

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657

ОЦЕНКА И УЧЕТ АССИМИЛЯЦИОННОГО РЕСУРСА ЭКОСИСТЕМ В ОРГАНИЗАЦИЯХ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИХ ЗАХОРОНЕНИЕ КОММУНАЛЬНЫХ ОТХОДОВ

*Р.О. ТРУБОВИЧ; канд. экон. наук, доц. Е.Б. МАЛЕЙ
(Полоцкий государственный университет)*

Представлена разработанная авторами модель бухгалтерского учета и отражения в отчетности ассимиляционного ресурса экосистем, что позволит предоставлять достоверную информацию о потреблении экосистемного капитала и его деградации организациями, осуществляющими захоронение отходов, в целях обеспечения рационального природопользования.

***Ключевые слова:** природные ресурсы, экологические активы, модель учета ассимиляционного ресурса, деградация экосистем, привлеченный природный капитал, привлеченный добавочный природный капитал.*

Необходимость учета природного капитала при оценке экономического роста и определение экологических факторов долгосрочной устойчивости экономики в последние годы приобретает все большую актуальность. Развитие экономического механизма природопользования, включающего оценку степени деградации окружающей среды, развитие системы показателей, обеспечивающей актуальную достоверную экологическую информацию в части потребления природных ресурсов, – одно из направлений Национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2030 года. Данная направленность развития механизма природопользования вызвана действующим нерациональным и неэффективным управлением природоресурсным потенциалом.

Важной составляющей природных ресурсов государства и национального богатства является ассимиляционный ресурс экосистемы. Проведенное нами исследование экономической сущности данного экосистемного ресурса как объекта бухгалтерского учета позволило признать его *долгосрочным экологическим активом*. Однако действующей в Республике Беларусь национальной системой учета и статистикой не предусмотрено фиксирование данных об использовании ассимиляционного ресурса и деградации экосистем. В этой связи возникает необходимость в создании более совершенной аналитической информационной базы в области отражения взаимосвязи между состоянием экосистем, потреблением ассимиляционного ресурса и экономикой. Комплексный бухгалтерский учет, в первую очередь в организациях, осуществляющих захоронение коммунальных отходов, является необходимостью в целях формирования системы эффективного и рационального управления потреблением природного капитала.

Основная часть. Итак, исследование ассимиляционного ресурса как объекта бухгалтерского учета позволило научно обосновать возможность применения положений динамической концепции, которая предполагает ожидаемые потоки ассимиляционного ресурса отражать в учете и отчетности организации вне зависимости от формы юридического контроля над ним (наличия права собственности). Очевидно, ни один из субъектов хозяйствования не станет использовать объекты экосистемы, принадлежащие ему на праве собственности, в целях захоронения отходов на полигонах. В сложившейся практике действуют правоотношения между организацией (предпринимателем), занимающейся захоронением отходов, и государством, которые предполагают, с одной стороны, арендатора (временное право пользования) объекта экосистемы с ассимиляционным ресурсом, а с другой – арендодателя экосистемы (предоставления права во временное использование). Данный аспект правоотношений является необходимостью применения динамической концепции учета ассимиляционного ресурса у арендатора.

Однако для достоверного анализа деятельности организаций, занимающихся захоронением коммунальных отходов, важным вопросом также является **оценка ассимиляционного ресурса**.

Подходы к экономической стоимости потребления экосистемных ресурсов в последнее время во всем мире приобрели особую актуальность в связи с методологическими проблемами, вызванными сложностью оценки экосистемных функций и природных взаимосвязей. За последние несколько лет такие международные организации, как Организация Объединенных Наций, Всемирный банк, Всемирный Фонд Дикой Природы, активно содействуют проведению научных исследований в сфере экономической оценки экосистемных услуг (ресурсов). В рамках обращения с отходами международный опыт свидетельствует о применении механизма компенсационного характера за использование экосистемных услуг (ресурсов) [1, с. 97], который исходит из необходимости компенсации ущерба, причиняемого вредным воздействием на окружающую среду. Вместе с тем, как утверждает Д.Г. Замолотчиков, решением про-

блемы устойчивого природопользования в будущем может стать национальный рынок экосистемных услуг, где вполне реально будет осуществляться покупка дополнительных единиц воздействия на окружающую среду у государства, купля-продажа сэкономленных единиц воздействия у других хозяйствующих субъектов, которые за счет совершенствования технологий либо реструктуризации производства снизили воздействие на окружающую среду. Такой рынок создает прямые стимулы для инновационного развития промышленных производств, поскольку допускает экономическое поощрение технологического прогресса, стимулирующего рациональное природопользование [2].

Исходя из вышеизложенного, считаем целесообразным отражать в бухгалтерском учете ассимиляционные ресурсы по справедливой стоимости, то есть по текущим рыночным ценам.

Для отражения в бухгалтерском учете и отчетности потенциала ассимиляционного ресурса по справедливой стоимости предлагаем использовать отдельный активный синтетический счет *XX «Ассимиляционные ресурсы»*, обороты по кредиту которого будут отражать потребление ресурса (снижение стоимости), деградацию, а обороты по дебету – привлечение дополнительных потоков ассимиляционного ресурса (увеличение стоимости).

По результатам исследования научных трудов А.П. Шевлюкова, Ю.В. Алтуховой, В.Г. Широкова, источником формирования таких активов, как земельные участки, объекты природопользования, природные ресурсы государственной формы собственности, целесообразно считать «Природный капитал» [3, с. 154–158; 4, с. 128–129].

Рассматривая проблему учета источников формирования земельных участков, не принадлежащих на правах собственности организации, С.Г. Вегера предлагает «В пассиве баланса в качестве источника таких средств предприятия, как земельные участки на праве аренды, постоянного, временного пользования, должен выступать привлеченный природный капитал, который предлагается отражать на одноименном счете *XX «Привлеченный природный капитал»*» [5, с. 181].

Поддерживая мнение С.Г. Вегеры в части отражения в пассиве баланса в качестве источника формирования природных ресурсов привлеченный природный капитал, полагаем допустимым и целесообразным применение одноименного счета *XX «Привлеченный природный капитал»* в целях фиксации источника поступления ассимиляционного ресурса. Так как в Республике Беларусь (как и в большинстве стран) право на потребление экосистемного ресурса принадлежит государству, то используемый ассимиляционный ресурс на правах аренды организациями, осуществляющими захоронение коммунальных отходов, является следствием привлечения природного капитала.

Обороты по кредиту счета *XX «Привлеченный природный капитал»* будут отражать привлечение природного капитала, в свою очередь, обороты по дебету – его выбытие.

Использование экосистемных ресурсов должно находить свое место в системе макроэкономических показателей и отражать связи между их потреблением и качеством экосистем, экологической устойчивостью, деградацией и экономическим ростом.

Так, потребление и деградация имеет смысл отразить на отдельном пассивном синтетическом счете *XX «Потребление и деградация экосистемных ресурсов»*, с открытием субсчетов первого порядка:

XX.1 – «Амортизация (потребление) ассимиляционного ресурса»;

XX.2 – «Амортизация (деградация) ассимиляционного ресурса».

Такая система субсчетов позволит учитывать различия в подходе к процессу амортизации: с одной стороны – потребление потока ассимиляционного ресурса в пределах норм, установленных специалистами, с другой – отражение деградации.

Переоценку ассимиляционного ресурса следует осуществлять с изменением рыночных цен или по результатам мониторинга специалистов экосистемы и относить результаты переоценки на счет «Привлеченный природный капитал».

Установление взаимосвязи как отрицательного, так и положительного эффекта между хозяйственной деятельностью организации и использованием природного капитала должно находить отражение в бухгалтерском учете. Выражением эколого-экономического результата землепользования, по мнению С.Г. Вегеры, должен выступать добавочный экологический (антиэкологический) капитал, который предлагается автором отражать на активно-пассивном счете «*XX «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал»* или «Привлечение антиэкологического (экологического) добавочного природного капитала»» [5, с. 253]. Следовательно, в случае потребления экосистемных ресурсов свыше допустимых норм (хищническое использование), которое приводит к деградации, целесообразно фиксировать отрицательный эффект природопользования на одноименном активно-пассивном счете *XX «Привлечение антиэкологического (экологического) добавочного природного капитала»*. По дебету данного счета учитывается увеличение добавочного антиэкологического капитала, по кредиту – его уменьшение. Таким образом, информация по данному счету отразит эколого-экономический эффект от антиэкологического хозяйствования. Положительное воздействие субъектом хозяйствования на объект природопользования (экосистемы) в целях улучшения ассимиляционных процессов должно иметь в учете следующее отражение: по кредиту счета учитывать сокращение добавочного экологического капитала, по дебету – его рост.

Деграция функционирования экосистем представляет собой отрицательный внешний эффект для биоразнообразия и общества, а для организации, занимающейся захоронением отходов, – дополнительную прибыль, получаемую вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования, хищнического использования экосистемных ресурсов. Для собственника экосистем (государства) потребление арендатором сверх установленных норм ассимиляционного ресурса, ведущее к деградации экосистемы, означает снижение стоимости ее ресурсов. В подобном случае должен срабатывать механизм компенсационного характера для арендатора, который может выражаться в виде штрафа или налоговых платежей.

Предлагая методику бухгалтерского учета ассимиляционного ресурса (для организаций, занимающихся захоронением отходов), позволяющую предоставлять информацию о природном капитале, нельзя не отметить действующую в Республике Беларусь систему учета в части приобретения имущественных прав (лицензии, разрешения) на объекты природопользования. Согласно постановлению Министерства Финансов Республики Беларусь по бухгалтерскому учету нематериальных активов от 30.04.2012, № 25 (с изменениями и дополнениями) имущественные права относятся к нематериальным активам [6]. Так, приобретенные ограниченные вещные права на объект природопользования (экосистему) вместе с ассимиляционным ресурсом, являющийся предметом гражданского оборота, в бухгалтерском учете следует учитывать как понесенные затраты по привлечению ассимиляционного ресурса. Все затраты на права пользования объектом природопользования целесообразно капитализировать по счетам «Вложения в долгосрочные активы» или «Нематериальные активы». В балансе источником формирования такого нематериального актива по фактической стоимости будет выступать либо собственный капитал, либо заемный.

Таким образом, бухгалтерский учет будет организован по двум оценкам:

- 1) по справедливой стоимости (рыночным ценам) потенциала ассимиляционного ресурса;
- 2) по фактическим затратам привлечения ассимиляционного ресурса.

Предлагаемая корреспонденция счетов по учету ассимиляционного ресурса и деградации природного капитала представлены в таблице.

Таблица – Предлагаемая корреспонденция счетов по учету ассимиляционного ресурса, деградации природного капитала

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит
<i>Потребление в пределах норм ассимиляционного ресурса</i>		
1. Привлечение ассимиляционного ресурса по справедливой стоимости	Ассимиляционный ресурс	Привлеченный природный капитал
2. Амортизация (потребление) ассимиляционного ресурса	Привлеченный природный капитал	Амортизация (потребление) ассимиляционного ресурса
3. Дооценка ассимиляционного ресурса	Ассимиляционный ресурс	Привлеченный природный капитал
4. Уценка ассимиляционного ресурса	Привлеченный природный капитал	Ассимиляционный ресурс
5. Списание амортизации (потребление) ассимиляционного ресурса	Амортизация (потребление) ассимиляционного ресурса	Ассимиляционный ресурс
<i>Потребление сверх норм ассимиляционного ресурса, приводящее к деградации</i>		
1. Привлечение ассимиляционного ресурса	«Ассимиляционный ресурс»	Привлеченный природный капитал
2. Амортизация (потребление в пределах норм) ассимиляционного ресурса	Привлеченный природный капитал	Амортизация (потребление) ассимиляционного ресурса
3. Деграция (потребление сверх норм) ассимиляционного ресурса	Привлечение антиэкологического добавочного природного капитала	Амортизация (деградация) ассимиляционного ресурса
4. Списание потребленного ассимиляционного ресурса	Амортизация (потребление в пределах норм и сверх норм) ассимиляционного ресурса	Ассимиляционный ресурс
5. Начислен штраф (налог) за антиэкологическое использование экосистемного ресурса (ассимиляционного ресурса)	Ассимиляционный ресурс	68; 76
6. Добавочный антиэкологический капитал списан на нераспределенную прибыль	84	Привлечение антиэкологического добавочного природного капитала

Источник: собственная разработка.

Заключение. Признание ассимиляционного ресурса долгосрочным активом позволило разработать следующую модель бухгалтерского учета для организаций, осуществляющих захоронение отходов:

1) справедливую стоимость (текущую рыночную) ожидаемых потоков ассимиляционных ресурсов целесообразно отражать по дебету счета «Ассимиляционный ресурс» и кредиту счета «Привлеченный природный капитал»;

2) затраты, связанные с привлечением ассимиляционного ресурса, капитализировать на счете нематериального актива;

3) переоценку ассимиляционного ресурса осуществлять с изменением рыночных цен или по результатам мониторинга специалистов экосистемы и относить результаты переоценки на счет «Привлеченный природный капитал»;

4) потребление ассимиляционного ресурса отражать при помощи пассивного счета «Потребление и деградация экосистемных ресурсов», субсчета которого имеет смысл разбить на потребление в пределах норм и сверх норм (деградация) ассимиляционного ресурса;

5) при антиэкологическом потреблении ассимиляционного ресурса, ведущем к деградации, целесообразно отрицательный эффект от природопользования отразить в учете с применением дополнительного счета «Привлечение антиэкологического добавочного природного капитала».

Таким образом, отражение в бухгалтерском учете ожидаемого потока ассимиляционного ресурса в качестве долгосрочного актива, а также его изменений в процессе потребления обеспечат необходимой информацией определенный круг пользователей при принятии решений в области природопользования, для расчета экологических показателей и последующей интеграции информации для определения национального богатства, в состав которого включается природный капитал с учетом его деградации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бобылев, С.Н. Экосистемные услуги и экономика / С.Н. Бобылев, В.М. Захаров. – М. : ООО «Типография ЛЕВКО», Ин-т устойчивого развития / Центр экологической политики России, 2009. – 72 с.
2. Замолотчиков, Д.Г. Подходы к организации национального рынка экосистемных услуг [Электронный ресурс] / Д.Г. Замолотчиков. – Режим доступа: http://www.biodiversity.ru/programs/ecoservices/national_market.html. – Дата доступа: 30.05.2016.
3. Ширококов, В.Г. Развитие учетно-аналитического обеспечения управления устойчивым развитием экономических систем на основе международного опыта / В.Г. Ширококов, Ю.В. Алтухова // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 12 (144). – С. 154–155.
4. Шевлюков, А.П. Парадигмы русской модели счетоводства капитального имущества / А.П. Шевлюков ; Белкоопсоюз. – Гомель : Белорус. торгово-экономический ун-т потребительской кооперации, 2009. – 140 с.
5. Вегера, С.Г. Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты / С.Г. Вегера. – Новополоцк : ПГУ, 2011. – 464 с.
6. О некоторых вопросах бухгалтерского учета : Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов от 30.04.2012. № 25 (в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 31.05.2013, № 35).

Поступила 26.09.2016

ASSESSMENT AND CONSIDERATION OF THE ASSIMILATION OF RESOURCE ECOSYSTEMS IN ORGANIZATIONS ENGAGED IN THE BURIAL OF COMMUNAL WASTES

R. TRUBOWITCH, E. MALEY

The authors developed an accounting model of assimilation of resource ecosystems in organizations. The necessity of accounting (financial) statements of the assimilation of resources that will provide reliable information on the consumption of ecosystem capital degradation for the interested user organizations engaged in waste disposal, to ensure environmental sustainability is explained.

Keywords: *ecosystem in organizations, the accounting model of assimilation of resource, accounting, ecosystem capital.*