ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Социальный и экологический учет

ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ УЧЕТ В СИСТЕМЕ ВИДОВ УЧЕТА*, †

Татьяна Николаевна ГОГОЛЕВА [a,•], Юлия Игоревна БАХТУРИНА [b]

[a] доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой экономической теории и мировой экономики, Воронежский государственный университет, Воронеж, Российская Федерация
tgogoleva2003@mail.ru

[b] кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, Воронежский государственный университет, Воронеж, Российская Федерация
jbakht@mail.ru

• Ответственный автор

История статьи:
Принята 25.02.2015
Одобрена 25.02.2015

УДК 657.37

Ключевые слова:
экологический учет, экологическая отчетность, промышленное предприятие, экологическая деятельность, объект экологического учета, факт экологической жизни, субъект экологического учета, метод, социальный учет

Аннотация

Предмет. Возрастание значения экологической информации в процессе принятия экономических решений заинтересованными лицами, а также обеспечения устойчивого развития корпораций обусловило возникновение экологического учета. Несмотря на несколько десятилетий его развития, многие теоретические, организационные и методические положения остаются недостаточно разработанными. Отсутствие единства взглядов ученых и практиков относительно места экологического учета в системе видов учета во многом обусловлено дискуссионным характером мнений о понятии экологического учета, его предмете, объектах, методах и пр.

Цели. Целью исследования является определение места экологического учета в системе видов учета на основе обобщения и критической оценки известных характеристик.

Методология. В настоящей работе с помощью анализа, системного подхода к обоснованию теоретических, организационных и методических положений экологического учета уточнено его место в системе оперативного, бухгалтерского, статистического, социального учета.

Результаты. Результатами исследования являются авторские определения экологического учета, а также экологической отчетности, отличающиеся от известных составом объектов, информация о которых содержится в отчетности. Развито представление об объектах экологического учета, которые предложено группировать в две группы (объекты бухгалтерского учета, связанные с экологической деятельностью, и объекты – антропогенные факторы), а также обозначать их составные части. Введено новое понятие «факты экологической жизни». Проведена сравнительная характеристика принципов, функций, предмета, объектов, субъектов, методов, измерителей экологического учета с аналогичными элементами оперативного и статистического учетов, приведен состав экологической отчетности.

Выводы. Сделан вывод о том, что экологический учет является частью традиционной учетной системы экономического субъекта, включающей оперативный, бухгалтерский и статистический учет, и может осуществляться как отдельно, так и в системе социального учета. Практическое использование результатов исследования может во многом способствовать более достоверному определению результативности и эффективности экологической деятельности корпораций.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Возникновение среди широкого круга заинтересованных лиц озабоченности результатами и последствиями экологической деятельности экономических субъектов обусловило необходимость формирования массива экологической информации и стало основой для возникновения и развития экологического учета.

В настоящее время его используют экономические субъекты, прежде всего крупные промышленные предприятия, расходы, обязательства и последствия экологической деятельности которых существенны для объективной оценки стоимости компаний, а также для повышения инвестиционной привлекательности, конкурентоспособности. Многие крупные организации сталкиваются с проблемами организации и ведения экологического учета чаще всего в связи с тем, что теоретические,

*Статья подготовлена Информационным центром Издательского дома «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ» при Воронежском государственном университете.

†Статья публикуется по материалам журнала «Международный бухгалтерский учет». 2015. № 3(345).

организационные и методические положения этого вида учета все еще недостаточно разработаны. Кроме того, открытым остается вопрос самого определения экологического учета, отсутствует единство взглядов на его объекты, не сформировано однозначной позиции ученых по поводу места экологического учета в системе видов учета.

Прежде всего следует отметить, что ни в западной, ни в отечественной науке и практике нет единства мнений о сущностных характеристиках экологического учета, позволяющих сформулировать его адекватное определение.

В 1992 г. на конференции Организации Объединенных Наций по окружающей среде и развитию (встрече «Планета Земля» на высшем уровне в Рио-де-Жанейро) была предложена концепция экологического учета как инструмента проведения последовательной политики в области устойчивого развития [11]. В Рекомендации 1653 «Об экологическом учете как инструменте устойчивого развития» Парламентской ассамблеи Совета Европы (2004) экологический учет представлен как система, которая может использоваться для выявления, организации, регулирования и представления данных и информации о состоянии окружающей среды в натуральных и стоимостных показателях.

В целом экологический учет промышленных предприятий зарубежными исследователями понимается как совокупность методов внутреннего управленческого учета, финансового учета для целей внешней отчетности, а также анализа затрат и результатов фактической производительности.

Среди российских ученых также нет однозначной точки зрения на понятие экологического учета. К.С. Саенко дает его определение как упорядоченной системы сбора, регистрации и обобщения информации в натуральном и денежном выражении о природных ресурсах, экологических обязательствах, хозяйственных операциях природоохранной деятельности организации путем сплошного, непрерывного документального учета природопользования хозяйствующего субъекта [13].

В исследовании «Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности» (Орел, 2005) Е.В. Ильичева рассматривает экологический учет как сегментарную область бухгалтерского учета, представленную в виде системы сбора регистрации и обобщения информации, которая обеспечит возможность выявления, оценки, планирования и прогнозирования, контроля и анализа экологических затрат и экологических обязательств. Л.В. Чхутиашвили представляет экологический учет как процесс отражения в системе бухгалтерского учета природоохранных затрат и обязательств организаций, а также социоэколого-экономических результатов деятельности хозяйствующих субъектов с целью управления бизнесом и достижения оптимальной эколого-экономической ниши на рынке товаров и услуг [19].

По мнению Н.Н. Рубановой, представленному в исследовании «Экологический учет на предприятиях промышленности строительных материалов» (Орел, 2005), бухгалтерский экологический учет – это процесс сбора, регистрации, обобщения и отражения в системе природоохранных затрат, природных активов, экологических фондов, резервов и обязательств, а также результатов деятельности хозяйствующих субъектов с целью управления и определения экологического потенциала предприятия.

В понятии экологического учета Л.П. Лазарева объединяет информационную функцию и экологическое управление, что обычно ассоциируется с учетом природных ресурсов, который в свою очередь определяется как сбор и аналитическое суммирование сведений о количестве и качестве имеющихся природных ресурсов для организации их рационального использования, планирования хозяйственной и природоохранной деятельности, прогнозирования тенденций развития отраслей природопользования и изменений окружающей среды в текущий период и в перспективе. С.М. Шапигузов

и Л.З. Шнейдман определяют экологический учет как систему учета природоохранной деятельности.

В приведенных определениях экологического учета прослеживается общий подход к тому, что его объект прежде всего представлен природоохранной деятельностью, а это не вполне точно, так как охрана природы не является функцией предприятий. По отношению к этим экономическим субъектам более целесообразно использовать понятие экологической деятельности. Кроме того, понятие экологического учета основано на законодательно закрепленном определении бухгалтерского учета с отражением специфики объектов.

Обзор дефиниций экологического учета позволяет представить уточненное его определение. Экологический учет – формирование документированной систематизированной информации об экологической деятельности экономического субъекта в соответствии с требованиями к учетной информации и составление на ее основе экологической отчетности. При этом экологическая отчетность – это отчетность о видах экологических активов, доходов и расходов, источниках финансирования экологической деятельности экономического субъекта, а также о его антропогенном воздействии на окружающую среду (техническом, химико-биологическом, физическом).

Одним из важных положений, формирующих представление об экологическом учете и его месте в системе видов учета и не имеющих единства взглядов ученых, является определение его объектов. Е.В. Ильичева в качестве основного объекта экологического учета определяет природоохранную деятельность организации.

С таким мнением авторы статьи могут согласиться лишь частично. Такого рода деятельность по отношению к экономическому субъекту, не являющемуся организацией государственного сектора, более уместно обозначать как экологическую деятельность. Кроме того, именовать объекты экологического учета общим понятием «экологическая деятельность» не достаточно, так как оно не в полной мере раскрывает их особенности и является, если более точно, его предметом. К.С. Саенко большее внимание уделяет вопросам учета расчетов по платному природопользованию, текущих затрат и капитальных вложений на природоохранную деятельность, т.е. тем объектам экологического учета, информация о которых может быть сформирована в процессе бухгалтерского учета. К.С. Саенко исследует также систему статистической отчетности, которая формируется в ходе экологической деятельности [13]. Ю.Ю. Смольникова обращает внимание на важность формирования информации об ущербе, наносимом промышленными предприятиями окружающей среде [15]. И.В. Замула, А.Л. Липова, В.В. Травин исследуют экологические обязательства потребителей как объект бухгалтерского учета [4], экологические доходы и расходы, финансовые результаты от экологической деятельности [5].

Близкую им позицию занимает М.А. Потехина, принимающая участие в дискуссии по вопросу учета экологических активов, обязательств и расходов [10]. Учету эколого-экономического результата землепользования, добавочного экологического капитала посвящены работы Е.А. Шелухиной и С.Г. Вегера [20, 2]. Ю.А. Суслова придает особую важность рассмотрению порядка учета экологических платежей [17].

Схожую позицию представляет Л.В. Масько, уделяя внимание не только формированию информации об экологических активах и обязательствах, но и соответствующему аудиту [9]. Из всех возможных объектов учета экологической деятельности Н.Г. Сапожникова и Эльвия Бурхан Кхудхур Мохаммед Али исследуют капитальные вложения, текущие расходы, а также источники финансирования этого вида деятельности: собственные средства корпорации, государственную помощь, заемные средства [14]. Эти труды и работы других авторов [6–8, 18] вносят значительный вклад в развитие представлений

об объектах экологического учета, но не являются исчерпывающими.

В связи с тем, что экологическая деятельность характеризуется не только финансово-хозяйственными показателями, предлагаем выделять в составе объектов экологического учета две группы:

1) объекты бухгалтерского учета, связанные с экологической деятельностью;

2) объекты – антропогенные экологические факторы.

В свою очередь объекты бухгалтерского учета, связанные с экологической деятельностью, можно разделять на группы, отражающие традиционное представление о двойственном характере предоставляемой информации об объектах бухгалтерского учета (рис. 1).

К активам, связанным с экологической деятельностью, относятся внеоборотные активы (нематериальные активы, результаты исследований и разработок, основные средства и др.) и оборотные активы (отходы, запасы, используемые в процессе эксплуатации основных средств экологического назначения и др.). Доходы от экологической деятельности могут представлять собой доходы от продажи энергии, отходов, предоставления в пользование основных средств экологического назначения, оказания услуг лабораторий и др.

Под фактами экологической жизни следует понимать сделки, события, операции, способные повлиять на состояние экологических активов, экологические доходы и расходы, источники финансирования экологической деятельности, а также антропогенное воздействие на окружающую среду.

Объекты по видам экологических расходов представлены авторами на основе традиционного их разделения в бухгалтерском учете и в соответствии с письмом Минфина России от 27.05.2011 № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации».

Текущие экологические расходы включают в себя связанные с экологической деятельностью:

– содержание и эксплуатацию объектов основных средств, их ремонт;

– сырье, материалы, топливо и электроэнергию, используемые при эксплуатации объектов;

– содержание персонала, обслуживающего объекты;

– рентные (лизинговые) платежи, платежи по страхованию сооружений и оборудования;

– сбор, хранение (захоронение) и переработку (обезвреживание), уничтожение, размещение отходов производства и потребления собственными силами;

– организацию самостоятельного контроля за вредным воздействием на окружающую среду и мониторинговые мероприятия, научно-технические исследования, управление экологической деятельностью;

– текущие мероприятия по сохранению и восстановлению качества окружающей среды, нарушенной в результате ранее проводившейся хозяйственной деятельности;

– обязательное страхование гражданской ответственности организации, эксплуатирующей опасный производственный объект;

– плату за негативное воздействие на окружающую среду;

– прочие текущие мероприятия по снижению вредного воздействия на окружающую среду и предотвращению изменения климата.

Капитальные экологические расходы включают в себя:

– строительство сооружений, охраняющих атмосферный воздух от загрязнения и предотвращающих изменения климата

(газо-пылеулавливающих установок и устройств, предназначенных для обезвреживания вредных веществ из газов, отходящих от технологических агрегатов и из вентиляционного воздуха перед выбросом в атмосферу, автоматических систем контроля за загрязнением атмосферного воздуха, установок по производству электроэнергии на базе альтернативных источников (ветровой и солнечной энергии, биогаза, термальных вод и др.);

– водоохранные и другие сооружения по сбору и очистке сточных вод;

– строительство установок по обезвреживанию, компостированию, переработке отходов производства и потребления;

– строительство противоэрозионных гидротехнических, противоселевых, противооползневых, противолавинных, противообвальных, включая береговые, сооружений; террасирование крутых склонов, рекультивация земель, оборудование контроля за загрязнением почвы и подземных вод и др.;

– мероприятия по защите и реабилитации земель, поверхностных и подземных вод;

– возведение объектов, направленных на защиту окружающей среды от шумового, вибрационного и других видов физического воздействия (экраны, щиты, перегородки, насыпи, изгороди);

– мероприятия по обеспечению радиационной безопасности окружающей среды, направленные на сокращение или предотвращение воздействия радиоактивных веществ на окружающую среду, реабилитацию загрязненных территорий, высокорадиоактивных отходов и др.;

– проектно-изыскательские и опытно-конструкторские работы по созданию природоохранного оборудования, установок, сооружений, предприятий и объектов, прогрессивной природоохранной технологии, средств защиты природных объектов от негативных антропогенных воздействий на окружающую среду.

Финансовые экологические расходы, в результате которых изменяются величина и состав собственного капитала организации (например, в случае целевого финансирования, предоставленного государственными органами, юридическими и физическими лицами), заемных средств (поступления от выпуска облигаций, погашение заемных средств, полученных на финансирование экологической деятельности и т.п.).

Собственные источники финансирования экологической деятельности могут состоять:

– из резервов, образованных за счет нераспределенной прибыли;

– из добавочного капитала, сформированного в процессе переоценки используемых в экологической деятельности внеоборотных активов;

– из государственной помощи, предоставляемой организациям на экологическую деятельность (экологический контроль, сбор, удаление отходов и очистка сточных вод, охрана объектов растительного и животного мира и среды их обитания, прикладные научные исследования в области охраны окружающей среды, другие вопросы в области охраны окружающей среды).

Заемные источники финансирования экологической деятельности могут состоять:

– из кредитов и займов, привлеченных для финансирования экологической деятельности;

– из заемных средств, привлеченных путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций, получения отсрочек и рассрочек оплаты от поставщиков и др.

Антропогенные факторы как объекты экологического учета следует различать в зависимости от способов определения их влияния на экологию в соответствии с видом экономической деятельности организации:

– факторы технического воздействия на экологию (режим функционирования оборудования, технологический цикл отходов, отклонение от эксплуатационных характеристик, превышение эксплуатационных характеристик и т.д.);

– факторы химико-биологического воздействия на экологию (предельно допустимая концентрация загрязняющих веществ (мг/дм^3, мг/кг, %), предельно допустимый выброс, предельно допустимый сброс);

– факторы физического воздействия на экологию: термические (тепловая энергия, температура), механические (максимально допустимые нагрузки оборудования), акустические (шумы), электрические (электрическая мощность, энергосбережение), ядерные и радиационные (излучение), макрокинетические и др.

Считаем, что предложенная группировка объектов экологического учета достаточно цельно представляет их основные виды, может во многом способствовать решению организационных и методических вопросов, а также достоверному определению не только результативности, но и эффективности экологической деятельности организации.

Однако возможна еще большая детализация объектов экологического учета в зависимости от применяемых стандартов отчетности и решения организации отражать информацию об обязательной и добровольной части экологической деятельности [1].

Важное научное и прикладное значение имеет исследование взаимосвязей видов учета. Различные авторы сравнивают экологический учет с бухгалтерским, управленческим, налоговым, но используют для этого разные признаки сравнения и приходят к разным выводам. Проведем обзор наиболее известных подходов к такому сравнению.

В упомянутом исследовании «Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности» Е.В. Ильичева сопоставляет экологический учет с бухгалтерским, включающим в себя финансовый, управленческий, налоговый учет, по следующим признакам:

- понятие;
- цель;
- задачи;
- пользователи информации;
- способы отражения учетной информации;
- свобода выбора методов ведения учета;
- основные объекты учета;
- основные отчеты;
- частота составления отчетности;
- степень надежности;
- обязательность ведения учета;
- основной внутренний документ, определяющий порядок ведения учета;
- нормативное регулирование.

Исследователь определяет экологический учет как самостоятельное направление бухгалтерского учета, сегментарную его область. Между этими видами учета есть взаимосвязь и взаимозависимость. На уровне организации экологический учет ведется в контексте действующих стандартов финансового и управленческого учета.

Основные отличия экологического учета: остов понятия строится на основе систем сбора, регистрации и обобщения информации, но со своей, «экологической» спецификой (планирования, контроля и анализа экологических затрат и обязательств).

Основу цели экологического учета составляет не формирование и достоверное информационное обеспечение для определенных нужд как для финансового, управленческого и налогового учета, а «координация экологической и экономической составляющей бизнеса, обозначение возможных рисков и затруднений, определение путей их преодоления».

Задача экологического учета – сбор и регистрация сведений для оценки экологических факторов и составления бухгалтерской отчетности. Пользователи этой информации делятся на внешних (инвесторы, налоговые органы, органы государственной власти др.) и внутренних (собственники и т.д.). В финансовом же учете это в основном внешние пользователи (налоговые инспекции, кредитные учреждения, поставщики, покупатели, инвесторы и др.), в управленческом – как правило, внутренние – управленческий персонал организации и т.п.

Экологический учет Е.В. Ильичева характеризует как сплошной, непрерывный документальный учет с использованием натуральных и стоимостных (денежных) измерителей.

Особенностью экологического учета является его отчетность – экологические декларации. Сроки составления экологической, финансовой и налоговой отчетности – месяц, квартал, год, управленческой – смена, день, неделя, месяц.

Степень надежности экологического учета наряду с финансовым и налоговым должна быть высокой и документально подтвержденной, лишь в управленческом учете допустимы примерные оценки. Экологический, финансовый и налоговый учет должен проводиться в соответствии с нормативно-правовыми документами Правительства РФ и органов, регулирующих эти виды учета, а за нарушение законодательства предусмотрена определенная ответственность [6].

Свое сравнение экологического, управленческого и финансового учета проводит О.С. Кожухова, показывая, что все эти виды являются логическим следствием бухгалтерского учета. Экологический учет определяется в широком смысле как информационный метод и одновременно как функция экологического управления. Этот исследователь, а также Э.К. Муруева в исследовании «Экологические аспекты бухгалтерского учета (на примере лесного сектора экономики)» (Санкт-Петербург, 2007) считают, что экономико-экологические показатели сгруппированы в подсистемах финансового и управленческого учетов, а экологическая информация является основанием для принятия управленческих решений.

Данные, формируемые только в рамках финансового и управленческого отчетов, не всегда пригодны для обеспечения экологической устойчивости и экологической деятельности хозяйствующего субъекта. Целью экологического учета О.С. Кожухова определяет создание и постоянное обновление информационной модели, «позволяющей на основе системы соответствующих показателей наиболее полно и эффективно оценить природоохранную деятельность предприятия за отчетный период и в динамике выявить влияние экономико-экологических процессов на финансово-хозяйственные перспективы функционирования предприятий» [8].

Как и Е.В. Ильичева, О.С. Кожухова полагает, что отличительной чертой экологического учета является его истинная регулируемость, и приоритеты отдаются внутриорганизационным потребностям. Исследователи считают, что наряду с финансовым, управленческим и налоговым учетом экологический входит в систему бухгалтерского учета. Можно считать альтернативным мнение Л.В. Чхутиашвили о том, что экологический учет включает в себя финансовый и управленческий учет, отчетность по экологическим показателям [18].

Авторы данной статьи предлагают несколько иную позицию, которая состоит в том, что экологический учет базируется на системе бухгалтерского учета, но не может быть осуществлен исключительно в его рамках. Так, технические, химико-биологические, физические характеристики антропогенного воздействия на окружающую среду невозможно получить в процессе бухгалтерского учета. Разделяя мнение ученых о взаимосвязи экологического учета с бухгалтерским, финансовым, управленческим отметим, что:

1) сравнение экологического учета с налоговым представляется излишним, так как на взгляд авторов, его нельзя считать отдельным видом учета;

2) для управления экологической деятельностью значение имеют не только экономические, но и экологические характеристики учитываемых объектов. При этом недостаточно приемов и способов бухгалтерского учета, часть экологической информации формируется в процессе статистического учета с применением его методов.

Для формирования объективного мнения о месте экологического учета в единой системе видов учета авторы считают целесообразной сравнительную характеристику, которая отличается от известных сопоставлением экологического учета со статистическим и оперативным, а также использованием следующих признаков: принципы, функции, предмет, объекты, субъекты, методы, измерители.

Общими принципами экологического, статистического и оперативного учета являются полнота, достоверность, своевременность – со спецификой интерпретации для каждого уровня управления. Принципы экологического учета отличаются более широким перечнем, что обусловлено формированием информации об экологической деятельности организации в процессе бухгалтерского учета.

Информационная и контрольная функции экологического учета присущи и другим видам учета. Экологический учет можно характеризовать функциями социального учета: защитной и социальной. Они проявляются в том, что сформированная в процессе экологического учета информация позволяет принимать управленческие решения по защите окружающей среды и снятию социальной напряженности по поводу экологических проблем.

Предметом экологического учета является «экологическая деятельность хозяйствующих субъектов – часть их хозяйственной деятельности, осуществляемой в процессе соблюдения природоохранного законодательства и норм, а также добровольных мероприятий по снижению и ликвидации отрицательного воздействия на окружающую природную среду, сохранению, улучшению и рациональному использованию природных ресурсов, уменьшению последствий негативного воздействия на окружающую среду и предотвращению изменения климата» [3].

Внутренние субъекты экологического учета идентичны субъектам оперативного учета в части отдельных структурных подразделений (руководители, планово-экономический отдел, бухгалтерия), а внешние – в части органов государственной власти, формирующих официальную статистическую информацию. Методы экологического учета включают в себя:

– методы бухгалтерского учета: документирование, инвентаризацию, оценку и калькуляцию, счета и двойную запись, отчетность;

– методы статистического учета: сбор, контроль, редактирование, сводки и группировку первичных статистических экологических данных;

– эколого-параметрические методы: результаты химических и физических экспериментов (газохромотографические, масс-спектрометрические, реакционно-газохроматографические, измерение массовой концентрации, вольт-амперометрические, хемилюминесцентные и другие), расчетные методы, методы компьютерного моделирования.

В процессе экологического учета, как и статистического, оперативного учета, используют натуральные, стоимостные, относительные измерители.

В качестве пояснений отдельных характеристик экологического учета приведем следующие положения.

Его нормативно-правовая база включает целый ряд документов.

1. Документы в области регулирования бухгалтерского учета: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», федеральные и отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета, стандарты экономического субъекта.

2. Законодательство и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах Правительства РФ, федеральных органов исполнительной власти, уполномоченных осуществлять выработку государственной политики и нормативно-правовое регулирование в сфере налогов и сборов, органов исполнительной власти субъектов РФ, исполнительных органов субъектов местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции (гл. 1 разд. 1 Налогового кодекса РФ).

3. Нормативно-правовые документы в области природопользования, охраны окружающей среды в соответствии с Федеральным законом от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды»: федеральные законы и принимаемые в соответствии с ними нормативные акты, федеральные и региональные программы, порядок экономической оценки воздействия хозяйственной или иной деятельности на окружающую среду, осуществления экологического мониторинга, нормативы качества окружающей среды, установленные на разных уровнях государственной власти. Стандарты экологической и социальной отчетности [12, 16].

4. Внутренняя документация хозяйствующего субъекта: учетная политика, система внутреннего экологического контроля, план экологических мероприятий, стандарты предприятия, официальный технический и эксплуатационный регламенты и т.п.

Состав внутренних субъектов экологического учета зависит от особенностей организационной структуры предприятия и может быть представлен:

– бухгалтерией, в ее составе – отделами по планированию и учету налогов, финансовым отделом и т.п.;

– отделом охраны природы, экологическим отделом, экологическим центром предприятия и др.;

– экоаналитическими центрами и лабораториями по контролю за выбросами, лабораториями очистных сооружений, водоочистными станциями и др.

Внешние субъекты экологического учета могут быть представлены привлеченными организациями, работающими на договорной основе с предприятием. Это могут быть мобильные лаборатории, осуществляющие деятельность в рамках действий, согласованных со специализированной инспекцией государственного экологического контроля и анализа, а также санитарно-эпидемиологическими службами; аналитические центры по охране окружающей среды и экспертизе, компании экологического аудита, органы государственной власти, осуществляющие формирование официальной статистической информации.

Пользователей информации следует объединить в две группы:

– внутренние: экологический отдел, бухгалтерия, специалисты по вопросам экологии, координирующие управленческие действия организационно-технологического характера, руководители экономического субъекта, персонал, профессиональные союзы и др.;

– внешние: федеральные, региональные, местные органы государственной власти, инвесторы, общественность, природоохранные организации и др.

Экологическая отчетность включает в себя:

– бухгалтерскую отчетность: бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах и приложения к ним;

– статистическую отчетность: форма № 2-ТП (воздух) годовая, № 2-ТП (воздух) срочная,

№ 2-ТП (отходы) годовая, № 2-ТП (радиоактивные вещества) годовая, № 2-ТП (радиоактивность), № 2-ТП (водхоз) годовая, № 1-водопровод, № 4-ОС годовая – сведения о текущих затратах на охрану окружающей среды и экологических платежах, № 18-КС годовая – сведения о капитальных вложениях на охрану окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов, № П-2 (квартальная) – сведения об инвестициях;

– налоговые формы: налоговые декларации по платежам за пользование природными ресурсами, за загрязнение окружающей природной среды, за негативное воздействие на окружающую среду (налоговые декларации по плате за пользование водными объектами, сводная налоговая декларация по земельному налогу);

– отчетность по экологическим стандартам, часть социальной отчетности, раскрывающей показатели экологической результативности.

Известно, что развитие теории и практики экологического учета обусловило возникновение социального учета, в процессе которого формируется информация об экономической, социальной и экологической результативности экономических субъектов. В связи с этим экологический учет можно вести как отдельно, так и в системе социального учета.

Приведенные обоснования позволяют определить позицию авторов относительно места экологического учета в системе видов учета. Экологический учет является частью традиционной учетной системы экономического субъекта, включающей оперативный, бухгалтерский, статистический учет, а также одним из блоков, формирующих основы социального учета.

В данном исследовании уточнено место экологического учета в системе видов учета на основе:

1) обобщения и критической оценки известных определений экологического учета;

2) уточнения определений экологического учета и экологической отчетности;

3) сравнения экологического учета не только с видами бухгалтерского учета, но и со статистическим, оперативным учетом по предложенным признакам сравнения: принципы, функции, предмет, субъекты, методы, измерители;

4) группировки объектов экологического учета: объекты бухгалтерского учета, связанные с экологической деятельностью (активы, доходы, расходы, источники финансирования); объекты – антропогенные экологические факторы (технического, химико-биологического, физического воздействия на экологию), а также введения нового понятия фактов экологической жизни, которые относятся к обеим выделенным группам объектов экологического учета.

Рисунок 1

Объекты экологического учета

Список литературы

1. *Бахтурина Ю.И.* Классификация корпоративной социальной ответственности как основа организации учета // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 46. С. 18–29.

2. *Вегера С.Г.* Учет экологической и антиэкологической земельной ренты как фактор обеспечения устойчивого землепользования // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 40. С. 31–45.

3. *Гоголева Т.Н.* Экологическая деятельность: теоретический и организационный аспекты экологического учета // Современная экономика: проблемы и решения. № 2. 2012. С. 129–135.

4. *Замула И.В., Липова А.Л.* Бухгалтерский учет экологических обязательств потребителей // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 22. С. 55–63.

5. *Замула И.В., Травин В.В.* Экологическая рента: идентификация в бухгалтерском учете и порядок распределения // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 14. С. 46–55.

6. *Илышева Н.Н., Балдеску Е.В.* Новые аспекты и индикаторы экологической результативности в нефинансовой отчетности по устойчивому развитию G4 // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 30. С. 2–7.

7. *Ильичева Е.В.* Сравнительная характеристика финансового, налогового, управленческого и экологического учета // Фундаментальные исследования. 2009. № 1. С. 66–67.

8. *Кожухова О.С.* Экологический учет и экологический контроллинг: взаимосвязь и интеграция. URL: http://www.uecs.ru/uecs-39-392012/item/1165-2012-03-26-11-23-42.

9. *Масько Л.В.* Методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами // Аудиторские ведомости. 2014. № 4. С. 63–75.

10. *Потехина М.А.* Транспорт и вопросы экологии в учете и отчетности // Транспортные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. 2011. № 5. С. 51–58.

11. Рио-де-Жанейрская декларация ООН по окружающей среде и развитию 1992 г. URL: http://www.un.org/ru.

12. Руководство GRI – стандарт отчетности в области устойчивого развития. URL: http://www.slideshare.net/vadimv/gri#13713206366251&hideSpinner.

13. *Саенко К.С.* Учет экологических затрат. М.: Финансы и статистика, 2005. 376 с.

14. *Сапожникова Н.Г., Эльвия Бурхан Кхудхур Мохаммед Али.* Информация об экологической деятельности в корпоративном учете и отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 15. С. 22–29.

15. *Смольникова Ю.Ю.* Бухгалтерский экологический учет: экологическая отчетность предприятий. URL: http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy-411/accounting-and-auditing-411/10982-411-0611.

16. Стандарт ИСО 14000 – основа экологической сертификации. URL: http://www.rospromtest.ru/content.php?id=257.

17. *Суслова Ю.А.* Экологические платежи // Бухгалтерский учет. 2014. № 1. С. 107–112; № 2. С. 95–99.

18. *Чхутиашвили Л.В.* Организация и совершенствование экологического учета на российских предприятиях // Lex russica. 2014. № 2. С. 185–198.

19. *Чхутиашвили Л.В.* Экологический бухгалтерский учет в российских организациях в рыночных условиях хозяйствования // Управленческий учет. 2012. № 11. С. 69–78.

20. *Шелухина Е.А.* Бухгалтерский учет земельной ренты в контексте экологизации сельского хозяйства // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 20. С. 11–21.

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Social and Environmental Accounting

ENVIRONMENTAL ACCOUNTING WITHIN THE SYSTEM OF ACCOUNTING TYPES

Tat'yana N. GOGOLEVA[a,•], Yuliya I. BAKHTURINA[b]

[a] Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation
tgogoleva2003@mail.ru

[b] Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation
jbakht@mail.ru

[•] Corresponding author

Article history:
Received 25 February 2015
Accepted 25 February 2015

Abstract

Importance The growing importance of environmental information and corporate sustainable development gave rise to environmental accounting. Notwithstanding several decades of its existence, many theoretical, organizational and methodological fundamentals remain underdeveloped. Scientists and practicing economists have no common point of view on the status of environmental accounting within the framework of accounting types, since opinions on the environmental accounting concept, scope, entities, methods, etc. are very disputable and controversial.

Objectives The research aims at determining the status of environmental accounting within the framework of accounting types, using generalization approach and critical evaluation of available characteristics.

Methods The article employs an analysis, system approach to explaining and substantiating theoretical, organizational and methodological provisions of environmental accounting. It specifies the status of environmental accounting within the framework of operational, financial, statistical and social accounting.

Results As a result of the research, we provide our own definitions of environmental accounting, environmental reporting, which differ from already existing definitions in terms of scope and items covered in reporting. We amplify the idea of environmental accounting scope and items and suggest splitting them into two groups, i.e. accounting items related to environmental activities and anthropogenic factors, and indicating their components. The article presents a new concept of 'facts of environmental activities'. The research compares principles, functions, scope, entities, authorities, methods, indicators of environmental accounting with identical components of operational and statistical accounting, and states the composition of environmental reporting.

Conclusions and Relevance We conclude that environmental accounting is a part of conventional accounting system used by entities and including operational, financial, statistical accounting. It may be kept separately or as part of social accounting. If practically used, the results of the research may contribute to articulating a more specific definition of productivity and efficiency of corporations' environmental activities.

Keywords: environmental accounting, environmental reporting, industrial enterprise, environmental activities, social accounting

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2015

Acknowledgments

The article is supported by the Publishing house FINANCE and CREDIT's Information center at the Voronezh State University.

The article is adapted from the *International Accounting* journal, 2015, No. 3(345).

References

1. Bakhturina Yu.I. [Corporate social responsibility classification as an accounting basis]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2013, no. 46, pp. 18–29. (In Russ.)

2. Vegera S.G. [Environmental and anti-environmental ground rent accounting as a factor of sustainable land use management]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2011, no. 40, pp. 31–45. (In Russ.)

3. Gogoleva T.N. [Environmental activity: theoretical and organizational aspects of environmental accounting]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Contemporary Economics: Issues and Solutions*, 2012, no. 2, pp. 129–135. (In Russ.)

4. Zamula I.V., Lipova A.L. [Consumers' environmental liabilities accounting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2014, no. 22, pp. 55–63. (In Russ.)

5. Zamula I.V., Travin V.V. [Environmental rent: identification in accounting, and distribution procedure]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2011, no. 14, pp. 46–55. (In Russ.)

6. Ilysheva N.N., Baldesku E.V. [New aspects and indicators of environmental performance in nonfinancial reporting on G4 sustainable development]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2013, no. 30, pp. 2–7. (In Russ.)

7. Il'icheva E.V. [Comparative analysis of financial, tax, management and environmental accounting]. *Fundamental'nye issledovaniya = Fundamental Research*, 2009, no. 1, pp. 66–67. (In Russ.)

8. Kozhukhova O.S. *Ekologicheskii uchet i ekologicheskii kontrolling: vzaimosvyaz' i integratsiya* [Environmental accounting and environmental controlling: correlation and integration]. Available at: http://www.uecs.ru/uecs-39-392012/item/1165-2012-03-26-11-23-42. (In Russ.)

9. Mas'ko L.V. [Methods for auditing transactions with environmental assets and environmental liabilities]. *Auditorskie vedomosti = Audit Bulletin*, 2014, no. 4, pp. 63–75. (In Russ.)

10. Potekhina M.A. [Transport and environmental issues in accounting and reporting]. *Transportnye uslugi: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Transportation Services: Accounting and Taxation*, 2011, no. 5, pp. 51–58. (In Russ.)

11. *Rio-de-Zhaneirskaya deklaratsiya OON po okruzhayushchei srede i razvitiyu 1992 g* [Rio Declaration on Environment and Development, 1992]. Available at: http://www.un.org/ru. (In Russ.)

12. *Rukovodstvo GRI – standart otchetnosti v oblasti ustoichivogo razvitiya* [GRI Sustainability Reporting Guidelines]. Available at: http://www.slideshare.net/vadimv/gri#13713206366251&hideSpinner. (In Russ.)

13. Saenko K.S. *Uchet ekologicheskikh zatrat* [Accounting for Environmental Costs]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2005, 376 p.

14. Sapozhnikova N.G., Elvia Burhan Khudhur Mohammed Ali. [Information about environmental activities in corporate accounting and reporting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2014, no. 15, pp. 22–29. (In Russ.)

15. Smol'nikova Yu.Yu. *Bukhgalterskii ekologicheskii uchet: ekologicheskaya otchetnost' predpriyatii* [Environmental accounting: enterprises' environmental reporting]. Available at: http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy-411/accounting-and-auditing-411/10982-411-0611. (In Russ.)

16. *Standart ISO 14000 – osnova ekologicheskoi sertifikatsii* [ISO 14000 as the environmental certification basics]. Available at: http://www.rospromtest.ru/content.php?id=257. (In Russ.)

17. Suslova Yu.A. [Environmental Payments]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2014, no. 1, pp. 107–112, no. 2, pp. 95–99. (In Russ.)

18. Chkhutiashvili L.V. [Organization and improvement of environmental accounting in the Russian entities]. *Lex Russica*, 2014, no. 2, pp. 185–198. (In Russ.)

19. Chkhutiashvili L.V. [Environmental accounting in Russian companies in the market economy]. *Upravlencheskii uchet = The Management Accounting Journal*, 2012, no. 11, pp. 69–78. (In Russ.)

20. Shelukhina E.A. [Accounting for ground rent in the context of agriculture greening]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2013, no. 20, pp. 11–21. (In Russ.)