
ЭКОЛОГИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ И ОРГАНИЗАЦИОННЫЙ АСПЕКТЫ УЧЕТА

Гоголева Татьяна Николаевна,

доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой экономической теории и мировой экономики Воронежского государственного университета; tgogoleva2003@mail.ru

В статье исследуются теоретические и организационные проблемы учета экологической деятельности в коммерческих организациях. Автор исследует определения экологической деятельности, аргументировано утверждает, что ее следует отличать от природоохранной деятельности государственных органов, некоммерческих, общественных организаций и предлагает уточненное определение экологической деятельности хозяйствующих субъектов; классифицирует ее по ряду признаков для организации учета; отмечает наиболее важные вопросы учета экологической деятельности.

Ключевые слова: экологическая деятельность, классификация экологической деятельности хозяйствующего субъекта, учет экологической деятельности.

Экологическая деятельность все больше входит в практику не только западных, но и отечественных хозяйствующих субъектов. Однако многие теоретические и организационно-методические положения учета этой деятельности остаются недостаточно разработанными. Прежде всего, отсутствует общепринятое определение экологической деятельности, имеющиеся ее классификации не вполне пригодны для организации учета.

Следует отметить, что гораздо чаще в различных источниках употребляется понятие «природоохранная деятельность», но его определения различны. Федеральный закон от 10.01.2002 № 7-ФЗ (ред. от 21.11.2011, с изм. от 07.12.2011) «Об охране окружающей среды», как и многие другие законодательные акты, не содержит определения этого понятия. Юристы, комментируя положения закона, отмечают, что в соответствии с ним понятия «охрана окружающей среды» и «природоохранная деятельность» должны употребляться как синонимы. В свою очередь «охрана окружающей среды» – деятельность, проводимая по следующим направлениям: а) сохранение и восстановление природной среды; б) рациональное использование и воспроизводство природных ресурсов; в) предотвращение негативного воздействия хозяйственной и иной деятельности на окружающую среду;

г) ликвидация последствий такого воздействия. Справедливым является также их мнение о том, что охрана окружающей среды, таким образом, выделяется лишь по своему содержанию, а не по субъектам, которыми могут быть не только органы государственной власти и местного самоуправления, но и общественные и иные некоммерческие объединения, любые юридические и физические лица [6].

Имеет место представление природоохранной деятельности как практической стороны охраны природы: природоохранная деятельность – это разработка и практическая реализация природоохранных мероприятий производственно-технического, экономического, административно-правового характера, подразумевающая достижение возможно большего эффекта при наименьших затратах [9]. По мнению Ячменевой В.М., Святохо Н.В. природоохранная деятельность промышленного предприятия – это часть его хозяйственной деятельности, которая является совокупностью мероприятий, направленных на предупреждение, уменьшение и ликвидацию негативных последствий производственной деятельности на окружающую среду, и которая нуждается в особом учете, финансировании, контроле и стимулировании [8].

В отдельных нормативных актах встречается понятие «природоохранные мероприятия», к которым относятся все виды хозяйственной деятельности, направленные на снижение и ликвидацию отрицательного антропогенного воздействия на окружающую природную среду, сохранение, улучшение и рациональное использование природно-ресурсного потенциала страны: строительство и эксплуатация очистных и обезвреживающих сооружений и устройств, развитие малоотходных и безотходных технологических процессов и производств, размещение предприятий и систем транспортных потоков с учетом экологических требований, рекультивация земель, меры по борьбе с эрозией почв, по охране и воспроизводству флоры и фауны, охране недр и рациональному использованию минеральных ресурсов [4].

Несомненно, все приведенные выше определения имеют право на существование. Но следует отметить, что природоохранная деятельность (природоохранные мероприятия) в большей степени соотносится с деятельностью государственных органов и некоммерческих, общественных организаций. Если исходить из позиции одного из самых известных экономистов, лауреата Нобелевской премии по экономике Фридмана М., который отмечал, что при свободной экономике «у бизнеса имеется одна и только одна социальная ответственность: использовать свои ресурсы и заниматься деятельностью, рассчитанной на увеличение своих прибылей, соблюдая при этом правила игры, то есть участвуя в открытой и свободной конкуренции без обмана и мошенничества» [7], охрану природы, окружающей среды нельзя считать функцией бизнеса. Поэтому для хозяйствующих субъектов целесообразнее использовать понятие «экологическая деятельность», которое по своей экономической сущности отличается от природоохранной деятельности государственных органов,

некоммерческих, общественных организаций.

Белов Г.В. исследует экологическую деятельность как совокупность четырех взаимосвязанных направлений: рационального природопользования, экологизации технологии производства продукции, охраны окружающей природной среды и информатизации обеспечения экологической деятельности [5]. В Письме Минфина РФ № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации» экологическая деятельность определена как деятельность организации, направленная на снижение и ликвидацию отрицательного воздействия на окружающую природную среду, сохранение, улучшение и рациональное использование природных ресурсов, уменьшение последствий негативного воздействия на окружающую среду и предотвращение изменения климата [2].

В приведенных определениях в основном раскрываются направления этой деятельности, а такие важные, на наш взгляд, положения, как ее место в хозяйственной деятельности организации, условия, при которых она осуществляется, не отражены. Считаем, что экологическая деятельность хозяйствующих субъектов – часть их хозяйственной деятельности, осуществляемой в процессе соблюдения природоохранного законодательства и норм, а также добровольных мероприятий по снижению и ликвидации отрицательного воздействия на окружающую природную среду, сохранению, улучшению и рациональному использованию природных ресурсов, уменьшению последствий негативного воздействия на окружающую среду и предотвращению изменения климата. В этом определении отражено общее мнение о том, что экологическая деятельность организации является частью ее хозяйственной деятельности. Кроме того, учтен тот факт, что хозяйствующие субъекты прежде всего обязаны осуществлять экологическую деятельность в соответствии с действующими законодательством и нормативно-правовыми актами; а также раскрыто ее содержание. Намеренно не указано то, на что направлена экологическая деятельность, так как она может осуществляться для соблюдения установленных государством норм, возникать как следствие их неисполнения (оплата штрафных санкций, возмещение причиненного ущерба и т.п.), быть результатом соблюдения этических норм, использоваться как для реализации альтруистических целей, так и для повышения стоимости бизнеса. Такой подход к определению экологической деятельности позволяет избежать заведомо положительной ее характеристики.

Экологическая деятельность хозяйствующих субъектов разнообразна по направлениям, видам, источникам финансирования и др. Основой для организации учета экологической деятельности является ее классификация (табл. 1).

Таблица 1

Классификация экологической деятельности хозяйствующего субъекта

Характеризующий признак	Состав экологической деятельности	Краткая характеристика экологической деятельности
По отношению к организации	Внешняя	Осуществляемая вне организации, имеющая влияние на внешнюю окружающую среду.
	Внутренняя	Осуществляемая внутри организации, имеющая влияние на экологическую обстановку непосредственно в организации.
По направлениям (в соответствии с Приказом Росстата № 336 [3])	Деятельность по охране атмосферного воздуха и предотвращению изменения климата	Посредством использования наилучших существующих технологий на стационарных и на передвижных источниках; замены исходного сырья и материалов; ремонта и технического обслуживания оборудования, предназначенного для снижения загрязнения атмосферного воздуха. Инструментальные измерения и контроль, лабораторные исследования, администрирование и экологический менеджмент, информационное обеспечение, образовательная деятельность в области охраны атмосферного воздуха, предотвращения изменения климата и истощения озонового слоя.
	Деятельность по сбору и очистке сточных вод	Посредством изменения производственного процесса (включая ремонт и техническое обслуживание оборудования и установок); строительства и эксплуатации канализационных сетей и сооружений для сбора и транспортирования сточных вод; сооружения и модернизации станций очистки производственных и коммунальных сточных вод; повторного использования охлаждающей воды и очистки охлаждающей воды перед сбросом. Инструментальные измерения и контроль, лабораторные исследования сточных вод; администрирование и экологический менеджмент, информационное обеспечение, образовательная деятельность в сфере качества сточных вод.
	Деятельность по обращению с отходами	По снижению образования твердых отходов посредством использования наилучших существующих технологий, обеспечивающих минимизацию образования отходов (малоотходные и безотходные технологии); замены исходного сырья. По осуществлению сбора и транспортированию, обезвреживанию и размещению отходов; по проведению мониторинга состояния окружающей природной среды на территориях объектов их размещения. Инструментальные измерения и контроль, лабораторные исследования в сфере обращения с отходами; администрирование и экологический менеджмент, информационное обеспечение, образовательная деятельность в сфере обращения с отходами.
	Деятельность, направленная на защиту и реабилитацию земель, поверхностных и подземных вод	Предотвращение инфильтрации загрязнителей в почвы, поверхностные и подземные водные объекты; очистка почв и водных объектов от загрязнения и засорения; предотвращение эрозии и др. видов деградации почвы; предотвращение засоления и рассоления почв; рекультивация нарушенных земель. Инструментальные измерения и контроль, лабораторные исследования качественного состояния земель, поверхностных и подземных водных объектов; администрирование и экологический менеджмент, информационное обеспечение, образовательная деятельность в области охраны земель, поверхностных и подземных водных объектов от загрязнения и истощения (деградации).
	Деятельность по защите окружающей среды от шумового, вибрационного и других видов физического воздействия	Предотвращение или снижению шумового, вибрационного и других видов физического воздействия на источниках воздействия, посредством применения специальных конструкций. Инструментальные измерения и контроль, лабораторные исследования, а также администрирование и экологический менеджмент, информационное обеспечение, образовательная деятельность в области шумового, вибрационного и других видов физического воздействия на окружающую среду.
	Деятельность, направленная на сохранение биоразнообразия и охрану природных территорий	Защита и восстановление видов животных, растений и грибов и по сохранению среды их обитания; сохранение и восстановление природных территорий. Инструментальные измерения и контроль, лабораторные исследования, а также администрирование и экологический менеджмент, информационное обеспечение, образовательная деятельность в области сохранения биоразнообразия и охраны природных территорий.
	Деятельность по обеспечению радиационной безопасности окружающей среды	По снижению радиационного воздействия на окружающую среду, по обращению с радиоактивными отходами. Инструментальные измерения и контроль, лабораторные исследования, администрирование и экологический менеджмент, информационное обеспечение, образовательная деятельность в области обеспечения радиационной безопасности.

Продолжение табл. 1

	<p>Научно-исследовательская деятельность и разработки по снижению негативных антропогенных воздействий на окружающую среду</p>	<p>В сфере охраны атмосферного воздуха, предотвращения изменения климата и защиты озонового слоя; сбора и очистки сточных вод, включая предотвращение (или очистку) сбросов в поверхностные воды; обращения с отходами; защиты и реабилитации почвы, подземных и поверхностных вод; защиты окружающей среды от шумового, вибрационного и других видов физического воздействия; сохранения биоразнообразия и охраны природных территорий.</p>
	<p>Другие направления деятельности в сфере охраны окружающей среды, за исключением деятельности по обеспечению рационального природопользования и по минимизации опасных природных явлений</p>	<p>По экологическому аудиту, менеджменту и консалтингу; по экологическому образованию и просвещению и информационному обеспечению в области охраны окружающей среды; по информационному обеспечению гражданского общества о состоянии окружающей среды; по организации и развитию системы экологического образования, по воспитанию и формированию экологической культуры; по обучению, подготовке и повышению квалификации специалистов в области охраны окружающей среды.</p>
По видам	Текущая	<p>Расходы на</p> <ul style="list-style-type: none"> - содержание и эксплуатацию объектов основных средств, связанных с экологической деятельностью, и их ремонт; - сырье, материалы, топливо и электроэнергию, используемые при эксплуатации объектов, связанных с экологической деятельностью; - содержание персонала, обслуживающего объекты, связанные с экологической деятельностью; - рентные (лизинговые) платежи, платежи по страхованию, касающиеся сооружений и оборудования, связанных с экологической деятельностью; - сбор, хранение (захоронение) и переработку (обезвреживание), уничтожение, размещение отходов производства и потребления собственными силами; - организацию самостоятельного контроля за вредным воздействием на окружающую среду и мониторинговые мероприятия, научно-технические исследования, управление экологической деятельностью; - текущие мероприятия по сохранению и восстановлению качества окружающей среды, нарушенной в результате ранее проводившейся хозяйственной деятельности; - обязательное страхование гражданской ответственности организации, эксплуатирующей опасный производственный объект; - осуществление платы за негативное воздействие на окружающую среду; - прочие текущие мероприятия по снижению вредного воздействия на окружающую среду и предотвращению изменения климата [2].
	Инвестиционная	<p>Затраты на</p> <ul style="list-style-type: none"> - строительство сооружений по охране атмосферного воздуха от загрязнения веществами и предотвращению изменения климата (газопылеулавливающих установок и устройств, предназначенных для улавливания и обезвреживания вредных веществ из газов, отходящих от технологических агрегатов и из вентиляционного воздуха перед выбросом их в атмосферу; автоматических систем контроля за загрязнением атмосферного воздуха; установок по производству электроэнергии на базе альтернативных источников (ветровой и солнечной энергии, биогаза, термальных вод и др.); - водоохраные и другие сооружения по сбору и очистке сточных вод; - строительство установок по обезвреживанию, компостированию, переработке отходов производства и потребления; - строительство противозерозионных гидротехнических, противоселевых, противооползневых, противолавинных, противообвальных, включая береговые, сооружений, на террасирование крутых склонов, на рекультивацию земель, на оборудование по контролю за загрязнением почвы и подземных вод, на др. мероприятия по защите и реабилитации земель, поверхностных и подземных вод; - возведение объектов, направленных на защиту окружающей среды от шумового, вибрационного и других видов физического воздействия (экраны, щиты, перегородки, насыпи, изгороди);

		- мероприятия по обеспечению радиационной безопасности окружающей среды, направленные на сокращение или предотвращение воздействия радиоактивных веществ на окружающую среду, реабилитацию загрязненных территорий, обезвреживание и захоронение средне-, высокоактивных отходов и др.;
	Финансовая	Экологическая деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации (например, в случае целевого финансирования, предоставленного государственными органами, юридическими и физическими лицами), заемных средств (поступления от выпуска облигаций, погашение заемных средств, полученных на финансирование экологической деятельности и т.п.)
По источникам финансирования	Финансируемая за счет собственных средств	- Резервы, образованные за счет нераспределенной прибыли;
	Финансируемая за счет заемных средств	- Государственная помощь, предоставляемая организациям на экологическую деятельность (экологический контроль; сбор, удаление отходов и очистка сточных вод; охрана объектов растительного и животного мира и среды их обитания; прикладные научные исследования в области охраны окружающей среды; другие вопросы в области охраны окружающей среды) [2].
По производительности	Производительная	- Кредиты и займы, привлеченные на экологическую деятельность;
	Непроизводительная	- расходы, связанные с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций, получения отсрочек и рассрочек оплаты от поставщиков) [2].
По способу осуществления	Осуществляемая хозяйственным способом	Экологическая деятельность, осуществляемая при рациональной организации труда, производства на основе применения современных технологий и т.п. при соблюдении норм действующего природоохранного законодательства
	Осуществляемая подрядным способом	Экологическая деятельность, осуществляемая при неэффективной организации труда, производства на основе применения устаревших технологий и т.п., а также без полного или частичного соблюдения норм действующего природоохранного законодательства, следствием чего могут быть штрафные санкции, возмещение причиненного ущерба и т.п.
	Осуществляемая хозяйственным способом	Экологическая деятельность, осуществляемая непосредственно организацией
	Осуществляемая подрядным способом	Экологическая деятельность, осуществляемая сторонними юридическими и физическими лицами

Организация учета экологической деятельности осложнена наличием ряда проблем. Условно их можно объединить в две взаимосвязанные группы. Первая включает традиционные вопросы учета: определение цели, задач, субъектов и объектов учета, оценку объектов учета, организацию учета затрат в бухгалтерском (финансовом) и управленческом учете, разработку системы синтетических и аналитических счетов, раскрытие информации в отчетности, адаптацию к международным требованиям учета и отчетности. Вторая включает вопросы, которые возникают в учете экологической деятельности в связи с тем, что остается нерешенной проблема: возможно ли осуществлять ее учет в системе бухгалтерского учета, или для этого необходим особый вид учета – экологический учет. Решение этих вопросов может во многом способствовать развитию бухгалтерского учета как отрасли научных знаний, вида практической деятельности, а так же учебной дисциплины.

Список источников

1. Федеральный закон от 10.01.2002 № 7-ФЗ (ред. от 21.11.2011, с изм. от 07.12.2011) «Об охране окружающей среды» [электронный ресурс] // <http://www.consultant.ru>
2. «Письмо» Минфина РФ № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации» [электронный ресурс] // <http://www.consultant.ru>
3. Приказ Росстата от 01.10.2010 № 336 «О проведении в 2011 году пилотного обследования природоохранных расходов» [электронный ресурс] // <http://www.consultant.ru>
4. «Временная типовая методика определения экономической эффективности осуществления природоохранных мероприятий и оценки экономического ущерба, причиняемого народному хозяйству загрязнением окружающей среды» (одобрена Постановлением Госплана СССР, Госстроя СССР, Президиума АН СССР от 21.10.1983 N 254/284/134) [электронный ресурс] // <http://www.consultant.ru>
5. Белов Г.В. Экологический менеджмент предприятия [текст] / Г.В. Белов. М. : Логос, 2006. – 240 с.
6. Научно-практический комментарий к федеральному закону «Об охране окружающей среды» / под. ред. д.ю.н. Анисимова А.П. [электронный ресурс] // <http://kommentarii.org/ooc/index.html>
7. Фридман М. Капитализм и свобода [текст] / пер. с англ. В. Козловский, И. Пильщиков. М. : Новое издательство, 2006. – 240 с.
8. Ячmeneва, В.М. Природоохранная деятельность и конкурентные преимущества промышленных предприятий [текст] / В.М. Ячmeneва, Н.В. Святохо // БИЗНЕСИНФОРМ. – 2009. – № 12(1). – С. 155 – 157.
9. <http://www.construction-technology.ru/>.

ECOLOGICAL ACTIVITY: THEORETIC AND ORGANIZATIONAL ASPECTS OF AUDIT

Gogoleva Tatyana Nikolayevna,

Dr. Sc. of Economy, Professor, Chief of the Chair of Economic Theory
and World Economy of Voronezh State University;

tgogoleva2003@mail.ru

Theoretical and organizational problems of environmental accounting in commercial organizations are considered in the article. The author explores the definition of environmental performance, convincingly argues that it should be distinguished from the environmental performance of government agencies, non-profit, community organizations and offers a refined definition of environmental performance of businesses; classifies it in a number of features for organizing records; marks the most important issues of integration of environmental activities.

Keywords: environmental activities, environmental classification of a business entity, taking into account environmental performance.