт" создается не трудом самим по себе, а трудом в сочетании с землей, природой. Поскольку "чистый продукт" является даром природы, единственной его формой физиократы считали земельную ренту, которую фермеры и крестьяне вынуждены были полностью отдавать владельцам земли в виде арендной платы. Этим можно объяснить позицию Ф. Кенэ, который отметил, что "без человеческого труда земля не имеет никакой ценности" [7].

Таким образом, в экономической теории постепенно сформировался и закрепился стереотип отношения к окружающей природной среде, предусматривающий нивелирование ценности природных ресурсов, а также получил распространение вместе с развитием теории ренты и породил небрежное отношение к ним.

Еще одной составляющей ядра экономической традиции, которая закрепила небрежное отношение к окружающей природной среде является экономическая рациональность, которая распространилась и закрепилась в экономической теории и существенно повлияла на бухгалтерский учет. Априорность рациональной модели поведения человека закрепил Аристотель. Дальнейшее распространение рационального стиля мышления связано с исследованиями Ф. Бэкона, Т. Гоббса, И. Ньютона, а в экономической науке - с исследованиями А. Смита.

В конце XIX начале XX в. "характерная для машинного процесса дисциплина вынуждает к стандартизации поведения и познания окружающего мира, которая выражается в точных количественных соотношениях, и прививает навыки осмысления и объяснения фактов в контексте причинно-следственных связей, в том числе оценки силы, которая присуща фактам, вещам, связям и даже способностям человека. Метафизикой такого стиля мышления является материализм, а присущая ему точка зрения - цепь причинности... Такой менталитет наиболее распространился и закрепился в тех обществах, где достигнуты большие успехи в сфере машиностроения, которые являются одновременно и причиной и следствием машинного процесса" [8]. Добавив к этой характеристике стремительное развитие естественных наук, идея с рациональностью человеческого поведения является логичной и могла быть воспринята в то время как обоснование возможности существования "homo economicus".

Проблема заключается в последствиях, к которым привело распространения идеи о рациональности. Человек потерял огромное количество своих качеств. Он был лишен даже права на эмоции, которые расценивались как ограничения, стереотипы, которые мешали распространению "норм машинной эры", новых "финансовых стандартов".

Игнорирование экологических проблем обусловлено поведением человека, которое определялось стремлением к максимизации прибыли. Являясь основой поведения "homo economicus", экономическая рациональность оправдывает стремление к минимизации расходов, связанных с охраной и воспроизводством природных ресурсов.

Идея с рациональностью поведения субъектов микроэкономического уровня общественно-экономических отношений определила прагматический характер бухгалтерского учета. Признав ее как аксиому, исследователи начали ограничиваться микроэкономическим значением бухгалтерского учета. На этой основе появляется и начинает развиваться управленческий учет. Его возникновение можно объяснить задачами, которые появились в результате становления индустриального общества.

Основой индустриальной экономики стала масштабность производства, которая была необходима для эффективной конкуренции на рынке. Использование преимуществ масштабности обеспечил бухгалтерский учет. Развитие его методов, в частности, учета затрат и метода калькулирования, стало залогом эффективности предприятий индустриального общества. Так случилось, что бухгалтерский учет вооружил предприятия в их конкурентном противостоянии. Он выступил кирпичом, на котором был воздвигнут индустриальный экономический мир.

Использование бухгалтерского учета в части контроля и управления затратами, помогало минимизировать влияние неопределенности рынка, компенсируя тем самым убытки, связанные с транзакционными издержками. В результате начинают появляться и развиваться транснациональные компании, которые в последствии стали основными экономическими субъектами индустриальной системы, философией функционирования которой был экономический рост, ассоциирующийся с приростом экономических показателей как на микро- так и на макроэкономическом уровнях. Единственным обстоятельством, которое имело сдерживающее влияние на экономический рост, была постоянная положительная динамика населения Земли.

Таким образом, распространение принципа рациональности, следствием которого стало закрепление философии максимизации прибыли, способствовало развитию экономической традиции, закрепила небрежное отношение к окружающей природной среде. Поэтому последствия задекларированного экономического роста, в первую очередь, экологические, остались вне поля зрения ученых-теоретиков.

Учитывая то, что исследования в области бухгалтерского учета и их актуальность определяется как практическими вопросами, связанными с особенностями общественно-экономических отношений, так и изменениями в теоретических концепциях в области экономических исследований, распространение такой традиции имело серьезное влияние и на развитие бухгалтерского учета.

Среди прочего, это обусловлено тем, что задачи бухгалтерского учета зависят от детерминант ценностной ориентации (представления, знания, интересы, мотивы, потребности, идеалы, стереотипы), которые формируются на разных уровнях экономической системы (теоретический и функциональный) и, взаимодействуя, генерируют совокупность институциональных запросов.

Влияние институциональных запросов происходит через действие формальных (система нормативного регулирования) и неформальных (традиции, культура ведения бизнеса) институтов на систему бухгалтерского учета и проявляются в форме управленческих запросов.

Запрос на информацию, связанную с экологической деятельностью или экологическими последствиями, может быть обусловлен следующими причинами:

- причины-условия (кризисы, катастрофы и т.п.);
- экономические причины (недостаток ресурсов, кризисы и т.д.);
- рыночные причины (спрос на экологически чистую продукцию);
- развитие человеческого сознания (ощущения причастности к общему эволюционному процессу, ощущение целостности с природой).

Первые два вида причин влияют на владельца капитала, заставляя его учитывать внешние (природные) условия функционирования предприятия. Возникает объективная необходимость в экологической информации, которую может обеспечить система бухгалтерского учета.

Формирование запроса владельцем капитала (системой управления предприятия) под воздействием причин, связанных с развитием сознания является своеобразным индикатором развития общества, выражающееся в характере и организации общественно-экономических отношений. Основой такого запроса является человеческое отношение к окружающей природной среде. Эта проблема шире чем исключительно проблема потребления ресурсов. Это проблема менталитета, мышления, психологии, культуры.

Первые шаги в направлении решения экологических проблем сделаны в рамках институциональной теории. Для раннего институционализма категория "институция" служила своеобразным "тараном" в прорыве экономической теории в области междисциплинарных исследований, смежных с другими общественными науками. Она выступила теоретическим средством включения социального, исторического и культурного антропогенеза в плоскость экономической науки "переход от анализа" человека экономического "к всесторонности, универсальности" социального человека. Как стержень институциональных исследований эта категория воплощала противодействие со стороны гетеродоксии по отношению к преобладающей с конца XIX в. тенденции сужения предмета экономической науки в пределы абстрактно-формализованной "чистой" экономической теории, декларируемой представителями маржинализма и неоклассики [9]. Таким образом, институциональная теория, кроме всего прочего, позволяет освободить человека от "оков рациональности", в которые он попал в результате синтеза экономической теории и естественных наук.

Признание влияния общества на поведение субъекта бухгалтерского учета требует учитывать ценностный аспект знания, который определяется в философском знании в виде размышлений о этических, эстетических и экологических ценностях, о путях и тенденциях развития человечества. Это означает, что информация бухгалтерского учета, которая со временем трансформируется в знания, является результатом не только абстрактно-теоретической и практической деятельности, связанной с ведением бухгалтерского учета, но и выражением ценностных установок и ориентаций.

Понимание ценностей, формирующих индивида, является основой, которая позволит найти лучшие варианты для его развития, развития будущих поколений и позволит очертить предпосылки формирования отношения субъекта к свободе выбора, являющейся ключевым вопросом при реализации положений концепции устойчивого развития.

Умение понимать и пользоваться собственной идентичностью и ценностями, поможет сформировать свои представления о свободе выбора и ответственность, а также обеспечить тем самым надежную основу для реализации принципов устойчивого развития экономики Украины.

Соответственно, процесс использования методов бухгалтерского учета, направленный на формирование бухгалтерской информации, должен включать ценностные ориентации, которые являются составляющими экологического сознания, предусматривающими формальные и неформальные ограничения. Это позволит расширить знания о бухгалтерском учете, а также факторы, влияющие на его развитие, обогатив тем самым теорию бухгалтерского учета. Поэтому важно принимать во внимание теоретические положения, с помощью которых и в рамках которых происходит развитие теории бухгалтерского учета. Их сочетание создает пространство, в котором он функционирует и развивается.

Современная историческая перспектива не позволяет в полной мере оценить последствия влияния глобализации, а соответственно и ценностей, которые сформировались в результате этих процессов. Кроме того, сегодня наблюдается существенная их трансформация, изменение характера и формы реализации глобализации. В то же время, уже сегодня можно говорить о необходимости в расширении подходов и контекста исследования ряда вопросов, в частности формирования экологической ответственности как одной из главных ценностных установок.

## Заклучение

Учитывая возможности синтеза экологии и экономики, сама жизненная необходимость становится основной причиной, которая побуждает человека учитывать, оценивать, а затем и отражать в бухгалтерском учете природные факторы в своей деятельности.

Чаще всего, деятельность предприятия сопровождается воздействием на окружающую среду. Поэтому возникает проблема в создании универсальной системы хозяйствования, основанной на концепции устойчивого развития, динамично включающуюся в существующую экосистему, не нарушая ее гармоничного функционирования. Именно эта система и является экологической деятельностью.

Основными направлениями экологической деятельности являются:

- освоение природных ресурсов, их добыча (или добычи полезных ископаемых), использование, воспроизводство и сохранение;
- негативное воздействие на окружающую среду (загрязнение воздуха, воды, почв, размещение отходов);
- собственно природоохранная деятельность предприятия как комплекс природоохранных мероприятий.

Считаем целесообразным для обозначения системы выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, хранения и передачи информации пользователям о влиянии деятельности предприятия на окружающую природную среду применять понятие бухгалтерский учет экологической деятельности предприятия. Приведенное определение является приемлемым в связи с тем, что бухгалтерский учет экологической деятельности является составляющей системы бухгалтерского учета предприятия.

Бухгалтерский учет экологической деятельности должен формировать информацию о:

- наличии (в количественном и стоимостном измерителях), степень разработки и экологическое состояние (качество) природных ресурсов;
- наличии воздействий (положительных и отрицательных) предприятия на окружающую природную среду;
- осуществляемых мерах субъектом хозяйствования по охране окружающей среды, а также их эффективность.

Необходимость бухгалтерского отражения экологической деятельности обусловлена повышением внимания со стороны государства и общества к процессам воздействия предприятия на окружающую среду.

Отражение в бухгалтерском учете предприятия операций, связанных с его экологической деятельностью, позволит формировать информацию для налаживания экологического управления предприятием и обнародования ее с целью информирования общественности о результатах такой деятельности, является одним из факторов формирования делового имиджа предприятия.

С принятием концепции устойчивого развития, каждое предприятие может внести вклад в ее реализацию. Одним из мероприятий, которые этому способствуют, является информирование об экологической деятельности, обеспечивается системой бухгалтерского учета.

В условиях, когда не налажена система стандартизации и контроля за экологическими показателями деятельности, субъекты хозяйствования предпочитают уплату штрафов за нарушение экологических нормативов, чем доведению своих экологических параметров нормативам. Экологические нормативы не рассматриваются предприятиями как обязательные к исполнению, а такие, к уровню которых необходимо стремиться. Система стандартизации с отлаженным контролем призвана обеспечить соблюдение предприятиями установленных экологических нормативов через налаживание экологического управления.

Для совершенствования организации и управления природопользованием на уровне предприятия должна быть сформирована принципиально новая система управления окружающей средой. Система стандартов позволяет предприятию управлять совокупностью

воздействий на природную среду и приводить свою деятельность в соответствие различным требованиям. Информационным источником для управления является система бухгалтерского учета.

### Библиография

1. Рейтинг стран по уровню экологии. URL: <http://nonews.co/directory/lists/countries/ecology> (дата звернення 05.06.2017 р.)
2. Environmental Performance Index. URL: <http://epi.yale.edu/country-rankings> (дата звернення 03.11.2016 р.).
3. Електронна енциклопедія. URL: <http://www.en.wikipedia.org/wiki>. (дата звернення 11.10.2016 р.). Офіційний сайт Держкомстату України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>. (дата звернення 03.11.2016 р.).
4. Програма дій по дальньому удосконаленню Повестки дня на XXI век: 11-е пленарне засідання ООН. 28 червня 1997 г. – 41 с. – С. 35.
5. Stępień M. Ekologiczne ukierunkowanie rachunkowości w krajach Europy zachodniej // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. 1998. № 516. S. 35-51. с. 37.
6. Гиггс Г. Физиократы. Французские экономисты XVIII века; за ред. П.Б. Струве; [пер. с англ. О.Ю. Гофман]. С-Пб: Книжный магазин и контора изданий О.Н. Поповой, 1899. 116 с. С. 24.
7. Веблен Т. Теория делового предприятия; [пер. с англ.]. М.: Дело, 2007. 288 с. С. 55-56.
8. Гайдай Т.В. Інституція як інструмент інституційного економічного аналізу // Економічна теорія. 2006. № 2. С. 53-64, с. 58.