

акций и активной рекламы, в том числе для товаров, закупаемых предприятиями пищевой промышленности и общественного питания, за счет рекламы в специальных журналах и активного участия в выставках-ярмарках товаров продовольственного назначения;

сформировать положительный образ производителя – во всех статьях рекламного характера подчеркивать заботу о качестве товара, экологической чистоте, наличии наград и медалей за высокое качество и ряд других.

Использование мерчандайзинга варьируется в зависимости от типа розничной точки, методов обслуживания, расположения, торговой площади. Значительную роль играет культура и традиции города, в котором расположен магазин. На основании вышесказанного можно сделать вывод о том, что промышленные предприятия для достижения стабильного коммерческого успеха должны разрабатывать комплекс мерчандайзинга как составной части инструментальных стратегий.

Выводы

1. Дальнейшее наращивание объемов производства предприятиями молочной промышленности невозможно без совер-

шенствования организации коммерческой деятельности и формирования прямых коммерческих связей с предприятиями розничной торговли, работающими в регионе.

2. Коммерческий успех товаропроизводителя зависит от применения современных методов маркетинговых стратегий продвижения продукции, в частности, стратегии глубокого проникновения на рынок.

3. Предприятиям молочной промышленности необходимо активно внедрять комплекс мерчандайзинга, способствующий глубокому проникновению на потребительский рынок, формированию потребительских предпочтений, поддерживать продажи своей продукции и марок.

Библиографический список

1. Буймова Д. Полезная теория в искусстве продаж / Д. Буймова // Маркетинг. 2001. № 6. С. 18-21.
2. Отраслевой маркетинг / С.В. Мхитарян. М.: Эксмо, 2006. 368 с.
3. Панибратов А. Маркетинговые стратегии международных компаний на Российском рынке / А. Панибратов // Маркетинг. 2006. № 4 (89). С. 30-37.



УДК 657.372.1:574

Н.А. Шавкунова

ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ ПАРАМЕТРЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Актуальность исследований

Достижение паритета экологических и экономических ценностей современного общества – одно из важнейших условий устойчивого развития. Преломление принципов всемирно признанной концепции взаимодействия общества и природы на практике требует создания качественно новой системы эколого-экономических инструментов, действующих в направлении указанного паритета. Одним из инструментов выступает процесс управления и информационного сопровождения приро-

доохранной деятельности субъектов-природопользователей.

Продолжительное время отсутствовало понимание того, что модель бухгалтерского учета и отчетности применима для отражения экологических параметров деятельности хозяйствующих субъектов. На современном этапе незыблемым условием следования доктрине устойчивого развития на уровне предприятий признаётся экоэффективность функционирования природопользователя и её сопоставимость с экономическими результатами деятель-

ности, измеримость которых возможна только в рамках содержательного экологического учета, а информирование широкого круга пользователей достижимо посредством представления отчетности с включением экологического элемента.

Сегодня бухгалтерская отчетность с экологической составляющей – одна из наиболее перспективных и динамично развивающихся областей, нуждающаяся в исследованиях и разработках.

Материал, методика исследования

Бухгалтерская отчетность по экологической деятельности – сравнительно новое явление в контексте организации рационального природопользования и информационной деятельности предприятий.

За рубежом эколого-ориентированные финансовые отчеты стали появляться «стихийно» преимущественно в развитых странах в начале 90-х годов XX столетия, хотя первые попытки внедрить экологические параметры в бухгалтерскую систему предпринимались еще в 70-е годы XX века. Формирование и публикация первых отчетов были обусловлены рядом причин:

- значительный рост затрат на природоохранную деятельность в большинстве стран;
- ужесточение природоохранного законодательства;
- увеличение числа судебных разбирательств;
- поддержание «зеленого» имиджа;
- формирование новых предпочтений потребителей, пользователей экономической информации, общественности [1].

Довольно быстро финансовые экоотчеты превратились для предприятий, оказывающих значительное воздействие на состояние окружающей среды, в один из главных каналов изложения своих принципиальных позиций, целей, практики и достижений в области рационального природопользования.

На современном этапе ведущие исследователи убеждены в том, что экологические проблемы способны оказывать прямое влияние на деятельность природопользователей, их финансовое состояние и на данные, приводимые в бухгалтерских отчетах. Практики отмечают, что расходы и обязательства, обусловленные природоохранной деятельностью, становятся настолько значительными, что недостаточное внимание к подобным процессам и неотслеживание экоданных может суще-

ственно увеличить риск искажения картины финансового положения организаций, представляемой в отчетности. В свою очередь вуалирование и нераскрытие эколого-ориентированной информации способно привести к принятию необоснованных и неэффективных управленческих решений, ввести в заблуждение пользователей относительно действительного экологического положения субъекта, его инвестиционной привлекательности и конкурентоспособности. Следовательно, распространению практики формирования и представления бухгалтерской отчетности с экологическими параметрами деятельности природопользователя сопутствует:

- необходимость отражения величин расходов и обязательств, призванных продемонстрировать отношение субъекта хозяйствования к окружающей среде и влияние природоохранной деятельности на финансовое положение предприятия;
- информационная потребность инвесторов для принятия инвестиционных решений;
- необходимость выявления природоохранных затрат с целью управления и оценки результативности природоохранной деятельности;
- обязательность следования концепции устойчивого развития и соблюдения принципа экоэффективности функционирования хозяйствующего субъекта;
- новые информационные потребности пользователей (контролирующие органы, банки, инвесторы, общественность и конкуренция) в отношении осуществления и результативности природоохранных мероприятий.

В отсутствие прямой нормативной регламентации раскрытия информации об экологических последствиях хозяйственной деятельности в финансовой отчетности, вопросы включения экологического элемента в бухгалтерские отчеты активно обсуждаются как в научных кругах, так и практикующими специалистами [2, 3]. Рядом исследователей отмечается, что сдерживание практики эколого-ориентированной бухгалтерской отчетности обусловлено не только наличием в данной области проблем методологического характера, но и потенциально имеющейся возможностью возникновения отрицательных последствий раскрытия подобной информации как для экономических субъектов, так и для общества в целом (табл. 1, 2).

Таблица 1

Издержки и выгоды экономического субъекта от разработки и публикации бухгалтерского отчета по экологической деятельности

Возможные издержки	Возможные выгоды
Оформление Издание и распространение Отвлечение внимания от более важных проблем Рост расходов на исследования и мониторинг Негативная реакция на информацию Возросшее внимание со стороны групп активистов Рост недоверия Ухудшение отношений с финансовыми кругами Тщательная проверка при выдаче лицензий	Повышение уровня собственной информативности Нацеленность на сбор информации Хорошие отношения с общественностью Поддержание открытости информации Благоприятный моральный климат для персонала Отвлечение внимания от неприятных проблем Внутреннее законодательство, опережающее время Совершенствование и расширение сотрудничества Улучшение отношений с акционерами Просвещение инвесторов Просвещение общества Экспериментирование

Таблица 2

Издержки и выгоды общества от разработки и публикации бухгалтерского отчета по экологической деятельности

Возможные издержки	Возможные выгоды
Более высокие цены Возможно, более низкая заработная плата Возможно, более низкие дивиденды Затруднение финансового роста Отвлечение внимания от более важных проблем Законодательство, опережающее время Избыток информации	Усиление подотчетности, открытости и демократичности Улучшение отношений с коммерческими структурами Решения, связанные с обеспечением стабильного развития Лучшая информированность Экспериментирование Больше информации для рыночных операций

В настоящее время в России, как и в большинстве стран, нет нормативных актов по регулированию учетной деятельности в области экологии, требующих подробного отражения в финансовой отчетности показателей, связанных с природоохранной деятельностью. Поэтому практика отдельных российских компаний по внедрению эко-ориентированных информационных систем и отчетности носит добровольный характер, переживает этап своего становления. К неурегулированным вопросам, сдерживающим её распространение, следует отнести:

- неустоявшийся понятийный аппарат, требующий выработки русскоязычной терминологии в области экологического бухгалтерского учета и отчетности;
- сложность и неопределённость бухгалтерских оценок в экологической сфере;
- краткосрочный характер информации, в то время как решения экологических вопросов имеют долгосрочный характер;
- ориентация традиционной модели учета и отчетности на результат прошлых экономических событий;
- отсутствие комплексной методики отражения экологических аспектов в учете, требований и рекомендаций по фор-

мированию и раскрытию информации в экологической отчетности;

- недостаточное нормативно-правовое регулирование вопросов информационного обеспечения управления охраны окружающей среды, рационального природопользования и экологической безопасности хозяйствующих субъектов.

Преодоление указанных сложностей позволит создать действенный инструмент управления природоохранной и хозяйственной деятельностью экономического субъекта, функционирующего в режиме экоэффективности.

Результаты исследований

Сегодня бухгалтерская отчетность с экологическими параметрами деятельности организации – вполне сформировавшийся компонент учетной деятельности, а употребление термина имеет самостоятельное значение. Однако в научной среде до сих пор нет единого подхода к пониманию сущности данной категории.

В России традиционно используется понятие «бухгалтерская отчетность», однако с ростом влияния англо-американской школы бухгалтерского учета, отдающей предпочтение термину «финансовая отчетность», последний стал всё чаще встречаться в нормативных документах и

литературных источниках. В теории между ними проведена грань: отличие заключается в том, что по сравнению с бухгалтерской финансовая отчетность содержит весьма значительный объём аналитических расшифровок и пояснительных комментариев, что как раз и обеспечивает её большую пригодность для принятия решений финансового характера. Иными словами, бухгалтерская отчетность составляется по принципу удовлетворения минимально необходимых требований, предписываемых правилами её формирования; тогда как финансовая отчетность более вариабельна за счет аналитических расшифровок, а её составители исходят из предположения и желания максимально возможного раскрытия полезной информации. Конкретизация категории отчетность при помощи слов «бухгалтерская» и «экологическая» (в отличие от финансовой, налоговой и т.д.) позволяет сориентировать пользователей в характере раскрываемых данных и уяснить полезность этой информации с точки зрения целей её использования. Уточнение в русскоязычном варианте понятия крайне важно, так как распространенное использование разными источниками термина «экологическая отчетность» в области бухгалтерского учета способно ввести заблуждение отдельных пользователей. Данное понятие давно используется в категорийном аппарате собственно экологии, поэтому специалисты-экологи, а также регулятивные органы без дополнительных пояснений не склонны соотносить его со сферой бухгалтерского учета и финансов.

Относительно определения исследуемого термина отметим, что наиболее часто приводимой и цитируемой выступает формулировка, данная межправительственной группой экспертов при ООН: это опубликование или представление информации о природоохранной политике, обязательствах и деятельности хозяйствующего субъекта [1]. Данная трактовка не в полной мере раскрывает сущность категории «бухгалтерская экологическая отчетность», недостаточно информативна и передает только общее представление о явлении [2]. Уровень современного развития науки и практических достижений в рассматриваемой области позволяет изложить один из ключевых терминов системы учета природоохранных мер в следующем виде: бухгалтерская экологическая отчетность — это совокупность сведений финансового и нефинансового характера о природоохранной деятель-

ности и политике организации, взаимосвязанная с её финансовым и имущественным положением и представляемая в интегрированном и(или) специализированном формате.

Использование отдельных слов и словосочетаний в данном определении обоснованно раскрывает следующие существенные, характерные для исследуемой категории особенности:

1. *Совокупность сведений* — это набор показателей, которые могут быть как взаимосвязанными, так и индивидуальными, при этом каждый показатель может характеризовать только одно явление, состояние и т.д. В совокупности двойная запись не обязательна, но и не исключена.

2. *Характер информации* предполагает включение в отчет информации, выраженной не только в традиционном измерителе (денежном), но и натуральном, а также предоставление такой информации в описательном виде.

3. *Природоохранная деятельность и политика организации* — эти термины определяют сферу деятельности организации, в отношении которой должны быть представлены данные. В этом случае предполагается изложение основных положений (целевых установок, показателей) экологической политики компании и демонстрация результативности фактически осуществляемых природоохранных мер.

4. *Организация* — в данном определении используется общий термин, который предполагает, что в качестве таковой может выступать компания, объединение, фирма, предприятие, орган власти или учреждение либо их часть или сочетание, акционерные и неакционерные, государственные или частные, которые выполняют свои функции и имеют свою собственную администрацию.

5. *Связь экологической состоятельности с финансовым положением организации* — считаем, что значительные достижения в содержательной природоохранной деятельности возможны только в случае установления связи между экономическими и экологическими результатами деятельности организаций. Взаимосвязка показателей позволит информировать менеджмент о возможных финансовых аспектах природоохранных вопросов.

Форма представления — принимая во внимание традиции и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также учитывая специфику экопоказателей и экосферы организации могут воспользоваться одним из форматов экопо-

гической отчетности (интегрированный, специализированный).

Востребованность в условиях российской действительности практических рекомендаций, регламентации и выработки единого подхода к представлению данных природоохранного значения, ориентированных на удовлетворение современных информационных запросов и требований пользователей, требуют, в свою очередь, разработки форм и структуры экологической отчетности интегрированного и специализированного вида.

Сложившаяся в России практика формирования отчетности о природоохранной деятельности носит преимущественно ограниченный характер. Специализированная, формируемая для органов надзора в сфере экологии и статистическая отчетность природоохранного значения принципиально и методологически отличается от подготовки и представления бухгалтерской экологической отчетности. Главное отличие заключается в том, что её данные не соотносятся с финансовыми результатами деятельности организации. Следовательно, менеджмент предприятия, равно как и другие пользователи, не владея такой информацией, не могут принять взвешенного решения относительно целесообразности и эффективности природоохранной деятельности субъекта.

В последние годы ранее существовавший узкий круг «нормативных» пользователей существенно расширился. С внедрением систем экологического менеджмента осознана и оценена потребность внутренних пользователей в формировании экологических отчетов. Сдерживающим фактором расширения практики составления и распространения экологической финансовой отчетности, выступает отсутствие рекомендаций, ориентиров в её подготовке. Сегодня существует ряд руководств, разработанных международными организациями (Всемирный промышленный совет

по окружающей среде, программа ООН по окружающей среде, экспертная группа ООН по международным стандартам по учету и отчетности), но далеко не все из них применимы к условиям российской действительности. На современном этапе экономического развития отечественные предприятия могут использовать преимущественно дифференцированный подход к подготовке отчетности природоохранного мер. Реализуя его, целесообразно рекомендовать интегрированный и специализированный форматы представления экологической информации.

Интегрированный формат бухгалтерского отчета по экологической деятельности предполагает отражение экологических аспектов деятельности предприятия в основных документах бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом должно соблюдаться условие представления не только параметров всех форм негативного воздействия на состояние окружающей среды и осуществляемых природоохранных мероприятий, но и демонстрации их влияния на имущество и доходность предприятия. В основных отчетных документах может быть выделена экологически релевантная информация, при этом расходы по подготовке такого отчета не будут значительными (табл. 3).

Специализированный формат бухгалтерского отчета по экологической деятельности предполагает раскрытие информации о степени воздействия организации на состояние окружающей среды и данных по природоохранной деятельности, представляемых на расширенной основе. Обязательным условием к подготовке такого отчета выступает взаимосвязь с годовой бухгалтерской отчетностью и информацией о финансовом положении предприятия (табл. 4).

Таблица 3

Структура и содержание интегрированного отчета

№ формы	Наименование отчетного документа	Рекомендуемые информационные включения
1	2	3
1	Бухгалтерский баланс	<p><i>Актив баланса:</i> НМА природоохранного значения; ОС природоохранного значения; вложения природоохранного значения; запасы экологически чистого сырья; запасы экологически чистой продукции; экологические затраты; экологические расходы будущих периодов; дебиторская задолженность за товары, работы, услуги природоохранного значения</p>

1	2	3
		<p><i>Пассив баланса:</i> экологические резервы; экологические долгосрочные обязательства; задолженность по экологическим платежам; экологические доходы будущих периодов; резервы предстоящих экологических расходов</p>
2	Отчет о прибылях и убытках	<p>Выручка (нетто) от продажи экологически чистых товаров, продукции, работ, услуг; экологические затраты; расходы по экологическому управлению; прочие экологические доходы; прочие экологические расходы</p>
3	Отчет об изменении капитала	<p><i>Резервы, предусмотренные учредительными документами:</i> резерв на возмещение экологического ущерба; резерв на природоохранные инвестиции и НИОКР. <i>Резервы, предусмотренные учетной политикой:</i> резерв на выполнение обязательств по утилизации отходов; резерв на текущий ремонт основных средств природоохранного назначения; резерв на выполнение обязательств по рекультивации земель</p>
4	Отчет о движении денежных средств	<p><i>Направления поступления денежных средств:</i> выручка от продажи экологически чистых товаров, работ, услуг; выручка от продажи объектов природоохранного назначения; поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям на природоохранные цели; Прочие поступления экологического характера <i>Направления расходования денежных средств:</i> приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов природоохранного назначения; на оплату приобретённых экологически чистых товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов; на оплату труда персонала экологических служб; займы, предоставленные другим организациям на природоохранные цели; на расчеты по экологическим платежам; погашение экологических обязательств</p>
5	Приложение к балансу	<p>Природоохранные мероприятия (расходы по направлениям); экологические расходы (по элементам затрат); расходы на экологичность продукции; расходы на контроль загрязнений; расходы на персонал; экологические платежи, штрафы и возмещения; экологические фонды и резервы; экологические обязательства</p>
6	Пояснительная записка	<p>Экологическая политика предприятия-загрязнителя; виды и показатели воздействия организации на окружающую среду; природоохранная деятельность по направлениям её осуществления; финансовые последствия мероприятий по охране окружающей среды для капиталовложений, доходов и финансовых результатов организации в отчетном периоде и последствия для будущих периодов; анализ экологической состоятельности субъекта</p>

Структура и содержание специализированного отчета

№ раздела	Наименование структурного элемента	Цель структурного элемента
1	Краткая характеристика предприятия-природопользователя и основных направлений его деятельности	Раскрытие сведений о видах деятельности и степени воздействия предприятия-природопользователя на состояние окружающей среды, а также информирование пользователей об экологических проблемах, присущих организации и отрасли в целом
2	Экологическая политика и программы в области охраны окружающей среды	Информирование пользователей о намерениях решения (сглаживания) указанных экологических проблем и достижения определённого уровня экоэффективности
3	Природоохранные мероприятия	Демонстрация наличия природоохранной деятельности с конкретизацией её направлений
4	Целевые показатели и их выполнение	Информирование пользователей о фактическом сокращении (оптимизации) уровня неблагоприятного воздействия хозяйственной деятельности природопользователя на состояние окружающей среды
5	Финансово-экологические последствия природоохранных мероприятий	Взаимосвязанное и системное представление результативности финансовой и экологической деятельности природопользователя
6	Анализ экологической состоятельности	Оценка действительного экологического положения природопользователя, результатов и эффективности его природохозяйственной деятельности, приоритетов в экологической сфере хозяйствования
7	Контрольные мероприятия и проверки	Сообщение о подтверждении правомерности осуществления деятельности и соблюдении требований в области природоохраны, а также о мерах, направленных на её коррекцию и совершенствование
8	Экологическое образование	Демонстрация усилий организации в направлении постоянного повышения уровня профессионализма сотрудников, вовлеченных в разнообразную экологическую деятельность, обеспечивая высокий уровень её эффективности
9	Специальные сообщения	Раскрытие дополнительной информации финансового и нефинансового характера, не нашедшей отражение в других разделах отчета

Выводы

Следование доктрине устойчивого развития предполагает формирование соответствующих механизмов и инструментов, способных обеспечить рациональное природопользование, сохранение природно-ресурсного потенциала, гармоничное и сбалансированное решение вопросов социального, экологического и экономического развития современного общества.

В настоящее время прослеживается тенденция включения экологической составляющей в области, ранее не соотносимые с вопросами природоохраны. Трансформация традиционной модели бухгалтерской отчетности в социально- и эколого-ориентированную позволяет успешно использовать её в новом качестве.

Рекомендованное содержательное наполнение бухгалтерской отчетности информацией экологического характера позволит на уровне предприятий-природопользователей активизировать практическую природоохранную деятельность,

осуществить информационное сопровождение процесса управления экологическим потенциалом, обеспечить определение экономической эффективности природоохранных и природовосстановительных мероприятий, а также предоставления достоверной информации заинтересованным пользователям в отношении экологической составляющей деятельности хозяйствующего субъекта.

Библиографический список

1. Экологический учет для предприятий // Конференция ООН по торговле и развитию; пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1997. 200 с.
2. Экологический учет и аудит: сб. ст. М.: ФБК-ПРЕСС, 1997. 192 с.
3. Corporate environmental accounting / Stefan Schaltegger with Kaspar Muller and Henriette Hindrichsen. Chichester; New York; Brisbane; Toronto; Singapore: JOHN WILEY @ SONS, 1996. 286 p.