

Л.В. Чхутиашвили*

СТАНОВЛЕНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ В РЫНОЧНЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

Ключевые слова: аудит, экологический учет, консалтинг, природа, охрана окружающей природной среды, экологический менеджмент, экология.

L.V. Chutiasvili. Formation and Ways of Perfection of Ecological Accounting to the Russian Organizations in Market Conditions of Managing

Article is devoted formation and ways of perfection of ecological accounting in the Russian organizations in market conditions of managing. In practice of work of the Russian organizations comprehension of the importance of ecology is shown in an expenditure of means for protection and environment restoration, and it involves requirement of reflection of ecological aspects for accounting. Degree of quality of the registration ecological information can make essential impact on acceptance of administrative decisions. As information support of process of acceptance of administrative decisions the data of ecological accounting, but here results of nature protection activity serve and ecological expenses are reflected irregularly, without their economic maintenance. In this connection at the present stage of development of economy there was a necessity of development of ecological accounting as integral part of the account of the enterprises. Ecological accounting represents the approach providing reflection of ecological aspects in accounting for optimization of nature protection expenses, increases in incomes, increases of efficiency of use of materials, reduction of a waste and emissions, decrease in risk and negative influence on environment, acceptances of well-founded administrative decisions concerning its protection.

У современного общества в рыночных условиях хозяйствования защита экологии неотъемлемо связана с рациональным природопользованием. Человек превратился в потребителя, не задумывающегося о том, что потребляет он в первую очередь богатства природы, истребляет то, что создавалось на Земле в течение миллионов лет. Для изменения отношения человечества к природе могут потребоваться десятки, а может и сотни лет. Необратимые изменения в биосфере уже начались, и сейчас задача наиболее прогрессивной части общества – максимально снизить силу воздействия человека на природу. Самый эффективный метод достижения этой цели – создание новой, экологической экономики, ориентированной на восстановление и поддержание экологического равновесия и новой идеологии, снижающей значимость нематериальных ценностей. В частности,

* Кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры экономики Московской государственной юридической академии имени О.Е. Кутафина. [lela@email.ru]

она включает вторичное использование сырья и возобновляемых источников энергии, а также стабильный уровень населения.

Сегодня составляющей концепции нового экономического порядка является концепция устойчивого развития, в соответствии с которой экономическое развитие должно быть обусловлено необходимостью защиты и охраны окружающей природной среды. Причем реализация такого развития возможна только на глобальном уровне, с учетом интересов каждого государства и в единой взаимосвязанной системе. В Декларации по окружающей среде и развитию, принятой в Рио-де-Жанейро в 1992 г., указывается, что государства должны сотрудничать для создания открытой международной экономической системы, которая приведет к экономическому росту и устойчивому развитию во всех странах.

Развитие оказывает влияние на экологию. Развитие невозможно без использования природных ресурсов, а с другой стороны, неизбежно влияние производственных и иных процессов на окружающую среду. Достижение оптимальных результатов развития с минимальным ущербом для среды – основная задача концепции устойчивого развития.

В соответствии с Основными положениями государственной стратегии действий по охране окружающей среды и обеспечению устойчивого развития, утвержденными Указом Президента РФ 4 февраля 1994 г., основными направлениями деятельности по обеспечению экологически безопасного устойчивого развития являются:

- экологически обоснованное размещение производительных сил;
- экологически безопасное развитие промышленности, энергетики, транспорта и коммунального хозяйства;
- экологически безопасное развитие сельского хозяйства;
- неистощительное использование возобновляемых природных ресурсов;
- рациональное использование исчерпаемых природных ресурсов.

Одной из проблем экологической экономики в свете концепции устойчивого развития является разработка и совершенствование направлений и принципов экологического учета и контроля, которые включают в себя финансовый и управленческий учет, отчетность по экологическим показателям и экологический аудит. При этом связь между управлением природоохранной деятельностью и экологическим учетом вполне понятна. Основания, по которым в условиях коммерциализации вопросы природоохранной деятельности следует объединить в корпоративный учет, очевидны:

- счета бухгалтерского (финансового) учета организации должны отражать ее отношение к окружающей среде и влияние расходов, рисков и обязательств/ответственности, связанных с природоохранной деятельностью, на финансовое положение предприятия;
- инвесторам для принятия инвестиционных решений необходимо располагать информацией по экологическим мероприятиям и расходам, связанным с природоохранной деятельностью;

- вопросы природоохранной деятельности являются также предметом управленческой деятельности: менеджерам необходимо выявлять и распределять природоохранные затраты для правильной оценки продукции и принятия инвестиционных решений, которые должны базироваться на реальных издержках и выгодах;

- организации могут иметь преимущества в конкурентной борьбе, если они окажутся способными показать, что их товары и услуги отвечают требованиям экологической безопасности;

- экологический учет является ключом к устойчивому развитию экономики.

Несмотря на то, что экономические субъекты принимают концепцию устойчивого развития, они испытывают трудности в преломлении ее принципов в конкретных организациях. Поэтому Всемирным экологическим форумом по устойчивому развитию был впервые введен термин «экоэффективность». Эффективный режим работы снижает воздействие организации на состояние окружающей среды, одновременно повышая ее прибыльность. Однако эффективность может быть измерена только посредством ведения экологического бухгалтерского учета для предоставления точной информации по природоохранным расходам, сбережениям и воздействию хозяйственной деятельности на окружающую среду.

Руководители российских организаций, стремящиеся увеличить объемы финансирования с западных рынков капитала, понимают, что если в новых российских бухгалтерских балансах не будет представлена информация по экологическим обязательствам, то это снизит доверие инвесторов к финансовым отчетам. Инвесторы, подозревающие о существовании таких обязательств, но не располагающие их оценкой, повысят стоимость капитала для российских организаций ввиду повышения риска.

Следовательно, экологическая информация должна быть неотъемлемой частью при составлении достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако в настоящее время в России нет нормативных актов регулирования учетной деятельности в области экологии, требующих подробного отражения в финансовой отчетности обязательств и затрат, связанных с природоохранной деятельностью. Более того, в тысячах организаций существует неупорядоченность учета природоохранных затрат, когда они не только не выделяются, но и, особенно текущие, «растворяются» в себестоимости, необоснованно относятся на охрану труда и технику безопасности или только на общехозяйственные либо прочие расходы. Поэтому разработка основ развития экологического бухгалтерского учета представляет социально-экономическую значимость для предотвращения кризисных явлений.

Следует отметить, что в термин «экологический бухгалтерский учет» («учет природоохранной деятельности») разными авторами вкладывается различный смысл. На уровне *национального счетоводства* он истолковывается как учет, относящийся к физическим запасам природных ресурсов, к стоимостной оценке деградации окружающей среды и соответствующим затратам на природоохранные меры, а также к расчету истинного (или «зеленого») ВВП. На уров-

не организаций учет природоохранной деятельности может быть использован в контексте методик внутреннего (управленческого) учета, финансового учета для целей представления внешней отчетности, а также анализа физических потоков сырья по методу «затраты–выпуск».

Конкретного же определения экологического бухгалтерского учета в специальной литературе не приводится. По нашему мнению, к этому вопросу можно подойти с позиций характеристики бухгалтерского учета как науки и его функций в сфере экологии.

• Функции же бухгалтерского учета в сфере экологии можно назвать следующие:

- усиление роли регулирования экономики;
- усиление контроля за расходами;
- возникновение новых экономических возможностей, в частности рыночных;
- осуществление менеджмента и контроля природоохранных мероприятий;
- появление проблем риска;
- обязательность составления соответствующей отчетности;
- возможность принятия защитных мер;
- необходимость выполнения профессиональных обязанностей и соблюдения общественного интереса;
- моральная ответственность.

Существенно, что наиболее серьезные из этих проблем связаны с современным состоянием окружающей среды и настолько сложны, что должны решаться по отдельности.

Следовательно, экологический бухгалтерский учет можно представить как процесс отражения в системе бухгалтерского учета природоохранных затрат и обязательств, а также социо-эколого-экономических результатов хозяйствующих субъектов с целью управления бизнесом и достижения оптимальной экономико-экологической ниши на рынке товаров и услуг.

На Западе в качестве отправной точки для разработки систем экологического бухгалтерского учета используется единая концептуальная схема, в которой могут быть позиционированы современные направления развития. Агентство охраны окружающей среды США (The United States Environmental Protection Agency, EPA, 1995) разработало следующее представление сферы учета природоохранной деятельности (Таблица 1).

Дальнейшая разработка предложенной выше системы, так же как и разработка концептуальных основ экологического бухгалтерского учета, безусловно потребуют включения в нее ряда качественных характеристик, разработанных, например, ISAR, Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Committee – IASC) и Комитетом по международным стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board – FASB). К этим характеристикам относятся: существенность, объективность, своевременность, точность и обоснованность (Таблица 2).

Таблица 1

Система экологического бухгалтерского учета ЕРА

Тип экологического учета	Объект учета	Адресат
Учет национального дохода	Нация	Внешний
Финансовый учет	Компания	Внешний
Управленческий учет	Компания, отдел, канал обслуживания, производственная линия или система	Внутренний

Таблица 2

Модифицированная модель экологического бухгалтерского учета ЕРА

Тип учета	Объект учета	Адресат	Единицы учета
Учет национального дохода	Нация	Внешний	Количественные Стоимостные
Финансовый учет	Компания	Внешний	Стоимостные
Управленческий учет	Компания, отдел, канал обслуживания, производственная линия или система	Внутренний	Количественные Стоимостные

Это лишь первый шаг при переходе от финансового экологического учета к финансовой отчетности. Без необходимости представления отчетов (внутренних или внешних) о деятельности в области экологии методы экологического учета вряд ли развились бы. Развитие этого направления влечет за собой и разработку соответствующих методов бухгалтерского учета.

Хотя учет национального дохода рассматривается выше в рамках системы ЕРА, здесь не проводится анализ экологического учета ни на уровне общественного сектора в соответствии с Системой национальных счетов (System of National Accounts, SNA – United Nations, 1968), ни на уровне соответствующей модернизированной Системы интегрированного экологического и экономического учета (System for Integrated Environmental and Economic Accounting – SEEA), разработанной в 1993 г. Отделом статистики департамента экономической и общественной информации ООН на основе SNA.

Основная работа в сфере внутреннего (управленческого) экологического учета проводится по двум направлениям: совершенствование системы распределения расходов на охрану окружающей среды в частном секторе (совершенствование учета «скрытых» затрат на окружающую среду) и интернационализация внешних (общественных) затрат.

В качестве альтернативы к использованию подхода «владелец организации и успешность решения», который подразумевается в финансовой отчетности, во внутреннем учете принят подход с точки зрения перспективных затрат.

Таблица 3

Классификация экологических затрат

<i>Классификация экологических затрат ЕРА</i>	<i>Примеры экологических затрат</i>
Частные (инициативные)	Обычные затраты Оборудование, оплата труда, материалы Скрытые затраты. Нормативные: системы, контроль, сборы. Авансовые: изучение, освоение участков. Конечные: ликвидация, проверка участков. Добровольные: аудит, составление отчетности, НИОКР, благоустройство участков Потенциальные затраты. Неустойки, штрафы, восстановление окружающей среды. Затраты на имидж и социальные затраты. Имидж корпорации и социальные затраты
Внешние (общественные) затраты	Затраты, которые несет общество в целом и которые не «переадресуются» отвечающему за них предприятию, таким образом не влияя на его чистую прибыль (после налогообложения)

В отличие от экологического бухгалтерского учета современные инициативы в области финансового учета затрат на экологию и потенциальные обязательства связаны, однако, с постепенным признанием целесообразности большего раскрытия информации и того, что существующие стандарты нуждаются в расширении и детализации за счет представления дополнительных данных.

ЕРА предлагает удобную систему анализа затрат на окружающую среду. В ней рассматриваются различные виды потенциальных затрат (Таблица 3). Этот подход не предполагает интернационализацию внешних затрат.

Как показывают наблюдения зарубежных авторов, желание корпораций прибегать к произвольному раскрытию информации (финансовой и экологической) обусловлено в значительной степени возможностью (в отдельных случаях вероятностью) судебных процессов, возбужденных вследствие неосмотрительного раскрытия информации. Свидетельства нежелания компаний раскрывать потенциальные экологические обязательства стали в какой-то степени анекдотичными. Однако во многих публикациях, посвященных изучению такого рода дел, отмечается необходимость привлечения корпорациями своих юридических консультантов (помимо аудиторов) при принятии решений об оценке (и раскрытии) экологических обязательств.

В большинстве случаев финансовый экологический учет приобретает подлинную достоверность лишь при одновременном действии двух условий:

- вероятность обязательства (согласно определению, данному в модели ГААР) достигла такого уровня, когда возникла необходимость в формировании резерва по возможным обязательствам с целью избежать отчета о проверке счетов;
- принятая граница существенности нарушена из-за потенциальных обязательств.

При наличии лишь одного из этих условий признание необходимости раскрытия информации и соответствующее ее раскрытие может не произойти.

По мнению А. Думнова и И. Потравного¹, наиболее логически стройной представляется точка зрения, согласно которой к охране окружающей природной среды относится ограниченный круг мероприятий по сохранению ее качества, защите различных природных ресурсов от негативных антропогенных последствий. Сюда должны включаться как целевая деятельность по охране природы, так и сопряженные мероприятия по внедрению прогрессивных технологий производства и форм потребления. При подсчете экологических затрат сопряженные экологические мероприятия, естественно, учитываются лишь частично, то есть в соответствии с их природоохранной долей.

Что касается отраслей, экономически взаимосвязанных с эксплуатацией (изъятием) природных ресурсов, поддержанием элементарных санитарно-эпидемиологических условий проживания населения, восстановлением его здоровья и т.п., то вычлнить здесь природоохранную составляющую весьма сложно. В этой связи лесное хозяйство, растениеводство и животноводство, мелиорацию и агротехнические мероприятия по повышению плодородия почв, внесению удобрений, регулированию выпаса скота, гидростроительство, жилищно-коммунальное хозяйство в части благоустройства населенных пунктов, здравоохранение, организацию отдыха и санаторного лечения, соблюдение техники безопасности и выполнение санитарных требований на производстве, предупреждение и ликвидацию последствий природных катастроф и т.д. можно рассматривать лишь при «расширенной» трактовке охраны окружающей природной среды. Но даже при таком подходе характер некоторых мероприятий остается достаточно противоречивым (например, благоустройство городов, приводящее к расширению их территории и дополнительному землеотводу).

Авторы считают, что в России в настоящее время имеются все необходимые предпосылки и существует настоятельная потребность в проведении полномасштабных расчетов природоохранных затрат по «суженной» трактовке. Однако для этого надо решить ряд организационных и статистических вопросов и прежде всего по упорядочиванию информации о структуре и расходах государственного управления, контроля, мониторинга, НИОКР и т.п.

В методологии статистического учета в нашей стране под текущими затратами на охрану окружающей среды понимаются все расходы организации по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов, осуществляемые за счет собственных или заемных средств организации либо средств государственного бюджета.

Важным фактором, определяющим размер затрат на природопользование, является социальный. Производственная деятельность организаций оказывает существенное воздействие на социальные элементы окружающей среды, в том

¹ См.: Думнов А., Потравный И. Экологические затраты: проблемы сопоставления и анализа // Вопросы экономики. 1998. № 6. С. 122–132.

числе и на человека. Негативное воздействие на них в пределах, превышающих официально допустимые нормативы, наносит прямой и косвенный материальный ущерб.

Прямой ущерб выражается в штрафах и платежах за сверхнормативное воздействие, затратах на ликвидацию последствий и компенсационные платежи (в том числе медико-экологического характера), потерях при ограничении и закрытии производств.

Косвенный ущерб возникает в результате снижения привлекательности инвестиций в предприятия, конкурентоспособности их продукции, лишения предприятий льгот и привилегий вследствие формирования негативного общественного мнения, пристрастного отношения уполномоченных органов контроля и управления и в ряде других случаев.

В вопросах оценки общей величины и структуры расходов на охрану окружающей среды сегодня нет единого мнения. В то же время этот раздел является важным фактором эколого-экономической и учетной политики. С учетом результатов исследований, а также учетной практики перечень основных групп и видов затрат экологического назначения, по нашему мнению, может быть принят следующий:

1. Текущие затраты предприятий, организаций и учреждений на охрану окружающей среды. Под текущими экологическими затратами в данном случае следует понимать расходы на содержание и эксплуатацию основных фондов природоохранного назначения (прежде всего водо- и пыле-газоочистных установок, объектов водооборотного водоснабжения, оборудования и сооружений по сбору, обезвреживанию, складированию и захоронению твердых (полужидких) отходов производства и потребления, зданий, сооружений и оборудования по охране биологических ресурсов и нормального функционирования заповедных территорий, расходы на рекультивацию земель, осуществляемые за счет себестоимости выпускаемой продукции или оказываемых услуг, а также иные аналогичные затраты, перечисленные в указаниях по заполнению формы № 4-ОС.

2. Затраты на капитальный ремонт основных фондов природоохранного значения. В составе затрат на капитальный ремонт основных экологических фондов должны быть отражены расходы по ремонту сооружений, установок, оборудования непромышленных фондов природоохранного назначения. Конкретные данные могут быть также взяты из отчетов по форме № 4-ОС².

3. Капитальные вложения на мероприятия по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов охватывают инвестиции по обновлению, реконструкции, замене и расширению основных экологических фондов, перечень которых приведен в инструкции по составлению отчета по

² Постановление Госкомстата России от 1 сентября 2003 г. № 80 «Об утверждении Порядка заполнения и представления формы федерального государственного статистического наблюдения № 4-ОС «Сведения о текущих затратах на охрану окружающей среды и экологических платежах»».

форме № 18-КС³. При этом все иные инвестиции, в том числе имеющие комплексное (двойное) назначение, в эти расходы в настоящее время не попадают.

4. Учет затрат по приобретению указанных объектов рекомендуется вести обособленно от затрат по капитальному строительству и приобретению других видов внеоборотных активов в ведомости № 18-КС «Учет затрат по капитальным вложениям». Учет источников финансирования приобретения указанных объектов основных средств следует вести в ведомости учета использования источников финансирования капитального строительства совместно и в таком же порядке, который установлен для учета источников финансирования капитального строительства.

5. Расходы на содержание и деятельность государственных органов по охране окружающей среды, в том числе труда работников управленческих и контрольных органов по данным их финансовых отчетов.

6. Затраты на подготовку специалистов по экологическим специальностям в соответствии с Классификатором на основе расчетов и оценок стоимости подготовки.

7. Важной статьёй затрат на природоохранные мероприятия в условиях коммерциализации являются все виды экологических платежей и плата за землю и использование водных ресурсов.

8. В состав экологических затрат необходимо включать расходы на экспертно-аудиторские услуги по сертификации производства, почв, сырья и готовой продукции на предмет экологической безопасности.

Экологическая отчетность сегодня должна стать важным элементом устойчивого экономического развития организаций, поскольку она является не только механизмом демонстрации для общественности своей готовности к действиям по охране окружающей среды, но и результатом самих действий. Это также и хороший бизнес, и источник информации при экологическом аудировании. Такой экологический отчет должен отражать:

- вид экологических проблем, относящихся к деятельности данного предприятия и отрасли, в которую оно входит;
- официальную политику и программы, принятые предприятием в отношении природоохранных мер; улучшения в ключевых областях, произошедшие со времени принятия политики;
- целевые показатели выбросов в окружающую среду, установленные предприятием, и то, как деятельность предприятия соотносится с этими показателями;
- в какой степени принятие природоохранных мер было продиктовано государственными законами и в какой степени требования Правительства (например, сроки сокращения объема выбросов) выполняются;

³ Постановление Госкомстата России 26 ноября 2001 г. № 87 (Д) «Об утверждении Инструкции по заполнению формы федерального государственного статистического наблюдения № 18-кс «Сведения об инвестициях в основной капитал, направленных на охрану окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов»».

- любые существенные разбирательства в соответствии с законами об охране окружающей среды: руководство должно представлять информацию об известной потенциально серьезной экологической проблеме;
- финансовые или оперативные последствия мероприятий по охране окружающей среды для капиталовложений и чистой выручки предприятия в текущем периоде и любые конкретные последствия для будущих периодов;
- при существенных последствиях – сумму, отнесенную на счет операций в текущем периоде вместе с описанием тех природоохранных мер, к которым они относятся. Эта сумма может быть подразделена на следующие счета общей бухгалтерской книги: очистка сточных вод, очистка газообразных отходов и отработанного воздуха, обработка твердых отходов, анализ, наблюдение и контроль за соблюдением, ликвидация последствий, утилизация и прочее (например, авария, обеспечение безопасности и т.д.).

Таким образом, система экологического бухгалтерского учета должна включать в себя четыре основные составляющие: учет природоохранных расходов, учет экологических обязательств, отчетность о природоохранной деятельности и аудит соответствующей информации, каждая из которых имеет экономическую значимость.

По нашему мнению, систему экологического бухгалтерского учета можно представить следующим образом.

Учет текущих затрат на охрану окружающей среды:

1. Затраты на капремонт основных фондов природоохранного назначения.
2. Капвложения на мероприятия по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов.
3. Затраты на содержание особо охраняемых природных территорий.
4. Затраты на научное исследование в области охраны окружающей среды.
5. Расходы на содержание и деятельность государственных органов по охране окружающей среды.
6. Затраты на подготовку специалистов по экологическим специальностям.
7. Экологические платежи и плата за землю и использование водных ресурсов.
8. Расходы на экспертно-экоаудиторские услуги по сертификации производства на предмет экологической безопасности.

Экологический бухгалтерский учет – это:

- учет природоохранных расходов;
- учет экологических финансовых обязательств по восстановлению окружающей природной среды;
- отчетность о природоохранной деятельности.

Учет природоохранных расходов – расходов, связанных с ограничением в ходе обычных производственных процессов всех видов неблагоприятного воздействия на окружающую среду до приемлемых уровней, рассматривать как расходы на природоохранную деятельность.

Учет экологических финансовых обязательств в области природопользования и охраны окружающей среды в настоящей концепции определяется как совокупность затрат, являющихся следствием событий прошлого, текущего и будущих периодов. Прямой учет этих затрат ведет к снижению финансовых показателей деятельности компании и ее подразделений.

Проблема организации и ведения учета экологических обязательств связана главным образом с высокой степенью их неопределенности. Эта неопределенность обуславливается комплексом таких факторов, как техническая и организационная сложность природовосстановительных мероприятий, их долгосрочный характер.

Игнорирование экологических обязательств в бухгалтерском учете и, как следствие, невключение их в отчетность опасны по многим причинам. Во-первых, акционеры могут пожелать учесть оценку этих обязательств в цене акций. Во-вторых, отсутствие определенной политики в отношении экологических обязательств может привести к тому, что управленческий персонал не будет своевременно обращать внимание старшего руководящего звена на экологические проблемы. В-третьих, за организацией может утвердиться репутация безответственной. И, наконец, акционеры могут попытаться возбудить иски против организации, не предоставляющей соответствующую информацию.

Достоверность перспективной оценки (даже в течение календарного года) финансовых обязательств в области охраны окружающей среды, зависящая в первую очередь от прямых затрат будущих периодов экологического характера, в российских условиях весьма низкая.

Оценка расходов будущих периодов должна характеризовать в денежном выражении ее экологические обязательства: на период ожидаемой стабильности и прогнозируемости законодательных и правовых актов в области охраны природы и соответствующего налогообложения; по этапам и проектам развития компании согласно стратегии ее развития; во временных рамках согласно условиям инвестиционных кредитных и иных соглашений.

Экологические расходы будущих периодов (как и любые потенциальные затраты) являются следствием событий предыдущих периодов и ожидаемых событий, последствия которых должны привести к снижению финансовых показателей деятельности компании. Эти расходы определяют, исходя из требований природоохранного законодательства с учетом степени готовности предприятия удовлетворить эти требования или оплатить штрафные санкции, а также текущих и плановых затрат на осуществление природоохранных мероприятий компенсационного и превентивного характера.

Структура расходов будущих периодов включает следующие укрупненные компоненты:

- плановые затраты на природоохранное обеспечение текущей производственной деятельности согласно действующим проектам, природоохранному законодательству и нормативным актам, включая отложенные затраты прошлых периодов и их финансовые последствия;

- плановые затраты на природоохранную деятельность по перспективным проектам, утвержденным компанией и согласованным с органами охраны природы, другими заинтересованными органами исполнительной власти;
- вероятные затраты на локализацию, смягчение и ликвидацию экологически опасных последствий внештатных и аварийных ситуаций природного и техногенного характера на предприятиях; обязательные платежи (нормативные, сверхнормативные штрафы) в федеральные региональные и муниципальные экологические фонды;
- затраты на участие в федеральных, региональных и муниципальных программах экологического оздоровления территории в зоне деятельности организации;
- затраты на ведение судебных дел и удовлетворение исков к компании экологического характера со стороны органов власти, юридических и физических лиц;
- затраты на формирование благоприятного общественного мнения и создание имиджа экологически безопасного производства на предприятиях.

Все составляющие структуры экологических расходов будущих периодов имеют частично возвратный характер благодаря обеспечению прибыльности и частичной самокупаемости природоохранной деятельности, получению льгот и привилегий, зачету обязательных платежей и т.п.

Отчетность о природоохранной деятельности. Раскрытие информации о природоохранной деятельности организации в ее годовом бухгалтерском отчете помогает собственникам оценивать деятельность руководства, обеспечивает широкий общественный контроль, способствует формированию положительного имиджа организации.

Экологическая бухгалтерская отчетность – это отчетность:

- по инвестициям в природоохранную деятельность;
- по общефирменным расходам на охрану окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности;
- по расходам на научные исследования и разработки в области охраны окружающей среды и рационального природопользования;
- по расходам по управлению природоохранной деятельностью и ее планированию;
- по расходам, связанным с ликвидацией последствий ущерба;
- по возмещенным расходам, уплаченным добровольно или по решению суда;
- по финансовым последствиям мероприятий в области охраны окружающей среды для будущих периодов.

Аудит соответствующей информации. Недостаточное внимание к проблеме существенно увеличивает риск искажения картины финансового положения организаций, формирующейся в экологическом бухгалтерском учете и отчетности. Как следствие вопросы, связанные с природоохранной деятельностью, оказывают влияние на аудит бухгалтерской отчетности, в особенности на стадиях заключения договора, планирования, проведения аудиторских процедур. *Проверку*

информации о природоохранной деятельности осуществляют экологические аудиторы.

Развитие экологического аудита в России невозможно рассматривать вне развития системы финансового (общего, банковского и страхового) аудита. Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 1992 г. № 696 были утверждены Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности в Российской Федерации как системы независимого вневедомственного финансового контроля.

Законодательной основой экологического аудита в России служат Федеральный закон от 10 января 2002 г. №7–ФЗ «Об охране окружающей среды» (в ст. 1 дано определение экологического аудита), Федеральный закон от 4 мая 1999 г. № 96–ФЗ «Об охране атмосферного воздуха» (п. 2 ст. 27 предусматривает использование экоаудита по требованию государственных инспекторов), Указ Президента РФ от 15 марта 2000 г. № 511 «О классификаторе правовых актов» (предусматривает экоаудит как вид деятельности), Приказ Госкомэкологии РФ от 16 июля 1998 г. № 436 «О проведении практических работ по введению экологического аудирования в Российской Федерации». Госстандартом России приняты стандарты серии ГОСТ Р ISO 14000 по формированию системы экоаудита.

В 2010 г. Минприроды России совместно с Минэнерго России, Минфином России, Минэкономразвития России, Государственной корпорацией по атомной энергии «Росатом» был разработан проект Федерального закона «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации (в части регулирования вопросов осуществления экологического аудита)», которым предусматривается, что экологический аудит проводится членами саморегулируемых организаций в области экологического аудита – экологическими аудиторами. В настоящее время законопроект дорабатывается Министерством по замечаниям Государственно-правового управления Президента Российской Федерации в части отношений, связанных с деятельностью саморегулируемых организаций в области экологического аудита.

В рыночных условиях хозяйствования чрезвычайно важны меры по созданию с помощью эффективных рыночных инструментов и регуляторов благоприятного климата для развития всех сфер бизнеса, способствующего экологизации экономики, особенно экологического аудита.

Сфера применения и роль экологического аудита очень широка и многогранна. Экологический аудит – это:

- организационно-управленческий инструмент обеспечения экологической безопасности объекта;
- инструмент государственного обеспечения экологической безопасности объектов и территорий;
- инструмент обеспечения предупреждения и ограничения последствий аварий на аудируемом объекте;
- элемент системы экологического страхования;
- новое направление предпринимательской деятельности на рынке экологических услуг.

Являясь инструментом повышения инвестиционной привлекательности и эффективности предприятий, прежде всего реального сектора экономики, экологический аудит позволит решать государственные задачи в области экологической безопасности как составляющей национальной безопасности России.

Экологические приоритеты нашли свое отражение в Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации (2008 г.), в которой определены цели России до 2020 г. Эта Концепция официально утверждена всеми структурами власти России, и ее приоритеты должны задать направления развития страны на длительную перспективу. Целью экологической политики провозглашается значительное улучшение качества природной среды и экологических условий жизни человека, формирование сбалансированной экологически ориентированной модели развития экономики и экологически конкурентоспособных производств.

В Концепции выделяются следующие четыре основные направления экологизации экономического развития и улучшения экологической среды жизни человека на перспективу:

1. Первое направление, связанное с экологизацией производства, предусматривает поэтапное сокращение уровней воздействия на окружающую среду от всех антропогенных источников. Основными элементами этого направления должны стать новая система нормирования допустимого воздействия на окружающую среду, предусматривающая отказ от установления индивидуальных разрешений по каждому предприятию и установление нормативов и планов поэтапного снижения загрязнения до уровней, соответствующих наилучшим экологически безопасным мировым технологиям, создание развитой индустрии по утилизации отходов и расширение использования альтернативных возобновляемых источников энергии, сдерживание объемов антропогенной эмиссии парниковых газов. Будут активно стимулироваться процессы модернизации производства, ориентированные на снижение энергоемкости и материалоемкости. К 2020 г. целевым ориентиром является снижение удельных уровней воздействия на окружающую среду в 3–7 раз в зависимости от отрасли.

2. «Экология человека» – создание экологически безопасной и комфортной среды проживания населения, мест его работы и отдыха, иной социальной активности.

3. «Экологический бизнес» – создание эффективного экологического сектора экономики. Этот сектор может включить в себя конкурентоспособный бизнес в области общего и специализированного машиностроения, бизнес-развития, экологического консалтинга, развития рынка квот на выбросы.

4. Сохранение и защита природной среды. Основу действий в этом направлении будут составлять новые методы территориального планирования, землепользования и застройки, учитывающие экологические ограничения.

В условиях возможности выбора организацией хозяйствования учетной политики исследование основ формирования и функционирования экологи-

ческого бухгалтерского учета принимает особую актуальность. Необходимость разработки целостной экономически научно обоснованной организационно-методической базы развития экологического бухгалтерского учета как целостной формы контроля и важнейшего звена информационного обеспечения системы управления природоохранной деятельностью хозяйствующих субъектов предопределили становление и развитие экологического бухгалтерского учета в РФ.

Таким образом, напряженная экономико-экологическая обстановка на современном этапе требует совершенствования подходов к экологизации производственной деятельности организаций с целью оптимизации параметров и издержек охраны окружающей природной среды как одной из задач социальной экономики и социальной политики России. В практике работы организаций осознание значимости экологии проявляется в постоянной необходимости расходования средств на охрану и восстановление окружающей среды, а это влечет за собой потребность организации экологического бухгалтерского учета, степень качества информации от которых может оказывать существенное влияние на принятие управленческих решений. Причем эти решения должны во взаимосвязи учитывать не только интересы своей организации, но и общие социально-экономические задачи охраны атмосферы, водных и земельных ресурсов, здоровья населения, а также интересы соседствующих субъектов и сельхозтоваропроизводителей.

Наряду с этим экологическая состоятельность самой организации прямо влияет на уровень ее инвестиционной привлекательности, конкурентоспособности на рынке товаров и услуг и в целом имиджа. Экологическая опасность становится препятствием социально-экономическому развитию самих организаций и общества. Состояние окружающей среды уже перешло из разряда экзогенных параметров для экономической системы в разряд внутриэкономических характеристик. Поэтому достижение экологической безопасности требует на всех уровнях решения двух взаимосвязанных задач: поддержание минимального уровня жизни в период перехода к рыночной экономике и создание условий для устойчивого социально-экономического развития.

В этих условиях развитие экологического бухгалтерского учета приобретает основополагающее значение для управления экономико-экологическими процессами хозяйствующих субъектов.

Разработка теории и практики отраслевой системы экологического учета должна базироваться на сочетании комплексов в таких областях, как экология, экономика и бухгалтерский учет.

Анализ состояния учета и отчетности природоохранной деятельности организаций выявил недостаточный уровень его организации. Экологический бухгалтерский учет ведется не системно, зачастую при помощи выборок, статистических расчетов и экспертных оценок. Основная часть текущих природоохранных затрат не выделяется в обособленные статьи бухгалтерского учета и отчетности. Все это затрудняет определение реальной обстановки по природо-

охранной деятельности предприятия, не способствует организации контроля за эффективностью экологических затрат, не позволяет принимать оптимальные управленческие решения по центрам ответственности, что влияет на конечные финансово-хозяйственные результаты.

В целях совершенствования учета и отчетности природоохранной деятельности рекомендуется в системе бухгалтерского учета выделить статьи для учета текущих и общих экологических затрат, а в учетной политике каждой организации предусмотреть сравнительно автономную подсистему организации экологического бухгалтерского учета. Эта необходимость на данном этапе обосновывается тем, что счета организации должны отражать ее отношение к окружающей среде и влияние расходов, рисков и обязательств/ответственности, связанных с природоохранной деятельностью, на финансовое положение предприятия. Кроме того, инвесторам для принятия инвестиционных решений необходимо располагать информацией по экологическим мероприятиям и расходам, связанным с природоохранной деятельностью. Природоохранная деятельность является также предметом управления: менеджерам необходимо выявлять и распределять природоохранные затраты таким образом, чтобы продукция была правильно оценена и инвестиционные решения базировались на реальных издержках и выгодах. Наряду с этим предприятия могут иметь преимущества в конкурентной борьбе, если они окажутся способными показать, что их товары и услуги предпочтительней с экологической точки зрения. Таким образом, экологический учет является ключом к устойчивому развитию организаций.

Система учета природоохранной деятельности (система экологического бухгалтерского учета) должна включать в себя четыре основные составляющие: учет природоохранных расходов, учет экологических финансовых обязательств, отчетность о природоохранной деятельности и аудит соответствующей информации, каждая из которых имеет экономическую значимость. Это даст возможность организовать контроль за затратами по центрам ответственности, объективно отразить их при формировании себестоимости продукции, получить достоверную и более полную информацию для принятия управленческих решений по экономико-экологическим вопросам.

Определение и оценка потенциальных финансовых экологических обязательств является центральной проблемой в учете природоохранной деятельности и одной из основных задач аудита. Оценка обязательств по возмещению экологического ущерба необходимо проводить в следующих случаях: признание и подтверждение хозяйствующего субъекта в качестве потенциально ответственной стороны; получение одностороннего административного распоряжения; участие в процедурах определения реального или возможного ущерба в качестве потенциально ответственной стороны; завершение процедуры исследования вероятности наступления ущерба; оформление документа, фиксирующего согласие с процедурами по очистке окружающей среды, которые должны быть предприняты предприятием по результатам их оценки; составление про-

екта возмещения экологического ущерба в процессе хозяйственной деятельности, включая последующий мониторинг.

Исследованием установлено, что совершенствование форм и методов достоверной природоохранной отчетности способствует развитию экологического бухгалтерского учета, их гармонизации с международными стандартами финансового и управленческого учета на основе концепции объективной необходимости эволюционного вхождения России в систему мировой рыночной экономики. Сводный экологический отчет должен включать следующие разделы: полное изложение экологической политики; уровень ответственности (членов правления) и обязательств компании; информацию о суммарном воздействии на окружающую среду основной деятельности компании; количественные данные об экологической деятельности, задачи в этой области и показатели их выполнения; информацию, требуемую законами и соглашениями; финансовое влияние деятельности в области экологии на бизнес, например, риски, затраты, штрафы, резервы и обязательства; способы оценки полноты информации, например, при помощи доклада об общем материальном балансе.

Экологический отчет должен быть объединен или связан с годовым отчетом и информацией о финансовом положении. В нем должны быть сформулированы эколого-экономические цели для обеспечения стабильного развития предприятия. Отчет должен быть аудирован. В этой связи необходимо разработать структуру, формы экологического отчета и методiku по их заполнению.

Предлагаемая структура экологических отчетов без расширения ее объема будет способствовать улучшению качества, достоверности и оперативности эколого-экономической внутрипроизводственной информации и на этой основе упорядочению экологического и экономического контроля, повышению уровня объективности принятия управленческих решений. Данное обстоятельство позволит достичь достоверности и своевременности статистической отчетности, а внешним пользователям будет предоставлена возможность определения степени риска экономических отношений с предприятием в случае, если хозяйствующий субъект сочтет возможным обнародовать свою экологическую отчетность (или если учетная политика хозяйствующего субъекта допускает ее раскрытие).

В современных условиях контрольный аспект бухгалтерского учета выдвигается на первый план, все более приобретая государственный характер, а внутренняя направленность связана с поиском и мобилизацией резервов повышения эффективности производства. Система управленческого контроля, основанная на информации сегментарного учета и отчетности, позволяет руководителям всех уровней реализовывать одну из своих управленческих функций – функцию контроля за выполнением принятых решений. Поэтому для оперативного управления затратами на предприятии в условиях конкуренции рекомендуется вести учет затрат по расчетным действующим нормам организаций, что способствует проведению действенного контроля за уровнем издержек.

В русле внедрения в законодательство идеи повышения экологической эффективности российской экономики, озвученной в Указе Президента РФ от 4 июня 2008 г. № 889, законодатель вводит (законопроект № 111741-5 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в целях повышения энергетической и экологической эффективности российской экономики») в нормативную лексику понятие «экологическая эффективность». Смотря по контексту применения понятия, оно близко по смыслу, например, эффективности природоохранных мероприятий, эффективности мер по сокращению негативного воздействия на окружающую среду. Но в настоящее время нет ни содержательной, ни технико-юридической необходимости в формализации еще одного, параллельного, понятия, тем более что подобное нововведение может только запутать правоприменительную практику. Если же законодатель не сомневается в обоснованности правового урегулирования именно экологической эффективности, то необходимо на уровне федерального закона (и/или в Федеральном законе «Об охране окружающей среды») не только привести легальное определение самого понятия, но также и назвать показатели экологической эффективности, не передавая эту задачу на подзаконный уровень. Как возможный вариант определение может быть дано посредством отсылки к показателям результативности конкретных мероприятий природоохранных, ресурсо- и энергосберегающих. В свою очередь, такая результативность должна интегрировать не только собственно экологические, но также и взаимосвязанные с ними экономические, социальные и иные последствия реализации названных мероприятий.

Принимаемые в настоящее время законопроекты о мерах повышения энергоэффективности и энергосбережения рассматривают этот вид деятельности в системе экологического контроля и даже допускают замену государственного контроля экологическим аудитом. С точки зрения снижения административных барьеров предпринимательской деятельности в отношении некоторых объектов, перераспределение контрольных механизмов возможно и будет целесообразным. Однако экологический аудит в таком случае не является наилучшей, а тем более единственной, альтернативой государственному экологическому контролю. Скорее речь идет о повышении роли производственного экологического контроля, в рамках которого может проводиться внешний экологический аудит. Заключение же аудитора имеет значение в первую очередь и главным образом для самого хозяйствующего субъекта. Опираясь на такое заключение, субъект хозяйственной и иной деятельности должен составить собственный отчет о мерах по охране окружающей среды, который и следует представить в орган государственного экологического контроля. Далее можно урегулировать правовое значение такого отчета, ответственность за его недостоверность, нарушение сроков подачи и т.п., а также установить меры реагирования и порядок действий должностных лиц государственного контрольного органа в случае нарушения требований к самоконтролю. Прямое же замещение сферы государственного контроля экологическим аудитом недопустимо.

Экологический аудит вводится названными законопроектами только как добровольный. Вместе с тем уже длительное время идет дискуссия о целесообразности введения обязательного экологического аудита. Видимо, если законодатель сделал окончательный выбор, то в числе принципов такого аудита надо указать добровольность его проведения. Содержание экологического аудита должно включать оценку хозяйственной и иной деятельности на соответствие требованиям законодательства в области охраны окружающей среды, выявление возможностей для повышения экологической и энергетической эффективности производственных процессов, выдачу рекомендаций заказчику по улучшению организации и осуществления локального управления охраной окружающей среды. Необходимо также урегулировать юридическое значение и порядок использования заключения экологического аудита.

Требуется дорегулировать также вопросы экологической сертификации. Норму ст. 31 Федерального закона «Об охране окружающей среды» важно согласовать с положениями Федерального закона «О техническом регулировании», который рассматривает сертификацию в качестве формы подтверждения соответствия объектов требованиям технических регламентов, положениям стандартов, сводов правил или условиям договоров, — например, посредством отсылки к этому закону в части видов и порядка проведения экологической сертификации.