

Отдельные аспекты организации бухгалтерского экологического учета на сельскохозяйственных предприятиях

@ Ковалёва Наталья Николаевна,

канд. экон. наук, доцент
зам. директора СЭИ по учебной работе
БГУ им. акад. И. Г. Петровского
243365, Брянская обл., Выгоничский район,
п. Кокино, ул. Советская, д. 1, кв. 58
kovaleva-nat@yandex.ru

Статья поступила 15 марта 2012 г.

В статье рассматриваются факторы воздействия сельского хозяйства на экосистемы, определено место экологического учета в системе бухгалтерского учета и предложена методика учета экологических платежей в агропредприятиях.

Ключевые слова: бухгалтерский экологический учет; экосистема; экологические платежи; нормативные платежи; сверхнормативные платежи.

SEPARATE ASPECTS OF THE ORGANIZATION OF THE ACCOUNTING ECOLOGICAL ACCOUNT AT THE AGRICULTURAL ENTERPRISES

Kovaleva Natalia

Factors of influence of agriculture on ecosystems are considered in article, the place of the ecological account in system of accounting is defined and the technique of the accounting of ecological payments in the agrarian enterprises is offered.

Key words: accounting ecological account; ecosystem; ecological payments; standard payments; payments above permitted standard.

ОСНОВНЫЕ ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ, ОБУСЛОВЛЕННЫЕ ВЕДЕНИЕМ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА

Интенсивное развитие сельского хозяйства оказывает существенное влияние на окружающую среду, которое проявляется, чаще всего,

в виде негативных экстерналий. Увеличение пашни, использование современных мощных тракторов и сельскохозяйственной техники, применение ненормируемого количества органических и минеральных удобрений, средств защиты растений и животных приводит к разрушению кругооборота веществ в биосфере.

Воздействия человека на окружающую среду приобретает угрожающие масштабы. На загрязнение окружающей среды сильное воздействие оказывает земледелие, которое проявляется в виде сведения природной растительности на сельхозугодия, распашке земель, обработке (рыхлении) почвы, применении минеральных удобрений и ядохимикатов, мелиорации земель. В результате воздействия на почву происходит разрушение почвенных экосистем, потеря гумуса, разрушение структуры и уплотнение почвы, водяная и ветровая эрозия почвы.

Менее факторным, но достаточно значимым воздействием на экосистему является животноводство. К основным факторам воздействия животноводства на экологию относятся перевыпас (выпас скота в количествах, превышающих способности пастбищ к восстановлению) и переработанные отходы животноводческих комплексов.

Выпас животных приводит к уменьшению биомассы растений и изменению в видовом составе растительного сообщества. При длительном выпасе почва уплотняется, поверхность пастбищ оголяется, усиливается испарение, которое приводит к ландшафтному изменению. Кроме того, животноводческие комплексы загрязняют природные воды отходами и стоками. Многократное повышение концентрации органических веществ в пресноводных водоемах, а затем в прибрежной зоне

морской акватории существенно уменьшает содержание кислорода в воде, приводит к изменению сообщества водных микроорганизмов, нарушению пищевых цепей, может вызвать гибель рыбы и другие последствия.

Одновременно с окультуриванием площадей возникает проблема выноса вместе с урожаем основной части элементов почвы (см. рисунок). За период возделывания земледельческих культур почвенный покров потерял до 15 % исходного запаса органических веществ. Скорость потери гумуса за последние 50 лет примерно в два с половиной раза превышала такую же на протяжении последних 300 лет.

Для восстановления плодородия почвы сельскохозяйственные товаропроизводители вносят минеральные удобрения. В настоящее время мировое потребление удобрений составляет свыше 90 млн т в год. Удобрения не только компенсируют вынос из почвы азота, фосфора и калия, но и нередко оказываются избыточными, заражают подземные и поверхностные воды.

Внесение минеральных удобрений в расчете на один гектар сельскохозяйственных угодий в динамике увеличивается как в целом по России, так и по Брянской области, составляет около 36 кг (при нормативном 29 кг) (табл. 1). Обработка земельных угодий минеральными удобрениями в РФ возросла в 1,15 раза по сравнению с 2007 г. и в 1,25 раза по сравнению с 1970 г. Около половины возделываемых

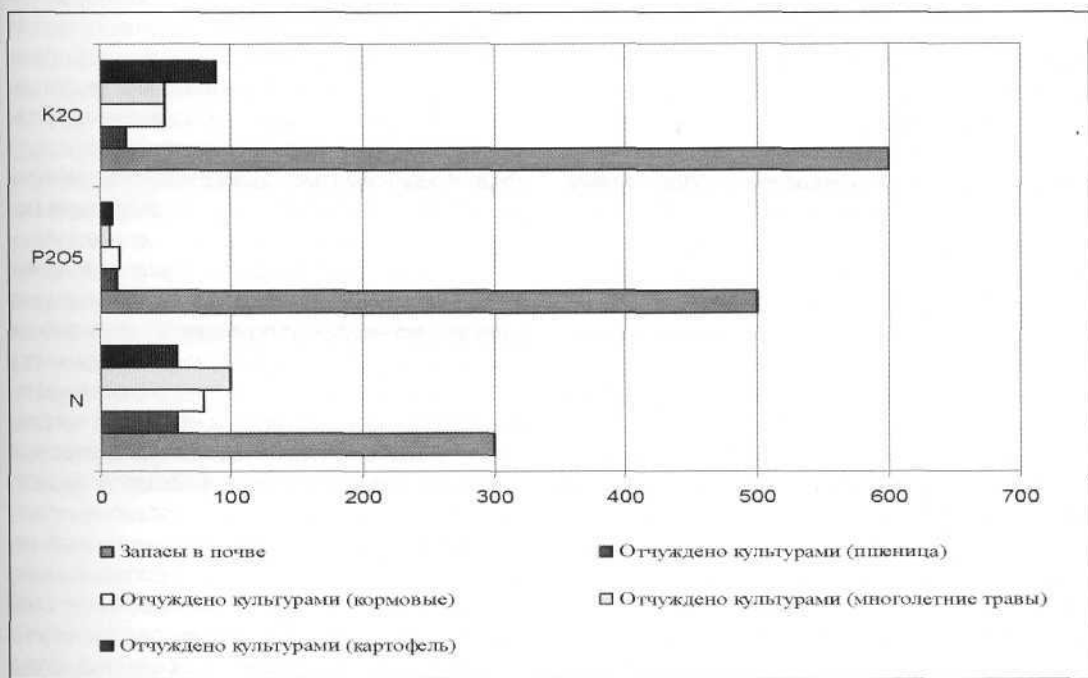


Рисунок. Потери основных микроэлементов за год при среднем урожае для пахотного слоя дерново-подзолистой почвы

Внесение минеральных удобрений под посевы в РФ

Показатели	Год											
	1970	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	
Внесено минеральных удобрений (в пересчете на 100 % питательных веществ) всего:												
• РФ, т	3,3	1,4	1,3	1,5	1,3	1,4	1,4	1,5	1,7	1,9	1,9	
• Брянская обл., тыс. т	–	–	–	20,2	21,8	18,00	15,4	17,9	14,7	16,4	17,1	
На 1 га:												
• РФ, кг	28	19	19	21	21	23	25	27	32	36	36	
• Брянская обл., кг	–	–	–	29	34	32	29	35	29	34	35	
Удельный вес площади с внесением минеральных удобрений во всей посевной площади:												
• РФ, %	36	27	28	30	29	31	32	34	39	44	45	
• Брянская обл., %	–	–	–	39	41	41	44	45	46	47	47	

земель сельскохозяйственными товаропроизводителями на территории Брянской области обрабатываются с внесением минеральных удобрений.

Получение высоких урожаев в настоящее время невозможно без использования различных ядохимикатов для защиты растений – пестицидов, потребление которых превышает 4 млн т в год. Большинство ядохимикатов очень токсично, не имеет аналогов среди природных соединений, медленно разлагается микроорганизмами, поэтому последствия их применения трудно предсказать. Самоназвание ядохимикатов – ксенобиотики в переводе означает «чужие для жизни». Бесконтрольное использование ядохимикатов приводит к тому, что они накапливаются в почве, в воде и, главное, включаются в экологические пищевые цепи: переходят из почвы и воды в рацион животных, в итоге попадают в организм человека с пищей.

Необратимое воздействие на почву, изменяющее ее коренные свойства, оказывают орошение и осушение. В прошлом веке площади земледелия расширились с 40 млн га до 270 млн га, из которых орошаемые земли занимают 13 % пашни, а их продукция превышает 50 % всей сельскохозяйственной продукции. Известкование кислых почв в России сократилось в 13 раз по сравнению с 1970 г. и в 5 раз на территории Брянской области. В то же время происходит резкое увеличение внесения известняковой муки и материалов в расчете на 1 га обрабатываемых земель.

По сравнению с 1970 г. внесено известняковой муки в РФ в 2,15 раза больше (табл. 2).

В настоящее время российские сельскохозяйственные товаропроизводители оценивают соответствие экологических характеристик нормативным требованиям, прежде всего в отношении соблюдения нормативов прямого и косвенного воздействия на окружающую среду, предельно допустимых концентраций загрязняющих веществ и уровней шума, излучения, вибрации, а также требований к технологическим процессам и выпускаемой сельскохозяйственной продукции или производимым работам. В борьбе с сельскохозяйственными вредителями наряду со специальными приемами стали шире использоваться биологические препараты направленного действия, оказывающие менее губительное воздействие на экосистему.

Критериями оптимального управления является не только достижение максимального урожая, но и предотвращение загрязнения внешней среды, поддержания нормального функционирования естественных сообществ. Это может быть достигнуто не только посредством ведения экологического органического сельского хозяйства, но и благодаря грамотно организованному бухгалтерскому учету на предприятии. Отсутствие полноценной информации о процессах природопользования сельскохозяйственных товаропроизводителей создает большой круг проблем для различных стейкхолдеров (заинтересованных лиц), повышает всю совокупность социальных, производственных и финансовых рисков.

Показатели	Год									
	1970	2000	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Произвестковано кислых почв:										
• РФ, млн га		2,6	0,4	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3	0,3
• Брянская обл., тыс. га	–	–	20,8	16,0	15,0	13,9	9,9	5,4	3,7	4,1
Внесено известняковой муки и других известковых материалов, всего:										
• РФ, т	10,3	2,8	2,5	2,6	2,4	2,3	2,3	2,1	2,3	1,8
• Брянская обл., тыс. т	–	–	117,3	92,0	84,4	80,2	60,9	34,0	22,0	21,9
на 1 га:										
• РФ, т	3,9	6,8	6,8	6,9	6,7	6,6	7,2	7,2	7,7	8,4
• Брянская обл., т	–	–	5,6	5,8	5,6	5,8	6,2	6,3	5,9	6,1
Проведено гипсование солонцовых почв, тыс. га	31	9,2	3,6	2,3	1,6	0,8	0,6	1,0	0,4	0,5
Проведено фосфоритование кислых почв:										
• РФ, тыс. га	–	54	40	41	42	43	31	32	19	9,2
• Брянская обл., тыс. га	–	–	3,6	8,8	5,9	5,8	5,1	4,1	2,7	3,4
Внесено фосфоритной муки на 1 га:										
• РФ, тыс. т	–	1,2	1,2	1,4	1,3	1,2	1,2	1,2	1,2	1,1
• Брянская обл., т	–	–	1,6	1,6	1,6	1,6	1,5	1,7	1,5	1,6

БУХГАЛТЕРСКИЙ ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ УЧЕТ

Социальный учет зародился в Америке и англоязычных странах. Сторонники социологической парадигмы (А. Белкаой, А. Ч. Литтлтон, В. К. Циммерман, Н. М. Бедфорд) отмечали, что социальная бухгалтерия наряду с традиционными затратами и доходами должна учитывать социальные, которые могут быть классифицированы на использование человеческого фактора, очистку воздуха, воды, восстановление флоры и фауны, восполнение энергетических ресурсов, введение новых технологических процессов, компенсацию безработным и прочие аналогичные расходы. Необходимость социального учета обусловлена ростом социальной ответственности бизнеса. Социальный учет выступает как расширение границ традиционного бухгалтерского учета. Это расширение представлено двумя направлениями. Первое связано с необходимостью увеличения состава показателей бухгалтерской отчетности в интересах пользователей. Второе концентрирует внимание на учете социальных затрат, основная часть которых связана с экологией. Поэтому социальный учет часто отождествляют с экологическим учетом.

Признавая пересечение целей этих видов учета, следует отметить, что экологический учет в самом общем виде можно представить учетной системой, предназначенной для формирования учетных показателей, характеризующих экологическую деятельность, а также обособления сумм ассигнований на ее функционирование. Экологические мероприятия направлены на улучшение экологии, взаимоотношений производственной деятельности с окружающей средой, включая экономичное использование природных ресурсов, их охрану и восстановление. Анализ существующих эколого-социальных проблем требует отражения в системе учета факторов влияния научно-технического совершенствования производства и продукции. Именно безопасность продукции производства имеет макросоциальное значение для общества. Таким образом, бухгалтерский экологический учет – процесс сбора, регистрации, обобщения и отражения в системе природоохранных затрат, природных активов, экологических фондов, резервов и обязательств, а также результатов деятельности хозяйствующих субъектов в целях управления и определения экологического потенциала предприятия.

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ПЛАТЕЖЕЙ

Термин «бухгалтерский экологический учет» для сельскохозяйственных товаропроизводителей – новый. Он пока не регламентируется национальными стандартами и законодательными актами. В то же время к предприятиям начали предъявлять определенные требования о предоставлении информации по проводимым природоохранным мероприятиям. Вследствие этого возникла проблема предоставления заинтересованным пользователям экоинформации, интегрированной в бухгалтерскую (финансовую) отчетность организаций. Выделение данной информации предполагает ведение детальной аналитики экологических затрат. При этом необходимо соотносить указанную деятельность организации с ее финансовыми показателями. Это требует совершенствования системы бухгалтерского учета для отражения экологических аспектов деятельности сельхозпредприятий и их влияния на финансовые результаты организации и показатели бухгалтерского баланса.

Для отражения обязательных платежей в бюджет за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов в бухгалтерском экологическом учете необходимо выделять отдельные субсчета, учитывающие сверхлимитные и сверхнормативные платежи. Это вызвано необходимостью учета двух видов базовых нормативов:

⇒ за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия в пределах допустимых нормативов;

⇒ за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия в пределах установленных лимитов (временно согласованных нормативов).

Если не предусмотреть отдельные субсчета по учету экологических затрат, они просто «растворятся» в себестоимости продукции. Вести учет при помощи выборок из первичных документов, данных оперативного учета, статистических расчетов и экспертных оценок достаточно сложно и трудоемко.

Начисление платежей за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия в пределах допустимых норматив в бухгалтерском учете будет отражаться следующим образом:

Д-т субсчета «За выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия в пределах допу-

стимых нормативов» счета 20 «Основное производство» или,

счета 26 «Общехозяйственные расходы», или

счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

К-т субсчета «Расчеты по экологическим платежам» счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Начисление платежей за выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия за превышение допустимых нормативов будут отражаться аналогичным образом на специальном субсчете:

Д-т субсчета «За выбросы, сбросы загрязняющих веществ, размещение отходов, другие виды вредного воздействия за превышение допустимых нормативов» или,

счета 26 «Общехозяйственные расходы», или

счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

К-т субсчета «Расчеты по экологическим платежам» счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Постоянное налоговое обязательство за сверхлимитное размещение отходов должно быть отражено в учете записью по счетам бухгалтерского учета:

Д-т субсчета «Постоянное налоговое обязательство» счета 99 «Прибыли, убытки»

К-т субсчета «Расчеты по налогу на прибыль» счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Перечисление денежных средств в погашение задолженности перед бюджетом по обязательным экологическим платежам отражается в бухгалтерском учете записью:

Д-т субсчета «Расчеты по экологическим платежам» счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К-т счета 51 «Расчетные счета».

Начисление финансовых санкций за нарушение сроков оплаты обязательных экологических платежей отражается бухгалтерской записью:

Д-т субсчета «Экономические санкции по уплате экологических платежей» счета 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т субсчета «Экономические санкции по уплате экоплатежей» счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Информация об уплате экологических платежей должна систематизироваться в формах статистической отчетности: «Сведения об охране атмосферного воздуха за год/по-

люгодие» (форма № 2-ТП-воздух, утвержденная Постановлением Правительства РФ от 08.08.2002 № 16), «Сведения об образовании, использовании, обезвреживании, транспортировке и размещении отходов производства и потребления» (форма № 2-ТП-отходы, утвержденная Постановлением Правительства РФ от 25.07.2002 № 157). Кроме того, данная информация должна найти отражение в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

ВЫВОДЫ

Трудность ведения бухгалтерского экологического учета на сельскохозяйственных предприятиях обусловлена отсутствием ме-

тодических разработок по этой проблеме, сложностью определения ряда показателей, учитывающих состояние и динамику изменения компонентов природной среды. Показатели учета экологического фактора выступают важным инструментом для оценки степени воздействия на окружающую среду в результате производственно-хозяйственной деятельности. Именно благодаря бухгалтерскому экологическому учету можно получить объективную картину о состоянии и динамике природного наследия, взаимодействия между экономикой и окружающей средой и расходов на профилактические мероприятия, охрану окружающей среды и возмещение экологического ущерба. ■

НОВОСТИ

ФЕДЕРАЛЬНАЯ СЛУЖБА ПО ФИНАНСОВЫМ РЫНКАМ ИНФОРМАЦИОННОЕ ПИСЬМО ОТ 27 МАРТА 2012 Г. № 12-ДП-03/12363 «ОБ УВЕЛИЧЕНИИ УСТАВНОГО КАПИТАЛА АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА, СТОИМОСТЬ ЧИСТЫХ АКТИВОВ КОТОРОГО МЕНЬШЕ ЕГО УСТАВНОГО КАПИТАЛА»

Статьей 35 Федерального закона от 25.12.1995 N 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее – Федеральный закон «Об акционерных обществах») установлены обязанности акционерного общества, стоимость чистых активов которого по окончании второго финансового года или каждого последующего финансового года оказывается меньше его уставного капитала. При этом указанные обязанности различаются для случая, когда стоимость чистых активов акционерного общества оказывается меньше его уставного капитала, но больше величины минимального уставного капитала, указанной в статье 26 Федерального закона «Об акционерных обществах» (пункты 4–8 статьи 35 Федерального закона «Об акционерных обществах»), и для случая, когда стоимость чистых активов акционерного общества оказывается меньше величины минимального уставного капитала, указанной в статье 26 Федерально-

го закона «Об акционерных обществах» (пункт 11 статьи 35 Федерального закона «Об акционерных обществах»).

Так, если по окончании второго финансового года или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов акционерного общества окажется меньше его уставного капитала, в состав годового отчета акционерного общества должен быть включен раздел о состоянии его чистых активов, содержащий в том числе перечень мер по приведению стоимости чистых активов акционерного общества в соответствие с величиной его уставного капитала, а если стоимость чистых активов акционерного общества останется меньше его уставного капитала по окончании финансового года, следующего за вторым финансовым годом или каждым последующим финансовым годом, по окончании которых стоимость чистых активов общества оказалась меньше его уставного капитала, акционерное общество не позднее чем через шесть месяцев после окончания со-

ответствующего финансового года обязано принять решение об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов, или решение о своей ликвидации. При этом, если стоимость чистых активов акционерного общества окажется меньше его уставного капитала более чем на 25 процентов по окончании трех, шести, девяти или двенадцати месяцев финансового года, следующего за вторым финансовым годом или каждым последующим финансовым годом, по окончании которых стоимость чистых активов акционерного общества оказалась меньше его уставного капитала, акционерное общество дважды с периодичностью один раз в месяц обязано поместить в средствах массовой информации, в которых опубликовываются данные о государственной регистрации юридических лиц, уведомление о снижении стоимости своих чистых активов.

(Продолжение на стр. 41)