

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ В ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

© 2013 Т.А. Корнеева*

Ключевые слова: экологические затраты, бухгалтерская финансовая отчетность, экологические платежи, затраты на природоохранные мероприятия.

Раскрыты проблемы отражения в бухгалтерской финансовой отчетности компаний, оказывающих негативное воздействие на окружающую среду, информации о его результатах и о природоохранных мероприятиях. Разработаны предложения по раскрытию информации об экологической безопасности деятельности предприятий в бухгалтерской финансовой отчетности.

Деятельность современного предприятия промышленной, транспортной инфраструктуры связана, как правило, с постоянно увеличивающимися объемами сбросов (выбросов) вредных веществ, которые являются одной из причин загрязнения окружающей среды. Указанная проблема актуальна для экономики Российской Федерации, что неоднократно отмечалось в выступлениях и докладах на разных уровнях государственного управления и бизнеса по вопросам антропогенного воздействия экономических субъектов на окружающую среду, на которых рассматривались сценарии развития экономики в будущем с учетом экологических факторов. Согласно оценкам экспертов, сегодня около 15% территории Российской Федерации по экологическим показателям находится в критическом состоянии. Для исправления сложившейся ситуации необходимо внесение в законодательство ряда положений, посвященных вопросам нормирования воздействия предприятий на окружающую среду за счет внедрения инновационных технологий, направленных на снижение этого негативного влияния. Например, экономическим стимулом снижения антропогенной нагрузки на окружающую среду для предприятий, которые активно инвестируют средства в модернизацию, энергосбережение, экологически чистые технологии, может быть возможность снижения размера платы за сбросы (выбросы) вредных веществ в окружающую среду на сумму затрат на проведение природоохранных мероприятий. В этой связи возникает необходимость как обособления в бухгалтерском уче-

те текущих и капитальных затрат на ведение природоохранной деятельности, так и раскрытия соответствующей информации в финансовой отчетности.

В настоящее время отсутствует единый подход к определению понятия “природоохранные затраты”, которое отождествляют с понятием “затраты на экологическую безопасность”. Если более точно подходить к этому вопросу, то можно сказать, что понятие “затраты на экологическую безопасность” появилось в процессе эволюции понятия “затраты на природоохранную деятельность”.

Под экологическими затратами следует понимать стоимостное выражение всех видов ресурсов (трудовых, материальных и др.), необходимых для ведения природоохранной деятельности. Природоохранные затраты можно классифицировать по таким признакам, как целевое назначение, тип затрат, природный объект, с которым связаны затраты, источник финансирования, вид расходуемых ресурсов, связь с производством, экономическое содержание.

Особенностью природоохранных затрат, как показало исследование затрат ряда нефтеперерабатывающих и химических предприятий, является то, что они могут возникать практически во всех процессах деятельности промышленного предприятия, что является следствием технологических и организационных особенностей конкретного предприятия, осуществляющего негативное воздействие на окружающую среду. Данная особенность усложняет процесс учета и контроля экологических затрат, повышает степень трудоемко-

* Корнеева Татьяна Анатольевна, доктор экономических наук, профессор Самарского государственного экономического университета. E-mail: korneeva2004@bk.ru.

сти работы по выделению их из общей суммы затрат. В связи с этим экологические затраты предприятия можно сгруппировать по отдельным видам продукции или производства, по структурным подразделениям, производственным линиям, сооружениям и пр. По назначению природоохранные затраты можно классифицировать как: затраты на мероприятия по предотвращению или ликвидации неблагоприятных последствий природопользования; затраты на возведение и техническое обслуживание пунктов контроля за выбросами предприятия, загрязняющего окружающую среду; затраты по предупреждению загрязнения окружающей среды твердыми отходами; затраты на предупреждение загрязнения акустической среды (например, возведение шумозащитных и экранизирующих сооружений).

Группировка экологических затрат по экономическому содержанию предусматривает выделение экономического ущерба (прямые потери, убытки, недополучение прибыли) предприятия и суммы возмещения потерь, нанесенных окружающей среде вредными воздействиями на нее предприятия.

Затраты по экологическим мероприятиям могут включаться в себестоимость продукции (работ, услуг), погашаться за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, за счет бюджетных ассигнований, за счет региональных внебюджетных фондов охраны природной среды, за счет выплат страховых компаний, осуществляющих экологическое страхование.

Одним из классификационных признаков затрат на экологическую безопасность является вид используемых ресурсов - трудовых, материальных, денежных. Ликвидация последствий причиненного ущерба, как правило, приводит к расходу денежных ресурсов. Расход трудовых ресурсов чаще всего осуществляется при проведении опытно-конструкторских или исследовательских работ. В процессе эксплуатации основных фондов природоохранного назначения осуществляется расход всех перечисленных видов ресурсов: материальных, трудовых, денежных.

Затраты, связанные с ведением природоохранной деятельности, основываясь на признаке экономической обособленности, можно разделить на текущие затраты и затраты капитального характера. Текущие затраты связаны: с обслуживанием и поддержанием

основных производственных фондов природоохранного назначения; с оплатой выполненных работ, оказанных услуг сторонних организаций по проводимым экологическим мероприятиям; с обеспечением текущей природоохранной деятельности за счет основных видов деятельности предприятия и др. Экологические инвестиционные затраты формируются при создании новых или совершенствовании и модернизации имеющихся основных фондов природоохранного назначения, при разработке и внедрении новых технологий, позволяющих сократить объем негативного воздействия предприятия на окружающую среду.

Детализируя текущие экологические затраты, можно выделить среди них явные и скрытые. К явным могут быть отнесены затраты на конкретное мероприятие природоохранного характера, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость продукции. Примером таких затрат выступают возникшие в процессе эксплуатации соответствующего природоохранного оборудования, сооружения природоохранного назначения затраты по их капитальному ремонту, а также затраты на контроль за состоянием окружающей среды и безопасности производства. Данный вид затрат изменяется пропорционально с изменением объема производимой продукции. Скрытые текущие затраты сложно выделить из общей суммы произведенных затрат, так как они включаются в состав комплексных статей: например, затраты по переходу на использование экологически безопасного сырья или затраты на содержание отдельных частей природоохранного назначения объектов основных средств. Скрытые затраты можно выделить из статей общепроизводственных расходов с помощью расчетных или аналитических процедур. Практика крупных промышленных предприятий показывает, что к скрытым текущим природоохранным расходам относятся расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, с помощью которого осуществляются проверка, контроль и наблюдение за текущим состоянием окружающей среды, а также безопасности и экологичности производства.

По отношению к процессу производства текущие природоохранные затраты делятся на основные, формирующие себестоимость

получаемых отходов, т.е. себестоимость мероприятий по воздействию на данные отходы (например, на анализируемых предприятиях это расход материалов, потребляемых в процессах улавливания, очистки воздушных масс, нейтрализации и очистки сточных вод, твердых бытовых отходов, заработная плата работников, занятых выполнением природоохранных мероприятий, обслуживанием, установкой экологосберегающего оборудования и осуществляющих мониторинг состояния окружающей среды), и накладные, которые возникают в связи с управлением и обслуживанием процесса охраны окружающей среды.

Сложившаяся на сегодняшний день система управленческого учета природоохранных затрат на российских предприятиях свидетельствует о том, что формируемая информация отражается в целом по экономическому субъекту и не детализируется по отдельным процессам, объектам, являющимся источниками загрязнения окружающей среды. Имеющаяся информация в рамках управленческого учета не позволяет составлять достоверную и объективную отчетность об экологических затратах. Появилась необходимость формирования доступной, с высоким уровнем транспарентности информации по местам возникновения затрат на охрану окружающей среды, или по контрольным точкам - местам особого контроля (возникновение штрафных государственных санкций, превышение предельного уровня выбросов и др.).

Формирование информации о природоохранной деятельности по местам возникновения затрат позволит выделить их из общей величины, сделает ее доступной для принятия управленческих решений. Это поможет устранить такое негативное явление современного процесса деятельности предприятия, как вуалирование экологических затрат, что в настоящее время приводит к занижению реальных значений таких затрат в общих результатах работы предприятия.

Предприятиям предоставлено право самостоятельно формировать структуру и перечень статей экологических затрат. Эта информация отражается в проектно-сметной документации на этапе становления предприятия.

В рамках управленческого учета существуют также проблемы в формировании текущих экологических затрат, методика исчис-

ления которых дискутируется в экономической литературе¹. Некоторые авторы считают, что результаты, полученные по существующей методике, лишены какого-либо экономического содержания, аргументируя это:

- ◆ трудностями прямого исчисления затрат на экологическую безопасность по статьям калькуляции (в случае, если природоохранная установка не выделена в отдельный объект учета);

- ◆ количественным несоответствием фактических затрат производству стоимости обработки и удельного веса стоимости природоохранных фондов в общей стоимости промышленно-производственных основных средств².

В то же время В.К. Тишков придерживается другой точки зрения: "Хотя предлагаемая методика может использоваться для приближенного расчета затрат в обычных производствах, к природоохранным затратам этот способ определения издержек неприменим в силу ее специфики". Данная специфика заключается в том, что продукт природоохранной деятельности (т.е. извлекаемые из газообразных и водных сбросов (выбросов) вредные вещества) не производится, а улавливается уже в той степени готовности, в какой он вышел из основного процесса. Следовательно, затраты, относимые на него по обычной методике, будут неправомерно учитывать его стоимость, так как они рассчитаны исходя из предположения о том, что часть стоимости обработки является частью стоимости основных фондов³.

Особенностью природоохранной деятельности является то, что на оборудовании по улавливанию вредных веществ не осуществляется процесс производства продукта, а только фиксируется и возвращается в производство часть водных или воздушных ресурсов. Но проведение таких операций необходимо, так как неуловленная часть продукта поступала бы в окружающую среду, повышая уровень ее загрязнения. Затраты на получение уловленного продукта требуют своего возмещения, поэтому стоимость оставшегося в производстве продукта увеличивается на стоимость продукта, отходящего в составе выхлопных газов. Иными словами, затраты на получение уловленного продукта будут отнесены только на стоимость продукта, остав-

шегося в производстве. Отсюда, фактическая себестоимость продукта превышает возможную. Поэтому относить на себестоимость конечного продукта природоохранной деятельности часть издержек основного производства было бы повторным счетом. Согласно данным утверждениям, получаемый из улавливающих установок продукт стоит лишь столько, сколько на него затрачивается в процессе функционирования улавливающего оборудования. Действительно, это приведет к общему экономическому эффекту от процесса улавливания вредных веществ, так как произойдет общий рост производимой продукции за счет возврата в процесс производства уловленных природных ресурсов, а общая себестоимость произведенного продукта увеличится лишь в пределах затрат на природоохранную деятельность.

В соответствии с п. 39 ПБУ 4/99 “Бухгалтерская отчетность организации” и Приказом Минфина России □ 66н от 02.07.2010 г. “О формах бухгалтерской отчетности организаций” организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В ней должны раскрываться:

- ◆ динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет;
- ◆ планируемое развитие организации;
- ◆ предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения;
- ◆ деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- ◆ иная информация.

Дополнительная информация при необходимости может быть представлена в виде аналитических таблиц, графиков и диаграмм.

По мнению Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности, при раскрытии информации о природоохранных мероприятиях в составе дополнительной информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности, должны быть представлены следующие сведения⁴:

- ◆ перечень основных проводимых и планируемых организацией мер в области охраны окружающей среды;

- ◆ оценка влияния мероприятий в области охраны окружающей среды на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году;

- ◆ характеристика финансовых последствий мероприятий в области охраны окружающей среды для будущих периодов;

- ◆ данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, экологических платежах за природные ресурсы;

- ◆ показатели текущих расходов по охране окружающей среды и степени их влияния на финансовые результаты деятельности организации.

Отчетность об экологической деятельности сегодня должна стать важным элементом устойчивого экономического развития предприятий, поскольку она является не только механизмом демонстрации для общественности своей готовности к действиям по охране окружающей среды, но и результатом самих действий. Такие сведения являются также и источником информации при проведении экологического аудита⁵.

Выделяют четыре варианта оценки достоверности бухгалтерской отчетности⁶:

- ◆ отчетность соответствует требованиям нормативных документов и реально отражает финансовое положение организации;

- ◆ отчетность не соответствует требованиям нормативных документов, но реально отражает финансовое положение. На этом основаны правила англоамериканской бухгалтерии, представления международных стандартов бухгалтерской отчетности и Федеральный закон “О бухгалтерском учете” (ч. 4, ст. 13), а также ПБУ 1/08 “Учетная политика организации”. Предполагается, что бухгалтер, исходя из своего профессионального суждения, найдет правильное решение, именно это суждение будет правильным;

- ◆ отчетность соответствует требованиям нормативных документов, но нереально отражает финансовое положение организации. Если отчетность составлена в строгом соответствии с требованиями нормативных документов, то не без оснований считается, что исполнитель хорошо выполнил свою работу. Однако в силу приведенных выше обстоятельств реально представить финансовое положение организации почти никогда не удастся. Следовательно, для целей эффектив-

ного экономического анализа, предшествующего принятию действенных управленческих решений, данная ситуация недостаточна;

♦ отчетность не соответствует требованиям нормативных документов и нереально отражает финансовое положение.

Раскрытие информации об экологической безопасности предприятий в бухгалтерской финансовой отчетности помогает собственникам оценивать деятельность руководства, обеспечивает широкий общественный контроль, способствует формированию положительного имиджа организации. Однако до настоящего времени не разработаны требования к раскрытию информации об экологической ситуации предприятия. Справочно может быть приведена информация:

♦ об экологической политике и программах, принятых организацией в отношении природных мероприятий (если таковые отсутствуют, то это следует указать);

♦ о показателях воздействия предприятия на окружающую среду;

♦ о финансовых и операционных последствиях вложений в мероприятия по охране окружающей среды, оказывающих влияние на прибыль и конкурентные позиции предприятия в отчетном и будущих периодах;

♦ о видах экологических проблем, относящихся к деятельности данного предприятия и отрасли, в которую он входит;

♦ о целевых показателях сбросов (выбросов) в окружающую среду, установленных для предприятия;

♦ о том, в какой степени принятие природоохранных мер было регламентировано законодательством и в какой степени требования Правительства РФ (например, сроки сокращения объема сбросов (выбросов)) выполняются;

♦ о судебных разбирательствах, связанных с нарушением действующего законодательства об охране окружающей среды;

♦ об эколого-экономических рисках, которые непосредственно оказывают воздействие на процесс функционирования предприятия.

В настоящее время каждое предприятие, использующее природные ресурсы или загрязняющее природную среду, представляет местным территориальным природоохранительным органам: план общих природоохран-

ных мероприятий; пакет финансовых документов, включающих в себя расчет платежей за ожидаемые выбросы в атмосферу (на будущий год), расчет платежей за выбросы в атмосферу по фактическим выбросам (за прошедший год, в том числе за выбросы в атмосферу передвижными источниками загрязнения окружающей среды, за сбросы в водные объекты, за временное хранение отходов; отчеты по воздействию на атмосферу, в том числе об инвентаризации источников загрязнения атмосферы, график контроля аварийных выбросов на границе санитарно-защитной зоны предприятий, проект предельно допустимых выбросов (ПДВ), график контроля выбросов на соответствие проекту ПДВ, форму 2-ТП - Воздух, 2-ТП (водхоз); отчетность о работе с отходами, в том числе документы о планировании мест временного размещения отходов с реализационным проектом временного хранения, сведения об образовании отходов, проект лимитов размещения отходов.

Кроме того, ежегодно составляются и представляются в органы статистики отчеты по форме □ 4-ОС "Отчет о текущих затратах на охрану природы и экологических платежей", □ 2-ТП "Отчет об образовании и удалении токсичных отходов".

Недостаточное внимание к проблеме достоверности формирования информации об экологической деятельности организаций существенно увеличивает риск искажения их финансового положения.

Обычно предприятия ограничиваются представлением в отчетности информации:

♦ об экологических характеристиках, в лучшем случае, в пояснениях к балансу;

♦ об улучшении экологических характеристик;

♦ о финансовых последствиях экологических проблем;

♦ об экологической политике.

Предоставляемая широкой общественности экологическая информация имеет в целом низкое качество, практически не аудирруется и очень редко имеет количественное выражение. Данные, необходимые для обоснованного сопоставления положения различных предприятий, отсутствуют.

Раскрываемая информация об экологической безопасности предприятия в составе

бухгалтерской финансовой отчетности остается неколичественной, описательной, неполной и с трудом поддается сопоставлению. Кроме того, отсутствует связь и между поставленными задачами, понесенными затратами и достигнутыми результатами. При этом невозможно оценить результаты, достигнутые предприятиями в области экологической безопасности, не говоря уже о влиянии проводимых ими экологических мероприятий на финансовые результаты.

Справочно предприятиям, оказывающим негативное воздействие на окружающую среду, на наш взгляд, необходимо представлять следующую информацию:

- ◆ описание экологических проблем, возникающих в деятельности предприятия;
- ◆ улучшения, наблюдаемые в окружающей природной среде за последние пять, семь лет;
- ◆ показатели сбросов (выбросов) в окружающую среду;
- ◆ мера соответствия природоохранных мероприятий требованиям законодательства;
- ◆ сведения о судебных исках, претензиях природоохранных органов и других разбирательствах, связанных с неблагоприятным воздействием предприятия на окружающую среду и т.д.

Также может быть описана система контроля за соблюдением природоохранных мероприятий, дана оценка его надежности, на конкретных примерах показаны положительные и отрицательные результаты деятельности предприятия по охране окружающей среды.

Дополнительное (инициативное) раскрытие предприятием информации экологического ха-

рактера связано с возникновением возможных выгод и отрицательных моментов, важнейшие из которых представлены в таблице.

При раскрытии дополнительной информации, например, о природоохранных мероприятиях, называются основные проводимые и планируемые организацией мероприятия в области охраны окружающей среды, описывается влияние этих мероприятий на уровень вложений долгосрочного характера и доходности в отчетном году, характеризуются финансовые последствия для будущих периодов, приводятся данные о платежах за нарушение природоохранного законодательства, об экологических платежах и плате за природные ресурсы, о текущих расходах по охране окружающей среды и о степени их влияния на финансовые результаты организации.

Для эффективного осуществления контроля экологической безопасности деятельности предприятия бухгалтерскую финансовую отчетность необходимо дополнить информацией экологической направленности в пояснениях к бухгалтерскому балансу:

- ◆ в разделе 1.1 “Наличие и движение нематериальных активов” раскрывать информацию о наличии и движении нематериальных активов природоохранного назначения;
- ◆ в разделе 2.1 “Наличие и движение основных средств” раскрывать информацию о наличии и движении основных средств природоохранного назначения;
- ◆ в разделе 2.2 “Незавершенные капитальные вложения” раскрывать информацию о незавершенных капитальных вложениях в объекты природоохранного назначения;

Возможные выгоды и отрицательные моменты, возникающие в отчетности при раскрытии информации экологического характера

| Для компании | | Для общества | |
|---|---|-----------------------------------|--|
| Отрицательные моменты | Возможные выгоды | Отрицательные моменты | Возможные выгоды |
| Дополнительные затраты на оформление и распространение отчетности Рост затрат на исследования и мониторинг Возможная негативная реакция общественности на информацию Рост недоверия заинтересованных пользователей, в том числе потенциальных инвесторов Тщательная проверка при лицензировании | Повышение уровня собственной информативности Положительная репутация Благоприятный моральный климат для персонала Совершенствование и расширение сотрудничества Улучшение отношений с акционерами Повышение уровня транспарентности информации | Возможная избыточность информации | Усиление открытости и демократичности отчетности Улучшение отношений с коммерческими структурами Решения, связанные с обеспечением стабильного развития Дополнительная информация о потребительском рынке товаров и услуг |

♦ в разделе 5.1 “Наличие и движение дебиторской задолженности” и в разделе 5.3 “Наличие и движение кредиторской задолженности” раскрывать информацию о величине дебиторской и кредиторской задолженности, связанной с экологической деятельностью предприятия;

♦ в разделе 7 “Резерв под условные обязательства” раскрывать информацию о величине “Резерва на поддержание экологической безопасности предприятия”;

♦ в разделе 9 “Государственная помощь” раскрывать информацию о суммах полученной и использованной государственной помощи на экологические цели (если она имела место в практике данного предприятия);

♦ в разделе 10 “Выручка” раскрывать информацию о величине выручки, полученной в результате продажи продукции, соответствующей высшим стандартам экологического качества;

♦ в разделе 11 “Себестоимость продаж” раскрывать информацию о себестоимости продукции, соответствующей высшим стандартам экологического качества;

♦ в разделе 12 “Валовая прибыль” раскрывать информацию о величине валовой прибыли, полученной в результате продажи продукции, соответствующей высшим стандартам экологического качества.

При отражении в отчетности информации об экологической деятельности компании в дополнение к уже указанным формам может раскрываться информация о запланированных и текущих мероприятиях экологической направленности, а также иная существенная информация об экологической деятельности экономического субъекта, без раскрытия которой невозможно достоверное и полное представление о его финансовом по-

ложении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств.

На необходимость совершенствования финансовой отчетности указывает и письмо Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России от 27 мая 2011 г. □ 07-02-18/02, в котором приведен документ ПЗ-7/2011 “О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организаций”.

Таким образом, разработанные предложения позволят органически интегрировать отчетность по экономико-экологическим показателям в общую структуру годового отчета предприятия, определив ее как систему взаимосвязанных и обобщенных показателей об обязательствах экономических субъектов, о доходах, полученных от природоохранной деятельности и внедрения ресурсосберегающих технологий.

¹ См.: *Жабин А.П., Корнеева Т.А.* Актуальные вопросы корпоративного контроля: управление стоимостью компании // *Вестн. Самар. гос. экон. ун-та. Самара, 2007.* □ 4 (30). С. 77-81; *Каралюнец А.В., Маслова Т.М., Медведев В.Т.* Экологическая экспертиза, аудит и сертификация : учеб. пособие. М., 2000; *Тишков В.К.* Анализ природоохранной деятельности предприятий химической промышленности. Самара, 1991.

² *Каралюнец А.В., Маслова Т.М., Медведев В.Т.* Указ. соч. С. 53.

³ *Тишков В.К.* Указ. соч. С. 36.

⁴ Экологический учет для предприятий / Межправительств. раб. группа экспертов по междунар. стандартам учета и отчетности (МСЦО). М., 1997. С. 84.

⁵ *Тишков В.К.* Указ. соч. С. 92.

⁶ Экологический учет... С. 96.

Поступила в редакцию 18.10.2012 г.