

MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE CONTROLLING SYSTEM

Lagunovskaya E.O., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Agriculture and Transport of the Belarusian State University of Economics

Annotation. In modern conditions of development of economic relations, in order to achieve long-term success in creating a management system in an organization, it is of great importance to search for and use modern methods and techniques for diagnostics, monitoring and forecasting the efficiency and effectiveness of production and financial and economic activities. Changes occurring in the external economic environment entail the process of reorganization of the internal structure of business entities, which leads to a change in the organizational structure, the formation of new departments, services and activities. Accordingly, the relationship between individual departments becomes more complicated, the volume of intra-company information increases. In this regard, there is a need to apply new management concepts. One of such concepts is controlling.

Key words: management accounting, controlling, management decisions, planning, business process management.

УДК 657.222

ИДЕНТИФИКАЦИЯ УГЛЕРОДНЫХ ЕДИНИЦ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Головач О.В., канд. экон. наук, доцент, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности, УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье произведена идентификация углеродных единиц как нового объекта бухгалтерского учета. Помимо сравнения экономического содержания углеродных единиц как отдельного вида активов организации с другими традиционными видами активов доказано, что углеродные единицы как актив не могут быть включены в состав какого-либо из выделенных в настоящее время в соответствии с теорией и практикой ведения бухгалтерского учета видов активов. Для отражения информации о наличии и движении углеродных единиц обосновано выделение отдельного синтетического счета бухгалтерского учета 17 «Углеродные единицы».

Ключевые слова: углеродный след, углеродные единицы, активы, бухгалтерский учет, объект бухгалтерского учета, признание в бухгалтерском учете.

Введение. Эколого-климатические проблемы Земли и вырабатываемые мировым сообществом пути их решения, достижение странами-членами ООН, в том числе Республикой Беларусь, целей устойчивого развития, предполагающего сбалансированное экономическое, социальное и экологическое развитие государств на макроуровне и организаций на микроуровне, обусловили возникновение нового вида актива – углеродных единиц. Углеродные единицы – абсолютно новый для отечественной учетной практики объект бухгалтерского учета, критерии признания, методики оценки и отражения в бухгалтерском учете которого, соответственно, отсутствуют. Аналогичная ситуация имеет место и в зарубежной практике бухгалтерского учета. В связи с чем, разрабатываемые методики оценки, идентификации и отражения в бухгалтерском учете операций с углеродными единицами, в первую очередь, должны основываться на действующем законодательстве в области бухгалтерского учета Республики Беларусь, Российской Федерации (так как между Беларусью и Россией планируется создание единой системы трансграничного углеродного регулирования), а также на международных принципах бухгалтерского учета.

Основная часть. В предыдущих публикациях автор доказал появление нового объекта бухгалтерского учета – углеродных единиц [1, с. 149; 2, с. 202]. Остановимся на идентификации углеродных единиц как объекта бухгалтерского учета более подробно.

В соответствии со вторым абзацем статьи 1 Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности» (в редакции Закона Республики Беларусь от 11.10.2022 г. № 210-3) (далее – Закон № 57-3) «активы – имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод, иные объекты, признаваемые активами в соответствии с законодательными актами» [3].

В законодательстве Республики Беларусь пока отсутствует определение термина «углеродная единица». В Российской Федерации пункт 9 статьи 2 Федерального Закона № 296-ФЗ «Об ограничении выбросов парниковых газов» (далее – Закон № 296-ФЗ) определяет углеродную

единицу следующим образом: «углеродная единица – верифицированный результат реализации климатического проекта, выраженный в массе парниковых газов, эквивалентной 1 тонне углекислого газа» [4].

В пункте 20 статьи 2 указанного Закона № 296-ФЗ содержится определение термина «углеродный след»: «углеродный след – общий объем выбросов парниковых газов и поглощений парниковых газов, образующихся в ходе производства продукции либо в ходе оказания услуг, который включает в себя прямые выбросы парниковых газов (образуемые в результате осуществления хозяйственной и иной деятельности), косвенные выбросы парниковых газов (связанные с потреблением электрической, тепловой энергии, иных ресурсов, используемых для обеспечения хозяйственной и иной деятельности и полученных от внешних объектов), поглощения парниковых газов в результате осуществления хозяйственной и иной деятельности, с учетом углеродных единиц, в отношении которых произведен зачет» [4].

Пункт 4 статьи 2 Закона № 296-ФЗ определяет выбросы парниковых газов как «выбросы в атмосферный воздух парниковых газов, образуемых в результате осуществления хозяйственной и иной деятельности за определенный интервал времени», а пункт 5 этой же статьи – поглощение парниковых газов как «природный (естественный) процесс или вид хозяйственной и иной деятельности, в результате которых происходят извлечение из атмосферного воздуха парниковых газов и их накопление в других компонентах природной среды, природных, природно-антропогенных и антропогенных объектах» [4].

В распоряжении Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации от 16.04.2015 г. № 15-р «Об утверждении методических рекомендаций по проведению добровольной инвентаризации объема выбросов парниковых газов в субъектах Российской Федерации» определено: «Выбросы парниковых газов выражаются в единицах массы, как правило, в гигаграммах (Γ г = 1000 тонн). Совокупные выбросы различных парниковых газов, например, совокупный региональный выброс, выражаются в Γ г СО₂-эквивалента. Для пересчета массовых выбросов индивидуальных газов в СО₂-эквивалент используют специальные пересчетные коэффициенты, отражающие сравнительную интенсивность парникового эффекта, создаваемого этими газами в атмосфере Земли, – потенциалы глобального потепления» [5].

Таким образом, общий объем выбросов парниковых газов, в котором измеряется углеродный след, рассчитывается путем перевода различных видов парниковых газов (диоксида углерода, метана, оксида диазота, гидрофтоглеродов, перфторуглеродов, гексафторида серы и др.) в диоксид углерода (углекислый газ или СО₂). Соответственно, все произведенные парниковые газы переводятся в единый агрегированный показатель – высвободившийся углерод как выброс СО₂ – и, объем выбросов парниковых газов организации и оставляемый ее деятельностью углеродный след измеряется в СО₂-эквиваленте.

Таким образом, как уже отмечалось в предыдущих публикациях автора, на основе представленного в Законе № 296-ФЗ определения углеродного следа, используемой методики перевода всех выбросов парниковых газов в СО₂-эквивалент алгоритм формирования величины углеродного следа, генерируемого деятельностью субъекта хозяйствования, может быть представлен в виде нижеприведенной схемы (рисунок 1) [1, с. 149; 4].

Следовательно, углеродная единица – это эколого-экономический объект, который обладает следующими основными идентификационными характеристиками:

- 1) это верифицированный результат реализации климатического проекта;
- 2) выражается в массе парниковых газов, эквивалентной 1 тонне углекислого газа, или, другими словами, одна углеродная единица показывает массу парниковых газов (1 тонну) в СО₂-эквиваленте, которая может быть зачтена этой углеродной единицей.

Перечисленные идентификационные характеристики углеродной единицы в большей степени отражают экологическое содержание ее сущности.

С 1 сентября 2022 г. в Российской Федерации стал работать реестр углеродных единиц и уже в этом же месяце состоялись первые торги углеродными единицами [6]. На официальном сайте оператора реестра углеродных единиц Российской Федерации в разделе новости 26.09.2022 г. представлена следующая информация: «Биржевые торги углеродными единицами стартовали на товарных аукционах, проводимых Национальной товарной биржей (НТБ, группа «Московская биржа»). В сделке участвовали первые углеродные единицы, зарегистрированные ранее оператором реестра АО «Контур». Торги прошли в режиме товарных аукционов – продавец углеродных единиц назначает стартовую цену, а покупатели участвуют в конкурентных торгах,

увеличивая цены своих заявок на покупку. По итогам первого дня было заключено две сделки купли-продажи общим объемом 20 углеродных единиц. Средневзвешенная цена продажи составила 1000 российских рублей за углеродную единицу. Покупателями единиц выступили компания ООО «СовТех Волго-Вятка» и АО «ТАМАК» [7].



Рисунок 1. – Механизм формирования величины углеродного следа, оставляемого деятельностью организации.

Источник: собственная разработка на основе [1, с. 149; 4].

Представленный из реальной российской хозяйственной практики пример операции реализации углеродных единиц наглядно свидетельствует, что углеродная единица имеет стоимость, может быть реализована, существует рынок ее обращения, который представлен продавцами (должателями) углеродных единиц и желающими их приобрести покупателями.

Как следует из вышеизложенного, углеродные единицы появляются в собственности организации в результате совершенных хозяйственных операций, и такими совершенными хозяйственными операциями могут выступать:

- операции по реализации климатического проекта, способные привести к созданию углеродных единиц внутри организации;

- операции по приобретению углеродных единиц.

В соответствии с восьмым абзацем статьи 2 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102, (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2018 г. № 74) «экономические выгоды – получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов» [8]. Принадлежащие организации углеродные единицы могут быть, о чем уже отмечалось ранее, реализованы или направлены на зачет углеродного следа организации. Таким образом, углеродные единицы, принадлежащие организации, способны обеспечить ей получение экономических выгод:

- в случае реализации углеродных единиц – в виде доходов от их реализации;

- в случае использования углеродных единиц на зачет углеродного следа – в виде уменьшения сумм, подлежащих уплате углеродных налогов (сборов);

- в случае владения углеродными единицами – в виде повышения экологического имиджа организации и престижа производимой ею продукции (работ, услуг) по экологическому критерию, способному привести к расширению рынков сбыта, повышению конкурентоспособности продукции вследствие роста ее экологичности и, соответственно, росту спроса на продукцию, увеличению объемов продаж и т.д., что в совокупности может обеспечить рост выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Таким образом, к указанным выше двум имеющим более экологическую направленность характеристикам углеродной единицы могут быть добавлены следующие выделенные автором ее

идентификационные характеристики, отражающие уже экономическое, в том числе бухгалтерское, содержание сущности углеродной единицы:

- 1) углеродная единица возникает в организации в результате совершенных хозяйственных операций;
- 2) она обладает стоимостью;
- 3) она способна приносить организации экономические выгоды.

Сопоставление выделенных автором имеющих экономическую направленность идентификационных характеристик углеродной единицы с определением термина «активы», содержащимся в Законе № 57-3 и приведенным ранее в статье, позволяют автору идентифицировать углеродные единицы как актив с точки зрения норм бухгалтерского учета.

Итак, углеродные единицы – новый вид (наименование, статья) активов организации.

Активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы организации – основные объекты бухгалтерского учета как в соответствии с отечественной, так и международной, теорией и практикой учета. Четвертый абзац статьи 1 Закона № 57-3 определяет, что «бухгалтерский учет – система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения в отчетности» [3]. Согласно пункту 9 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» «... финансовая отчетность организации содержит информацию: о ее активах; о ее обязательствах; о собственном капитале; о ее доходах и расходах, включая прибыли и убытки; о вкладах, полученных от собственников, действующих в этом качестве, и о суммах, распределенных собственникам, действующим в этом качестве; и о ее денежных потоках» [9].

Таким образом, углеродные единицы как новый вид активов организации выступает как новый объект бухгалтерского учета в рамках агрегированного объекта бухгалтерского учета «активы» (рисунок 2), что уже было в более кратком виде доказано автором в предыдущих публикациях [1, с. 149; 2, с. 202].

Далее считаем необходимым провести сравнительную оценку углеродных единиц как нового вида активов организации с другими традиционными видами активов с целью подтверждения авторского мнения о том, что углеродные единицы как актив не могут быть включены в состав какого-либо из существующих в настоящее время в соответствии с законодательством и практикой ведения бухгалтерского учета видов активов.

Полный перечень видов (статей) активов организации содержится в бухгалтерском балансе. В соответствии с постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2016 г. № 104 «О составлении индивидуальной бухгалтерской отчетности» (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 28.12.2022 г. № 64) агрегированный объект бухгалтерского учета «активы» образуют следующие статьи активов (таблица 1) [10].

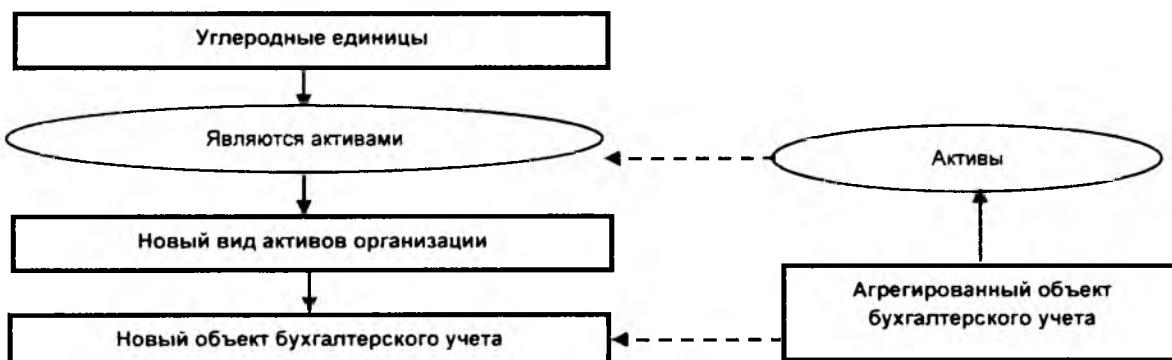


Рисунок 2. – Углеродные единицы как новый объект бухгалтерского учета

Источник: собственная разработка.

В таблице 2 приведены положения нормативно-правовых актов Республики Беларусь, раскрывающие экономико-бухгалтерское содержание отдельных видов (статей) активов, и анализ возможности отнесения в их состав выделенного нового объекта бухгалтерского учета «углеродные единицы».

Таблица 1. – Статьи активов, образующие агрегированный объект бухгалтерского учета «активы» в соответствии с законодательством Республики Беларусь

Долгосрочные активы	Краткосрочные активы
1 Основные средства	1 Запасы (в том числе материалы; животные на выращивании и откорме; незавершенное производство; готовая продукция и товары; товары отгруженные; прочие запасы)
2 Нематериальные активы	2 Долгосрочные активы, предназначенные для реализации
3 Доходные вложения в материальные активы	3 Расходы будущих периодов
4 Вложения в долгосрочные активы	4 Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам
5 Долгосрочные финансовые вложения	5 Краткосрочная дебиторская задолженность
6 Отложенные налоговые активы	6 Краткосрочные финансовые вложения
7 Долгосрочная дебиторская задолженность	7 Денежные средства и эквиваленты денежных средств
8 Прочие долгосрочные активы	8 Прочие краткосрочные активы

Источник: собственная разработка на основе [10].

Таблица 2. – Сравнительная оценка экономико-бухгалтерского содержания отдельных видов (статьей) активов, выделяемых в соответствии с нормативно-правовыми актами Республики Беларусь, и обоснованного нового вида активов «углеродные единицы»

Вид активов	Экономико-бухгалтерское содержание в соответствии с нормативно-правовыми актами Республики Беларусь	Вывод о возможности включения углеродных единиц в состав вида (статьи) активов, выделяемых в соответствии с нормативно-правовыми актами Республики Беларусь
Основные средства	«Организацией в качестве основных средств принимаются к бухгалтерскому учету активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания: - активы предназначены для использования в деятельности организации ...» (пункт 4 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств) [11].	Углеродные единицы не имеют материально-вещественной формы и, следовательно, не могут быть включены в состав основных средств.
Нематериальные активы	«Организацией в качестве нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету активы, не имеющие материально-вещественной формы, при выполнении следующих условий признания: - активы идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации; - активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленических нужд организации, а также для предоставления в пользование; - организация предполагает получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам; - активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев; - организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения; - первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена» (пункт 4 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов) [12]. «К нематериальным активам относятся имущественные права: - в отношении объектов интеллектуальной собственности: ...; - вытекающие из лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) и иных договоров в соответствии с законодательством; - в отношении иных объектов» (пункт 7 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов) [12].	В отношении углеродных единиц не выполняются два следующих условия признания нематериальных активов: - активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленических нужд организации, а также для предоставления в пользование; - организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения. Кроме того, углеродные единицы по своему экономическому содержанию не являются имущественными правами на результаты научно-технической деятельности; имущественными правами в отношении объектов интеллектуальной собственности; имущественными правами, вытекающими из лицензионных (авторских) договоров, договоров комплексной предпринимательской лицензии (франчайзинга) и иных договоров в соответствии с законодательством; имущественными правами в отношении иных объектов. Следовательно, углеродные единицы не могут быть включены в состав нематериальных активов.

Продолжение Таблицы 2

Доходные вложения в материальные активы	<p>«По статье «Доходные вложения в материальные активы» (строка 130) показываются суммы доходных вложений в инвестиционную недвижимость, предметы финансовой аренды (лизинга) и прочих доходных вложений в материальные активы» (четвертый абзац пункта 12 главы 2 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность») [10].</p> <p>«Счет 03 «Доходные вложения в материальные активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в имущество, имеющее материально-вещественную форму (далее – материальные активы), предоставляемое организацией во временное пользование (временное владение и пользование) в качестве инвестиционной недвижимости, по договорам финансовой аренды (лизинга) ...» (первый абзац пункта 8 главы 2 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета) [13].</p>	<p>Углеродные единицы по своему экономическому содержанию не являются вложениями организации в имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемое организацией во временное пользование (временное владение и пользование) в качестве инвестиционной недвижимости, по договорам финансовой аренды (лизинга) ... и, следовательно, не могут быть включены в состав доходных вложений в материальные активы.</p>
Вложения в долгосрочные активы	<p>«По статье «Вложения в долгосрочные активы» (строка 140) показываются суммы вложений в долгосрочные активы, учитываемых на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», а также стоимость оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика, учитываемых на счете 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» (пятый абзац пункта 12 главы 2 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность») [10].</p> <p>«Счет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в возводимых или реконструируемых объектах (далее – оборудование к установке) у заказчика, застройщика, а также строительных материалов, находящихся у заказчика, застройщика» (первый абзац пункта 12 главы 2 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета) [13].</p> <p>«Счет 08 «Вложения в долгосрочные активы» предназначен для отражения информации о вложениях организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, иных долгосрочных активов ...» (первый абзац пункта 13 главы 2 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета) [13].</p>	<p>Углеродные единицы по своему экономическому содержанию не являются оборудованием, строительными материалами и (или) вложениями в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, иных долгосрочных активов, и, следовательно, не могут быть включены в состав вложений в долгосрочные активы.</p>
Долгосрочные финансовые вложения	<p>«По статье «Долгосрочные финансовые вложения» (строка 150) показываются суммы долгосрочных финансовых вложений, учитываемых на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения», погашение которых ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты» (шестой абзац пункта 12 главы 2 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность») [10].</p> <p>«Счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения» предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения превышает 12 месяцев), уставные фонды других организаций и т.п., а также предоставленными другим организациям займами (на срок более 12 месяцев), вкладами участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества и, следовательно, не могут быть включены в состав долгосрочных финансовых вложений» (первый абзац пункта 11 главы 2 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета) [13].</p>	<p>Углеродные единицы по своему экономическому содержанию не являются вложениями в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения превышает 12 месяцев), уставные фонды других организаций и т.п., а также предоставленными другим организациям займами (на срок более 12 месяцев), вкладами участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества и, следовательно, не могут быть включены в состав долгосрочных финансовых вложений.</p>

Продолжение Таблицы 2

Отложенные налоговые активы	«Отложенный налоговый актив – это актив, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц» (одиннадцатый абзац пункта 2 главы 1 Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств) [14].	Углеродные единицы по своему экономическому содержанию не являются активом, равным сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц, и, следовательно, не могут быть включены в состав отложенных налоговых активов.
Долгосрочная дебиторская задолженность	«По статье «Долгосрочная дебиторская задолженность» (строка 170) показывается дебиторская задолженность, в том числе выданные авансы, предварительная оплата, учитываемая на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с различными дебиторами и кредиторами» и других счетах учета расчетов, погашение которой ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты» (восьмой абзац пункта 12 главы 2 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность») [10].	Углеродные единицы по своему экономическому содержанию не являются дебиторской задолженностью и, следовательно, не могут быть включены в состав долгосрочной дебиторской задолженности.
Прочие долгосрочные активы	«По статье «Прочие долгосрочные активы» (строка 180) показываются остатки долгосрочных активов, не показанные по строкам 110–170, в том числе суммы расходов будущих периодов, учитываемых на счете 97 «Расходы будущих периодов» и подлежащих отнесению на расходы отчетного периода более чем через 12 месяцев после отчетной даты» (девятый абзац пункта 12 главы 2 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность») [10].	Статья «Прочие долгосрочные активы» является обобщающей статьей, в составе которой отражаются различные виды долгосрочных активов, которые не могут быть включены в вышеперечисленные статьи долгосрочных активов, в том числе долгосрочные расходы будущих периодов. Т.е. в бухгалтерском балансе по этой обобщающей статье отражаются различные виды прочих долгосрочных активов, которые на счетах бухгалтерского учета представлены как различные объекты бухгалтерского учета. Даже при условии, что организация предполагает удерживать углеродные единицы и совершать с ними хозяйственные операции более чем через 12 месяцев после отчетной даты, углеродные единицы представляют собой отдельный вид долгосрочных активов – «долгосрочные углеродные единицы» (т.е. углеродные единицы, предполагаемые к удержанию организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев после отчетной даты, или углеродные единицы, не предполагаемые к отчуждению организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев после отчетной даты) – которые в балансе целесообразно показывать отдельной статьей долгосрочных активов или в составе обобщающей статьи прочих долгосрочных активов в зависимости от их удельного веса в общем итоге баланса конкретной организации.

Продолжение Таблицы 2

Запасы	<p>«Запасы – активы, от использования (реализации) которых организация предполагает получение экономических выгод в течение периода не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев, а также специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь» (второй абзац пункта 2.1 главы 1 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы») [15].</p> <p>«При соответствии определению термина «запасы», установленного абзацем вторым подпункта 2.1 настоящего пункта, к запасам относятся следующие активы:</p> <ul style="list-style-type: none"> - сырье, материалы, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, топливо, запасные части, тара (за исключением тары, используемой организацией для технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд) (далее – материалы); - инвентарь (в том числе тара, используемая организацией для технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд), хозяйственные принадлежности, инструменты, специальная оснастка (специальный инструмент, специальные приспособления, специальное оборудование), специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь (далее – отдельные предметы); - незавершенное производство, полуфабрикаты собственного производства (далее – незавершенное производство); - готовая продукция; - товары; - отгруженная продукция, отгруженные товары, выручка от реализации которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете» (пункт 2.2 главы 1 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы») [15]. 	Углеродные единицы по своему экономическому содержанию не являются сырьем, материалами, покупными полуфабрикатами, комплектующими изделиями, топливом, запасными частями, тарой, инвентарем, хозяйственными принадлежностями, инструментами, специальной оснасткой, специальной (защитной), форменной и фирменной одеждой и обувью; незавершенным производством, полуфабрикатами собственного производства; готовой продукцией; товарами; отгруженной продукцией, отгруженными товарами, выручка от реализации которых определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, и, следовательно, не могут быть включены в состав запасов.
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	<p>«По статье «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» (строка 220) показываются остатки долгосрочных активов, признанных предназначенными для реализации, а также активов, включенных в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации, учитываемых на счете 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» (двенадцатый абзац пункта 13 главы 2 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность») [10].</p>	Углеродные единицы по своему экономическому содержанию при первоначальном признании не являются долгосрочными активами, предназначенными для реализации, и, следовательно, не могут быть при первоначальном признании включены в состав долгосрочных активов, предназначенных для реализации. В случае, если часть углеродных единиц была при первоначальном признании классифицирована организацией как долгосрочные углеродные единицы, то при выполнении условий признания, перечисленных в пункте 3 главы 2 Инструкции по бухгалтерскому учету долгосрочных активов, предназначенных для реализации, [12] долгосрочные углеродные единицы могут быть переведены в состав долгосрочных активов, предназначенных для реализации, но при первоначальном признании углеродные единицы таковыми не являются.

Продолжение Таблицы 2

Расходы будущих периодов	«По статье «Расходы будущих периодов» (строка 230) показываются суммы расходов будущих периодов, учитываемых на счете 97 «Расходы будущих периодов» и подлежащих отнесению на расходы отчетного периода в течение 12 месяцев после отчетной даты» (тринадцатый абзац пункта 13 главы 2 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность») [10]	Углеродные единицы по своему экономическому содержанию не являются расходами будущих периодов и, следовательно, не могут быть включены в состав расходов будущих периодов.
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	«По статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» (строка 240) показываются суммы налога на добавленную стоимость, учитываемого на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»» (четырнадцатый абзац пункта 13 главы 2 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность») [10].	Углеродные единицы по своему экономическому содержанию не являются налогом на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам и, следовательно, не могут быть включены в его состав как элемент налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам.
Краткосрочная дебиторская задолженность	«По статье «Краткосрочная дебиторская задолженность» (строка 250) показывается дебиторская задолженность, в том числе выданные авансы, предварительная оплата, учитываемая на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетах учета расчетов, погашение которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты» (пятнадцатый абзац пункта 13 главы 2 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность») [10].	Углеродные единицы по своему экономическому содержанию не являются дебиторской задолженностью и, следовательно, не могут быть включены в состав краткосрочной дебиторской задолженности.
Краткосрочные финансовые вложения	«По статье «Краткосрочные финансовые вложения» (строка 260) показываются суммы краткосрочных финансовых вложений (за исключением эквивалентов денежных средств), учитываемых на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения», а также суммы долгосрочных финансовых вложений (за исключением долгосрочных финансовых вложений в уставные капиталы других организаций, вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества), учитываемых на счете 06 «Долгосрочные финансовые вложения», погашение которых ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты» (шестнадцатый абзац пункта 13 главы 2 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность») [10]. «Счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения» предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения не превышает 12 месяцев) и т.п., а также предоставленных организациям другим организациям займов (на срок менее 12 месяцев» (первый абзац пункта 44 главы 6 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета) [13].	Углеродные единицы по своему экономическому содержанию не являются вложениями в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения не превышает 12 месяцев) и т.п., а также предоставленными организациям другим организациям займами (на срок менее 12 месяцев), и, следовательно, не могут быть включены в состав краткосрочных финансовых вложений.
Денежные средства и эквиваленты денежных средств	«По статье «Денежные средства и эквиваленты денежных средств» (строка 270) показываются остатки денежных средств, учитываемых на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути», а также остатки эквивалентов денежных средств, учитываемых на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения»» (семнадцатый абзац пункта 13 главы 2 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность») [10]. «Эквиваленты денежных средств – финансовые вложения в высоколиквидные долговые ценные бумаги других организаций, установленный срок погашения которых не превышает трех месяцев» (шестой абзац пункта 2 главы 1 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность») [10].	Углеродные единицы по своему экономическому содержанию не являются денежными средствами и эквивалентами денежных средств и, следовательно, не могут быть включены в состав денежных средств и эквивалентов денежных средств.

Продолжение Таблицы 2

Прочие краткосрочные активы	«По статье «Прочие краткосрочные активы» (строка 280) показываются остатки краткосрочных активов, не показанные по строкам 210–270, в том числе учитываемые на счете 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» (восемнадцатый абзац пункта 13 главы 2 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность») [10].	Статья «Прочие краткосрочные активы» является обобщающей статьей, в составе которой отражаются различные виды краткосрочных активов, которые не могут быть включены в вышеперечисленные статьи краткосрочных активов, в том числе выявленные недостачи и потери от порчи имущества. Т.е. в бухгалтерском балансе по этой обобщающей статье отражаются различные виды прочих краткосрочных активов, которые на счетах бухгалтерского учета представлены как различные объекты бухгалтерского учета. Углеродные единицы представляют собой отдельный вид краткосрочных активов – «краткосрочные углеродные единицы» – которые в балансе целесообразно показывать отдельной статьей краткосрочных активов или в составе обобщающей статьи прочих краткосрочных активов в зависимости от их удельного веса в общем итоге баланса конкретной организации.
-----------------------------	---	--

Источник: собственная разработка на основе [10-15]

Анализ норм законодательства Республики Беларусь, Российской Федерации, а также требований МСФО, по вопросам идентификации сущности применяемых в настоящее время в теории и на практике видов активов позволяет обоснованно заключить, что углеродные единицы – это абсолютно новый для отечественной и зарубежной практики объект бухгалтерского учета, обладающий указанными ранее в статье эколого-экономическими идентификационными характеристиками.

Углеродные единицы, как следует из проведенной сравнительной оценки в таблице 2, не могут быть включены в состав какого-либо из существующих в настоящее время видов активов; при таком включении не будет обеспечена однородность состава каждого вида активов и соответствующей статьи бухгалтерского баланса. Углеродные единицы – это самостоятельный, отдельный вид активов организации, а не составная группа какого-либо из традиционных видов активов организации.

Как следует из таблицы 2 и Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», суммы по ряду статей бухгалтерского баланса формируются путем объединения остатков по нескольким синтетическим счетам (статьи «Вложения в долгосрочные активы», «Долгосрочная дебиторская задолженность», «Краткосрочная дебиторская задолженность», «Незавершенное производство», «Денежные средства и эквиваленты денежных средств» и др.). Таким образом, синтетические счета содержат еще более однородную информацию, чем статьи бухгалтерского баланса, и открываются, как правило, для каждого отдельного вида активов. «Бухгалтерские счета позволяют сгруппировать экономически однородные объекты учета, систематизировать схожие по экономическому содержанию хозяйствственные операции. Так, выделены отдельные счета для учета долгосрочных и краткосрочных активов, собственного капитала, обязательств, отдельных видов доходов и расходов, для выявления финансовых результатов» [16, с. 66].

Для обеспечения однородности отражаемой на счетах бухгалтерского учета информации и основываясь на вышеприведенном обосновании эколого-экономической обособленности углеродных единиц как самостоятельного отдельного вида активов организации, автор предлагает открыть и использовать для обобщения информации о наличии и движении углеродных единиц организации отдельный активный синтетический счет 17 «Углеродные единицы». Имеющиеся в собственности организации углеродные единицы, как уже отмечалось выше в статье, могут быть направлены на зачет углеродного следа производимой ею продукции (работ, услуг), что приведет к

уменьшению трансграничных углеродных налогов, подлежащих уплате в государства, в которые организация экспортирует углеродоемкую продукцию (работы, услуги).

Таким образом, углеродные единицы позволяют организовать зачетный механизм уплаты косвенных экологических налогов, что в какой-то степени схоже с зачетным методом при исчислении суммы НДС, подлежащего уплате в бюджет. Для обобщения информации о причитающихся к оплате и оплаченных организацией суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам, нематериальным активам, товарам, другим активам, работам, услугам, которые могут быть приняты организацией к вычету, предназначен счет 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» (пункт 21 главы 3 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета) [13]. В связи с определенной схожестью в применении зачетного механизма по углеродным единицам и по НДС автором и выбран для учета углеродных единиц номер счета 17, близкий по расположению к счету 18.

Кроме того, что также отмечалось выше в статье, углеродные единицы могут быть созданы организацией в результате реализации климатических проектов, приобретены организацией у третьих лиц, реализованы третьим лицам, учитываются как записи в реестре углеродных единиц. Таким образом, хозяйственные операции с углеродными единицами в определенной мере по своему экономическому содержанию схожи с операциями с запасами, в частности с денежными документами. Это также объясняет выбор для учета углеродных единиц синтетического счета с номером 17, который с таким номером в соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета будет относиться к счетам раздела II «Производственные запасы» [13].

При необходимости к синтетическому счету 17 «Углеродные единицы» могут быть открыты два субсчета:

- первый субсчет «долгосрочные углеродные единицы», на котором будет учитываться наличие и движение углеродных единиц, предполагаемых к удержанию организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев после отчетной даты;
- второй субсчет «краткосрочные углеродные единицы», на котором будет учитываться наличие и движение углеродных единиц, предполагаемых к удержанию организацией в течение периода, не превышающего 12 месяцев после отчетной даты.

Аналитический учет углеродных единиц может быть организован в разрезе климатических проектов, в результате реализации которых образовались углеродные единицы; продавцов углеродных единиц; других источников поступления углеродных единиц (обмен, безвозмездное получение и др.) и др.

Методики оценки углеродных единиц при их первоначальном и последующем признании в бухгалтерском учете и отражения хозяйственных операций с углеродными единицами с применением выделенного автором счета 17 «Углеродные единицы» будут являться предметом отдельных последующих статей по теме.

Заключение. Новые экономические условия (достижение мировым сообществом и отдельными странами экономики углеродной нейтральности, внедрение механизмов трансграничного углеродного регулирования, появление новых «зеленых» налогов, усиливающееся значение ответственности организаций во всем мире за нефинансовые показатели их деятельности и т.д.) обусловили появление нового объекта бухгалтерского учета – углеродных единиц. Углеродные единицы являются активами с точки зрения норм теории и практики бухгалтерского учета, в том числе законодательства Республики Беларусь. В настоящее время в нормативно-правовых актах Республики Беларусь отсутствует определение термина «углеродная единица», критерии их признания в бухгалтерском учете, методики оценки и бухгалтерского учета углеродных единиц. Соответственно, особую актуальность приобретает разработка указанных методик. Углеродные единицы представляют собой отдельный вид активов организации, что было доказано в данной статье, информацию о наличии и движении которого автор рекомендует отражать на специально введенном активном синтетическом счете бухгалтерского учета 17 «Углеродные единицы». позволит бизнес-субъектам поддерживать устойчивое развитие и достигать стратегических задач.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Головач, О.В. Углеродный след как новый объект нефинансовой отчетности и индикатор достижения целей устойчивого развития в области изменения климата / О.В. Головач // Новая экономика. – 2022. – № 2 (80). – С. 139–151.
2. Головач, О.В. Углеродный след как индикатор устойчивого экологического развития: учетно-аналитическое обеспечение / О.В. Головач // УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ: МЕЖДУНАРОДНЫЕ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ

- [Электронный ресурс]: электрон. сб. ст. V Междунар. науч.-практ. конф., Новополоцк, 13–14 окт. 2022 г. / Полоц. гос. ун-т им. Евфросинии Полоцкой; редкол.: канд. экон. наук И. А. Позднякова (отв. ред.) [и др.]. – Новополоцк: Полоц. гос. ун-т им. Евфросинии Полоцкой, 2022. – 1 электрон. опт. диск (CD-R). – С. 199–203.
3. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З: в ред. от 11.10.2022 г. № 210-З // ЭТАЛОН-ONLINE. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023. – Дата доступа: 27.06.2023.
4. Об ограничении выбросов парниковых газов [Электронный ресурс]: Федеральный Закон Российской Федерации от 2 июля 2021 г. № 296-ФЗ // КонсультантПлюс. Россия / ЗАО «Консультант Плюс». – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_388992/. – Дата доступа: 27.06.2023.
5. Об утверждении методических рекомендаций по проведению добровольной инвентаризации объема выбросов парниковых газов в субъектах Российской Федерации [Электронный ресурс]: распоряжение Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации от 16 апреля 2015 г. № 15-р // Приказы министерств и ведомств. – Режим доступа: <https://sro150.ru/prikazy/3350-rasporyazhenie-minprirody-rossii-ot-16-04-2015-g-15-r-ob-utverzhdenii-metodicheskikh-rekomendatsij-po-provedeniyu-dobrovolnoj-inventarizatsii-obema-vybrosov-parnikovykh-gazov-v-subektakh-rossijskoj-federatsii>. – Дата доступа: 27.06.2023.
6. 1 сентября 2022г. в России запустился Реестр углеродных единиц [Электронный ресурс] // Реестр углеродных единиц Российской Федерации. – Режим доступа: <https://carbonreg.ru/ru/news/1-sentyabrya-2022-v-rossii-zapustilsya-reestr-uglerodnykh-edinic/>. – Дата доступа: 27.06.2023.
7. Стартовали биржевые торги на товарных аукционах [Электронный ресурс] // Реестр углеродных единиц Российской Федерации. – Режим доступа: <https://carbonreg.ru/ru/news/startovali-birzhevye-torgi-na-tovarnykh-aukczionakh/>. – Дата доступа: 27.06.2023.
8. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102 : с изм. и доп. от 22 дек. 2018 г. № 74 // ЭТАЛОН-ONLINE. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023. – Дата доступа: 27.06.2023.
9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS 1) «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России, 28 дек. 2015 г., № 217н : в ред. от 30 дек. 2021 г. // КонсультантПлюс. Россия / ЗАО «Консультант Плюс». – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/62b1bdb2de8f5a309fd805af20d9f02e930c112f/. – Дата доступа: 27.06.2023.
10. О составлении индивидуальной бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2016 г., № 104 : с изм. и доп. от 28 дек. 2022 г. № 64 // ЭТАЛОН-ONLINE. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023. – Дата доступа: 27.06.2023.
11. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельных структурных элементов постановлений Министерства финансов Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 26 // ЭТАЛОН-ONLINE. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023. – Дата доступа: 27.06.2023.
12. О некоторых вопросах бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 25 : с изм. и доп. от 30 нояб. 2018 г. № 73 // ЭТАЛОН-ONLINE. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023. – Дата доступа: 27.06.2023.
13. О типовом плане счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : с изм. и доп. от 28 дек. 2022 г. № 64 // ЭТАЛОН-ONLINE. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023. – Дата доступа: 27.06.2023.
14. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 31 окт. 2011 г., № 113 // ЭТАЛОН-ONLINE. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023. – Дата доступа: 27.06.2023.
15. О бухгалтерском учете запасов [Электронный ресурс]: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 28 дек. 2022 г., № 64 // ЭТАЛОН-ONLINE. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023. – Дата доступа: 27.06.2023.
16. Стражев, В.И. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / В.И. Стражев [и др.]; под общ. ред. В.И. Стражева. – Минск: Вышэйшая школа, 2016. – 319 с.

IDENTIFICATION OF CARBON UNITS AS AN ACCOUNTING OBJECT

Golovach O.V., PhD, Head of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Industry of the Belarusian State Economic University, associate professor

Annotation. The article identifies carbon units as a new object of accounting. By comparing the economic content of carbon units as a separate type of assets of the organization with other traditional types of assets, it is proved that carbon units as an asset cannot be included in any of the types of assets currently identified in accordance with the theory and practice of accounting. To reflect information on the presence and movement of carbon units, it is justified to allocate a separate synthetic accounting account 17 «Carbon units».

Keywords: carbon footprint, carbon units, assets, accounting, object of accounting, recognition in accounting.