

УДК 657

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Л.В. МАСЬКО

(Полоцкий государственный университет)

Рассматривается бухгалтерский учет экологических обязательств в его развитии. Предложены направления совершенствования учета экологических обязательств организации, которые позволят детализировать информацию в разрезе субсчетов и открываемых к ним отдельных аналитических счетов. Рекомендована система аналитического учета, которая позволит формировать детализированную информацию по целям получения финансовой помощи в разрезе направлений финансирования экологических обязательств и видам деятельности. Разработана методика учета экологических обязательств на балансовых и забалансовых счетах, рекомендованы учетный и отчетный регистры.

Введение. В Республике Беларусь в «... целях консолидации усилий и повышения эффективности деятельности государственных органов и иных организаций, граждан ... по обеспечению национальной безопасности ..., защите ее национальных интересов...[1]» принята Концепция национальной безопасности, в рамках которой особое значение отводится аспектам экологической безопасности. Документ предусматривает, что «...развитие национальной системы мониторинга окружающей среды, формирование рынка экологических услуг, внедрение экологического аудита и страхования, эффективной нормативной правовой базы экологической безопасности, включая систему платежей за пользование природными ресурсами, и адекватную компенсацию ущерба, причиненного природной среде [1]», будут способствовать улучшению экологической ситуации в Республике Беларусь. Хозяйственная деятельность должна осуществляться на условиях сбалансированного природопользования в направлении охраны окружающей среды и реализации мер по ее улучшению. Это накладывает определенные экологические обязательства на организации с целью возмещения ими вреда, причиненного компонентам природной среды. Однако формируемая в системе бухгалтерского учета информационная база не отображает в полной мере экологические обязательства организаций. Данные объекты учета не отражаются обособленно в составе обязательств субъектов хозяйствования. Отсутствие учетной информации по экологическим обязательствам приводит к утрате взаимосвязи между природопользованием, природоохранной деятельностью и результатами экономической деятельности как на микро-, так и на макроуровне.

Основная часть. В настоящее время Республика Беларусь относится к странам, потребляющим ресурсов больше, чем может предоставить природа. Поэтому в Беларуси необходимо активно использовать опыт зарубежных стран в сфере разработки и реализации стратегий создания «зеленой» экономики и в этой связи развивать учет экологических обязательств организаций с целью возмещения ими вреда, причиненного компонентам природной среды.

Мнения ученых экономистов по развитию методик учета экологических обязательств разноплановые, но по своему содержанию они направлены на системное формирование такой информации на счетах бухгалтерского учета. Проведя их систематизацию, результаты представим в таблице 1.

Таблица 1

Позиции ученых экономистов по развитию методик учета экологических обязательств

Авторы	Позиции авторов
Республика Беларусь	
—	—
Российская Федерация	
В.Ф. Палий, В.В. Палий	«Отражать экологические обязательства на счетах бухгалтерского учета» [2, с. 646]. «Начислять суммы экологических обязательств (резервов) следует по кредиту счета “Резерв предстоящих расходов и платежей”, а фактические расходы на эти цели списывать на дебет этого счета. Начисленные экологические обязательства (резервы) нужно фиксировать на дебете счетов учета расходов, в частности счета “Общехозяйственные расходы” [2, с. 646]. «Резерв предстоящих расходов по экологическим обязательствам наиболее целесообразно начислять на счет текущих производственных расходов или прибылей и убытков (до налогообложения, что позволит распределить их между предприятием и государственным бюджетом. Это наиболее справедливый вариант» [2, с. 646]
Т.Н. Чепракова	«...для учета расчетов по экологическим обязательствам с персоналом организации ... предлагаем к синтетическому счету 73 “Расчеты с персоналом по прочим операциям” открыть субсчет 3 “Расчеты с персоналом по экологическим обязательствам”» [3, с. 114]

Окончание таблицы 1

Авторы	Позиции авторов
Российская Федерация	
Е.М. Алигаджиева	«При расчете по платному природопользованию надо применять счет 68 “Расчеты по налогам и сборам”...» [4, с. 80]. «Аналитический учет по счету 68 ведется по видам платежей (платы, налоги, сборы...) ... необходимо выделять аналитические счета в соответствии с перечнем экономических платежей» [4, с. 80]. «Аналитический учет отложенных налоговых обязательств ведется по видам обязательств...» [4, с. 82]
А.В. Зотов	«...платежи за предельно допустимые выбросы, сбросы загрязняющих веществ, уровни вредного воздействия, лимиты размещения отходов, осуществляемые за счет себестоимости продукции (работ, услуг), отражаются по дебету счета 27 “Затраты экологического назначения” в корреспонденции с кредитом счета 68 “Расчеты по налогам и сборам”» [5, с. 85]
Э.К. Муруева	«Для предприятий лесопромышленного комплекса нами рекомендуется также выделение на отдельных субсчетах расчетов по текущим экологическим обязательствам» [6, с. 179]: 68.Э «Расчеты по экологическим налогам и сборам» 68.Э.1 «Водный налог» [6, с. 145] и др.
К.С. Саенко	«...возникновение экологических обязательств предприятий перед бюджетом отражается по кредиту счета 68, соответствующий субсчет; ...» [7, с. 179]. «На счете 68 “Расчеты по налогам и сборам” выделен субсчет “Экологические платежи”» [7, с. 180–183]

Источник: собственная разработка на основе изучения экономической литературы.

Критический анализ результатов проведенного исследования позволяет обосновать предложение по совершенствованию аналитического учета в развитие учета экологических обязательств. Оно сводится к детализированной структуризации отражения информации по обязательствам в разрезе отдельных субсчетов «Экологические обязательства» и открываемых к ним отдельных аналитических счетов в разрезе видов обязательств. Рекомендуемая структуризация счетов представлена в таблице 2.

Таблица 2

Рекомендуемая структуризация счетов для учета краткосрочных и долгосрочных экологических обязательств

Синтетический счет	Предлагаемый субсчет (субконто)
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	60.1 (ЭО) «Экологические обязательства» 60.1.1 (ЭО) «Экологические обязательства природопользования» 60.1.2 (ЭО) «Экологические обязательства природоохранной деятельности»
65 «Отложенные налоговые обязательства»	65.1 (ЭО) «Экологические обязательства» 65.1.1 (ЭО) «Экологические обязательства по отложенным налоговым обязательствам природопользования» 65.1.2 (ЭО) «Экологические обязательства по отложенным налоговым обязательствам природоохранной деятельности»
66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	66.4 (ЭО) «Экологические обязательства» 66.4.1 (ЭО) «Экологические обязательства по краткосрочным кредитам и займам природопользования» 66.4.2 (ЭО) «Экологические обязательства по краткосрочным кредитам и займам природоохранной деятельности»
67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	67.4 (ЭО) «Экологические обязательства» 67.4.1 (ЭО) «Экологические обязательства по долгосрочным кредитам и займам природопользования» 67.4.2(ЭО) «Экологические обязательства по долгосрочным кредитам и займам природоохранной деятельности»
68 «Расчеты по налогам и сборам»	68.6 (ЭО) «Экологические обязательства» 68.6.1 (ЭО) «Экологические обязательства по налогам и сборам природопользования» 68.6.2 (ЭО) «Экологические обязательства по налогам и сборам природоохранной деятельности»
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	76.8 (ЭО) «Экологические обязательства» 76.8.1 (ЭО) «Экологические обязательства природопользования» 76.8.2 (ЭО) «Экологические обязательства природоохранной деятельности»

Источник: собственная разработка на основе изучения нормативной и специальной экономической литературы.

Предлагаемая система аналитического учета экологических обязательств организации позволит получать необходимую, достоверную и полезную, детализированную информацию по данным объектам.

Следует отметить, что источниками финансирования экологических обязательств организации могут быть как собственные средства организации, так и заемные. Учитывая важность решения экологиче-

ских проблем, организациям также может оказываться государственная поддержка и безвозмездная помощь на экологические цели. Видами государственной поддержки являются: финансовая помощь; бюджетные ссуды и займы; возмещение части процентов за пользование банковскими кредитами; налоговый кредит с единовременной или поэтапной уплатой сумм налогов; предоставление льгот по налогам, в части освобождение от уплаты налогов, возмещение сумм уплаченных налогов; безвозмездная помощь. Порядок бухгалтерского учета полученной из республиканского бюджета финансовой помощи, иностранной безвозмездной и безвозмездной (спонсорской) помощи организациям Республики Беларусь необходимо осуществлять в соответствии с требованиями Инструкции от 31.10.2011 № 112 «Бухгалтерский учет государственной поддержки. Бухгалтерский учет безвозмездной помощи» [8].

При подготовке отчетности согласно положениям Международных стандартов финансовой отчетности при учете и раскрытии информации о государственных субсидиях и при раскрытии информации о других формах государственной помощи применяется Стандарт № 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [9].

Из проведенного сравнения основных положений Международного стандарта финансовой отчетности № 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» и Инструкции от 31.10.2011 № 112 «Бухгалтерский учет государственной поддержки. Бухгалтерский учет безвозмездной помощи» мы можем видеть отсутствие совпадения в определении основных понятий данных документов, видах государственной поддержки и безвозмездной помощи. Следует подчеркнуть, что Инструкцией от 31.10.2011 № 112 не выделены подходы к порядку учета государственной поддержки, что можно отметить существенным недостатком этого нормативно-правового документа.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.06.2011 № 50, на счете 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты субсчета по видам доходов будущих периодов. Однако данный нормативный акт не предусматривает порядок формирования в системе учета информации по целям получения финансовой помощи. Поэтому считаем необходимым усовершенствовать аналитический учет по данному синтетическому счету путем детализированной структуризации отражения информации коммерческой организацией по целям получения финансовой помощи на отдельном субсчете «Финансирование формирования экологических активов и обязательств» и открываемых к нему отдельных аналитических счетов по направлениям финансирования экологических активов и обязательств и видам деятельности. Рекомендуемая структуризация счетов представлена в таблице 3.

Таблица 3

Рекомендуемая структуризация счетов коммерческой организации
для учета государственной поддержки и безвозмездной помощи на экологические цели

Синтетический счет	Предлагаемый субсчет (субконто)
98 «Доходы будущих периодов»	98.2 (ЭАО) «Финансирование экологических активов и обязательств»
	98.2.1 (ЭА) «Финансирование экологических активов»
	98.2.1.1 (ЭА) «Финансирование экологических активов природопользования»
	98.2.1.1.1 (ЭА) «Финансирование долгосрочных экологических активов природопользования»
	98.2.1.1.2 (ЭА) «Финансирование краткосрочных экологических активов природопользования»
	98.2.1.2 (ЭА) «Финансирование экологических активов природоохранной деятельности»
	98.2.1.2.1 (ЭА) «Финансирование долгосрочных экологических активов природоохранной деятельности»
	98.2.1.2.2 (ЭА) «Финансирование краткосрочных экологических активов природоохранной деятельности»
	98.2.2 (ЭО) «Финансирование экологических обязательств»
	98.2.2.1 (ЭО) «Финансирование экологических обязательств природопользования»
	98.2.2.1.1 (ЭО) «Финансирование долгосрочных экологических обязательств природопользования»
	98.2.2.1.2 (ЭО) «Финансирование краткосрочных экологических обязательств природопользования»
	98.2.2.2 (ЭО) «Финансирование экологических обязательств природоохранной деятельности»
	98.2.2.2.1 (ЭО) «Финансирование долгосрочных экологических обязательств природоохранной деятельности»
	98.2.2.2.2 (ЭО) «Финансирование краткосрочных экологических обязательств природоохранной деятельности»

Источник: собственная разработка на основе изучения нормативной и специальной экономической литературы.

Совершенствование аналитического учета по синтетическому счету 98 «Доходы будущих периодов» позволит формировать детализированную информацию по целям получения финансовой помощи в разрезе направлений финансирования экологических обязательств и видам деятельности.

Далее отметим, что изучение различных предложений ученых по развитию методик бухгалтерского учета экологических обязательств позволило сформировать *авторский подход* к решению этого вопроса. Так, порядок признания, оценки и раскрытия информации об обязательствах, которые связаны с неопределенностью фактов хозяйственной деятельности, определяется Международным стандартом финансовой отчетности № 37 «Резервы, условные обязательства и активы» [10]. Данный стандарт освещает события условного характера, которые могут либо наступить в организации, либо нет.

В отечественной практике при признании, оценке и раскрытии информации в бухгалтерском учете и отчетности резервов, условных обязательств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности применяется Инструкция по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы» от 28 декабря 2005 г. № 168, которой предусмотрено, что «...для отражения в бухгалтерском учете резерва используется балансовый счет “Расходы будущих периодов”» [11].

Необходимо отметить, что Международными стандартами финансовой отчетности, в частности Стандартом № 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», предусмотрено при идентификации резервов, которые обычно отвечают критериям признания и, как ожидается, подлежат отдельному раскрытию, выделять резервы для выполнения обязательств, связанных с окружающей средой [12, с. 292–302]. Поэтому можно заключить, что в практике осуществления природопользования и природоохранной деятельности организаций могут быть резервы для выполнения экологических обязательств. Мы согласны с мнением В.Ф. Паля и В.В. Паля, которые констатируют: «Весьма высока вероятность того, что многие возможные условные обязательства окажутся неучтенными» [2, с. 643]. Вместе с тем в практике хозяйствования субъектов, осуществляющих природопользование и природоохранную деятельность, данный объект учета не отражается, в бухгалтерских и статистических отчетах информация о нем отсутствует.

Указанным Стандартом № 37 обозначено, что: «В качестве резервов признаются только обязательства, возникающие из прошлых событий, которые существуют независимо от будущих действий предприятия (то есть направленности деятельности предприятия в будущем). Примерами таких обязательств являются штрафы или затраты на ликвидацию противозаконного ущерба окружающей среде» [10]. «Резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых этот резерв был изначально признан» [10]. Важно отметить, что: «Будущие события, которые могут повлиять на сумму, необходимую для урегулирования обязательства, должны учитываться при определении величины резерва, если существуют достаточно объективные свидетельства того, что они произойдут» [10]. Но в практике хозяйствования, как нами было установлено, в исследуемых организациях (в частности, г. Новополюска), не осуществляется резервирование средств для устранения возможных экологических последствий, несмотря на то, что данные организации являются активными природопользователями и осуществляют природоохранную деятельность.

Считаем обоснованным рекомендовать создание в организациях резервов на покрытие экологических обязательств по установленным в Учетной политике нормативам:

- *от себестоимости* – ежемесячно путем умножения суммы фактической себестоимости на процент, расчет которого предлагаем определять соотношением фактической суммы расходов на природопользование и природоохранную деятельность за предыдущий отчетный год к сумме фактической себестоимости за аналогичный период. Учет данного вида резерва рекомендуется осуществлять на счете 96 «Резервы предстоящих платежей» с выделением субсчета 96.1 «Резерв по экологическим обязательствам текущей природоохранной деятельности»;

- *от прибыли* – ежемесячно путем умножения суммы совокупной прибыли на процент, расчет которого производится соотношением годовой плановой суммы расходов на природопользование и природоохранную деятельность к плановой совокупной прибыли организации. Учет данного вида резерва предлагаем осуществлять на счете 82 «Резервный капитал» с выделением субсчета 82.1 «Резерв по экологическим обязательствам природопользования и природоохранным мероприятиям».

Использованные суммы резервов предлагается учитывать на забалансовом счете 020 «Резервы на покрытие экологических обязательств» с открытием:

- субсчета 1 «Резервы на покрытие экологических обязательств природопользования и природоохранными мероприятиями»;

- субсчета 2 «Резервы на покрытие экологических обязательств природоохранной деятельности».

Изложенный порядок отражения резервов в системе счетов бухгалтерского учета рекомендуется реализовать с использованием формы регистра по забалансовому счету 020 «Резервы на покрытие экологических обязательств». Это позволит формировать информацию об экологических обязательствах и созданных резервах, необходимых на устранение экологических последствий деятельности организации. Предлагаемые учетные записи по корреспонденции счетов для отражения резервов на покрытие экологических обязательств представлены в таблице 4.

Таблица 4

Предлагаемые учетные записи хозяйственных операций
по отражению резервов на покрытие экологических обязательств

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Создание резерва: - за счет прибыли	84	82.1. Субсчет «Резерв по экологическим обязательствам природопользования и природоохранным мероприятиям»
- за счет себестоимости	20.4.2 (ЭА)	96.1. Субсчет «Резерв по экологическим обязательствам текущей природоохранной деятельности»
Создание резерва по выводу объекта основных средств из эксплуатации	08 (ЭА)	96.1
Первоначальная стоимость основных средств увеличена на сумму резерва по выводу основных средств из эксплуатации	01 (ЭА)	Кт 08(ЭА)
За счет резерва погашен экологический вред, причиненный окружающей среде в связи с поломкой и ремонтом очистных сооружений	82.1. Субсчет «Резерв по экологическим обязательствам природопользования и природоохранным мероприятиям» 96.1. Субсчет «Резерв по экологическим обязательствам текущей природоохранной деятельности»	08.6 (ЭА) 20.4.2 (ЭА)
Сумма использованного резерва отражена на забалансовом счете	020 «Резервы на покрытие экологических обязательств»: субсчет 020.1 «Резервы на покрытие экологических обязательств природопользования и природоохранным мероприятиям»; субсчет 020.2 «Резервы на покрытие экологических обязательств текущей природоохранной деятельности»	

Источник: собственная разработка на основе изучения нормативной и специальной экономической литературы.

Заключение. Предлагаемая система аналитического учета экологических обязательств организации, разработанная методика учета экологических обязательств с использованием балансовых и забалансовых счетов, их информационное обеспечение предусматривают формирование достоверной и полной информации о природопользовании и природоохранной деятельности организаций, необходимой для принятия своевременных управленческих решений по охране окружающей среды и развитию системы ее мониторинга. Считаю необходимым информацию по экологическим обязательствам организации отражать в предлагаемой форме «Экологический отчет», который рекомендуется составлять приложением к бухгалтерской отчетности. Указанные практические разработки направлены на получение достоверной и полной учетной информации о природопользовании и природоохранной деятельности организаций, необходимой для принятия своевременных управленческих решений по охране окружающей среды в контексте устойчивого развития страны, что будет способствовать повышению экологизации микро- и макроэкономических показателей Республики Беларусь в соответствии с международными подходами.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Концепции национальной безопасности Республики Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь, 9 нояб. 2010 г., № 575: в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 24.01.2014 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2014.
2. Палий, В.Ф. Финансовый учет: учеб. пособие / В.Ф. Палий, В.В. Палий. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ФБК-пресс, 2001. – 664 с.
3. 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. – 166 л.

4. Алигаджиева, Е.М. Эколого-социальный учет и анализ корпоративной отчетности в условиях МСФО : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Е.М. Алигаджиева. – М., 2010. – 180 л.
5. Зотов, А.В. Бухгалтерский учет и аудит экологической составляющей деятельности организации АПК: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / А.В. Зотов. – Воронеж, 2006. – 217 л.
6. Муруева, Э.К. Экологические аспекты бухгалтерского учета: на примере лесного сектора экономики: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Э.К. Муруева. – СПб., 2007. – 211 л.
7. Саенко, К.С. Учет экологических затрат / К.С. Саенко. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с.
8. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету государственной поддержки, Инструкции по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи, признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 окт. 2011 г., № 112: в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 10.12.2013 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2014.
9. Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи: Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 // Центр начального обучения МФСО [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru/images/stories/Downloads/msfo/IAS/ias20.pdf>. – Дата доступа: 20.01.2014.
10. Резервы, условные обязательства и условные активы: МСФО (IAS) 37 // Центр начального обучения МФСО [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru/msfo-ias-37.html>. – Дата доступа: 14.03.2014.
11. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы»: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 28 дек. 2005 г., № 168 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2014.
12. Генералова, Н.В. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / Н.В. Генералова. – М.: Проспект: Велби, 2008. – 413 с.

Поступила 04.04.2014

IMPROVEMENT OF THE ACCOUNTING OF ECOLOGICAL LIABILITIES

L. MASKO

In article the directions of improvement of the accounting of ecological liabilities of the organization which will allow to detail information in a section of sub-accounts and separate analytical accounts opened to them are offered. The system of the analytical account which will allow to form detailed information on the purposes of receiving the financial help, in a section of the directions of financing of ecological liabilities and kinds of activity is offered. The technique of the accounting of ecological liabilities on balance and off-balance accounts is developed, registration and reporting registers are recommended.