

Формирование информации об углеродных единицах и квотах на парниковые выбросы в бухгалтерской финансовой отчетности

Галлямов Эльмир Азатович

Казанский государственный аграрный университет

Казань, Российская Федерация

<https://orcid.org/0000-0003-1643-4260>

SPIN-код: 7341-4524

tvmkazan@mail.ru



<https://elibrary.ru/fpzmue>

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ:

Галлямов Э.А.

Формирование информации

об углеродных единицах и квотах

на парниковые выбросы

в бухгалтерской финансовой отчетности.

Исследование проблем экономики

и финансов. 2025;1:4.

<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2025-1-4>

EDN FPZMUE

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ:

автор декларирует отсутствие

явных и потенциальных конфликтов

интересов, связанных с публикацией

настоящей статьи.

ПОСТУПИЛА: 10.11.2024

ДОРАБОТАНА: 17.02.2025

ПРИНЯТА: 20.03.2025

COPYRIGHT: © 2025 Галлямов Э.А.

АННОТАЦИЯ

ВВЕДЕНИЕ. В связи с большим количеством подходов в литературе к учету квот на выбросы и углеродных единиц, а также широкой областью для проведения таких исследований актуальной становится выработка общего подхода к формированию и раскрытию соответствующей информации в бухгалтерской финансовой отчетности предприятий.

ЦЕЛЬ СТАТЬИ – систематизация и обобщение знаний о проблемах и возможностях отражения и квот на парниковые выбросы и углеродных единиц в бухгалтерской финансовой отчетности предприятий.

МЕТОДОЛОГИЯ. Исследование основано на диалектическом подходе, наблюдении, синтезе разрозненной информации, анализе полученных результатов, а также элементах методов бухгалтерского учета, таких как счета, баланс, отчетность и др. Информационную базу составили научные труды российских и зарубежных ученых, посвященные проблемам учета и отражения в отчетности экологических затрат.

РЕЗУЛЬТАТЫ. Предложено детализировать отдельные строки баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о целевом использовании средств, а также пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в части показателей, связанных с учетной информацией о квотах на парниковые выбросы и углеродных единицах. Предложено ввести изменения в пункт 8 Положения (ПБУ) 10/99 «Расходы организации» для нормативного закрепления в составе элементов затрат дополнительного элемента, связанного с затратами углеродных единиц.

ВЫВОДЫ. Возможности составления бухгалтерской финансовой отчетности с раскрытием информации о квотах на выбросы и углеродных единицах позволяют избежать дополнительных форм отчетности. Строки бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений могут быть детализированы для предоставления внешним пользователям необходимой информации. Этот подход не требует изменений в учетных программах, что делает его применимым в любой момент и на любом предприятии. Перспективным направлением дальнейших исследований может стать изучение аналогичных вопросов в управленческой отчетности.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: квоты на выбросы, углеродные единицы, учетные регистры, финансовая отчетность



Formation of Information on Carbon Units and Greenhouse Emission Quotas in Accounting Financial Statements

Elmir A. Gallyamov

Kazan State Agrarian University

Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation

<https://orcid.org/0000-0003-1643-4260>

SPIN: 7341-4524

tvmkazan@mail.ru

TO CITE:

Gallyamov E.A.

Formation of Information on Carbon Units and Greenhouse Emission Quotas in Accounting Financial Statements.

Research in Economic and Financial Problems. 2025;1:4.

<https://doi.org/10.31279/2782-6414-2025-1-4>

EDN FPZMUE

DECLARATION OF COMPETING

INTEREST: none declared.

RECEIVED: 10.11.2024

ACCEPTED: 17.02.2025

PUBLISHED: 20.03.2025

COPYRIGHT: © 2025 Gallyamov E.A.

ABSTRACT

SIGNIFICANCE. Due to the large number of approaches to accounting for emission allowances and carbon units developed by researchers, it is important to develop a common approach to the preparation and disclosure of relevant information in the financial statements of companies.

THE GOAL of the article is to systematize and generalize knowledge of the problems and possibilities of accounting for greenhouse gas emissions and carbon units in corporate financial reporting.

METHODS. The research methodology is based on a dialectical approach, observation, synthesis of disparate information, analysis of the results obtained; as well as elements of accounting methods, such as accounts, balance sheets, reporting, etc. The information base consists of scientific works of Russian and foreign scientists devoted to the problems of accounting and reflection in reporting of environmental costs.

RESULTS. We proposed to detail individual items of the balance sheet, the financial performance report, the report on the targeted use of funds, as well as the notes to the balance sheet and the financial performance report – in terms of indicators related to accounting information on greenhouse gas quotas and carbon units. The proposed amendments to paragraph 8 of the Regulation (PBU) 10/99 «Organizational Costs» for the normative consolidation of an additional element is related to the cost of carbon units in the composition of cost elements.

CONCLUSIONS. The ability to produce accounting financial reports that include information on emission quotas and carbon units avoids the need for additional reporting forms. Lines in the balance sheet, income statement and accompanying notes can be detailed to provide external users with the information they need. This approach does not require any changes to accounting software, making it applicable at any time and in any company. A promising direction for further research could be to investigate similar issues in management reporting.

KEYWORDS: emission quotas, carbon units, accounting registers, financial statements



ВВЕДЕНИЕ

Задача сокращения углеродных выбросов является приоритетной для большинства стран. Согласно Парижскому соглашению по климату, подписанному представителями 197 государств в 2015 г. на конференции ООН об изменении климата, достижение «углеродной нейтральности» к середине XXI века должно замедлить процессы глобального потепления. Основными субъектами снижения углеродных выбросов должны стать предприятия, находящиеся на территории стран, подписавших Парижское соглашение. Таким образом, проблема глобального потепления потребовала выработки глобального же подхода к ее решению – с разработкой соответствующих отчетов, методик и рекомендаций, носящих наднациональный характер.

Вместе с тем на сегодняшний день не существует единого общепринятого подхода к учету операций с углеродными единицами, а также с единицами выполнения квот, получаемых от государства. Каждым исследователем предлагается к применению собственный подход, в рамках которого обычно делается большой уклон в сторону проработки системы учетных записей и в меньшей степени – отражения информации об углеродных выбросах в формах бухгалтерской финансовой отчетности [1]. В трудах исследователей встречается также методика отражения полученной от государства квоты на выбросы с использованием счета нематериальных активов, как если бы квоты имели исключительно долгосрочный характер, что не соответствует текущей практике их применения в Российской Федерации. Предложения по совершенствованию финансовой отчетности в этом случае ограничиваются внесением изменений в раздел «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса, а также в раздел, посвященный нематериальным активам в Приложении к бухгалтерскому балансу [2].

Обратная ситуация возникает, когда делается упор на краткосрочность получаемых квот – в этом случае изменения в отчетности затрагивают показатели отчетности, связанные с запасами предприятия [3]. Помимо этого, анализ учетной практики в различных странах мира позволил выявить тот факт, что в Китае [4], ЕС и США [3] многие компании отражают государственные квоты на выбросы парниковых газов по нулевой стоимости, что делает отражение квот в финансовой отчетности проблематичным. Встречается мнение, что основные формы бухгалтерской финансовой отчетности малоприспособлены для отражения экологических показателей, в связи с чем больший упор следует делать на разработку дополнительных разделов (таблиц) в «Пояснении к бухгалтерскому балансу» [5]. Еще одна часть исследователей трактует экологические показатели в широком смысле

– во всем их разнообразии, что неизбежно приводит к выводу о необходимости разработки дополнительных форм отчетности к уже имеющимся [6; 7; 8].

Часть исследователей рассматривают смежные аспекты данной предметной области, в частности, связанные с экологическим аудитом финансовой отчетности [9; 10]. Однако в отсутствие единых подходов к отражению экологической информации в бухгалтерской финансовой отчетности исследования в смежных областях неизбежно сталкиваются с проблемой фрагментации результатов и отсутствия увязки с результатами альтернативных исследований. Отметим, что наряду с наличием статей в области экологического аудита практически отсутствуют исследования, посвященные формированию экологической управленческой отчетности. В большинстве источников авторы сосредотачиваются либо на раскрытии аспектов ведения экологического управленческого учета [11; 12; 13], либо на описании особенностей составления управленческой отчетности без привязки к специфике экологической компоненты [14; 15], в т. ч. без привязки к государственным квотам на выбросы и углеродным единицам.

В текущем исследовании сделана попытка на основе перечисленных подходов выработать единый подход к формированию в бухгалтерской финансовой отчетности информации о квотах на выбросы, полученных от государства и оцененных по справедливой стоимости; а также об углеродных единицах, приобретенных у продавцов на углеродном рынке. Формирование учетных данных о квотах и углеродных единицах на синтетических счетах, являющихся основой для построения показателей бухгалтерской финансовой отчетности, излагалось автором ранее [16], в связи с чем указанный аспект в статье не раскрывается. Ввиду обширности темы аспекты, связанные с составлением экологической управленческой отчетности, будут рассмотрены в дальнейших исследованиях автора.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

Ввиду специфики темы, связанной с формированием бухгалтерской финансовой отчетности, в процессе проведения исследования автор опирался на нормативные акты в области учетного законодательства РФ, в т. ч. на Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» и ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская финансовая отчетность», а также на другие федеральные стандарты и положения по ведению бухгалтерского учета, связанные с формированием бухгалтерской финансовой отчетности.

В данном научном исследовании для подкрепления теоретического материала и более наглядного его представления приводятся условные цифровые данные.

В процессе написания статьи использовались элементы методов бухгалтерского учета – счета, являющиеся основой для составления бухгалтерской отчетности; бухгалтерский баланс, являющийся основной формой отчетности; а также другие законодательно утвержденные формы финансовой отчетности.

Логика проведения исследования основана на том, что при всех вариантах учета квот на выбросы и углеродных единиц задействуется ограниченный перечень синтетических счетов, являющихся основой для составления бухгалтерской финансовой отчетности. По этой причине исследование предполагает раскрытие следующих этапов:

- 1) обобщение учетной информации о квотах на выбросы и углеродных единицах в учетных регистрах по синтетическим счетам;
- 2) раскрытие информации об углеродных единицах и квотах на выбросы в бухгалтерском балансе;
- 3) раскрытие информации об углеродных единицах и квотах на выбросы в отчете о финансовых результатах предприятия и в отчете о целевом использовании средств;
- 4) раскрытие информации об углеродных единицах и квотах на выбросы в пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Обобщение учетной информации о квотах на выбросы и углеродных единицах в учетных регистрах по синтетическим счетам

Завершающей стадией ведения бухгалтерского учета является обобщение учетной информации предприятия, что выражается в окончательном формировании учетных регистров, придании им выверенного и заверченного вида, а также в подготовке форм бухгалтерской финансовой отчетности. Учетные регистры не имеют законода-

тельно утвержденной формы – предполагается, что бухгалтеры разрабатывают их самостоятельно, после чего регистры утверждаются за подписью руководителя предприятия (согласно пункту 5 статьи 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ)¹.

Утвержденные формы учетных регистров должны иметь обязательные реквизиты, перечисленные в пункте 4 статьи 10 того же Федерального закона № 402-ФЗ. Сама система регистров должна обеспечивать полноту, достоверность, ведение учета на синтетических счетах, а также выполнение других требований согласно пункту 10 раздела II Федерального стандарта бухгалтерского учета «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (ФСБУ 27/2021)².

Некоторые учетные регистры традиционно представляют собой оборотно-сальдовые ведомости по счетам и субсчетам синтетического учета. Для целей контроля достоверности ведения учета квот на парниковые выбросы, а также углеродных единиц на предприятиях, осуществляющих растениеводческую деятельность, могут формироваться оборотно-сальдовые ведомости по следующим субсчетам:

- 04.03 «Долгосрочная государственная квота на парниковые выбросы»;
- 10.14 «Краткосрочные активы по выбросам углерода»;
- 20.01 «Основное производство»;
- 41.14 «Остаток квоты в обращении/углеродные единицы»;
- 86.03 «Государственные субсидии на приобретение квот на выбросы»;
- 90.01 «Продажи»;
- 98.01 «Доходы будущих периодов» и пр.

Помимо оборотно-сальдовых ведомостей, к учетным регистрам относятся и другие формы отчетов, полностью отличающиеся или, наоборот, напоминающие по структуре указанные ведомости. Наиболее похожим на оборотную сальдовую ведомость является отчет «Анализ субконто», чьи колонки содержат и сальдо (начальное и конечное), и обороты за период. Но если оборотно-сальдовая ведомость формирует информацию по счету (субсчету) или всем счетам предприятия сразу, то «Анализ субконто» формирует информацию по конкретному субконто, которое представляет собой аналитику счета. Суть отчета заключается в том, что аналитика на счетах похожа. Ярким приме-

¹ О бухгалтерском учете : федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения)

² Документы и документооборот в бухгалтерском учете : федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 27/2021, утвержден приказом Министерства финансов РФ от 16.04.2021 № 62н. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_386440/ (дата обращения: 17.02.2025).

ром тому является аналитика счетов 60, 62 и 76, которые на практике могут содержать данные по одному и тому же контрагенту, выступающему в роли поставщика, покупателя, прочего дебитора (кредитора) одновременно. Для анализа операций с этим контрагентом требуется отчет, в котором субконто (с отбором – конкретный контрагент) будет главным уровнем в структуре выводимой отчетом информации, а счета и субсчета – подчинёнными. Таким образом, в отчете «Анализ субконто» информация счетов 60, 62, 76, связанная с контрагентом, будет обобщена в целом по аналитике, общей для этих счетов, с соответствующим отбором конкретного аналитического значения.

Аналогичным образом в отчете «Анализ субконто» формируются данные по статьям затрат. На счетах 20, 23, 25, 26 могут присутствовать общие для счетов статьи, например, «Списание квот по углеродным выбросам». Иначе говоря, затраты на списание углеродной квоты «расползаются» между производственными счетами, имеющими общую аналитику в виде статьи затрат (с отбором статьи – «Списание квот по углеродным выбросам»). В этой связи отчет «Анализ субконто» используется для обобщения соответствующей информации в конце отчетного периода, при этом статья по списанию квоты попадет со счетов 23 и 25 на счет 20, а значит, обобщение следует делать только по счетам 20 и 26 (рисунок 1).

крыть в качестве дополнительной информации (например, в пояснительной записке, которая с 2013 года не является обязательной, однако при необходимости может составляться в произвольной форме). Дело в том, что применение справедливой стоимости для полученных от государства квот ведет к тому, что себестоимость производства и продажи продукции растениеводства, а также выручка увеличиваются на одну и ту же величину. А значит, показатели бухгалтерской отчетности должны представляться внешним пользователям с пояснениями относительно сумм завышения (доходов, расходов, затрат и запасов), вызванных применением методики оценки квот по справедливой стоимости.

Безусловно, на практике возможен вариант, при котором безвозмездно полученные от государства квоты не отражаются на счетах ввиду применения нулевой оценки. В этом случае показатели, связанные с углеродными выбросами, не влияют на финансовую отчетность так, чтобы это требовало отдельных разъяснений – в пояснительной записке либо в пояснениях к бухгалтерскому балансу и другим формам отчетности.

В то же время помимо квотных значений предприятие может осуществлять операции с углеродными единицами, приобретенными на развитом углеродном рынке. Эти операции влияют на эффективность деятельности организации, так как, с одной стороны, они увеличи-

Статьи затрат	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
Счет	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Списание квот по углеродным выбросам			140 000,00	140 000,00		
20			131 250,00	131 250,00		
20.03			131 250,00	131 250,00		
26			8 750,00	8 750,00		
Списание углеродных единиц			29 750,00	29 750,00		
20			26 250,00	26 250,00		
20.03			26 250,00	26 250,00		
26			3 500,00	3 500,00		
Итого			169 750,00	169 750,00		

Рисунок 1
Отчет «Анализ субконто» (с выбором субконто – «статьи затрат» и отбором двух статей) программы «1С: Бухгалтерия предприятия», сформированный за год, рубли
Источник: авторская разработка по материалам исследования

В приведенном на рисунке отчете отображены сразу две статьи затрат – первая показывает величину покрытия выбросов за счет единиц выполнения квоты; вторая – за счет углеродных единиц, приобретенных у контрагентов на углеродном рынке. С точки зрения составления бухгалтерской отчетности отчет помогает бухгалтеру определить величину погашения углеродных выбросов, которую требуется рас-

вают себестоимость продукции, концепцию включения в которую стоимости квоты в объеме ее использования, а также затрат на углеродные единицы автор описывал в одной из предыдущих своих статей [16]; с другой – могут приводить к увеличению выручки, если углеродные единицы выступают в качестве товара. Все это требует разъяснений со стороны руководства организации.

Раскрытие информации об углеродных единицах и квотах на выбросы в бухгалтерском балансе предприятия

Далее предложим действия по раскрытию информации об углеродных выбросах и их влиянию на результаты деятельности компании в формах годовой финансовой отчетности. Для этого, по нашему мнению, необходимо:

- 1) увеличить детализацию показателей по статьям бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о целевом использовании средств – согласно пункту 3 Приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н в редакции от 19.04.2019 «О формах бухгалтерской отчетности организаций»³;
- 2) добавить в строки «Пояснения к бухгалтерскому балансу» информацию в раздел 1 «Нематериальные активы» – о полученных от государства квотах долгосрочного характера, если таковые имели место;
- 3) добавить в строки «Пояснения к бухгалтерскому балансу» информацию в раздел 4 «Запасы» – о полученных от государства квотах краткосрочного характера, если таковые имели место;
- 4) добавить в строки «Пояснения к бухгалтерскому балансу» информацию в раздел 6 «Затраты на производство» – об элементе затрат, связанном с углеродными единицами, введенном дополнительно. С этой целью на законодательном уровне следует внести изменения и в пункт 8 Положения (ПБУ) 10/99 «Расходы организации», утвержденного Приказом Минфина России № 33н от 06.05.1999⁴;
- 5) добавить в строки «Пояснения к бухгалтерскому балансу» информацию в раздел 9 «Государственная помощь» – о полученных от государства квотах на выбросы, оцененных по справедливой стоимости и признанных в учете как субсидии, если таковая оценка осуществлялась.

Согласно пункту 3 Приказа Минфина России № 66н⁵, а также подпункту «б» пункта 10 ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская финансовая отчетность»⁶, детализация показателей по статьям финансовой отчетности определяется руководством организаций самостоятельно. В условиях усиления значимости экологической компоненты в деятельности предприятий необходимость в такой детализации будет нарастать, особенно у крупных предприятий. В этой связи имеет смысл усиление следующих показателей бухгалтерского баланса:

1. Строка «Нематериальные активы». По данной строке может осуществляться детализация, связанная с выделением полученных от государства долгосрочных квот из общей величины нематериальных активов. При этом имеются в виду квоты, оцененные по справедливой стоимости. Погашение стоимости таких квот осуществляется с помощью амортизации, а значит, в балансе по указанной строке квоты отражаются по остаточной справедливой стоимости. Внешние пользователи на основе данных бухгалтерского баланса смогут оценивать динамику долгосрочных квот, что при снижении их объемов будет косвенно означать повышение эффективности экологической деятельности предприятия, а при увеличении, наоборот, снижение эффективности. Указанное не распространяется на ситуацию, при которой имеет место расширение деятельности предприятия, например, путем приобретения и использования дополнительных посевных площадей, что неизбежно приводит к увеличению парниковых выбросов, а значит, и к увеличению квот. Кроме того, в условиях развития углеродного рынка оценка квот по справедливой стоимости будет возрастать, поскольку возрастать будет и стоимость углеродных единиц на углеродном рынке. Согласно пункту 15 Федерального стандарта (ФСБУ) 14/2022 «Нематериальные активы»⁷ в условиях активного рынка предприятия могут осуществлять переоценку видов нематериальных активов, что будет сказываться на оценке долгосрочных квот в балансе предприятия по соответствующей строке, связанной с нематериальными активами;

³ О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 19.04.2019) (зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 № 18023) (с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020 год). Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 15.02.2025).

⁴ Расходы организации : положение по бухгалтерскому учету ПБУ10/99, утвержденные Приказом Минфина России № 33н от 6 мая 1999 года. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/ (дата обращения: 17.02.2025).

⁵ О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Министерства финансов РФ № 66н от 2 июля 2010 года (с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020 год). Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения: 17.02.2025).

⁶ Бухгалтерская финансовая отчетность : федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) 4/2023, утвержден приказом Министерства финансов РФ № 157н от 04.10.2023. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_472684/ (дата обращения: 19.02.2025).

⁷ Нематериальные активы : федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022, утвержденный Приказом Минфина России № 86н от 30.05.2022. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/ (дата обращения: 19.02.2025).

2. Строка «Запасы». По этой строке отражаются краткосрочные квоты на выбросы, полученные от государства и оцененные по справедливой стоимости, а также углеродные единицы, приобретенные у продавцов на углеродном рынке. Первые могут отражаться, например, на основе субсчета 10.14 «Краткосрочные активы по выбросам углерода», сальдо которого будет использоваться для выделения в балансе указанных объектов из общей величины запасов. При этом, основываясь на информации оборотно-сальдовой ведомости по субсчету 10.14, в агрегированной балансовой строке «Запасы» можно отдельно отразить краткосрочные квоты и отдельно углеродные единицы. Строка «Запасы» также содержит информацию о товарах для перепродажи, в т. ч. углеродных единицах, учтенных на субсчете 41.14 «Остаток квоты/углеродные единицы». В связи с этим детализация строки «Запасы» может происходить двумя способами:
 - в строке «Запасы» вводятся 2 детализирующие позиции, первая из которых отражает остаток по краткосрочной квоте, вторая – общую величину углеродных единиц, учтенных на субсчетах 10.14 и 41.14. Очевидным недостатком такого подхода является то, что углеродные единицы субсчета 41.14 являются товаром, в то время как их аналоги, учтенные на субсчете 10.14, перепродаже не подлежат (пока не будут пущены в обращение, о чем в Реестре углеродных единиц должна быть сделана соответствующая запись). Данный нюанс не позволяет в полной мере представить внешним пользователям информацию о состоянии углеродных единиц на предприятии с точки зрения их целевой составляющей. В то же время такой подход дает общее представление о потенциале предприятия, связанном с его способностью покрывать углеродные выбросы, а также оценивать динамику происходящих с углеродными единицами изменений. Учтенные на субсчете 41.14 объекты в любой момент могут быть реклассифицированы из товаров в активы для погашения выбросов, так как целевая составляющая объектов учета зависит не от синтетических счетов, а от решений руководства предприятия, на основании которых задействуются те или иные синтетические счета (субсчета);
 - в строке «Запасы» вводятся три детализирующие позиции, первая из которых показывает остаток по краткосрочной государственной квоте; вторая – остаток углеродных единиц, назначенных для погашения парниковых выбросов; третья – остаток углеродных единиц, предназначенных для продажи. Подобный

подход, по нашему мнению, делает расшифровку строки «Запасы» перегруженной, при этом возникает вопрос о необходимости выделения в составе товаров отдельной категории «углеродные единицы для перепродажи». Действительно, в связи с чем данная категория товаров подлежит самостоятельному выделению, в то время как другие категории товаров выделению в балансе не подлежат? По этой причине более обоснованным выглядит предыдущий вариант расшифровки запасов, в котором упор сделан на сам факт наличия углеродных единиц, а не на их целевую определенность, тем более что последняя может быть раскрыта уже в Пояснении к бухгалтерскому балансу, которое составляется крупными предприятиями;

3. Строка «Доходы будущих периодов». Строка формирует информацию в пассиве бухгалтерского баланса, при этом используются остатки по счетам 98 «Доходы будущих периодов» и 86 «Целевое финансирование». Указанные счета задействуются для учета долгосрочных и краткосрочных государственных квот в случае использования для оценки справедливой стоимости. Субсчет 86.03 «Государственные субсидии на приобретение квот на выбросы» показывает в балансе разницу между общей величиной квоты и частью квоты, признанной по итогам отчетного года, за который составляется бухгалтерский баланс, в составе доходов будущих периодов, что далее позволяет уравнивать расходы предприятия с доходами – в части завышения, обусловленного применением справедливой стоимости. Что касается субсчета 98.01 «Доходы будущих периодов», то он по итогам года остатков не имеет – за исключением случаев, когда квота признается в составе доходов будущих периодов на срок, превышающий год. В этом случае субсчет 86.03 сальдо не имеет, ибо полностью закрывается на субсчет 98.01. Таким образом, в строке баланса «Доходы будущих периодов» будет одна расшифровка – либо по сальдо субсчета 86.03, либо по сальдо субсчета 98.01.

Раскрытие информации об углеродных единицах и квотах на выбросы в отчете о финансовых результатах предприятия и отчете о целевом использовании средств

Показатели отчета о финансовых результатах тоже могут детализироваться, при этом согласно пунктам 18.1 Положения (ПБУ) 9/99 «Доходы организации»⁸ и 21.1 По-

⁸ Доходы организации : положение по бухгалтерскому учету ПБУ10/99, утвержденные Приказом Минфина России № 32н от 6 мая 1999 года. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/ (дата обращения: 17.02.2025).

ложения (ПБУ) 10/99 «Расходы организации»⁹ выручка (и связанные с ней расходы) показывается по каждому виду обычной деятельности, если объем доходов от этой деятельности в общей сумме доходов составляет пять и более процентов за отчетный период. Таким образом, доходы и расходы по виду деятельности, связанной с учетом квот на выбросы и углеродных единиц, могут детализироваться в отчете о финансовых результатах, что особенно актуально для предприятий, осуществляющих климатические проекты.

Детализация показателей в отчете о финансовых результатах может быть оформлена следующими способами: детализируются либо показатели выручки и расходов по видам обычной деятельности, либо только показатели прибыли – и в первую очередь, валовой прибыли (убытка). Детализация доходов и расходов по климатическим проектам должна отображаться в финансовой отчетности по всем проектам сразу, при этом согласно схеме формирования показателей для отчета по валовой прибыли доходы предприятия могут состоять:

- из выручки от продажи продукции;
- выручки от продажи углеродных единиц;
- выручки, наличие которой обусловлено необходимостью регулирования квоты, оцененной по справедливой стоимости.

Информация о приведенных источниках доходов присутствует в аналитике субсчета 90.01 «Выручка», при этом продажа продукции будет по удельному весу преобладать среди всех источников доходов предприятия. Выручка от продажи углеродных единиц может разлагаться на составляющие – на выручку, полученную от осуществления климатических проектов, и на выручку от продажи углеродных единиц, приобретенных для перепродажи. В случае незначительного дохода от углеродных единиц, приобретенных для перепродажи, такую выручку следует добавить к объему доходов от продаж товаров или (если продажи товаров не имеют значимого удельного веса) к общей выручке от продаж продукции – с приведением необходимой детализации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Что касается регулирования квоты, то доход будущих периодов, признанный в отчетном году, компенсирует расходы, связанные со списанием справедливой стоимости квоты. В этой связи доходы и расходы, связанные с регулированием стоимости квоты, следует выделять в отчете о финансовых результатах для того, чтобы у пользователей отчета имелась возможность достоверной оценки финансовых результатов предприятия за год. Как вари-

ант, соответствующая детализация может приводиться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах – без детализации, соответственно, в самом отчете о финансовых результатах.

Что касается расходов, участвующих в формировании валовой прибыли, то они тоже делятся на три группы:

- себестоимость продажи продукции;
- себестоимость продажи углеродных единиц, приобретенных как товар;
- расходы на осуществление климатического проекта;
- величина списания квоты, оцененной по справедливой стоимости.

Информация об указанных расходах, в т. ч. по себестоимости продукции и товаров, присутствует на субсчете 90.02 «Себестоимость продаж». Что касается климатических проектов, то бухгалтерия сводит по ним информацию (через функцию отбора в оборотно-сальдовой ведомости по субсчету 90.02) и определяет общую сумму расходов по проектам для отражения в отчете о финансовых результатах. Что касается стоимости списания квоты, то она уравнивается доходами будущих периодов, о чем упоминалось выше.

Детализация отчета о финансовых результатах при расшифровке показателя только валовой прибыли (без дополнительной детализации доходов и расходов) осуществляется аналогичным образом, однако внешнему пользователю при этом дается ограниченная информация, позволяющая убедиться в прибыльности того или иного вида деятельности – без каких-либо подробностей.

Отчет о целевом использовании средств составляется в том случае, когда полученная квота оценивается по справедливой стоимости, а значит, возникает необходимость в ее отражении на синтетическом счете 86 как субсидии от государства. Если же предприятия денежную оценку квот не формируют и, соответственно, на счетах квоты не отражают, то отчет составлять не надо, поскольку для его заполнения отсутствуют данные.

Детализация строк отчета должна соотноситься с суммами дебетового и кредитового оборотов субсчета 86.03 «Государственные субсидии на приобретение квот на выбросы». В разделе отчета, связанном с поступлением средств целевого финансирования, для статьи «Прочие» можно ввести дополнительную строку – «в том числе: Полученные квоты на парниковые выбросы», с уточнением их характера (долгосрочного или краткосрочного). Данные для заполнения строки формируются по кредитово-

⁹ Расходы организации : положение по бухгалтерскому учету ПБУ10/99, утвержденное Приказом Минфина России № 33н от 6 мая 1999 года. Текст : электронный // КонсультантПлюс: правовой портал. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/ (дата обращения: 17.02.2025).

му обороту субсчета 86.03. Соответственно, дебетовый оборот субсчета 86.03 позволяет формировать дополнительную строку в разделе, связанном с использованием средств. Для этого статью «Прочие» в данном разделе аналогичным образом детализируют: «в том числе: Квоты, использованные для погашения парниковых выбросов». Начальный и конечный остатки формируются в отчете о целевом использовании средств обычно общей суммой.

Раскрытие информации об углеродных единицах и квотах на выбросы в пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах позволяют уточнять для пользователей отчетности ряд показателей, показывая последние в динамике (с оборотами) за год, а также представляя агрегированные показатели отчетности в разложенном виде. Так, раздел Пояснений «Наличие и движение нематериальных активов» представляет нематериальные активы по видам с детализацией: «на начало периода», «изменения за период» (поступило, было, начислено амортизации, переоценка и др.), «на конец периода». При этом показатели остатков на начало и конец года приведены в первоначальной оценке и сумме накопленной амортизации.

Применительно к теме исследования пояснения к бухгалтерскому балансу могут содержать следующую информацию, уточняющую данные двух основных форм отчетности:

- в разделе «Наличие и движение нематериальных активов» вводится строка о полученных от государства квотах долгосрочного характера;
- в разделе «Наличие и движение запасов» вводится дополнительная строка о полученных от государства квотах краткосрочного характера;
- в разделе «Государственная помощь» вводится дополнительная строка о полученных от государства квотах, оцененных по справедливой стоимости и признанных в учете как субсидии.

Основное предложение по совершенствованию пояснений заключается в добавлении дополнительного элемента в раздел с элементами затрат по обычным видам деятельности. Новый элемент должен быть связан с углеродными выбросами, поскольку они являются неотъемлемым результатом деятельности любого предприятия. В отличие от прочих доходов и расходов, которые имеют разовый (нерегулярный) характер, парниковые выбро-

сы нельзя отменить решением руководства – их можно только снизить, причем снижение сказывается на эффективности работы предприятия в последующие годы – позволяя, с одной стороны, использовать меньшие объемы квот, с другой – делая продукцию предприятия более экологичной. Принимая во внимание еще и то, что после 2028 года практику Сахалинского эксперимента предполагается распространить на оставшиеся регионы РФ, можно с высокой уверенностью утверждать, что для ведения статистики, а также для информирования пользователей финансовой отчетности, включая инвесторов, ввод дополнительного элемента «Углеродные единицы» в соответствующий раздел пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах является актуальным. Соответственно, следует внести изменения и в пункт 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации». Основная проблема с углеродными единицами заключается в том, что по мере развития углеродного рынка их объемы в перспективе будут возрастать, занимая все большую долю в себестоимости продукции и в составе элементов затрат предприятий.

Таким образом, финансовая отчетность предприятий в значительной мере адаптирована под перспективу необходимости отражения информации о квотах на выбросы и углеродных единицах – для соответствующего ознакомления с этими данными внешних пользователей. Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, а также отчет о целевом использовании средств могут быть детализированы по строкам – с добавлением статей, характеризующих экологическую деятельность предприятия в части фактического погашения углеродных выбросов за отчетный период, а также возможностей такого погашения в будущих периодах. Вместе с тем существует необходимость внесения изменений в нормативные акты, в частности, в пункт 8 Положения (ПБУ) 10/99 «Расходы организации» и в пояснения к бухгалтерскому балансу для законодательного закрепления среди элементов затрат шестого элемента, связанного с расходом углеродных единиц.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной статье исследованы аспекты отражения информации о квотах на выбросы и углеродных единицах в бухгалтерской финансовой отчетности. Результаты исследования показали, что решение данной задачи не требует разработки дополнительных форм бухгалтерской финансовой отчетности, а также составления новых таблиц в пояснении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. По результатам исследования предложено формирование шестого элемента

затрат «Углеродные единицы» в пояснении к бухгалтерскому балансу. Учитывая, что информация о полученных квотах на выбросы и об углеродных единицах раскрывается в отчетности путем детализации уже существующих статей финансовой отчетности, предложенный в статье подход может быть использован коммерческими пред-

приятиями без осуществления дополнительных затрат, связанных с автоматизацией учета. Дальнейшее перспективное направление исследований по данной теме заключается в изучении возможностей отражения информации о квотах на выбросы и углеродные единицы в управленческой отчетности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ / REFERENCES

1. Замула И.В., Кирейцева А.В. Квоты на выбросы парниковых газов как объект бухгалтерского учета на предприятиях Украины. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;46(340):50-63.
Zamula I.V., Kireitseva A.V. Quotas for greenhouse gas emissions as an object of accounting at enterprises of Ukraine. *International accounting. Problems of Theory and Methodology of Accounting, Control and Analysis*. Zhytomyr State Technological University. 2014;46(340):50-63.
2. Ильичева Е.В. Предпосылки построения национальных счетов для учета экологического фактора. *Бухгалтерский учет*. 2008;1:72-75. EDN IJAUVL.
Ilyicheva E.V. Prerequisites for building national accounts to account for the environmental factor. *Accounting*. 2008;1:72-75.
3. Lovell H., Sales de Aguiar T., Bebbington J., Larrinaga C. Accounting for carbon. *Research Report*. 2010;122.
4. Амурская М.А. Бухгалтерский учет прав на выбросы углерода: опыт КНР. *Учет. Анализ. Аудит*. 2023;2:40-48. <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2023-10-2-40-48> EDN LRKZBB
Amurskaya M.A. Accounting for carbon emission rights: hina's experience. *Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(2):40-48. <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2023-10-2-40-48> EDN LRKZBB
5. Замула И.В. Экологическая информация в бухгалтерской отчетности предприятий Украины. *Международный бухгалтерский учет*. 2012;19(217):61-67. EDN OXMMCB
Zamula I.V. Environmental information in accounting statements of enterprises of Ukraine. *International accounting*. 2012;19(217):61-67. EDN OXMMCB.
6. Иванова М.Д. Необходимость организации экологического учета и формирования экологической отчетности. *Вестник Бурятского государственного университета*. 2015;2S:211-215.
Ivanova M.D. Need for organization of ecological accounting and formation of ecological reporting. *Bulletin of the Buryat State University*. 2015;2S:211-215.
7. Корнеева Т.А., Прохорова А.Н. Интегрированная отчетность: представление результатов экологической и социальной деятельности организации. *Наука XXI века: актуальные направления развития*. 2021;2-1:204-209. <https://doi.org/10.46554/ScienceXXI-2021.10-2.1-pp.204> EDN LLJHPF
Korneeva T.A., Prokhorova A.N. Integrated reporting: presentation of the results of environmental and social activities of the organization. *Science of the 21st century: current directions of development*. 2021;2-1:204-209. <https://doi.org/10.46554/ScienceXXI-2021.10-2.1-pp.204> EDN LLJHPF
8. Ракаева А.Н. Экологический учет на предприятиях: проблемы и пути решения. *Вестник Казахской академии транспорта и коммуникаций им. М. Тынышпаева*. 2018; (104):333-341. EDN XPSQBF
Rakayeva A.N. Environmental accounting at enterprises: problems and ways to solve them. *The Bulletin of Kazakh Academy of Transport and Communications named after M. Tynyshpayev*. 2018;104:333-341. EDN XPSQBF
9. Еремеева О.С. Аудит организаций, загрязняющих окружающую среду. *Стандарты и качество*. 2010;10:92-95. EDN TLLYCH
Eremeeva O.S. Audit of organizations polluting the environment. *Standards and quality*. 2010;10:92-95. EDN TLLYCH
10. Zhupysheva A.O., Makysh S.B. Conducting a state environmental audit at industrial enterprises of the Karaganda region. *Economic series of the Bulletin of the L.N. Gumilyov ENU*. 2020;1:181-191. <https://doi.org/10.32523/2079-620X-2020-1-181-19> EDN VSJTCY
11. Бердимурат Н., Нурмагамбетова А., Бердимурат А. Современные аспекты формирования экологического управленческого учета. *Статистика, учет и аудит*. 2020;3 (78):27-31. EDN XCNNHU
Berdimurat N., Nurmagambetova A., Berdimurat A. Modern aspects of forming environmental management accounting. *Statistics, accounting and auditing*. 2020;3(78):27-31. EDN XCNNHU

12. Ержанов А.К., Тайгашинова К.Т., Бердимурат А. Современная интерпретация управленческого учета в решении экологических проблем. *Статистика, учет и аудит*. 2020;1(76):7-10. EDN NPCTUA
Yerzhanov A.K., Taigashinova K.T., Berdimurat A. Modern interpretation of management accounting in resolving ecological problems. *Statistics, accounting, and auditing*. 2020;1(76):7-10. EDN NPCTUA
13. Еспергенова Л.Р., Макишева Ж.А. Организация экологического учета затрат на природоохранную деятельность в Республике Казахстан. *Вестник университета Туран*. 2016;4(72):118-123. EDN XICSPD
Espergenova L.R., Makisheva Zh.A. Organization of environmental accounting of environmental activities costs in the republic of Kazakhstan. *Bulletin of Turan University*. 2016;4(72):118-123. EDN XICSPD
14. Клычова Г.С., Закирова А.Р. Методика формирования внутренней управленческой отчетности в сельскохозяйственной организации. *Вестник Казанского государственного аграрного университета*. 2011;6;1(19):44-48. EDN NDUMZB
Klychova G.S., Zakirova A.R. Methodology for the formation of internal management reporting in an agricultural organization. *Bulletin of Kazan State Agrarian University*. 2011;6;1(19):44-48. EDN NDUMZB
15. Клычова Г.С., Багаев И.В., Поплаухина Т.Д. Построение системного контроля показателей управленческой отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;Т.26;5:478-499. <https://doi.org/10.24891/ia.26.5.478> EDN HBYDJN
Klychova G.S., Bagaev I.V., Poplaukhina T.D. Designing a System of Control over Management Reporting Indicators. *International Accounting*. 2023;26;5:478-499. <https://doi.org/10.24891/ia.26.5.478> EDN HBYDJN
16. Галлямов Э.А. Учет доходов и расходов по государственным квотам на парниковые выбросы в растениеводстве. *Международный бухгалтерский учет*. 2024;Т.27;6(516):706-722. <https://doi.org/10.24891/ia.27.6.706>
Gallyamov E.A. Accounting of income and expenses on state quotas for greenhouse emissions in crop production. *International accounting*. 2024;Vol.27;6(516):706-722. <https://doi.org/10.24891/ia.27.6.706>
17. Буханцева С.Н., Конобеева О.Е. Трансформационные процессы сберегательного поведения населения на финансовом рынке. *Форпост науки*. 2024.8,2:73-77. <https://doi.org/10.22394/sp242.10> EDN VZWLXC
Bukhantseva S.N., Konobeeva O.E. Transformational Processes of Savings Behavior of the Population in the Financial Market. *Science Outpost*. 2024;18(2):73-77. <https://doi.org/10.22394/sp242.10> EDN VZWLXC