Широбоков В.Г., Зотов А.В.
Воронежский госагроуниверситет

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ВЗАИМООТНОШЕНИЙ ПРЕДПРИЯТИЯ С ОКРУЖАЮЩЕЙ ПРИРОДНОЙ СРЕДОЙ

В специальную литературу усиливается поток научной информации, свидетельствующий о том, что игнорирование экономических подходов, отсутствие должного анализа затрат и выгод в природоэксплуатирующей сфере нашло свое отражение в увеличении удельных показателей загрязнения природных ресурсов.

Многие страны разрабатывают различные методы стоимостной оценки природных активов. В качестве стоимостных показателей рассматриваются фактические расходы, то есть прямые затраты на охрану окружающей среды. Приводятся данные, что уменьшение непроизведенных активов (вода, воздух, активы недр, естественная флора, фауна) следует оценивать, исходя из различных направлений их использования, например, удаление отходов во многих случаях подразумевает их сброс в окружающую природную среду. При этом затраты, необходимые для предотвращения или ослабления последствий ухудшения состояния окружающей среды, представляют собой компенсационные издержки, целью осуществления которых является смягчение негативных последствий производственной деятельности в отчетный период таким образом, чтобы не наносить ущерб природной среде, когда оцениваемые элементы воспроизводимы и нанесенный ущерб обратим.

Капиталовложения передовых стран Запада в экологизацию производства способствуют росту прибыли за счет экономии энергетических и материальных ресурсов, повышают конкурентоспособность продукции на мировом и внутреннем рынках, увеличивают число рабочих мест и т.д. Для российского предпринимательства характерна ориентация на извлечение прибыли без учета экологических требований.

В то же время регулирование экологической деятельностью, ужесточение экологических стандартов, позиция поставщиков и потребителей, уровни налогообложения, связанного с экологией и т.д. приводят к появлению новых обязательств, новых затрат, оказывающих влияние на финансовое состояние предприятий.

Руководители и бухгалтеры российских компаний, 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 счетам.

Поэтому, принимая во внимание цели деятельности коммерческих организаций в рыночных условиях по получению экономических выгод, представляется необходимым адекватная оценка негативного влияния процесса

производства на состояние окружающей среды и его влияние на экономические показатели предприятия с целью уменьшения потерь производства.

Трудности увязки природоохранных мероприятий с традиционными видами экономической деятельности в российском предпринимательстве приводят к тому, что в существующей отечественной системе учета теряются данные об активах сферы природопользования и охраны окружающей среды. В этой связи нами обоснована необходимость признания в учете хозяйствующих субъектов экологических активов. Экологический актив, с нашей точки зрения, это ресурсы, обусловленные совокупностью взаимоотношений с окружающей природной средой и природоохранной деятельностью, а также в процессе производства продукции, выполнения работ или оказания услуг и способные приносить в будущем экономические выгоды, а также снижать экологические риски. Будущие экономические выгоды заключенные в экологических активах могут быть реализованы различными путями: экономией капитальных вложений и текущих затрат, связанных с негативными экологическими последствиями, увеличением конкурентоспособности производимой экологически чистой продукции, оказанием услуг в экологической среде. Например, в Германии цена на сельскохозяйственную продукцию, сертифицированную экологическими службами, в 3-4 раза выше товаров, произведенных по интенсивным технологиям, связанным с применением удобрений, химикатов и т.д. Наличие у организации экологических активов предотвращает риски ликвидации организации, потери цены фирмы, снижения физических объемов продаж, падения цены произведенной продукции. В конечном итоге будущая экономическая выгода экологических активов заключается в потенциальном поступлении денежных средств или их эквивалентов, а также уменьшении их оттока. В финансовой отчетности организации возникает необходимость раскрытия информации характеризующей:

- снижение нагрузки на окружающую природную среду на протяжении всего жизненного цикла продукта для предотвращения рисков и уменьшение размера их последствий;
- снижение ответственности по экологическим обстоятельствам;
- объем производимых товаров по лицензионной деятельности для завоевания и укрепления конкурентных позиций на рынке;
- полезности вложений в объекты природоохранного назначения;
- экономию затрат в результате устранения платежей за сверхнормативное загрязнение, на выплаты по больничным листам по экологическим причинам и др.

Практическая реализация открывающихся возможностей экономического роста организации, который связан с экологическими аспектами, нами просматривается в формировании первоначальной стоимости актива, выполняющего природозащитные функции (основных средств) и нематериальных активов по приобретению прав (на основании лицензий, разрешений) пользования природными ресурсами. Для отражения фактически произведенных затрат целесообразно применять счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

С этой целью необходимо к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» выделить субсчет «Активы сферы природопользования и охраны окружающей среды». Согласно приоритетным направлениям экологической деятельности предприятия в зависимости от концентрирования усилий в этом направлении, а также с целью повышения полезности результатной информации в объекты природоохранного назначения, которые в последствии будут приняты к бухгалтерскому учету, нами предложена группировка расходов организации в разрезе элементов. Для этого к данному субсчету следует предусмотреть субсчета 2 порядка: «Капитальные природоохранные вложения» и «Приобретение прав пользования природными ресурсами» (таблица 1).

Таблица 1 - Предлагаемая схема построения природоохранных инвестиций на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в предприятиях АПК

№ субсчета первого порядка	№ субсчета второго порядка	Наименование субсчетов
9		Активы сферы природопользования и охраны окружающей среды
	1	«Капитальные природоохранные вложения»
	2	«Приобретение прав пользования природными ресурсами»

Сведения, характеризующие природоохранные инвестиции, целесообразно группировать в разрезе направлений, представленных в таблице 2.

Таблица 2 – Группы природоохранных инвестиций

Активы сферы природопользования и охраны окружающей среды	
Капитальные природоохранные вложения	«Приобретение прав пользования природными ресурсами»
1	2
1. Сооружение объектов основных средств, используемых исключительно для охраны окружающей среды	1. Разрешение на выброс отходов производства в атмосферу и их удаление
	2. Лицензия на сброс сточных вод и других отходов в водные объекты
2. Сооружение объектов основных средств, являющиеся частью производственной единицы	3. Права собственника на деятельность по обращению с опасными отходами, полученные на основании лицензии
	4. Переданные права комиссионеру на размещение отходов производства и потребления
	5. Право собственности на землю

1	2
3. Приобретение объектов основных средств по контролю выбросов вредных веществ в атмосферный воздух	6. Право на обособленные водные объекты
	7. Право пользования природными ресурсами в пределах установленных лимитов
4. Приобретение объектов основных средств по контролю сбросов токсичных веществ.	8. Право на комплексное экологопользование
	9. Право совместного пользования сооружениями для охраны окружающей среды

Субсчет 2 порядка «Капитальные природоохранные вложения» мы предлагаем использовать для: 1. Отражения строительства объектов основных средств, включающих элементы инфраструктуры, используемые исключительно для ООС (установки для очистки сточных вод, мусоросжигательные установки, свалки мусора, канализационные системы и т.д.) или являющиеся частью производственной единицы (газоочистительные установки, установки для предварительной очистки сточных вод, предварительной переработки отходов и т.д.); 2. Отражения приобретения объектов основных средств, где будут учитываться: оборудование и аппаратура по контролю выбросов вредных веществ в атмосферный воздух; аппаратура и оборудование по контролю сбросов токсичных веществ в поверхностные воды. При управлении операциями измерений организация должна устанавливать документированную процедуру проверки и поддержания в рабочем состоянии аппаратуры контроля.

Капитальные природоохранные вложения представлены затратами по дооборудованию, достройке, реконструкции действующих объектов.

Субсчет 2 порядка «Приобретение прав пользования природными ресурсами» предположен для формирования сведений о правах данного предприятия в осуществлении деятельности, негативно влияющей на окружающую среду. Отсутствие таких данных вводит в заблуждение инвесторов при принятии решений при реализации принципа «загрязнитель платит». Так Постановлением Правительства России от 28.08.92 г. № 632 «Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» предусмотрено, что при отсутствии разрешения на негативное воздействие на окружающую среду организации должны исчислять плату в повышенном размере.

Тогда, как при наличии лицензий на выбросы, сбросы затраты будут минимальными.

Вследствие этого возникает необходимость отражать в системе учета и отчетности приобретенные права на основании лицензий (разрешений) по выбросу загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросу сточных вод, оформленные в природоохранном органе, а также разрешений специально

уполномоченных федеральных органов исполнительной власти в области обращения с отходами.

Аналогичным образом следует учитывать права в сфере природопользования на основании лицензии (разрешения) на право пользования отдельными видами природных ресурсов (водными, земельными и другими). При этом необходимо отразить право пользования природными ресурсами в пределах установленных лимитов. В данном случае природопользователь осуществляет относительно меньшие затраты, чем за сверхлимитное и нерациональное использование природных ресурсов, связанное с дополнительными затратами на их восстановление. При получении же права на лицензию проекта хозяйственной и иной деятельности, в которой определяются экологические условия ее осуществления, необходимо отразить право на комплексное экологопользование.

В современных условиях возникает необходимость формировать данные по приобретению других прав в области охраны окружающей среды таких, как право совместного пользования природоохранными сооружениями при небольших производствах, включая мини-заводы, перерабатывающие продукцию сельского хозяйства.

В связи с тем, что большинство сельскохозяйственных предприятий оборудованы примитивными очистными сооружениями или вообще не осуществляют никакой очистки, а вследствие этого подвергаются штрафам по возмещению ущерба окружающей среде, возникает необходимость формирования информации о затратах по приобретению прав в области охраны окружающей среды.

Для отражения таких прав на счете 04 «Нематериальные активы» нами предлагается открыть два субсчета: 1. «Приобретение прав пользования природными ресурсами», 2. «Право на выброс». Принятие на баланс нематериальных активов сферы природопользования и охраны окружающей среды можно отразить следующей записью:

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»:

Субсчет «Приобретение прав пользования природными ресурсами»;

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы.

Регулирование отношений на уровне «предприятие – окружающая среда» обосновывает необходимость сокращения объемов отходов производства в результате их безопасной утилизации. В этой связи возникает необходимость формирования учетной информации, позволяющей оценивать операции по утилизации отходов при соблюдении ограничивающих регламентов к их размещению. Полученные в результате названных операций безвозвратные отходы, подлежащие утилизации, следует отражать по дебету субсчета «Приобретение прав пользования природными ресурсами».

Специфическими активами предприятий-природопользователей могут стать права на деятельность по обращению с опасными отходами, полученные на основании лицензии. Полученные права обычно ограничены конкретными площадями «безопасного» удаления отходов, видом утилизации (термические, физико-химические технологии переработки отходов).

Для целей бухгалтерского учета эти права можно квалифицировать в качестве внеоборотных активов следующим образом:

- размещение токсичных и нетоксичных отходов;
- лимиты размещения отходов;
- сопутствующее оборудование и приспособления, используемые в деятельности по обращению с отходами (твердыми, газообразными и жидкими);
- специальные места (склады, свалки, полигоны) для «безопасного» удаления отходов.
- отходы, идущие в переработку внутри предприятия или переданные на сторону – расходы на сбор и обработку.

Такая информация о затратах, связанных с приобретением и созданием нематериальных активов экологического характера, по-нашему мнению, расширит объем обосновывающей документации к вопросу практической реализации открывающихся возможностей экономического роста предприятия с учетом издержек на экологические требования. При этом организация должна идентифицировать сильные и слабые стороны хозяйственной деятельности предприятия, которые связаны с важнейшими экологическими аспектами, соответствием их ее политике, целевым и плановым экологическим показателям для координации действий, позволяющих получить максимальную прибыль. Этому будет способствовать сумма учтенной лицензионной деятельности, что позволит увеличить стоимость производимых товаров по лицензионной деятельности. Предпринимательская деятельность в сфере экологического рынка приведет к повышению конкурентоспособности за счет создания чистого производства и экологически чистой продукции, снижения ресурсоемкости производства, получения новой продукции за счет переработки отходов производства, что позволит получить экономию капиталовложений и увеличения дохода от продажи товаров. Анализ потоков выгод и затрат позволит суммировать полученные ценности.

Фактические расходы или прямые затраты на охрану окружающей природной среды предприятия постоянно испытывают потребности в финансовых ресурсах. Учет такого положения позволит анализировать перспективы развития производства.

Одним из методов формирования финансовых ресурсов для осуществления природоохранной деятельности предлагается осуществлять, исходя из достигнутого экономического результата в процессе нормализации сбросов, выбросов загрязняющих веществ и переработки отходов. Высвобождаемые, таким образом, финансовые средства смогут участвовать в кругообороте других всевозможных природоохранных операций, приносящих выгоду предприятию (получение надбавки стоимости за экологически чистую продукцию, налоговых и иных льгот при внедрении наилучших существующих технологий, использовании вторичных ресурсов и переработки отходов дополнительного количества продукции от переработки опасных отходов, увеличение рынков сбыта и др.).

Для рационального использования средств на природоохранную деятельность нами разработана методика определения минимальной потребно-

сти в денежных активах (ДА) и высвобождения финансовых средств за экологические платежи. Ее расчетную базу составляют следующие исходные положения:

Зависимость, выражающая потребность в денежных активах ($ДА_{min}$) для осуществления природоохранной деятельности:

$ДА_{min} = ФС_в + (ПР - ФР)$ (1)

$ДА_{min}$ – минимальная потребность в денежных активах

$ФС_в$ - сумма высвобождаемых финансовых средств в процессе нормализации сбросов, выбросов загрязняющих веществ, размещения отходов и рационального использования природных ресурсов;

ПР – плановый годовой размер платежей за загрязнение;

ФР – фактический размер платежей за загрязнение

Целесообразность такого расчета, на наш взгляд, обусловлена очередностью вложений в природоохранные мероприятия для достижения установленных требований к качеству окружающей среды.

Размер высвобождаемых финансовых средств в этом случае будет определяться по формуле:

$ФС_в = Ф_з – Б_н$ (2)

$Ф_з$ – фактические затраты за негативную деятельность на ОПС;

$Б_н$ – базовый норматив (ПДК)

Пример расчета определения размера высвобождаемых средств за отчетный период по выпуску одного ингредиента - азота аммонийного приведен в таблице 3.

Таблица 3 - Определение потребности высвобождаемых средств по экологическим платежам (на примере сброса азота аммонийного)

Уровень платы (в границах)			Общая сумма, руб.	$ФС_в$
ПДС (за счет себестоимости)	Лимита (за счет прибыли)	Сверх-лимита (за счет прибыли)		
Расходы по выплате, руб.				
Базовый норматив	5-ти кратное превышение базового норматива	25-ти кратное превышение базового норматива		
24.95	2437.31	2986.50	5448.76	5423,81

Из таблицы видно, что прирост дохода (дополнительного дохода) от внедрения более эффективных систем очистки сточных вод на агропромышленном предприятии ($ФС_в$) составил 5423,81 руб.

Таким же образом мы осуществили расчет по другим ингредиентам, содержащимся в сточных водах предприятия.

При планируемом годовом размере платы за сброс в поверхностные водные объекты 12620,524 руб., фактических затратах 66790.87 руб., сумме затрат высвобождаемых финансовых средств в процессе нормативной нагрузки на ОПС минимальная потребность в денежных активах составит:

$ФС_в$=54230,81+ (12620,524-66790.87) = 60,464 руб.

Полученная итоговая экономическая оценка характеризует лишь одну сторону воздействия на производственные результаты в совокупности производимых затрат на ОПС. Тем не менее, она свидетельствует о платежеспособности предприятия. Суммирование результатов расчетов позволит получить общую потребность в финансовых ресурсах, т.е. определить размер оборотных активов, обслуживающих экологическую стадию производственно-хозяйственного цикла. Основная цель предлагаемых мероприятий – высвобождение части финансовых средств, «завязнувших» в уровне платы за сверхлимитное загрязнение. При этом учет потребности запасов каждого вида можно осуществлять раздельно по таким группам:

1) запасы, формируемые на регулярной основе природоохранных мероприятий и равномерно потребляемые в процессе производства;

2) запасы сезонного характера на основе регламентированного применения минеральных удобрений и ядохимикатов.

Считаем, что в первом случае политика предприятия должна быть ориентирована на систему получения льгот и привилегий при внедрении наилучших существующих технологий, нетрадиционных видов энергии; использовании вторичных ресурсов (повторное использование и рециркуляция воды и др.); переработке отходов, а также осуществлении иных эффективных мер по охране окружающей среды в соответствии с законодательством РФ в отличие от системы штрафных санкций за нарушение природоохранного законодательства.

Во втором случае должна найти отражение система строго регламентированного применения минеральных удобрений, пестицидов. Оценка изменения экологических параметров будет базироваться на санитарном контроле безопасности продукции. Производимая продукция с превышением предельно-допустимых концентраций в ней вредных веществ не будет иметь возможности реализации, хозяйства будут нести убытки, что сделает экономически невыгодным производство такой продукции.

Проведенный анализ позволяет сделать вывод о том, что бухгалтерский учет экологических затрат позволяет выявить возможные экономические преимущества и выгоды от проводимых природоохранных мероприятий, что имеет значение для расширения возможностей учета комплексного и взаимосвязанного характера всех проблем процесса производства, включая вопросы охраны окружающей среды, экологической безопасности, ресурсосбережения и направления деятельности предприятия. Осуществляя корректировку платежей на основании нормативной базы стоимостной оценки платы за загрязнение окружающей среды и использование природных ресурсов, можно способствовать защите предприятия от убытков, связанных с превышением уровня базового норматива платы в результате лимитного и сверхлимитного загрязнения, а также штрафных санкций. Таким образом, в определенной степени компенсируются финансовые ресурсы, направляемые на реализацию природоохранных мер.