

ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ФАКТОР ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

Губайдуллина И.Н., Ишмеева А.С.

ФГКОУ ВПО «Уфимский юридический институт МВД России», г. Уфа, Россия, (450000, г. Уфа, ул. Муксинова), e-mail: ishmeeva_ac@mail.ru

В статье проведен анализ существующих методов распределения затрат между видами продукции, показывающий, что они имеют как частные, так и общие недостатки. Выявлена необходимость разработки номенклатуры статей экологических затрат, обусловленная изменением характера издержек в связи с экологизацией производства. Выявлена необходимость разработки номенклатуры статей экологических расходов (затрат) и доходов (поступлений) хозяйствующего субъекта, в основу которой необходимо положить их группировку по назначению природоохранной деятельности для успешного решения сложной и многоаспектной проблемы экологизации учета. При этом необходимо учитывать удельный вес, роль и значение затрат в формировании себестоимости продукции, их связь с технологией производства и потребности в информации всей системы управления организацией.

Ключевые слова: экологический учет; экологический аудит; показатели; тенденции; задачи; расходы.

ECOLOGICAL ACCOUNT AS FACTOR OF ECONOMIC SECURITY OF THE ECONOMIC ENTITY

Gubaydullina I.N., Ishmeeva A.S.

FGKOU VPO "Ministry of Internal Affairs Ufa legal institute of Russia", Ufa, Russia, (450000, Ufa, Muksinov St.), e-mail: ishmeeva_ac@mail.ru

In article the analysis of the existing methods of allocation of costs between types of production is carried out shows that they have both private, and common faults. Need of development of the nomenclature of articles of ecological expenses is revealed caused by change of character of expenses in connection with production greening. Need of development of the nomenclature of articles of ecological expenses (expenses) and the income (receipts) of an economic entity which basis nature protection activity needs to be their group to destination for the successful solution of a complex and multidimensional problem of greening of the account is revealed. Thus it is necessary to consider the specific weight, a role and value of expenses in formation of product cost, their communication with the production technology and information needs of all control system of the organization.

Keywords: ecological account; ecological audit; indicators; tendencies; tasks; expenses.

Наиболее актуальной проблемой современного этапа развития экологической политики в мире являются принципы и механизмы борьбы с вредными парниковыми выбросами, в целях обеспечения безопасности ныне живущего и будущего населения планеты, в соответствии с реализацией Закона о Киотском протоколе.

Россия занимает 3 место (после США и Китая) по количеству выбросов загрязняющих веществ в окружающую среду и 74 место среди экологически чистых стран мира. Одной из причин данной ситуации является утрата экономического потенциала страны, низкий уровень технического прогресса в результате внедряемых реформ.

Экологические проблемы и их негативнее влияние на человечество и катастрофические последствия несравнимы ни с чем. Однако на сегодняшний день в России не разработаны методы развития общественного хозяйства, учитывающие природно-экологическое равновесие с минимальными воздействиями вредных выбросов на

окружающую среду. Поэтому необходимо принять меры по экологизации оценки выбросов углекислого газа в атмосферу, учета сертификатов сокращения выбросов и т.д. Основным инструментом, призванным решить эту проблему на уровне хозяйствующего субъекта, является научная разработка и постановка экологического учета.

В настоящее время при регулировании бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности экологические аспекты отражаются в некоторой степени бессистемно, при отсутствии разъяснений учетной терминологии, комплексной методики экологизации учета, требований к раскрытию экологической информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отсюда возникает необходимость рассмотрения экологических вопросов финансово-бухгалтерской системы как составной части учетных процессов хозяйствующих субъектов.

В современных условиях экономики России и в связи с переходом на международные стандарты учета и отчетности хозяйствующим субъектам необходимо разрабатывать экологическую политику, составлять ее комплексную программу, разрабатывать план ее реализации. С внедрением прогнозной составляющей всех мероприятий по охране окружающей среды усилится обеспечение экологической безопасности, которую впоследствии необходимо будет учитывать, анализировать, аудировать, контролировать. Учетно-финансовая практика не выработала методы, принципы, положения, процедуры, стандарты и правила, охватывающие все компоненты учета, аудита и анализа, налогообложения природопользования и той природоохранной деятельности, которые имеются у хозяйствующих субъектов.

Термин «экологический аудит» относится к числу наиболее распространенных в практике природоохранной деятельности и находит все более широкое применение. Вместе с тем в понятие экологического аудита вкладывается весьма различное содержание и его используют для обозначения весьма разнородных видов работ в сфере геоэкологии и охраны окружающей среды. Несмотря на широкое распространение экологического аудита, в законодательных актах Российской Федерации длительное время не было его официальной трактовки, и только в новом Федеральном законе от 10.01.02 г. № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» (ред. От 12.03.2014) закреплено официальное определение: «Экологический аудит – независимая, комплексная документированная оценка соблюдения субъектом хозяйственной и иной деятельности требований, в том числе нормативов и нормативных документов, в области охраны окружающей среды, требований международных стандартов и подготовка рекомендаций по улучшению такой деятельности».

К объектам экологического аудита относится конкретная документация в области охраны окружающей среды, природопользования и экологической безопасности, а также фактическая деятельность физических и юридических лиц, оказывающая влияние на окружающую среду.

Для оценки объектов в процессе экологического аудита используются критерии – требования, которые содержатся в законодательстве по охране окружающей среды, обеспечению экологической безопасности, рациональному использованию природных ресурсов, в стандартах, а также в экологической политике организации и мероприятиях, установленных в рамках системы управления окружающей средой, существующей в организации, в положениях контрактов.

Цель и задачи исследований. Основной целью экологического аудита является оценка влияния и прогнозирование экологических последствий деятельности хозяйствующего субъекта для окружающей среды, установление соответствия его деятельности требованиям действующего природоохранного законодательства, экологических нормативных актов, стандартов, правил, постановлений государственных и природоохранных органов, определение основных направлений обеспечения экологической безопасности производства, повышения эффективности природоохранной деятельности.

Дополнительной целью экологического аудита можно назвать разработку рекомендаций по улучшению деятельности, оказывающей влияние на окружающую среду. Указанная цель названа дополнительной, так как не всегда является необходимой, тем более рекомендации экологического аудита зачастую носят единый характер, для реализации которых необходим комплекс дополнительных исследований, не входящих в рамки договора о проведении экологического аудита.

Для достижения целей экологического аудита предлагается решение следующих задач: анализ данных для выявления прошлых и существующих экологических проблем; анализ данных для определения участков загрязненной окружающей среды, видов и масштабов загрязнения; выявление, оценка оборудования и технологий, связанных с охраной окружающей среды на объекте; анализ данных о влиянии окружающей среды на состояние здоровья населения и др.

Результаты исследования. В последнее время экологический аудит получил довольно широкое практическое применение. В проведении экологического аудита бывают заинтересованы государственные органы и общественные организации, банки, предприятия-природопользователи. Банки используют экологический аудит, чтобы снизить риск невозврата кредитов, так как произведенная с помощью экологического аудита оценка состояния природных ресурсов, природоохранного и технологического оборудования,

выявление задолженности по экологическим платежам позволяют выявить достоверную картину о финансовом состоянии заемщика.

Для обеспечения экономической безопасности деятельности хозяйствующих субъектов можно рекомендовать принять за основу международные «Принципы устойчивости» (2003) (<http://www.equator-principles.com>) – добровольные принципы, согласно которым одним из условий финансирования проектов, способных оказать воздействие на окружающую среду, является проведение экологического аудита для определения экологических рисков предполагаемой деятельности.

Для предприятий-природопользователей экологический аудит также имеет большое значение. В некоторых случаях без него просто невозможно обойтись. Например, в случае необходимости получения кредитов международных банков, размещения ценных бумаг на международных валютных биржах, при осуществлении поставок продукции на зарубежные и международные рынки. Особую актуальность приобретает экологический аудит, проводимый в связи с внедрением в организациях на основании стандарта ISO 14001 систем управления окружающей средой (систем экологического менеджмента).

В настоящее время практически всеми учеными и практиками, занимающимися проблемами экологического аудита, выделяется проблема отсутствия правовой базы экологического аудита. На федеральном уровне вопросы экологического аудита почти не урегулированы. В ст. 1 Закона «Об охране окружающей среды» дается определение экологического аудита. Федеральный закон от 4 мая 1999 г. № 96-ФЗ «Об охране атмосферного воздуха» к числу прав государственного инспектора по охране природы относит право в «установленном порядке вносить предложения о проведении экологического аудита объектов хозяйственной и иной деятельности» (ст.27). Возникает необходимость правового регулирования отношений в области экологического аудита. Сфера действия экологического аудита затрагивает отношения в области охраны окружающей среды и использования природных ресурсов. Данные отношения имеют общественное значение, что обуславливает необходимость государственного участия в регулировании отношений в области экологического аудита. Необходимо обратить внимание на то, что государство защищает имущественные интересы, регулируя деятельность по проведению финансового (общего) аудита, но при этом не регулирует деятельность по проведению экологического аудита в ущерб экологическим интересам общества [1].

Как представляется, потенциал экологического аудита может быть реализован более полно, если принять федеральный закон об экологическом аудите, в котором установить случаи его обязательного проведения, статус эоаудиторского заключения, процедуру, а также реальные гарантии качества оказания эоаудиторских услуг. В качестве

первоочередных задач для проведения экологического аудита, направленного на обеспечение экономической безопасности предприятий, необходимо выделить аудит постановки на учет в качестве плательщика субъекта хозяйственной деятельности; аудит разрешительной документации, требуемой природоохранным законодательством; аудит расчетов платежей в пределах установленных нормативов, лимитов, за сверхлимитное загрязнение окружающей среды; аудит отчетности; аудит налогового учета платежей в пределах установленных нормативов, лимитов, за сверхлимитное загрязнение окружающей среды; аудит способов минимизации расходов на природоохранные мероприятия. Важной проблемой для экономической безопасности хозяйствующих субъектов является отсутствие методики учета и анализа затрат на природоохранные мероприятия.

Экологический учет – это система, которая может использоваться для выявления, организации, регулирования и представления данных и информации о состоянии окружающей среды в натуральных и стоимостных показателях. В первую группу входят натуральные характеристики, которые включают количественные и качественные параметры элементов окружающей природной среды, и строящиеся на их основе натуральные оценки.

Вторая группа показателей включает стоимостные характеристики природно-ресурсного потенциала и является его экономической оценкой. Формируются они с учетом количественных и особенно качественных параметров ресурсов [5].

Экологический учет на микроуровне рассматривается как сегментарная область бухгалтерского учета, представляющая собой научно обоснованную систему сплошного и непрерывного наблюдения, оценки, систематизации и обобщения информации об экономико-экологических процессах, возникающих в результате деятельности хозяйствующего субъекта.

Его цель заключается в создании и постоянном обновлении информационной модели, позволяющей на основе системы соответствующих показателей наиболее полно и объективно оценить сущность и содержание природоохранной деятельности хозяйствующего субъекта за отчетный год и в динамике выявить влияние экономико-экологических процессов на финансово-хозяйственные перспективы функционирования организаций.

Вместе с тем интегрирование учета окружающей среды в традиционную систему бухгалтерского учета предприятия является сложной проблемой ввиду некоторых причин. Во-первых, это ограниченность бухгалтерского учета, предопределенная принципом денежного измерителя. По этой причине сырье и материалы, поступающие на предприятие, находят свое отражение в бухгалтерских документах, а другие компоненты окружающей среды, такие, например, как отработанный воздух и тепло, в бухгалтерских регистрах

отсутствуют – эти величины можно учесть только в натуральных измерителях. Следующей причиной невключения перечисленных категорий в бухгалтерские отчеты является условие, соответственно которому ресурс лишь тогда становится активом, если он контролируется предприятием (наличие права собственности). Это не значит, что хозяйствующие субъекты должны отказаться от учета экологических аспектов их деятельности, так как отсутствие данного вида учета ведет к неконтролируемому загрязнению окружающей среды. Также трудности связаны с выделением таких расходов в учете, как: на практике трудно разграничить затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), и расходы на природоохранные мероприятия в силу того, что положительный экологический эффект является результатом улучшения технологического процесса или внедрения в него достижений научно-технического прогресса. Причиной покупки более экологичного оборудования или изменения производственного процесса является, как правило, стремление получить больший коммерческий эффект, конкурентные преимущества. Уменьшение отходов или снижение выбросов – это попутно достигаемый эффект.

Таким образом, мы приходим к выводу о необходимости разработки такой методики, по которой выделяются и классифицируются вышеуказанные расходы.

Расходы на природоохранные мероприятия являются составной частью затрат хозяйствующего субъекта при условии, что они приводят к уменьшению экономической выгоды. Несмотря на это, указанные расходы являются необходимым условием функционирования организации. Однако сегодня основные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности не содержат отдельной статьи для данного вида расходов.

Отсутствие единого стандарта представления информации о природоохранной деятельности вынуждает хозяйствующие субъекты самостоятельно выбирать направления и формы представления такой информации: при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности включать дополнительные показатели и пояснения в отношении своей экологической деятельности в сфере рационального природопользования, охраны окружающей среды и экологической безопасности с целью повышения ее прозрачности и качества информации, особенно существенной для предприятий, оказывающих на состояние окружающей среды как положительное, так и отрицательное воздействие.

Обязательства по охране окружающей среды отражены в ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности». Однако учет недостаточно разработан в отечественной и зарубежной теории и практике бухгалтерского учета. Детальное отражение информации об экологических затратах и определение их экономической эффективности требует обособленного учета, основой которого является научно обоснованная классификация данных групп затрат. Очевидно, нельзя выделить единый классификационный признак, так

как пользователи информации об экологических затратах имеют различные цели и используют разную методологию и методику обработки информации. Классификация экологических затрат обусловлена потребностями в анализе этих затрат, сопоставлении с другими затратами, а также для цели текущего контроля и рационального использования средств организации и определения эффективности затрат в целом.

Зачастую в качестве основы для классификации рассматриваемых расходов в бухгалтерском (финансовом) учете хозяйствующего субъекта используются классификации, разработанные в системе статистического учета, благодаря чему к расходам по природоохранной деятельности мы относим следующие основные группы и виды затрат: текущие затраты организаций на охрану окружающей среды; затраты на капитальный ремонт основных фондов природоохранного назначения; капитальные вложения на охрану окружающей среды (прямые и сопряженные); содержание заповедников и иных особо охраняемых природных территорий, затраты на охрану ресурсов животного мира, охрану лесных ресурсов (частично), озеленение городов и промышленных центров; затраты на научные исследования в области охраны окружающей среды и рационального использования природных ресурсов; операционные расходы бюджета на цели экологии: расходы на содержание и деятельность государственных органов в области охраны окружающей среды, в том числе оплата труда управленческих и контрольных органов по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов; затраты на экологическое образование и просвещение (подготовку соответствующих специалистов).

Для российской учетной практики наиболее близкой является классификация расходов на природоохранные мероприятия по типу расходов. Это реализуется в одном из принципов учета затрат на производство – разделение на текущие и капитальные.

Данная классификация представлена на уровне хозяйствующего субъекта, но эти затраты могут быть обобщены, сгруппированы по иным признакам для целей управления природопользованием. Целью группировки экологических затрат по видам проводимых мероприятий является определение степени интенсивности экологической деятельности предприятия, основных ее направлений и эффективности понесенных при этом затрат.

Анализ существующих методов распределения затрат между видами продукции показывает, что они имеют как частные, так и общие недостатки. Необходимость разработки номенклатуры статей экологических затрат обусловлена изменением характера издержек в связи с экологизацией производства.

Для успешного решения сложной и многоаспектной проблемы экологизации учета важно разработать номенклатуру статей экологических расходов (затрат) и доходов (поступлений) хозяйствующего субъекта, в основу которой положить их группировку по

назначению природоохранной деятельности. При этом необходимо учитывать удельный вес, роль и значение затрат в формировании себестоимости продукции, их связь с технологией производства и потребности в информации всей системы управления организацией.

Однотипная номенклатура статей экологических расходов и доходов с возможностью отнесения их на тот или иной центр ответственности и вид деятельности позволит получить информацию о фактическом исполнении бюджета в соответствующих регистрах управленческого учета.

Сущность предлагаемого подхода к учету экологических затрат по центрам ответственности состоит в правильном распределении затрат по продуктам (работам, услугам) посредством сокращения затрат, скрытых в категории косвенных (накладных). Экологические затраты, когда это возможно, должны быть отнесены прямо на себестоимость той деятельности, которая является причиной их возникновения, и к соответствующим центрам ответственности и носителям затрат. Рациональному использованию сырья и материалов, уменьшению потерь и отходов, загрязняющих окружающую среду, способствует правильно организованный их учет. Это повышает также достоверность материального баланса, который является одной из форм бухгалтерской финансовой отчетности. Названные объекты возникают при природоохранной деятельности, и соответственно внесенные изменения затронули учет экологических затрат.

Затратами, произведенными в отчетном периоде, но относящимися к следующим отчетным периодам, являются, в частности, затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях промышленности – очистка территорий в зоне открытых горных работ, подготовка площадок для хранения плодородного слоя почвы, используемого для последующей рекультивации земель и др. Затраты, относящиеся к следующим отчетным периодам, будут учитываться, как принято в международной практике, на счетах учета дебиторской задолженности с последующим списанием на счета учета затрат на производство. Резервы продолжают оставаться объектом бухгалтерского учета, однако существенно изменилось их целевое назначение. Резервы уже нельзя создавать с целью равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства и обращения. Резерв – это инструмент учета оценочного обязательства, попадающего в сферу регулирования ПБУ «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)», утвержденного Приказом Минфина РФ от 13.12.2010 №167н.

Для принятия эффективных управленческих решений необходима информационная база в виде отчетности, содержащей научно обоснованный перечень показателей, комплексно характеризующих происходящие в экологической сфере процессы и явления[3]. Существенно расширило бы границы полезной информации составление отчетности об

экологических затратах (расходах) и доходах в формате, ориентированном на категории затрат (исчисление прибыли по характеру затрат).

Ключевым шагом в решении проблем охраны окружающей среды должна стать подготовка экологической отчетности на регулярной основе, которая предоставит большие возможности использования информации как для управления внутри компании, так и во взаимоотношениях компании с другими фирмами и учреждениями.

Необходимо также формировать для целей управления бюджет экологических расходов и доходов и отчет об его исполнении. Применение консолидированного бюджетирования экологических расходов и доходов запускает интеграционные процессы в масштабах всего предприятия. Все ресурсы, весь потенциал предприятий направляется на достижение стратегических целей организации в области охраны окружающей среды. Информация, сформированная по таким формам отчетности в соответствии с запросами конкретных пользователей относительно охраны окружающей среды, позволит удовлетворить информационные потребности как самой организации, так и внешних пользователей[4]. Включение в состав отчетности реальных показателей экологической результативности (как нефинансовых, так и финансовых), подготовка методических рекомендаций по формированию отчетности в сфере охраны окружающей среды создадут условия для решения экологических проблем, широкого использования накопленного опыта в России. Это создаст необходимую основу для дальнейшего развития экологических аспектов бухгалтерского учета и отчетности.

Общий размер экологических платежей определяется как сумма платы за загрязнение в пределах установленных нормативов выбросов (сбросов) загрязняющих веществ, а также за сверхнормативное загрязнение окружающей среды. На сегодняшний день в бухгалтерском учете начисление экологических платежей отражается следующей корреспонденцией счетов: Д-т 26 «Общехозяйственные расходы» К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Для расчета налога на прибыль, по нашему мнению, к счету 26 «Общехозяйственные расходы» целесообразно открыть такие субсчета, как «Плата за загрязнение в пределах допустимых нормативов» и «Плата за загрязнение сверх предельно допустимых нормативов». Это позволит использовать данные бухгалтерского учета в части затрат предприятия на природоохранные мероприятия и в налоговом учете. К счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» также может быть открыт отдельный субсчет «Расчеты по платежам за негативное воздействие на окружающую среду». При этом необходимо помнить, что в целях расчета налога на прибыль экологические платежи учитываются только в части сумм, уплаченных по выбросам загрязняющих веществ в пределах установленных нормативов.

Суммы платежей по сверхнормативным выбросам не являются расходами, уменьшающими налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (ст.270 НК РФ).

Кроме того, в связи с различными подходами при принятии платы за загрязнение к бухгалтерскому и налоговому учетам возникает постоянная разница между величиной исчисленной платы и величиной платы, уменьшающей налогооблагаемую прибыль. Эта разница уменьшает только бухгалтерскую прибыль[2].

В результате в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 в бухгалтерском учете отражается постоянное налоговое обязательство, величина которого определяется как результат произведения суммы платы за выбросы сверх нормативов на ставку налога на прибыль.

Сумма платежей за выбросы в пределах предельно допустимых нормативов на счета бухгалтерского учета будет отражена: Д-т 26 «Общехозяйственные расходы» субсчет «Плата за загрязнение в пределах допустимых нормативов» К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по плате за негативное воздействие на окружающую среду».

Сумма платежей за выбросы сверх предельно допустимых нормативов будет отражена: Д-т 26 «Общехозяйственные расходы» субсчет «Плата за загрязнение сверх предельно допустимых нормативов» К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по платежам за негативное воздействие на окружающую среду».

Сумма постоянного налогового обязательства будет отражена: Д-т 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянное налоговое обязательство» К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

В заключение следует отметить, что внесение платы за негативное воздействие на окружающую природную среду не освобождает хозяйствующие субъекты от выполнения мероприятий по охране окружающей среды и возмещения причиненного ей вреда.

Вывод. В целом внедрение экологического аудита в практическую деятельность предприятия позволит выявить экологические правонарушения и своевременно принять меры по их устранению и, таким образом, избежать или минимизировать штрафные санкции, что окажет влияние на экономическую безопасность предприятия, а также востребованность продукции у покупателей.

Список литературы

1. Губайдуллина И.Н., Губайдуллин Н.М. Экономические и правовые основы формирования экологического аудита предприятий// Вестник Башкирского государственного аграрного университета. 2014. № 4 (32). С. 119-123.

2. Губайдуллина И.Н. Социально-экономическое развитие предприятия на основе адаптивного планирования предпринимательской деятельности / депонированная рукопись № 472-В2006 12.04.2006
3. Ишмеева А.С. Система внутреннего контроля как элемент обеспечения экономической безопасности хозяйствующего субъекта // Теория и практика общественного развития. 2014. № 9. С. 137-139.
4. Ковтунова С.Ю. Экономическая безопасность промышленных предприятий в условиях рыночной экономики // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. 2009. № 3. С. 131-135.
5. Сафин У. З. Теневая экономика и коррупция / учебное пособие. М-во внутренних дел Российской Федерации, ГОУВПО Уфимский юридический ин-т. Уфа, 2008.

Рецензенты:

Яруллин Р.Р. д.э.н., профессор, профессор кафедры экономических дисциплин Уфимского юридического института МВД России, г. Уфа;

Аксенов С.Г. д.э.н., профессор, профессор кафедры экономических дисциплин Уфимского юридического института МВД России, г. Уфа.