

Н. К. Червоткина, аспирант ГГТУ им. П. О. Сухого

### НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ ЭКОЛОГИЗАЦИИ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И УЧЕТА ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА НА ПРЕДПРИЯТИИ

This article is about some ecological aspects of tax policy on the enterprise.

Отечественная экономическая теория внесла определенный вклад в разработку таких показателей экономических оценок, как замыкающие затраты на продукцию природоэксплуатирующих отраслей, экономические оценки природных ресурсов, экономический и социальный ущерб от загрязнения окружающей среды, чистый эффект от природоохранных мероприятий. Они послужили основой, в частности, формирования экономического критерия выбора варианта плановых решений – максимизации народнохозяйственной эффективности, который использовался только в планово-проектных расчетах и для расчетов при перспективном планировании и прогнозировании природопользования. В условиях централизованной экономики экономические оценки применялись также в учетно-аналитических целях (ведение кадастров природных ресурсов, исчисление национального богатства, определение ущербов, эффективности средозащитных мероприятий, природоресурсного потенциала регионов и т. п.), но сфера использования их в финансовых расчетах для совершенствования системы экономического стимулирования и ценообразования была весьма ограничена, поскольку товарно-денежные отношения в природопользовании находились в зачаточном состоянии. В условиях социально ориентированной рыночной экономики существенно возрастает значение экономических оценок в обосновании ценовой и налоговой политики, способствующей совершенствованию экономического стимулирования рационального природопользования.

Важнейшим условием эффективного функционирования экологической сферы является обеспечение обязательного возмещения субъектами хозяйствования ущерба от антропогенного воздействия на природную среду, выраженного в стоимостной форме. Для установления размеров компенсаций ущерба от загрязнения и истощения природной среды необходима его экономическая оценка. Загрязнение и истощение окружающей среды в результате антропогенной деятельности наносит урон трем сферам: состоянию экологических систем, хозяйственным объектам и здоровью людей. Исходя из этого, различают три вида ущерба: экологический, экономический и социальный.

Экологический ущерб характеризуется нарушениями, возникающими в природных системах.

Под экономическим ущербом понимают выраженные в денежной форме фактические или возможные потери народного хозяйства, обусловленные ухудшением экологической ситуации в результате антропогенной деятельности.

Социальный ущерб – это ущерб, наносимый прежде всего здоровью людей загрязненным воздухом, экологически неблагоприятными продуктами питания, питьевой водой плохого качества и т. п. Очевидно, что экологический и социальный ущербы не подлежат абсолютно точной количественной оценке, теоретические и практические исследования по оценке экономического ущерба от загрязнения окружающей среды начали проводиться на рубеже 60–70 годов. Обобщая существующие подходы к оценке экономического ущерба, можно схематически представить его в виде двух составляющих: натуральных потерь в денежном выражении и затрат на ликвидацию и предотвращении отрицательных последствий или замену деградированных ресурсов. В общем виде зависимость величины экономического ущерба (И) от размера натуральных потерь ( $P_i$ ) и затрат на ликвидацию влияния ущерба на хозяйственную деятельность ( $Z$ ) можно выразить следующим образом:

$$И = (P_i \times Z).$$

Следует отметить, что методические трудности определения ущерба приводят к тому, что он почти не фиксируется в системе обобщающих показателей деятельности предприятий и тем более при оперативном экологическом контроле производства. В то же время учет ущерба абсолютно необходим при оценке воздействия объектов на окружающую среду и расчете эффективности средозащитных мероприятий. Оценки предотвращенного экономического и социального ущерба позволяют определить государственную экологическую политику и объем финансирования природоохранной деятельности. В связи со сложившейся ситуацией потребовался новый подход к управлению отдельными хозяйственными ситуациями и предприятием в целом, включающий комплекс методов, которые бы позволяли регулировать воздействие производства на природные, функциональные, технологические и социальные процессы. Это обусловило необходимость создания методики и организации системы экологического учета. Основой для

данного подхода может служить справочное пособие «System for integrated Environmental and Economic Accounting» (SEEA), разработанное статистическим отделом Организации Объединенных Наций (ООН), где представлены концепции построения системы экологического учета. В нем изложены основные направления работы по налаживанию комплексного учета и контроля в области экономики и защиты окружающей среды. С учетом этих рекомендаций организацию системы комплексного эколого-экономического учета на предприятии следует начинать с разработки системы показателей по отдельным составляющим этой системы: материальным потокам – потокам сырья, материалов, энергии, отходов, экологическим издержкам, производственной деятельности, экологическим услугам, кроме того, система предполагает разработку системы экологических счетов бухгалтерского учета. В настоящее время механизм экологического учета и контроля в той или иной форме применяется на многих предприятиях стран с развитой рыночной экономикой. Если представить предприятие как совокупность управляющей и управляемой подсистем, то можно проследить следующую информационную цепочку. Эколого-экономические показатели, полученные из первичных документов, сообщений, переданных устно и по каналам связи, группируются и обобщаются в подсистеме финансового и управленческого экологического учета, а затем используются для целей анализа хозяйственной деятельности, планирования, прогнозирования и контроля. Эта информация является базой для принятия управленческих решений, в свою очередь воздействующих на управляемую подсистему, приводящих ее в новое качество и порождающих новый информационный поток, нуждающийся в группировке и обобщении. Таким образом, экологический учет на микроуровне рассматривается как сегментарная область бухгалтерского учета, представляющая собой научно обоснованную систему сплошного и непрерывного наблюдения, оценки, систематизации и обобщения информации об экономико-экологических процессах, возникающих в результате деятельности хозяйствующего субъекта. Его цель заключается в создании и постоянном обновлении информационной модели, позволяющей на основе системы соответствующих показателей наиболее полно и объективно оценить сущность и содержание природоохранной деятельности предприятия за отчетный период и в динамике выявить влияние экономико-экологических процессов на финансово-хозяйственные перспективы функционирования предприятия. Конкретные направления определяются исходя из интересов потребителей информации, получаемой по его результатам.

Важным экономическим показателем природопользования являются затраты на поддержание качества среды и защиту природы (экологические издержки). Все экологические издержки общества подразделяются на издержки предотвращения (предзатраты) и экономический ущерб, включающий прямые потери ресурсов и затраты на ликвидацию, нейтрализацию и компенсацию уже допущенных экологических нарушений. Общество в целом заинтересовано в сокращении общественных экологических издержек. Поэтому одной из актуальных проблем является установление экономически обоснованного уровня издержек предотвращения загрязнения. Производитель может выбирать: либо экономия на природоохранных затратах, но тогда создается высокий уровень выбросов и наносится значительный ущерб окружающей среде, либо сокращение ущерба путем увеличения природоохранных издержек. Необходимо отметить, что наряду с другими производственными затратами экологические издержки также включаются в общие затраты, то есть являются внутренними (интернальными) для предприятия. Издержки же, вызываемые загрязнением окружающей среды (то есть собственно экономический ущерб), являются для предприятия-загрязнителя внешними (т. е. экстернальными), поскольку для самого производителя ущерб, вызванный его деятельностью, не влияет на издержки производства. Экстернальные издержки проявляются в увеличении затрат других предприятий на предварительную очистку загрязнений. Чтобы заинтересовать предпринимателя вкладывать деньги в средозащитные мероприятия, необходимо внешние издержки предприятия-загрязнителя превратить во внутренние, иными словами – интернализировать экстернальные издержки. Это сложная проблема, которая до конца не решена даже в экономически высокоразвитых странах. Среди возможных путей ее решения наиболее приемлемые сегодня это: во-первых, законодательное закрепление принципа компенсации ущерба, чтобы реципиенты через суд могли предъявить предпринимателю иск и взыскать с него сумму ущерба. Однако сложности компенсации ущерба усугубляются тем, что на одной территории сосредоточено, как правило, несколько производств, вследствие чего трудно установить конкретного виновника загрязнения.

Второй способ – платежи за загрязнение, рассчитанные на основе предельных природоохранных затрат, что стимулирует предпринимателя придерживаться определенного уровня выбросов, соответствующего тому объему, для которого установлены предельные издержки. По сути, речь идет о разновидности ресурсного налога, то есть о плате за природопользование. Предназначение такой платы заключается в

сборе средств для финансирования мероприятий, связанных с поддержанием экологического благополучия в государстве. Наряду с реализацией фискальной функции экологический налог широко используется в государстве как инструмент организации эффективного природопользования, предполагающего экономную добычу природных ресурсов и минимальное загрязнение окружающей среды. Основным элементом организации эффективного природопользования является установление каждому природопользователю годовых лимитов добычи природных ресурсов и лимитов выбросов загрязняющих веществ в окружающую среду. Контроль за соблюдением доведенных лимитов добычи и выбросов позволяет реализовать регулирующий потенциал экологического налога. С 1 января 2004 года плательщики Республики Беларусь должны вести налоговый учет. Ведение налогового учета обязательно в том случае, если производятся расчетные корректировки к данным бухгалтерского учета для получения информации об объектах налогообложения и элементах налогового учета. Это требование относится и к налогу за использование природных ресурсов (экологического налога). Налоговый учет частично может быть организован по данным бухгалтерского и оперативного учета и статистической отчетности.

Для отражения расчетов экологического налога следует предусмотреть в рабочем плане счетов бухгалтерского учета предприятия (организации) элементы платежей, входящие в состав налога в части их уплаты. Следует заметить, что с 1 января внесены следующие коррективы в Закон «О налоге за использование природных ресурсов (экологический налог)». В состав экологического налога дополнительно включены платежи за размещение товаров, помещенных под таможенный режим уничтожения и утративших свои потребительские свойства, а также отходов, образующихся в результате уничтожения товаров, помещенных под этот режим, и платежи за производство и (или) импорт пластмассовой тары и иных товаров, после утраты потребительских свойств которых образуются отходы, оказывающее вредное воздействие на окружающую среду и требующие организации систем их сбора, обезвреживания и (или) использования.

Таким образом, в 2006 году налог за использование природных ресурсов (экологический налог) состоит из:

- платежей за использование (изъятие, добычу) природных ресурсов в пределах установленных лимитов, сверх установленных лимитов в случаях, предусмотренных законодательством;
- платежей за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух в пределах уста-

новленных лимитов, сверх установленных лимитов либо без установленных лимитов в случаях, предусмотренных законодательством;

- платежей за сбросы сточных вод или загрязняющих веществ в окружающую среду в пределах установленных лимитов, сверх установленных лимитов либо без установленных лимитов в случаях, предусмотренных законодательством;

- платежей за размещение отходов производства в пределах установленных лимитов, сверх установленных лимитов либо без установленных лимитов в случаях, предусмотренных законодательством;

- платежей за переработку нефти и нефтепродуктов организациями, осуществляющими переработку нефти;

- платежей за перемещение по территории Республики Беларусь нефти и нефтепродуктов;

- платежей за геологоразведочные работы, выполненные за счет средств бюджета;

- платежей за размещение товаров, помещенных под таможенный режим уничтожения и утративших свои потребительские свойства, а также отходов, образующихся в результате уничтожения товаров, помещенных под этот режим;

- платежей за производство и (или) импорт пластмассовой тары и иных товаров, после утраты потребительских свойств которых образуются отходы, оказывающее вредное воздействие на окружающую среду и требующие организации систем их сбора, обезвреживания и (или) использования.

Льготы по налогу за использование природных ресурсов и ставки по налогу за использование природных ресурсов, за исключением платежей за переработку нефти и нефтепродуктов, установлены Указом Президента от 15.06.2005 г. № 275. За переработку организациями, осуществляющими переработку нефти, с 1 т нефти или нефтепродуктов с 1.01.2006 г. налог взимается по ставке 2800 бел. руб.

Исчисленные суммы налога за использование природных ресурсов, за исключением платежей за переработку нефти и нефтепродуктов, в 2006 г. индексируются на 10% в соответствии со ст. 41 Закона «О бюджете Республики Беларусь на 2006 год». Статьей 43 названного Закона установлено, что в 2006 году местные Советы имеют право изменять сроки уплаты экологического налога в части платежей за использование (изъятие, добычу) природных ресурсов отдельных категорий плательщиков.

Суммы налога за использование природных ресурсов в пределах установленных лимитов и в случаях, если законодательством установление лимитов не предусмотрено, а также за производство и (или) импорт пластмассовой тары и

иных товаров, после утраты потребительских свойств которых образуются отходы, оказывающие вредное воздействие на окружающую среду и требующие организации систем их сбора, обезвреживания и (или) использования, включаются в себестоимость продукции, товаров (работ, услуг), учитываемые при налогообложении, сверх установленных лимитов – уплачиваются за счет средств, остающихся в распоряжении плательщиков налога.

Понятие «экологический налог», или «налог за использование природных ресурсов», в полной мере относится ко всем указанным видам платежей. Однако это не означает, что появились новые виды налогообложения.

Плата за размещение отходов, в том числе товаров, помещенных под таможенный режим уничтожения и утратившим свои потребительские свойства, а также отходов, образующихся в результате уничтожения товаров, помещенных под этот режим, взималась на основании норм Закона «Об отходах» в соответствии с постановлением Совмина от 29.03.2002 г. № 386 «О нормативах платы за размещение отходов и порядке утверждения лимитов размещения отходов производства» (с изменениями и дополнениями). Плата за геологоразведочные работы, выполненные за счет средств бюджета, взималась с 1.01.2003 г. на основании постановления Совмина от 4.07.2003 г. № 906 (с изменениями).

Кроме изменения объектов налогообложения и состава платежей экологического налога действующей редакцией Закона введены новые нормы. Так, условия полного или частичного освобождения от платежей за выбросы загрязняющих веществ в атмосферный воздух, сбросы сточных вод или загрязняющих веществ в окружающую среду, платежей за размещение отходов производства и товаров, помещенных под таможенный режим уничтожения и утративших свои потребительские свойства, а также отходов, образующихся в результате уничтожения товаров, помещенных под этот режим, устанавливаются президентом. За размещение отходов производства сверх установленных лимитов либо без установленных лимитов, если их установление предусматривается законодательством, налог взимается в 15-кратном размере установленной ставки налога. Платежи за переработку нефти и нефтепродуктов организациями, осуществляющими переработку нефти, включаются в цену продукции и не учитываются в составе объекта обложения при исчислении налога на прибыль. Порядок уплаты налога не изменился. Законом установлено, что ставки налога за использование природных ресурсов (всех видов платежей за исключением

платежей за переработку нефти и нефтепродуктов организациями, осуществляющими переработку нефти) устанавливаются Совмином по представлению уполномоченных государственных органов. Постановлением правительства от 1.02.2005 г. № 118 соответствующие ставки утверждены.

Следует заметить, что результатом природоохранных затрат является не только предотвращение загрязнения окружающей среды и снижение ущерба, но и удовлетворение ряда социально-экономических потребностей общества (расширение сферы образования, совершенствование технологий, внедрение достижений НТП, модернизация производства, улучшение условий жизнедеятельности людей и т. п.), и это необходимо учитывать при оценке эффективности экологических затрат и расчета срока их окупаемости.

Эффективность использования экономических оценок во многом определяется типом хозяйственного механизма. В условиях переориентации управления от преимущественно административных методов к экономическим и административно-экономическим снижается относительное значение экономических оценок, используемых в планово-проектных расчетах, учетно-аналитических работах, но и существенно возрастает их третья функция – экономического обоснования регуляторов ценовой и налоговой политики в целях совершенствования системы экономического стимулирования рационального природопользования.

Таким образом, создание рациональной системы природопользования путем проведения средозащитных мероприятий и учета ущерба при оценке воздействия объектов на окружающую среду станет делом выгодным для каждого производителя, а игнорирование экологических требований – разорительным. Поэтому основным направлением формирования нового экономического механизма является регулирование экологической сферы путем грамотного применения системы экономических оценок природопользования и учета ориентированного на рыночные отношения.

### Литература

1. Гирусов Э. В. Экология и экономика природопользования. – М., 2000.
2. Заяц Н. Е., Бондарь Т. Е. Налоги и налогообложение. – Мн., 2005.
3. Макара С. В. Основы экономики природопользования. – М., 1998.
4. Москаленко А. П. Экономика природопользования и охраны окружающей среды. – М. Ростов н/Д, 2003.