

**КЛАССИФИКАЦИЯ ПРИРОДООХРАННЫХ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА\*****Маргарита Дашицыреновна ИВАНОВА**кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов,  
Бурятский государственный университет, Улан-Удэ, Республика Бурятия, Российская Федерация  
btipb@mail.ru**История статьи:**Получена 06.04.2017  
Получена в доработанном  
виде 11.04.2017  
Одобрена 22.05.2017  
Доступна онлайн 28.06.2017

УДК 657:574

JEL: M41

<https://doi.org/10.24891/ia.20.12.721>**Ключевые слова:**природоохранная  
деятельность,  
природоохранные затраты,  
классификационные  
признаки, классификация**Аннотация****Предмет.** В работе рассмотрены вопросы охраны окружающей среды, определена сущность природоохранных затрат, их классификация, классификационные признаки. Раскрыта сущность расходов и затрат, необходимость разработки и реализации экологической политики.**Цели.** Определить классификацию и признаки природоохранных затрат.**Методология.** Методологической основой исследования послужили работы отечественных авторов, определивших значение затрат, их влияние на себестоимость продукции организаций.**Результаты.** Рекомендованы признаки классификации природоохранных затрат. Определена классификация природоохранных затрат по различным признакам. Разработана детализированная номенклатура затрат.**Выводы.** Итогом работы является рекомендация, касающаяся отдельных видов классификации природоохранных затрат. Это поможет экономическим субъектам самостоятельно определить квалификационные признаки природоохранных затрат для построения системы бухгалтерского учета, которая обеспечит исчерпывающую учетную информацию о фактических затратах на природоохранную деятельность.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

Экономическим субъектам предоставляются огромные возможности при формировании учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета. Прежде всего это наблюдается в перечне расходов, выборе методов их признания в бухгалтерском учете.

Современная практика учета постепенно осваивает зарубежные стандарты финансовой отчетности, а соответственно, и прогрессивный опыт организации бухгалтерского учета.

Принцип деления затрат по видам деятельности, по их значению в процессе воспроизводства является определяющим постулатом в практике бухгалтерского учета. В связи с этим производится группировка затрат, формирующих себестоимость, выделяются источники финансирования затрат.

Практика учета затрат в большинстве случаев содержит информацию о суммах затрат по разработанным предприятиями номенклатурам калькуляционных статей

в целом по хозяйствующему субъекту, тогда как указанные сведения по подразделениям остаются в первичных документах. Для формирования информации о затратах по цехам, функциональным службам (видам деятельности) неизбежны трудоемкие дополнительные выборки, расчеты и другие учетные работы. Кроме того, необходимыми условиями являются качество учетной информации, оперативность и достоверность.

Поэтому очевидна актуальность использования группировок затрат по местам их возникновения и объектам учета, обеспечивающих создание качественной учетной информации о формировании затрат на природоохранную деятельность и их результатах.

Первоочередным в разработке специальных методик бухгалтерского учета природоохранных затрат является формирование детализированной классификации природоохранных затрат для учетно-аналитических целей, позволяющей позиционировать их в составе совокупных затрат предприятия. Одним из важнейших принципов учета природоохранных затрат следует считать их максимально возможную детализацию в аналитическом учете.

\* Благодарю Ефима Абрамовича МИЗИКОВСКОГО, доктора экономических наук, профессора ННГУ им. Н.И. Лобачевского, за помощь и консультации по вопросам исследования.

Общее мнение заключается в том, что целесообразно выделить две основные составляющие природоохранных затрат, а именно, прямые затраты, связанные с выполнением природоохранных мероприятий, и косвенные – состоящие из сумм экономического ущерба, что неизбежно на предприятиях, испытывающих воздействие загрязнения.

В связи с тем, что производство товаров, работ и услуг сопровождается массивным воздействием на природу, людей, различные объекты, становится актуальным комплекс экстерналий, которыми, по мнению экологов, являются внешние эффекты или последствия экономической деятельности, положительно или отрицательно воздействующие на субъектов этой деятельности<sup>1</sup>.

С финансовой точки зрения экстерналии несет все общество. Поэтому государственные органы, регулирующие охрану окружающей среды<sup>2</sup>, имеют право и реальные рычаги обязать предприятия нести индивидуальную ответственность за экологическую чистоту своего производства посредством возмещения наносимого ущерба из собственных средств. Известно, что особое место в обеспечении общественных интересов в сфере экологии занимают налоги, уплачиваемые предприятиями, загрязняющими среду обитания, в размере, равном экстерналии затратам. Это преобразует внешние затраты во внутренние.

В работах Е.Ю. Вороновой<sup>3</sup>, Р.В. Борисова<sup>4</sup>, А.А. Мицкевича [1] и других авторов приводятся различные классификационные признаки, по которым группируются затраты предприятия. Существенных отличий между ними практически нет, тем не менее, каждый из авторов обосновывает собственную позицию по этому вопросу. При этом

<sup>1</sup> Потравный И.М., Лукьянчиков Н.Н. Экономика и организация природопользования: учебник / 4-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 688 с.

<sup>2</sup> Приказ Федеральной службы по надзору в сфере природопользования от 17.03.2008 № 93 «О порядке финансирования природоохранных мероприятий из средств федерального бюджета на 2008 год».

<sup>3</sup> Воронова Е.Ю. Управленческий учет: учебник. М.: Юрайт, 2016. 428 с.

<sup>4</sup> Борисов Р.В. Управленческий учет в условиях современной российской экономики: учебно-методическое пособие. Волгоград: Изд-во Волгоградского гос. ун-та, 2002. 90 с.

некоторые авторы отмечают, что под природоохранными затратами они понимают затраты на предупреждение экологических нарушений с помощью природоохранных мероприятий. Природоохранными мероприятиями, как правило, считаются любые действия, сохраняющие природные системы, природные ресурсы, их количество и качество.

Ряд отечественных специалистов рассматривают термин «издержки производства» как затраты на вводимые факторы или экономические ресурсы<sup>5,6,7</sup>. При этом затраты принимаются как альтернативные (или вмененные), то есть стоимость любого ресурса, выбранного для производства, определяется при наилучшем варианте его использования.

В действующих бухгалтерских стандартах России используется термин «расходы»<sup>8</sup>. Как видим, столь краткое цитирование дает основание говорить об идентичности терминов «затраты» и «расходы». На наш взгляд, руководствуясь законом формальной логики, можно выстроить следующую терминологическую цепочку: «затраты» → «тратить и расходовать» → «расходы». Таким образом, термин «затраты» вобрал в себя смысл термина «расходы». В специальной литературе чаще всего используется термин «затраты», то есть стоимость расхода в принятой оценке, который можно обосновать, документально подтвердить и рассчитать его конкретную суммарную величину.

Затраты на природоохранную деятельность представляют собой расходование материальных, стоимостных и трудовых ресурсов на устранение отрицательного влияния технологического процесса на окружающую среду и жизнедеятельность населения, а также на осуществление политики предприятия в сфере экологии.

<sup>5</sup> Морозова Е.В. Проблемы бухгалтерского учета процесса природопользования // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 12. С. 58–62.

<sup>6</sup> Шимова О.С., Соколовский Н.К. Экономика природопользования: учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 2009. 377 с.

<sup>7</sup> Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики: учебное пособие. М.: Бухгалтерский учет, 2004. 376 с.

<sup>8</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 № 33н.

Информация о природоохранных затратах в учете отдельно не формируется, они все «растворяются» в стандартных элементах затрат. Отдельные данные относительно указанных затрат можно получить лишь из данных о расчетах с бюджетом по экологическим платежам, учтенных в кредитовых оборотах на бухгалтерском счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». Как и другие затраты, затраты на природоохранные мероприятия требуют проведения количественной и стоимостной оценки, мониторинга и анализа их состояния и движения, что, разумеется, невозможно без их системного учета.

Особенности отражения экологических затрат в бухгалтерском учете и их анализа рассматривались в работах О.Ф. Балацкого и Е.В. Кирсановой [2], А.И. Белоусова [3], С. Валовой [4], Н.А. Голубевой<sup>9</sup>, Т.А. Деминой [5], А.В. Зотова [6], Е.В. Рюминой [7], К.С. Саенко [8] и др. Признание, отражение и списание затрат на природоохранные мероприятия позволяют предусмотреть источники их финансирования и использовать различные схемы инвестиций: кредитование, лизинг и др.

Природоохранная деятельность характеризуется тем, что реализация политики в сфере экологии на предприятиях требует проведения ряда мероприятий, вызывающих затраты, которые можно сгруппировать следующим образом<sup>10</sup>:

- расходы на проведение опытно-исследовательских работ природоохранного значения;
- платежи за нормативные и сверх норм выбросы и сбросы загрязняющих веществ;
- плата за нарушение природоохранного законодательства;
- плата за использование природных ресурсов;
- плата за используемые кредитные ресурсы на осуществление экологических мероприятий.

<sup>9</sup> Голубева Н.А. Учет эколого-социальных затрат // *Международный бухгалтерский учет*. 2009. № 9.

<sup>10</sup> Приказ Федеральной службы по надзору в сфере природопользования от 17.03.2008 № 93 «О порядке финансирования природоохранных мероприятий из средств федерального бюджета на 2008 год».

Мероприятия, проводимые для улучшения окружающей среды, и связанные с ними затраты можно рассматривать, с одной стороны, как возведение природоохранных комплексов, а с другой – как эксплуатацию этих комплексов<sup>11</sup>. Поэтому необходимо выделить самостоятельную группу затрат, включающую затраты на снижение воздействия на окружающую природную среду. К ним относятся:

- процессы по очистке воды для технических целей, выявление более чистых источников забора воды, по очистке воздуха для производственных нужд;
- создание санитарно-защитных зон;
- приспособление хозяйственных фондов к воздействию химических веществ (коррозионные процессы).

Это укрупненные группы затрат, поэтому необходима их детализация по определенным классификационным признакам, в первую очередь – по назначению и по видам природоохранных мероприятий. (*рис. 1*).

Затраты на природоохранные мероприятия, выделяемые по производственно-экономическому признаку, имеют некую особенность: они не материализуются в произведенную продукцию, прирост таких затрат, соответственно, не дает увеличения производства, как и их отсутствие не приводит к снижению производства продукции. Отражение природоохранных затрат в системе бухгалтерского учета возможно при выделении двух классификаций: производственно-экономической и учетно-аналитической. Разделение природоохранных затрат позволяет выделить объекты учета деятельности предприятия в сфере охраны природы, что даст возможность создания механизма управления этими объектами.

Следовательно, предлагаемая классификация нужна для выделения природоохранных затрат в общем объеме бюджетного финансирования, которые необходимы для снижения последствий негативного влияния на окружающую среду.

<sup>11</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011): приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2011 № 125н.

Учетно-аналитическая классификация необходима для детализации затрат на природоохранную деятельность по их экономическим элементам, причем состав элементов является общепринятым. Существующая классификация производственных затрат по способу включения в себестоимость продукции применительно к природоохранным мероприятиям имеет свою специфику. Вариант такой классификации представлен на *рис. 2*.

По указанной классификации в статистической отчетности к природоохранным затратам относят затраты на длительную эксплуатацию основных средств, используемых в целях охраны природной среды и проведения крупномасштабных природоохранных процессов. В учете непростые по структуре и факторам формирования затраты на природоохранные мероприятия следует детализировать, а затем обобщать, используя рекомендованные учетные классификации. Также можно говорить и о другом подходе к построению экономической классификации природоохранных затрат, который, по нашему мнению, наиболее приемлем для использования в бухгалтерском учете (*рис. 2*). К рассмотренным классификациям можно добавить классификацию природоохранных затрат по периодам вложения.

Следует отметить, что каждая из представленных классификаций затрат на природоохранные мероприятия является объективной основой исследования экономического назначения затрат и построения их системного бухгалтерского учета.

Структура, группировка затрат на природоохранные мероприятия позволяют обеспечить достаточную информацию о фактических затратах на природоохранную деятельность. Более того, рекомендуемая детализация указанных затрат соответствует требованиям экономического анализа, статистики, является полезной и доступной для рассмотрения и принятия управленческих решений, направленных на целевое и экономичное расходование средств в природоохранной деятельности организаций.

Наиболее приемлемой является классификация затрат на природоохранные мероприятия по их типу. Это возможно реализовать, применяя один из принципов разделения затрат, а именно, на текущие и капитальные (*рис. 3, 4, 5*).

Также следует отметить, что наблюдаются изменения в природоохранном законодательстве. В частности, в приказе Федеральной службы по надзору в сфере природопользования рассмотрены мероприятия по сохранению окружающей среды, которые необходимо признать и отразить в учете, используя классификационные признаки<sup>12</sup>.

Обработка и представление информации об охране природы требует использования обоснованной классификации затрат на эти мероприятия. Пользователи информации о природоохранных затратах имеют различные цели и применяют разную методологию и методику обработки информации о расходах на природоохранные мероприятия. Одни авторы предлагают узкий перечень расходов, другие – более широкий. В статье сделана попытка определения классификации затрат на природоохранные мероприятия. Наиболее оптимальным, на наш взгляд, является подход, когда существует ограниченный перечень расходов на природоохранные мероприятия. Это облегчает задачу формирования сопоставимых данных.

Если в организации существует потребность в обособленном учете природоохранных затрат, то в этом случае разрабатываются и утверждают локальные документы, которые называются внутренними учетными стандартами организации.

Следует отметить, что качественную основу для внутренних стандартов могут создать отраслевые указания и рекомендации, разработанные профессиональными бухгалтерскими некоммерческими организациями.

Таким образом, экономические субъекты должны самостоятельно определить квалификационные признаки природоохранных затрат с целью построения системы их бухгалтерского учета, которая обеспечит исчерпывающие учетные данные о фактических затратах на природоохранную деятельность и позволит сформировать достоверную, соответствующую реалиям информацию.

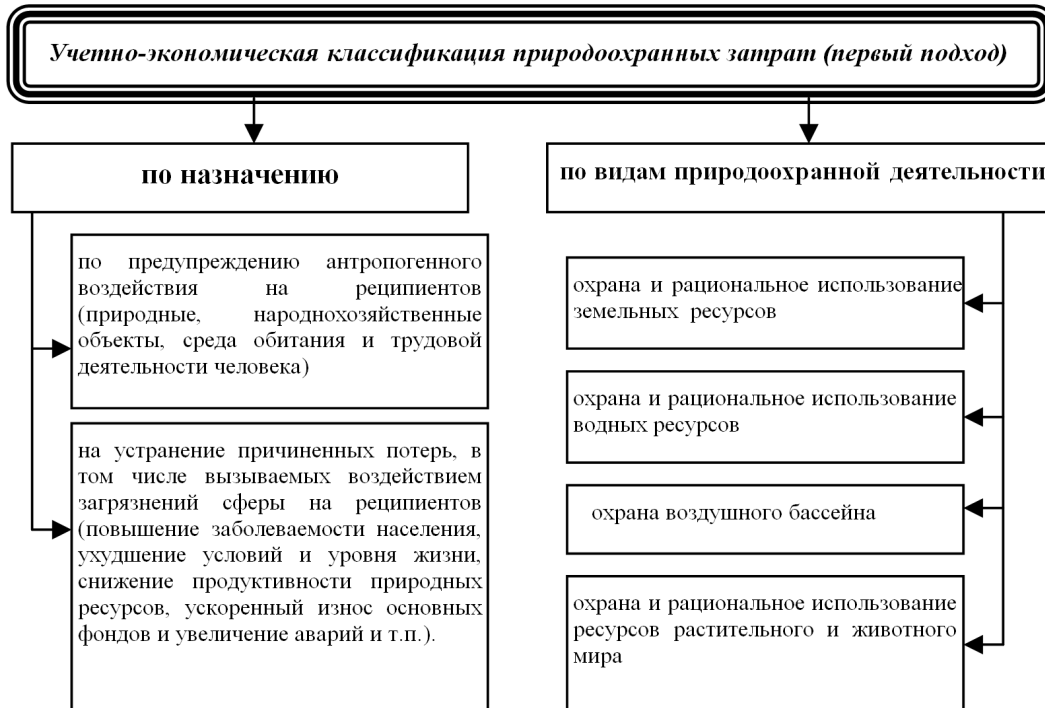
<sup>12</sup> Приказ Федеральной службы по надзору в сфере природопользования от 2.10.2009 № 292 «Об утверждении Временного регламента организации планирования контрольно-надзорной деятельности Росприроднадзора и его территориальных органов». URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/2069894/>

**Рисунок 1**

**Классификация природоохранных затрат по видам работ в природоохранной деятельности**

**Figure 1**

**Classification of environmental costs by type of environmental activity**



*Источник:* составлено автором

*Source:* Authoring

**Рисунок 2**

**Классификация затрат по способу их включения в себестоимость работ в системе природоохранной деятельности**

**Figure 2**

**Classification of costs based on the method of their inclusion in the cost of works within the environmental management system**



Источник: составлено автором

Source: Authoring

**Рисунок 3**

**Классификация природоохранных затрат по периодам вложения**

**Figure 3**

**Classification of environmental costs by period when they were incurred**



*Источник:* составлено автором

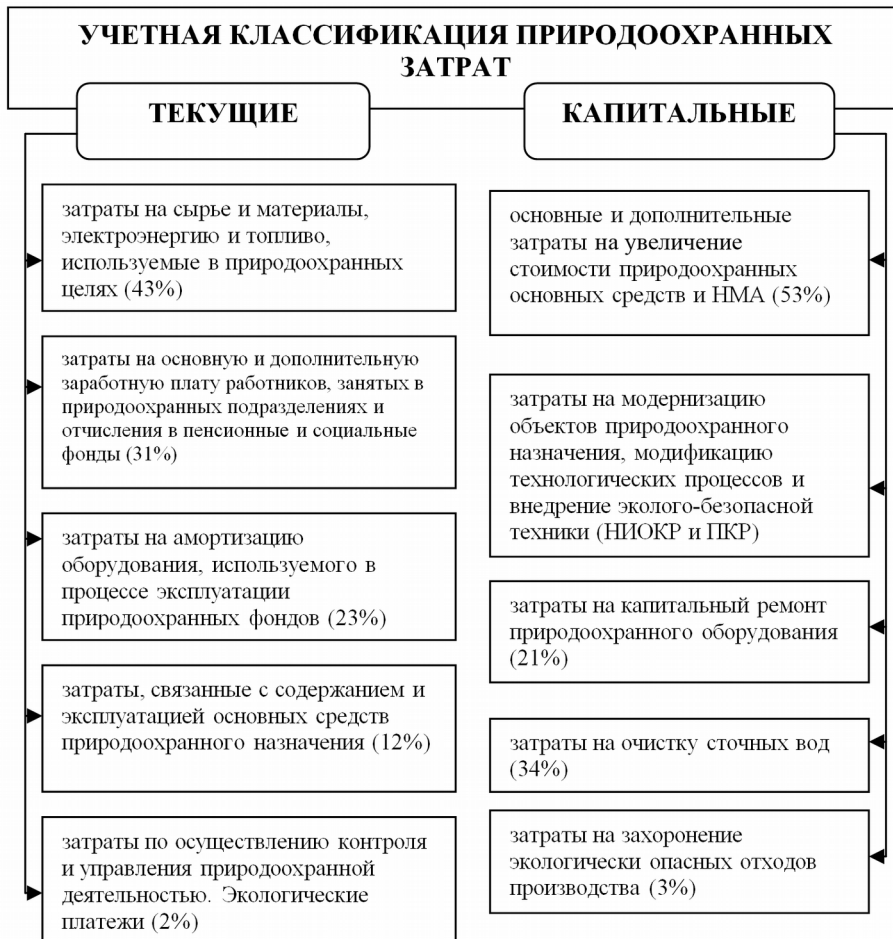
*Source:* Authoring

**Рисунок 4**

**Основные группы затрат и их структура по усредненным показателям крупных предприятий региона (по данным статистики региона)**

**Figure 4**

**Major groups of costs and their structure according to average indicators of large enterprises in the region (based on region's statistics)**



*Источник:* составлено автором

*Source:* Authoring

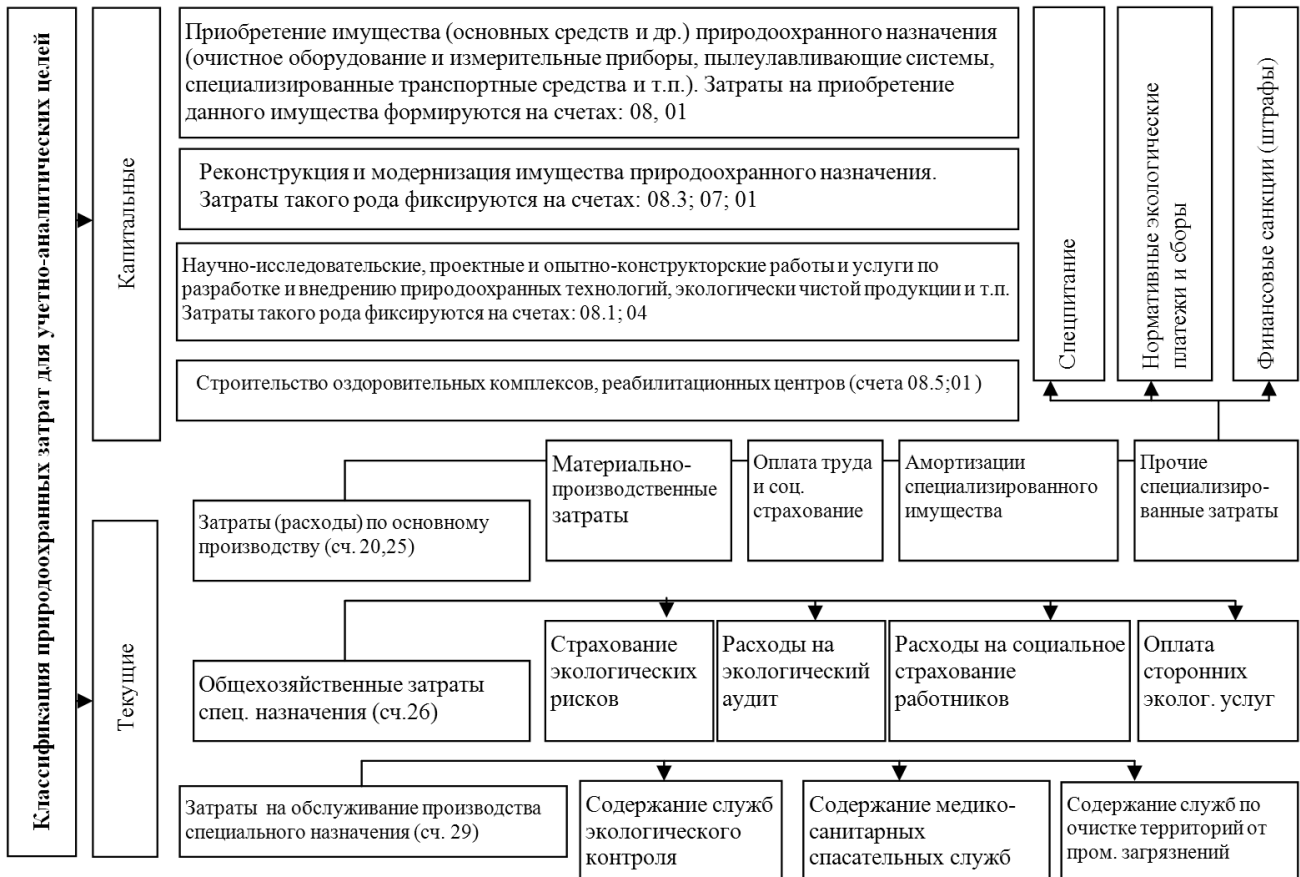


**Рисунок 5**

**Разграничение природоохранных затрат для организации их бухгалтерского учета**

**Figure 5**

**Distinction of environmental costs to organize their accounting**



Источник: составлено автором

Source: Authoring

## Список литературы

1. *Мицкевич А.А.* Управление затратами и прибылью. М.: ОЛМА-ПРЕСС Инвест, 2003. 192 с.
2. *Балацкий О.Ф., Кирсанова Е.В.* Некоторые вопросы отражения эколого-экономической информации в финансовой и статистической отчетности предприятия // *Вісник Сумського державного університету. Економіка*. 2005. № 2(74). С. 13–21.
3. *Белоусов А.И.* Особенности учета затрат и активов в экологическом управленческом учете // *Управленческий учет*. 2005. № 2.
4. *Валова С.* «Экологические» платежи: исчисление и уплата // *Учреждения физической культуры и спорта: бухгалтерский учет и налогообложение*. 2007. № 2.
5. *Демина Т.А.* Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность. М.: Финансы и статистика, 1990. 112 с.
6. *Зотов А.В.* Об отражении в бухгалтерском учете затрат и их влияние на финансовые показатели предприятия // *Финансовый вестник Воронежского государственного аграрного университета*. 2005. № 14. С. 78–82.
7. *Рюмина Е.В.* Экономический анализ ущерба от экологических нарушений. М.: Наука, 2009. 331 с.
8. *Саенко К.С.* Учет экологических затрат. М.: Финансы и статистика, 2005. 376 с.

## Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**CLASSIFICATION OF ENVIRONMENTAL COSTS IN THE ACCOUNTING SYSTEM****Margarita D. IVANOVA**Buryat State University, Ulan-Ude, Republic of Buryatia, Russian Federation  
btipb@mail.ru**Article history:**Received 6 April 2017  
Received in revised form  
11 April 2017  
Accepted 22 May 2017  
Available online 28 June 2017**JEL classification:** M41<https://doi.org/10.24891/ia.20.12.721>**Keywords:** environmental management, environmental costs, classification, criterion**Abstract****Subject** The paper deals with environmental control, defines the nature of environmental costs, their classification and classification criteria. It describes the essence of costs and expenses and the need to develop and implement environmental policies.**Objectives** The aim of the study is to define the classification of environmental costs and their properties.**Methods** The methodological framework for the study is works of national authors, who defined the importance of environmental costs and their impact on the cost of production of organizations.**Results** The paper provides recommendations on classification criteria of environmental costs, defines classification of environmental costs based on various criteria, presents a detailed list of costs.**Conclusions** The offered classification of environmental costs will enable economic entities to independently determine the criteria of environmental costs to build an accounting system that will provide exhaustive information on actual costs of environmental activities.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

**Acknowledgments**

I extend my sincere gratitude to Efim A. MIZIKOVSKII, Doctor of Economics, Professor of National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, for his assistance and advice during the research.

**References**

1. Mitskevich A.A. *Upravlenie zatratami i pribyl'yu* [Managing the costs and profit]. Moscow, OLMA-PRESS Invest Publ., 2003, 192 p.
2. Balatskii O.F. [Certain issues of reporting the ecological and economic information in financial and statistical statements of the enterprise]. *Вісник Сумського державного університету, Економіка*, 2005, no. 2(74), pp. 13–21. (In Russ.)
3. Belousov A.I. [Specific features of accounting for costs and assets in environmental management accounting]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2005, no. 2. (In Russ.)
4. Valova S. [Environmental charges: Calculation and payment]. *Uchrezhdeniya fizicheskoi kul'tury i sporta: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Enterprises of Physical Culture and Sports: Accounting and Taxation*, 2007, no. 2. (In Russ.)
5. Demina T.A. *Uchet i analiz zatrat predpriyatii na prirodookhrannuyu deyatel'nost'* [Accounting for and analysis of expenses of enterprises related to environmental protection activities]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1990, 112 p.
6. Zotov A.V. [On recording costs in financial accounting and their impact on financial performance of the company]. *Finansovyi vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Financial Bulletin of Voronezh State Agricultural University*, 2005, no. 14, pp. 78–82. (In Russ.)

7. Ryumina E.V. *Ekonomicheskii analiz ushcherba ot ekologicheskikh narushenii* [Economic analysis of damage caused by environmental non-compliance]. Moscow, Nauka Publ., 2009, 331 p.
8. Saenko K.S. *Uchet ekologicheskikh zatrat* [Accounting for environmental costs]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2005, 376 p.

#### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.