

БУХГАЛТЕРСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА РАСХОДОВ НА ОХРАНУ ОКРУЖАЮЩЕЙ СРЕДЫ

Основной целью настоящей научной разработки является теоретическая интерпретация сущности расходов на охрану окружающей среды как объекта бухгалтерского учета и на ее основе предложение возможностей их признания, оценки и раскрытия в деятельности предприятий

Значение экологии как системы знаний и самостоятельно обособленного научного направления непрерывно возрастает. Акцент ставится на взаимоотношения общества, экономики и других сфер социальной жизни с окружающей природной средой. В результате повышения производственных расходов на охрану окружающей среды и возрастания инновационного натиска в мировом масштабе определение, учет и анализ экологических расходов постепенно приобретают все большее значение. То обстоятельство, что практически используются невозстановимые природные ресурсы, обуславливает актуальность исследуемой проблематики. Несомненно, основополагающая роль в этих процессах принадлежит их информационной обеспеченности с целью оптимизации совокупного результата деятельности по охране и восстановлению природной среды и экономического развития хозяйствующих субъектов.

Бухгалтерская информация, обеспечивающая управление экологическими процессами, представляет интерес не только для корпоративных структур, но обладает существенным значением и для институционального развития общества, перспективы которого конкретизируются программами охраны окружающей среды. Внимание направлено на регистрацию, интерпретирование и раскрытие отчетной информации о хозяйственных процессах и операциях, связанных с влиянием на экологическую систему. Этот процесс стартовал в 90-ые годы прошлого века, и в течение последних лет, по мнению исследователей данной области, является обычной деятельностью крупных компаний¹. Основной вызов, стоящий перед системой бухгалтерского учета на предприятиях, кроется в создании информации об эффекте и влиянии осуществляемой деятельности на компоненты окружающей среды. Указанное обстоятельство предполагает использование целостной системы для определения, наблюдения и раскрытия общего воздействия на окружающую природную среду. Повышающиеся нормативные требования и увеличивающиеся обязательства относительно природозащитной деятельности хозяйствующих субъектов ставят новые практико-прикладные проблемы перед бухгалтерским учетом, связанные с созданием, представлением и раскрытием информации об исследуемых процессах.

Затраты на охрану окружающей среды с экономической точки зрения трактуются как расходы, которые возникают вследствие законодательных актов или общественного натиска с целью предотвращения загрязнения или восстановления нормального состояния экологической системы. По своей сущности они являются частью экономических ресурсов общества, которые выделяются на реализацию определенных природозащитных целей. Для их

¹ GRAY R., BEBBINGTONQ J. Accounting for the Environmental. Sage Publications, 2003, p. 253

изучения и практического исследования расходы на охрану и восстановление окружающей среды могут систематизироваться в зависимости от различных классификационных признаков² (см. Таблицу 1):

Таблица 1. Классификация расходов на охрану и восстановление окружающей среды

Прикладная сфера классификации	Классификационная группа	Экономическая характеристика
I. Для целей контроля:	1. Расходы на восстановление нарушенного экологического равновесия.	Связаны с воздействиями, которые оказывает индустрия (каждое отдельное предприятие), домашние хозяйства, общественный транспорт и общество в целом на окружающую среду.
	2. Расходы на предотвращение нарушения экологического равновесия.	Определяются из потребления природных благ, выраженного в стоимости, (например: употребление невозобновляемого сырья, возможные ущербы для окружающей среды).
II. Для целей отчетности и подходы к отражению расходов с финансовых отчетов предприятия:	1. Внутренние расходы на охрану окружающей среды.	Осуществляются непосредственно причиняющими (личностями, группами или институциями), например: расходы на устранение причиненных экологических ущербов или косвенно (непрямо) и рассматриваются как расходы по деятельности.
	2. Внешние расходы на охрану окружающей среды.	Непонесенные причиняющим (конкретно предприятием) и, следовательно, не рассматриваются как расход по его деятельности.
	3. Потенциальные экологические расходы.	Существует вероятность их проявления в результате будущей деятельности предприятия.

Начало научной трактовки вопросов, связанных с бухгалтерским учетом экологических расходов, было заложено публикацией ряда исследований профессиональных бухгалтерских организаций Северной Америки³. Они аргументировано доказывают необходимость создания и функционирования системы бухгалтерского учета расходов, связанных с охраной окружающей среды (environmental accounting). Его сущность выражается в „определении, сборе, оценке, анализе, представлении и использовании информации о вложенных и употребленных ресурсах в связи с охраной окружающей среды в рамках предприятия“⁴. Практическая реализация этой системы предоставляет менеджменту хозяйствующих субъектов конкретные возможности улучшения управления производственными процессами. Они могут быть представлены в следующих направлениях.

² Подробнее см. ЙОНКОВА Б. Методологични проблеми при счетоводното третиране и отчитане на разходите за опазване на околната среда. Научни трудове, Университет за национално и световно стопанство, XLVII, т. 2, София, 2007, с. 174-179.

³ Canadian Institute of Chartered Accountants, Society of Management Accountants of Canada, Certified General Accountants Association of Canada, U.S. Institute of Management Accountants, International Federation of Accountants.

⁴ <http://www.ec.gc.ca/>.

Во-первых, определение экологических расходов способствует эффективному управлению как в экономической, так и в социальной сфере общественной жизни.

Во-вторых, управленческие органы предприятия нуждаются в информации о воздействии расходов, рисков и обязательств, связанных с соблюдением экологических требований к себестоимости произведенной продукции, к реализованным доходам и сформированному финансовому результату.

В-третьих, система бухгалтерского учета расходов на охрану и восстановление окружающей среды необходима для соблюдения действующих нормативно установленных экологических требований.

В-четвертых, существует вероятность того, что предприятие может воспользоваться конкурентными преимуществами при доказательстве, что создаваемые продукты/услуги более полезны с экологической точки зрения.

В-пятых, инвесторы интересуются экологической политикой предприятия, чтобы сформулировать свои инвестиционные решения.

В-шестых, созданная бухгалтерская информация об экологических расходах по деятельности предприятия, служит основой возможности генерирования доходов от продажи отходных субпродуктов или права на выбросы вредных эмиссий.

Система бухгалтерского учета и отчетности расходов, связанных с охраной и восстановлением окружающей среды, является инструментарием, с помощью которого предприятие удовлетворяет многочисленные информационные требования внутренних и внешних потребителей.

Вопросы, связанные с бухгалтерским учетом расходов на охрану окружающей среды в Республике Болгарии, первоначально нормативно регламентированы Национальным стандартом бухгалтерского учета (НСБУ) 6 "Учет расходов на охрану окружающей среды". После приема Национальных стандартов финансовой отчетности для малых и средних предприятий (в силе с 01.01.2005 г.), которые соответствуют положениям Международных стандартов бухгалтерского учета/ Международных стандартов финансовой отчетности, эта проблематика отпала как самостоятельно рассматриваемая в отдельном стандарте. Конкретные вопросы относительно экологических расходов предприятия рассматриваются в следующих стандартах бухгалтерского учета: МСБУ 16 "Недвижимость, машины и оборудование; МСБУ/НСБУ 37 "Провизии, условные обязательства и активы; МСБУ/НСБУ 38 "Нематериальные активы"; МСБУ/НСБУ 36 "Обесценение активов"; Разъяснения КРМФО (IFRIC) 1 "Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах"; Разъяснения КРМФО (IFRIC) 5 "Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации".

Создаваемая бухгалтерская информация о специфичных объектах в контексте экологической политики предприятия конкретизируется учетом расходов на охрану окружающей среды и вытекающих из деятельности фактических или потенциальных обязательств. Не претендуя на всеохватность анализа рассматриваемых проблем, в качестве необходимых с точки зрения

классификации расходов, доходов, активов и пассивов, связанных с влиянием на экологическую систему, могут быть обособлены следующие объекты учета (см. табл. 2).

Таблица 2. Расходы на охрану и восстановление окружающей среды как объекты бухгалтерского учета

Объект учета	Признание и раскрытие
1. Расходы на окружающую среду:	а) связанные с ущербами, признаются за счет доходов; б) когда являются частью соответствующего актива и отвечают определенным критериям, капитализируются и включаются в стоимость актива; в) когда не отвечают критериям признания актива, учитываются как текущий расход.
2. Обязательства в отношении окружающей среды:	Пассивы признаются в случае, когда предприятие должно осуществить расходы на охрану и/или восстановление окружающей среды, которых невозможно избежать.
3. Признание сумм, подлежащих восстановлению:	Ожидаемые суммы на восстановление третьими сторонами не компенсируются (неттируются), а признаются самостоятельно.
4. Расходы, напрямую связанные с выгодами текущего периода:	Включаются расходы на экологические меры, которые напрямую относятся к пользам, полученным в отчетный период.
5. Расходы, связанные косвенно с текущим периодом	Относятся расходы, связанные с администрированием окружающей среды, оценкой и аудиторской деятельностью, повышением квалификации персонала и др.

Основные проблемы, связанные с созданием и раскрытием бухгалтерской информации о расходах и обязательствах по охране окружающей среды, могут быть систематизированы следующим образом:

Первая проблема заключается в отсутствии нормативной регламентации в отношении бухгалтерского учета расходов на охрану и восстановление окружающей среды, в связи с чем не предоставляется возможности сопоставлять учетную информацию. Существующая практика связана с учетом указанных объектов как части общих расходов на деятельность предприятия. Это обстоятельство затрудняет систематическое исследование эколого-экономической эффективности природозащитной деятельности. Существенное значение имеет классификация расходов на охрану окружающей среды на *текущие и нетекущие*. Могут быть указаны следующие примеры текущих расходов по отдельным секторам и мероприятиям в конкретных экологических областях (экономика отходов, борьба с шумом, очистка воздуха, охрана вод от загрязнения и др.):

а) текущие расходы, связанные с уже созданными проектами: расходы на основные и вспомогательные материалы; расходы на внешние услуги; амортизации; расходы на вознаграждения и страховки.

б) расходы на сборы и взносы: платежи за сброс сточных вод; платежи за упаковку и размещение отходов; плата за эмиссии; экологические платежи; членские взносы в союзах, обществах, отраслевых организациях.

Вышеперечисленные расходы прямо связаны с деятельностью, осуществляемой предприятием. Они в зависимости от их связи с фазами производства и реализацией продукции классифицируются как:

- а) прямые оперативные расходы;
- б) непрямые оперативные расходы;
- в) административные расходы;
- г) расходы на продажи.

Все указанные расходы на охрану и восстановление окружающей среды следует признавать в момент их осуществления.

Вторая группа природозащитных расходов определяется как нетекущие, “инвестиционные”, которые рассрочиваются во времени посредством процесса амортизации. Можно указать следующие примеры: застроенные площади, входящие в состав имущества предприятия, (свалки, временные хранилища и др.), технические сооружения и машины (инсинераторы, машины для дробления, флотационные установки, измерительные станции, сооружения для установления серных и азотных эмиссий, и др.), специализированная производственная аппаратура, исследования в связи с охраной окружающей среды, расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

Существует ряд практических трудностей в признании, определении и классификации экологических расходов как активов и их капитализация. Их информационное обеспечение является определяющим для оценки инвестиционных решений о природозащитной деятельности хозяйствующих субъектов. По отношению к конкретной недвижимости, машине и сооружению в связи с охраной окружающей среды соблюдаются критерии признания их как активов в балансе конкретного предприятия, а именно:

- а) существует вероятность того, что предприятие получит будущие экономические выгоды от использования актива;
- б) стоимость актива может быть надежно определена⁵.

Возможно, что конкретные машины и сооружения могут быть приобретены по причинам безопасности или для охраны окружающей среды, но непосредственно не вносят вклад в увеличение экономических выгод предприятия, т.е. формально не выполнено первое из указанных условий. В то же самое время подобные инвестиции необходимы, а во многих случаях они являются обязательными, согласно действующей нормативной базе. Например, производителю химических продуктов необходимо ввести новые процессы химической обработки, чтобы строго выполнить требования по охране окружающей среды при производстве и сохранении опасных химикатов. В данном случае улучшения технологического оборудования признаются балансовыми активами, так как без них предприятие не может производить и продавать свою продукцию.

Вторая проблема, которую следует указать, связана с признанием потенциальных обязательств и начислением провизий в связи с будущими экологическими расходами. Событие, которое не порождает обязательств в момент своего наступления, возможно на более позднюю дату, в связи с

⁵ МЕЖДУНАРОДЕН счетоводен стандарт 16 *Имоти, машини и съоръжения*. Международни стандарти за финансова отчетност (МСФО/IFRS). Ръководство, коментари, практическо приложение. София, Издателство „Кабри“, 2009, с. 289

изменениями в законодательстве или в результате определенного действия, является причиной для признания конструктивного обязательства. Предприятию необходимо начислять провизию, когда выполнены следующие условия:

а) существует настоящее обязательство (правовое или конструктивное) в результате происшедших событий (необходимость охраны или восстановления природной среды);

б) для погашения обязательств необходимы ресурсы, содержащие экономические выгоды;

в) может быть сделана надежная оценка стоимости обязательства⁶.

Текущее обязательство в результате прошлых событий определяются на дату составления годового финансового отчета на основании учета всех обстоятельств как провизия или условное обязательство. Примерно, предприятие производит нефтяные продукты и загрязняет окружающую среду. Руководство объявляет публично общественности, что устранил загрязнение. Возникает текущее обязательство в результате прошлого обязывающего события, которое на дату составления годового финансового отчета признается как условное обязательство.

Размер признанной провизии определяется приблизительной оценкой расходов, которые необходимы для урегулирования обязательства на дату составления финансового отчета. В качестве основания используются стоимостные оценки аналогичных хозяйственных операций и процессов или доклады независимых внешних экспертов. Когда начисленная провизия связана с обязательством, которое погашается рядом выходящих денежных потоков за определенный период времени, необходимо отразить воздействие дисконтной ставки на денежные потоки с различной срочностью. Таким образом стоимость провизии оказывается подобной всем другим обязательствам, по которым начисляются проценты. За иллюстрации существующих возможностей в этом отношении представляем следующий пример:

Предприятие объявляет программу по охране окружающей среды (покупка машин и сооружений), которая связана с расходами в размере 400 000 левов за период времени до конца 2015 г. Используемая норма дисконтирования 8% в год.

Таблица 3. Дисконтирование сумм при оценке провизии

Показатели	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.
Стоимость обязательства	294 000	317 520	342 920	370 360	400 000
Начисления по проценту	23 520	25 400	27 440	29 640	

Оценка при первоначальном признании провизии в 2011 г. в размере 294 000 левов (сегодняшняя стоимость расходов, которые будут осуществляться до конца 2015 г.). К концу каждого отчетного периода ее балансовая стоимость увеличивается на размер начисленного процента. Существенным в данном случае является то, что увеличение провизии, которое происходит в результате изменения стоимости денег во времени, отражается на счетах как финансовый расход (расход на проценты).

⁶ МЕЖДУНАРОДЕН счетоводен стандарт 37 *Провизии, условни пасиви и услови активи.*. Международни стандарти за финансова отчетност (МСФО/IFRS). Ръководство, коментари, практическо приложение. София, Издателство „Кабри“, 2009, с. 411

Следующая практическая проблема, которой уделяется внимание в настоящей разработке, связана с признанием, классификацией и учетом прав выделения вредных эмиссий (парниковые газы, диоксид углерода – углекислый газ, метан, окись диазота, перфторсодержащие соединения и др.). Согласно принятому Киотскому протоколу регламентируется процесс разработки программ по стимулированию уменьшения загрязнения окружающей среды. Основным инструментом практического применения этого протокола связан с возможностями правительству каждой страны располагать определенными правами на выброс вредных эмиссий, которые предоставляются в пользование конкретным хозяйствующим субъектам. Следовательно, перед предприятиями встает вопрос о бухгалтерском учете приобретенных прав на эмиссии. Они определяются как нематериальные активы, которые признаются в финансовых отчетах в соответствии с положениями МСБУ 38 “Нематериальные активы”, и должны быть выполнены требования к их признанию, контроль над ресурсом и наличие возможностей будущих экономических выгод.

Современные экономические условия характеризуются применением конкретных регуляторных инструментов предоставления и раскрытия информации о расходах на охрану окружающей среды в годовых финансовых отчетах предприятий. В этом направлении прилагаются усилия рядом профессиональных организаций, таких как Европейская федерация бухгалтеров-экспертов (FEE), Глобальная инициатива по отчетности (GRI) и др. Они предлагают разработать конкретные требования к предоставлению и раскрытию информации об экологических расходах и применяемые методы измерения в годовых финансовых отчетах предприятий:

- а) раскрытие экологических расходов и обязательств;
- б) раскрытие критериев капитализации расходов на охрану окружающей среды;
- в) раскрытие применяемых подходов к признанию провизий, связанных с экологическими расходами;
- г) раскрытие рисков и ненадежности в связи с деятельностью по охране окружающей среды;
- д) раскрытие поврежденных и уничтоженных активов в результате загрязнения природной среды;
- е) раскрытие начисленных и оплаченных штрафов за загрязнение окружающей среды и прав на выброс вредных эмиссий.

Указанные принципиальные требования определяют содержание и охват необходимой отчетной информации и ее качественные характеристики. Их практическая реализация связана с созданием, предоставлением и раскрытием информации о расходах на охрану окружающей среды. Обычно указываются воспринятая экологическая политика и конкретные проведенные природозащитные мероприятия. Например: управление отходами производства; причиненное технологическое загрязнение и устранение последствий; использованные виды энергетических источников и т.д. В отчете об охране окружающей среды⁷ представляются цели предприятия и достигнутые результаты в этом направлении с непосредственным их сравнением. Он содержит два основных компонента:

⁷ ОРЕШАРОВ Н. Нефинансова информация във финансовите отчети. София, Годишник на ИДЕС, III, 2009, с. 175-176.

1. Проблемы, касающиеся охраны окружающей среды – указываются связь между деятельностью предприятия и экологическим воздействием; действующие политики и стратегии в области охраны окружающей среды; существующие потенциальные экологические риски и использованные системы для управления ими; применяемые ключевые индикаторы для измерения влияния на природную среду.

2. Финансово-бухгалтерская информация – представляются данные об инвестированных суммах на охрану окружающей среды; раскрывается применяемая учетная политика в сфере экологических расходов; критерии признания провизий; суммы расходов на природозащитную деятельность, включенные в отчет о доходах и в отчет о совокупном доходе; капитализированные расходы на охрану окружающей среды.

Существует вероятность того, что предприятие может инициировать фундаментальную реорганизацию, реструктурирование или прекращение конкретных видов деятельности с целью достижения определенного уровня охраны природной среды. Указанные процессы и их результаты раскрываются отдельно в соответствии с положениями МСФО 5 *“Нетекущие активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность”*⁸. Существенные расходы на реструктурирование следует представлять и раскрывать самостоятельно в отчете о доходах, соответственно в отчете о совокупном доходе.

Усовершенствование экономических отношений, и непрерывно возрастающие природозащитные расходы являются определяющими при формулировании стратегий развития хозяйствующих субъектов. Существенное значение для нормального протекания этих процессов отводится их информационному обеспечению. Применяемые техники ведения бухгалтерского учета и подходы к учету расходов на охрану окружающей среды служат подходящим инструментарием, используемым предприятиями с целью управления их экологическими показателями.

⁸ МЕЖДУНАРОДЕН счетоводен стандарт за финансово отчетване 5 *Нетекущи активи, държани за продажба и преустановени дейност*. Международни стандарти за финансова отчетност (МСФО/IFRS). Ръководство, коментари, практическо приложение. София, Издателство “Кабри”, 2009.