

УДК 657.421: 628.5 (476)

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ УГЛЕРОДНЫХ ЕДИНИЦ В ОРГАНИЗАЦИЮ: ДАТА ПРИЗНАНИЯ, УЧЕТНАЯ ОЦЕНКА, СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ

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

***Аннотация.** Статья раскрывает содержание авторской комплексной методики бухгалтерского учета углеродных единиц при их признании в организации как нового учетного объекта. Изложены следующие ее элементы: порядок идентификации даты принятия к бухгалтерскому учету углеродных единиц при различных вариантах их поступления в организацию, методика оценки углеродных единиц при их первоначальном признании в бухгалтерском учете в зависимости от способа поступления углеродных единиц в организацию, система бухгалтерских записей по отражению признания углеродных единиц при различных способах их поступления в организацию и соответствующее документальное обеспечение.*

***Ключевые слова:** углеродные единицы, активы, признание углеродных единиц, бухгалтерский учет, оценка углеродных единиц, бухгалтерский учет углеродных единиц.*

Введение. Углеродные единицы как новый вид активов организации и как новый объект бухгалтерского учета в рамках агрегированного объекта бухгалтерского учета «активы» [1, с. 41; 2, с. 76-77; 3, с. 149] требуют соответствующего учетно-аналитического обеспечения.

Углеродные единицы как отдельный вид активов организации, возникший в экономической практике стран Европейского Союза, Евразийского экономического союза, появление которого в качестве реального эколого-экономического объекта хозяйственной практики Республики Беларусь лишь дело времени, автором было обосновано учитывать на специально выделенном для их учета активном синтетическом счете 17 «Углеродные единицы», по дебету которого будет отражаться поступление углеродных единиц в организацию, по кредиту – их выбытие из организации [1, с. 47-48; 2, с. 78-79].

Наиболее распространенными вариантами поступления (появления) углеродных единиц в организацию являются следующие:

- создание организацией углеродных единиц и их выпуск в обращение как верифицированного результата реализации данной организацией климатического проекта;
- приобретение углеродных единиц у других организаций или физических лиц.

Кроме того, как и любые другие виды активов углеродные единицы могут появиться в собственности организации в результате:

- безвозмездного получения или получения в обмен на другие активы;
- внесения собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в ее уставный капитал;
- выявления излишков при проведении инвентаризации.

При первоначальном признании углеродных единиц важное значение имеет определение:

- даты их принятия к бухгалтерскому учету;
- первоначальной стоимости, по которой они должны быть приняты к бухгалтерскому учету.

Основная часть. В Республике Беларусь пока отсутствует законодательство, регулирующее вопросы идентификации термина «углеродные единицы», их обращения и учета. В связи с чем, в настоящее время при разработке порядка обращения и учета углеродных единиц в Республике Беларусь автор считает обоснованным использовать нормы законодательства Российской Федерации как важнейшего торгово-экономического партнера Беларуси в рамках реализации Договора о создании Союзного государства с учетом особенностей национального белорусского законодательства.

Федеральный Закон № 296-ФЗ «Об ограничении выбросов парниковых газов» (далее – Закон № 296-ФЗ) ввел следующие понятия, имеющие непосредственное отношение к организации и ведению бухгалтерского учета углеродных единиц, и их определения:

- исполнитель климатического проекта – юридическое лицо, индивидуальный предприниматель или физическое лицо, реализующие климатический проект (п. 8 статьи 2 Закона № 296-ФЗ);

- владелец углеродных единиц – юридическое лицо, индивидуальный предприниматель или физическое лицо, которым принадлежат углеродные единицы (п. 11 статьи 2 Закона № 296-ФЗ);
- реестр углеродных единиц – информационная система, в которой регистрируются климатические проекты и ведется учет углеродных единиц и операций с ними (п. 12 статьи 2 Закона № 296-ФЗ);
- счет в реестре углеродных единиц – запись, которая содержится в реестре углеродных единиц и используется для учета углеродных единиц и проведения операций с ними (п. 14 статьи 2 Закона № 296-ФЗ);
- счет изъятия из обращения – специализированный счет в реестре углеродных единиц, предназначенный для зачета углеродных единиц (п. 15 статьи 2 Закона № 296-ФЗ);
- обращение углеродных единиц – совокупность операций, проводимых при передаче углеродных единиц (п. 16 статьи 2 Закона № 296-ФЗ);
- участник обращения углеродных единиц – юридическое лицо, индивидуальный предприниматель или физическое лицо, являющиеся исполнителем климатического проекта, и (или) владельцем углеродных единиц, и (или) лицом, имеющим счет в реестре углеродных единиц (п. 17 статьи 2 Закона № 296-ФЗ);
- операции с углеродными единицами – действия с углеродными единицами, регистрируемые в реестре углеродных единиц (п. 18 статьи 2 Закона № 296-ФЗ);
- зачет углеродных единиц – аннулирование углеродных единиц путем списания их со счета владельца углеродных единиц и зачисления на счет изъятия из обращения (п. 19 статьи 2 Закона № 296-ФЗ) [4].

В соответствии с п. 6 статьи 9 Закона № 296-ФЗ «углеродные единицы, выпущенные в обращение в результате реализации климатического проекта, подлежат зачислению на счет исполнителя этого климатического проекта в реестре углеродных единиц» [4].

В соответствии с пп. 6-10 статьи 10 Закона № 296-ФЗ «оператор обязуется проводить операции по счету в реестре углеродных единиц в соответствии с распоряжением владельца этого счета, удостоверяемым усиленной квалифицированной электронной подписью (далее – распоряжение владельца счета). Операции с углеродными единицами проводятся оператором не позднее дня, следующего за днем поступления к оператору распоряжения владельца счета.

Выпущенные в обращение углеродные единицы оператор зачисляет на счет исполнителя климатического проекта. Удостоверением выпуска в обращение углеродных единиц и права на них владельца углеродных единиц являются записи по счету в реестре углеродных единиц и выписки по данному счету.

Передача углеродных единиц иному лицу осуществляется на основании распоряжения владельца счета посредством списания углеродных единиц с его счета и зачисления на счет приобретателя углеродных единиц. Углеродные единицы считаются переданными с момента внесения оператором соответствующей записи по счету приобретателя углеродных единиц.

Основанием для закрытия счета в реестре углеродных единиц является расторжение договора между оператором и участником обращения углеродных единиц. Углеродные единицы при закрытии счета в реестре углеродных единиц аннулируются и зачисляются на счет изъятия из обращения.

Зачет углеродных единиц осуществляется оператором в соответствии с распоряжением владельца счета посредством списания углеродных единиц с его счета и зачисления на счет изъятия из обращения» [4].

Как следует из представленных норм Закона № 296-ФЗ для конкретной организации удостоверением выпуска в обращение углеродных единиц, их передачи иным лицам или получения от иных лиц являются соответствующие записи по счету данной организации в реестре углеродных единиц, которые подтверждаются выписками по такому счету, предоставляемыми оператором реестра углеродных единиц. Только зарегистрированные на счете организации в национальном реестре углеродных единиц углеродные единицы и операции с ними по выписке с этого счета могут являться основанием для отражения данных операций в бухгалтерском учете организации. Остаток углеродных единиц на определенную дату на счете в национальном реестре углеродных единиц, зафиксированный в выписке с данного счета, является подтверждением остатка по синтетическому счету 17 «Углеродные единицы».

Соответственно, по датам записей о выпуске в обращение углеродных единиц, об их зачислении или списании, произведенным по счету организации в реестре углеродных единиц и

содержащимся в выписках по данному счету, следует определять даты принятия к бухгалтерскому учету углеродных единиц, их списания в бухгалтерском учете и даты отражения в бухгалтерском учете операций с ними.

В таблице 1 представлен разработанный автором порядок идентификации даты принятия к бухгалтерскому учету углеродных единиц для различных способов их поступления в организацию.

Таблица 1. – Определение даты принятия к бухгалтерскому учету углеродных единиц

Способ поступления углеродных единиц в организацию	Дата принятия к бухгалтерскому учету углеродных единиц
Создание организацией углеродных единиц и их выпуск в обращение как верифицированного результата реализации данной организацией климатического проекта	Дата зачисления (регистрации) созданных и выпущенных в обращение углеродных единиц на счете организации в национальном реестре углеродных единиц
Приобретение организацией углеродных единиц	Дата зачисления (регистрации) приобретенных углеродных единиц на счете организации в национальном реестре углеродных единиц
Безвозмездное получение организацией углеродных единиц	Дата зачисления (регистрации) безвозмездно полученных углеродных единиц на счете организации в национальном реестре углеродных единиц
Получение организацией углеродных единиц в обмен на другие активы	Дата зачисления (регистрации) полученных в обмен на другие активы углеродных единиц на счете организации в национальном реестре углеродных единиц
Внесение углеродных единиц собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в ее уставный капитал	Дата зачисления (регистрации) внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в ее уставный капитал углеродных единиц на счете организации в национальном реестре углеродных единиц
Выявление организацией излишков углеродных единиц при проведении инвентаризации	Дата принятия решения руководителем организации по регулированию инвентаризационных разниц

Источник: собственная разработка

Таким образом, порядок определения даты принятия к бухгалтерскому учету углеродных единиц должен быть установлен положением об учетной политике организации. Во внимание также могут приниматься условия отдельных заключенных договоров, связанных с обращением углеродных единиц. Как и по всем активам организации, дата принятия к бухгалтерскому учету углеродных единиц не может быть ранее даты получения рисков и выгод, связанных с правом собственности на данные углеродные единицы.

Помимо определения даты принятия углеродных единиц к бухгалтерскому учету важнейшее значение имеет оценка углеродных единиц при их первоначальном признании.

Углеродные единицы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, в качестве которой автор рекомендует использовать справедливую стоимость углеродных единиц на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Согласно п. 2 МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» «справедливая стоимость – оценка, основанная на рыночных данных, а не оценка, специфичная для организации. В отношении некоторых активов и обязательств могут быть доступны наблюдаемые рыночные сделки или рыночная информация. В отношении других активов и обязательств могут не быть доступными наблюдаемые рыночные сделки или рыночная информация. Однако цель оценки справедливой стоимости в обоих случаях одна – определить цену, по которой была бы осуществлена обычная сделка между участниками рынка с целью продажи актива или передачи обязательства на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть цену выхода на дату оценки с позиции участника рынка, который удерживает указанный актив или является должником по указанному обязательству)» [5].

В отношении углеродных единиц в тех государствах, где законодательно закреплено их обращение, и фактически совершаются операции с углеродными единицами в хозяйственной практике, рыночная информация о произведенных сделках, их ценовых показателях доступна и размещена в сети Интернет на сайтах операторов или товарных бирж, на которых совершаются сделки по купле-продаже углеродных единиц. Так, например, в Российской Федерации функционирует реестр углеродных единиц, на официальном сайте которого размещена информация обо всех зарегистрированных верифицированных климатических проектах, количестве выпущенных в обращение в результате их реализации углеродных единиц и количестве подлежащих выпуску углеродных единиц [6]. На сайтах товарных и товарно-сырьевых бирж можно

увидеть результаты последних торгов углеродными единицами. Некоторые российские товарные и товарно-сырьевые биржи для торговли углеродными единицами и размещения информации о ней даже выделили отдельный сегмент. Такой сегмент, в частности, выделила Санкт-Петербургская международная товарно-сырьевая биржа [7]. С увеличением количества выпущенных в обращение углеродных единиц, расширения их применения на зачет углеродного следа в Российской Федерации можно предположить выделение аналогичного сегмента торгов и на других российских товарных биржах ввиду специфичности данного вида активов и не возможности включения в другие кластеры. Соответственно, в настоящее время информация о рыночных ценах, сложившихся по результатам торгов углеродными единицами, может быть достаточно легко получена в результате исследования соответствующего рынка. Кроме того, в тех странах, где еще не проводятся национальные биржевые торги углеродными единицами, можно использовать тождественную информацию о ценах сделок-купли продажи углеродных единиц стран-соседей, стран-основных экономических партнеров, стран-участниц экономических союзов и т.д.

Согласно п. 24 МСФО (IFRS) 13 «справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть цена выхода), независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки» [5].

Таким образом, цена, сформировавшаяся по результатам биржевых торгов, полностью отвечает определению справедливой стоимости, является непосредственно наблюдаемой и доступной для всех участников рынка, отражает текущие рыночные условия, выступает как наиболее надежный инструмент оценки стоимости углеродных единиц. Директор департамента инфраструктуры финансового рынка Банка России Селютин Л. высказала следующее мнение о первых биржевых торгах углеродными единицами: «... у нас будут появляться прозрачные механизмы ценообразования. Биржевые торги признаются самым надежным источником формирования рыночных цен» [8].

Обобщая изложенное, рекомендуемый автором общий метод оценки углеродных единиц при их первоначальном признании в бухгалтерском учете – оценка по справедливой стоимости.

П. 62 МСФО (IFRS) 13 указывает три наиболее широко используемых метода оценки справедливой стоимости: рыночный подход, затратный подход и доходный подход. В этом же пункте определено, что для оценки справедливой стоимости организация должна использовать методы оценки, соответствующие одному или нескольким из данных подходов [5].

При рыночном подходе используются цены и другая соответствующая информация, основанная на результатах рыночных сделок, связанных с идентичными или сопоставимыми (то есть аналогичными) активами, обязательствами или группой активов и обязательств, такой как бизнес (п. В5 МСФО (IFRS) 13) [5].

При затратном подходе отражается сумма, которая потребовалась бы в настоящий момент времени для замены эксплуатационной мощности актива (часто называемая текущей стоимостью замещения) (п. В8 МСФО (IFRS) 13) [5].

Доходный подход предполагает преобразование будущих сумм (например, денежных потоков или доходов и расходов) в одну текущую (то есть дисконтированную) величину. Когда используется доходный подход, оценка справедливой стоимости отражает текущие ожидания рынка в отношении указанных будущих сумм (п. В10 МСФО (IFRS) 13) [5].

Как следует из приведенного содержания методов определения справедливой стоимости согласно МСФО (IFRS) 13 и наличия информации о результатах биржевых торгов углеродными единицами для оценки справедливой стоимости углеродных единиц как актива при первоначальном признании в бухгалтерском учете обоснованным является использование рыночного подхода. Определим рыночный подход оценки справедливой стоимости углеродных единиц как основной (базовый) подход.

В зависимости от способа поступления углеродных единиц в организацию в таблице 2 автором предложены варианты рыночного подхода определения справедливой стоимости углеродных единиц при их первоначальном признании в бухгалтерском учете и их документальное обеспечение.

Таблица 2. – Варианты рыночного подхода определения справедливой стоимости углеродных единиц при их первоначальном признании в бухгалтерском учете в зависимости от способа поступления углеродных единиц в организацию

Способ поступления углеродных единиц в организацию	Справедливая стоимость углеродных единиц, формирующая их первоначальную стоимость при признании в бухгалтерском учете	Документ, подтверждающий первоначальную стоимость углеродных единиц при их признании в бухгалтерском учете
1	2	3
Создание организацией углеродных единиц и их выпуск в обращение как верифицированного результата реализации данной организацией климатического проекта Безвозмездное получение организацией углеродных единиц Получение организацией углеродных единиц в обмен на другие активы Внесение углеродных единиц собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в ее уставный капитал Выявление организацией излишков углеродных единиц при проведении инвентаризации	Рыночные цены на углеродные единицы, сформировавшиеся по результатам последних биржевых торгов на региональном, национальном или другом географическом рынке (стран-соседей, стран-основных экономических партнеров, стран-участниц экономических союзов и т.д.), информация о которых является доступной для организации	Бухгалтерская справка, содержащая информацию об указанных в столбце 2 ценах с указанием источника данных
Приобретение организацией углеродных единиц	Цена приобретения углеродных единиц	Гражданско-правовой договор (купли-продажи и т.п.), акт передачи углеродных единиц к указанному договору

Источник: собственная разработка

При выборе рыночных цен на углеродные единицы (столбец 2 в таблице 2) для обеспечения максимальной точности и приближенности оценки к рыночным условиям, в которых функционирует субъект хозяйствования-владелец углеродных единиц, автор рекомендует использовать следующую иерархию:

1) в случае проведения торгов углеродными единицами на региональных биржах – использовать рыночные цены, сформировавшиеся по результатам последних биржевых торгов на региональном уровне, так как они наиболее объективно отражают условия хозяйствования организации. Региональные биржи как таковые характерны для больших государств. Например, в Российской Федерации торги углеродными единицами осуществляет Московская биржа и Санкт-Петербургская международная товарно-сырьевая биржа. При использовании информации региональных биржевых торгов рыночные цены на углеродные единицы будут выражены в национальной валюте страны;

2) в случае проведения торгов углеродными единицами только на национальном уровне – использовать, соответственно, рыночные цены, сформировавшиеся по результатам последних биржевых торгов на национальном уровне. В случае использования данных национальных биржевых торгов рыночные цены на углеродные единицы также будут выражены в национальной валюте страны;

3) в случае отсутствия торгов углеродными единицами на национальном уровне – использовать рыночные цены, сформировавшиеся по результатам последних биржевых торгов на международном уровне. Выбор международного сегмента целесообразно определять на основе профессионального суждения соответствующего специалиста (работника организации, внешнего эксперта). Могут быть использованы рыночные цены, сформировавшиеся по результатам биржевых торгов в странах-соседах, странах-основных экономических партнерах, странах-участницах экономических союзов и т.д., которые наиболее приближены к условиям хозяйствования организации. При рассматриваемом варианте установления рыночных цен на углеродные единицы изначально цена будет выражена в иностранной валюте той страны, результаты биржевых торгов которой взяты за основу определения рыночных цен на углеродные единицы. Для перевода выбранной рыночной цены на углеродные единицы, выраженной в иностранной валюте, в национальную валюту необходимо применять курс национальной валюты к соответствующей иностранной валюте на дату проведения биржевых торгов, результатом которых является выбранная рыночная цена на углеродные единицы в иностранной валюте.

В хозяйственной практике могут возникнуть ситуации, когда биржевые торги углеродными единицами в течение определенного периода времени не проводились. В результате при определенных условиях на текущую дату данные о рыночных ценах, сформировавшихся по сделкам, проведенным гораздо ранее текущей даты, могут быть не актуальными и не отражать реальную рыночную стоимость углеродных единиц на данный момент. Главным критерием актуальности данных является временной период от даты последних биржевых торгов, по которым имеется информация о ценах, до текущей даты.

В мировой и отечественной практике бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, в том числе в соответствии с принципами МСФО, а также проведения экономического анализа, приведение показателей в сопоставимый вид в связи с инфляционными процессами проводится, если сравниваемые показатели сформированы в ценах с лагом в один год и более.

Соответственно, при определении справедливой стоимости углеродных единиц на текущую дату автор рекомендует применять:

1) фактические рыночные цены на углеродные единицы, сформировавшиеся по результатам биржевых торгов на региональном, национальном или другом географическом рынке (стран-соседей, стран-основных экономических партнеров, стран-участниц экономических союзов и т.д.), информация о которых является доступной для организации (столбец 2 таблицы 2), если временной интервал между текущей датой оценки и датой выбранных организацией последних биржевых торгов углеродными единицами составляет менее 1 года;

2) скорректированные на индекс цен фактические рыночные цены на углеродные единицы, сформировавшиеся по результатам биржевых торгов на региональном, национальном или другом географическом рынке (стран-соседей, стран-основных экономических партнеров, стран-участниц экономических союзов и т.д.), информация о которых является доступной для организации (столбец 2 таблицы 2), если временной интервал между текущей датой оценки и датой выбранных организацией последних биржевых торгов углеродными единицами составляет 1 год и более. Скорректированную фактическую рыночную цену на углеродные единицы, сформировавшуюся по результатам биржевых торгов на региональном, национальном или другом географическом рынке (стран-соседей, стран-основных экономических партнеров, стран-участниц экономических союзов и т.д.), информация о которой является доступной для организации, (СРЦфу.ед.) автор рекомендует определять с применением формулы 1. Использование такой процедуры позволит актуализировать данные о рыночных ценах на углеродные единицы, сформировавшиеся 1 год и более назад от текущей даты.

$$\text{СРЦфу.ед.} = \text{РЦфу.ед} \times \text{Иц}, \quad (1)$$

где РЦфу.ед – фактическая рыночная цена на углеродные единицы, сформировавшаяся по результатам биржевых торгов на региональном, национальном или другом географическом рынке (стран-соседей, стран-основных экономических партнеров, стран-участниц экономических союзов и т.д.), информация о которой является доступной для организации, руб.; Иц – индекс цен, взятый для расчета.

В зависимости от видов экономической деятельности, отраслевой принадлежности субъектов хозяйствования и других факторов на основе профессионального суждения экономиста, осуществляющего корректировку цен, может быть использован какой-либо из индексов цен (Иц): индекс потребительских цен, индекс цен производителей промышленной продукции (с детализацией по видам экономической деятельности), индекс цен производителей продукции производственно-технического назначения, индекс цен производителей сельскохозяйственной продукции, индекс цен в строительстве, индекс цен на строительно-монтажные работы, индекс тарифов на перевозку грузов, индекс тарифов на услуги связи для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, рассчитываемых Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь. Для приведения в сопоставимый вид отчетности промышленных организаций целесообразно использовать индексы цен производителей промышленной продукции по видам экономической деятельности. В случае применения данной методики организациями других стран следует использовать индексы цен, определяемые и публикуемые соответствующим государственным органом статистики страны.

Такой подход, предполагающий корректировку данных предыдущих периодов о рыночных ценах на углеродные единицы на индексы роста цен, обеспечивает тем самым экономическую

В хозяйственной практике могут возникнуть ситуации, когда биржевые торги углеродными единицами в течение определенного периода времени не проводились. В результате при определенных условиях на текущую дату данные о рыночных ценах, сформировавшихся по сделкам, проведенным гораздо ранее текущей даты, могут быть не актуальными и не отражать реальную рыночную стоимость углеродных единиц на данный момент. Главным критерием актуальности данных является временной период от даты последних биржевых торгов, по которым имеется информация о ценах, до текущей даты.

В мировой и отечественной практике бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, в том числе в соответствии с принципами МСФО, а также проведения экономического анализа, приведение показателей в сопоставимый вид в связи с инфляционными процессами проводится, если сравниваемые показатели сформированы в ценах с лагом в один год и более.

Соответственно, при определении справедливой стоимости углеродных единиц на текущую дату автор рекомендует применять:

1) фактические рыночные цены на углеродные единицы, сформировавшиеся по результатам биржевых торгов на региональном, национальном или другом географическом рынке (стран-соседей, стран-основных экономических партнеров, стран-участниц экономических союзов и т.д.), информация о которых является доступной для организации (столбец 2 таблицы 2), если временной интервал между текущей датой оценки и датой выбранных организацией последних биржевых торгов углеродными единицами составляет менее 1 года;

2) скорректированные на индекс цен фактические рыночные цены на углеродные единицы, сформировавшиеся по результатам биржевых торгов на региональном, национальном или другом географическом рынке (стран-соседей, стран-основных экономических партнеров, стран-участниц экономических союзов и т.д.), информация о которых является доступной для организации (столбец 2 таблицы 2), если временной интервал между текущей датой оценки и датой выбранных организацией последних биржевых торгов углеродными единицами составляет 1 год и более. Скорректированную фактическую рыночную цену на углеродные единицы, сформировавшуюся по результатам биржевых торгов на региональном, национальном или другом географическом рынке (стран-соседей, стран-основных экономических партнеров, стран-участниц экономических союзов и т.д.), информация о которой является доступной для организации, (СРЦфу.ед.) автор рекомендует определять с применением формулы 1. Использование такой процедуры позволит актуализировать данные о рыночных ценах на углеродные единицы, сформировавшиеся 1 год и более назад от текущей даты.

$$\text{СРЦфу.ед.} = \text{РЦфу.ед} \times \text{Иц}, \quad (1)$$

где РЦфу.ед – фактическая рыночная цена на углеродные единицы, сформировавшаяся по результатам биржевых торгов на региональном, национальном или другом географическом рынке (стран-соседей, стран-основных экономических партнеров, стран-участниц экономических союзов и т.д.), информация о которой является доступной для организации, руб.; Иц – индекс цен, взятый для расчета.

В зависимости от видов экономической деятельности, отраслевой принадлежности субъектов хозяйствования и других факторов на основе профессионального суждения экономиста, осуществляющего корректировку цен, может быть использован какой-либо из индексов цен (Иц): индекс потребительских цен, индекс цен производителей промышленной продукции (с детализацией по видам экономической деятельности), индекс цен производителей продукции производственно-технического назначения, индекс цен производителей сельскохозяйственной продукции, индекс цен в строительстве, индекс цен на строительно-монтажные работы, индекс тарифов на перевозку грузов, индекс тарифов на услуги связи для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, рассчитываемых Национальным статистическим комитетом Республики Беларусь. Для приведения в сопоставимый вид отчетности промышленных организаций целесообразно использовать индексы цен производителей промышленной продукции по видам экономической деятельности. В случае применения данной методики организациями других стран следует использовать индексы цен, определяемые и публикуемые соответствующим государственным органом статистики страны.

Такой подход, предполагающий корректировку данных предыдущих периодов о рыночных ценах на углеродные единицы на индексы роста цен, обеспечивает тем самым экономическую

сопоставимость учетных данных о ценах в абсолютных суммах, так как они становятся выраженными в денежных единицах одинаковой покупательной способности.

Подытоживая сказанное, в зависимости от способа поступления углеродных единиц в организацию первичным учетным документом, на основании которого будет отражено признание углеродных единиц в бухгалтерском учете и содержащим количественные и стоимостные показатели хозяйственной операции, будут являться документы, представленные в таблице 3. В таблице 3 также проиллюстрирован порядок формирования данных для составления соответствующих первичных учетных документов.

Таблица 3. – Первичный учетный документ, на основании которого будет отражаться признание углеродных единиц в бухгалтерском учете в зависимости от способа их поступления в организацию

Способ поступления углеродных единиц в организацию	Документ, отражающий количественные показатели по хозяйственной операции поступления углеродных единиц в организацию	Документ, отражающий стоимостные показатели по хозяйственной операции поступления углеродных единиц в организацию	Первичный учетный документ, на основании которого отражается признание углеродных единиц в бухгалтерском учете (содержащий количественные и стоимостные показатели хозяйственной операции)
Создание организацией углеродных единиц и их выпуск в обращение как верифицированного результата реализации данной организацией климатического проекта	Выписка по счету организации в национальном реестре углеродных единиц	Бухгалтерская справка, содержащая информацию о рыночных ценах на углеродные единицы (фактические или скорректированные) с указанием источника данных	Бухгалтерская справка об оприходовании углеродных единиц, содержащая информацию о количестве поступивших в организацию углеродных единиц и о рыночных ценах на углеродные единицы (фактические или скорректированные)
Безвозмездное получение организацией углеродных единиц	Выписка по счету организации в национальном реестре углеродных единиц, акт безвозмездной передачи углеродных единиц		
Получение организацией углеродных единиц в обмен на другие активы	Выписка по счету организации в национальном реестре углеродных единиц, договор мены, акт передачи (мены)		
Внесение углеродных единиц собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в ее уставный капитал	Выписка по счету организации в национальном реестре углеродных единиц, учредительные документы		
Выявление организацией излишков углеродных единиц при проведении инвентаризации	Выписка по счету организации в национальном реестре углеродных единиц, сличительная ведомость		
Приобретение организацией углеродных единиц	Выписка по счету организации в национальном реестре углеродных единиц, акт передачи углеродных единиц к гражданско-правовому договору		

Источник: собственная разработка

Далее после определения документального обеспечения следует изложить учетное обеспечение отражения поступления углеродных единиц в организацию: бухгалтерские записи по отражению признания (поступления) углеродных единиц в бухгалтерском учете при различных способах их поступления в организацию с использованием выделенного автором синтетического счета 17 «Углеродные единицы» (таблица 4).

<1> Углеродные единицы в первую очередь предназначены для зачета углеродного следа производимой организацией продукции (работ, услуг), что приведет к уменьшению углеродных налогов и к потенциальному росту цен на продукцию (работы, услуги) с более низким углеродным следом. Производство и реализации продукции (работ, услуг) относится к текущей деятельности

организации. Соответственно, углеродные единицы при зачете углеродного следа производимой продукции (работ, услуг) будут уменьшать расходы по текущей деятельности.

Таблица 4. – Бухгалтерские записи по отражению признания (поступления) углеродных единиц в бухгалтерском учете при различных способах их поступления в организацию с использованием выделенного синтетического счета 17 «Углеродные единицы»

Содержание хозяйственной операции в зависимости от способа поступления углеродных единиц в организацию	Корреспонденция счетов		Обоснование
	дебет	кредит	
Создание организацией углеродных единиц и их выпуск в обращение как верифицированного результата реализации данной организацией климатического проекта	17 «Углеродные единицы»	90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»	<1>
Безвозмездное получение организацией углеродных единиц	17 «Углеродные единицы»	90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»	<2>
Получение организацией углеродных единиц в обмен на другие активы	17 «Углеродные единицы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	<3>
Внесение углеродных единиц собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в ее уставный капитал	17 «Углеродные единицы»	75 «Расчеты с учредителями»	<4>
Выявление организацией излишков углеродных единиц при проведении инвентаризации	17 «Углеродные единицы»	90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»	<5>
Приобретение организацией углеродных единиц	17 «Углеродные единицы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	<6>

Источник: собственная разработка.

Кроме того, расходы по верификации климатических проектов, по выпуску в обращение углеродных единиц и по последующему их обращению оператором национального реестра углеродных единиц в соответствии с действующим законодательством на практике будут относиться к прочим расходам по текущей деятельности организации. В соответствии с содержащимися в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102, определениями инвестиционной и финансовой деятельности и составами доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности указанные в данном абзаце расходы, связанные с климатическими проектами и углеродными единицами, не могут быть включены в состав расходов по инвестиционной или финансовой деятельности [9]. И руководствуясь определением текущей деятельности, приведенным в данной Инструкции и звучащим как «основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности» (шестой абзац пункта 2 главы 1 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов) [9], расходы по верификации климатических проектов, по выпуску в обращение углеродных единиц и по последующему их обращению оператором национального реестра углеродных единиц целесообразно включить в состав прочих расходов по текущей деятельности.

В связи с тем, что большинство операций, связанных с верификацией и последующим обращением углеродных единиц, относятся к текущей деятельности, по мнению автора, обоснованным является при создании углеродных единиц и их выпуске в обращение как верифицированного результата реализации данной организацией климатического проекта (в том числе углеродных единиц, предполагаемых к удержанию организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев после отчетной даты) источником их появления считать прочие доходы по текущей деятельности, что и обусловило выбор корреспондирующим по кредиту субсчета 7 «Прочие доходы по текущей деятельности» синтетического счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Тем самым такие доходы будут уменьшать расходы организации, связанные с регистрацией и проведением операций в национальном реестре углеродных единиц, верификацией климатических проектов, выпуском в обращение углеродных единиц и проведением операций с ними и аналогичные по экономическому содержанию расходы.

<2> Основываясь на приведенном в сноске 1 (<1>) обосновании источником появления в организации углеродных единиц (в том числе предполагаемых к удержанию организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев после отчетной даты), полученных безвозмездно, также будут

выступать прочие доходы по текущей деятельности. Соответственно, аналогичным образом в бухгалтерской записи по отражению безвозмездно полученных углеродных единиц корреспондирующим по кредиту является субсчет 7 «Прочие доходы по текущей деятельности» синтетического счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

<3> Стандартный корреспондирующий по кредиту синтетический счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» при отражении товарообменных операций в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

<4> Стандартный корреспондирующий по кредиту синтетический счет 75 «Расчеты с учредителями» при отражении стоимости активов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в ее уставный капитал, в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

<5> Основываясь на приведенном в сноске 1 (<1>) обосновании источником появления в организации углеродных единиц (в том числе предполагаемых к удержанию организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев после отчетной даты), выявленных как излишков при проведении инвентаризации, также будут выступать прочие доходы по текущей деятельности. Соответственно, аналогичным образом в бухгалтерской записи по отражению оприходования выявленных излишков углеродных единиц корреспондирующим по кредиту является субсчет 7 «Прочие доходы по текущей деятельности» синтетического счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

<6> Стандартный корреспондирующий по кредиту синтетический счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» при отражении стоимости приобретенных активов в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Если часть углеродных единиц, отраженных на счете 17 «Углеродные единицы», организация при первоначальном признании в бухгалтерском учете предполагает удерживать в течение периода, превышающего 12 месяцев после отчетной даты (даты принятия к бухгалтерскому учету углеродных единиц (таблица 1)), то к синтетическому счету 17 «Углеродные единицы» автор рекомендует открыть два субсчета:

1) 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;

2) 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 [1, с. 48; 2, с. 79].

При выделении указанных субсчетов бухгалтерские записи по дебету синтетического счета 17 «Углеродные единицы» в таблице 4 будут составляться с применением субсчетов. Первая бухгалтерская запись из таблицы 4, отражающая создание углеродных единиц организацией и их выпуск в обращение как верифицированного результата реализации данной организацией климатического проекта и детализированная на две бухгалтерские записи с использованием субсчетов к счету 17 «Углеродные единицы», представлена в таблице 5. Остальные бухгалтерские записи из таблицы 4, отражающие безвозмездное получение углеродных единиц, их получение в обмен на другие активы, их внесение собственником имущества (учредителями, участниками) организации в счет вклада в ее уставный капитал, оприходование выявленных в результате проведения инвентаризации углеродных единиц и их приобретение с детализацией на две бухгалтерские записи с использованием субсчетов к счету 17 «Углеродные единицы», составляются тождественным образом.

Аналитический учет углеродных единиц рекомендуется организовывать в разрезе видов углеродных единиц; климатических проектов, в результате реализации которых они образовались; продавцов углеродных единиц; других источников поступления углеродных единиц (обмен, безвозмездное получение и т.п.) и др.

Перевод долгосрочных углеродных единиц в состав краткосрочных, когда период их удержания становится менее 12 месяцев после отчетной даты, отражается бухгалтерской записью по дебету субсчета 17-2 «Краткосрочные углеродные единицы» в корреспонденции с кредитом субсчета 17-1 «Долгосрочные углеродные единицы» в оценке, по которой углеродные единицы учитывались на субсчете 17-1 «Долгосрочные углеродные единицы».

Таблица 5. – Бухгалтерские записи по отражению поступления долгосрочных и краткосрочных углеродных единиц, созданных организацией как верифицированного результата реализации данной организацией климатического проекта, в бухгалтерском учете с использованием выделенных субсчетов к синтетическому счету 17 «Углеродные единицы»

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Создание организацией углеродных единиц, предполагаемых к удержанию организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев после отчетной даты, и их выпуск в обращение как верифицированного результата реализации данной организацией климатического проекта	17-1 «Долгосрочные углеродные единицы»	90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»
Создание организацией углеродных единиц, предполагаемых к удержанию организацией в течение периода, не превышающего 12 месяцев после отчетной даты, и их выпуск в обращение как верифицированного результата реализации данной организацией климатического проекта	17-2 «Краткосрочные углеродные единицы»	90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»

Источник: собственная разработка

Рассмотрим на числовом примере разработанную методику бухгалтерского учета поступления углеродных единиц с применением синтетического счета 17 «Углеродные единицы». 05.09.20XX г. национальный реестр углеродных единиц зачислил на счет организации 25000 созданных и выпущенных в обращение углеродных единиц в результате верификации реализованного ею климатического проекта. По состоянию на 01.09.20XX г. состоялись последние биржевые торги углеродными единицами, на которых цена реализации углеродных единиц сложилась в размере 35 руб. за одну углеродную единицу. 10.09.20XX г. организация приобрела на бирже 10000 углеродных единиц по цене 36 руб. за одну углеродную единицу, которые были зачислены на счет организации в национальном реестре углеродных единиц 12.09.20XX г. В таблице 6 представлены бухгалтерские записи по отражению движения углеродных единиц по разработанной автором методике учета по данным представленного примера.

Таблица 6. – Бухгалтерские записи по отражению движения углеродных единиц по разработанной методике с использованием выделенного синтетического счета 17 «Углеродные единицы» по данным примера

Дата	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Примечание (расчет суммы)
		дебет	кредит		
05.09.20XX	Отражается поступление в организацию углеродных единиц (25000 шт.), созданных и выпущенных в обращение в результате верификации реализованного организацией климатического проекта и зачисленных национальным реестром углеродных единиц на счет организации	17	90-7	875000	25000 шт. x 35 руб. = 875000 руб.
12.09.20XX	Отражается поступление в организацию углеродных единиц (10000 шт.), приобретенных на бирже и зачисленных национальным реестром углеродных единиц на счет организации	17	60	360000	10000 шт. x 36 руб. = 360000 руб.

Источник: собственная разработка.

Заключение. Таким образом, автором впервые для Республики Беларусь разработана комплексная методика бухгалтерского учета поступления углеродных единиц в организацию, включающая следующие основные элементы:

- идентификацию даты принятия к бухгалтерскому учету углеродных единиц;
- метод оценки углеродных единиц, включающий варианты рыночного подхода определения справедливой стоимости углеродных единиц при их первоначальном признании в бухгалтерском учете в зависимости от способа поступления углеродных единиц в организацию;
- систему первичных учетных документов, на основании которых будет отражаться признание углеродных единиц в бухгалтерском учете в зависимости от способа их поступления в организацию;
- отдельный активный синтетический счет 17 «Углеродные единицы» для организации бухгалтерского учета наличия и движения углеродных единиц;

- систему бухгалтерских записей по отражению движения углеродных единиц при различных способах их поступления в организацию с использованием выделенного синтетического счета 17 «Углеродные единицы»;

- методику аналитического учета углеродных единиц.

В качестве основных преимуществ разработанной методики можно выделить:

- во-первых, агрегирование экономически однородной информации об углеродных единицах как отдельном виде активов организации; возможность в любой момент времени получить информацию о наличии углеродных единиц на определенную дату в организации и о их движении за определенный период;

- во-вторых, максимальное приближение оценки имеющихся в собственности организации углеродных единиц к рыночной оценке;

- в-третьих, методика разработана с учетом действующего законодательства Республики Беларусь в области бухгалтерского учета, в частности отражения хозяйственных операций на счетах, с максимальным использованием типовых хозяйственных операций, что делает ее легко встраиваемой в действующую систему бухгалтерского учета Республики Беларусь, соответствующее белорусское законодательство и понятной для бухгалтеров на практике;

- в-четвертых, простота методики и легкость ее имплементации в хозяйственную практику с минимальными трудозатратами. Принимая во внимание, что углеродные единицы – новый объект бухгалтерского учета, внедрение методики его учета на практике в любом случае приведет к росту трудоемкости учетных работ. Тем не менее авторская методика позволяет свести к минимуму рост трудоемкости учетных работ: оценка углеродных единиц может быть произведена организацией самостоятельно с использованием открытой информации; процедура осовременивания рыночных цен на углеродные единицы является очень простой и также производится на основе легко доступных данных; рост объема документооборота незначителен; бухгалтерские записи по отражению хозяйственных операций с углеродными единицами разработаны с учетом действующей типовой корреспонденции, что позволяет достаточно легко их автоматизировать в современных программных продуктах, используемых для ведения бухгалтерского учета в организациях;

- в-пятых, методика также соответствует законодательству в области бухгалтерского учета Российской Федерации, обеспечивая тем самым возможность ее применения и в российской учетно-аналитической практике, что является актуальным в условиях создания Союзного государства и единой системы трансграничного углеродного регулирования Российской Федерации и Республики Беларусь.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Головач, О.В. Идентификация углеродных единиц как объекта бухгалтерского учета / О.В. Головач // Бухгалтерский учет и анализ. – 2023. – № 7 (319). – С. 38-49.
2. Головач, О.В. Углеродные единицы как объект бухгалтерского учета: признание, оценка, методики / О.В. Головач // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. – 2023. – № 4 (142). – С. 73-80.
3. 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.
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: 10.11.2023.
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [Электронный ресурс]: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Министерства финансов России от 28.12.2015 г. № 217н // КонсультантПлюс. Россия / ЗАО «Консультант Плюс». – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193740/. – Дата доступа: 10.11.2023.
6. Российский реестр углеродных единиц [Электронный ресурс]: официальный сайт. – Режим доступа: <http://www.carbonunitsregistry.ru/>. – Дата доступа: 10.11.2023.
7. Система электронных торгов внебиржевого рынка (Сегмент «Торги углеродными единицами») [Электронный ресурс]: Санкт-Петербургская международная товарно-сырьевая биржа. – Режим доступа: <https://carbon.torg-i.com/#/ru/>. – Дата доступа: 10.11.2023.
8. На Московской бирже обсудили перспективы торговли углеродными единицами [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.vedomosti.ru/ecology/green_finance/articles/2022/11/01/948351-na-moskovskoi-birzhe-obsudili-perspektivi-torgovli-uglerodnimi-edinitsami. – Дата доступа: 10.11.2023.
9. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 г. № 102: в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 22.12.2018 г. № 74 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.minfin.gov.by/upload/accounting/acts/postmf_300911_102.pdf. – Дата доступа: 10.11.2023.

ACCOUNTING OF CARBON UNITS RECEIVED INTO AN ORGANIZATION: DATE OF RECOGNITION, ACCOUNTING VALUATION, SYNTHETIC AND ANALYTICAL ACCOUNTING

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

Annotation. The article reveals the content of the author's comprehensive accounting methodology of carbon units when they are recognized in an organization as a new accounting object. The following elements are outlined: the procedure for identifying the date of acceptance of carbon units for accounting under various options of their receipt by the organization, the methodology for assessing carbon units upon their initial recognition in accounting depending on the method of receipt of carbon units in the organization, the system of accounting records for reflecting the capitalization of carbon units with different methods of their receipt into the organization and corresponding documentary support.

Keywords: carbon units, assets, recognition of carbon units, accounting, valuation of carbon units, accounting of carbon units.

УДК 331.1

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К АНАЛИЗУ ФОНДА РАБОЧЕГО ВРЕМЕНИ ОРГАНИЗАЦИИ И ИХ ПРАКТИЧЕСКОЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ

Панкова Т.Н., заместитель директора по экономике, ООО «ГеймАльянс»

Чумаченко О.И., старший преподаватель кафедры «Экономика и управление», МОУ ВО «Белорусско-Российский университет»

Пушкина Л.И., старший преподаватель кафедры «Экономика и управление», МОУ ВО «Белорусско-Российский университет»

Аннотация. Современный этап нестабильного экономического развития отечественных предприятий повышает их ответственность и самостоятельность в выработке и принятии управленческих решений по обеспеченности и эффективности их деятельности. Это требует экономически грамотного управления их развития, которое во многом определяется умением ее анализировать. С помощью анализа изучаются тенденции функционирования, глубоко и системно исследуются факторы изменения результатов деятельности, обосновываются планы и управленческие решения, осуществляется контроль их выполнения, выявляются резервы повышения эффективности производства, оцениваются результаты деятельности предприятия, вырабатывается стратегия его развития. При этом увеличение производительности труда, как основного фактора повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности организации, находится в прямой зависимости от использования рабочего времени. Снижение потерь рабочего времени и нерациональных его затрат приводит к росту производительности труда без дополнительных мероприятий и затрат. В этой связи субъекты хозяйствования, проводя анализ фонда рабочего времени, могли бы принимать эффективные управленческие решения, направленные на оптимизацию затрат на производство и реализацию продукции и, как следствие, на рост финансовых результатов их деятельности.

Ключевые слова: фонд рабочего времени, потери рабочего времени, целодневные (внутридневные) простои, эффективность использования

Введение. Фонд рабочего времени является одной из важнейших экономических категорий, характеризующих труд и социально-трудовые отношения. Изменение рабочего времени может отражать изменения в условиях труда, его организации и содержании, технологической оснащенности и, одновременно, степени гибкости рынка труда, характера его сегментации.

Основная часть. Основным источником информации для изучения состава и структуры фонда рабочего времени предприятия является форма статистической отчетности годовой периодичности предоставления 1-т (фонд времени) «Отчет об использовании календарного фонда времени», утвержденная постановлением Национального статистического комитета Республики Беларусь 13.06.2016 г. № 65, из которой видно, что учет рабочего времени на предприятии осуществляется в человеко-днях и человеко-часах.