

- расчета об исчисленных суммах отчислений в инновационный фонд, книги покупок и о признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь и их отдельных положений: постановление М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь, 31 дек. 2009 г., № 87: с изм. и доп.: текст по состоянию на 16. окт. 2010 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 4000.00.32 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
17. Ожегов, С.И. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. – Москва: Азбуковник, 1999. – 944 с.
 18. Палий, В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. – Москва: ИНФРА-М, 2009. – 279 с.
 19. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г.В. Савицкая. – Москва: ИНФРА-М, 2009. – 536 с.
 20. Статистический сборник «Статистический ежегодник Республики Беларусь, 2010» / Официальный сайт национального статистического комитета Республики Беларусь [Электронный ресурс] – 2011. – Режим доступа: http://belstat.gov.by/homep/ru/publications/yearbook/2010/Year_2010.rar – Дата доступа: 19.01.2011.
 21. Управленческий учет: учебник / А.Д. Шеремет, О.Е. Николаева, С.И. Полякова [и др.]; под ред. А.Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2009. – 429 с.
 22. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датор Ш. Управленческий учет, 10-е изд. / Пер. с англ. – СПб.: Питер, 2008. – 1008 с.
 23. Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник для вузов / А.Д. Шеремет. – Испр. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2008. – 416 с.
 24. Щитникова, И.В. Показатели прибыли от реализации продукции в оценке стоимости промышленных предприятий / И.В. Щитникова // Вестник БГЭУ. – 2010. – № 1. – с. 61–67.

СОСТАВ И КЛАССИФИКАЦИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Л. В. Масько, соискатель кафедры БУАА в АПК и транспорте, БГЭУ»

Аннотация

Исследованы подходы авторов к составу экологических активов в специальной литературе. На основании признаков, выявленных при раскрытии их экономической сущности, предложены авторский вариант состава и классификации экологических активов как объекта бухгалтерского учета.

COMPOSITION AND CLASSIFICATION OF ENVIRONMENTAL ASSETS AS AN OBJECT OF ACCOUNTING

Approaches of different authors to the composition of environmental assets in the literature are investigated. Based on the characteristics identified in the disclosure of their economic nature, the author's version of the composition and classification of environmental assets as an object of accounting are offered.

Введение

Важным процессом в организации бухгалтерского учета экологических активов является установление их состава. Правильная классификация данных объектов должна способствовать более рациональной организации аналитического учета, возможности осуществления контроля за их движением и эффективным использованием.

Вместе с тем, в нормативно – правовых актах, специальной экономической литературе отсутствует целостный подход к установлению состава и разработке классификации экологических активов как объектов бухгалтерского учета.

Как отмечает российский ученый Ю.Н. Лачинов: «Классификация объектов является первейшим признаком науки – от элементарной физики, от биологии и до астрономии. Можно сказать, что классификация придает самую основную определенность наблюдаемым объектам, дает возможность различать их множество по разным признакам и группировать схожие между собой в некоторые общности» [1, с. 32].

Основная часть

Относительно определения состава экологических активов необходимо отметить, что в экономической литературе присутствуют только единичные исследования авторов по данному аспекту.

Так, Э.К. Муруева, в состав экологических активов как объектов бухгалтерского учета относит: «... комплексы очистных сооружений (заводы по очистке сточных вод), прессовщики отходов, контейнеры для сбора отходов,

фильтры воздушного загрязнения и т.д.» [2, с. 18]. Также, Э.К. Муруева отмечает: «На предприятиях составляются перечни природоохранного оборудования, но в бухгалтерском учете и отчетности отдельно информация о таких активах не формируется, что приводит к трудностям при принятии управленческих решений и предоставлении ее заинтересованным пользователям, ...» [3, с. 137].

Е.В. Ильичева, обосновывая признание и обособление в учете хозяйствующих субъектов экологических активов, в их состав включает: «активы сферы природопользования и охраны окружающей среды» [4, с. 120–121].

На наш взгляд, ни один из предложенных выше составов экологических активов не является полным и исчерпывающим.

Так, например К.С. Саенко, анализируя хозяйственную практику, обращает внимание на следующие моменты:

«... удельный вес основных средств, в том числе природоохранного назначения, в составе имущества (внеоборотных активов) предприятий различен в зависимости от организационно-технических особенностей производства и его размеров;

отсутствует (в большинстве случаев) четкое деление объектов основных средств по их назначению (для основной деятельности, природоохранного назначения);

при наличии сложных объектов основных средств комплексного использования и учете их в качестве единого инвентарного объекта не применяется расчетный метод разделения общей стоимости инвентарного объекта по целевому назначению (для основной деятельности, для охраны окружающей среды); ...» [5, с. 208–209].

На наш взгляд, при определении полного и исчерпывающего состава экологических активов, необходимо использовать признаки, выявленные нами при раскрытии их экономической сущности как объекта бухгалтерского учета. Для более наглядного представления сгруппируем их на рисунке 1.



Рис. 1. Состав экологических активов

Примечание – Собственная разработка на основе исследования экономической сущности экологических активов как объектов бухгалтерского учета.

По нашему мнению, одними из слагаемых состава экологических активов являются *ресурсы природного происхождения*. Данный вид ресурсов относится к непроизведенным активам, учет которых в настоящее время не осуществляется.

А.П. Шевлюков, исследуя состав непроизведенных материальных активов, выделяет: «К непроизведенным материальным активам относятся такие природные активы, как земля, богатства недр, натуральные биологические и водные ресурсы, эффективное владение которыми может быть установлено или передано. Это особый вид недвижимости, в состав которого входят принадлежащие субъекту хозяйствования на правах собственности земельные участки и природные ресурсы» [6, с. 20]. «Исключение этих активов из менового оборота не означает отсутствие необходимости их учета и отражения в бухгалтерском балансе. Их оценка и учет необходимы для сравнительной оценки экономической значимости, потенциальной доходности, налогообложения, раскрытия инвестиционной привлекательности организации, выявления национального богатства и для других целей, не связанных с их продажей» [6, с. 21–22].

Однако, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, в частности № 16 «Основные средства», такие ресурсы природного происхождения как земельные участки включаются в состав классов основных средств: «Классом основных средств называют группу активов, одинаковых по содержанию и характеру их использования в операциях организации» [7, с. 169]. «... примеры отдельных классов основных средств:

- а) земельные участки;
- б) земельные участки и здания; ... » [7, с. 169].

В соответствии с вышеуказанным стандартом «... объект основных средств подлежит признанию в качестве актива, ...» [7, с. 164] когда:

а) поступление в организацию связанных с данным объектом будущих экономических выгод является вероятным; и

б) себестоимость данного объекта может быть достоверно оценена» [7, с. 164].

И в этой связи можно заметить, что некоторые ресурсы природного происхождения представляют собой ресурсы Национальной экономики и в соответствии со статьей 13 Конституции Республики Беларусь могут находиться только в государственной собственности: «Недра, воды, леса составляют исключительную собственность государства» [8].

Также следует отметить, что в Республике Беларусь Инструкцией «Об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами» предусмотрено: «Земельные участки, приобретаемые организацией в собственность, принимаются на бухгалтерский учет в составе основных средств и отражаются по дебету счета 01 «Основные средства» [9].

В соответствии с пунктом 2 статьи 9 Конституции Российской Федерации: «Земля и другие природные ресурсы могут находиться в частной, государственной, муниципальной и иных формах собственности» [10].

Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 Российской Федерации, предусмотрено, что: «В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); ... земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы)» [11]. Из этого следует, что в Российской Федерации земельные участки и объекты природопользования, находящиеся в собственности организации, учитываются в составе основных средств.

Исследуем в таблице 1 объекты отношений, в которых участвуют ресурсы природного происхождения и виды прав на них в соответствии с Кодексами Республики Беларусь: «О земле»; «О недрах»; а также «Водным кодексом» и «Лесным кодексом».

Таблица 1

**Объекты отношений, в которых участвуют ресурсы природного происхождения
и виды прав на них в Республике Беларусь**

Объекты отношений, в которых участвуют ресурсы природного происхождения	Виды прав
<i>Земля</i>	
«Объектами земельных отношений являются: земля (земли); земельные участки; права на земельные участки; ограничения (обременения) прав на земельные участки, в том числе земельные сервитуты» [12].	«Земельные участки могут находиться у землепользователей на следующих правах: • государственной и частной собственности, а также на праве собственности иностранных государств, международных организаций; • пожизненного наследуемого владения; • постоянного пользования; • временного пользования; • аренды (субаренды)» [12].
<i>Недра</i>	
«Объектами отношений в области использования и охраны недр являются: ресурсы недр; участки недр, в том числе геологические и горные отводы; горные предприятия, отдельные горные выработки; геологическая информация; минералогические, палеонтологические и иные уникальные геологические материалы; права на пользование недрами» [13].	«1. Недра являются исключительной собственностью государства. Государство реализует принадлежащие ему права владения, пользования и распоряжения недрами через уполномоченные государственные органы». «Право собственности на добытые полезные ископаемые принадлежит недропользователю, осуществившему их добычу на законном основании, если иное не установлено законодательными актами или концессионным договором» [13].
<i>Воды</i>	
Объектом является: «...вся вода, находящаяся в водных объектах и в недрах ...» [14]. К водному фонду относятся: поверхностные воды (водные объекты) – реки, ручьи, родники, озера, пруды, водохранилища, каналы и т.п. ...» [14]... «подземные воды» [14].	Все воды (водные объекты), находящиеся на территории Беларуси, составляют исключительную собственность Республики Беларусь» [14].
<i>Леса</i>	
«Объектами лесных отношений являются лесной фонд, отдельные участки лесного фонда, права пользования ими. В состав земель лесного фонда входят лесные и не-лесные земли, расположенные в границах лесного фонда.» [15].	«Леса в Республике Беларусь являются исключительной собственностью государства» [15]. «Древесина и другая лесная продукция, добытая (заготовленная) лесопользователями при осуществлении лесных пользований в порядке, установленном лесным законодательством Республики Беларусь, являются их собственностью, если иное не установлено Конституцией Республики Беларусь» [15].

Примечание – Собственная разработка на основе исследования нормативно – правовых актов Республики Беларусь

Таким образом, исследовав объекты отношений, в которых участвуют ресурсы природного происхождения и виды прав на них, представленные в таблице 1, можно сделать вывод о том, что в организациях Республики Беларусь, использующих в своей деятельности ресурсы природного происхождения, присутствуют объекты учета, но отражение их в составе активов организации зависит от вида прав на такие ресурсы. И так как активы природного происхождения в основном являются исключительной собственностью государства, на которые организации не смогут обладать правами собственности, соответственно виды прав на них подлежат отражению как объекты бухгалтерского учета *только в составе нематериальных активов*.

Из вышеизложенного следует, что в настоящее время в Республике Беларусь *в составе основных средств* может учитываться только один вид ресурса природного происхождения – это земельные участки, при наличии соответствующих документов, удостоверяющих право собственности. *Права постоянного или временного пользования земельным участком также являются объектом бухгалтерского учета, но в составе нематериальных активов*.

Важно отметить, что: «Единичным объектом минеральных ресурсов служит **месторождение**» [16, с. 56]. В свою очередь, права пользования ресурсами недр, водными и лесными ресурсами являются объектами бухгалтерского учета и принимаются к учету в составе нематериальных активов.

Далее следует отметить, что в состав ресурсов природного происхождения могут входить естественные ресурсы животного и растительного мира.

Как отмечают С.В. Макар и В.Г. Глушкова: «Природные ресурсы (земля, богатства недр, естественные биологические и подземные водные ресурсы) являются непроектными материальными активами» [16, с. 49]. «Иногда ресурсы растительного и животного мира объединяют в понятие «биологические ресурсы»» [16, с. 49].

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденных Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 89 от 30 мая 2003 года: «К основным средствам относятся здания и сооружения; передаточные устройства; машины и оборудование; транспортные средства; инструмент, инвентарь и принадлежности; рабочий скот и животные основного стада; многолетние насаждения; капитальные затраты в улучшение земель; прочие основные средства» [17]. «На счете 11 «Животные на выращивании и откорме» обобщается информация о наличии и движении принадлежащих организации животных: молодняка; взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле; птицы; зверей; кроликов; семей пчел; служебных собак; взрослого скота, выбракованного из основного стада для реализации (без постановки на откорм); скота, принятого от населения для реализации» [17].

Планом счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и Инструкций по его применению, утвержденными Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 06.04.2004 № 28 предусмотрено, что скот рабочий и продуктивный учитывается в составе основных средств, а также и многолетние насаждения. [18]

На основании вышеизложенного, можно утверждать, что ресурсы животного мира являются объектами бухгалтерского учета в составе основных средств (по мере достижения соответствующего возраста) или оборотных активов организации.

На наш взгляд, ресурсы растительного мира состоят из растительных ресурсов природного происхождения, например ресурсов лесного фонда, а также многолетних насаждений, последние, в свою очередь, создаются в процессе природопользования и, поэтому, подлежат включению в состав основных средств организации как *ресурсы, созданные в процессе природопользования*.

Проведя исследование практики отражения ресурсов природного происхождения на счетах бухгалтерского учета различными странами следует отметить, что такие страны и республики как Азербайджан, Болгария, Молдова, Словакия, Украина, Чехия отражают ресурсы природного происхождения на счетах бухгалтерского учета, предназначенных для учета долгосрочных и (или материальных) активов, что в свою очередь позволяет им повышать свою инвестиционную привлекательность, так как данные виды активов могут являться определенной гарантией возврата средств инвестора.

Также можно утверждать, что полная и достоверная бухгалтерская информация о ресурсах природного происхождения будет являться базой для формирования данных не только бухгалтерской, но и статистической отчетности в денежных единицах, что в настоящее время является актуальным и в чем назрела острая необходимость.

Значимость статистических данных о природных ресурсах подчеркивает в исследовании аналитических возможностей системы эколого-экономического учета белорусский ученый Л.А. Сошникова: «Сложилась ситуация, когда органы государственной статистики и другие министерства и ведомства располагают значительными объемами информации о состоянии и использовании окружающей среды, но нет возможности её комплексного анализа вместе со стоимостными экономическими показателями. Имеющаяся статистическая информация в основном позволяет получить количественные значения основных эколого-экономических показателей. Разработанная Статистическим отделом Секретариата ООН система эколого-экономического учета (СЭЭУ) позволяет устранить перечисленные недостатки. Эта система описывает взаимосвязь между состоянием окружающей



средой и экономикой страны путем увязки показателей системы национальных счетов с учетом экологических факторов и природных ресурсов. Экологические счета, входящие в состав СЭЭУ предполагают корректировку традиционных экономических показателей за счет двух величин: стоимостной оценки истощения природных ресурсов и эколого-экономического ущерба от загрязнения» [19, с. 133–134].

Следует отметить, что в 2008 году Республика Беларусь была официальным членом Статистической комиссии ООН и принимала участие в работе 41-й сессии Статистической комиссии ООН, проходившей в Нью – Йорке с 23 по 26 февраля 2010 года. В работу вышеназванной комиссии были включены различные вопросы статистики, и в частности: «...

- национальные счета; статистика окружающей среды; экологический учет;... » [20, с. 6].

Относительно Системы национальных счетов важным является тот факт, что: «Межгосударственный статистический комитет СНГ проинформировал о планах статистических служб СНГ по внедрению новой версии СНС в обозримой перспективе, а также о методологической помощи, которую оказывает им комитет» [20, с. 7]. «По вопросам статистики окружающей среды и эколого – экономического учета участникам сессии были представлены на обсуждение подготовленный Секретариатом доклад о базовых принципах развития статистики окружающей среды и доклад Комитета экспертов ООН по эколого – экономическому учету» [20, с. 8].

В свою очередь, на десятой сессии Европейской экономической комиссии, проходившей в Женеве 26–29 апреля 2010 года, были рассмотрены вопросы учета природных ресурсов – земельных ресурсов и ресурсов недр – в Статистическом управлении Австралии, как страны, обладающей значительными природными ресурсами, с целью выявления значения этих активов для экономики страны в ее балансе.

В частности, было отмечено, что: «Для включения в категорию активов согласно Системе национальных счетов (СНС) экологические активы должны считаться «экономическими», т.е. иметь идентифицируемого владельца, способного получить экономическую выгоду от их использования» [21, с. 2]. «Экологические активы, в отношении которых право собственности не было или не может быть установлено, например открытое море или атмосфера, исключаются». «...многие экологические активы имеют важное значение для самой жизни. Однако стоимость таких активов не является очевидной» [21, с. 2]. «К экологическим активам, которые могут быть включены в национальный баланс, относятся [21, с. 3]:

- земля; запасы минерального и энергетического сырья; биологические ресурсы; водные ресурсы и другие природные ресурсы».

Относительно Системы комплексного экологического и экономического учета предусмотрено расширенное толкование категории экологические активы «... посредством включения в нее всех экологических объектов, которые представляют интерес и могут быть измерены, т.е. фактически любого объекта, который выполняет экологическую «функцию». Отсутствует требование о том, чтобы активы были «экономическими», чтобы они кому-нибудь принадлежали или чтобы они приносили определенные выгоды их владельцам» [21, с. 3]. Экологические активы в Системе комплексного экологического и экономического учета сгруппированы по следующим категориям:

а) природные ресурсы

- минеральные и энергетические ресурсы;
- земельные ресурсы;
- водные ресурсы;
- биологические ресурсы;
- земли и связанные с ними поверхностные воды;
- экосистемы» [21, с. 3].

Наглядно, данные по составу нефинансовых активов СНС Австралии, которые в свою очередь включают и непроеизведенные, представлены в таблице 2.

Таблица 2

Состав нефинансовых активов баланса СНС Австралии

	2002 год млрд. австралийских долл.	2004 год млрд. австралийских долл.	2006 год млрд. австралийских долл.	2008 год млрд. австралийских долл.
Произведенные активы	2 586	2 777	3 008	3 288
Непроизведенные активы	3 118	3 199	3 272	3 345
в т. ч.:				
Экологические активы	3 100	3 190	3 258	3 335
в т. ч.:				
Земля	2 806	2 872	2 933	2 994
Ресурсы недр	292	306	323	339
Девственный лес	2	2	2	2
Всего	5 704	5 972	6 279	6 633

Примечание – Разработка переработана и дополнена на основе изучения материалов источника [21, с. 3–4].

По данным таблицы 2 видно, что экологические активы в 2008 году составляли более половины общей стоимости нефинансовых активов баланса СНС Австралии, а также что «... водные ресурсы и рыбные запасы не были включены в австралийский национальный баланс ... из-за отсутствия данных» [21, с. 4]. В таблице отражены «... показатели объема, рассчитанные на основе цепного ряда» [21, с. 4].

Необходимо исследовать отечественный потенциал ресурсов природного происхождения. Как отмечают белорусские ученые В.Н. Шимов, Я.М. Александрович, А.В. Богданович, Л.М. Крюков, П.И. Рогач, Н.К. Соколовский, земельный фонд по состоянию на начало 2005 года «... распределялся следующим образом (по категориям землепользователей):

- сельскохозяйственные организации – 8717 тыс. га (42,0 %);
- граждане – 1319 тыс. га (6,3%);
- крестьянские (фермерские) хозяйства – 171 тыс. га (0,8 %);
- земли запаса и государственных лесохозяйственных организаций – 8587 тыс. га (41,4 %);
- прочие землепользователи – 1966 тыс. га (9,5 %)» [22, с. 47].

«Ресурсы поверхностных вод определяются в основном суммарным стоком в средний по водности год и оцениваются по Беларуси в 57,9 км³, из которых 34 км³ (58,7 %) формируются на территории страны» [22, с. 49]. «Естественные ресурсы пресных подземных вод оцениваются в 15,8 км³ в год (43,5 млн м³ в сутки), а разведанные утвержденные запасы – 2,3 км³; они распространены по всей территории Беларуси на глубинах от 100 до 450 м» [22, с. 49].

«Лесной фонд Беларуси как совокупность всех лесов страны натурального и искусственного происхождения включает покрытые лесом земли, а также другие земли, предназначенные для нужд лесного хозяйства» [22, с. 52]. «Лесистость территории Беларуси на начало 2001 г. Составила 37,8 %, что в целом по стране можно считать оптимальным. По прогнозу на 2020г., она может достигнуть 41,5 %» [22, с. 53]. «Общий прирост лесов – примерно 25 млн м³ в год» [22, с. 53].

Исследуя ресурсы земных недр Беларуси, ученые В.Н. Шимов, Я.М. Александрович, А.В. Богданович, Л.М. Крюков, П.И. Рогач, Н.К. Соколовский отмечают: «В настоящее время в ее недрах выявлено и разведано почти 5 тыс. месторождений, представляющих около 30 видов минерального сырья. Важнейшими полезными ископаемыми, добыча которых наиболее существенно воздействует на экономику страны, являются калийные и каменные соли, нефть, торф, строительные материалы и сырье для их производства, подземные пресные и минеральные воды» [22, с. 57]. В частности отмечено, что: «Всего учтено 65 месторождений нефти, из них более 30 эксплуатируются ...». «Обеспеченность разведанными запасами нефти на уровне годовой добычи (около 2 млн т) составляет примерно 35 лет» «Известно более 9 тыс. месторождений торфа, из которых около 100 находятся в эксплуатации, годовая добыча топливного торфа составляет около 2 млн.т.» [22, с. 59]. «Перспективны также поиски на территории Беларуси новых месторождений руд черных и цветных металлов, алмазов, золота, янтаря и других видов полезных ископаемых» [22, с. 61].

Таким образом, изучив виды ресурсов природного происхождения, сложившуюся отечественную и зарубежную практику учета данного актива, можно сделать следующие выводы:

- По нашему мнению, в состав экологических активов как объектов бухгалтерского учета, в части *ресурсов природного происхождения* могут быть включены:
 - ✓ земельные ресурсы, а именно – земельные участки.
 - ✓ водные ресурсы, а именно – закрытые водные объекты и месторождения подземных вод;
 - ✓ ресурсы недр, а именно – месторождения полезных ископаемых и геотермальных источников;
 - ✓ лесные ресурсы, а именно – леса естественного природного происхождения, компоненты и продукты жизнедеятельности леса;
 - ✓ ресурсы животного мира, а именно – рабочий скот и животные основного стада, животные на выращивании и откорме.

Для разработки законодательной базы по бухгалтерскому учету экологических активов в части *ресурсов природного происхождения*, считаем целесообразным, учесть международный опыт:

- ✓ в составе основных средств необходимо учитывать ресурсы природного происхождения, находящиеся в собственности организации;
- ✓ *ресурсы природного происхождения*, на которые организация обладает имущественными правами, учитывать в составе нематериальных активов.

Как было отмечено, следующим слагаемым состава экологических активов являются *ресурсы, созданные в процессе природопользования*.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «Об охране окружающей среды»: «... природопользование – хозяйственная и иная деятельность, в процессе которой используются природные ресурсы и оказывается воздействие на окружающую среду» [23].

Как отмечает К.С. Саенко: «*Природопользование* – это теория и практика воздействия человека на природ-

ную среду в процессе ее хозяйственного использования...» [5, с. 11]. «Природопользование отдельного хозяйствующего субъекта следует рассматривать по его трем направлениям: *освоение природных ресурсов, их добыча (или добыча полезных ископаемых), их использование (эксплуатация), воспроизводство и охрана; негативное воздействие на окружающую среду и природоохранная деятельность предприятия*» [5, с. 34].

Виды экономической деятельности, при осуществлении которых, по нашему мнению, непосредственно происходит природопользование, представлены на рисунке 2.

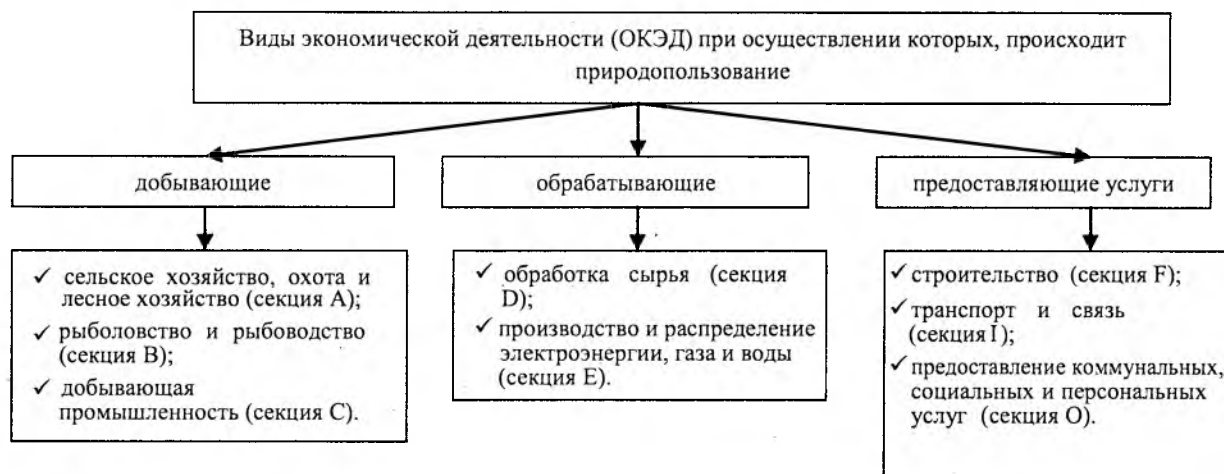


Рис. 2. Виды экономической деятельности (ОКЭД) при осуществлении которых, происходит природопользование

Примечание – Разработка переработана и дополнена на основе изучения материалов источника [24, с. 27–31].

На наш взгляд, осуществляя природопользование, субъекты хозяйствования используют в своей деятельности природные ресурсы естественного и искусственного происхождения.

Современный этап развития общества зависит от состояния природных ресурсов, а природопользование субъекта хозяйствования оказывает непосредственное влияние на изменение качества окружающей среды, вызывая необходимость воспроизводства *ресурсов природного происхождения*.

Таким образом, *ресурсы, созданные в процессе природопользования* могут являться залогом устойчивого эколого – экономического развития, так как призваны обеспечить возобновление *ресурсов природного происхождения*, путем создания их новых видов.

Как подчеркивают О.С. Шимова и А.М. Кабушко: «Природно – ресурсный потенциал страны и отдельных ее регионов изменяется в процессе природопользования, что обусловлено, с одной стороны, истощением отдельных видов природных ресурсов вследствие их истощаемости и нерационального использования. С другой стороны, научно – технический прогресс открывает возможность вовлечения в народнохозяйственный оборот новых видов природных ресурсов, расширения сырьевой и топливно – энергетической базы экономики» [25, с. 10].

Так, например, В.Н. Шимов, Я.М. Александрович, А.В. Богданович, Л.М. Крюков, П.И. Рогач, Н.К. Соколовский к ресурсам «... натурального и искусственного происхождения...» [22, с. 52] относят лесные ресурсы.

Как отмечают С.В. Макар и В.Г. Глушкова: «... *возобновимые*, которым свойственна способность к восстановлению (через размножение или другие природные циклы). Например, это флора, фауна, водные ресурсы» [16, с. 50].

Таким образом, леса искусственного происхождения, закрытые водоемы искусственного происхождения и, как отмечалось выше, многолетние насаждения, принадлежащие организации на правах собственности, являются объектами бухгалтерского учета в составе основных средств организации как *ресурсы, созданные в процессе природопользования*.

К невозобновимым, С.В. Макар и В.Г. Глушкова относят минеральные ресурсы. Истощаемость этих ресурсов, зависимость от их бесперебойных поставок приводит к тому, что многие страны делают акцент на развитие альтернативных источников энергии, и в частности энергии света, воды и ветра. Благодаря таким видам энергии, становится возможным сократить выбросы в атмосферу и, соответственно, получить экологически чистое производство.

Объектами альтернативных источников энергии являются, например, солнечные батареи и ветрогенераторы, которые используются в Германии. [26, с. 12].

Как отмечают С.В. Макар и В.Г. Глушкова: «**К нетрадиционным энергетическим ресурсам** или нетрадиционным возобновляемым источникам энергии (НВИЭ) согласно резолюции Генеральной Ассамблеи ООН относятся:

- гидроэнергия;
- солнечная энергия;
- энергия ветра;
- энергия приливов и отливов;
- энергия волн;
- энергия температурного градиента моря;
- энергия биомассы» [16, с. 252].

В настоящее время, и в нашей стране, а именно в Могилевском районе, строятся несколько ветрогенераторов. В Горецком районе планируется возвести Ветропарк мощностью 50 мегаватт. Также, в планах отечественного производства, выпуск тепловых насосов и гелиобатарей. [26, с. 12]

Таким образом, принадлежащие организации на правах собственности, объекты альтернативных источников энергии являются объектами бухгалтерского учета в составе основных средств организации как *ресурсы, созданные в процессе природопользования*.

Следующим слагаемым состава экологических активов являются *ресурсы, созданные в процессе осуществления природоохранной деятельности*.

В августе 1997 года в Республике Беларусь был введен в действие «Классификатор видов природоохранной деятельности и затрат на охрану окружающей среды». В нем определено, что: «Природоохранная деятельность, направленная на решение такой социально-экономической задачи как охрана окружающей среды, является неотъемлемой, но обособленной составной частью хозяйственной деятельности общества. ... «Конкретными формами природоохранной деятельности являются текущая природоохранная деятельность и природоохранные мероприятия» [27].

Текущая природоохранная деятельность связана, в основном, с образованием текущих затрат по эксплуатации активов природоохранного назначения. Например, характеризуя текущие затраты по природоохранной деятельности В.Ф. Палий и В.В. Палий называют их текущими (эксплуатационными) и отмечают: «Эксплуатационные затраты производятся для текущего обслуживания и применения соответствующих установок, систем и др. и включаются в себестоимость выпускаемой продукции» [28, с. 635].

Также, В.Ф. Палий и В.В. Палий отмечают: «Текущие расходы, непосредственно относящиеся к природоохранным мероприятиям и безопасности производства, можно разделить на явные и скрытые» [28, с. 639]. «**К явным** расходам можно отнести и затраты на эксплуатацию отдельных установок, агрегатов и сооружений природоохранного назначения, ... расходы на контроль и наблюдение за состоянием окружающей среды и безопасности производства, иные расходы, которые можно прямым путем подсчитать и учесть как экологические» [28, с. 639].

«**Скрытые текущие расходы на природоохранные мероприятия** сложно подсчитать прямо, потому что они входят составной частью в другие комплексные расходы или представляют собой расходы двойного назначения, «Скрытые расходы выделяют из отдельных статей расходов расчетным путем на основании заключений специалистов» [28, с. 640].

Например, К.С. Саенко в составе текущих затрат на природоохранную деятельность выделяет [5, с. 38]:

- а) поддержание и функционирование основных производственных фондов прямого природоохранного назначения;
- б) текущие мероприятия природоохранной деятельности за счет основной производственной деятельности;
- в) дополнительные затраты на эксплуатацию оборудования по основной деятельности, обусловленные производственной технологией и снижением уровня экологического ущерба;
- г) оплату услуг сторонних организаций, связанных с охраной окружающей среды (очистка сточных вод другими предприятиями).

В свою очередь природоохранные мероприятия представляют собой, в основном, затраты капитального характера, и соответственно, подлежат отражению в составе основных средств организации.

Относительно капитальных затрат на природоохранные мероприятия В.Ф. Палий и В.В. Палий подчеркивают: «Капитальные затраты на длительный срок иммобилизуют средства предприятия, направленные на экологические нужды, строительство специальных сооружений, приобретение оборудования для поддержания экологической безопасности» [28, с. 635]

Как отмечает О.В. Латыпова: «Капитальные вложения в природоохранную деятельность представляют собой вклад инвестиций в воспроизводство основных средств природоохранного назначения путем их нового строительства или реставрации, расширения и технического перевооружения действующих» [29, с. 52]. О.В. Латыпова обращает внимание на сравнительно «...новую экономическую категорию – *экологический износ оборудования*» [29, с. 57]. «Экологическое устаревание машин связано с выпуском и применением техники, обеспечивающей более рациональное использование природных ресурсов и уменьшение загрязнения окружающей среды» [29, с. 57].

К.С. Саенко в составе капитальных вложений в объекты природоохранного назначения выделяет [5, с. 38]:

2.1. Затраты на создание, реконструкцию, техническое перевооружение очистных установок и сооружений, систем оборотного водоснабжения, установок для сбора, транспортировки, переработки и (или) ликвидации отходов производства;

2.2. Затраты на внедрение малоотходных технологий, на перевод производств на замкнутый цикл материалооборота и комплексное использование сырья;

2.3. Совокупность затрат, понесенных на подготовительных стадиях внедрения производственных процессов: отказ от использования определенных видов сырья, экологическая экспертиза нового оборудования и т.д.

Итак, по нашему мнению, в состав экологических активов включаются основные средства, в том числе находящиеся в собственности, нематериальные долгосрочные активы и текущие затраты по эксплуатации активов природоохранного назначения. Изложенное выше, более наглядно, можно представить на рисунке 3.

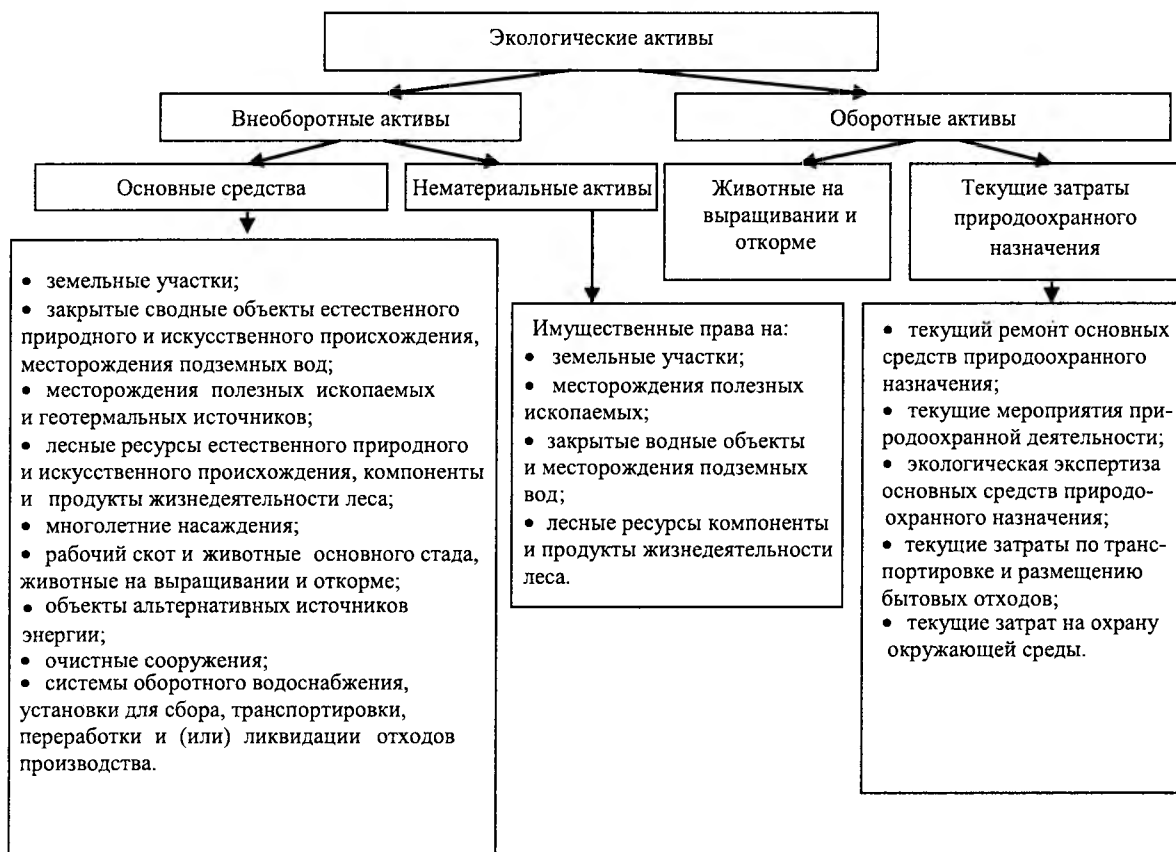


Рис. 3. Состав экологических активов

Примечание – Собственная разработка на основе изучения нормативной и специальной экономической литературы.

Предлагаемая классификация экологических активов как объектов бухгалтерского учета представлена в таблице 3.

Таблица 3

Предлагаемая классификация экологических активов как объектов бухгалтерского учета

Классификационный признак	Классификационные группы экологических активов
1	2
По составу и размещению	Внеоборотные
	Оборотные
По происхождению	Природные естественные
	Созданные
По перемещению	Недвижимые
	Движимые
В зависимости от порядка формирования показателей бухгалтерского баланса	Внеоборотные
	Оборотные

Окончание табл. 3

1	2
По виду	Земля
	Недра
	Вода
	Лес
	Животные
	Многолетние насаждения
	Оборудование
	Сооружения и др.
По формам собственности	Государственной собственности
	Частной собственности
По содержанию права собственности	На правах владения
	На правах пользования
	На правах распоряжения
По источникам финансирования	Созданные за счет внутренних источников финансирования
	Созданные за счет внешних источников финансирования

Примечание – Собственная разработка на основе изучения нормативной и специальной экономической литературы.

Заключение

Таким образом, сформированный состав экологических активов как объектов бухгалтерского учета, а также предлагаемая их классификация, позволят:

- организовывать аналитический и синтетический учет экологических активов на более высоком уровне;
- осуществлять контроль за их движением и эффективным использованием.

Все это повысит аналитичность учетной информации, будет способствовать упрощению учетного процесса в организации. Указанные теоретические разработки будут способствовать сопоставимости и унификации терминов и определений, используемых в бухгалтерском учете Республики Беларусь и зарубежных стран.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Лачинов, Ю.Н. Лучший бухгалтерский учебник. – М.: Книжный дом «ЛИБРОКОМ», 2009. – 96 с.
2. Муруева, Э.К. Экологические аспекты бухгалтерского учета: автореферат. дис. канд. экон. наук : 08.00.12 / Э.К. Муруева; Санкт – Петербург. «Санкт – Петербургская государственная лесотехническая академия им. С.М. Кирова. – СПб, 2007. – 24 с.
3. Муруева, Э.К. Экологические аспекты бухгалтерского учета (на примере лесного сектора экономики) : дис. канд. экон. наук : 08.00.12 / Э.К. Муруева; Санкт – Петербург. «Санкт – Петербургская государственная лесотехническая академия им. С.М. Кирова. – СПб, 2007.
4. Ильичева Е.В. / Отражение экологических обязательств в бухгалтерском учете предприятия. / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:-eE>
5. Саенко К.С. Учет экологических затрат. – М.: Финансы и статистика, 2005 – 376 с.: ил.
6. Шевлюков, А. П. Парадигмы русской модели счетоводства капитального имущества : монография / А. П. Шевлюков. – Гомель : учреждение образования «Белорусский торгово – экономический университет потребительской кооперации», 2009. – 140 с.
7. Международный стандарт финансовой отчетности, МСФО № 16 «Основные средства»// Международные стандарты финансовой отчетности 2006 : изд. на рус. яз. – М. : Аскери – АССА, 2006. – С. 164–169.
8. Конституция Республики Беларусь 1994 ГОДА (с изменениями и дополнениями, принятыми на республиканских референдумах 24 ноября 1996 г. и 17 октября 2004 г.)
9. Об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами : инструкция, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 декабря 2007 г. N 208.
10. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 года.
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 ПРИКАЗ Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н (ред. от 27.11.2006).
12. О земле : Кодекс Республики Беларусь от 23.07.2008 № 425-З.
13. О недрах : Кодекс Республики Беларусь от 14.07.2008 № 406-З.
14. Водный кодекс Республики Беларусь от 15.07.1998 № 191-З.
15. Лесной кодекс Республики Беларусь от 14.07.2000 № 420-З.
16. Макар, С.В. Экономика природопользования : учебник / С.В. Макар, В.Г. Глушкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2011. – 588 с. – (Основы наук).

17. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89 [в ред. Постановление Министерства финансов от 26 марта 2009 г. № 33].
18. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях Постановление от 06.04.2004 № 28 Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь.
19. Сошникова, Л.А. «Аналитические возможности системы эколого-экономического учета» / Л.А. Сошникова // Белорусский экономический журнал, № 1. 2005. – С. 133–140.
20. Статистика Беларуси / 41-я сессия статистической комиссии ООН (г. Нью – Йорк, 23–26 февраля 2010 г.) // Статистика Беларуси. – 2010. – № 2 (6) / 2010. – С. – 6–8.
21. Материалы Десятой сессии Конференции европейских статистиков Организации Объединенных Наций / Учет природных ресурсов – земельных ресурсов и ресурсов недр – в статистическом управлении Австралии/ <http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:-ql>.
22. Национальная экономика Беларуси: учебник / В.Н. Шимов [и др.]; под ред. В.Н. Шимова. – 3-е изд. Минск: БГЭУ, 2009. – 751 с.
23. Об охране окружающей среды: Закон Республики Беларусь, 26 ноября 1992 г. № 1982 – XII: в редакции Закона Республики Беларусь от 31.12.2009 № 114 – 3.
24. Кухаревич, Е. Внедрение в статистическую практику общегосударственного классификатора видов экономической деятельности (ОКЭД) / Е. Кухаревич // Статистика Беларуси. – 2010. – №1(5) / 2010. – С. – 27–31.
25. Шимова, О.С. Управление природопользованием и природоохранной деятельностью: учеб. пособие. / О.С. Шимова и А.М. Кабушко. – Мн.: Юнипак, 2005. – 220 с.
26. Минченко, П. Поиски альтернативы / СБ Беларусь сегодня, выпуск 30 октября 2010г. – С. 12.
27. Классификатор видов природоохранной деятельности и затрат на охрану окружающей среды (КВПОД) утв. Приказом от 21.08.1997 № 194 Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь.
28. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учебное пособие. – 2 – е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2001. – 672 с.
29. Латыпова О.В. Учетно – аналитическое обеспечение системы экологического менеджмента предприятия: Монография / О.В. Латыпова. – Мн.: Бестпринт, 2003. – 228 с.

УСТАВНЫЙ ФОНД УНИТАРНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ: ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ЕГО УВЕЛИЧЕНИИ

*С. Л. Коротаев, директор ЗАО «АудитКонсульт»,
д.э.н., доцент Белорусского государственного
экономического университета (г. Минск)*

Введение

Как показывает практика, в последнее время значительно возросло количество вопросов по порядку учета и налогообложения операций, связанных с учредительством в унитарных предприятиях (далее – УП). При этом на многие из возникающих вопросов однозначных ответов законодательство не дает, что приводит к вариативности учета и налогообложения и, соответственно, к претензиям со стороны налоговых и иных контрольных органов.

Сложившаяся ситуация в определенной степени обусловлена особым статусом таких предприятий в Беларуси: если в Российской Федерации в форме УП могут создаваться исключительно государственные и муниципальные предприятия, то у нас собственниками УП могут выступать как физические лица, так и частные коммерческие организации. Такие принципиальные различия привносят свои национальные особенности учета и налогообложения операций, связанных с деятельностью УП.

Рассмотрим один из аспектов обозначенной нами проблематики, а именно: особенности увеличения уставного фонда УП и обусловленные таким увеличением особенности налогообложения доходов собственников УП при последующем отчуждении УП, его ликвидации либо при изъятии собственником имущества, источником обеспечения которого определен уставный фонд УП.

Особенности учета операций увеличения уставного фонда УП

Учет в унитарном предприятии

Традиционно увеличение объявленной величины уставного фонда коммерческой организации должно отражаться в бухгалтерском учете следующей записью:

- **Д-т 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный фонд» – К-т 80 «Уставный фонд»** – на сумму увеличения ранее объявленной величины уставного фонда.