

Оригинальная статья / Original article

УДК 657.471.1

DOI: 10.18470/1992-1098-2022-1-162-173

Методологические аспекты бухгалтерского учета расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды

Назирхан Г. Гаджиев¹, Сергей А. Коноваленко², Михаил Н. Трофимов², Рабадан М. Рабаданов³

¹Дагестанский государственный университет, Махачкала, Россия

²Рязанский филиал Московского университета МВД России им. В. Я. Кикотя, Рязань, Россия

³Счетная палата Российской Федерации, Москва, Россия

Контактное лицо

Михаил Н. Трофимов, кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры экономической безопасности, Рязанского филиала Московского университета МВД России имени В.Я. Кикотя; 390046 Россия, г. Рязань, ул. 1-я Красная, 18А.

Тел. +79308722287

Email fanat1k.fanat1k.fanat1k@yandex.ru

ORCID <https://orcid.org/0000-0002-7194-0468>

Формат цитирования

Гаджиев Н.Г., Коноваленко С.А., Трофимов М.Н., Рабаданов Р.М. Методологические аспекты бухгалтерского учета расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды // Юг России: экология, развитие. 2022. Т.17, N 1. С. 162-173. DOI: 10.18470/1992-1098-2022-1-162-173

Получена 22 октября 2021 г.

Прошла рецензирование 14 декабря 2021 г.

Принята 27 декабря 2021 г.

Резюме

Цель. Изучить методологические аспекты бухгалтерского учета расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды, специфику нормативно-правового регулирования данного направления бухгалтерского учета, определить основные тенденции и проблемы методологии учета в различных системах бухгалтерского учета.

Методы. Исследование проведено с использованием теоретического системного анализа, индукции, дедукции, сравнительно-описательного анализа, общенаучного метода бухгалтерского учета.

Результаты. Авторами рассмотрены основные концепции в системе бухгалтерского учета в отношении источников покрытия расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды с учетом действующих нормативно-правовых актов. Предложены пути решения вопроса, связанного с необходимостью научно-обоснованного выбора модели отражения в учете расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды, для формирования эффективной системы финансирования данных расходов для коммерческих компаний и частных инвесторов. Сделаны выводы о необходимости подготовки бухгалтерского стандарта, посвященного учету расходов и доходов в сфере экологической деятельности и экологической безопасности.

Заключение. Предложения авторов в части методологии бухгалтерского учета расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды создадут предпосылки формирования теоретической модели финансирования «зеленой экономики».

Ключевые слова

Бухгалтерский учет, экологическая безопасность, расходы на восстановление окружающей среды, капитальные расходы, текущие расходы.

Methodological aspects of accounting of expenditures on environmental safety and environmental restoration

Nazirkhan G. Gadzhiev¹, Sergey A. Konovalenko², Mikhail N. Trofimov² and Rabadan M. Rabadanov³

¹Dagestan State University, Makhachkala, Russia

²Ryazan Branch, V.Ya. Kikot Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia, Ryazan, Russia

³Accounts Chamber of the Russian Federation, Moscow, Russia

Principal contact

Mikhail N. Trofimov, PhD in Economics, Senior Lecturer, Department of Economic Security, Ryazan Branch, V. Ya. Kikotya Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia; 18A 1-ya Krasnaya St, Ryazan, Russia 390046.

Tel. +79308722287

Email fanat1k.fanat1k@yandex.ru

ORCID <https://orcid.org/0000-0002-7194-0468>

How to cite this article

Gadzhiev N.G., Konovalenko S.A., Trofimov M.N., Rabadanov R.M. Methodological aspects of accounting of expenditures on environmental safety and environmental restoration. *South of Russia: ecology, development*. 2022, vol. 17, no. 1, pp. 162-173. (In Russian) DOI: 10.18470/1992-1098-2022-1-162-173

Received 22 October 2021

Revised 14 December 2021

Accepted 27 December 2021

Abstract

Aim. To study the methodological aspects of accounting for expenditures on environmental safety and environmental restoration, the specifics of regulatory regulation of this area of accounting and to identify the main trends and problems of accounting methodology in various accounting systems.

Methods. The study was conducted using theoretical system analysis, induction, deduction, comparative-descriptive analysis and the general scientific method of accounting.

Results. The authors consider the main concepts in the accounting system in relation to the sources of covering the costs of environmental safety and environmental restoration, taking into account the current regulatory legal acts. Ways of solving the issue related to the need for a scientifically-based choice of the model of accounting for the costs of environmental safety and environmental restoration and for the formation of an effective system of financing these costs for commercial companies and private investors are proposed. Conclusions are drawn about the need to prepare an accounting standard dedicated to accounting for expenses and income in the field of environmental activities and environmental safety.

Conclusion. The authors' proposals regarding the methodology of accounting for expenditures on environmental safety and environmental restoration will create prerequisites for the formation of a theoretical model for financing the "green economy".

Key Words

Accounting, environmental safety, environmental remediation costs, capital costs, operating costs.

ВВЕДЕНИЕ

Необходимость учета и контроля расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в РФ определяются п. 1 ст. 39 Федерального закона от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды», который указывает на то, что организации, использующие объекты капитального строительства, должны проводить, в том числе мероприятия по сохранению и восстановлению природной среды, обеспечению экологической безопасности, предотвращению вредного воздействия на окружающую среду, рекультивации земель [1].

Исследование методологии бухгалтерского учета расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды имеет неоспоримое значение прежде всего для определения источников финансирования данных расходов и формирования в будущем необходимых фондов денежных средств для обеспечения приемлемого уровня экологической безопасности. Существуют различные концепции в отношении источников покрытия расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды. В отечественной системе бухгалтерского учета превалирует затратный подход, основывающийся на включении этой группировки расходов в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) без дисконтирования данных затрат с учетом инфляционных ожиданий [2]. Такой подход с позиции теории имеет ряд недостатков, прежде всего это отсутствие привязки расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды к фактической эксплуатации объектов основных средств, оказывающих пагубное воздействие на окружающую среду. Другая проблема – это отсутствие корректировки расходов с учетом уровня инфляции, что не позволяет правильно планировать данные расходы и не дает возможности экономическим агентам создавать необходимые фонды денежных средств для своевременного покрытия таковых расходов.

Обращая внимание на зарубежный опыт, в сфере учета расходов на восстановление окружающей среды вследствие влияния производственных факторов следует выделить два основных подхода.

Первый основывается на концепции отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в первоначальной стоимости основных средств с учетом дисконтирования расходов. Такой подход, по нашему мнению, является научно обоснованным, так как позволяет соблюдать экономически обоснованную логическую цепочку в вопросах формирования экономических результатов деятельности организации: основные средства – затраты на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды – финансовые результаты деятельности компании.

Второй подход основывается на концепции отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды через затратный подход с учетом дисконтирования расходов [3]. К

плюсам данного подхода следует относить то, что, главным источником покрытия расходов на экологическую безопасность становятся финансовые результаты деятельности компании, а сами расходы корректируются с учетом уровня инфляции и являются экономически оправданными. Недостатком с точки зрения методологии бухгалтерского учета, по нашему мнению, является тот факт, что первоначальная стоимость объектов основных средств не пересматривается, а экологические расходы списываются за счет финансового результата деятельности компаний напрямую без учета экономической выгоды, приносимой объектом основных средств, что нарушает критериальные признаки отнесения объектов к основным средствам установленным действующими стандартами бухгалтерского учета [4]. В связи с этим требуется проведение тщательного исследования каждой из концепций отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в системах бухгалтерского учета с целью формирования эффективной модели «зеленой экономики».

МАТЕРИАЛ И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Нормативное регулирование бухгалтерского учета расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в РФ регламентируется, прежде всего, документами методического характера, основное место отводится Письму Минфина РФ № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации» [5]. Согласно данного документа все расходы на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в РФ делятся на две группы: капитальные вложения и текущие расходы. Первые расходы увеличивают первоначальную (справедливую) стоимость объектов основных средств, вторые отражаются в составе производственной себестоимости.

К капитальным вложениям, относятся затраты на:

- строительство сооружений по охране атмосферного воздуха;
- водоохранные сооружения по сбору и очистке сточных вод;
- строительство установок по переработке отходов производства и потребления;
- строительство противозерозионных гидротехнических, противоселевых, противооползневых, противолавинных, противообвальных сооружений, предназначенных для защиты и реабилитации земель, поверхностных и подземных вод;
- возведение объектов, направленных на защиту окружающей среды от шумового, вибрационного и других видов физического воздействия;
- мероприятия по обеспечению радиационной безопасности окружающей среды;
- проектно-изыскательские и опытно-конструкторские работы по созданию природоохранного оборудования, средств защиты

природных объектов от негативных антропогенных воздействий на окружающую среду [6].

К текущим расходам, следует относить расходы на:

- содержание и эксплуатацию объектов основных средств, связанных с экологической деятельностью, и их ремонт;
- сырье, используемые при эксплуатации объектов, связанных с экологической деятельностью;
- содержание персонала, обслуживающего объекты, связанные с экологической деятельностью;
- рентные (лизинговые) платежи, платежи по страхованию, касающиеся сооружений и оборудования, связанных с экологической деятельностью;
- сбор, хранение (захоронение) и переработку (обезвреживание), уничтожение, размещение отходов производства и потребления собственными силами;
- организацию самостоятельного контроля за вредным воздействием на окружающую среду и мониторинговые мероприятия, научно-технические исследования в сфере экологической безопасности;
- текущие мероприятия по сохранению и восстановлению окружающей среды;
- обязательное страхование гражданской ответственности организации, эксплуатирующей опасный производственный объект;
- осуществление платы за негативное воздействие на окружающую среду;
- прочие текущие мероприятия по снижению вредного воздействия на окружающую среду и предотвращению изменения климата [7].

Расходы на содержание и эксплуатацию объектов, связанных с экологической безопасностью, относятся на себестоимость продукции (работ, услуг) и подлежат включению в соответствующие статьи расходов по обычным видам деятельности, исходя из отраслевых методических рекомендаций по учету затрат в целях калькулирования себестоимости продукции. В зависимости от существенности расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды следует выделить такую статью как «Экологические мероприятия», либо непосредственно в отчете о финансовых результатах, либо в пояснениях к статье (статьям) отчета о финансовых результатах [8].

Согласно документу, методологически капитальные расходы учитываются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет расходы, связанные с экологической деятельностью. При вводе объекта основных средств (нематериальных активов) в эксплуатацию затраты включаются в их первоначальную стоимость в соответствии с требованиями ПБУ 6/01 «Учет основных средств» утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016)¹ и ПБУ 14/07

«Учет нематериальных активов» утв. Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016).

В соответствии с Инструкцией к плану счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций отражение текущих расходов происходит по дебету счетов учета затрат 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счетов расчетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» и т.д. Если расходы носят длительный характер, то для более равномерного включения затрат в себестоимость готовой продукции (работ, услуг) может применяться счет 97 «Расходы будущих периодов».

Приказ Росстата от 21.11.2018 № 682 «Об утверждении Методических указаний по расчету индекса физического объема природоохранных расходов» определяет перечень затрат, не подлежащих включению в состав расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды, в частности, к таковым не относятся:

- затраты на мероприятия, дающие положительный природоохранный эффект, но реализованные вне рамок и задач охраны окружающей среды и осуществляемые главным образом в целях общего снижения издержек производства, повышения качества выпускаемой продукции, получения попутной продукции, производства экологической продукции, охраны здоровья, улучшения условий труда, повышения техники безопасности;
- затраты, связанные с использованием природных ресурсов;
- платежи за негативное воздействие, за использование природных ресурсов, штрафы за нарушение природоохранного законодательства, возмещение ущерба окружающей природной среде, компенсации, полученные от третьих сторон [9].

Перечень указанных затрат является закрытым.

Для обобщения информации о данных расходах используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». Списание затрат отражается по дебету счета 91 и кредиту счетов расчетов, материальных ценностей и т.д.

Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010), утвержденным приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н, предусмотрено включение в стоимость актива величины оценочного обязательства при его признании.

Обобщая вышесказанное, первоначальная стоимость всех потенциально опасных для экологии основных средств при их приобретении, создании, реконструкции или модернизации должна включать признанную величину оценочного обязательства по восстановлению нарушенной экологической системы, отражающую наиболее достоверную денежную оценку затрат, необходимых для расчетов по этому обязательству, по состоянию на отчетную дату [10].

¹ Документ утрачивает силу с 1 января 2022 года в связи с изданием Приказа Минфина России от 17.09.2020 № 204н.

Аналогичное требование по своему содержанию введено в отношении обязательной проверки капитальных вложений на обесценение и учета изменения их стоимости вследствие обесценения. Такая проверка и учет ведутся в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», введенным в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28 декабря 2015 г. № 217н. [11].

Оценочные обязательства отражаются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции с кредитом счетов учета затрат 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» и т.д.

В соответствии с п.42-44 Приказа Минфина России от 17.09.2020 № 204н «Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» затраты на демонтаж, утилизацию объекта и восстановление окружающей среды признаются расходами периода, в котором были понесены (за исключением случаев, когда в отношении этих затрат ранее было признано оценочное обязательство), т.е. данные расходы относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами», 10 «Материалы» и т.д. [6].

В налоговом учете РФ расходы на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды включаются в состав прочих расходов, расходы, связанные с производством и реализацией (пп. 4 п. 2 ст. 253, пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ, Письмо Минфина России от 09.11.2011 № 03-03-06/1/736 (п. 1)).

В настоящее время нормативно правовая база по ведению учета не содержит международного стандарта учета и финансовой отчетности, посвященного только непосредственно учету расходов и доходов в сфере экологической деятельности и экологической безопасности, что, безусловно свидетельствует о недостаточности внимания к вопросам организации учета и контроля в данной сфере на международном уровне. Интересной с точки зрения методологии бухгалтерского учета является практика некоторых зарубежных стран по отражению хозяйственных операций, связанных с расходами на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды. Согласно принятой практике в первоначальную стоимость объектов основных средств включаются:

- покупная цена актива, уплаченная по договору контрагенту;
- таможенные пошлины, уплаченные в соответствии с заключенным внешнеэкономическим контрактом;
- невозмещаемые налоги на покупку (акцизы, НДС и т.п.);
- все затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта и необходимые для приведения объекта в состояние готовности к эксплуатации;

- затраты (предполагаемые) на демонтаж и восстановление окружающей среды.

Действующие правила предполагают дисконтирование затрат на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в течение всего срока эксплуатации объекта основных средств [12]. Такой подход безусловно стимулирует руководство хозяйствующего субъекта осуществлять дополнительные расходы на обеспечение экологической безопасности, природоохранной деятельности и восстановление окружающей среды, выгода хозяйствующего субъекта заключается в увеличении производственной себестоимости и как следствие сокращение налогооблагаемой прибыли за счет произведенных экологических расходов, скорректированных на уровень инфляции в стране. Недостатком с точки зрения методологии бухгалтерского учета, по мнению авторов, является то, что первоначальная стоимость объектов основных средств не пересматривается, а экологические расходы списываются за счет финансового результата деятельности компаний напрямую без учета экономической выгоды, приносимой объектом основных средств, что нарушает, в том числе критериальные признаки отнесения объектов к основным средствам, установленным, действующими стандартами бухгалтерского учета.

В международных стандартах по ведению учета на сегодняшний момент не прописана методика определения планируемых дисконтируемых затрат на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды, расчет планируемых затрат осуществляется компаниями самостоятельно, исходя из особенностей условий хозяйствования или сложившейся действующей практике оценки в конкретной стране. Принятая методика оценка дисконтируемых затрат может утверждаться в учетной политике компании.

Представим схематично на рисунке 1 данный вариант отражения расходов на обеспечение экологической безопасности и восстановление окружающей среды.

Следующий возможный вариант принятия к учету расходов на обеспечение экологической безопасности, природоохранной деятельности и восстановление окружающей среды предполагает ежегодный пересмотр первоначальной (переоценённой) стоимости объекта основных средств за счет включения дисконтированной величины данных расходов и постепенное списание расходов за счет начисления ежемесячной амортизации. Данный подход с методологической точки зрения, по мнению авторов, является более действенным, так как он позволяет списывать равными долями расходы на себестоимость продукции в течение всего срока эксплуатации основных средств. Таким образом, происходит привязка расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды к эксплуатации конкретных объектов основных средств. Схематично данная модель может быть представлена на рисунке 2.

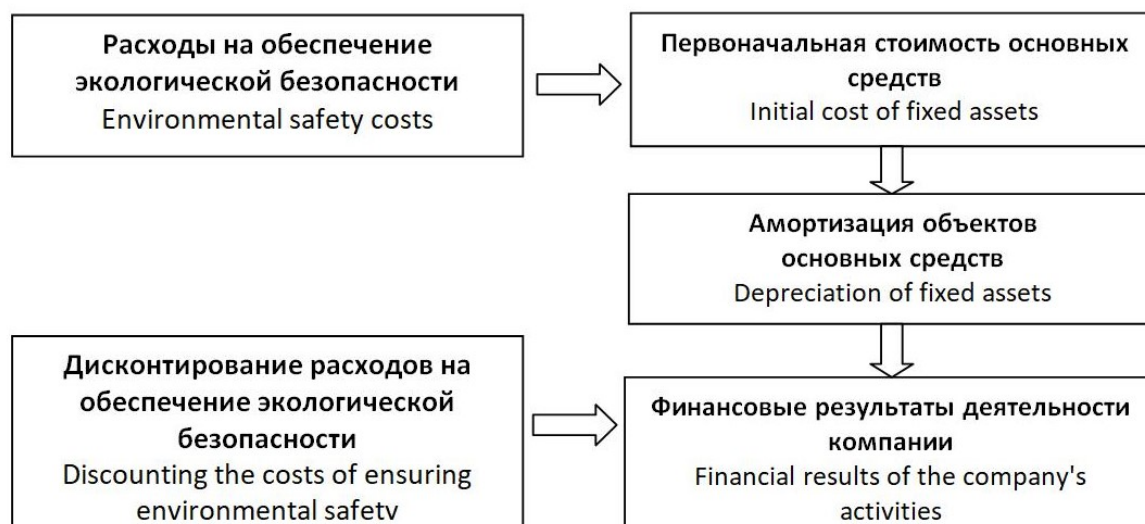


Рисунок 1. Первый методологический вариант отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в бухгалтерском учете

Figure 1. First methodological option for reflecting the costs of environmental safety and environmental restoration in accounting

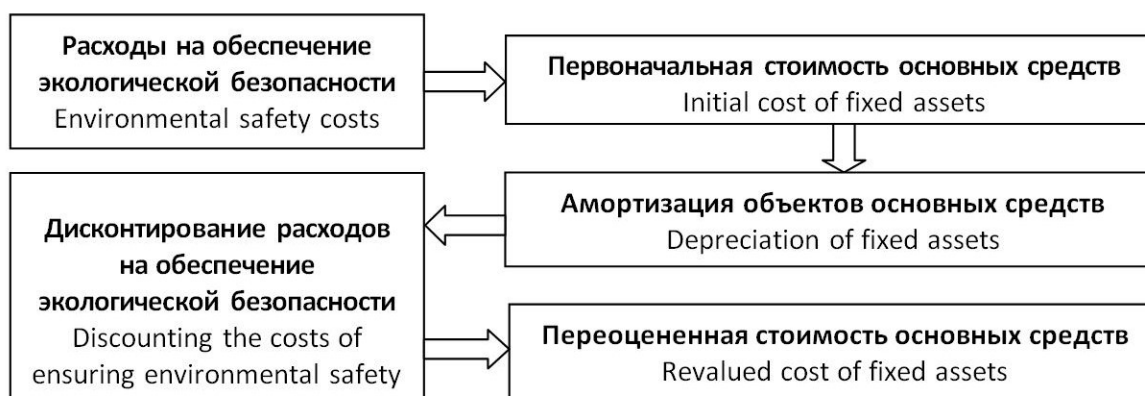


Рисунок 2. Второй методологический вариант отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в бухгалтерском учете

Figure 2. Second methodological option for accounting for the costs of environmental safety and environmental restoration

Безусловно, главным плюсом обоих вариантов является возможность планировать и дисконтировать расходы на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды с учетом прогнозного уровня инфляции, то есть по факту данные расходы будут расти как в абсолютном, так и относительном размере в структуре себестоимости продукции, при этом они будут экономически целесообразными и обоснованными, что обеспечит возможность через инструментарий бухгалтерского учета осуществлять переход к «зеленой экономике» [13]. В обоих представленных вариантах происходит привязка расходов на экологическую деятельность к финансовым результатам компании. Особо важную роль в этих двух моделях играет амортизация основных средств в первой модели она представляет собой константную постоянную величину, во второй модели амортизация будет списываться ускоренными темпами, так как ее величина будет непрерывно

возрастать вследствие пересмотра (переоценки) первоначальной стоимости. Такой вариант подходит, прежде всего, для компаний, занимающихся внедрением дорогостоящих инновационных технологий в сфере экологической деятельности.

В национальной учетной парадигме расходы на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды не дисконтируются и не корректируются с учетом официального прогноза уровня инфляции, в результате, величина этих расходов в относительном размере в структуре себестоимости остается неизменной, а в некоторых случаях даже снижается (например в условиях экономических кризисов или жесткой экономии затрат на производстве), такой подход методологически следует считать менее действенным, вследствие чего, необходимо внести соответствующие поправки в базовые нормативно-

правовые акты регламентирующие учет данных расходов.

Приведем практический пример отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в различных системах бухгалтерского учета с использованием отечественного плана счетов бухгалтерского учета.

Пример. Компания приобрела оборудование для переработки сырой нефти на общую стоимость 1589000 усл.ед. Стоимость расходов по доставке и страхованию составила 450000 усл.ед., расходы на регистрацию и сертификацию оборудования составили 42000 усл.ед. После ввода в эксплуатацию для поддержания экологической безопасности района потребовалось осуществление работ

(подрядным способом) по очищению атмосферы от вредных примесей. На общую сумму:

1 год 35000 усл.ед. Коэффициент инфляции 1,025.

2 год 42000 усл.ед. Коэффициент инфляции 1,025.

3 год 15000 усл.ед. Коэффициент инфляции 1,055.

Срок эксплуатации оборудования установлен 10 лет. Необходимо отразить расходы на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в бухгалтерском учете с учетом требований различных подходов, принятых в различных системах бухгалтерского учета.

Классическая концепция расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды с учетом требований Российских правил и требований по ведению бухгалтерского учета представлены в таблице 1.

Таблица 1. Отражение расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды с учетом требований Российских правил и требований бухгалтерского учета

Table 1. Reflection of expenses for environmental safety and restoration of the environment, taking into account the requirements of Russian regulations and accounting requirements

№	Содержание операций Content of operations	Сумма, усл. ед. Amount, conl. units.	Дебет Debit	Кредит Credit
1	Отражена стоимость оборудования для переработки сырой нефти приобретенная у поставщиков Reflection of cost of crude oil processing equipment purchased from suppliers	1589000	08-4	60
2	Отражены по доставке и страхованию Delivery and insurance services	450000	08-4	76
3	Отражены расходы на регистрацию и сертификацию оборудования Reflection of expenditure on registration and certification of equipment	42000	08-4	76
4	Введено оборудование по первоначальной стоимости Initial cost of introduction of equipment	2081000	01-1	08-4
5	Отражены текущие расходы на осуществление работ по очищению атмосферы от вредных примесей в 1 год Reflection of current expenses for implementation of works on the purification of the atmosphere from harmful impurities in 1 year	35000 35000	97 26	76 97
6	Начислена амортизация за 1 год Depreciation accrued for 1 year	208100	26	02
7	Отражены текущие расходы на осуществление работ по очищению атмосферы от вредных примесей в 2 год Reflection of current expenses for the implementation of works on the purification of the atmosphere from harmful impurities in 2 years	42000 42000	97 26	76 97
8	Начислена амортизация за 2 год Depreciation accrued for 2 years	208100	26	02
9	Отражены текущие расходы на осуществление работ по очищению атмосферы от вредных примесей в 3 год Reflection of current expenditures for the implementation of works on the purification of the atmosphere from harmful impurities in 3 years	15000 15000	97 26	76 97
10	Начислена амортизация за 3 год Depreciation accrued for 3 years	208100	26	02

Согласно классической концепции бухгалтерского учета в РФ расходы на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды списываются на расходы по организации производства и управлению

в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы», с последующим отнесением либо в состав производственной себестоимости дебет счета 20 «Основное производство», либо на себестоимость

продаж в дебет счета 90 субсчет «Себестоимость продаж», в зависимости от принятого варианта в учетной политике организации. Недостаток этой модели с методологической точки зрения состоит в отсутствии привязки расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды к фактической эксплуатации объектов основных средств, осуществляющих вредные выбросы и

фактическое загрязнение окружающей среды. При этом данные расходы не дисконтируются с учетом уровня инфляции, а амортизация постоянна [14].

Концепция отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в первоначальной стоимости основных средств с учетом дисконтирования расходов представлены в таблице 2.

Таблица 2. Отражение расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды с учетом дисконтирования расходов

Table 2. Reflection of expenditures on environmental safety and restoration of the environment, taking into account the discounting of expenditures

№	Содержание операций Content of operations	Сумма, усл. ед. Amount, conl. units.	Дебет Debit	Кредит Credit
1	Отражена стоимость оборудования для переработки сырой нефти приобретенная у поставщиков Reflection of cost of crude oil processing equipment purchased from suppliers	1589000	08-4	60
2	Отражены по доставке и страхованию Reflection of delivery and insurance services	450000	08-4	76
3	Отражены расходы на регистрацию и сертификацию оборудования Reflection of costs of registration and certification of equipment	42000	08-4	76
4	Введено оборудование по первоначальной стоимости Initial cost of introduction of equipment	2081000	01-1	08-4
5	Отражены текущие расходы на осуществление работ по очищению атмосферы от вредных примесей в 1 год Reflection of current expenses for the implementation of works on the purification of the atmosphere from harmful impurities in 1 year	35875 35875	08-4 01-1	76 08-4
6	Начислена амортизация за 1 год Depreciation accrued for 1 year	208100	26	02
7	Отражены текущие расходы на осуществление работ по очищению атмосферы от вредных примесей в 2 год Reflection of current expenses for the implementation of works on the purification of the atmosphere from harmful impurities in 2 years	43050 43050	08-4 01-1	76 08-4
8	Начислена амортизация за 2 год Depreciation accrued for 2 years	235208	26	02
9	Отражены текущие расходы на осуществление работ по очищению атмосферы от вредных примесей в 3 год Reflection of current expenses for the implementation of works on the purification of the atmosphere from harmful impurities in 3 years	15825 15825	08-4 01-1	76 08-4
10	Начислена амортизация за 3 год Depreciation accrued for 3 years	269990	26	02

Данный вариант предполагает ежегодный пересмотр первоначальной (переоценённой) стоимости объекта основных средств за счет включения дисконтированной величины данных расходов и постепенного списания расходов за счет начисление ежемесячной амортизации. С методологической точки зрения данный вариант является более научно обоснованным, так как позволяет соблюдать экономически обоснованную логическую цепочку основные средства – затраты на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды – финансовые результаты деятельности компании.

Концепция отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды через затратный подход с учетом дисконтирования расходов по прогнозируемому уровню инфляции представлены в таблице 3.

Первоначальная стоимость объектов основных средств не пересматривается, а экологические расходы списываются за счет финансового результата деятельности компаний на прямую с учетом прогнозной инфляции, при этом амортизация объектов основных средств остается постоянной. Такой подход в отражении расходов на

экологическую безопасность и восстановление окружающей среды выгоден прежде всего для компаний, осуществляющих значительные текущие затраты на природоохранные и очистительные мероприятия.

Таблица 3. Отражение расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды через затратный подход с учетом дисконтирования расходов по уровню инфляции

Table 3. Reflection of expenditures on environmental safety and restoration of the environment through the cost approach, taking into account the discount of expenditures by the level of inflation

№	Содержание операций Content of operations	Сумма, усл. ед. Amount, confl. units.	Дебет Debit	Кредит Credit
1	Отражена стоимость оборудования для переработки сырой нефти приобретенная у поставщиков Reflection of cost of crude oil processing equipment purchased from suppliers	1589000	08-4	60
2	Отражены по доставке и страхованию Delivery and insurance services	450000	08-4	76
3	Отражены расходы на регистрацию и сертификацию оборудования Reflection of costs of registration and certification of equipment	42000	08-4	76
4	Введено оборудование по первоначальной стоимости Equipment was introduced at the initial cost	2081000	01-1	08-4
5	Отражены текущие расходы на осуществление работ по очищению атмосферы от вредных примесей в 1 год Reflection of current expenses for the implementation of works on the purification of the atmosphere from harmful impurities in 1 year	35875 35875	97 91-2	76 97
6	Начислена амортизация за 1 год Depreciation accrued for 1 year	208100	26	02
7	Отражены текущие расходы на осуществление работ по очищению атмосферы от вредных примесей в 2 год Reflection of current expenses for the implementation of works on the purification of the atmosphere from harmful impurities in 2 years	43050 43050	97 91-2	76 97
8	Начислена амортизация за 2 год Depreciation accrued for 2 years	208100	26	02
9	Отражены текущие расходы на осуществление работ по очищению атмосферы от вредных примесей в 3 год Reflection of current expenses for the implementation of works on the purification of the atmosphere from harmful impurities in 3 years	43050 43050	97 91-2	76 97
10	Начислена амортизация за 3 год Depreciation accrued for 3 years	208100	26	02

ПОЛУЧЕННЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И ИХ ОБСУЖДЕНИЕ

Исследование методологии бухгалтерского учета расходов, связанных с экологической безопасностью и восстановлением окружающей среды, позволило авторам сделать ряд выводов.

Во-первых, исследование методологии бухгалтерского учета расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды имеет колоссальное значение, прежде всего для определения источников финансирования данных расходов и формирования в будущем необходимых фондов денежных средств для обеспечения приемлемого уровня экологической безопасности. От организации учета затрат зависит формирование общей концепции финансирования данных расходов частными инвесторами и компаниями, развития в будущем необходимой модели экологичной экономики.

Во-вторых, в отечественной системе бухгалтерского учета превалирует затратный подход, основывающийся на включении этой группировки расходов в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) без дисконтирования данных затрат с учетом инфляционных ожиданий. Недостаток этой модели с методологической точки зрения является в отсутствии привязки расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды к фактической эксплуатации объектов основных средств, осуществляющих вредные выбросы и фактическое загрязнение окружающей среды, это в свою очередь приводит к формированию неэффективной и научно-необоснованной концепции покрытия данных расходов в экономике.

В-третьих, в зарубежных системах бухгалтерского учета преобладает два подхода. Первый

основывается на концепции отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в первоначальной стоимости основных средств с учетом дисконтирования расходов [15]. Такой подход, по нашему мнению, является более научно обоснованным, так как позволяет соблюдать экономически обоснованную логическую цепочку основных средства – затраты на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды – финансовые результаты деятельности компании.

Второй подход основывается на концепции отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды через затратный подход с учетом дисконтирования расходов. Плюсом данного подхода является то, что, главным источником покрытия расходов на экологическую безопасность становятся финансовые результаты деятельности компании, а сами расходы корректируются с учетом уровня инфляции и являются экономически оправданными. Недостатком с точки зрения методологии бухгалтерского учета, по нашему мнению, является то, что первоначальная стоимость объектов основных средств не пересматривается, а экологические расходы списываются за счет финансового результата деятельности компаний на прямую без учета экономической выгоды приносимой объектом основных средств, что нарушает в том числе критериальные признаки отнесения объектов к основным средствам установленные действующими стандартами бухгалтерского учета. В связи с этим требуется проведения тщательного исследования каждой из концепций отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в системах бухгалтерского учета с целью формирования эффективной модели «зеленой экономики».

В-четвертых, сегодня в международных стандартах учета и финансовой отчетности нет персонального стандарт, посвященного учету расходов и доходов в сфере экологической деятельности и экологической безопасности, что безусловно свидетельствует о недостаточности внимания к вопросам организации учета и контроля в данной сфере на международном уровне и формированию научно-обоснованных концепций покрытия финансирования данных затрат характерных для новых типов экономических систем – «зеленой экономике».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В научной статье с позиции методологии бухгалтерского учета рассмотрены особенности функционирования трех основных концепций отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды. В частности, в рамках отечественной школы бухгалтерского учета изучена классическая концепция расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды с учетом требований Российских правил и требований бухгалтерского учета. С учетом зарубежной практики бухгалтерского учета раскрыты

особенности применения двух концепций: концепции отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в первоначальной стоимости основных средств с учетом дисконтирования расходов; и концепция отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды через затратный подход с учетом дисконтирования расходов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Денисенко Г.В., Худяева Т.В. Учет экологических вопросов в финансовой отчетности // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2013. N 11. С. 22-28.
2. Губайдуллина И.Н., Ишмеева А.С. Экологический учет как фактор экономической безопасности хозяйствующего субъекта // Современные проблемы науки и образования. 2015. N 1-1. С. 657-657.
3. Moorthy K., Yacob P. Green Accounting: Cost Measures // Open Journal of Accounting. 2013. V. 2. N 1. P. 4-7. DOI: 10.4236/ojacct.2013.21002
4. Slabinskaya I.A., Tkachenko J.A., Benderskaya O.B., Slabinskiy D.V. Internal controls organization: a methodology approach // World Applied Sciences Journal. 2014. V. 30. N 10. P. 1205-1207. DOI: 10.5829/idosi.wasj.2014.30.10.14110
5. Зильберштейн О.Б., Невструев К.В., Шкляр Т.Л., Юрковский А.В. Особенности использования инструментов контроллинга при реализации социальных проектов бизнеса: российская практика // Экономика и предпринимательство. 2016. N 4-2. С. 1163-1171.
6. Сапожникова Н. Г., Бурхан Э., Кхухур М. Информация об экологической деятельности в корпоративном учете и отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. N 15(309). С. 22-29.
7. Иванова М. Д. Классификация природоохранных затрат в системе бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. N 12(426). С. 721-732. DOI:10.24891/ia.20.12.721
8. Ерохина В.Н., Лесина Т.В. Экологические затраты. Актуальные вопросы учета и анализа // Интернет-журнал Науковедение. 2015. Т. 7. N 4(29). С. 15. URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/87EVN415.pdf> (дата обращения: 18.01.2022) DOI: 10.15862/87EVN415
9. Alekseeva I.V., Evstafieva E.M., Mosentseva V.A., Charaeva M.V. Trajectories of the internal control system in the management of agricultural organizations // International Journal of Economics and Business Administration. 2019. V. 7. Special issue 1. P. 521-534. DOI: 10.35808/ijeba/298
10. Гаджиев Н.Г., Коноваленко С.А., Трофимов М.Н., Ахмедова Х.Г., Гаджидадаев М.З., Гаджиева У.А. Теоретические аспекты эффективности применения оценки экономического ущерба в сфере экологического аудита: проблемы и пути решения // Юг России: экология, развитие. 2020. Т. 15. N 4. С. 137-144. DOI: 10.18470/1992-1098-2020-4-137-144
11. Гоголева Т.Н. Экологический учет в системе видов учета // Международный бухгалтерский учет. 2016. N 12(402). С. 52-66.
12. Сафронова М.И. Нормативное регулирование бухгалтерского учета объектов основных средств в коммерческих организациях // Colloquium-journal. 2019. N 5-5(29). С. 51-59.
13. Lutz C., Zieschank R. and Drosdowski T. Measuring Germany's Transition to a Green Economy // Low Carbon Economy. 2017. V. 8. P. 1-19. DOI: 10.4236/lce.2017.81001

14. Алексеева Г.И. Учет основных средств в условиях стандартизации российского бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22. № 6(456). С. 618-635. DOI: 10.24891/ia.22.6.618
15. Федорова О.С., Харалгина О.Л. Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета // Налоги и финансовое право. 2018. № 3. С. 8-191.

REFERENCES

1. Denisenko G.V., Khudyaeva T.V. Accounting of environmental issues in financial statements. Uchet, analiz i audit: problemy teorii i praktiki [Accounting, analysis and audit: problems of theory and practice]. 2013, no. 11, pp. 22-28. (In Russian)
2. Gubaidullina I.N., Ishmeeva A.S. Environmental accounting as a factor of economic security of an economic entity. Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya [Modern problems of science and education]. 2015, no. 1-1, pp. 657-657. (In Russian)
3. Moorthy K., Yacob P. "Green Accounting: Cost Measures". *Open Journal of Accounting*, 2013, vol. 2, no. 1, pp. 4-7. DOI: 10.4236/ojacct.2013.21002
4. Slabinskaya I.A., Tkachenko J.A., Benderskaya O.B., Slabinskiy D.V. Internal controls organization: a methodology approach. *World Applied Sciences Journal*, 2014, vol. 30, no. 10, pp. 1205-1207. DOI: 10.5829/idosi.wasj.2014.30.10.14110
5. Zil'bershtein O.B., Nevstruev K.V., Shklyar T.L., Yurkovskii A.V. Features of using controlling tools in the implementation of social business projects: Russian practice. *Ekonomika i predprinimatel'stvo* [Economics and entrepreneurship]. 2016, no. 4-2, pp. 1163-1171. (In Russian)
6. Sapozhnikova N.G., Burkhan E., Kkhudkhur M. Information about environmental activities in corporate accounting and reporting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët* [International accounting]. 2014, no. 15(309), pp. 22-29. (In Russian)
7. Ivanova M.D. Classification of environmental costs in the accounting system. *International accounting*, 2017, vol. 20,

no. 12(426), pp. 721-732. (In Russian) DOI:

10.24891/ia.20.12.721

8. Erokhina V.N., Lesina T.V. Environmental costs. Current issues of accounting and analysis. *Internet-zhurnal Naukovedenie* [Online Journal of Science Studies]. 2015, vol. 7, no. 4(29), pp. 15. (In Russian) Available at: <http://naukovedenie.ru/PDF/87EVN415.pdf> (accessed 18.01.2022) DOI: 10.15862/87EVN415
9. Alekseeva I.V., Evstafieva E.M., Mosentseva V.A., Charaeva M.V. Trajectories of the internal control system in the management of agricultural organizations. *International Journal of Economics and Business Administration*, 2019, vol. 7, special issue 1, pp. 521-534. (In Russian) DOI: 10.35808/ijeba/298
10. Gadzhiev N.G., Konovalenko S.A., Trofimov M.N., Akhmedova Kh.G., Gadzhidadaev M.Z., Gadzhieva U.A. Theoretical aspects of the effectiveness of the application of economic damage assessment in the field of environmental audit: problems and solutions. *South of Russia: ecology, development*, 2020, vol. 15, no. 4, pp. 137-144. (In Russian) DOI: 10.18470/1992-1098-2020-4-137-144
11. Gogoleva T.N. Environmental accounting in the system of types of accounting.-*Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët* [International accounting]. 2016, no. 12(402), pp. 52-66. (In Russian)
12. Safronova M.I. Regulatory regulation of accounting of fixed assets in commercial organizations. *Colloquium-journal*, 2019, no. 5-5(29), pp. 51-59. (In Russian)
13. Lutz C., Zieschank R., Drosdowski T. Measuring Germany's Transition to a Green Economy. *Low Carbon Economy*, 2017, vol. 8, pp. 1-19. DOI: 10.4236/lce.2017.81001
14. Alekseeva G.I. Accounting of fixed assets in the conditions of standardization of Russian accounting. *International accounting*, 2019, vol. 22, no. 6(456), pp. 618-635. (In Russian) DOI: 10.24891/ia.22.6.618
15. Fedorova O.S., Kharalgina O.L. Accounting policy of the company for accounting purposes. *Nalogi i finansovoe pravo* [Taxes and financial law]. 2018, no. 3, pp. 8-191. (In Russian)

КРИТЕРИИ АВТОРСТВА

Назирхан Г. Гаджиев рассмотрел действующие нормативное правовое регулирование бухгалтерского учета расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды. Рассмотрел классическую концепцию расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды с учетом требований Российских правил и требований бухгалтерского учета. Сергей А. Коноваленко рассмотрел концепцию отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды в первоначальной стоимости основных средств с учетом дисконтирования расходов. Сформулировал выводы и предложения по результатам исследования. Михаил Н. Трофимов рассмотрел концепцию отражения расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды через затратный подход с учетом дисконтирования расходов. Рабадан М. Рабаданов рассмотрел действующую классификацию и группировку затрат, расходов на экологическую безопасность и восстановление окружающей среды. Раскрыл особенности раскрытия информации о расходах на восстановление окружающей среды в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Все

AUTHOR CONTRIBUTIONS

Nazirkhan G. Gadzhiev reviewed the current regulatory legal regulation of accounting for expenditures on environmental safety and environmental restoration and considered the classical concept of expenses for environmental safety and environmental restoration, taking into account the requirements of Russian regulations and accounting requirements. Sergey A. Konovalenko considered the concept of reflecting the costs of environmental safety and environmental restoration in the original cost of fixed assets, taking into account the discounting of costs and formulated conclusions and suggestions based on the results of the study. Mikhail N. Trofimov considered the concept of reflecting the costs of environmental safety and environmental restoration through a cost-based approach, taking into account the discounting of costs. Rabadan M. Rabadanov reviewed the current classification and grouping of costs, costs for environmental safety and environmental restoration and disclosed the specifics of disclosure of information on environmental restoration costs in the accounting and financial reporting system. All authors are equally participated in the writing of the manuscript and are

авторы в равной степени участвовали в написании рукописи, и несут ответственность при обнаружении плагиата, самоплагиата или других неэтических проблем.

responsible for plagiarism, self-plagiarism and other ethical transgressions.

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ

Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

NO CONFLICT OF INTEREST DECLARATION

The authors declare no conflict of interest.

ORCID

Назирхан Г. Гаджиев / Nazirkhan G. Gadzhiev <https://orcid.org/0000-0002-6321-3543>

Сергей А. Коноваленко / Sergey A. Konovalenko <https://orcid.org/0000-0001-9696-942X>

Михаил Н. Трофимов / Mikhail N. Trofimov <https://orcid.org/0000-0002-7194-0468>

Рабадан М. Рабаданов / Rabadan M. Rabadanov <https://orcid.org/0000-0003-4230-1752>