

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АУДИТ И ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СТАТИСТИКА

УДК 657.16

JEL M00

ЭКОЛОГИЧЕСКАЯ МОДЕРНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Бешуля Ирина Викторовна, канд. экон. наук, доц.

Сердюк Вера Николаевна, д-р экон. наук, проф.

Донецкий государственный университет, ул. Университетская, 24, Донецк, Россия, 283001; e-mail: beshulia.biv@mail.ru; vera290256@mail.ru

Предмет: теоретические и практические вопросы, связанные с экологическим учётом как подсистемой бухгалтерского учёта. *Цель:* исследование особенностей экологического учета в контексте модернизации бухгалтерского учета в условиях экологических вызовов современности. *Дизайн исследования:* на основе системного и логического подходов, общенаучных методов познания, собственных методов бухгалтерского учета решена актуальная проблема, связанная с экологической модернизацией бухгалтерского учета. *Результаты:* раскрываются сущность, роль экологического учёта, определено его место и принципы учёта, современное состояние и перспективы развития. Предложены основы и этапы построения экологического учёта как подсистемы бухгалтерского учёта и направления адаптации последнего к экологическим вызовам современности. Результаты проведенной работы могут быть использованы при формировании информационной базы о деятельности предприятий, загрязняющих окружающую природную среду. В статье на основе характеристик экологического учёта определены его место, границы, цели, роль, функции и принципы как подсистемы бухгалтерского учёта предприятий, загрязняющих окружающую природную среду, выделены его отличительные черты в качестве базы экологической модернизации учётной информации.

Ключевые слова: принципы учёта, экологический учёт и отчётность, природоохранная деятельность, экологическая угроза, экологические расходы.

DOI: 10.17308/meps/2078-9017/2024/1/82-97

Введение

Рассмотрению и изучению теоретических вопросов и практических

аспектов экологической составляющей в парадигме устойчивого развития посвящены работы многих отечественных и зарубежных авторов: С.В. Бредли, И.С. Замулы, Н.Н. Малюги, Л.М. Пелиньо, А.А. Садекова, Л.З. Шнейдмана и многих других^{1,2,3}. Однако в своих публикациях различные авторы делают акцент на рассмотрении проблем экономической составляющей, при этом экологический и социальный аспекты оставляют без должного внимания.

За последние годы, в связи с проблемами экологии, обострением конкуренции на рынках, развитием технологий, средств коммуникации, а также в связи с экономическим кризисом, лишь незначительная часть национальных предприятий осуществляет переход к экологизации производства и в управлении экономикой. Экологический учёт как информационная база экологического управления отсутствует на предприятиях, и наука находится в долгу перед практикой. Отсутствует нормативно-правовая база в области экологического учёта, не решены вопросы целесообразности выделения экологического учёта в отдельную подсистему.

Методы и результаты исследования

Отсутствие стандартов бухгалтерского учёта, в которых находили бы отражение методологические аспекты экологического учёта, привели к тому, что возникла острая потребность в учётной информации для реализации государственной программы охраны природной среды. Целью работы является определение роли, возможностей и принципов экологического учёта в целях стимулирования процессов коренной и экологической модернизации отраслей, загрязняющих окружающую природную среду [2, 7].

Каждое предприятие, загрязняющее природную среду, в рамках экологического менеджмента осуществляет разработку экологических программ и их поэтапную реализацию, исходя из участия в госпрограммах и своих финансовых возможностей. В Российской Федерации согласно ГОСТ Р 17.00.06-2000 Экологический паспорт природопользователя должен содержать: эколого-экономические показатели, характеристику природоохранных мероприятий по производственным и технологическим процессам. Экономические показатели должны быть сформированы в соответствии с экологической политикой предприятия, которая должна аргументировать стратегические и текущие цели в области охраны окружающей среды, а также привлекаемые механизмы и ориентиры уровня экологических затрат. Это прерогатива экологического учёта. На сегодняшний день отсутствуют какие-либо рекомендации и относительно этого учёта. Он является объектом вяло текущей дискуссии в научной литературе.

Следует отметить, что за последние двадцать лет в части экологического природоохранного законодательства на международном и националь-

¹ Концепция устойчивого развития. Доступно: <http://ieframe.dll/dnserror.html>

² Конференция в Рио-де-Жанейро в 1992 году («Earth Summit»). Доступно: <http://www.un.org/russian/conferen/rio>.

³ Экологический учёт для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию / Пер. с англ. Москва, Финансы и статистика, 1997. 200 с.

ном уровнях наблюдается явный прогресс. Разработана, действует и оптимизируется созданная согласованная система мониторинга и оценки качества природной среды, отдельных её бассейнов, уровня экологизации производства и продукции, экологических ограничений и квот, мер государственного регулирования. Природоохранная деятельность предприятий, загрязняющих природную среду, является привычным объектом статистической отчётности, и, в том числе, базирующейся на данных бухгалтерского учёта. Однако уже более тридцати лет экологические показатели о капитальных и текущих расходах предприятия являются недостоверными, так как отсутствует системный подход к их формированию. Отсутствуют рекомендации, требования по включению в систему целей, задач, объектов бухгалтерского учёта информации природоохранного характера. Законодательная база природоохранного права сформирована, и уже существуют предпосылки для создания современных систем экологического менеджмента. Таким образом, международное бухгалтерское сообщество и учётная наука находятся в долгу перед практикой учёта и экологическим управлением, поскольку ни в международных, ни в национальных стандартах учёта разных стран нет никаких рекомендаций относительно построения системы экологического учёта, как базы достоверного информирования общества [1, 5].

В информационных потоках предприятий, загрязняющих окружающую среду, на постоянной основе должна формироваться информация экологического характера, то есть, экологический учёт для таких предприятий должен быть обязательным элементом, подсистемой традиционного бухгалтерского учёта. Чем массивнее воздействие предприятия на различные природные бассейны окружающей среды, тем более развитой и весомой должна быть подсистема экологического учёта в бухгалтерском учёте. На фоне осознанной необходимости экологического учёта его определение, принципиальные основы, цели не обозначены ни на международном, ни на государственных уровнях. С нашей точки зрения, научное сообщество заинтересовано в организации активных исследований относительно экологического учёта в целях скорейшего его становления, организационного определения и внедрения. Незрелость экологического управления на уровне регионов, отраслей, корпораций и предприятий, отсутствие гибкого экологического элемента в системе налогообложения являются факторами, препятствующими развитию заинтересованности в скорейшем становлении экологического учёта и отчётности.

Для «вмонтирования» экологического учёта в действующую систему бухгалтерского учёта, с нашей точки зрения, необходимо исходить из того, что он не просто ведёт к расширению объектов учёта и усложнению его аналитики, а станет специфической областью, несколько отличающейся другими целями, новыми принципами, направлениями и разнообразием отраслевых методик. Таким образом, оригинальность, нетрадиционность экологического учёта требуют особого внимания при формировании его ме-

тодологии и закрепления её позиций в учётных стандартах. Специфические черты природоохранной деятельности, порождающие и объясняющие особенности экологического учёта, требуют создания обособленных учётных стандартов с возможным названием «Экологический учёт» или «Экология». В отраслевых учётных методиках должна конкретизироваться учётная методология, заявленная в этих стандартах [3, 9].

Отраслевое многообразие влияния производственных процессов на природные бассейны объясняют невозможность использования только одной универсальной модели экологического учёта. Таким образом, с нашей точки зрения, не может быть внеотраслевого решения создания методики экологического учёта. Общая же методология, её принципиальные основы должны быть едины. Отраслевые учётные методики не могут быть прерогативой управленческого учёта, так как показатели экологического учёта, измеряющие усилия и результативность их в отношении природоохранной деятельности предприятия, подлежат обнародованию, государственному и общественному контролю и не направлены на поиск путей увеличения доходности хозяйствующего субъекта, загрязняющего окружающую среду.

Специфические черты экологического учёта проявляются, с нашей точки зрения, в своеобразии его принципов, целей, направлений аналитического учёта, в необходимости и сложности размежевания расходов, текущих и капитальных, относительно природоохранных и других функций, в обязательности ведения локального учёта расходов в разрезе природоохранных сооружений, по природным бассейнам, в выставлении ориентиров, пороговых индикаторов и переходе к осуществлению контроля от принципа «экономии средств» к принципу «достаточности вложенных средств». Последнее возможно на основе развитого бюджетирования в разрезе целей природоохранной деятельности, бассейнов природной среды, постоянных и разовых мероприятий, локальных объектов, видов затрат, технологических процессов. Многопризнаковая классификация в аналитике экологического учёта должна быть основой отраслевых методик и учётных политик предприятий и корпораций [4, 14].

Исследование характеристик экологического учёта в целях «вмонтирования» его в общую систему традиционного бухгалтерского учёта необходимо начинать с определения его роли, требований, принципов.

Экологический учёт – это упорядоченная подсистема бухгалтерского учёта, в которой происходит накопление и систематизация данных о фактах хозяйственной жизни, связанных с предупреждением и ликвидацией последствий негативного воздействия предприятия на окружающую природную среду и биосферу в интересах экологического менеджмента экономического субъекта, отрасли, региона, общества. Элементы системы должны быть связаны между собой согласно правилам двойной записи.

Рассмотрим характеристики экологического учёта как новой подсистемы бухгалтерского учёта. Близость характеристик бухгалтерского и экологи-

ческого учёта и, в то же время, отсутствие полной их идентичности позволяют утверждать, что появление новых аспектов и объектов в бухгалтерском учёте следует рассматривать как его экологическую модернизацию, которая для предприятий добывающих отраслей может приобрести очертания отдельной подсистемы [6, 11]. Для предприятий других отраслей, которые менее агрессивно воздействуют на природную среду, модернизация учёта должна быть обязательной, но менее сложной. Известно, что для того, чтобы бухгалтерские данные были правильно поняты и интерпретированы различными пользователями, то есть превратились в информацию, отвечающую различным запросам и целям, в экологическом учёте необходим более высокий уровень коммуникации, чем тот, который обеспечивает бухгалтерский учёт.

Значение и роль бухгалтерского учёта очевидны и бесспорны, ведь только на языке учёта может быть описано финансовое положение любой организации для определения потенциальной платёжеспособности и оценки экономической эффективности её функционирования. Но современные требования и ограничения природоохранного характера могут разрушить достижения менеджмента предприятия и обесценить их из-за низких значений показателя экоэффективности работы. Экологический учёт должен отвечать всем тем требованиям, которые предъявляются к бухгалтерскому учёту, а именно: сплошной непрерывный характер, исключительная документальность и обобщение информации – продукта учёта, в денежном выражении. Контрольные функции этих двух видов учёта близки, но не идентичны. Сплошной характер контроля одинаков, однако, заинтересованность в контрольной функции сильнее в отношении экологического учёта, так как в ней заинтересовано общество, государство в лице своих властных и фискальных структур, население, общественные организации, контрагенты, инвесторы. Поэтому векторная направленность контрольных функций этих двух видов учёта не совпадает [8, 10].

Анализируя и ранжируя, сопоставляя интересы пользователей бухгалтерского и экологического учётов, следует отметить, что для второго вида учёта доминирующими являются интересы счётной общественности. Различные группы, участвующие в хозяйственных процессах, преследуют разные цели и выбирают различные методы и инструментарий для интерпретации информации в выгодном для них ракурсе. Это порождает зависимость учёта и запутывает его методологию, ведь каждый хочет и ожидает своей справедливости от учётных данных. Как отмечал Я.В. Соколов, руководство организации, собственники преследуют одни и те же цели – увеличить свою заработную плату, легальные и нелегальные доходы, получение премий и даже неучтённых денег, а также сокрытие прибыли и даже уклонение от налогов, если в стране действует весьма эффективная система налогообложения⁴. Побудительная мотивация собственников может быть по американ-

⁴ Бухгалтерский учёт и аудит: современная теория и практика / [под ред. Я.В. Соколова и Т.О. Терентьевой]. Москва, Издательство «Экономика», 2010. 438 с.

скому варианту или по японскому. При американском варианте акционеры требуют максимально высоких дивидендов, стремясь к максимальной рентабельности, а при японском они ожидают повышения курсов акций с надеждой усиления финансового положения предприятия. Если прибыль будет реинвестирована вместо высоких дивидендов, предприятие станет мощнее, благосостояние собственника увеличится. Таким образом, то, что получают собственники по американскому и по японскому варианту, не дополучает администрация, персонал и государство. Идёт так называемое «перетягивание каната», причём у этого «каната» не два конца, а несколько. Ведь легальные и нелегальные доходы администрации могут быть получены только за счёт уменьшения доходов собственников, персонала предприятия и государства. Неучтённые деньги рабочих и служащих прямо или косвенно недополучают администрация, собственники и государство.

Кредиторов волнует платёжеспособность организации, дебиторов – возможность отсрочить платежи или вообще избежать их. Государство заинтересовано в налоге на прибыль и НДС в целях увеличения доходов казны. Если в налоговых органах нет коррупции, то интересы государства ущемляют интересы лиц, заинтересованных в хозяйственной деятельности предприятия-налогоплательщика [12].

Аудитор, символом которого является независимость, приглашается администрацией, а оплачивают его услуги собственники. Поводом для его работы является несовершенство отчётности, а целью – доказательство несовершенства работы администрации. Аудитор защищает интересы собственника и сталкивается с противодействием администрации.

Статистические органы также не являются независимыми, потому что, используя определённые методические приёмы, получают те значения показателя, в которых заинтересованы власть имущие.

Общество и население относительно заинтересованности в бухгалтерском учёте предприятия находятся в стороне, как бы в тени, но относительно экологического учёта на предприятиях, оказывающих массированное влияние на окружающую среду, их острая заинтересованность и побудительные мотивы столь чётко и ярко очерчены, что доминируют над интересами всех других пользователей информации, и их нельзя игнорировать, объясняя это коммерческой тайной [13].

По мнению Я.В. Соколова, бухгалтерская методология не была и не может быть беспристрастной⁵. Любой методический приём приводит к выигрышу одних общественных групп в ущерб другим. Это оголено в условиях рыночной экономики и на этапе перехода к ней, способствует появлению учётной политики предприятия и закрепления её статуса как нормативного регулятора в учёте. В экологическом учёте подвижность как свойство учётной политики недопустима, так как может способствовать катастрофе.

⁵ Бухгалтерский учёт и аудит: современная теория и практика / [под ред. Я.В. Соколова и Т.О. Терентьевой]. Москва, Издательство «Экономика», 2010. 438 с.

Сфера действия экологического учёта несовместима с термином «политика». Здесь не может быть никакого демократизма, а только жёсткие учётные регламенты отраслевого назначения. Термин «политика» означает балансирование на грани возможного, финансовая политика предприятия направлена на принятие стратегических решений по поводу границ возможного определения финансового результата и финансового положения в целях поиска поставщиков и покупателей, лавирования в налогообложении, ценообразовании, платежах, кредитах, возможности влияния на финансовые показатели. Финансовая политика включает в себя договорную, учётную и налоговую политики.

На предприятиях, загрязняющих окружающую природную среду, которые в ближайшей перспективе столкнутся с необходимостью введения экологического учёта, триумвират составляющих финансовой политики попадает под ограничения экологических требований. Это согласуется с региональной, отраслевой и государственной экологической программами. Одним из элементов их и даже одним из механизмов их реализации является экологический учёт. Наглядно соотношение и экологические ограничения в отношении финансовой политики представлены на рисунке 1.



Рис. 1. Экологические ограничения финансовой политики

Условные обозначения к рис. 1:

- 1 – договорная политика;
- 2 – учётная политика;
- 3 – налоговая политика.

Наглядность рисунка показывает не столько доминирующую роль экологических требований, сколько наличие неизбежных строгих ограничений, с которыми обязательно нужно считаться, так как их игнорирование может прекратить функционирование предприятия. Такова решающая роль экологических ограничений для добывающих предприятий топливно-энергетического комплекса, химической промышленности, энергетики и других отраслей тяжёлой промышленности.

С нашей точки зрения, термин «политика» для экологии не применим, поскольку лавирование, изменения, отказы и обманы здесь недопустимы. Исходя из жёстких поэтапных экологических требований, должен строиться менеджмент и формирование финансовой политики. Как известно, объектами бухгалтерского описания, наблюдения, интерпретации являются:

- имущество – совокупность оборотных и внеоборотных активов, расходы будущих периодов и незавершённые заказы;
- обязательства экономического субъекта;
- хозяйственные операции как результат бухгалтерской классификации фактов хозяйственной жизни, которые меняют или подтверждают активы и пассивы.

Факты – это действия или события хозяйственной жизни. Часть из них связана с усилиями предприятий по охране окружающей природной среды и подлежат отражению обособленно от других фактов, то есть в экологическом учёте. Действия – это целенаправленные факты, и к ним относятся усилия по предупреждению загрязнения и предотвращению экологических аварий. События – это неожиданные, непредполагаемые факты (потери, бедствия). К ним относятся мероприятия по ликвидации последствий неэкологичной работы. Факты состояния констатируют наличие активов и пассивов на определённый момент. Объекты экологического учёта те же, что у бухгалтерского учёта, однако их назначение строго ограничено природоохранными функциями: научно-исследовательские разработки экологического назначения, локальные объекты и объекты многоцелевого назначения, но с природоохранной функцией, эксплуатационные текущие расходы, капитальные инвестиции, природоохранные производственные процессы, мероприятия по ликвидации последствий неэкологичной работы, возмещённые расходы, источники финансирования мер по реализации экологической программы, в том числе со стороны. Эти объекты подлежат вычленению из общих объектов учёта во всех сферах, этапах, процессах, хозяйственной жизни предприятия.

Методы и приёмы бухгалтерского учёта хорошо изучены, апробированы и выверены многовековым опытом человечества. Теоретические полемики на эту тему быстро угасают. Техника ведения учёта совершенствуется в связи с развитием его компьютеризации. Это приводит к смещению акцентов в использовании отдельных элементов метода, но не отменяет ни один из известных. Экологический учёт, являясь строго документальным, сплош-

ным и отражающим факты хозяйственной жизни, подлежащие измерению в денежном выражении, бесспорно, в своём арсенале будет иметь все те же методы и приёмы, что и традиционный бухгалтерский учёт. Это документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, балансовое обобщение и отчётность. Здесь, безусловно, также будут два информационных разреза: аналитический и синтетический. Научные споры по поводу важности и доминирования этих двух уровней учёта давно завершены выводом, что нарушение коллации их устраняется сверкой данных с первичными документами. Саму коллацию следует рассматривать как тест на правильность выполненной разности данных из первичных документов по счетам синтетического и аналитического учёта.

И бухгалтерский, и экологический учёты тесно связаны с управленческим, оперативно-техническим и статистическим учётом на предприятии. Следует рассмотреть характер этих связей. С нашей точки зрения, у экологического учёта связь с оперативно-техническим не менее жёсткая, чем у традиционного бухгалтерского учёта. Это объясняется необходимостью измерения состояния окружающей среды и усилий по её охране, прежде всего, с использованием химических, физических и других натуральных показателей, а затем отражением затрат, потерь, убытков, а иногда и доходов в денежном выражении для построения чёткой аргументированной картины экологической деятельности.

Временные рамки экологического учёта те же, что и у бухгалтерского учёта – это учётный год, разбитый по учётным месяцам. Источниками информации являются незыблемые для бухгалтерского учёта первичные документы. Только строгое сплошное документирование даёт возможность персонифицировать ответственность за факты хозяйственной жизни и является условием выполнения остальных требований, предъявляемых к учёту. Правило, сформулированное В. Швайкером 500 лет назад, непоколебимо: «Нет документа – нет записи в учёте»⁶.

Далее следует определить принципы экологического учёта и сравнить их с традиционными учётными. Принцип – это некий остов или несущая конструкция, на которой строится та или иная теория, наука. Это постулат, утверждение. В бухгалтерском учёте принципы – это исходные положения, но не догмы, так как в отличие от естественных наук учёт строится и оптимизируется в условиях определённой экономической формации и даже обслуживает связи субъектов, функционирующих в условиях разных формаций, систем законодательств, отраслей бизнеса и континентов. Принципы бухгалтерского учёта подлежат пересмотру, отмене, расширению в связи с изменением объектов отражения, целей и требований, предъявляемых к учётной информации, а также состава пользователей и условий функционирования субъектов. Однако компьютеризация учёта, влияя на его скорость, процесс агрегирования данных и каналов, сегментации их, на повышение

⁶ Бухгалтерский учёт и психология: монография / [под общ. ред. Н.А. Каморджановой]. Москва, Проспект, 2015. 192 с.

точности учёта и его качества, не изменяет основополагающие принципы учёта.

Наличие разнонаправленных интересов пользователей учётной информации и множества требований к методическим учётным механизмам побуждает бухгалтеров к поиску компромиссных решений, формулировать и принимать общие принципы бухгалтерского учёта. Многие авторы, анализируя международные и национальные принципы учёта, отмечают, что на фоне обилия терминов и разнообразия формулировок всё же идёт процесс конвергенции учётных принципов МСФО и GAAP^{7,8}. Отечественные принципы разнятся объединением их в группы, ранжированием, последовательностью. С переходом от административно-командной экономики к рыночной в странах постсоветского пространства учётные принципы по сути можно назвать идентичными. Это – имущественная обособленность, соответствие доходов и расходов по временным периодам, последовательность учётной методологии и учётной политики, непрерывность деятельности и учёта, полнота отражения информации и своевременность её в отношении запросов пользователей, консерватизм, то есть принцип осторожности и осмотрительности, приоритет содержания над формой, непротиворечивость данных на уровнях аналитического и синтетического учётов, рациональность, то есть оправданность затрат на учёт ценностью его информации, а также принцип начисления, сменивший кассовый принцип учётного признания дохода. Экономические и юридические следствия по каждому факту хозяйственной жизни для бухгалтера означают проблемы определения признания доходов и расходов по временным периодам: их капитализацию, рекапитализацию и декапитализацию. Жёсткие законодательные нормы и учётные рекомендации ограничивают действия и персонифицируют трактование принципов. С нашей точки зрения, экологический учёт базируется на вышеперечисленных основополагающих принципах бухгалтерского учёта. Однако, «достаточность выделенных средств» в экологическом учёте из задачи и требования, которые могут быть необязательными, невыполнимыми, трудновыполнимыми, второстепенными, здесь поднимается до статуса учётного принципа.

Таким образом, перечень принципов экологического учёта шире, чем бухгалтерского. В технике синтетического учёта это может быть реализовано через такой объект, как целевое финансирование, он должен аккумулировать информацию об источниках и объектах финансирования не только со стороны, но и за счёт собственных средств и даже через предварительное резервирование их. Принцип опережающего отражения никогда не декларировался как учётный, и он был присущ только организации бухгалтерского учёта. Но специфика экологического учёта побуждает фор-

⁷ Бухгалтерский учёт и психология: монография / [под общ. ред. Н.А. Каморджановой]. Москва, Проспект, 2015. 192 с.

⁸ Шнейдман Л.З. Газета «Коммерсант». Доступно: <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticly008100>.

мулировать информацию не только о текущем аспекте, но и о будущем, в целях предупреждения загрязнения окружающей среды. Это аналитическое направление в учёте очень востребовано всеми группами пользователей и должно быть реализовано через счёт «Расходы будущих периодов».

Рассмотрение и сравнение функций двух видов учёта позволяет определить различия в них. Как известно, все авторы выделяют следующие функции бухгалтерского учёта: информационную, контрольную, аналитическую, сохранения собственности и обратной связи. Некоторые авторы выделяют также социальную и оценочную функции. Для экологического учёта приемлемы все перечисленные функции, однако, ранжирование их будет несколько иным, чем в бухгалтерском учёте. Так, на первое место выдвигается вслед за доминирующими информационной и контрольной функциями экологического учёта социальная, а затем идут: аналитическая, обратной связи, сохранения собственности. Что касается оценочной функции, то, с нашей точки зрения, это надуманная и пустая функция, так как по определению в бухгалтерском учёте могут отражаться только те объекты, которые подлежат оценке в денежном выражении при условии, что информация о них интересует пользователей. К функциям применимы термины усиления и ослабления. К оценочной функции такие глаголы неприменимы. Оценка была и остаётся элементом метода бухгалтерского учёта, но не его функцией. Таким образом, экологическому учёту присущи те же функции, что и бухгалтерскому учёту, но социальная функция сильнее и даже доминирует, так как этот вид учёта функционирует в интересах общества. Эти интересы стали побудительным мотивом его возникновения и научных исследований.

Пристального внимания требует контрольная функция учёта. Она реализуется через функционирование системы учётных стандартов для обеспечения соответствия совершаемых операций действующему законодательству, а также для контроля целесообразности и эффективности использования материальных, финансовых, трудовых и иных ресурсов предприятия. Контрольная функция учёта также проявляется в том, что существуют контрольные процедуры и механизмы обеспечения правдивости учётных данных, а также эффективности и оптимальности информационной функции. Развитость, быстрота, эффективность контрольной функции экологического учёта позволяют характеризовать её как сигнальную. Такое требование, задача этого вида учёта как «достаточность вложенных средств» в мероприятия по предупреждению и ликвидации последствий загрязнения окружающей природной среды, является новой чертой, усиливающей контрольную функцию. Ведь в противном случае она будет сигнализировать о конфликте интересов экономического субъекта и общества. Для того чтобы эта функция усилилась до уровня сигнальной, необходимы технические ориентиры качества природной среды как ступенчатые пороговые индикаторы в разрезе бассейнов, технологических процессов, локальных сооружений, постоянных мероприятий.

Ещё одна функция обратной связи тесно связана с контрольной и информационной. Без неё невозможно функционирование системы управления, ориентированной на автоматизацию на любом её уровне. Реализация этих функций в экологическом учёте позволяет определить динамику, направления и причинно-следственные связи между группами показателей: давления, состояния и реакции природной среды на экологические усилия экономического субъекта. Эти группы показателей подлежат изучению и интерпретации в ходе реализации социальной и аналитической функций экологического учёта. Анализу подлежит система технических и технико-экономических показателей. Естественно, они будут значительно различаться по отраслям бизнеса, поскольку единственным показателем экоэффективности не может быть измерена и оценена.

Заключение

С нашей точки зрения, существует острая необходимость в стандартизации экологического учёта как сегмента бухгалтерского учёта. Существует ошибочное мнение, что централизованный учёт и контроль за экологическим состоянием экономического субъекта не характерны для рыночной экономики. Подходы к экологическому учёту не должны быть демократичными, и потому стандартизации должны быть подвергнуты его объекты, методы, варианты оценки, способы контроля, отчётные показатели. По нашему мнению, экологический учёт должен строиться как подсистема, включая в себя четыре основных элемента:

- 1) учёт природоохранных расходов (текущих, капитальных);
- 2) учёт экологических обязательств;
- 3) финансовая отчётность о природоохранной деятельности;
- 4) аудит природоохранной информации и её экономический анализ.

Наиболее проблемным в плане разработки отраслевых учётных методик является первый элемент приведенного перечня. К природоохранным затратам следует относить расходы, возникающие в результате мероприятий по предупреждению и ликвидации загрязнения, и являющиеся неизбежными при сложившемся технологическом и техническом уровне в данной отрасли. Этот группировочный признак традиционен так же, как тип расходов (текущие и капитальные) и объекты природной среды (почва, недра, атмосфера, водный бассейн). Однако для управления нужна информация о необходимых затратах и осуществлённых сверх достаточного уровня, о возникающих на стадиях технологического процесса и в непроизводственной деятельности, о периодах вложения средств. Процесс включения экологических затрат в систему объектов бухгалтерского учёта должен отвечать следующим требованиям:

- отражение в системе информации реальных природоохранных процессов;
- определение объектов учёта с позиции максимальной локализации

их по местам возникновения и центрам ответственности (природным бассейнам, целям);

- построение многопризнаковой и многоуровневой системы аналитического учёта природоохранных затрат;
- контроль экологических расходов с позиции их достаточности для достижения пороговых индикаторов качества природной среды;
- сочетание полномочий экономического субъекта в группировке затрат и их отражения в системе счетов с жестким регулированием методологии учёта.

Экологический учёт как острая необходимость сегодняшнего состояния бухгалтерского учёта должен рассматриваться как подсистема последнего для предприятий, оказывающих массированное воздействие на природную среду (добывающие отрасли экономики) и как экологическая модернизация для предприятий других отраслей.

Едино принципиальные основы и методы бухгалтерского и экологического видов учёта, но отсутствие полной идентичности их целей, объектов, соотношения функций и запросов пользователей, а также связей с другими видами учётов, требуют принятия на законодательном уровне учётного стандарта «Экология» и дополнений к действующему плану счетов.

В экологическом учёте контрольная функция значительно усилена и является сигнальной. В связи с необходимостью предупреждения возможных в будущем загрязнений среды выдвинут пока не свойственный бухгалтерскому учёту принцип опережающего отражения и совершенно новая задача – достаточности вложенных средств. Она заменит задачу поиска экономии средств.

При реализации аналитической функции учёта следует исходить из того, что при массированном воздействии на природную среду невозможно использовать только один показатель экоэффективности; оправдана разработка групп технико-экономических и экономических показателей, измеряющих состояние, давление на природную среду и реакции на экологические усилия предприятия.

Список источников

1. Алимов С.А. Концептуальные основы формирования системы экологического бухгалтерского учета деятельности промышленного предприятия // *Экономические и гуманитарные науки*, 2013, no. 1 (252), с. 12-17.
2. Балтабаев Б.К., Хасымов А.К. Экология как сложный объект бухгалтерского учета и аудита // *Известия Исссык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии*, 2019, no. 2 (25), с. 280-285.
3. Бешуля И.В. Учетная поддержка разработки и реализации экологической политики предприятий, загрязняющих окружающую природную среду // *Материалы V Международной научной конференции «Донецкие чтения 2020: образование, наука, инновации, культура и вызовы современности»*. Донецк, 2020. С. 173-176.
4. Бешуля И.В. Экологическая модернизация бухгалтерского учёта // *Финансы. Учет. Банки*, 2022, no. 1-2 (38-39), с. 12-20.
5. Бешуля И.В. Экологический учет:

категории, аналитический инструментарий и роль в концепции устойчивого развития // *Материалы III Международной научной конференции «Донецкие чтения 2018: Образование, наука, инновации, культура и вызовы современности»*. Донецк, 2018, с. 86-88.

6. Борисова Э.Н. Мошенничество с бухгалтерской отчётностью // *Фундаментальные исследования*, 2015, no. 2, с. 4235-4238.

7. Васильев А.К. Экологический учет и реформирование традиционной системы бухгалтерского учета // *Актуальные вопросы экономических наук*, 2008, no. 1, с. 280-284.

8. Гусев А.А., Гусева И.Г. Об экономическом механизме экологически устойчивого развития // *Экономические и математические методы*, 1996, no. 2, с. 66-76.

9. Кирьянова В.А., Крылова В.В. Организация экологического учета и анализа в экономическом субъекте // *Вестник Международной академии системных исследований. Информатика, экология, экономика*, 2017, no. 2, с. 115-121.

10. Лень В.С., Коливешко А.М. Эколо-

гический учет: понятия и содержание // *Вестник Черниговского государственного технологического университета. Серия: Экономические науки*, 2014, no. 2 (74), с. 223-229.

11. Шеварлич М.М., Токарева Е.В., Чернованова Н.В. Система учетной классификации экологических затрат для предприятий аграрного сектора // *Международный научно-исследовательский журнал*, 2019, no. 12-2 (90), с. 25-31.

12. Чернованова Н.В., Дынникова Е.А. Отражение экологических обязательств в бухгалтерском учёте субъектов АПК // *Материалы IX Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы экономики и агробизнеса»*. Брянск, 2018, с. 452-456.

13. Чхутиашвили Л.В. Организация и совершенствование экологического учета на российских предприятиях // *Lex Russica (Русский закон)*, 2014, no. 2, с. 185-198.

14. Янкович В.Д. Понятие экологического учета и его особенности в РБ // *Научно-практические исследования*, 2020, no. 6-4 (29), с. 37-39.

ENVIRONMENTAL MODERNISATION OF ACCOUNTING

Beshulia Irina Viktorovna, Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof.

Serdiul Vera Nikolaevna, Dr. Sci. (Econ.), Prof.

Donetsk State University, st. Universitetskaya, 24, Donetsk, Russia, 283001; e-mail: beshulia.biv@mail.ru; vera290256@mail.ru

Importance: theoretical and practical issues related to environmental accounting as a subsystem of accounting. *Purpose:* study of the features of environmental accounting in the context of modernization of accounting in the context of environmental challenges of our time. *Research design:* based on systematic and logical approaches, general scientific methods of cognition, and proprietary accounting methods, an urgent problem related to the environmental modernization of accounting has been solved. *Results:* Reveals the essence and role of environmental accounting, defines its place and accounting principles, the current state and development prospects. The foundations and stages of building environmental accounting as a subsystem of accounting and directions for adapting the latter to the environmental challenges of our time are proposed. The results of the work carried out can be used in the formation of an information base on the activities of enterprises that pollute the environment. The article revealed the role and place of the environmental component, defined the fundamental principles and current status of environmental accounting as well as developed a system of indicators to measure the effectiveness of the efforts of companies to achieve threshold indicators in environmental performance.

Keywords: accounting principles, environmental accounting and reporting, environmental activities, environmental threat, environmental expenditures.

References

1. Alimov S.A. Konceptualnye osnovy formirovaniya sistemy jekologicheskogo buhgalterskogo ucheta dejatel'nosti promyshlennogo predpriyatija. *Jekonomicheskie i gumanitarnye nauki*, 2013, no. 1 (252), pp. 12-17. (In Russ.)
2. Baltabaev B.K., Hasymov A.K. Jekologija kak slozhnyj ob#ekt buhgalterskogo ucheta i audita. *Izvestija Issyk-Kul'skogo foruma buhgalterov i auditorov stran Central'noj Azii*, 2019, no. 2 (25), pp. 280-285. (In Russ.)
3. Beshulja I.V. Uchetnaja podderzhka razrabotki i realizacii jekologicheskoj politiki predpriyatij, zagrjaznjajushhij okruzhajushhaja prirodnuju sredu. *Materialy V Mezhdunarodnoj nauchnoj konferencii «Doneckie chtenija 2020: obrazovanie, nauka, innovacii, kul'tura i vyzovy sovremennosti»*. Doneck, 2020. pp. 173-176. (In Russ.)
4. Beshulja I.V. Jekologicheskaja modernizacija buhgalterskogo uchjota. *Finansy. Uchet. Banki*, 2022, no. 1-2 (38-39), pp. 12-20. (In Russ.)
5. Beshulja I.V. Jekologicheskij uchet:

- kategori, analiticheskij instrumentarij i rol' v koncepcii ustojchivogo razvitija otraslej. *Materialy III Mezhdunarodnoj nauchnoj konferencii «Doneckie chtenija 2018: Obrazovanie, nauka, innovacii, kul'tura i vyzovy sovremennosti»*. Doneck, 2018. pp. 86-88. (In Russ.)
6. Borisova Je.N. Moshennichestvo s buhgalterskoj otchjotnost'ju. *Fundamental'nye issledovanija*, 2015, no. 2, pp. 4235-4238. (In Russ.)
7. Vasil'ev A.K. Jekologicheskij uchet i reformirovanie tradicionnoj sistemy buhgalterskogo ucheta. *Aktual'nye voprosy jekonomicheskijh nauk*, 2008, no. 1, pp. 280-284. (In Russ.)
8. Gusev A.A., Guseva I.G. Ob jekonomicheskom mehanizme jekologicheskijh ustojchivogo razvitija. *Jekonomicheskie i matematicheskie metody*, 1996, no. 2, pp. 66-76. (In Russ.)
9. Kir'janova V.A., Krylova V.V. Organizacija jekologicheskogo ucheta i analiza v jekonomicheskom subekte. *Vestnik Mezhdunarodnoj akademii sistemnyh issledovanij. Informatika, jekologija, jekonomika*, 2017, no. 2, pp. 115-121. (In Russ.)
10. Len' V.S., Koliveshko A.M. Jekologicheskij uchet: ponjatija i sodержanie. *Vestnik Chernigovskogo gosudarstvennogo tehnologicheskogo universiteta. Serija: Jekonomicheskie nauki*, 2014, no. 2 (74), pp. 223-229. (In Russ.)
11. Shevarlich M.M., Tokareva E.V., Chernovanova N.V. Sistema uchetoj klassifikacii jekologicheskijh zatrat dlja predpriyatij agrarnogo sektora. *Mezhdunarodnyj nauchno-issledovatel'skij zhurnal*, 2019, no. 12-2 (90), pp. 25-31. (In Russ.)
12. Chernovanova N.V., Dynnikova E.A. Otrazhenie jekologicheskijh objazatel'stv v buhgalterskom uchjote subektov APK. *Materialy IX Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskijh konferencii «Aktual'nye voprosy jekonomiki i agrobiznesa»*. Brjansk, 2018, pp. 452-456. (In Russ.)
13. Chhutiashvili L.V. Organizacija i sovershenstvovanie jekologicheskogo ucheta na rossijskijh predpriyatijah. *Lex Russica (Russkij zakon)*, 2014, no. 2, pp. 185-198. (In Russ.)
14. Jankovich V.D. Ponjatie jekologicheskogo ucheta i ego osobennosti v RB. *Nauchno-prakticheskije issledovanija*, 2020, no. 6-4 (29), pp. 37-39. (In Russ.)