
ОСОБЕННОСТИ ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ О РАСХОДАХ НА ПРИРОДООХРАННУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Ткачева Мария Вячеславовна, асп.

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж, Россия, 394018; e-mail: tkachevamv-vsua@yandex.ru

Цель: выявление особенностей раскрытия информации об отражении расходов на природоохранную деятельность в регистрах бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта для укрепления уровня его экономической безопасности в рамках реализации политики в области экологического развития государства. *Обсуждение:* организация бухгалтерского учета экологических расходов позволяет выделить четыре уровня нормативного регулирования учета расходов на природоохранную деятельность, в рамках которых существенное внимание следует уделять содержанию основных положений учетной политики, отражающей особенности учета расходов на природоохранную деятельность и обязательств по ее сохранению. В ходе формирования информационной базы экономического анализа и контроля результативности природоохранной деятельности необходимо привлекать большой объем информации, в том числе доступной для различных субъектов природоохранной деятельности. *Результаты:* показано, что действующая система учета расходов на природоохранные мероприятия выступает надежным источником формирования достоверной информации о деятельности экономического субъекта и его преимуществах в конкурентной борьбе как производителя экологически чистой продукции (оказания услуг экологически надлежащего качества) в условиях планирования, контроля и анализа природоохранных расходов, снижения риска искажения информации об ухудшении финансового состояния и улучшении экологической эффективности деятельности экономического субъекта.

Ключевые слова: рациональное природопользование, экологический учет, расходы на природоохранную деятельность, финансовая отчетность.

DOI: 10.17308/meps.2019.3/2070

Введение

Согласно Основам государственной политики в области экологического развития РФ на период до 2030 года, «экологическая ситуация в Российской Федерации характеризуется высоким уровнем антропогенного воздействия на природную среду и значительными экологическими последствиями прошлой экономической деятельности» [1]. Объем отходов, никак не привлекаемых во вторичный хозяйственный оборот, а отправляющихся на размещение, увеличивается. Однако в данном случае хранение и захоронение данных отходов не отвечает требованиям экологической составляющей экономической безопасности организации. С целью обеспечения экологической безопасности при модернизации экономики и в процессе инновационного развития [1], оздоровления состояния окружающей среды в Российской Федерации принимаются различные мероприятия. Одной из таких мер является разработанная «Основа государственной политики в области экологического развития Российской Федерации на период до 2030 года» [1]. Меры, применяемые в рамках государственной политики в области экологического развития страны, направлены на появление прозрачности и информативности данных в отчетности, отражающих экологическую деятельность экономического субъекта, и как следствие определению справедливого объема обязательств организации по результатам ее деятельности. Для достижения поставленной цели необходимо совершенствование методик бухгалтерского учета расходов на природоохранную деятельность экономического субъекта.

Методология исследования

При разработке государственной политики в области экологического развития страны должно отражаться решение социально-экономических задач, которые предполагают экологически ориентированный рост экономики, сохранение благоприятной окружающей среды, биологического разнообразия и природных ресурсов с целью удовлетворения потребностей нынешнего и будущих поколений, реализация права каждого человека на благоприятную окружающую среду, поддержание правопорядка в сфере охраны окружающей среды и обеспечение экологической составляющей экономической безопасности [1].

В рамках разработанного документа выделяют следующие социально-экономические задачи, которые должны решаться в рамках разрабатываемой государственной политики (табл. 1).

В результате рассмотрения данных задач, отраженных на рис. 1, можно выделить наиболее важную – обеспечение экологической безопасности, решение которой возможно только в случае предоставления «прозрачной» отчетности экономических субъектов о расходах на природоохранную деятельность с целью формирования достоверной информации о состоянии охраны окружающей среды в стране.

Таблица 1

Социально-экономические задачи, разработанные в рамках проекта
«Основа государственной политики в области экологического развития
Российской Федерации на период до 2030 года» [1]

№	Социально-экономические задачи:
1.	Формирование эффективной системы управления в области охраны окружающей среды и обеспечения экологической безопасности, предусматривающей взаимодействие и координацию деятельности органов государственной власти;
2.	Совершенствование нормативно-правового обеспечения охраны окружающей среды и экологической безопасности;
3.	Обеспечение экологически ориентированного роста экономики и внедрения экологически эффективных инновационных технологий;
4.	Предотвращение и снижение текущего негативного воздействия на окружающую среду;
5.	Восстановление нарушенных естественных экологических систем;
6.	Обеспечение экологически безопасного обращения с отходами;
7.	Сохранение природной среды, в том числе естественных экологических систем, объектов животного и растительного мира;
8.	Развитие экономического регулирования и рыночных инструментов охраны окружающей среды и обеспечения экологической безопасности;
9.	Совершенствование системы государственного экологического мониторинга (мониторинга окружающей среды) и прогнозирования чрезвычайных ситуаций природного и техногенного характера, а также изменений климата;
10.	Научное и информационно-аналитическое обеспечение охраны окружающей среды и экологической безопасности;
11.	Развитие международного сотрудничества в области охраны окружающей среды и обеспечения экологической безопасности. Кроме того, с точки зрения эффективности реализации данной политики необходима прозрачная информация с экономических субъектов об экологических затратах.

Обсуждение результатов

Рассмотрение данной задачи является особо актуальным в настоящее время и ей посвящено Письмо Минфина РФ № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации» [7].

При изучении нормативной базы, регулирующей экологические аспекты учета, можно выделить 4 уровня данных документов (табл. 2).

Таким образом, на первом уровне имеется ПБУ 4/99, согласно которому бухгалтерская отчетность обязана обеспечивать достоверное и полное представление о финансовом положении экономического субъекта, финансовых результатах его деятельности, а также изменениях в его финансовом положении [8]. Также с целью повышения прозрачности и качества информации о деятельности экономического субъекта в сфере рационального природопользования, охраны окружающей среды и экологической безопасности, особенно существенной для организаций, оказывающих на состояние окружающей среды как положительное, так и отрицательное воздействие, в годовую бухгалтерскую отчетность экономического субъекта включаются

дополнительные показатели и пояснения в отношении экологической деятельности субъекта [8].

Таблица 2

Нормативно-правовая база регулирования экологических аспектов учета

№	Уровни нормативной базы регулирования экологических аспектов учета:
1.	Документы в области регулирования бухгалтерского учета: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [9], федеральные и отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета, стандарты экономического субъекта
2.	Законодательство и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах Правительства РФ, федеральных органов исполнительной власти, уполномоченных осуществлять выработку государственной политики и нормативно-правовое регулирование в сфере налогов и сборов, органов исполнительной власти субъектов РФ, исполнительных органов субъектов местного самоуправления, в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции (гл. 1 разд. 1 Налогового кодекса РФ)[6].
3.	Нормативно-правовые документы в области природопользования, охраны окружающей среды в соответствии с Федеральным законом от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды»: федеральные законы и принимаемые в соответствии с ними нормативные акты, федеральные и региональные программы, порядок экономической оценки воздействия хозяйственной или иной деятельности на окружающую среду, осуществления экологического мониторинга, нормативы качества окружающей среды, установленные на разных уровнях государственной власти. Стандарты экологической и социальной отчетности [10].
4.	Внутренняя документация экономического субъекта: учетная политика, система внутреннего экологического контроля, план экологических мероприятий, стандарты экономического субъекта, официальный технический и эксплуатационный регламенты и т.п.

В отчетности необходимо раскрывать следующую информацию: капитальные вложения, текущие расходы, оценочные обязательства, финансирование экологической деятельности и прочая информация об экологической деятельности экономического субъекта. Владение данной информацией внутренними и внешними пользователями отчетности позволит формировать правильные управленческие решения.

В условиях интеграции России в мировой рынок и с переходом на международные стандарты учета и отчетности многие крупные экономические субъекты практикуют разработку экологической политики, комплексной программы ее реализации, планирование мероприятий по охране окружающей среды.

Таким образом, можно считать, что Письмо Минфина дало толчок в развитии и совершенствовании учета расходов на природоохранную деятельность с точки зрения правового характера. Если раньше отсутствовали требования к отчетности экономических субъектов раскрывать информацию об экологической деятельности и в силу этого практически все экономические субъекты не отражали в своих финансовых отчетах такой информации,

то теперь нужно уже показывать вышеперечисленную информацию, что повышает прозрачность финансовой отчетности экономических субъектов.

Следует отметить также, что эффективная реализация политики в области экологического развития РФ предусматривает в первую очередь соблюдение требований прозрачности информации, которые изложены в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность» [8].

В рамках мер исполнения государственной политики в области экологического развития страны был разработан приказ Минприроды по составлению программы производственного экологического контроля. В рамках которого также предполагается составление более детальной информации, в том числе и о расходах на природоохранную деятельность. Располагая необходимой информацией об экологической деятельности экономического субъекта можно достигнуть экологического развития России.

Природоохранные мероприятия экономического субъекта реализуются через хозяйственную деятельность, направленную на снижение и ликвидацию негативного воздействия на окружающую среду, сохранение, улучшение и рациональное использование природно-ресурсного потенциала государства. Существует определенная неоднозначность в классификации и идентификации расходов на природоохранную деятельность экономического субъекта в бухгалтерском учете. Мы придерживаемся мнения, что классификацию расходов на природоохранную деятельность можно представить в виде капитальных и текущих, структура которых отражена в табл. 3.

Таблица 3

Классификация расходов на природоохранную деятельность

Расходы на природоохранную деятельность	
Капитальные	Текущие
<p>Учет осуществляется на отдельном субсчете счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Затраты на строительство сооружений и мероприятий по охране атмосферного воздуха от загрязнения веществами и предотвращению изменения климата 2. Затраты по сбору и очистке сточных вод (строительство водоохраных сооружений). 3. Затраты по защите и реабилитации земель, поверхностных и подземных вод (кроме мелиорации). 4. Затраты, направленные на сохранение биоразнообразия и охрану природных территорий и т.д. 	<p>Учет осуществляется на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Затраты на содержание и эксплуатацию основных средств по охране окружающей среды 2. Затраты на сбор, хранение, захоронение, переработку, обезвреживание, уничтожение, размещение отходов производства и потребления собственными силами. 3. Затраты на текущие мероприятия по сохранению и восстановлению качества окружающей среды, нарушенной в результате ранее проводившейся деятельности.

В настоящее время в бухгалтерском учете отражается экономический ущерб от экологических нарушений в виде платежей за негативное воздействие на окружающую среду, который раскрывается в информации, со-

путствующей бухгалтерской (финансовой) отчетности в составе сведений о природоохранных мероприятиях.

Система же экологического учета должна включать в себя учет природоохранных расходов, учет экологических обязательств, отчетность о природоохранной деятельности и экологический аудит или систему внутреннего контроля. Каждая составляющая имеет экономическую значимость. Организация и ведение учета экологических финансовых обязательств связаны с высокой степенью их неопределенности, выражающейся в технической и организационной сложности природоохранных мероприятий, их долгосрочном характере.

Учет таких затрат приводит к снижению финансового результата организации. В целях совершенствования учета и отчетности природоохранной деятельности необходимо в системе бухгалтерского учета выделить статьи учета текущих и общих экологических затрат, особенности отражения которых на счетах бухгалтерского учета и в отчетности следует закрепить в учетной политике организации.

Оценку обязательств по возмещению экологического ущерба необходимо проводить в случаях получения одностороннего административного распоряжения, признания и подтверждения организации в качестве потенциально ответственной стороны и т.п.

В настоящее время отсутствие единой концепции классификации и определения экологических затрат, направленных на природоохранную деятельность, связано с отсутствием общего понимания содержания этих затрат.

В «Инструктивно-методических указаниях по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды», утвержденных Министерством охраны окружающей среды и природных ресурсов Российской Федерации 26.01.1993, отмечено, что «Конкретные природоохранные мероприятия, затраты на выполнение которых могут засчитываться в общих платежах природопользователя, определяются в соответствии с «Перечнем природоохранных мероприятий», приложение №2, пункт 6.4. В письме Министерства финансов Российской Федерации от 27 мая 2011 года № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации» [7] подробно показаны затраты, направленные на экологическую безопасность объекта [7].

К внутренним субъектам экологического учета экономического субъекта относятся:

- бухгалтерия, в том числе – отдел по планированию и учету налогов, финансовый отдел и т.д.;
- отдел охраны природы, экологический отдел, экологический центр экономического субъекта и др.;
- экоаналитические центры и лаборатории по контролю за выбросами, лаборатории очистных сооружений, водоочистные станции и др.

К числу внешних субъектов экологического учета относятся привлеченные организации, осуществляющие свою деятельность на договорной основе с экономическими субъектами. Они могут быть представлены мобильными лабораториями, которые осуществляют свою деятельность в рамках мероприятий, скоординированных со специализированной инспекцией государственного экологического контроля и анализа, и кроме того, санитарно-эпидемиологической службой; а также аналитические центры по охране окружающей среды и экспертизе, экологического аудита, органами государственной власти, которые осуществляют составление официальной статистической информации.

Пользователи информации разделяются на две категории:

1. Внутренние. Они представлены экологическим отделом, бухгалтерией, специалистами по вопросам экологии, которые координируют управленческие действия организационно-технологического характера, руководителями экономического субъекта, персоналом, профессиональными союзами и др.

2. Внешние. Они представлены федеральными, региональными, местными органами государственной власти, инвесторами, общественностью, природоохранными организациями и др.

Отчетность, содержащая информацию о расходах на природоохранную деятельность, представлена:

– бухгалтерской отчетностью: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах; отчет о движении денежных средств;

– статистической отчетностью: форма № 2-ТП (воздух) годовая, № 2-ТП (воздух) срочная, № 2-ТП (отходы) годовая, № 2-ТП (радиоактивные вещества) годовая, № 2-ТП (радиоактивность), № 2-ТП (водхоз) годовая, № 1-водопровод, № 4-ОС годовая – сведения о текущих затратах на охрану окружающей среды и экологических платежах, № 18-КС годовая; сведения о капитальных вложениях на охрану окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов, № П-2 (квартальная);

– налоговыми формами: налоговые декларации по платежам за пользование природными ресурсами, за загрязнение окружающей природной среды, за негативное воздействие на окружающую среду (налоговые декларации по плате за пользование водными объектами, сводная налоговая декларация по земельному налогу);

– отчетом об устойчивом развитии.

Экологический учет является частью классической учетной системы экономического субъекта, содержащей оперативный, бухгалтерский, статистический учет, а кроме того, один из блоков, создающих основы социального учета. Ведение данного учета, согласно предъявляемым требованиям современного мира, позволит экономическим субъектам обеспечивать свою

устойчивость и таким образом реализовывать направления государственной политики в области экологического развития.

Заключение

Особенности отражения и раскрытия информации о расходах на природоохранную деятельность в бухгалтерском учете и финансовой отчетности экономического субъекта должны коррелировать с положениями экологической и учетной политик экономического субъекта, что позволит оценить уровень ответственности за соблюдение экологического законодательства и обосновать объем социальных обязательств, количественных и качественных показателей оценки результативности экологической деятельности. Положения учетной политики организации раскрывают особенности организации экологического учета и отчетности, определяет позицию экономического субъекта в области реализации положений о социальной ответственности бизнеса.

Совокупная информация о расходах на природоохранную деятельность является неотъемлемой составляющей при формировании достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью обеспечения экологической безопасности экономического субъекта. Формирование единых подходов к раскрытию информации в соответствии с положениями экологической и учетной политик экономического субъекта способствует реализации единых принципов в области устойчивого развития субъекта и обеспечения допустимого уровня его экологической безопасности.

Список источников

1. «Основы государственной политики в области экологического развития Российской Федерации на период до 2030 года», Резолюция IV Всероссийского съезда по охране окружающей среды.
2. Ендовицкий Д.А. (ред.) *Учет, анализ и контроль в корпорациях*: монография. Воронеж, Издательский дом ВГУ, 2018.
3. Замула И.В., Липова А.Л. Бухгалтерский учет экологических обязательств потребителей // *Международный бухгалтерский учет*, 2014, по. 22, с. 55-63.
4. Кожухова О.С. *Экологический учет и экологический контроллинг: взаимосвязь и интеграция*. Доступно: <https://tinyurl.com/yu2plg2e> (дата обращения: 25.01.2019).
5. Масько Л.В. Методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами // *Аудиторские ведомости*, 2014, по. 4, с. 63-75.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ в ред. ФЗ от 27.06.2011 №162ФЗ.
7. Письмо Минфина РФ № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации».
8. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утв. Приказом Минфина от 06.07.99г. № 43н.
9. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
10. Федеральный закон от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды».
11. Хорошавин Л.Б., Беляков В.А., Свалов Е.А. *Основные технологии переработки промышленных и твердых коммунальных отходов*: учеб. пособие. Екатеринбург, Изд-во Урал. ун-та, 2016.
12. Чхутиашвили Л.В. Учет и анализ природоохранных мероприятий // *Макро- и микроэкономика: теория и практи-*

ка: материалы II Междунар. науч.-практ. конф. Караганда, Центр гуманитарных исследований, 2010, с. 47-56.

13. Чхутиашвили Л.В. Экологический

бухгалтерский учет в российских организациях в рыночных условиях хозяйствования // *Управленческий учет*, 2012, по. 11, с. 69-78.

FEATURES OF REFLECTION IN ACCOUNTING AND REPORTING INFORMATION ON EXPENSES ON ENVIRONMENTAL PROTECTION ACTIVITIES

Tkacheva Maria Vyacheslavovna, graduate student

Voronezh State University, University sq., 1, Voronezh, Russia, 394018; e-mail: tkachevamv-vsu@yandex.ru

Purpose: to identify the features of disclosure of information on the reflection of expenditures on environmental activities in the registers of accounting and reporting of an economic entity in order to strengthen its economic security within the framework of the implementation of the state environmental development policy. *Discussion:* the organization of accounting for environmental expenditures makes it possible to distinguish four levels of regulatory accounting for expenditures on environmental activities, within which significant attention should be paid to the content of the main provisions of the accounting policy, reflecting the peculiarities of accounting for environmental expenditures and conservation obligations. During the formation of the information base of economic analysis and monitoring of environmental performance, it is necessary to involve a large amount of information, including information available to various environmental protection entities. *Results:* it is shown that the current system of accounting for environmental expenditures is a reliable source for the formation of reliable information about the activities of an economic entity and its competitive advantages as a manufacturer of environmentally friendly products (provision of environmentally good quality services) in terms of planning, monitoring and analyzing environmental expenditures, reducing risk of misrepresenting information about deteriorating financial condition and improving environmental performance economic entity.

Keywords: environmental management, environmental accounting, expenditure on environmental activities, financial reporting.

References

1. «Osnovy gosudarstvennoj politiki v oblasti jekologicheskogo razvitija Rossijskoj Federacii na period do 2030 goda» Rezoljucija IV Vserossijskogo s#ezda po ohrane okruzhajushhej sredy [«Basics of the state policy in the field of environmental development of the Russian Federation for the period until 2030» Resolution of the IV All-Russian Congress on Environmental Protection.] (In Russ.)
2. Endovickij D.A. *Uchet, analiz i kontrol' v korporacijah*: monografiya [Accounting, analysis and control in corporations: a monograph]. Voronezh, Izdatel'skij dom VGU, 2018. (In Russ.)
3. Zamula I.V., Lipova A.L. Buhgalterskij uchet jekologicheskijh objazatel'stv potrebitelej [Accounting of environmental

liabilities of consumers]. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*, 2014, no 22, pp. 55-63. (In Russ.)

4. Kozhuhova O.S. *Jekologicheskij uchet i jekologicheskij kontrolling: vzaimosvjaz' i integracija* [Environmental accounting and environmental controlling: interconnection and integration]. Available at: <http://www.uecs.ru/uecs-39-392012/item/1165-2012-03-26-11-23-42>. (In Russ.)

5. Mas'ko L.V. *Metodiki audita operacij s jekologicheskimi aktivami i objazatel'stvami* [Methods of audit of operations with environmental assets and liabilities]. *Auditorskie vedomosti*, 2014, no. 4. pp. 63-75. (In Russ.)

6. *Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii (chast' pervaja) ot 31.07.1998 №146-FZ v red. FZ ot 27.06.2011 №162FZ* [Tax Code of the Russian Federation (Part One) of 31.07.1998]. SPS Konsul'tant Pljus (In Russ.)

7. Pis'mo Minfina RF № PZ-7/2011 «O buhgalterskom uchete, formirovanii i raskrytii v buhgalterskoj otchetnosti informacii ob jekologicheskoi dejatel'nosti organizacii» [Letter of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. PZ-7/2011 «On Accounting, Forming and Disclosing Information on Environmental Activities of an Organization in Accounting Statements»]. (In Russ.)

8. *Polozhenie po buhgalterskomu uchetu «Buhgalterskaja otchetnost' organizacii»* PBU 4/99, utv. Prikazom Minfina ot 06.07.99g. № 43n [Position accounting "financial statements of the organization"

PBU 4/99, approved. Order of the Ministry of Finance 06.07.99 g. No. 43n]. SPS Konsul'tant Pljus. (In Russ.)

9. *Federal'nyj zakon ot 06.12.2011 № 402-FZ «O buhgalterskom uchete»* [Federal Law of 06.12.2011 No. 402-ФЗ «On Accounting»]. SPS Konsul'tant Pljus. (In Russ.)

10. *Federal'nyj zakon ot 10.01.2002 № 7-FZ «Ob ohrane okruzhajushhej sredy»* [Federal law of January 10, 2002 № 7-ФЗ «On Environmental Protection»]. SPS Konsul'tant Pljus. (In Russ.)

11. Horoshavin L.B. *Osnovnye tehnologii pererabotki promyshlennyh i tverdyh kommunal'nyh othodov*: [ucheb. posobie] [The main technologies of processing industrial and solid municipal waste: proc. allowance] / L.B. Horoshavin, V.A. Beljakov, E.A. Svalov. M-vo obrazovanija i nauki Ros. Federacii, Ural. feder. un-t. Ekaterinburg, Izd-vo Ural. un-ta, 2016. (In Russ.)

12. Chhutiashvili L.V. *Uchet i analiz prirodoohrannyh meroprijatij* [Accounting and analysis of environmental measures] / L.V. Chhutiashvili. *Makro- i mikroekonomika: teorija i praktika: Mat-ly II Mezhdunar. nauch.-prakt. konf.* Karaganda: Centr gumanitarnyh issledovanij, 2010, pp. 47-56. (In Russ.)

13.12. Chhutiashvili L.V. *Jekologicheskij buhgalterskij uchet v rossijskikh organizacijah v rynochnyh uslovijah hozjajstvovanija* [Environmental accounting in Russian organizations in market economy conditions]. *Upravlencheskij uchet*, 2012, no 11, pp. 69-78. (In Russ.)