

CONTABILITATEA MEDIULUI – PARTE COMPONENTĂ A CONTABILITĂȚII TRADIȚIONALE ENVIRONMENTAL ACCOUNTING - A COMPONENT PART OF TRADITIONAL ACCOUNTING

Stela CARAMAN, lector univ., ASEM,

e-mail: caraman.stela@ase.md

Daniel GUGLEA, student, ASEM,

e-mail: danielguglea@gmail.com

Abstract: *Environmental accounting can help improve the environment by pointing out how to use the natural resources in a sustainable way. These will usually allow the company to use the resources more rationally and to reduce the quantity of resulting waste. In order to meet this requirement of additional information, many companies have considerably increased the quantity and the quality of environment – related information communicated to the public. The authors note the absence of normative acts regulating the ecological accounting and reporting, so it is necessary to develop them at the state level. The organization of ecological accounting and formation of reporting will allow to define the financial condition of enterprises, taking into account ecological performance.*

Cuvinte-cheie: contabilitatea mediului, contabilitate verde, protecția mediului, costuri de protecție a mediului, raportare ecologică

Cod JEL M41

Întroducere. În ultima perioadă, comunitatea mondială a conștientizat că funcționarea durabilă a sistemelor ecologice este extrem de importantă pentru menținerea sănătății umane și crearea condițiilor pentru dezvoltarea generațiilor viitoare. Acest lucru a dus la o atenție sporită a opiniei publice față de problemele de mediu nu doar la nivel global, dar și la nivel local. Conceptul de dezvoltare durabilă presupune ca entitățile economice să examineze activitățile de protecție a mediului ca parte integrată a activității economice a acestora.

Pentru a informa publicul despre activitățile de mediu, la nivel mondial au fost elaborate acte normative care reglementează acest domeniu. În special, conform Standardului Internațional de Responsabilitate Socială ISO 26000, entitățile trebuie să fie vigilențe (due diligence), care, în contextul responsabilității sociale presupune un proces proactiv și cuprinzător de identificare a impactului social, de mediu și economic negativ a deciziilor și activităților entității, în scopul de a evita și a minimaliza acest impact [1].

În decembrie 2013, a fost publicat Cadrul Internațional de Raportare Integrată, care se așteaptă să devină în timp standardul de raportare corporativă [2]. Raportarea integrată subliniază legătura dintre strategia și performanța financiară a unei entități în contextul social, economic și de mediu în care aceasta operează.

Conștientizarea importanței mediului înconjurător de către agenții economici se manifestă prin creșterea costurilor de protejare și restabilire a mediului, ceea ce necesită formarea informațiilor adecvate pentru gestionarea acestor costuri.

În contextul economic actual, contabilitatea trebuie să vină în sprijinul asigurării dezvoltării sustenabile, prin oferirea unor informații esențiale privind impactul entităților asupra mediului și societății. În acest sens, una dintre provocările cele mai importante o reprezintă dezvoltarea unor practici de identificare și măsurarea a costurilor de mediu care să ofere alternative de control al poluării, de identificare a unui model coerent de raportare a informațiilor

aferente acțiunilor de protecție a mediului și posibilitatea utilizării informațiilor contabile în luarea deciziilor care să înlesnească protejarea mediului înconjurător.

Conținutul de bază. Contabilitatea mediului este una dintre modalitățile prin care entitățile pot face o evaluare cantitativă a rezultatelor inițiativelor de modificare a sistemului economic pentru alinierea la cerințele dezvoltării durabile. Pentru întreprinderi, contabilitatea mediului este o metodă de analiză proiectată pentru creșterea eficienței și efectelor măsurilor de protecție a mediului luate în cadrul acestora. Contabilitatea mediului este focalizată pe structura costurilor și performanțelor de mediu ale entităților. Aceasta este acceptată de către manageri în cadrul organizațiilor venind în întâmpinarea procesului de reducere a costurilor pe de o parte și minimizarea impactului activităților lor asupra mediului, pe de altă parte. Pentru a se minimaliza impactul asupra mediului sunt necesare informații despre costurile de mediu asociate activităților desfășurate, acestea fiind într-o strânsă legătură cu tendința organizațiilor de a implementa sisteme de management al mediului. Multe entități nu-și indentifică costurile de mediu ceea ce creează dificultăți în evidențierea performanțelor de mediu ale organizației. Contabilitatea mediului furnizează informații pe de o parte pentru luarea deciziilor în interiorul companiei, și pe de altă parte pentru mandatarii externi privind starea financiară a companiei care să permită pregătirea rapoartelor financiare pentru investitori și alte părți interesate.

Contabilitatea mediului reprezintă după cum s-a menționat un set de date integrate, prin care se leagă mediul de economie și care pe termen lung pot influența deciziile politice, economice și de mediu. Contabilitatea mediului a apărut din nevoia de a răspunde la integrarea mediului în analiza economică atât la nivel național, cât și la nivelul entităților, a persoanelor fizice și juridice care desfășoară activități comerciale, prin includerea elementelor de mediu în contabilitate. Termenul de “*contabilitatea mediului*” are multe înțelegeri și utilizări.

Generalizând definițiile formulate de către mai mulți autori, considerăm că *contabilitatea mediului* reprezintă un sistem de colectare, înregistrare, analiză și generalizare a informațiilor privind costurile ecologice și datoriile ecologice.

O analiză a surselor de literatură arată că diferiți autori identifică diferit locul contabilității mediului în cadrul sistemului contabil, și anume:

- contabilizarea activităților de mediu este prerogativa contabilității manageriale;
- contabilizarea activităților de mediu este prerogativa contabilității financiare;
- contabilizarea activității ecologice se efectuează în cadrul subsistemelor de contabilitate financiară și managerială;
- contabilizarea activităților de mediu ar trebui să se realizeze într-un subsistem contabil separat;
- contabilizarea activităților de mediu este în afara limitelor contabilității tradiționale și este un sistem separat de contabilitate ecologică.

Cu afirmația că contabilizarea activităților de mediu este prerogativa doar a contabilității manageriale nu se poate pune de acord pe motiv, că indicatorii monetari ai activităților de mediu sunt formați în cadrul contabilității financiare, iar informațiile mai detaliate, care includ și indicatori naturali privind gestionarea activității de mediu, se acumulează în cadrul contabilității manageriale. Din același motiv, contabilitatea de mediu nu poate fi doar prerogativa contabilității financiare.

Afirmația privind necesitatea ținerii contabilității de mediu dincolo de limitele contabilității financiare și manageriale sau, în general a contabilității, nu este suficient justificată,

deoarece activitatea de mediu a entităților economice reprezintă un ansamblu de operațiuni economice care sunt măsurabile din punct de vedere statistic și comparabile dinamic.

Credem că locul contabilității de mediu se află în cadrul sistemului contabil tradițional, cu subsistemele sale de contabilitate financiară și managerială. În contabilitatea financiară se acumulează informații cu privire la activitățile de protecție a mediului în expresie valorică, iar în contabilitatea managerială informațiile sunt analizate detaliat în funcție de nevoile managementului, fiind exprimate atât în unități monetare, cât și fizice. În plus, divizarea contabilității în financiare și manageriale este mai degrabă arbitrară. Aceste două tipuri de contabilități sunt strâns legate, iar granița dintre acestea este foarte difuză.

În opinia noastră, relația dintre contabilitatea financiară, contabilitatea de mediu și contabilitatea managerială poate fi reprezentată în felul următor (figura 1):

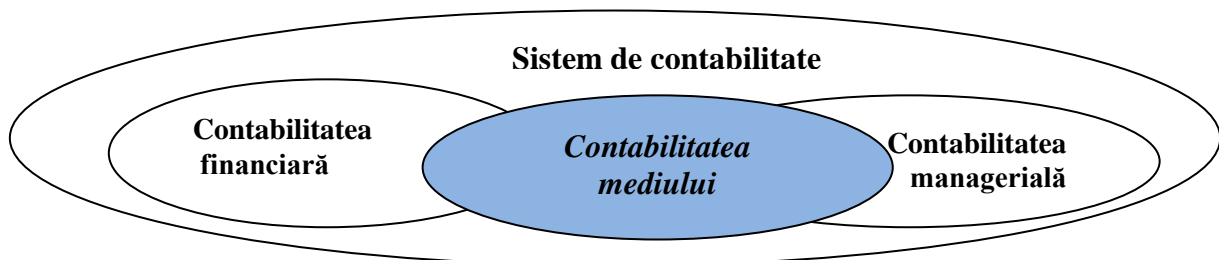


Figura 1. Interacțiunea dintre contabilitatea financiară, contabilitatea de mediu și contabilitatea managerială

Sursa: elaboratn de autori

Un aspect important al contabilității de mediu se referă la recunoașterea costurilor de mediu. Punctul de plecare în acest scop îl constituie definirea *costului de mediu*. Din acest punct de vedere, principala problemă a contabilității de mediu o reprezintă lipsa unei definiții standard a costurilor de mediu. În funcție de diversele interese, acestea cuprind o varietate de costuri, precum costuri cu provizioane sau privind investițiile, dar și costuri externe, generate în afara entității. În plus, cele mai multe dintre aceste costuri nu sunt urmărite în mod sistematic și nu sunt atribuite produselor și proceselor care le-au generat fiind adăugate structurii în ansamblu, devenind imperativ a se cunoaște cum să se identifice și să se clasifice aceste costuri.

În opinia autorilor, *costurile de mediu* (costurile ecologice) reprezintă fluxurile financiare alocate de un întreprinzător pentru acțiuni care au ca scop prevenirea, reducerea sau combaterea pagubelor aduse mediului. Corelate cu acțiunile desfășurate pentru protecția mediului, costurile se grupează în costuri curente și costuri de capital (aferele investițiilor capitale).

Costurile curente de mediu cuprind acele costuri care sunt necesare pentru operarea, repararea și întreținerea instalațiilor, echipamentelor și utilajelor; pentru colectarea, tratarea, monitorizarea și controlul, reducerea, prevenirea sau eliminarea poluanților sau a altor degradări ale mediului rezultate din activitatea operativă a unităților. Se mai includ și costuri care nu sunt legate direct de procesul de producție, dar care au ca scop furnizarea de servicii de mediu (coordonare, cercetare, managementul deșeurilor, apelor uzate etc.). Astfel, costurile curente includ atât costurile pentru producerea serviciilor, cât și pentru achiziționarea de servicii de mediu. Nu se includ amortizările pentru echipamente, utilaje și instalații de mediu, plățile de taxe, impozite care nu sunt legate de achiziția unui serviciu de mediu.

Costurile curente interne cuprind costurile curente efectuate pentru activități proprii de protecția mediului, executate de către personalul unității. Acestea includ utilizarea energiei, a

materialelor, întreținerea mijloacelor tehnice, costuri de personal, și de asemenea costuri legate de administrarea generală a mediului, educație, informare, managementul mediului, cercetare și dezvoltare. Costurile curente interne cuprind cumpărarea de produse conexe și adaptate, însă exclud cumpărarea de servicii de protecția mediului.

Costurile aferente investițiilor pentru protecția mediului includ toate cheltuielile de capital legate de protecția mediului (implicând metode, procese, tehnologii, echipamente sau părți din acestea) al căror scop principal este colectarea, tratarea, monitorizarea și controlul, reducerea, prevenirea sau eliminarea poluanților sau poluării sau a altor degradări ale mediului, rezultate din activitatea operativă a unităților. Totalul investițiilor este constituit din suma investițiilor necesare reducerii evacuărilor de substanțe poluante rezultate din procesul de producție și tratarea poluării denumită protecția mediului la sfârșitul procesului de producție.

Costurile privind investițiile capitate sunt definite ca sumă a cheltuielilor de capital efectuate pentru: metode, tehnologii, procese sau echipamente necesare colectării și înlăturării poluării sau poluanților (ex. emisii în aer, efluenți sau deșeuri solide) după producerea lor, prevenirea împrăștierei și măsurarea nivelului poluării, tratarea și evacuarea poluanților produși prin activitățile operative ale întreprinderilor. Acestea reprezintă componente suplimentare la echipamentele existente care permit colectarea sau extragerea poluanților (ex. filtre, stații de epurare) și care nu influențează funcțiile procesului de producție. Din această cauză sunt denumite investiții pentru protecția mediului la sfârșitul procesului de producție.

În vederea elaborării lucrării date, autorii și-au propus identificarea răspunsurilor la următoarele întrebări:

- dacă în contabilitatea entităților autohtone se regăsește cumva impactul activității desfășurate de către acestea asupra mediului ambiant, precum și cum influențează costurile legate de activitățile de protecție a mediului asupra stării financiare a entității;
- dacă în luarea deciziei de investire, investitorii solicită și au acces la informații privind activitățile de protecție a mediului și a costurilor legate de aceste activități;
- dacă legislația actuală, investitorii, instituțiile financiare, societatea stimulează prezentarea unor rapoarte privind activitățile de protecție a mediului și a eficienței acestora.

Analiza surselor de literatură, actelor normative aferente domeniului studiat, precum și a practicii unor entități autohtone au scos la iveală următoarele aspecte:

- lipsa aproape în totalitate a actelor normative care ar reglementa aspectele contabilității ecologice;
- lipsa unui SNC care ar reglementa, în mod special, contabilitatea costurilor și datoriiilor ecologice;
- lipsa unor nomenclaturi ale costurilor ecologice (a unor clasificări unice);
- dificultatea evaluării costurilor ecologice și, în special a datoriiilor ecologice;
- lipsa unei evidențe separate a costurilor de protecție a mediului. La moment aceste costuri sunt dispersate: o parte în componența cheltuielilor administrative, o parte în componența altor cheltuieli operationale;
- lipsa unor informații detaliate aferente activităților de protecție a mediului în situațiile financiare, rapoartele statistice sau cel puțin în notele explicative la situațiile financiare.

În opinia noastră, soluționarea acestor probleme ar fi posibilă prin efectuarea unor modificări sau completări în sistemul tradițional de contabilitate care ar facilita prezentarea

detaliată și diferențiată a aspectelor ecologice ale entității. În acest sens, venim cu următoarele recomandări:

1. Evidența separată a costurilor de protecție a mediului, pentru a nu le pierde printre celelalte tipuri de costuri/cheltuieli ale entității. Astfel, propunem două variante de contabilizare a acestora, și anume:

a) Reflectarea costurilor pentru protecția mediului într-un articol de calculație distinct, de exemplu, “*Costuri de protecție a mediului*” în cadrul contului de gestiune 811 “Activități de bază”. Această variantă de contabilizare se recomandă pentru entitățile care nu au o activitate foarte pronunțată de protecție a mediului, nu au o subdiviziune ecologică specială și nu prestează servicii de protecție a mediului pentru alte entități;

b) Reflectarea costurilor pentru protecția mediului într-un cont de gestiune distinct, de exemplu 836 “*Activități de protecție a mediului*”. Această modalitate de evidență se propune, în special, entităților care au o subdiviziune ce se ocupă de acțiuni privind protecția mediului, entităților cu activitatea esențială orientată spre protecția mediului și prestarea serviciilor de protecție a mediului pentru alte entități.

2. O altă recomandare ar fi formarea provizionului pentru acoperirea costurilor legate de protecția mediului, și anume pentru entitățile activitatea cărora poluează agresiv mediul ambiant și necesită investiții mai mari în instalații, construcții destinate protecției mediului, cum ar fi fabrici de ciment, de tutun, entități care explorează subsolurile etc.

3. În vederea raportării mai ample a aspectelor ecologice, recomandăm entităților, în special celor care poluează agresiv mediul ambiant să aplice formatul integrat de raportare. Formatul integrat al situațiilor financiare presupune reflectarea aspectelor de mediu ale entității în situațiile financiare existente. În acest context, trebuie să fie respectată cerința de prezentare nu doar a indicatorilor tuturor formelor de impact negativ asupra mediului ambiant și a acțiunilor de protecție a mediului desfășurate, dar și demonstrarea impactului acestora asupra rentabilității entității. Astfel, în situațiile financiare existente pot fi evidențiate informații ecologice relevante cu costuri de pregătire relativ nesemnificative, după cum urmează în tabelul 1:

Tabelul 1. Structura și conținutul situațiilor financiare integrate

Denumirea Situației financiare	Indicatori recomandați a fi incluși
Bilanțul	<p><i>În Activul bilanțului:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Imobilizări necorporale destinate activităților de protecție a mediului; • Mijloace fixe destinate activităților de protecție a mediului; • Materiale ecologice; • Produse ecologice <p><i>În Pasivul bilanțului:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • Rezerve pentru activități de protecție a mediului; • Credite bancare pentru activități de protecție a mediului; • Împrumuturi pentru activități de protecție a mediului; • Provizioane pentru activități de protecție a mediului
Situația de Profit și Pierdere	<ul style="list-style-type: none"> • Venituri din vânzarea produselor, mărfurilor ecologice, prestarea serviciilor ecologice; • Costul produselor, mărfurilor ecologice vândute, serviciilor ecologice prestate; • Profitul brut din vânzarea produselor, mărfurilor ecologice, prestarea serviciilor ecologice;

	<ul style="list-style-type: none"> • Cheltuieli administrative privind activitatea de protecție a mediului; • Alte venituri ecologice; • Alte cheltuieli ecologice; • Rezultatul din activitatea de protecție a mediului
Situația modificărilor capitalului propriu	<ul style="list-style-type: none"> • Rezerve statutare pentru activități de protecție a mediului (de exemplu, rezerve pentru înlăturarea daunelor ecologice); • Alte rezerve pentru activități de protecție a mediului (de exemplu, rezerve pentru utilizarea deșeurilor)
Situația fluxurilor de numerar	<p><i>Încasări de numerar:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • încasări din vânzarea produselor, mărfurilor ecologice, prestarea serviciilor ecologice; • încasări din vânzarea bunurilor cu destinație de protecție a mediului; • încasări sub formă de împrumuturi, credite primite pentru scopuri de protecție a mediului; • alte încasări pentru scopuri de protecție a mediului. <p><i>Plăți de numerar:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • plăți pentru active imobilizate cu destinație de protecție a mediului procurate; • plăți pentru stocuri și servicii ecologice procurate; • plăți către angajații departamentelor ecologice; • plăți sub formă de împrumuturi acordate pentru scopuri de protecție a mediului; • taxe ecologice achitate; • alte plăți pentru scopuri de protecție a mediului
Nota explicativă	<p>Politica ecologică a entității:</p> <ul style="list-style-type: none"> • activitățile de protecție a mediului și direcțiile de desfășurare a acestora; • efectul financiar al activităților de protecție a mediului desfășurate și consecințele acestuia pentru perioadele viitoare; • analiza situației ecologice a entității etc.

Conținutul recomandat al suplimentelor la situațiile financiare existente cu informații ecologice va permite la nivelul entităților-utilizatori ai resurselor naturale să-și intensifice activitățile de protecție a mediului. De asemenea, va asigura suportul informațional al procesului de gestionare a activităților de protecție a mediului, va asigura determinarea eficienței economice a măsurilor de restabilire a mediului, precum și va furniza informații fiabile utilizatorilor interesați cu privire la componenta de mediu a activității entităților.

Rezultate și concluzii. Putem menționa, că contabilitatea mediului este parte componentă a contabilității tradiționale și considerăm, că sunt neceare efectuarea unor modificări și completări ale acesteia, cum ar fi: evidența separată a costurilor de protecție a mediului, pentru a nu le pierde printre celelalte tipuri de costuri/cheltuieli ale entității, formarea provizioanelor pentru acoperirea costurilor legate de protecția mediului, dezvăluirea detaliată a costurilor de mediu în situațiile financiare și/sau notele explicative la situațiile financiare pe domeniul ecologic și pe acțiuni întreprinse. Considerăm că întreprinderea acestor măsuri ar permite reducerea poluării, ar motiva conducerea entității să separe costurile de mediu în vederea optimizării acestora, precum și să facă legătura dintre aceste costuri și performanțele financiare ale activității entității. Asemenea acțiuni ar fi benefice și pentru investitorii, acționarii actuali, precum și a celor potențiali, cât și altor utilizatori externi în ceea ce privește informațiile necesare cu privire la pericolul activității entităților asupra mediului ambiant.

Bibliografie:

1. International standard ISO 26000. Guidance on social responsibility (<http://www.cnis.gov.cn/wzgg/201405/P020140512224950899020.pdf>).
2. The international integrated reporting framework (<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>)
3. VOINEAGU V., MÎNDRICELU C., ȘTEFĂNESCU D. “Dincolo de PIB” - prin contabilitatea mediului (Disponibil: http://www.revistadestatistica.ro/Articole/2010/A2ro_6_2010.pdf).
4. ЕРОХИНА В., ЛЕСИНА Т. Экологические затраты. Актуальные вопросы учета и анализа. (Disponibil: <https://naukovedenie.ru/PDF/87EVN415.pdf>).
5. СМОЛЬНИКОВА Ю. Бухгалтерский экологический учет: экологическая отчетность предприятий. (Disponibil: <https://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy-411/accounting-and-auditing-411/10982-411-0611>).