

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ, СОСТАВ И КЛАССИФИКАЦИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

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

Резюме. Исследованы подходы авторов к трактовке понятий «экологические обязательства», «обязательства» и «экология» в специальной литературе. Выявлены характерные признаки понятия «экологические обязательства» и дано определение его экономической сущности как объекта бухгалтерского учета. На основании признаков, выявленных при раскрытии экономической сущности, предложены авторский вариант состава и классификации экологических обязательств как объекта бухгалтерского учета.

ECONOMIC NATURE, COMPOSITION AND CLASSIFICATION OF ENVIRONMENTAL COVENANTS AS AN OBJECT OF ACCOUNTING

Abstract. Approaches of different authors concerning treatment of concepts of "environmental covenants", "covenants" and "ecology" in special literature are investigated. Characteristic features of concept of "environmental covenants" are identified and definition of its nature as an object of economic accounting is offered. Based on the characteristics identified in the disclosure of their economic nature, the author's version of the composition and classification of environmental covenants as an object of accounting are offered.

Введение. В настоящее время концепция учета экологической информации носит международный характер. Впервые она была выдвинута в 1992 году на Конференции Организации Объединенных Наций, по окружающей среде и развитию (встреча на высшем уровне «Планета земля» в Рио – де Жанейро), на которой приняли Повестку дня на XXI век по обеспечению устойчивого развития. Спустя пять лет, состоялась специальная сессия Организации Объединенных Наций 1997 года, на которой подводились итоги реализации целей Встречи на высшем уровне «Планета Земля» в Рио – де Жанейро. Важно отметить, что вопросы учета экологических обязательств в условиях неопределенности были включены в Программу работы Межправительственной рабочей группы экспертов по Международным стандартам учета и отчетности и освещены в докладе Генерального секретаря, в рамках проводимой 5-15 марта 1991 года Девятой сессии Экономического и Социального Совета. В свою очередь, полная и достоверная учетная информация об обязательствах экологического характера необходима для эффективного осуществления хозяйственной деятельности, основанной на принципах рационального природопользования.

Вместе с тем, в нормативно – правовых актах по бухгалтерскому учету Республики Беларусь отсутствует определение понятия «экологические обязательства». Оно упоминается в экономической литературе отечественных и зарубежных авторов, но его сущность как объекта бухгалтерского учета при этом однозначно не раскрывается. В результате отсутствует полная и достоверная учетная информация об экологических обязательствах субъектов предпринимательства, отвечающая всем современным требованиям ее пользователей, необходимая для принятия своевременных управленческих решений по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов.

Основная часть. Исследуя сущность экологических обязательств как объекта бухгалтерского учета, считаем важным подчеркнуть, что некоторые ученые обращают особое внимание на отражение в учете обязательств, связанных с решением экологических проблем в будущем. Так, например В.Ф. Палий и В.В. Палий отмечают: «В силу требований законодательства или договорных обязательств, а также хозяйственной политики предприятия возникает необходимость резервировать средства для устранения экологических последствий производственной деятельности.

Некоторые специалисты считают, что будущие экологические обязательства возникают при наличии юридического обязательства по исправлению сложившегося положения. Другие полагают, что из – за пробелов в законодательстве и технических условиях масштабы и характер необходимых мер по оздоровлению экологической обстановки настолько неопределенны, что не поддаются подсчету или калькулированию, а результаты расчетов настолько далеки от истины, что их нельзя принимать во внимание» [1, с.643].

При исследовании порядка отражения в учете экологических обязательств, авторы В.Ф. Палий и В.В.

Палий рассматривают данную категорию как резерв предстоящих расходов и платежей: «Начисление суммы экологических обязательств (резервов) представляет собой процесс, как бы обратный процессу начисления амортизации на основной капитал» [1, с.646]. Включая в себестоимость производства отчисления на предстоящие экологические расходы, можно за счет выручки от реализации создать резервный фонд экологических обязательств для расходования на устранение экологических нарушений в будущем» [1, с.646].

В.Г. Широбоков и Ю.В. Алтухова выделяют категорию «природные обязательства» и определяют ее как: «... обязательства организации по поддержанию критического уровня природных активов и восстановлению окружающей среды, в том числе обязательства в отношении охраны окружающей среды» [2, с.116].

Как отмечает О.В. Латыпова: «Экологические обязательства субъектов хозяйствования возникают при потреблении на производственные цели природных ресурсов (сырья, материалов, биоресурсов), образования и размещения в окружающей среде безвозвратных отходов производства, прочем техногенном воздействии на биосистему (наличие высокого уровня шума, излучения и т.п.)» [3, с.39].

Исследуя систему экономико – экологических показателей Т.Н. Чепракова выделяет различные их виды, и одним из них - экологические обязательства: «В зависимости от назначения могут быть выделены плановые или нормативные показатели (например: норматив платы организации за выброс загрязняющих веществ в атмосферу), статистические показатели (например, экономический ущерб национальной экономике от истощения почвы) и аналитические показатели (например, сумма экологических обязательств организации)» [4, с.40].

Э.К. Муруева относит к экологическим обязательствам расчеты [5, с.18 - 20]:

- по экологическим налогам и сборам (счет 68);
- по текущим экологическим обязательствам (счет 76).

Как отмечает К.С. Саенко: «... выделение расчетов по платному природопользованию как одного из видов расчетов в системе бухгалтерского учета обусловлено:

- платностью использования природных ресурсов;
- платностью загрязнения окружающей природной среды (в дальнейшем – платность за негативное воздействие на окружающую среду);
- необходимостью определения предприятием затрат по погашению задолженности по данным экологическим платежам» [6, с.172].

Профессор Центра исследований социального и экологического учета при Университете Данди, Шотландия Р. Грей выделяет категорию «условные обязательства»: «...(например, по загрязненным землям, «бесхозным» выбросам или сбросам); затраты связанные с природоохранными мероприятиями (например, в связи с восстановлением, утилизацией, повторным использованием отходов, расходами на охрану, юридическую защиту); обязательства по капиталу; амортизация оборудования, оценка основных фондов, а также политика налоговой дискриминации в случае использования старых (более загрязняющих) технологий» [7, с. 29].

Проблема учета экологических обязательств освещалась в докладе Генерального секретаря Межправительственной рабочей группы экспертов по Международным стандартам учета и отчетности, озвученном в марте 1991 года на Девятой сессии Экономического и Социального Совета. В частности, было отмечено следующее: «Многие из обследованных в 1989 и 1990 гг. предприятий подтвердили наличие экологических обязательств, однако не смогли сколько – нибудь определенно указать способы учета этих обязательств в финансовых отчетах. Самым «трудным» в этом деле является «разумная оценка» размеров обязательств» [8, с. 16]. «Несмотря на то, что в вопросах текущих расходов и капиталовложений различные обследованные предприятия проводят весьма открытую политику в области отчетности, в отношении условно начисленных обязательств, касающихся природоохранных мероприятий, она (политика), вполне очевидно, довольно сдержана. Будущие обязательства, как правило, учитываются в качестве пассивов, когда установлено наличие (на основе уставных положений оценки или иных факторов) юридического обязательства по исправлению сложившегося положения» [8, с. 16].

Таким образом, общим для всех изложенных подходов является отсутствие исчерпывающего определения экономической сущности понятия «экологические обязательства» как объекта бухгалтерского учета. Необходимо отметить, что некоторые авторы не дают им определения (О.В. Латыпова, Т.Н. Чепракова, Р. Грей). Мнения других, в зависимости от изложенных позиций, можно разделить по двум направлениям:

экологические обязательства – это расчеты по юридическим обязательствам, связанным с

возмещением вреда, причиненного окружающей среде (Э.К. Муруева, К.С. Саенко);

- экологические обязательства – это расходы (текущие, будущие) по оздоровлению экологической обстановки, осуществляемые за счет резервного фонда, созданного на эти цели (В.Ф. Палий, В.В. Палий).

Как видно, в сложившихся подходах авторов нет четкой разницы в определении экологических обязательств как объекта учета – средства ли это (активы) или источники их создания (пассивы).

Следует отметить, что отсутствие границы в определении экологоориентированных терминов, отмечал в своем докладе Генеральный секретарь Межправительственной рабочей группы экспертов по Международным стандартам учета и отчетности в марте 1991 года на Девятой сессии Экономического и Социального Совета: «Некоторые специалисты в области учета считают, что нынешние концепции и системы учета не в полной мере обеспечивают возможность отражения экологических проблем и что необходимо разработать новую систему, в рамках которой были бы по – новому определены границы между активами и обязательствами» [8, с. 24].

Считаем, что в исследовании экономической сущности экологических обязательств как объектов бухгалтерского учета, необходимо принимать во внимание определение обязательств вообще.

На основании изучения специальной литературы можно сделать вывод о том, что существуют два основных подхода к определению сущности понятия «обязательства»:

- юридический – основывается на нормах гражданского законодательства (Гражданский Кодекс Республики Беларусь [9], Гражданский Кодекс Российской Федерации [10], Словарь С.И. Ожегова [11 с. 563], В.В. Ковалев и Вит. В.Ковалев [12, с. 379 - 380]). При таком подходе, трактовка категории «обязательства» применима в разных отраслях права. Вместе с тем, такое определение регулирует отношения как по кредиторской задолженности, так и по дебиторской. По нашему мнению, юридическая трактовка обязательств содержит слишком обобщенный смысл этой категории. В свою очередь, это приводит к отсутствию унификации термина в юридической и бухгалтерской практике.

- бухгалтерский – основывается на нормах законодательства, в которых к обязательствам относятся только кредиторская задолженность организации (Закон «О бухгалтерском учете» Республики Беларусь [13]) и положениях МСФО (Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» Украины [14], Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» Республики Казахстан [15], Н.В. Генералова [16. с. 32], Н.Г. Белов, Л.И. Хоружий, Н.Н. Карзаева, А.И. Павлычев, Л.В. Постникова, В.М. Ромадинова, И.В. Харчева, О.В. Якимец [17. с. 26], П.Я. Папковская [18, с. 41], П.Г. Пономаренко, А.В. Медведев, А.Н. Трофимова, Н.Н. Затолгутская, Ж.М. Чмыхова [19, с. 32]), или рассматриваются как кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы организации (Н.В. Пошерстник [20. с. 22]).

Таким образом, в определении понятия «обязательства» отсутствует единое мнение авторов. Для раскрытия экономической сущности понятия «экологические обязательства» необходимо исследовать общие для всех обязательств характерные признаки, представленные в нормативно – правовых актах, словарях и других литературных источниках. Обобщение различных подходов авторов и их аналитическая группировка представлены в таблице 1.

Далее проведем исследование состава и классификации экологических обязательств как объекта бухгалтерского учета, установление и разработка которой будут способствовать более рациональной организации аналитического учета, возможности осуществления контроля за их движением и эффективным использованием.

Так, например, Э.К. Муруева относит в состав экологических обязательств расчеты по экологическим налогам и сборам, и в частности: водный налог; платежи за право добычи воды; земельный налог; плату за древесину отпускаемую на корню; плату за негативное воздействие на окружающую среду (плату за загрязнение окружающей природной среды); плату за предельно допустимые выбросы (сбросы) вредных веществ в атмосферу, в водные объекты, за сверхлимитное размещение отходов. [5, с. 20].

Также, в состав экологических обязательств Э.К. Муруева включает расчеты по текущим экологическим обязательствам. [5, с. 20].

К.С. Саенко отмечает: «Порядок начисления и уплаты экологических платежей (платы, налогов, сборов, штрафов, пеней) в части расчетов по платному природопользованию с бюджетом регулируется законодательными актами и нормативными документами в области природопользования и охраны окружающей среды, а также нормативными документами по бухгалтерскому учету и налогообложению» [6, с.172].

Также, К.С. Саенко, при исследовании экологических платежей, в части возникновения экологиче-

ских обязательств предприятий перед бюджетом, обращает внимание на их составляющие, а именно: платежи в пределах установленного лимита и сверх допустимых лимитов. [6, с.179].

А.В. Зотов выделяет понятие «финансовые обязательства» в области природопользования и охраны окружающей среды, в состав которого «... может включаться совокупность затрат, являющихся следствием событий прошлого, текущего и будущих периодов» [21, с. 94].

Н.Н. Рубанова отмечает, что: «... в системе бухгалтерского учета и отчетности экологические обязательства в настоящее время находят свое отражение лишь по одной позиции - штрафы и платежи за загрязнение окружающей среды. По другим позициям жестких требований (методик учета и отчетности) нет» [22, с. 149].

В соответствии с Налоговым Кодексом (Особенная часть) от 29.12.2009 № 71-З, организации Республики Беларусь исчисляют различные виды налогов и сборов, и в частности: земельный налог; экологический налог; налог за добычу (изъятие) природных ресурсов.

Итак, по нашему мнению, *задолженность организации, обусловленная взаимоотношениями с окружающей средой в процессе осуществления природоохранной или хозяйственной деятельности,*

Таблица 1

Анализ взглядов авторов относительно характерных признаков понятия «обязательства»

Автор	Характерные признаки категории «обязательства»									
	Задолженность	Текущая задолженность	Кредиторская задолженность	Дебиторская и кредиторская задолженность	возникает в результате хозяйственных операций	погашение приводит к уменьшению активов (увеличению расходов) или увеличению капитала	погашение приводит к уменьшению (выбытию, оттоку) ресурсов предприятия, содержащих экономическую выгоду	обязанность	определенное действие по совершению гражданских правоотношений	долги организации
Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности»	+				+	+				
Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» Украины	+				+		+			
Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» Республики Казахстан					+		+	+		
МСФО		+			+		+			
Гражданский Кодекс Республики Беларусь									+	
Гражданский Кодекс Российской Федерации									+	
С.И. Ожгов										
Н. В. Поперстник	+		+		+	+				
В.В. Ковалев, Вит. В.Ковалев				+					+	
Н.Г. Белов, Л.И. Хоружий, Н.Н. Карзасва, А.И. Павлычев, Л.В. Постникова, В.М. Ромадикова, И.В. Харчсва, О.В. Якимец	+				+		+			
П.Я. Папковская	+				+					
Н.Г. Пономаренко, А.В. Мелведев, А.Н. Трофимова, Н.Н. Затолгуская, Ж.М. Чмылова						+				+
ИТОГО	5	1	1	1	7	3	4	1	3	1

Примечание - Собственная разработка на основе изучения нормативной и специальной экономической литературы Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины и Казахстана.

возникает в результате хозяйственных операций по начислению вышеперечисленных налогов, при наступлении ответственности за нарушение налогового законодательства в части их исчисления и уплаты, а также при ответственности за экологические правонарушения.

Также, задолженность организации, возникающая в результате хозяйственных операций по текущей природоохранной деятельности и природоохранным мероприятиям, будет входить в состав экологических обязательств организации. Такая задолженность может образовываться в результате расчетов связанных с созданием, приобретением, эксплуатацией различных экологических активов.

Изложенное выше, более наглядно, можно представить на рисунке 1.

Предлагаемая классификация экологических обязательств как объекта бухгалтерского учета представлена в таблице 2.

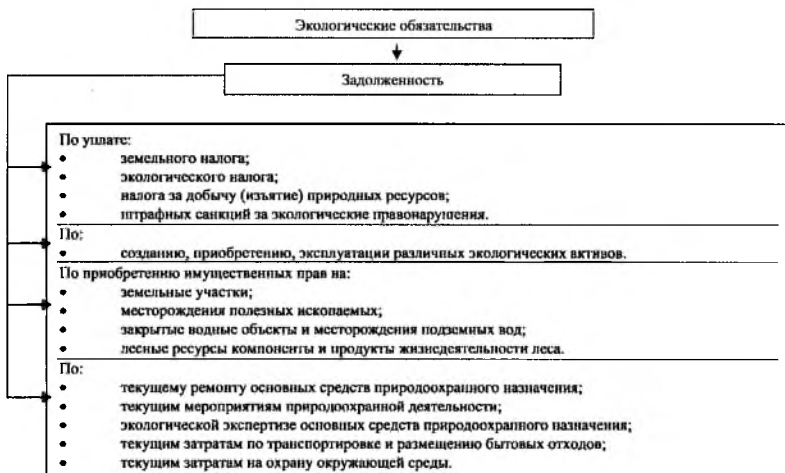


Рис. 1. Состав экологических обязательств как объекта бухгалтерского учета

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

Заключение. Таким образом, предложенное определение экологических обязательств как объекта бухгалтерского учета позволит привести в соответствие терминологию, применяемую в нормативных документах по бухгалтерскому учету, а также будет способствовать формированию полной и достоверной учетной информации об экологических обязательствах субъектов предпринимательства, отвечающей всем современным требованиям ее пользователей, необходимой для принятия своевременных управленческих решений по охране окружающей среды и рациональному природопользованию.

Сформированный состав экологических обязательств как объекта бухгалтерского учета, а также предлагаемая классификация, позволят:

- организовывать аналитический и синтетический учет экологических обязательств на более высоком уровне;
- обеспечить пользователей бухгалтерской отчетности необходимой и полезной информацией об экологических обязательствах;
- осуществлять контроль за наличием и движением экологических обязательств субъектов предпринимательства.

Таблица 2
Предлагаемая классификация экологических обязательств как объекта бухгалтерского учета

Классификационный признак	Классификационные группы экологических обязательств
По сроку	Долгосрочные
	Краткосрочные
По источникам возникновения	Налоговые
	Договорные
По экономическому содержанию	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам
	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам
	Расчеты по налогам и сборам
	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами
По сторонам обязательства	Перед юридическими лицами
	Перед налоговыми органами
	Перед кредитными организациями
	Перед займодавцами
В зависимости от порядка формирования показателей бухгалтерского баланса	Включенные в итог баланса
	Отраженные на забалансовых счетах

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

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1.Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учебное пособие. – 2 – е изд., перераб. и доп. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2001. – 672с.
- 2.Алтухова Ю.В., Широбоков, В.Г. Учетно - аналитическое обеспечение управления устойчивым развитием сельскохозяйственных предприятий: монография / Ю.В. Алтухова, В.Г. Широбоков. – Воронеж: издательство «Истоки», 2010. – 221с.
- 3.Латыпова О.В. Учетно – аналитическое обеспечение системы экологического менеджмента предприятия: Монография / О.В. Латыпова. – Мн.: Бестпринт, 2003. – 228с.
- 4.Чепракова, Т.Н. Бухгалтерский экологический учет в системе управления организациями АПК (на примере отраслей растениеводства Ставропольского края): дис. канд. экон. наук : 08.00.12 / Т.Н. Чепракова, Ставрополь, 2006. – 166с.
- 5.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. – 24с.
- 6.Саенко К.С. Учет экологических затрат. – М.: Финансы и статистика, 2005 – 376 с.: ил.
- 7.Р. Грей, Экологический учет: введение в основные проблемы. / Экологический учет и аудит: Сборник статей. – М.: ФБК – ПРЕСС, 1997. – 192с.
- 8.Экологический учет для предприятий / Конференция ООН по торговле и развитию: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с.: ил.
- 9.Гражданский Кодекс Республики Беларусь
- 10.Гражданский Кодекс Российской Федерации
- 11.Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок.53 000 слов / С.И. Ожегов; Под общ. ред. проф. Л.И. Скворцова. – 24-е изд., испр. – М.: ООО «Издательство Оникс»: ООО «Издательство «Мир и образование», 2005. – 1200с.
- 12.Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели: учеб. пособие. – М.: Проспект, КНОРУС, 2010. – 768с.
- 13.О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь, 18 октября 1994 г. №3321 – XII: в редакции Закона Республики Беларусь от 26.12.2007 № 302 – З.
- 14.О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине: Закон Украины № 3422 IV от 09.02. 2006г.
- 15.О бухгалтерском учете и финансовой отчетности: Закон Республики Казахстан № 234 – III от 28.02.2007г.
- 16.Генералова Н.В. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Изд – во Проспект, 2010. – 416с.
- 17.Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / под ред. Н.Г Белова, Л.И. Хоружий. – М.: Эксмо, 2010. – 608с. – (Новое экономическое образование)
- 18.Папковская, П.Я. Теория бухгалтерского учета: учеб., 6-е изд., измененное и дополненное – Мн.: Информпресс, 2010. –264с.
- 19.Пономаренко, П.Г. [и др.] Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учеб. пособие / под общ. ред. П.Г. Пономаренко. – 3-е изд., испр. – Минск : выш.шк., 2010. – 558с.
- 20.Пошерстник Н.В. самоучитель по бухгалтерскому учету. 15 – е изд. – СПб.: Питер, 2010. – 416 с.: ил.- (Серия «Бухгалтеру и аудитору»).
- 21.Зотов, А.В. Бухгалтерский учет и аудит экологической составляющей деятельности организации АПК : дис. канд. экон. наук : 08.00.12 / А.В. Зотов; Воронеж. ФГОУ ВПО Воронежский государственный аграрный университет имени К.Д. Глинки. - Воронеж, 2006. – 217с.
- 22.Рубанова, Н.Н. Экологический учет на предприятиях промышленности строительных материалов: дис.канд. экон. наук: 08.00.12 / Н.Н. Рубанова. - Ставрополь, 2005. - 176 с.