

Особенности учета затрат в экологическом управленческом учете

© 2010 Ю.А. Пантелеева

Самарский государственный экономический университет

E-mail: juliya063@mail.ru

Статья посвящена особенностям учета затрат в экологическом управленческом учете. Рассмотрены различные аспекты организации управленческого учета экологических затрат. Определены основные цели, задачи, этапы организации экологического управленческого учета. Автором выделены классификационные признаки экологических затрат и мероприятий природоохранного назначения.

Ключевые слова: экологический управленческий учет, экологические издержки, природные активы, возвратные и безвозвратные отходы, способы распределения затрат.

Современные проблемы управленческого учета природоохранной деятельности связаны с формированием оптимальной системы затрат на охрану окружающей среды.

Исходя из возможностей учета потенциальных затрат, целесообразно использовать в качестве информационной базы эколого-экономического анализа учетные процедуры, связанные с применением в процессе производства продукции (работ, услуг) сырья, материалов, природных ресурсов, топлива, основных средств, трудовых ресурсов и прочих затрат.

К числу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), которые в той или иной мере связаны с процессами природоохранной деятельности, относятся в первую очередь затраты некапитального характера, связанные с совершенствованием природозащитных параметров в рамках технологических процессов и организации производства, а также затраты, связанные с повышением экологической чистоты получаемой продукции. Примером такого рода затрат в химической промышленности являются затраты, связанные с эксплуатацией оборудования природозащитного назначения.

Если улучшение качественных характеристик экологических параметров технологического процесса, организации производства и качества выпускаемой продукции связано с совершенствованием технологий, с проведением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, то их целесообразно идентифицировать как затраты капитального характера.

Следующими объектами изучения в рамках управленческого учета являются издержки, связанные с обслуживанием природоохранного процесса, с организацией процесса управления экологической безопасностью, с подготовкой и переподготовкой кадров, занятых природоохранной деятельностью на предприятии, с эксплуатацией основных средств и нематериальных активов при-

родоохранного характера, в частности очистных сооружений, патентов на средозащитные технологии, средств экологического мониторинга, с непроизводительными расходами, имеющими отношение к природоохранной деятельности и др.

Большинство предприятий, являющихся объектами загрязнения окружающей среды, обычно выделяют в своей структуре вспомогательные подразделения, в рамках которых осуществляется природоохранная деятельность.

Для более полного выявления издержек производства и определения себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) с учетом особенностей организации и технологии производства необходимо правильно установить объекты учета затрат и объекты калькулирования. Под объектами учета затрат понимают места возникновения расходов. Это производства, конкретные участки и другие структурные подразделения, в разрезе которых должны группироваться затраты по изготовлению продукции, выполнению работ и оказанию услуг. Последнее позволяет определять результаты внутрипроизводственной хозяйственной деятельности структурных подразделений предприятия (например, участки очистки воздуха или воды). Под объектом калькулирования понимают выпускаемые конкретные виды продукции (товары), выполняемые виды работ и услуг или их однородные группы.

Важным этапом учета производственных экологических издержек является нормирование материальных, трудовых и финансовых ресурсов, используемых при изготовлении как всей продукции, так и ее отдельных видов, а также систематическое сопоставление в процессе производства фактических расходов с установленными нормами, нормативами, сметами, заданиями в целях выявления отклонений от них.

Однако подобным требованиям могут отвечать лишь так называемые прогрессивные, тех-

нически обоснованные нормы, т.е. те, которые отражают современный уровень развития науки, техники, организации производства и труда. Наиболее важны нормы расхода материальных ресурсов и затрат труда, а также сметы косвенных издержек. Именно процессы нормирования материальных ресурсов являются принципиальными, с точки зрения оценки эколого-экономической безопасности.

В зависимости от характера и глубины переработки сырьевого (материального) ресурса происходит образование отходов, определенная часть которых является носителем загрязнения окружающей среды. Естественная часть отходов не представляет непосредственной опасности для окружающей природной среды из-за отсутствия признаков токсичности в них.

По истечении отчетного периода на основании использования данных о первичных материалах составляются нормативы расхода сырья и материалов, в которых фактический расход по каждому виду материалов подразделяется на расход по нормам и отклонения от норм. При этом в первичных документах целесообразно кодировать признаки группировки затрат по подразделениям предприятия, по направлениям негативного воздействия предприятия на окружающую среду, а также по группам используемых материалов. В рамках отдельных структурных подразделений распределение материалов по видам оказываемого воздействия на окружающую среду представляет определенные сложности, так как в первичных документах такая информация не всегда указывается. Если один и тот же материал используется в процессе осуществления нескольких видов негативного воздействия, то возникают проблемы их распределения на каждое направление косвенным путем. Здесь принципиально важным представляется выбор наиболее адекватного в данной связи способа распределения материальных затрат между отдельными видами воздействия.

Наиболее распространенными способами косвенного распределения данных затрат являются нормативный и коэффициентный. В первом случае определяется нормативный расход материала на фактический объем выбросов с последующим сопоставлением его с фактическими данными. При применении коэффициентного способа за основу распределения принимается специальный коэффициент содержания, который показывает соотношение потребления материалов по каждому виду осуществляемого воздействия.

В целях сокращения количества отходов (в том числе токсичных) внедряются безотходные

технологии, которые позволяют производителем использовать все компоненты исходного сырья. При этом если полученные отходы используются в основном производстве и с повышенными затратами, то их оценивают по стоимости ниже, чем стоимость исходных материальных ресурсов (по цене возможного использования).

Могут быть уменьшены издержки производства на стоимость возвратных отходов по статье "Возвратные отходы (вычитаются)", что отражается бухгалтерской записью: Дебет счета "Материалы" и кредит счетов "Основное производство", "Вспомогательное производство".

В материальные статьи могут включаться затраты, связанные с потреблением природных ресурсов: отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, разведку, организацию использования и возобновления ресурсов первичного сырья.

Существующая практика показывает, что возможно включать специальные отчисления и платежи, которые связаны с возмещением затрат, относящихся к конкретному виду используемых материальных ресурсов (платежи за разведку полезных ископаемых и др.), в себестоимость конкретного вида продукции. При невозможности непосредственного включения этих отчислений в себестоимость конкретного вида продукции (плата за пользование водными ресурсами, забираемыми из водохозяйственных систем и т.д.) необходимо применение специальных методов распределения нормативных затрат между отдельными видами продукции и последующего включения в себестоимость продукции.

Получаемые безвозвратные отходы в существующей системе бухгалтерского учета оценке не подлежат. Однако токсичные отходы, которые составляют часть безвозвратных отходов и являются носителями загрязнения окружающей природной среды, вызывают необходимость осуществления экологических платежей, а в ряде случаев и специальных штрафных санкций. Токсичные отходы характеризуются разной степенью опасности для окружающей среды. Специалисты, занимающиеся данной проблемой, выделяют четыре класса (группы): I - чрезвычайно опасные; II - высокоопасные; III - среднеопасные; IV - малоопасные.

Опасность конкретного вредного вещества определяется в соответствии с установленным уровнем критерия "Предельно допустимой концентрации". В отношении веществ, относящихся к первым трем группам токсичных отходов, предусматривается система экологических платежей за загрязнение окружающей среды. Без-

возвратные отходы, относящиеся к IV классу опасности, рассматриваются с нескольких позиций:

а) отходы имеют минимальный уровень опасности, что предполагает необходимость экологических платежей в минимальном размере;

б) отходы не являются токсически опасными, загрязняют окружающую среду и складываются в местах неорганизованного хранения;

в) отходы рассматриваются как загрязнители и складываются на специально организованных полигонах хранения.

Образование отходов-загрязнителей, для хранения которых предусмотрены специально организованные полигоны, приводит к возникновению затрат на создание и эксплуатацию данных объектов, затрат текущего и капитального характера. Специальные полигоны, как правило, организовываются на конкретных земельных участках, что в свою очередь влечет за собой возникновение затрат на приобретение земельных участков или их отводу из наличных земель предприятия.

Данная информация отражается на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" на соответствующих субсчетах. Сумма начисленных амортизационных отчислений, оплата труда работников, занятых организованным складированием, расход основных и вспомогательных материалов можно осуществлять по уже имеющейся схеме, со списанием сначала на тот или иной собирательно-распределительный счет, с последующим отнесением их на счет "Основное производство". Образующиеся безвозвратные отходы, вывозимые на организованные полигоны хранения, приводят к увеличению себестоимости продукции работ и услуг, а значит, и к уменьшению получаемого дохода.

Количество образующихся отходов, их качественный состав и оказываемое ими влияние на окружающую среду более точно можно определить только в рамках регионов. Динамику взаимосвязей между показателями экологического стресса, обратной реакцией окружающей среды на оказываемое воздействие и показателями загрязненности в большинстве случаев сложно определить.

В рамках учета экологических факторов особую значимость имеют показатели качества воды, воздуха и почв. Важнейшей задачей экологически ориентированного учета является определение воздействия, оказываемого на природные балансы хозяйственной деятельностью. Активы природной среды, затрагиваемые в процессе производства, отождествляются с понятием "природный капитал" или "природный актив".

Природные активы формируются из биологических (созданных природой) земель и вод с их экосистемой, активов недр и атмосферного воздуха, а также живых организмов, управляемых человеком.

Понятие "природные активы" ведущие экономисты предлагают рассматривать в более широком смысле, чем понятие "природные ресурсы", поскольку последнее понятие ориентировано на фактическое или потенциальное использование данных ресурсов человеком.

Использование в процессе производства природных активов может приводить к их частичному или полному потреблению (в количественном выражении) или не вызывает изменений в количественных значениях окружающей среды, осуществляя воздействие на ее качество. Для оценки биологических и небологических ресурсов используют текущие рыночные цены на данные товары. Затраты, возникающие в связи с амортизацией этих продуктов, можно определить путем приравнивания их к величине обесценения за анализируемый период. Уменьшение цены реальных активов можно выразить в снижении стоимости данного актива и определить путем корректирования стоимости новых видов активов на специальный коэффициент обесценения.

Применение метода косвенной нерыночной оценки экономических функций сложившаяся практика связывает с определением фактических издержек. Но осуществляемые фактические издержки могут быть недостаточными для полного восстановления нарушенного баланса. Возникает необходимость в расчете условных прогнозируемых издержек, которые бы готово было нести общество при условии полного возмещения причиненного ущерба.

В процессе организации учета производственной деятельности и выявления степени воздействия на окружающую среду требуется уточнение видов деятельности, которые обеспечивают предотвращение или уменьшение причиняемого ущерба. Практика действующих предприятий чаще всего определяет средозащитную деятельность как вспомогательную, как деятельность по осуществлению средозащитных мероприятий.

Природоохранные мероприятия разнообразны по своему назначению. Но для целей экологически ориентированного анализа и учета их подразделяют на три основные группы: а) предупредительного (профилактического) назначения; б) нейтрализующие негативное влияние на окружающую среду; в) восстановительного характера. Наиболее эффективными считают мероприятия предупредительного назначения, которые непосредственно влекут за собой рост эко-

логических издержек. Эффективность осуществляемых природоохранных мероприятий не всегда характеризуется суммой затрат по ним, но способствует организации раздельного и прямого учета экологических затрат и позволяет оценить их эффективность. Однако при совершенствовании технологических процессов и улучшении организации производства выделение средозащитных издержек из общей суммы весьма затруднительно.

В процессе реализации природоохранных мероприятий осуществляется воздействие на объект, под которым чаще всего понимают природные активы. Изменение их величины влечет за собой изменение качества природной среды. Изменение состояния окружающей среды считается равнозначным сокращению количества природных ресурсов в результате потребления их в процессе производства. Это можно отразить посредством применения счетов, предназначенных для учета процесса производства и капитала.

Для более полного и точного отражения в учете изменения величины природных активов необходимо применение дополнительной детализации по отдельным видам использования. Может быть применена следующая группировка:

- истощение природных ресурсов, выраженное в количественных показателях;
- изменение качества природных ресурсов, обусловленное характером взаимодействия хозяйствующего субъекта с окружающей средой. Изменение качества используемых природных ресурсов представляет собой разность между стоимостью улучшенных природных ресурсов и изменением стоимости в результате изменения рыночной конъюнктуры;
- ухудшение качественных показателей природных ресурсов, вызванное их загрязнением или размещением отходов.

Процесс природопользования может привести к увеличению стоимости природных ресурсов, что влечет за собой рост стоимости совокупного капитала, а следовательно, и стоимости предприятия. Данный факт, на наш взгляд, обуславливает тесную взаимосвязь между экологи-

ческим управленческим и стратегическим бухгалтерским учетом.

В процессе организации экологически ориентированного бухгалтерского учета важно определить природные ресурсы - финансовые и нефинансовые.

При определении рыночной оценки нефинансовых природных активов необходимо применение двух основных подходов:

а) использование фактических рыночных цен;

б) определение текущей (финансовой) стоимости предполагаемых чистых поступлений.

Чистые поступления определяют как чистый резервный капитал, соответствующий объему потребления природных ресурсов за вычетом операционной прибыли, получаемой от других видов деятельности. Если наблюдается истощение природных ресурсов, то рекомендуется использовать чистые цены.

Цена потребляемых в процессе производства природных активов является фактической рыночной стоимостью используемого сырья за вычетом фактических текущих издержек, включая норму прибыли на вложенный капитал. Скорректировав полученную чистую цену на количественную характеристику, получим реальную оценку объектов природопользования. Данный метод в практике действующих предприятий еще не нашел широкого применения.

В заключение можно отметить, что деятельность действующих предприятий во многом зависит от соблюдения средозащитных требований, что обуславливает необходимость применения инструментов управленческого учета, одной из составных частей которого выступает экологический управленческий учет, в рамках которого наблюдается экологизация производства, обусловленная такими факторами, как введение средозащитных ограничений, потребности общества в производстве экологически чистой продукции, снижение риска наступления экологической чрезвычайной ситуации, и который будет способствовать снижению общественных и частных издержек на экологическую безопасность предприятия и общества в целом.

Поступила в редакцию 02.03.2010 г.