

## КЛАССИФИКАЦИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ЗАТРАТ В СОВРЕМЕННОМ БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Статья посвящена одной из актуальных проблем – классификации экологических затрат в современном бухгалтерском учете. Авторы на основе обобщения многообразия современных классификаций и критического их анализа обосновывают собственную позицию о необходимости классификации экологических затрат по следующим признакам: по связи с процессом производства, способу капитализации, времени осуществления, видам проводимых мероприятий, статьям затрат для ведения аналитического учета.

**Ключевые слова:** классификация затрат, экологические затраты, природоохранная деятельность, учет мероприятий экологического характера.

Промышленные предприятия вносят «основной вклад» в загрязнение окружающей среды, образование отходов и разрушение естественного баланса природы.

В российской действительности экологический фактор становится важным условием социально-экономического развития общества. Современная экономика характеризуется тенденцией повышения прозрачности бизнеса и ответственности компаний перед обществом и окружающей средой, формирующей спрос на информацию не только о финансовой деятельности хозяйствующего субъекта, но и его деятельности в природоохранной сфере.

Учет мероприятий экологического характера включает:

- документирование, текущий учет экологических затрат и их результативности;
- определение расходов предприятия, связанных с использованием различных видов природных ресурсов;
- обеспечение воспроизводства этих ресурсов и их охраны, уменьшение вредного воздействия на окружающую среду;
- выявление дополнительных доходов от инвестирования средств в мероприятия экологического характера.

Формирование информации об экологических затратах производится на основе данных бухгалтерского учета, в системе которого не предусмотрено обособленное отражение затрат в природоохранной деятельности предприятия и ее результативности. Данные затраты в настоящее время полностью растворяются в себестоимости продукции, результатом такого подхода является отсутствие как в финансовой, так и в статистической отчетности детальной информации о со-

ставе издержек предприятия в этой области, что затрудняет должный контроль за данной группой расходов на микро- и макроуровнях.

Указанное обстоятельство является одной из основных причин недостаточной обоснованности данных, отражаемых в форме №4-ОС «Сведения о текущих затратах на охрану окружающей среды и экологических платежах» статистической отчетности, где должны быть представлены затраты по содержанию и эксплуатации очистных сооружений, охране поверхности земли от загрязнения и другая информация, связанная с охраной окружающей среды. В связи с отсутствием четкой методики учета указанных операций составление данной формы статистической отчетности производится на основе выборок из первичных документов.

Таким образом, отсутствие достоверного учета расходов и результатов природоохранной деятельности снижает материальную ответственность и заинтересованность предприятий в охране окружающей среды и затрудняет расчеты экономической эффективности в природоохранной сфере.

В настоящее время в России нет специального стандарта по бухгалтерскому учету, который бы регулировал учет затрат на природоохранные мероприятия. Нет подобного документа и в международной практике, что создает определенные трудности при подготовке информации по природоохранной деятельности.

Для теории и практики современного отечественного учета характерны такие негативные ситуации, как:

- обобщенный характер отдельных формулировок и понятий, что приводит к противоречивым их толкованиям;

– отсутствие научно обоснованной классификации затрат на рациональное природопользование и охрану окружающей среды и вследствие этого снижение ценности учетной информации для внутренних и внешних пользователей и невозможность проведения анализа эффективности указанных мероприятий по данным учета.

Обобщение трудов современных российских ученых, рассматривающих указанные проблемы, позволяет сделать вывод о том, что нет единого подхода не только к методике учета, но и к определению самого понятия «экологические затраты» и их классификации.

По мнению Е.В. Морозовой, экологические затраты возникают в результате взаимодействия предприятия и природной среды и, как правило, выделяются в виде затрат на охрану окружающей среды, воспроизводство возобновляемых ресурсов и оплату негативного воздействия на окружающую среду [4, с. 76].

Т.А. Демина под экологическими затратами подразумевает природоохранные затраты, представляющие собой выраженную в стоимостной форме совокупность всех видов ресурсов, необходимых для осуществления природоохранной деятельности [1, с. 86].

К.С. Саенко предлагает исходить из того, что экологические процессы хозяйствующего субъекта следует рассматривать по направлениям природопользования: освоение, добыча, использование природных ресурсов; негативное воздействие на окружающую среду; природоохранная деятельность. Данные процессы, по мнению автора, следует рассматривать как самостоятельные составные части единой системы производственного цикла предприятий [5, с. 34].

По нашему мнению, экологические затраты представляют собой затраты (материальные, трудовые, финансовые) предприятия, связанные с природоохранными мероприятиями, осуществляемыми перед началом или в течение производственного процесса; включаемые в себестоимость продукции или аккумулирующиеся в стоимости природоохранных объектов.

Подробный состав экологических затрат приведен в Перечне природоохранных мероприятий в Инструктивно-методических указаниях по взиманию платы за загрязнение окружающей природной среды (в редакции Приказа Госкомэкологии РФ от 15.02.2000 №77). В со-

ответствии с указанным перечнем данные затраты сгруппированы по следующим направлениям природоохранных мероприятий: охрана и рациональное использование водных ресурсов, охрана воздушного бассейна, использование отходов производства и потребления, экологическое просвещение и подготовка кадров, научно-исследовательские работы.

Детальное отражение информации об экологических затратах и определении их экономической эффективности требует обособленного учета, основой которого является научно обоснованная классификация данных групп затрат.

В российской и зарубежной литературе для целей группировки затрат предприятия в целом используется множество классификационных признаков, однако не все они применимы к классификации экологических затрат.

Ценность любой классификации определяется ее практическим использованием для организации учета и применения учетной информации, полученной на ее основе в целях управления.

Очевидно, что нельзя выделить единый классификационный признак, так как пользователи информации об экологических затратах имеют различные цели и используют разную методологию и методику обработки информации.

Классификация экологических затрат обусловлена потребностями в анализе этих затрат, сопоставлении с другими затратами, а также для цели текущего контроля и рационального использования средств организации и определения эффективности затрат в целом.

Поэтому в современном учете существуют различные подходы к классификации экологических затрат.

Экологические затраты по местам возникновения подразделяются на две группы: экологические затраты, возникающие за пределами и внутри предприятия.

Внешние затраты связаны с нанесением ущерба экологии или предотвращением негативного влияния производственной деятельности и его последствий для окружающей среды. Данные расходы могут возникать как до процесса производства при приобретении различных средств, используемых в качестве сырья, материалов, полуфабрикатов, так и после их потребления, а также в результате устранения

влияния на окружающую обстановку вредных отходов производства. Эта группа затрат предприятия «национализируется» через административные экологические налоги и платежи.

Внутренние экологические затраты включают потребление ресурсов (сырья, вспомогательных материалов, производственных материалов), а также амортизационные отчисления и затраты на техническое обслуживание объектов природоохранного назначения.

Отдельные авторы экологические затраты подразделяют на активные, упреждающие, предупредительные и компенсационные мероприятия [1, с. 11-16; 5, с. 37-38].

По нашему мнению, данная группировка является довольно условной, так как не выделены классификационные признаки. Кроме того, в зависимости от масштабов экологической деятельности различных предприятий сложно отнести те или иные экологические затраты к указанным видам мероприятий.

В наибольшей степени методологии отечественного статистического учета соответствует классификация экологических затрат А.А. Думнова, который выделяет следующие группы данных расходов:

- текущие затраты на охрану окружающей среды;
- на капитальный ремонт объектов природоохранного значения;
- долгосрочные инвестиции, связанные с охраной окружающей среды;
- содержание заповедников и иных особо охраняемых природных территорий, озеленение городов, промышленных центров;
- НИОКР в области охраны окружающей среды и рационального природопользования;
- на экологическое образование и просвещение [2, с. 21].

Уязвимость приведенной классификации связана, на наш взгляд, с тем обстоятельством, что в качестве экологических затрат не рассматриваются налоги и экологические платежи предприятий за загрязнение природы и эксплуатацию ресурсов, которые должны быть учтены при определении экономической нагрузки предприятия. Поэтому анализ динамики изменений этих показателей должен производиться в сравнении с данными о различных видах экологических затрат.

Наиболее подробно рассмотрены в отечественном учете классификационные признаки экологических затрат К.С. Саенко [5, с. 38-42], которые обобщены нами в таблице 1.

Позицию К.С. Саенко по разделению экологических затрат на капитальные и текущие расходы поддерживает Е.В. Морозова, которая более подробно рассматривает состав текущих затрат по следующим группам расходов:

- платежи в пределах норм и сверх норм за загрязнение окружающей среды и другие виды воздействия;
- платежи по договорам обязательного и добровольного экологического страхования;
- затраты по оплате услуг сторонних организаций за прием, хранение и уничтожение экологически опасных отходов;
- расходы на очистку сточных вод; текущие затраты по содержанию и эксплуатации фондов природоохранного назначения; расходы по захоронению экологически опасных отходов; другие виды расходов [3, с. 75].

В составе затрат капитального характера выделены: плата за экологическую экспертизу; затраты на строительство, приобретение, реконструкцию и модернизацию объектов природоохранного назначения. Разграничение экологических затрат на текущие и капитальные (инвестиционные) затраты помогает определить изменение характера природоохранных мероприятий. В период первоначальной реализации мероприятий природоохранного назначения большую часть общих расходов составляют инвестиционные (капитальные) расходы, с течением времени все более важное значение приобретают текущие расходы.

По нашему мнению, классификация К.С. Саенко имеет общеэкономическую направленность, и всесторонняя их детализация в данном случае является вполне оправданной. Тем не менее, использование данной группировки как основы для ведения бухгалтерского учета экологических затрат имеет определенные ограничения.

Поэтому на основе анализа содержания приведенных классификаций нами предпринята попытка обоснования собственной группировки экологических затрат в современном учете с выделением основных классификационных признаков (таблица 2).

Таблица 1. Классификация экологических затрат, по К.С. Саенко

Классификационные признаки	Группы экологических затрат
По отношению к процессу производства	Основные и накладные расходы
По способу включения в себестоимость	Прямые и косвенные расходы
По экономическому содержанию	Затраты и потери по возмещению вредного воздействия предприятия на окружающую среду
По отношению к предприятию	Внутренние и внешние расходы по предупреждению вредного воздействия, ликвидации его последствий
По направлениям использования ресурсов	Затраты на приобретение и использование различных видов природных ресурсов, растений и животных
По экономической сущности	Капитальные и текущие
По производственным объектам	Затраты по производственным линиям, цехам, участкам, сооружениям.
По объектам природопользования	– затраты на охрану воздушной и водной среды, почв и многолетних насаждений; – на утилизацию и захоронение отходов; – понижение уровня радиации, шума и вибрации; – охрану естественных природных ландшафтов.
По отношению к уровню экологического ущерба	Затраты по явному и неявному техногенному воздействию
По стадиям кругооборота	Затраты, влияющие на спрос и предложение
По времени осуществления	Авансовые и текущие расходы
По связи с выбросами вредных веществ	Целевые и косвенные затраты в области охраны окружающей среды
По направлению платности	– плата за право пользования природными ресурсами; – затраты на воспроизводство и охрану окружающей среды; – плата за загрязнение окружающей среды; – прочие экологические платежи.
В зависимости от степени загрязнения	Плата за производственные загрязнения: – в объемах установленных нормативов (ПДВ); – свыше установленных нормативов (ПДВ), но не более установленных лимитов; – свыше установленных лимитов; – штрафы и санкции за внеплановые и аварийные загрязнения.
По видам возмещения затрат	– на восстановление здоровья людей в связи с увеличением вредного воздействия окружающей среды; – по возмещению вредного воздействия загрязнений предприятию и третьим лицам.

Таблица 2. Рекомендуемая классификация экологических затрат с выделением основных классификационных признаков

Классификационные признаки	Группы экологических затрат
1. По связи с процессом производства	Предпроизводственные и постпроизводственные
2. По способу капитализации	Текущие и капитализируемые
3. По источникам покрытия	Относимые на себестоимость, на прочие расходы; за счет прибыли предприятия
4. По времени осуществления	Текущие и единовременные
5. По видам проводимых мероприятий	Предупредительные, упреждающие и компенсационные
6. По видам (статьям) затрат	– сырье и материалы, используемые в природоохранных целях; – расходы на содержание и эксплуатацию объектов природоохранного назначения; – расходы на экологическое образование кадров; – расходы на приобретение и установку очистных сооружений, фильтров, оборудования для сбора, переработки, ликвидации отходов; – на разведывательно-подготовительные работы (геологическое изучение недр, разведка полезных ископаемых, подготовка почв); – услуги сторонних организаций (экологическая сертификация и экспертиза, экологическое страхование и др.); – налоги и платежи за загрязнение окружающей среды, пользование природными ресурсами, воспроизводство и охрану природных ресурсов; – расходы на восстановительные работы (озеленение территорий, восстановление земельного фонда, водных объектов).

Классификация экологических затрат в зависимости от производственного процесса на предприятии позволяет сгруппировать экологические затраты по временному признаку, соизмерять данные затраты и их отдачу, определять эффективность предупредительных или предпроектных мероприятий.

На основе данной группировки возможно ведение учета экологических затрат еще на стадии становления производственного процесса и определения минимальных затрат экологического характера, необходимых на стадии становления или запуска промышленного производства различных направленностей (целлюлозно-бумажное производство, лесозаготовительное производство, добывающая промышленность, химическая промышленность и прочее).

Классификация экологических затрат по второму признаку – способу капитализации – характеризует методику учета данных затрат и порядок их отнесения на счета бухгалтерского учета.

Текущие затраты отражаются, как правило, в составе счетов по учету производства (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство»). Капитализируемые затраты включаются в состав себестоимости производимой продукции (работ, услуг) в течение определенного периода в виде амортизационных отчислений. Сопоставление данных групп затрат позволяет выделить капиталоемкие производства, определить степень оснащенности предприятия производственными фондами экологического характера.

Выделение в качестве классификационного признака источника покрытия экологических затрат направлено на отражение особенностей ведения бухгалтерского и налогового учета.

Часть затрат, как известно, относится непосредственно на себестоимость продукции (работ, услуг), которые могут учитываться и для цели налогообложения прибыли. Так, к таким расходам в соответствии со статьей 254 Налогового кодекса РФ (пункт 1, подпункт 7) относятся расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (очистных сооружений, золоуловителей, фильтров); расходы на захоронение экологически опасных отходов, платежи за предельно допустимые выб-

росы загрязняющих веществ и пр. Расходы на рекультивацию земель, иные природоохранные мероприятия, по горно-подготовительным работам при добыче полезных ископаемых также включаются в состав расходов для цели налогообложения прибыли (ст. 254 НК РФ, пункт 7, подпункты 1, 4).

Часть экологических затрат включается в состав внереализационных расходов согласно положениям главы 25 НК РФ (ст. 265, пункт 2, подпункт 6). Это относится к расходам по восстановлению производства в связи с ликвидацией последствий катастроф экологического характера, расходам на приобретение лицензии на право пользования взрывчатыми веществами в ходе геологоразведочных работ и пр.

Отдельные экологические затраты не учитываются при налогообложении прибыли, источником их покрытия является чистая прибыль предприятия. К данной группе расходов можно отнести платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ, а также штрафы и санкции (ст. 270, пункты 2, 4).

Таким образом, рекомендуемая классификация по источникам покрытия расходов позволяет соизмерить экологические затраты, определить пути оптимизации себестоимости продукции и стоимостной оценки различных активов организации.

Целью группировки экологических затрат по видам проводимых мероприятий является определение степени интенсивности экологической деятельности предприятия, основных ее направлений и эффективности понесенных при этом затрат. Выделение затрат по данному признаку позволяет вести обособленный учет одной из наиболее крупных групп данных затрат, по информации которого можно сделать выводы о целевой направленности экологической деятельности.

Российские предприятия осуществляют в основном затраты на предупредительные мероприятия, то есть подготовительные работы в целях снижения вредного воздействия производства на окружающую среду, что снижает величину экологических затрат в будущем.

Основная группа экологических затрат относится к компенсационным мероприятиям, величина которых на отдельных предприятиях является нерегулируемой (непредсказуемой) в свя-

зи с внезапностью, незапланированностью данной группы мероприятий. Если указанная группа затрат является существенной, то можно судить о недостаточной эффективности деятельности предприятия в природоохранной сфере.

Группировка затрат по последнему признаку – статьям затрат – направлена на получение информации о целевом назначении отдельных видов расходов в природоохранной сфере, определении затрат на уровне цехов и других структурных подразделений и их зависимости от результативности деятельности каждого подразделения.

Группировка затрат по указанному признаку позволяет осуществлять контроль за расхода-

ми, определить показатели хозяйственной деятельности как предприятия в целом, так и его отдельных подразделений и направления путей снижения издержек производства. Данная группировка является основой для построения детального аналитического учета экологических затрат, системы контроля за осуществлением этих групп затрат и определения их эффективности.

Таким образом, достоинство рекомендуемой классификации состоит в возможности группировки общей совокупности экологических затрат по различным параметрам в целях получения учетно-аналитической информации ее пользователями для принятия различных управленческих решений.

#### Список использованной литературы:

1. Демина Т.А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 112 с.
2. Думнов А.Д. Комплексный анализ экологических затрат в Российской Федерации: основные элементы и направления // Вопросы статистики. – 2005. – №1. – С. 21-32.
3. Морозова Е.В. Затраты на природоохранные мероприятия в системе финансового учета // Бухгалтерский учет. – 2007. – №1. – С. 74-76.
4. Морозова Е.В. Методика учета затрат на природопользование // Бухгалтерский учет. – 2008. – №1. – С. 76-79.
5. Саенко К.С. Учет экологических затрат. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с.

**Tuyakova Z.S., Chertkova A.A.**

#### CLASSIFICATION OF ECOLOGICAL EXPENSES AT MODERN ACCOUNTING

This article is devoted to the important problem – classification of ecological expenses at modern accounting. The authors on the base of summarizing of modern classifications variety and their critical analysis prove their own position about necessity of ecological expenses classification at following characteristics: at connection with the process of production, way of capitalization, time of realization, types of conducted measures, articles of expenses for analytical account conducting.

Key words: expenses classification, ecological expenses, environmental activity, calculation of measures of ecological character

#### Информация об авторах:

Туякова З.С. заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита  
Оренбургского государственного университета, доцент, доктор экономических наук,  
460018, г. Оренбург, пр-т Победы, 13, тел.: (83532) 769808, 89225301974, e-mail: gouogubua@mail.ru

Черткова А.А. аспирантка Оренбургского государственного университета,  
460018, г. Оренбург, пр-т Победы, 13, тел.: (3532) 372472