

УДК 657(476)

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РЕЗЕРВОВ НА ПОКРЫТИЕ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ
В КОНТЕКСТЕ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

*канд. экон. наук, доц. Л.В. МАСЬКО
(Полоцкий государственный университет)*

Рассматривается бухгалтерский учет резервов на покрытие экологических обязательств в современных условиях хозяйствования, обусловлено необходимостью сохранения окружающей среды. С целью покрытия экологических обязательств аргументирована необходимость создания резервов по установленным в учетной политике организации нормативам с отражением их сумм на забалансовом счете в предложенной форме регистра, что позволит формировать базу данных об обязательствах и созданных резервах на устранение экологических последствий предпринимательской деятельности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, учетная политика, резервы, экологические обязательства, устойчивое развитие.

Введение. В настоящее время стратегической целью государственной политики в области охраны окружающей среды является достижение более высокого ее качества, обеспечивающего экологически благоприятные условия жизни населения и устойчивое социально-экономическое развитие Республики Беларусь*. В связи с этим увеличивается потребность пользователей в информации об экологических обязательствах и созданных резервах, необходимых для устранения экологических последствий деятельности организаций, возрастают требования к качеству бухгалтерской (финансовой) отчетности. Развитие и совершенствование отечественного бухгалтерского учета связано с основными направлениями государственной политики в области охраны окружающей среды и устойчивого использования природных ресурсов. Вместе с тем процессы природопользования и (или) природоохранной деятельности детально не изучены, в практике хозяйствования субъектов, как нами было установлено, не осуществляется резервирование средств для устранения возможных экологических последствий и такие компенсационные или упреждающие экологические платежи в практике организаций отсутствуют. В системе бухгалтерского учета отражаются только платежи по экологическим обязательствам перед бюджетом, а именно платежи в пределах и сверх установленных лимитов. Считаем, что экологические последствия производственной деятельности могут иметь влияние и на социальную сферу: персонал организации и население.

Необходимость развития системы наблюдений за состоянием окружающей среды, оценки и прогноза изменения ее состояния под воздействием природных и антропогенных факторов обусловлена сохранением значительного числа актуальных экологических проблем*. В связи с этим необходимо активно использовать опыт зарубежных стран в сфере разработки и реализации стратегий создания зеленой экономики и развивать бухгалтерский учет резервов на покрытие экологических обязательств организаций с целью устранения экологических последствий их деятельности.

Основная часть. Следует отметить, что Министерство природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь инициирует создание бизнес-клуба «Бизнес и экология» с целью «расширения кооперации экологов с бизнесом для создания инновационных проектов в области охраны окружающей среды, рационального природопользования и устойчивого развития...» [1]. Выражается уверенность, что «недостаточное внимание бизнеса к экологическим аспектам деятельности отдалает от социально-промышленного комплекса страны западные рынки сбыта продукции из-за несоответствия высоким европейским экологическим и социальным стандартам, поскольку при принятии крупными западными потребителями решений о закупках белорусских товаров экологические аспекты начинают выходить на первый план» [1].

В связи с интересом широкого круга пользователей к информации о различных аспектах охраны окружающей среды и природопользования требуется существенная доработка состава и содержания представляемых данных в системе бухгалтерского учета.

Обобщая современные подходы к реформированию бухгалтерского учета организации с целью формирования информации о текущей природоохранной деятельности и природоохранных мероприятиях, отметим, что данные аспекты исследуют многие зарубежные ученые: Р. Грей, А.В. Зотов, О.В. Латыпова, Э.К. Муруева, В.Ф. Палий, В.В. Палий, Ж. Ришар, К.С. Саенко, Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, Т.Н. Чепракова, А.И. Шигаев.

Необходимость учета природных ресурсов в системе счетов бухгалтерского учета устанавливают отечественные ученые: Д.А. Панков, П.Я. Папковская, А.П. Шевлюков, аспекты бухгалтерского учета

* Охрана окружающей среды и устойчивое использование природных ресурсов на 2016–2020 годы : Гос. программа : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 17.03.2016, № 205.

земли разработала С.Г. Вегера. Недостатки отражения затрат природоохранной деятельности в статистической отчетности освещает Л.А. Сошникова.

Так, в международной практике требования признания, оценки и раскрытия информации об обязательствах, которые связаны с неопределенностью фактов хозяйственной деятельности определяются Международным стандартом финансовой отчетности № 37 «Резервы, условные обязательства и активы» (далее – Стандарт № 37) [2], затрагивающим события условного характера, которые могут либо наступить в организации, либо нет.

Необходимо отметить, что Стандартом № 37 предусмотрено при идентификации резервов, которые обычно отвечают критериям признания и, как ожидается, подлежат отдельному раскрытию, учитывать резервы для выполнения обязательств, связанных с окружающей средой.

В Стандарте № 37 обозначено, что: «В качестве резервов признаются только обязательства, возникающие из прошлых событий, которые существуют независимо от будущих действий предприятия (то есть направленности деятельности предприятия в будущем). Примерами таких обязательств являются штрафы или затраты на ликвидацию противозаконного ущерба окружающей среде... Резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых этот резерв был изначально признан». При этом важно отметить, что: «Будущие события, которые могут повлиять на сумму, необходимую для урегулирования обязательства, должны учитываться при определении величины резерва, если существуют достаточно объективные свидетельства того, что они произойдут» [2].

По результатам анализа отечественной практики признания, оценки и раскрытия информации в бухгалтерском учете и отчетности по резервам, условным обязательствам нами выявлено, что Инструкцией по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы» от 28.12.2005 г. № 168, предусмотрено для отражения в бухгалтерском учете резерва использовать балансовый счет «Расходы будущих периодов» [3]. В связи с этим можно заключить, что в практике осуществления природопользования и природоохранной деятельности организаций могут быть резервы для выполнения экологических обязательств. Однако субъектами хозяйствования данный объект учета не отражается, в бухгалтерских и статистических отчетах информация о нем отсутствует.

Справедливо, на наш взгляд, следующее мнение В.Ф. Паля и В.В. Паля: «Весьма высока вероятность того, что многие возможные условные обязательства окажутся неучтенными» [4, с. 643].

В этих условиях особую актуальность приобретает высказывание П.Я. Папковской: «...развитие новых экономических отношений требует теоретического переосмысления и совершенствования организации бухгалтерского учета ... в соответствии с условиями рыночной экономики» [5, с. 4].

Учитывая отсутствие учетной информации по резервам на устранение экологических последствий деятельности организаций и возрастающую в этой связи проблему качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, считаем обоснованным рекомендовать создание в организациях резервов на покрытие экологических обязательств по установленным в Учетной политике нормативам:

- *от себестоимости* – ежемесячно путем умножения суммы фактической себестоимости на процент, расчет которого предлагаем определять соотношением фактической суммы расходов на природопользование и природоохранную деятельность за предыдущий отчетный год к сумме фактической себестоимости за аналогичный период.

Учет данного вида резерва рекомендуется осуществлять на счете 96 «Резервы предстоящих платежей» с выделением субсчета 96.1 «Резерв по экологическим обязательствам текущей природоохранной деятельности»;

- *прибыли* – ежемесячно путем умножения суммы совокупной прибыли на процент, расчет которого производится соотношением годовой плановой суммы расходов на природопользование и природоохранную деятельность к плановой совокупной прибыли организации.

Учет данного вида резерва предлагаем осуществлять на счете 82 «Резервный капитал» с выделением субсчета 82.1 «Резерв по экологическим обязательствам природопользования и природоохранным мероприятиям».

Использованные суммы резервов предлагается учитывать на забалансовом счете 020 «Резервы на покрытие экологических обязательств» с открытием:

- субсчета 1 «Резервы на покрытие экологических обязательств природопользования и природоохранными мероприятиями»;

- субсчета 2 «Резервы на покрытие экологических обязательств природоохранной деятельности».

Изложенный порядок отражения резервов в системе счетов бухгалтерского учета рекомендуется реализовать с использованием формы регистра по данному забалансовому счету, представленной в таблице 1. Это позволит формировать информацию об экологических обязательствах и созданных резервах, необходимых для устранения экологических последствий деятельности организации.

Предлагаемые учетные записи по корреспонденции счетов для отражения резервов на покрытие экологических обязательств представлены в таблице 2.

Таблица 1 – Рекомендуемый учетный регистр по балансовому счету 020 «Резервы на покрытие экологических обязательств»

Ведомость по учету хозяйственных операций балансового счета 020 «Резервы на покрытие экологических обязательств»

за _____ месяц 20 ____ г.

Наименование резерва на покрытие экологических обязательств	Дата	Сальдо на начало периода	Краткое содержание хозяйственной операции	Дебет счета 020			Кредит счета 020			Сальдо на конец периода
				с/счет 020.1	с/счет 020.2	Итого по дебету 020	с/счет 020.1	с/счет 020.2	Итого по кредиту 020	
1. За счет прибыли	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.1. Резервы по экологическим обязательствам природопользования и природоохранным мероприятиям - В том числе резерв на капитальный ремонт основных средств природоохранного назначения и др.										
ИТОГО										
2. Относимые на затраты по производству и реализации продукции										
2.1. Резервы по экологическим обязательствам текущей природоохранной деятельности - В том числе резерв на восстановление и ремонт объектов озеленения и др.										
ИТОГО										
3. Резерв по выводу объекта основных средств из эксплуатации										
ИТОГО										
ВСЕГО										

Исполнитель: _____

Дата _____

Источник: собственная разработка на основе изучения нормативной и специальной экономической литературы.

Таблица 2 – Предлагаемые учетные записи хозяйственных операций по отражению резервов на покрытие экологических обязательств

Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт
Создание резерва: • за счет прибыли	84	82.1. Субсчет «Резерв по экологическим обязательствам природопользования и природоохранным мероприятиям»
• за счет себестоимости	20.4.2 (ЭА)	96.1. Субсчет «Резерв по экологическим обязательствам текущей природоохранной деятельности»
Создание резерва по выводу объекта основных средств из эксплуатации. Первоначальная стоимость основных средств увеличена на сумму резерва. Использование резерва по выводу основных средств из эксплуатации	08 (ЭА) 01 (ЭА) 96.1	96.1 08(ЭА) 10, 70, 69 и др.
За счет резерва погашен экологический вред, причиненный окружающей среде	82.1. Субсчет «Резерв по экологическим обязательствам природопользования и природоохранным мероприятиям». 96.1. Субсчет «Резерв по экологическим обязательствам текущей природоохранной деятельности»	08.6 (ЭА) 20.4.2 (ЭА)
Сумма использованного резерва отражена на забалансовом счете	020 «Резервы на покрытие экологических обязательств»: - субсчет 020.1 «Резервы на покрытие экологических обязательств природопользования и природоохранным мероприятиям»; - субсчет 020.2 «Резервы на покрытие экологических обязательств текущей природоохранной деятельности»	

Источник: разработка автора.

Вывод. Предлагаемая методика учета резервов на покрытие экологических обязательств и разработанная форма регистра позволят получать полезную, достоверную и полную информацию о резервах, необходимых для устранения экологических последствий деятельности организации, будут способствовать повышению экологизации микро- и макроэкономических показателей, принятию своевременных управленческих решений по охране окружающей среды и развитию системы ее мониторинга.

ЛИТЕРАТУРА

1. Белорусских бизнесменов планируют привлечь к решению экологических проблем [Электронный ресурс] // Белта: белорус. телеграф. агентство. – Режим доступа: http://www.belta.by/ru/all_news/economics/Beloruskix-biznesmenov-planirujut-privlech-k-resheniju-ekologicheskix-problem_i_566278.html.
2. Резервы, условные обязательства и условные активы : МСФО (IAS) 37 [Электронный ресурс] / Центр начального обучения МФСО. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru/msfo-ias-37.html>.
3. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету «Резервы, условные обязательства и условные активы» : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 28 дек. 2005 г., № 168.
4. Палий, В.Ф. Финансовый учет : учеб. пособие / В.Ф. Палий, В.В. Палий. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ФБК-пресс, 2001. – 664 с.
5. Папковская, П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология / П.Я. Папковская. – Минск : Информпресс, 2001. – 216 с.

Поступила 07.10.2016

ACCOUNTING RESERVES FOR ENVIRONMENTAL LIABILITIES IN THE CONTEXT OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT THE REPUBLIC OF BELARUS

L. MASKO

The accounting provisions to cover environmental liabilities in the modern environment, which is necessary to the preservation of the environment are considered. To cover environmental liabilities the author argues the need to create reserves according to the established in the accounting policy of the organization to the standards with a reflection of their amounts on off-balance account in the form suggested register that will generate a database of liabilities and established reserves to eliminate the environmental impact of business activities.

Keywords: accounting, accounting policy, reserves, environmental liabilities, sustainable development.