

Морозова Е. В.

АКТУАЛЬНЫЕ ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

Адрес статьи: www.gramota.net/materials/1/2009/3/41.html

Статья опубликована в авторской редакции и отражает точку зрения автора(ов) по рассматриваемому вопросу.

Источник

Альманах современной науки и образования

Тамбов: Грамота, 2009. № 3 (22). С. 119-123. ISSN 1993-5552.

Адрес журнала: www.gramota.net/editions/1.html

Содержание данного номера журнала: www.gramota.net/materials/1/2009/3/

© Издательство "Грамота"

Информация о возможности публикации статей в журнале размещена на Интернет сайте издательства: www.gramota.net

Вопросы, связанные с публикациями научных материалов, редакция просит направлять на адрес: almanac@gramota.net

АКТУАЛЬНЫЕ ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЯ

Морозова Е. В.

Сыктывкарский лесной институт – филиал ГОУ ВПО «Санкт-Петербургская государственная лесотехническая академия им. С. М. Кирова»

В добывающих отраслях информация об использовании, охране и восстановлении природных ресурсов является существенной, т.к. может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Но деятельность по использованию природных ресурсов не находит достаточного отражения в финансовой отчетности, что, безусловно, негативно сказывается на ее прозрачности и информативности.

Анализ отечественной экономической литературы по теме природопользования позволил выделить области, вызывающие наибольший интерес. Рассмотрим их и назовем некоторые проблемы, поднимаемые исследователями, и выделим вопросы, которые, по нашему мнению, остались незатронутыми.

Оценка природных ресурсов

Широко освещается в работах по экономике природопользования, среди актуальных вопросов:

- формирование модели оценки, которая учитывает возможную эксплуатацию всех функций ресурсов, включая комбинирование данного ресурса с другими (А. А. Голуб, Е. Б. Струкова, С. Н. Бобылев, А. Ш. Ходжаев);

- оценка природно-экономического потенциала территории (В. Н. Незамайкин, Л. А. Батурин и др.);

- оценка ассимиляционного потенциала (А. В. Кокин, А. А. Гусев, А. Р. Грошев) и др.

В бухгалтерском учете оценка природных ресурсов практически не затрагивается. В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» земля и объекты природопользования отнесены к основным средствам, и, соответственно, должны приниматься к учету по первоначальной стоимости, которая зависит от способа поступления актива в организацию. Природные ресурсы могут быть взносом в уставный капитал в той мере, в какой их оборот допускается ресурсным законодательством. Объекты нельзя создать силами самой организации, по законодательству нельзя получить в собственность за плату, по договору дарения или в оплату по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами. Но пользователь несет затраты, связанные с получением прав на временное пользование или изъятие ресурса, длительность которого нередко составляет несколько десятков лет.

Справедливо отметили Ш. Райт и Р. Галлан [Райт, Галлан 2007], что истинная стоимость нефтегазовой компании – это стоимость принадлежащих ей запасов. Высказывание справедливо по отношению к каждому добывающему предприятию. Поэтому считаем необходимым исследование способов оценки природных ресурсов, в т.ч. уточнение состава затрат, формирующих первоначальную стоимость этого актива.

В ПБУ 6/01 исключена возможность амортизации и переоценки природных ресурсов. Мы согласны, что ресурсы не являются амортизируемыми активами, т.к. они не подвержены моральному износу, но запрет на пересмотр первоначальной стоимости не кажется нам приемлемым. Очевидно, что стоимость природных ресурсов зависит от степени их освоенности, доступности, физических и биологических свойств. Утеря (увеличение) объема и качества природного ресурса должны отражаться на его стоимости.

Например, лес имеет свойство на протяжении периода роста до возраста спелости каждый год увеличивать свой запас из-за естественного прироста. По достижении определенного возраста лес может сохранять свои товарные свойства или терять их из-за старения и гибели перестойных и старовозрастных насаждений. Участок, на котором древесина заготовлена в этом году, сразу теряет свою стоимость на 90% и более, т.к. капитал был почти полностью заключен в срубленной древесине [Медведева 2003: 84]. Месторождения полезных ископаемых тоже имеют свой «жизненный цикл». Вместе с извлечением запасов из-под земли месторождение теряет свою стоимость.

Мы считаем, что следует поставить вопрос о квалификации природных ресурсов в бухгалтерском учете. В РПБУ они являются объектами основных средств, в МСФО не отнесены к сфере применения какого-либо стандарта. Отечественная финансовая отчетность не позволяет ответить на важный вопрос: в каком виде и оценке представлена информация о наличии и использовании природных ресурсов?

Экономический ущерб от загрязнения окружающей среды

Данной тематике посвящены работы в области экономики природопользования, ресурсного и природоохранного законодательства. Поднимаемыми проблемами являются:

- формирование динамических пространственных моделей, описывающих связи между экологическим состоянием и экономическими переменными (Е. В. Рюмина);

- совершенствование системы макроэкономических стоимостных показателей использования природных ресурсов, их унификация во всех странах (А. А. Гусев, И. Хилинская);

- формирование в налоговом законодательстве комплекса экономических механизмов регулирования негативного воздействия на окружающую среду (В. В. Петрунин, Н. В. Герасименко).

Экономический ущерб от экологических нарушений рассматривается и в литературе по бухгалтерскому учету. Чаще всего затрагивается учет платежей за негативное воздействие на окружающую среду. Их детальное исследование проведено К. С. Саенко. Как правило, большинство публикаций носят прикладной, а не исследовательский характер. Их цель – помочь бухгалтеру разобраться с практическими вопросами по

исчислению и уплате платежей, а именно:

- порядком постановки на учет в качестве плательщика;
- оформлению разрешительной документации, требуемой природоохранным законодательством;
- расчету платежей в пределах установленных нормативов, лимитов, за сверхлимитное загрязнение окружающей среды;
- предоставлению отчетности;
- отражению в налоговом учете платежей и способам их минимизации.

Обязательства по охране и восстановлению окружающей среды

Учет объекта нечасто затрагиваются в исследованиях по бухгалтерскому учету. Между тем, характерным для отечественной и зарубежной практики природопользования является обязанность добывающих предприятий собственными силами осуществлять мероприятия по охране, защите и восстановлению природных ресурсов.

Обязательства по охране окружающей среды перечислены в ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» в составе условных фактов хозяйственной деятельности. Их учет, считает Л. А. Чайковская [Чайковская, Якушева 2007], недостаточно разработан в отечественной и зарубежной теории и практике бухгалтерского учета. Стандарт редко используется в практической деятельности не только добывающих, но и предприятий других отраслей. В некоторых публикациях его иронично называют «непопулярное» ПБУ. По мнению В. Р. Захарьина [Захарьин 2008], причинами такого положения являются:

- 1) разный перечень резервов в бухгалтерском и налоговом учете, за исключением резерва на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт;
- 2) сложность расчета оценочных показателей, который требует анализа многих данных и надлежащей квалификации работников.

Предполагаем, что проблема лежит «глубже» – в низкой информативности отчетности, подготовленной по РБСУ и невостребованности ее данных.

Д. В. Луговской и Р. А. Тхагапсо [Луговской, Тхагапсо 2007] отметили, что резервы, предусмотренные ПБУ 8/01 и 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» не имеют четкой формулировки (названия), для их учета Планом счетов не предусмотрен синтетический счет.

С 2008 г. появилось условие дисконтирования сумм отчислений в резерв. Положительным является официальное использование дисконтированной стоимости в отечественной методологии учета, но есть и отрицательные моменты:

- необходимость дисконтирования в случае существенного изменения покупательной способности рубля является скорее одним из факторов, но не условием. Полноценным условием дисконтирования должно быть значительность предполагаемого срока исполнения обязательства (И. М. Кирюшина, О. А. Сухарева);
- отсутствие рекомендаций по выбору способа расчета ставки и размера дисконта (Е. Ю. Шишлова, В. Р. Захарьин).

Открытым остается вопрос учета создания резерва под существующие на отчетную дату обязательства по охране окружающей среды. Природоохранные затраты в добывающей отрасли связаны с осуществлением основного вида деятельности, поэтому источником создания резерва являются издержки производства и обращения (расходы по обычным видам деятельности). Такой резерв по Плану счетов должен учитываться на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». По нашему мнению, нецелесообразно на одном синтетическом счете организовывать учет резервов, формируемых в соответствии с требованиями законодательства или иных правил, обязательных для применения и резервов, формируемых по решению руководства организации. В отчетности сальдо по счету резервов тоже следовало бы отражать по разным статьям бухгалтерского баланса.

Нельзя не отметить, что вопрос формирования обязательственных резервов имеет полярные точки. Сторонники создания резервов говорят об их высокой информационно-аналитической ценности для анализа, планирования денежных потоков, принятия других экономических решений; противники – о возможности злоупотреблений для выравнивания прибыли, ее искусственного роста или снижения. А практики не торопятся создавать резервы под обязательства, считая ПБУ 8/01 необязательным для применения.

Затраты на разведку и оценку полезных ископаемых

Рассматриваются с позиций отражения в налоговом учете и международных стандартах учета и отчетности. МСФО (IFRS) 6 вызвал «волну» публикаций, посвященных учету затрат на разведку и оценку запасов полезных ископаемых, которые мы условно разделили на две группы:

I. Передающие краткое содержание стандарта (учебные пособия по МСФО, статьи В. Ф. Палия, М. И. Сурковой, В. Т. Чая и др.).

Их положительной стороной является донесение до бухгалтерского сообщества основных положений стандарта, их профессиональный комментарий. Информация излагается в соответствии со структурой стандарта: сфера применения; первоначальная оценка и признание затрат на разведку и оценку (РиО); оценка после признания; классификация затрат на РиО; обесценение активов РиО; требования к раскрытию в отчетности. Публикации, как правило, не рассматривают проблемы, связанные с применением стандарта и способы его адаптации к российской практике.

II. Анализирующие МСФО и отечественную практику учета затрат на РиО (Е. С. Тютюнникова, Е. С. Пальмина-Линева, О. В. Рожнова и др.). В отдельных работах обсуждаются способы сближения учета по

МСФО и РСБУ.

Поднимаемые авторами проблемы:

- отсутствие отечественного стандарта по учету затрат на РиО;
- отсутствие классификации затрат РиО на текущие и капитальные;
- разная квалификация затрат на освоение природных ресурсов в бухгалтерском и налоговом учете;
- разработка способов учета отдельных видов затрат на РиО полезных ископаемых в соответствии с МСФО (IFRS) 6.

Среди исследований учета затрат на природопользование отметим диссертацию С. А. Маковой [Маковой 2007], посвященную учету производственных инвестиций российскими нефтедобывающими компаниями в соответствии с US GAAP. Автор отмечает, что в отечественной нефтяной отрасли стандартом отчетности фактически стали US GAAP. В США уже накоплен значительный опыт учета деятельности нефтяных компаний, существуют достаточно детальные стандарты для отрасли, тогда как Комитет по МСФО только начинает разрабатывать специальные правила. В диссертации проблемными вопросами названы отсутствие процедуры обесценивания нефтегазовых активов и единой методологии учета производственных инвестиций в нефтегазодобывающих предприятиях.

По нашему мнению, для учета затрат на природопользование необходимо выделить стадии использования ресурсов в добывающих отраслях и разработать для каждой из них методологию учета и способы раскрытия информации в финансовой отчетности.

Природоохранные (экологические) затраты

Тема нередко затрагивается в исследованиях по экономике природопользования, экономике деятельности предприятий (С. В. Зуевой, А. А. Козицына, И. В. Косяковой, С. А. Сурковой и др.) и бухгалтерскому учету (М. Д. Ивановой, Э. К. Муруевой, К. С. Саенко, Л. В. Сотниковой, А. Р. Хамитовой, С. И. Христенко и др.).

Ученые единодушны во мнении, что традиционный способ учета природоохранных затрат, когда они «растворяются» в себестоимости продукции, не позволяет оценить результаты управления охраной окружающей среды, выявить проблемные области, проанализировать мероприятия, оказывающие влияние на природоохранные затраты и себестоимость продукции, повысить уровень информированности заинтересованных пользователей. Рассмотрим предлагаемые отдельными авторами способы учета экологических затрат.

Т. А. Деминой [Демина 1990] предложен вариант организации синтетического и аналитического учета природоохранных (экологических) затрат. Специальный синтетический счет «Затраты на охрану природы» может быть собирательно-распределительным или калькуляционным. Во втором случае возможен расчет стоимости экологических услуг. По нашему мнению, методика, предложенная Т. А. Деминой, требует уточнения. Допущена неточность в установлении объекта и единицы калькулирования. Объектом является вид природоохранной деятельности, а единица, действительно, зависит от агрегатного состояния образующихся веществ. Оставлен открытым вопрос базы распределения природоохранных затрат, что делает предложенную схему незаконченной.

В исследовании С. И. Христенко [Христенко 1989] предложен способ учета экологических затрат, определяющий одинаковую финансовую ответственность для предприятий, осуществляющих и не осуществляющих природоохранные мероприятия. Учет экологических затрат организуется традиционным способом. Объектом калькулирования выбраны виды продукции (работ, услуг), принятые в организации для расчета себестоимости. Сущность методологии:

1. Оценивается весь ущерб, причиненный окружающей среде (Уср) по предлагаемому автором способу. Сумма ущерба (Уср) состоит из двух частей: предотвращенного ущерба (Упр), равного фактическим экологическим затратам, и остаточного ущерба (Уост). В себестоимость продукции включается Уср.

2. Сумма выручки, покрывающая предотвращенный ущерб (Упр), остается в распоряжении организации. Сумма выручки, равная остаточному ущербу (Уост), отчисляется в государственный экологический фонд.

Разработанную С. И. Христенко схему пока нельзя использовать в практической деятельности из-за высокой сложности оценки ущерба и отсутствия правового механизма ее регулирования. Но автор прав, что уровень загрязнения зависит от способов государственного управления ресурсопользованием.

К. С. Саенко [Саенко 2005] называет условия, необходимые для организации экологического учета затрат. Первое – кодирование (шифровка) видов затрат основной производственной и экологической деятельности, начиная от первичных документов и кончая формами внутренней отчетности. Второе условие – надлежащее построение аналитического учета. Предлагается использовать счет 32 «Экологические затраты», который К. С. Саенко называет обобщающим и перерасчетным. Полагаем, имеются в виду характеристики операционного и собирательно-распределительного счета. Методику оцениваем как законченную, но учет отдельных затрат показался нам излишне трудоемким.

М. Д. Иванова [Иванова 2005] рассматривает учет природоохранных затрат на счетах учета затрат на производство на специально выделенной калькуляционной статье. Особое внимание уделено методике калькулирования себестоимости продукции с учетом ее экологического соответствия. Она базируется на следующих условиях:

- обособление в себестоимости продукции сумм дополнительных затрат, связанных с природоохранной деятельностью, по местам возникновения затрат, мероприятиям, калькуляционным статьям;
- учет выпуска продукции с применением эффективных единиц измерения ее экологического соответ-

ствия.

Предлагаемая М. Д. Ивановой методика, безусловна, интересна. Ее внедрение требует трудоемкости и дополнительных затрат, связанных с экологической оценкой продукции. Расчет себестоимости приведенным способом могут позволить себе крупные предприятия, поставляющие продукцию на рынки, где покупатели придают значение экологическим параметрам товара.

Экологический учет и отчетность

Экологическая отчетность является одним из компонентов отчетности в области устойчивого развития. Экологический учет, как часть информационной структуры бухгалтерского учета, затрагивается в работах Е. М. Алигадживаевой, Д. Исаева, В. С. Карагод; теме посвящена диссертация Э. К. Муруевой.

За последние 15 лет элементы экологической отчетности были законодательно введены в некоторых странах, включая Данию (Green Accounts 1995), Нидерланды (Environmental Reporting Decree 1999), Норвегию (Accounting Act Regnskapsloven 1999), Францию (Decree 2002: 221, 2002) и др. В Великобритании законодательство (Operating and Financial Review) будет требовать от компаний обязательного раскрытия информации по экологическим и социальным вопросам. Появились и добровольные принципы руководства, направленные на улучшение качества отчетности, такие как Global Reporting Initiative – GRI, UN Global Compact, The Natural Step и др.

Бесспорными лидерами нефинансовой отчетности являются компании Северной Америки и Западной Европы. В странах Карибского бассейна и в большинство стран Латинской Америки такая отчетность практически не публикуется. В Азии, за исключением Японии, лишь единичные компании выпускают нефинансовые отчеты, а в Африке и на Ближнем Востоке только ЮАР демонстрирует активность в этой области [Лещинская, Гринберг, Беннет 2004].

Ученые выделяют следующие проблемные области экологического учета:

- признание социального учета как отдельного вида в информационной структуре бухгалтерского учета;
- формирование принципов качества корпоративной социальной ответственности, на которых должен строиться отечественный социальный и экологический учет;
- формирование стандартов социального и экологического учета в РФ;
- формирование в бухгалтерском учете социальных и экологических показателей деятельности организации;
- отсутствие единого понимания экологических затрат и объектов их учета;
- способы интегрирования данных экологического учета в процессе принятия управленческих решений.

Выводы:

1. В области отечественного бухгалтерского учета отсутствуют комплексные исследования учета полного цикла использования природных ресурсов в добывающих отраслях – от вовлечения в оборот до вывода из эксплуатации.

2. Областями природопользования, вызывающими наибольший интерес в исследованиях экономического характера, являются: оценка природных ресурсов; экономический ущерб от загрязнения окружающей среды; затраты на разведку и оценку полезных ископаемых; природоохранные (экологические) затраты; экологический учет.

3. С точки зрения изученности затрат на природопользование, платежи за негативное воздействие на окружающую среду и экологические затраты получили наибольшее освещение в литературе по бухгалтерскому учету, оценка природных ресурсов и оценка экономического ущерба от экологических нарушений – в литературе по экономике природопользования.

4. По нашему мнению, в бухгалтерском учете природопользования незатронутыми областями являются:

- квалификация природных ресурсов как объекта учета;
- способы оценки природных ресурсов при принятии к учету и их последующая оценка;
- учет обязательств по охране и восстановлению окружающей среды и их отражение в отчетности;
- выделение стадий использования природных ресурсов в добывающих отраслях и разработка способов учета для каждой из них;
- способы раскрытия информации о природопользовании в финансовой отчетности.

Список литературы

Демина, Т. А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность [Текст] / Т. А. Демина. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 112 с.

Захарьин, В. Р. Комментарий к Приказу Минфина России от 20.12.2007 № 144н «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 / В. Р. Захарьин // Налоговый вестник. – 2008. – № 5.

Иванова, М. Д. Бухгалтерский учет затрат на природоохранную деятельность [Электр. ресурс]: Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / М. Д. Иванова. – М.: РГБ, 2005. – Эл. опт. диск (CD-ROM).

Лещинская, К. Л., Гринберг, Т. В., Беннет, Ш. Экологическая отчетность: мировые тенденции и факторы развития [Текст] / К. Л. Лещинская, Т. В. Гринберг, Ш. Беннет // Экология производства. – 2005. – № 2. – С. 72-76.

Луговской, Д. В., Тхагапсо, Р. А. Роль и значение классификации резервов для теории и практики бухгалтерского учета / Д. В. Луговской, Р. А. Тхагапсо // Все для бухгалтера. – 2007. – № 21.

Маковой, С. А. Учет производственных инвестиций российскими нефтедобывающими компаниями в соответствии со

стандартами бухгалтерского учета США: Автореферат дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / С. А. Маковой. – М.: РГБ, 2007. – Эл. опт. диск (CD-ROM).

Медведева, О. Е. Оценка стоимости лесных земель / О. Е. Медведева // Использование и охрана природных ресурсов в России. – № 11-12. – 2003. – С. 82-86.

Райт, Ш., Галлан, Р. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях / Ш. Райт и Р. Галлан. – М.: Олимп Бизнес, 2007. – 688 с.

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

Христенко, С. И. Организация экономико-экологического управления производством (проблемы и опыт совершенствования производственных отношений) / С. И. Христенко. – Киев: Наук. думка, 1989. – 172 с.

Чайковская, Л. А., Якушева, Ю. А. Организационные и методологические подходы к отражению условных активов и обязательств хозяйственной деятельности / Л. А. Чайковская, Ю. А. Якушева // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 1.

ИЗМЕРЕНИЕ И УПРАВЛЕНИЕ БРЕНД-КАПИТАЛОМ ОРГАНИЗАЦИИ

Мурмыло Ю. Д.

Белгородский государственный технологический университет им. Шухова В. Г.

Бренд является одним из ключевых понятий в области маркетинга ни протяжении уже более ста лет. Впервые новое направление в теории брендинга, фокусирующее внимание на реальном капитале, стоящем за брендом, появилось лишь в начале 80-х гг. Это новое направление определяет бренд не как некое метафизическое понятие (сочетание впечатления, производимого на потребителей), а как вполне конкретный объект, обладающий реальной ценностью для его владельцев, а капитализация этой ценности становится предметом управления.

Основным содержанием бренда как специального продукта становится бренд-капитал. Обобщая различные точки зрения на сущностное содержание понятия «бренд-капитал», можно привести следующее определение. Бренд-капитал – это комплекс представлений о рыночных возможностях компании, который воспринимается как некоторый дополнительный актив, призванный увеличить стоимость бизнеса. Бренд-капитал устанавливает ценность того, что будет эффективно в будущем.

Необходимо разграничивать понятия бренд-капитал и финансовая стоимость бренда. Стоимость бренда отражает в основном материальную оценку, а бренд-капитал подразумевает описательные аспекты бренда – символы, образы или потребительские ассоциации.

Выделим три основные составляющие бренд-капитала организации (см. Рис. 1):



Рис. 1 Представление о бренд-капитале

✓ *Бренд-капитал как ценность:* бренд-капитал отождествляется с общей ценностью бренда как обособленного актива. С помощью ценности, выраженной в денежном эквиваленте можно зафиксировать бренд как актив на балансе предприятия. Ценность бренда, выраженная в денежном эквиваленте, является наиболее важной, но не единственной характеристикой бренд-капитала.

✓ *Бренд-капитал как имидж:* этот подход рассматривает бренд-капитал как совокупность впечатлений и ассоциаций потребителя, вызываемых брендом (имидж бренда).

✓ *Бренд-капитал как лояльность:* в данном случае, бренд-капитал рассматривается через призму привязанности потребителей к бренду, чем выше степень привязанности потребителей, тем выше устойчивость.

Рассматривать бренд-капитал через призму одной из этих составляющих нецелесообразно, поскольку лишь совокупное их сочетание отражает сущность и природу понятия «бренд-капитал».

Бренд-капитал создает ценность как для потребителей, так и для фирмы. Создаваемые бренд-капиталом ценности работают, прежде всего, на сам бренд-капитал, который является, в свою очередь, основным содержанием бренда как специального продукта.

Говоря о бренд-капитале, часто имеют в виду финансовую стоимость бренда. На самом деле, между бренд-капиталом и стоимостью бренда существует сущностная разница. Стоимость бренда есть не что иное, как её фактическая финансовая стоимость или цена. Стоимость бренда отражает в основном материальные элементы (активы баланса), а бренд-капитал подразумевает описательные аспекты бренда – символы, образы или потребительские ассоциации. Следует отделить термин для названия самого актива – бренд-капитал – от его измерителей, которые подобно оценке стоимости и доле рынка, просто позволяют выразить этот ак-