

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ И КРАТКОСРОЧНЫХ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Л.В. МАСЬКО

(Полоцкий государственный университет)

Рассматривается бухгалтерский учет долгосрочных и краткосрочных экологических активов. Предлагаются направления совершенствования учета долгосрочных и краткосрочных экологических активов организации, которые позволят детализировать информацию в разрезе субсчетов и открываемых к ним отдельных аналитических счетов. Предложены дополнения «Учетной политики» по отражению экологических активов организации. Разработаны методики их учета на балансовых и забалансовых счетах, рекомендованы учетные и отчетные регистры.

Введение. В условиях перехода к устойчивому развитию необходимо формировать экологический подход к экономическим интересам общества. Учетная информация об экологических активах необходима для принятия своевременных решений в процессе осуществления природопользования и природоохранной деятельности. Бухгалтерский учет является информационной базой, позволяющей определить эффективность, целесообразность функционирования каждой отдельной организации и результативность проводимых реформ в стране. В учете организации должны быть выделены, классифицированы и учтены экологические активы природопользования и природоохранной деятельности. Однако действующие методики учета не позволяют сформировать такую детализированную информацию, так как в организациях не осуществляется ее аналитический и отдельный синтетический учет. Данные объекты учета отражаются обособленно в составе активов субъектов хозяйствования только по решению собственников, вследствие чего систематизация информации в учете отсутствует. Это приводит к утрате взаимосвязи между природопользованием и результатами экономической деятельности как на микро-, так и на макроуровнях, что говорит о необходимости активно использовать в Беларуси опыт зарубежных стран в сфере разработки и реализации стратегий создания зеленой экономики и в этой связи развивать бухгалтерский учет экологических активов организаций.

Основная часть. Проведенное исследование современного состояния бухгалтерского учета экологических активов показало, что отечественные и зарубежные ученые обращают особое внимание на отсутствие в учете экологической информации. Различные аспекты реформирования бухгалтерского учета и форм отчетности организации с целью формирования информации о текущей природоохранной деятельности и природоохранным мероприятиям отмечают в своих работах зарубежные авторы: К.С. Саенко, Э.К. Муруева, А.В. Зотов, Е.В. Ильичева, Т.Н. Чепракова, А.И. Шигаев. Необходимость учета природных ресурсов в системе счетов бухгалтерского учета устанавливают отечественные ученые: Д.А. Панков, П.Я. Папковская, А.П. Шевлюков, С.Г. Вегера. Недостатки отражения затрат природоохранной деятельности в статистической отчетности освещает Л.А. Сошникова.

В настоящее время сформированная информация в существующем формате аналитического учета организаций не позволяет получить необходимые и достоверные учетные данные об экологических активах сферы природопользования и природоохранной деятельности. Для этого необходимо самостоятельно провести ряд выборок из регистров бухгалтерского учета и расчетов. Отсутствие таких данных отрицательно характеризует социальную ответственность организаций, не способствует экологизации производства и его показателей, снижает практическую значимость учетной информации, затрудняет принятие своевременных управленческих решений. Отсюда следует, что при существующих подходах к организации аналитического учета у субъектов хозяйствования получение своевременной, полной и достоверной учетной информации об экологических активах крайне затруднено.

Результаты проведенного исследования обосновывают предлагаемую авторскую схему строения бухгалтерских счетов на основе субсчетов и счетов аналитического учета [1, с. 30–31], которая обеспечит возможность получения данных о долгосрочных и краткосрочных экологических активах организации по природопользованию и природоохранной деятельности, необходимых для составления бухгалтерской и статистической отчетности.

Следует отметить, что при признании в учете экологических активов в составе основных средств организации необходимо руководствоваться нормами Постановления Министерства финансов Респуб-

лики Беларусь от 30 апреля 2012 года № 26, в составе нематериальных активов – Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2012 года № 25. Считаем необходимым подчеркнуть, что оценка долгосрочных экологических активов при принятии их к учету и последующее возможное изменение их стоимости будет аналогичным порядку оценки основных средств и нематериальных активов. Важно отметить, что с 2013 года в бухгалтерском учете организаций появился новый объект – обесценение актива. Однако по некоторым экологическим активам природопользования начисление амортизации не производится. Так, в Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов от 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 утверждены перечни объектов, которые относятся к амортизируемым, и те, которые объектами начисления амортизации не являются [2]. Особенно следует обратить внимание на земельные участки, которые объектами начисления амортизации не являются. Так как по некоторым экологическим активам природопользования начисление амортизации не производится, то полагаем, что необходимо проводить мониторинг на возможную их деградацию, приводящую к истощению природного ресурса. Виды и показатели деградации земель, включая почвы, изложены в Положении о порядке исчисления размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде, и составлении акта об установлении факта причинения вреда окружающей среде, утвержденном Постановлением Совета Министров Республики Беларусь № 1042 от 17 июля 2008 года [3]. Истощение природных ресурсов представляет собой их выработку до уровня нерентабельности дальнейшей разработки. Истощению могут быть подвержены как возобновимые так и невозобновимые природные ресурсы. Считаем обоснованным рекомендовать систему субсчетов первого порядка и счетов аналитического учета второго порядка для учета деградации и истощения долгосрочных экологических активов природопользования организации (табл. 1).

Таблица 1

Рекомендуемая система субсчетов первого порядка и счетов аналитического учета второго порядка для учета амортизации, обесценения, деградации и истощения экологических активов.

Синтетический счет	Предлагаемый субсчет (субконто)
02 «Амортизация и обесценение основных средств»	02.2 (ЭА) «Долгосрочные экологические активы» - 02.2.1. (ЭА) «Амортизация экологических активов природоохранной деятельности»; - 02.2.2. (ЭА) «Обесценение экологических активов природоохранной деятельности»; - 02.2.3. (ЭА) «Деградация и истощение экологических активов природопользования»
05 «Амортизация и обесценение нематериальных активов»	05.2 (ЭА) «Долгосрочные экологические активы» - 05.2.1 (ЭА) «Амортизация нематериальных активов природопользования»; - 05.2.2 (ЭА) «Амортизация нематериальных активов природоохранной деятельности»; - 05.2.3 (ЭА) «Обесценение экологических активов природоохранной деятельности»

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

Предлагаемая система аналитического учета амортизации, обесценения, деградации и истощения долгосрочных экологических активов организации позволит получать необходимую детализированную информацию по данным объектам учета.

Для учета долгосрочных экологических активов организации на конкретных синтетических счетах бухгалтерского учета нами рекомендована система субсчетов первого порядка и счетов аналитического учета второго порядка [1, с. 31], которая позволит организовать учет данных объектов учета на более высоком уровне, осуществлять контроль за их движением и эффективным использованием.

Важно отметить, что в составе расходов организации присутствуют текущие, которые связаны с поддержанием и охраной природных ресурсов, находящихся на ее территории, но не участвующие в процессе производства, не уменьшающие налоговую базу при расчете налогов. Поэтому у субъекта хозяйствования нет заинтересованности в осуществлении таких расходов. Однако в перечне вреда окружающей среде, действующем на территории Республики Беларусь, находится и уничтожение газонов или цветников. Таким образом, если субъект хозяйствования не будет осуществлять текущие расходы по поддержанию данных объектов независимо от своего финансового положения, на него может налагаться административная ответственность, так как «При установлении факта причинения вреда окружающей среде уполномоченный государственный орган должен проверить наличие оснований для начала административного процесса [3]».

По нашему мнению, информация о текущих расходах по экологическим активам природопользования, связанных с их улучшением и благоустройством должна быть отражена в отчетности с целью ознакомления пользователей с уровнем экологической культуры организации, ее рациональным природопользованием. Экологоориентированные показатели отчетности организации будут способствовать

принятию обоснованных управленческих решений с пользой для окружающей среды. В этой связи предлагаем текущие расходы, которые связаны с поддержанием, улучшением и охраной природных ресурсов первоначально учитывать по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов», субсчет 2 (ЭА) «Краткосрочные экологические активы» в разрезе по видам:

- 97.2.1 (ЭА) «Расходы будущих периодов по природопользованию»;
- 97.2.2 (ЭА) «Расходы будущих периодов по природоохранной деятельности».

Затем ежемесячно включать их в состав прочих расходов (по Дт. 90.10) частями, в частности по активам природопользования, согласно вегетативному периоду роста растений. После полного списания учитывать текущие затраты природопользования и природоохранной деятельности на предлагаемом автором новом забалансовом счете 019 «Долгосрочные и краткосрочные экологические активы», в разрезе:

- 019.1 «Природоохранные мероприятия»;
- 019.2 «Природопользование»;
- 019.3 «Текущая природоохранная деятельность».

С целью информационного обеспечения вышеуказанных предложений по счету 97 «Расходы будущих периодов» рекомендуем к ведению учетный регистр «Ведомость по учету хозяйственных операций по синтетическому счету 97 «Расходы будущих периодов» субсчет 2 (ЭА) «Краткосрочные экологические активы»». По счету 019 «Долгосрочные и краткосрочные экологические активы» рекомендуем к ведению учетный регистр «Ведомость по учету хозяйственных операций забалансового счета 019 «Долгосрочные и краткосрочные экологические активы»».

Предлагаемая методика отражения в учете организаций текущих расходов природопользования и природоохранной деятельности позволит формировать информацию об экологических активах на забалансовом учете, получать данные по расходам, не уменьшающим налоговую базу при расчете налога на прибыль, и принимать соответствующие решения по целесообразности их осуществления и контроля за их состоянием.

Считаем, что *предлагаемая методика учета краткосрочных экологических активов природопользования* по отражению расходов с использованием счета 97 «Расходы будущих периодов», субсчет 2 (ЭА) «Краткосрочные экологические активы» в разрезе по видам и забалансового счета 019 «Долгосрочные и краткосрочные экологические активы» в разрезе по направлениям деятельности будет способствовать получению необходимой и полезной информации при проведении мониторинга окружающей среды. Вместе с тем такие текущие затраты «теряются» с каждым прошедшим годом и ослабевает мотивация в их осуществлении. Поэтому при разработке и утверждении нормативных положений по составу затрат, уменьшающих налоговую базу при расчете налога на прибыль, следует предусмотреть и данные виды, которые не связаны с процессом производства, но отражают современные требования к повышению ответственности за состояние окружающей среды. Это в свою очередь будет способствовать их реализации субъектами хозяйствования. В этой связи считаем обоснованным рекомендовать к ведению субъектами хозяйствования регистра «Ведомость учета текущих экологических активов», который позволит получать детализированную информацию по текущим экологическим активам природопользования и природоохранной деятельности, облегчит заполнение необходимых форм статистической отчетности.

Опираясь на проведенное исследование, считаем необходимым дополнить «Учетную политику» организаций аспектами, связанными с отражением экологических активов природопользования и природоохранной деятельности в системе бухгалтерского учета. Предлагаемые дополнения «Учетной политики» организации представлены в таблице 2.

Предлагаемые дополнения «Учетной политики» организации позволят формировать в системе бухгалтерского учета необходимую и полную информацию по экологическим активам для целей управления, принятия своевременных решений в сфере осуществляемых организацией природопользования и природоохранной деятельности.

Учитывая, что экологические активы в практике отечественного учета являются новым объектом, считаем обоснованным разработку схемы методик их учета, в разрезе классификации, учитывающей природопользование и природоохранную деятельность организаций: текущую природоохранную деятельность и природоохранные мероприятия. Схема методик учета экологических активов в зависимости от их классификации представлена на рисунке.

На основе результатов проведенного исследования можно сделать вывод о том, что разработанные методики учета экологических активов субъектов хозяйствования позволят получить достоверную и полную информацию о природопользовании и природоохранной деятельности организаций в соответствии со стратегией устойчивого развития страны, необходимую для принятия своевременных управленческих решений по охране окружающей среды. Считаем, что и в формах отчетности организаций в обязательном порядке должна находить отражение информация о природопользовании и формах природоохранной деятельности, что в свою очередь обеспечит современные потребности в таких данных.

Так, например 28 октября 2010 года был опубликован Международный стандарт ISO 26000 «Руководство по социальной ответственности», который «... подготовлен с использованием подхода, основанного на участии экспертов, представляющих различные заинтересованные стороны из более чем 90 стран и 40 международных или региональных организаций с широким охватом, вовлеченных в различные аспекты социальной ответственности [4]». Применяя данный Международный Стандарт, каждая организация повысит уровень своей социальной ответственности, «... принимая во внимание ожидания заинтересованных сторон, соблюдая законодательство, а также соглашаясь с международными нормами поведения» [4].

Таблица 2

Предлагаемые дополнения аспектов «Учетной политики» организации, связанные с отражением экологических активов природопользования и природоохранной деятельности в системе бухгалтерского учета

Учетная политика организации	Предлагаемые дополнения по организации и отражению в системе бухгалтерского учета экологических активов природопользования и природоохранной деятельности
Организационно-технический аспект	Аналитический учет долгосрочных <i>экологических активов</i> в составе <i>основных средств</i> ведется в инвентарных карточках, дополненных информацией по виду деятельности: - природопользование; - природоохранная деятельность (природоохранные мероприятия)
	Аналитический учет долгосрочных <i>экологических активов</i> в составе <i>нематериальных активов</i> ведется в инвентарных карточках, дополненных информацией по виду деятельности: - природопользование; - природоохранная деятельность (природоохранные мероприятия)
	Аналитический учет краткосрочных <i>экологических активов</i> ведется в рекомендованных регистрах, содержащих информацию по следующим аспектам: - природопользованию; - текущей природоохранной деятельности
	Рабочий план счетов организации дополняется субсчетами и системой аналитических счетов, которые позволят формировать необходимые данные по <i>экологическим активам</i> природопользования и природоохранной деятельности
	Предложено изменение названия синтетического счета 02 «Амортизация основных средств» и дополнена система субсчетов к нему: 02 «Амортизация и обесценение основных средств» - 02.1. «Амортизация экологических активов природоохранной деятельности»; - 02.2. «Обесценение экологических активов природоохранной деятельности»; - 02.3. «Деградация и истощение экологических активов природопользования»
	Предложено изменение названия синтетического счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и дополнена система субсчетов к нему: 05 «Амортизация и обесценение нематериальных активов» - 05.2.1. «Амортизация нематериальных активов природопользования»; - 05.2.2. «Амортизация нематериальных активов природоохранной деятельности»; - 05.2.3. «Обесценение экологических активов природоохранной деятельности»
Методический аспект	Осуществлять раздельный учет хозяйственных операций, связанных с <i>экологическими активами</i> природопользования и природоохранной деятельности (текущая и природоохранные мероприятия)
	Осуществлять ежегодно тестирование <i>экологических активов</i> природоохранной деятельности в составе <i>основных средств</i> на возможное обесценение с отражением результатов в годовой отчетности
	Определять амортизируемую стоимость <i>экологических активов</i> природоохранной деятельности в составе основных средств за вычетом ликвидационной стоимости и сумм обесценения
	Производить начисление амортизации <i>экологических активов</i> природоохранной деятельности в составе <i>основных средств</i> линейным методом
	Осуществлять мониторинг возможной деградация и истощения <i>экологических активов</i> природопользования в составе <i>основных средств</i> и результаты отражать ежегодно в годовой отчетности в соответствии с законодательством
	Определять амортизируемую стоимость <i>экологических активов</i> природоохранной деятельности в составе нематериальных активов за вычетом ликвидационной стоимости и сумм обесценения
Производить начисление амортизации <i>экологических активов</i> природоохранной деятельности в составе нематериальных активов линейным методом	

Источник: собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы.

При исследовании вопросов экологического учета Я.В. Соколов и В.Я. Соколов выделяют три возможных пути отражения в отчетности затрат на охрану природы: «1) составляется отдельная, параллельная традиционной бухгалтерская отчетность, отражающая расходы по природоохранным мероприя-

тиям; 2) в традиционной бухгалтерской отчетности выделяется статья, концентрирующая такие расходы; 3) все подобные расходы рассредоточиваются по отдельным статьям бухгалтерской отчетности. Уже сейчас бухгалтерам рекомендуют составление экобалансов, т.е. отчетности, отражающей влияние расходов, связанных с природоохранными мероприятиями» [5, с. 270].

Экономисты В.Ф. Палий и В.В. Палий подчеркивают, что: «Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам финансовой отчетности, действующая при Экономическом и социальном совете ООН, считает, что всю информацию о природоохранной деятельности организации могут представлять в примечаниях к финансовой отчетности или раскрывать ее в аналитическом отчете совета директоров» [6, с. 647–648]. В частности, эти ученые обращают особое внимание на формы, составляющие финансовую отчетность, в которых можно увидеть информацию о природоохранной деятельности организации: «... в отдельных промышленных отраслях, в которых расходы на природоохранную деятельность значительны, так как значительно их негативное воздействие на природную среду, к финансовой отчетности прилагают отчет о структуре расходов на природоохранную деятельность» [6, с. 648].

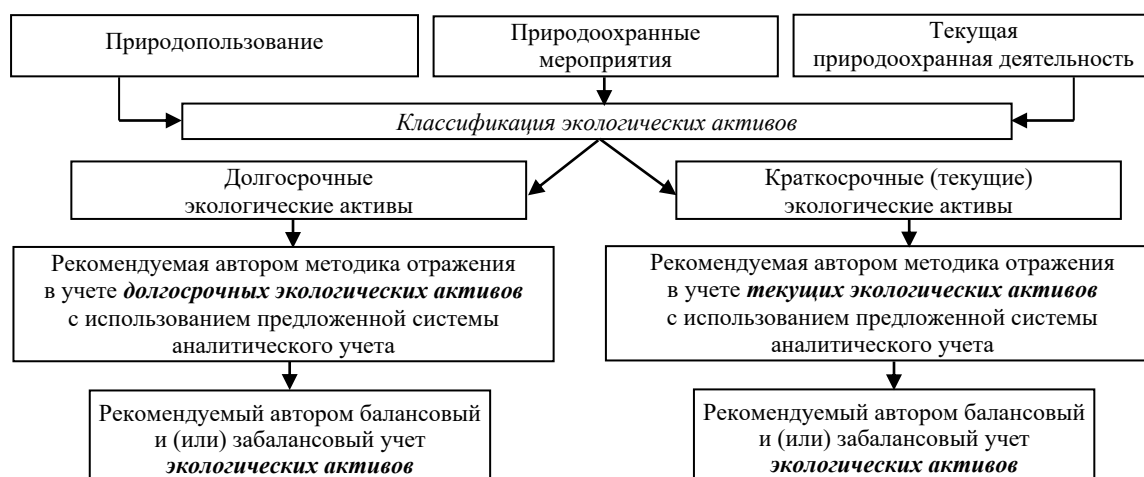


Схема методик учета экологических активов в зависимости от их классификации

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

В международной практике составления экологической отчетности применяются стандарты серии AA1000, которые «...опираются на практический опыт подготовки и верификации социальных отчетов более чем 1000 компаний по всему миру...», «...содержат эффективные инструменты ведения отчетности в области устойчивого развития и нефинансового аудита, и одинаково применимы для всех типов организаций (бизнеса, органов государственной власти, местного самоуправления, некоммерческих организаций)» [7].

Руководствуясь Национальной стратегией устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года и, в частности, принципами и требованиями к системе, структуре экономики, режиму функционирования и взаимодействия его подсистем, обеспечивающих гармонизацию отношений в триаде «человек – окружающая среда – экономика» с целью сбалансированного социально ориентированного, экономически эффективного и эколого-защитного развития страны, удовлетворения необходимых потребностей нынешних и будущих поколений [8], считаем, что в настоящее время назрела необходимость реформирования бухгалтерского учета, форм бухгалтерской и статистической отчетности с целью формирования информации о природоохранной деятельности организаций. Считаем необходимым информацию по экологическим активам организации отражать в предлагаемой форме «Экологический отчет», который рекомендуется составлять приложением к бухгалтерской отчетности. В свою очередь сформированные данные об экологических активах природопользования и природоохранной деятельности организаций будут способствовать повышению экологизации микроэкономических и макроэкономических показателей, представляемых субъектами хозяйствования в формах бухгалтерской и статистической отчетности.

Заключение. Рекомендуемые методики учета экологических активов, их информационное обеспечение, дополнения аспектов «Учетной политики» организации, связанные с отражением экологических активов, *позволят*: организовать их аналитический и синтетический учет на более высоком уровне; осуществлять контроль за движением и эффективным использованием; будут способствовать

пониманию пользователями финансовой отчетности значения данных объектов учета для результатов деятельности организации во взаимосвязи с рациональным природопользованием и эффективной природоохранной деятельностью.

ЛИТЕРАТУРА

1. Масько, Л.В. Экологические активы в системе бухгалтерского учета: современное состояние и направления совершенствования / Л.В. Масько // Бухгалтерский учет и анализ. – 2013. – № 11. – С. 26–33.
2. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва архитектуры и стр-ва Респ. Беларусь, 27 февр. 2009 г., № 37/18/6: в ред. постановления М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва архитектуры и стр-ва Респ. Беларусь от 22.12.2012 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2014.
3. Об утверждении Положения о порядке исчисления размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде, и составления акта об установлении факта причинения вреда окружающей среде: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 17 июля 2008 г., № 1042: в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 20.06.2013 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2014.
4. Руководство по социальной ответственности: ISO 26000 // Википедия [Электронный ресурс]: свобод. энцикл. – Режим доступа: http://ru.wikipedia.org/wiki/ISO_26000. – Дата доступа: 14.03.2014.
5. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр, 2009. – 287 с.
6. 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.
7. Международный стандарт взаимодействия с заинтересованными сторонами AA1000SES // Институт экономики города [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.urbanecomics.ru/texts.php?folder_id=144&mat_id=104&page_id=8555. – Дата доступа: 14.03.2014.
8. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 г. / Нац. комис. по устойчивому развитию Респ. Беларусь; редкол.: Я.М. Александрович [и др.]. – Минск: Юнипак, 2004. – 202 с.

Поступила 02.04.2014

ACCOUNTING OF LONG-TERM AND SHORT-TERM ECOLOGICAL ASSETS

L. MASKO

In article the directions of improvement of the accounting of long-term and short-term ecological assets of the organization which will allow to detail information in a section of sub-accounts and separate analytical accounts opened to them are offered. "Accounting policies" additions on reflection of ecological assets of the organization are offered. Methodology account on balance and off-balance accounts are developed, registration and reporting registers are recommended.