

### 3.4. ТЕОРЕТИКО-ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНОГО ОТРАЖЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ СОСТАВЛЯЮЩИХ ИННОВАЦИОННЫХ И ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ЗАТРАТ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

Саенко К.С., к.э.н., доцент, кафедра бухгалтерского учета и аудита

Ярославский государственный университет  
им. П.Г. Демидова

В статье представлены методология и систематизация организационно-методических подходов к формированию моделей учета отдельных составляющих инновационных и экологических затрат. С позиций теории и нормативно-правового регулирования практики учета проанализированы методы учета инновационных затрат в форме расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы и экологических затрат в форме экологических платежей. Сделан ряд выводов и сформулированы направления совершенствования учета названных затрат.

Рассматривая в предыдущих публикациях<sup>1</sup> нашего исследования предпосылки и общие принципы становления и развития инновационного и экологического учета, остановившись в данной статье на вопросах учета отдельных составляющих инновационных и экологических затрат, соответственно: расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы и экологических платежей.

В условиях рыночной экономики современного мира одним из главных факторов поддержания конкурентоспособности предприятия является инновационная деятельность<sup>2</sup>. Одним из ее направлений считается проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

Многие авторы<sup>3</sup> склоняются к тому, что современная экономика из экономики производства все быстрее превращается в экономику знаний. Выигрывают те предприятия, которые разбиваются в сложившейся ситуации на рынке, могут сформировать и использовать новое знание. Предприятия вынуждены разрабатывать новые

<sup>1</sup> См.: Саенко К.С. Инновационный и экологический учет: предпосылки и общие принципы их становления и развития // Аудит и финансовый анализ. 2007. №5. С. 48-59.

<sup>2</sup> По нашему определению, инновационная деятельность – это организованная деятельность, включающая обусловленный требованиями научно-технического прогресса комплексный процесс создания, распространения и использования инноваций для удовлетворения потребностей общества с целью получения экологического, социального и экономического эффекта, выраженного в экономии сырьевых ресурсов, снижении финансовых и трудовых затрат, росте объемов производства, повышении качества продукции, обеспечении качества окружающей природной среды, росте благосостояния населения и улучшении социальной жизненной среды.

Инновация – новый или усовершенствованный продукт, реализуемый на рынке; новый или усовершенствованный технологический процесс; новая или усовершенствованная форма организации производства; новые методы управления деятельностью предприятия.

Инновационный процесс – процесс материализации научного знания, выраженного в достижении науки, техники и передового опыта, в инновацию.

<sup>3</sup> См.: Клейнер Г. Кто выигрывает на рынке // Экономика и жизнь. 2003. №12. Март. С. 4-5.

методы и меры борьбы за лучшие условия существования. Поэтому развитие практически любого бизнеса, как верно отмечают исследователи<sup>4</sup>, требует применения современных производственных технологий, результатов научных исследований и использования последних технических разработок. Отсюда возникает необходимость вложения средств в научные исследования, разработку нового оборудования и технологий, то есть необходимость финансировать научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКТР или НИОКиТР)<sup>5</sup>.

Основная задача предприятий, которые осуществляют проведение данных работ, заключается в предоставлении реальной учетно-отчетной информации об инвестиционно-инновационной деятельности для внешних пользователей, в частности для потенциальных инвесторов, с целью привлечь дополнительные суммы для развития бизнеса. Понятие НИОКТР в российском учете определено рядом законодательных актов и нормативных документов: Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02)<sup>6</sup>, Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике» от 23.08.1996 №127-ФЗ, а также главой 25 НК РФ, ст. 262.

Согласно нормативным документам<sup>7</sup>, НИОКТР входят в состав нематериальных активов (кроме работ, которые не дали положительного результата, не закончены и не оформлены в установленном законодательством порядке). По сравнению с перечнем нематериальных активов, представленным в п. 55 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации<sup>8</sup>, Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000)<sup>9</sup> вводит несколько иной перечень объектов интеллектуальной собственности, относящийся к нематериальным активам. В этом национальном стандарте из перечня нематериальных активов исключены права на произведения науки, литературы, искусства, объекты смежных прав, ноу-хау. По заключению исследователей<sup>10</sup>, состав нематериальных активов в российском учете значительно отличается от международных норм. В российский перечень попадают только 7 объектов, в то время

<sup>4</sup> См.: Горохова Н.Г., Руденко Н.В., Чернова Л.А. НИОКТР – стратегический актив коммерческих организаций // Консультант. 2002. №22. Ноябрь. С. 12.

<sup>5</sup> См.: Саенко К.С. Учет и аудит затрат НИОКТР хозяйствующего субъекта // Совершенствование управления научно-техническим прогрессом в современных условиях: Сборник материалов 3-й Международной научно-практической конференции. Пенза, РИО ПГСХ, 2005. С. 234-238.

<sup>6</sup> Утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 года №115н.

<sup>7</sup> См.: План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. №94н (в редакции приказа Министерства финансов Российской Федерации от 7 мая 2003 г. №38н).

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Утверждена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. №94н (в редакции приказа Министерства финансов Российской Федерации от 7 мая 2003 г. №38н).

<sup>8</sup> Утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. №34н.

<sup>9</sup> Утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16 октября 2000 года №91н.

<sup>10</sup> См.: Тютюнникова Е. Учет нематериальных активов в соответствии с МСФО // Финансовый директор. 2005. №12 (42). Декабрь. С. 47.

как в международных стандартах их количество около 50. Национальный стандарт ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» не включает клиентские базы, уникальные архивы и многое другое<sup>11</sup>.

Согласно МСФО 38 «Нематериальные активы»<sup>12</sup>, в состав нематериальных активов входят объекты, которые отвечают определенным критериям признания, а именно, когда есть уверенность в том, что понесенные затраты позволят принести доход в будущем сверх первоначально определенных, они могут быть оценены и отнесены на нематериальный актив. В состав нематериальных активов входят лицензии и франшизы, но исключаются организационные расходы и расходы на НИОКР, которые признаются расходами отчетного периода (см. табл. 1).

На основании вышеизложенного можно заключить, что хотя категория нематериальных активов в российском учете сформирована и определена национальным стандартом, перечень объектов, относящихся к нематериальным активам, все же до конца не уточнен и научно не обоснован. Поэтому одной из важнейших задач в наше время, во время экономики знаний, является уточнение и расширение его перечня с научным обоснованием.

Таблица 1

**СОСТАВ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ В  
СООТВЕТСТВИИ С МСФО 38  
«НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ»<sup>13</sup>**

Нематериальные активы	Расходы периода
Торговые марки. Фирменные наименования. Программное обеспечение. Лицензии и франшизы. Авторские права, патенты и другие права на промышленную собственность, права на обслуживание и эксплуатацию. Рецепты, формулы, проекты и макеты	Маркетинговые исследования. Организационные расходы. Стоимость научно-исследовательских работ. Стоимость опытно-конструкторских работ, не принесших положительного результата. Затраты на разработку, разработку и добычу полезных ископаемых

Как справедливо отмечают специалисты, интеллектуальная собственность – основа капитализации и конкурентных преимуществ бизнеса. Ее реальная стоимость гораздо выше других активов организации. Однако существуют проблемы ее формирования, подтверждения соответствия и в гражданском обороте, и при коммерциализации исключительных прав на объекты авторского права (базы данных, программы для ЭВМ и программные комплексы, результаты НИОКР и РНТД, монографии, учебные и методические пособия и т.д.), технологии интегральных схем и ноу-хау. Введение с 01.01.2008. Четвертой части Гражданского кодекса РФ<sup>14</sup>, по признанию практиков-специалистов, обострит ситуацию, особенно при венчурном инвестировании, при инвестировании в инновационные проекты, при разработке собственных высокотехнологичных продуктов, при исполнении государственных (муници-

пальных) контрактов. В связи с этим, в деловом обороте предлагаются эффективные и проверенные инструменты для профилактики рисков бизнеса:

- обучение специалистов и аттестация экспертов по оценке соответствия РИД;
- выявление результатов НИОКР и РНТД;
- паспортизация необходимыми документами и сертификация интеллектуальной собственности;
- страхование рисков правообладателя;
- закрепление интеллектуальной собственности судебным решением;
- противодействие рейдерству интеллектуальной собственности (утрате правообладателем исключительных имущественных прав на интеллектуальную собственность в связи с формированием и использованием конкурентом надлежащих доказательств, а также несанкционированное легитимное отчуждение нематериальных активов правообладателя в собственность конкурента).

В соответствии с главой 25 НК РФ<sup>15</sup> «Налог на прибыль организации», ст. 262, под расходами на НИОКР понимают «...расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, а также расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ...»

Так же как и для нематериальных активов, в российском учете существуют особые условия признания расходов на НИОКР. Они определены в п. 7 ПБУ 17/02<sup>16</sup>:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);
- использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.

Если хотя бы одно условие не выполняется, данные расходы признаются прочими расходами отчетного периода<sup>17</sup>. При этом заметна аналогия некоторых условий признания расходов на НИОКР с условиями принятия к бухгалтерскому учету нематериальных активов.

Основополагающим документом, определяющим порядок формирования и учета затрат на НИОКР, является Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 17/02) «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. №115н. Оно применяется организациями, которые выполняют работы собственными силами или являются заказчиком данных работ по договору. В соответствии с данным стандартом<sup>18</sup>, к расходам на НИОКР относят:

<sup>15</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. С. 337.

<sup>16</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 года №115н.

<sup>17</sup> См.: п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02). Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 года №115н.

<sup>18</sup> См.: п. 9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02). Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 года №115н.

<sup>11</sup> См.: Ордынская И. Неосязаемые активы // Экономика и жизнь. 2003. №12. Март. С. 2.

<sup>12</sup> МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» («Intangible Assets»). Утвержден Правлением КМСФО в июле 1998 года.

<sup>13</sup> См.: Материалы научного сайта в Интернете <http://www.snezhana.ru>.

<sup>14</sup> См.: Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть четвертая от 18 декабря 2006 года №230-ФЗ; Федеральный закон Российской Федерации «О введении в действие части четвертой Гражданского кодекса Российской Федерации» от 18 декабря 2006 года №231-ФЗ // Российская газета. Документы. №289. 22 декабря. С. 25-34; С. 34-39.

- стоимость материально-производственных запасов;
- затраты на заработную плату сотрудников;
- отчисления на социальные нужды (ЕСН);
- затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений и т.д.

Но следует иметь в виду, что не все затраты на НИОКТР могут учитываться в их составе. В частности, к ним не относятся:

- расходы организации на освоение природных ресурсов (проведение геологического изучения недр, разведка (до-разведка) осваиваемых месторождений, работы подготовительного характера в добывающих отраслях и т.п.);
- затраты на подготовку и освоение производства, новых организаций, цехов, агрегатов (пусковые расходы);
- затраты на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства;
- затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса<sup>19</sup>. Такие расходы учитываются в составе текущих производственных затрат или расходов будущих периодов<sup>20</sup>.

В НИОКТР входят две составляющих (рис. 1). Важно отметить, что в учетно-экономической литературе, включая и нормативно-методические положения, методика списания результатов НИОКТР четко не определена, поэтому возникает некоторая неопределенность при учете данных затрат.

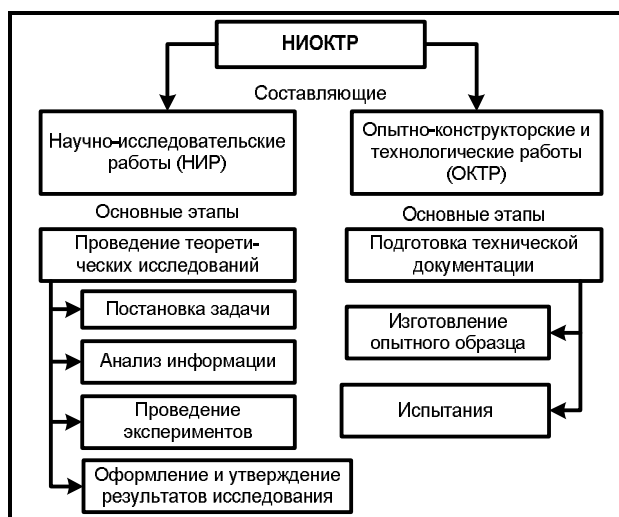


Рис. 1. Основные составляющие и этапы НИОКТР

Специалисты выделяют два принципа учета<sup>21</sup>. Согласно первому принципу (принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности), затраты на НИОКТР вначале капитализируют или представляют в виде «отложенных», а с момента поступления доходов начинают признавать понесенные расходы, то есть НИОКТР признаются в качестве инвестиций, способных окупиться в будущем. С другой стороны, второй прин-

цип учета (принцип осмотрительности) гласит, что расходы следует списывать непосредственно в период их возникновения вследствие повышенной неопределенности результата НИОКТР.

В современных условиях принятие решения в пользу того или иного принципа учета определяется степенью уверенности предприятия в доходности новой разработки. От выбора подхода существенно зависит финансовый результат предприятия. Затраты на инновационную деятельность обычно составляют существенные суммы, поэтому ее осуществление является высокорисковым мероприятием<sup>22</sup>. Дефицит средств является главным, но не единственным фактором спада инновационной активности<sup>23</sup>. Существуют проблемы правового и организационного порядка<sup>24</sup>.

Длительное обсуждение и дискутирование проблемы по вопросу налоговых льгот в отношении тех, кто ведет инновационную деятельность, закончилось принятием государством законодательного акта<sup>25</sup>.

Касаясь вопроса практики учета НИОКТР, считаем правомерным обратить внимание на роль и значение профессионального суждения, которое будет возрастать по мере востребованности рынком учетно-отчетной информации, исходя из необходимости реализации заявленной миссии компании, разработанной стратегии, намеченной цели в рамках политики компании и ее составляющих. Мы в своих исследованиях выдвигаем такие обоснования:

- необходимость в нынешних условиях реализовать очевидную потребность выделения в рамках традиционной системы учета и отчетности инновационного и экологического учета в качестве сравнительно автономных подсистем информационной базы управления для формирования данных о таких важных в настоящее время на национальном и глобальном уровнях развития экономики и актуализирующихся сегментах бизнеса как инновационная и экологическая деятельность отдельных хозяйствующих субъектов, которые в национальной системе учета и отчетности представлены очень ограничено и размыто;
- учетная политика предприятия (организации) должна включать: бухгалтерскую, налоговую, амортизационную, инновационную и экологическую политики;
- НИОКТР – составляющая инновационной деятельности предприятия как объект учета и управления должна быть отражена и в бухгалтерской, и в инновационной политике;
- расходы на НИОКТР в эпоху «экономики знаний» должны составлять наибольший удельный вес в инновационных затратах;
- методолого-методические правила ведения учета НИОКТР на конкретном предприятии целесообразно излагать в приложениях к учетной и инновационной политике;
- основой инновационного учета, в том числе и учета НИОКТР, в рамках традиционной системы учета и отчетно-

<sup>22</sup> См.: Горохова Н.Г., Руденко Н.В., Чернова Л.Н. НИОКР – стратегический актив коммерческих организаций // Консультант. 2002. №22. Ноябрь. С. 12.

<sup>23</sup> Доля затрат на исследовательские работы... в США за последние 5 лет увеличилась в 6 раз, ... Россия занимает около 0,8% в общем объеме наукоемкой продукции мира, а США увеличили свою долю с 28 до 37%, – См.: Львов Д. Объясните мне, чудному академику... // Экономика и жизнь. 2007. №32. Август. С. 4.

<sup>24</sup> См.: Концепция инновационной политики Российской Федерации на 1998-2000 годы. Одобрена постановлением Правительства Российской Федерации от 24.07.1998 №832.

<sup>25</sup> См.: Федеральный закон от 19 июля 2007 г. №195-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части формирования благоприятных налоговых условий для формирования инновационной деятельности» // Официальные документы. Еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право». 2007. №28. 7 августа. С. 11.

сти, является оперативно-технический инновационный и первичный учет.

На стадии оперативно-технического инновационного учета формируются документы гражданско-правового характера (акты, договоры). На стадии первичного учета формируются первичные документы по учету расходов на НИОКТР (по учету отдельных видов затрат)<sup>26</sup>.

Проиллюстрируем процесс формирования первичной информации по учету НИОКТР на практическом примере приборостроительного предприятия, в деятельности которого расходы на НИОКТР в себестоимости выпускаемой продукции занимает значительный удельный вес (около 70%). Чтобы показать, на основании каких документов группируются затраты на НИОКТР, составим схему документооборота по первичному учету затрат на НИОКТР (рис. 2).

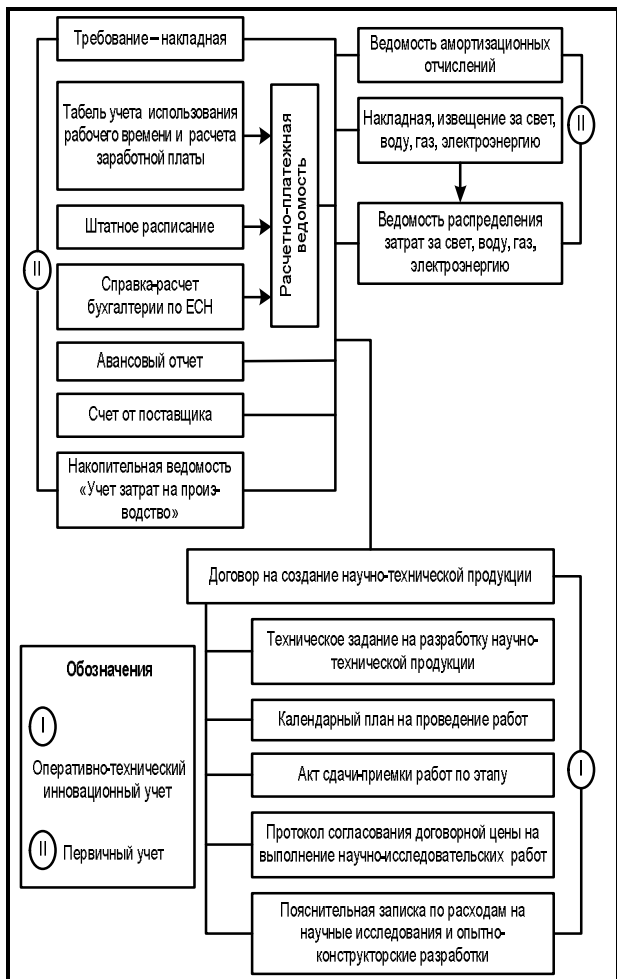


Рис. 2. Документооборот по первичному учету затрат на НИОКТР на ОАО «Радио»

Анализируя сложившуюся нормативно-правовую базу, регламентирующую учет НИОКТР, ее реализацию в хозяйственной практике, можно сформировать несколько моделей учета НИОКТР<sup>27</sup>:

<sup>26</sup> Материальных, трудовых, финансовых и т.д.

<sup>27</sup> Различают варианты выполнения НИОКТР:

- 1) собственными силами для своего производства;
- 2) предприятие выступает заказчиком (выполняет работы подрядным способом);
- 3) предприятие выступает исполнителем (выполняет работы на сторону для реализации).

- отражение НИОКТР на счетах бухгалтерского учета согласно положений нормативных документов<sup>28</sup> (см. рис. 3);
- отражение на счете 97 «Расходы будущих периодов»: в случае, когда результатом выполненных работ по НИОКТР не является получение исключительных прав, расходы на НИОКТР капитализируются на счете 97 «Расходы будущих периодов», предварительно собранные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по видам затрат (см. рис. 4 и табл. 2);
- отражение на счете 04 «Нематериальные активы» без применения положений ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»<sup>29</sup> (см. рис. 5 и табл. 3);
- отражение на счете 04 «Нематериальные активы» с использованием положений ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (см. табл. 4);
- отражение НИОКТР на счете 04 «Нематериальные активы», счете 01 «Основные средства» или на счетах производственных затрат, финансовых результатов с разделением результатов НИОКТР в виде нематериального актива (основного средства) и в виде иных внеоборотных активов, не подлежащих правовой охране (см. табл. 5).

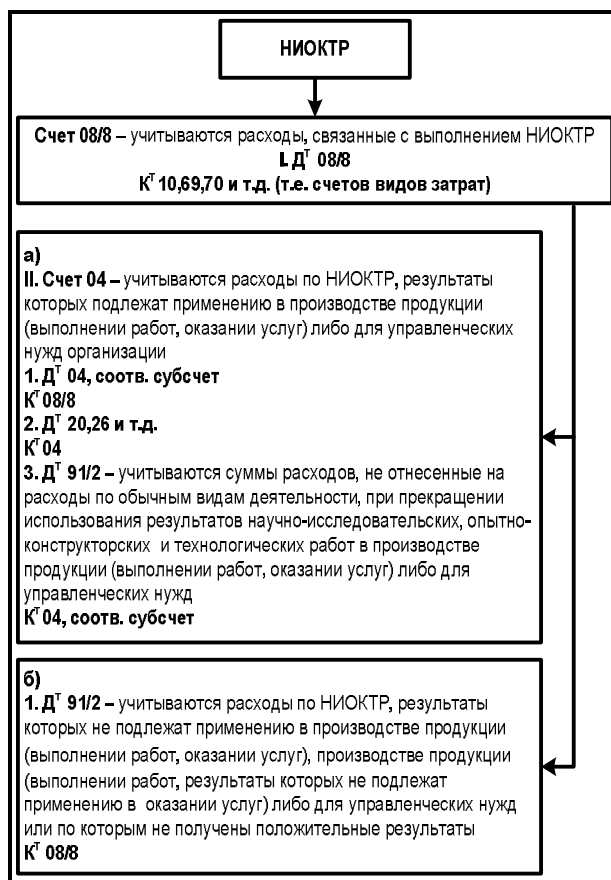


Рис. 3. Отражение НИОКТР на счетах бухгалтерского учета согласно нормативным документам

<sup>28</sup> См.: План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. №94н (в редакции приказа Министерства финансов Российской Федерации от 7 мая 2003 г. №38н);

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Утверждена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. №94н (в редакции приказа Министерства финансов Российской Федерации от 7 мая 2003 г. №38н).

<sup>29</sup> Утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. №114н.

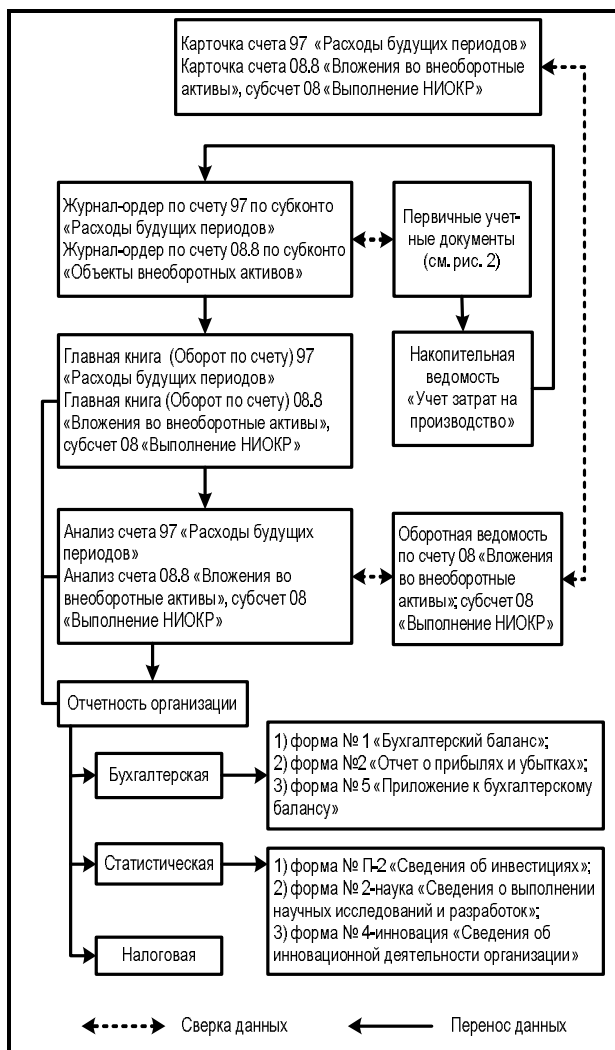


Рис. 4. Документооборот по бухгалтерскому учету затрат на НИОКТР на ОАО «Радио»

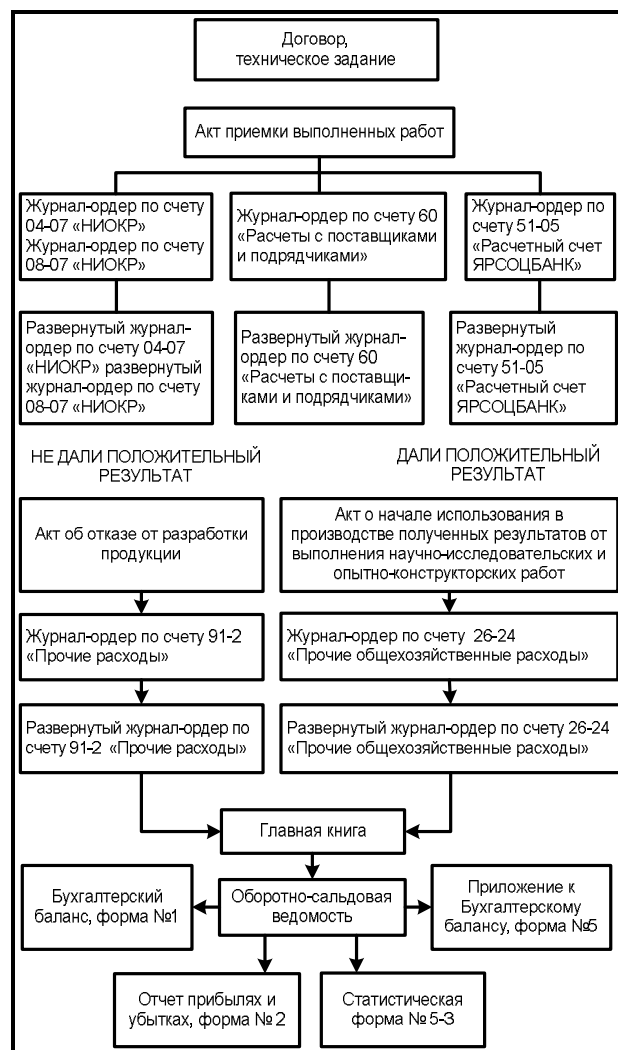


Рис. 5. Документооборот по учету НИОКТР на ОАО «Краски»

Таблица 2

ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ НА НИОКТР НА ОАО «РАДИО»

№	Основание хозяйственной операции (наименование документа, его номер, дата)	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма (руб.)		Регистры	
			Д-т	К-т	частная	общая	синтетического учета	аналитического учета
	1	2	3	4	5	6	7	8
1	Счет 780 от 10.01.2006 г. Счет-фактура 258 от 10.01.2006 г. Накладная 1819 от 08.01.2006 г.	Поступили транзисторы от ООО «Реглан» для проведения научно-исследовательских работ	1002	6001	-	5 775,91	Журнал-ордер по счету 6001. Анализ счета 6001,1002. Главная книга (оборот по счету) по счету 1002	Карточки по счетам 6001,1001
2	Счет 780 от 10.01.2006 г. Счет-фактура 258 от 10.01.2006 г. Накладная 1819 от 08.01.2006 г.	Отражена сумма НДС по приобретенным транзисторам от ООО «Реглан»	1903	6001	-	1 039,66	Журнал-ордер по счету 6001. Анализ счета 6001,1903. Главная книга (оборот по счету) по счету 1903	Карточки по счетам 6001,1903
3	Требование-накладная №311 от 19.01.2007 г.	Включена в состав затрат стоимость транзисторов на проведения научно-исследовательских работ	0808	1002	-	6 815,57	Журнал-ордер по счету 1002. Анализ счета 08.8 и 1002. Главная книга по счету 08.8 (оборот по счету)	Карточки по счетам 08.8,1002

№	Основание хозяйственной операции (наименование документа, его номер, дата)	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма (руб.)		Регистры	
			Д-т	К-т	частная	общая	синтетического учета	аналитического учета
1	2	3	4	5	6	7	8	
4	Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы за январь 2007 года). Расчетно-платежная ведомость за январь 2007 года	Начислена заработная плата основным производственным рабочим в ходе проведения научно-исследовательских работ	0808	70	-	17 148,94	Журнал-ордер по счету 70. Анализ счета 70,08.8. Главная книга (оборот по счету) по счету 08.8	Карточки по счетам 08.8,70
5	Справка-расчет бухгалтера за январь 2007 года	Произведены отчисления в государственные внебюджетные фонды (ЕСН) – 26%:	0808	-	-	4 458,73	Журнал-ордер по счету 69. Анализ счета 69,08.8. Главная книга (оборот по счету) по счету 08.8	Карточки по счетам 08.8, 69
		• в Федеральный бюджет (6%);	-	6921	-	1 028,94		
		• Пенсионный фонд (14 %)	-	6902	-	2 400,85		
		В том числе:	-	6922	1 714,89	-		
		а) страховая часть (10%);	-	6923	685,96	-		
		б) накопительная часть (4%).	-	6901	-	497,32		
		• Фонд социального страхования (2,9%);	-	6903	-	531,62		
• ОМС (3,1 %), в том числе:	-	6903	-	531,62				
а) ФФОМС (1,1 %);	-	6931	188,64	-				
б) ТФОМС (2,0 %)	-	6932	342,98	-				
6	Ведомость амортизационных отчислений за январь 2007 года	Произведены амортизационные отчисления на производственное оборудование, используемое при выполнении научно-исследовательских работ	0808	0201	-	525	Журнал-ордер по счету 0201. Анализ счета 0201,08.8. Главная книга (оборот по счету) по счету 08.8	Карточки по счетам 08.8, 0201
7	Авансовый отчет	Приняты к учету затраты по командировке, связанной с выполнением научно-исследовательских работ	0808	7101	-	5 320	Журнал-ордер по счету 7101 Анализ счета 08.8,7101, Главная книга (оборот по счету) по счету 08.8	Карточки по счетам 08.8, 7101
8	Платежное поручение 26 от 15.01.2007 г. Выписка с Лицевого счета по расчетному счету ОАО «Радио»	Погашена задолженность перед ООО «Реглан» за поступившие транзисторы	6001	51	-	6 815,57	Журнал-ордер по счету 51. Анализ счета 6001,51. Главная книга (оборот по счету) по счету 6001	Карточки по счетам 6001, 51
9	Справка-расчет бухгалтера за январь 2007 года	Вся сумма затрат на проведение научно-исследовательских работ отнесена на расходы будущих периодов	97	0808	-	34 268,24	Журнал-ордер по счету 08.8 по субконто. Анализ счета 08.8, 97. Главная книга по счету 08.8 (оборот по счету 08.8)	Карточки по счетам 08.8, 97
10	Справка-расчет бухгалтера за март 2007 года	Ежемесячно списываются расходы, связанные с проведением научно-исследовательских работ (34 268,24 / 12) = 2 855,68	20	97	-	2 855,68	Журнал-ордер по счету 97 по субконто. Анализ счета 97,20. Главная книга по счету 20 (оборот по счету 20)	Карточки по счетам 97, 20

Таблица 3

**ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО УЧЕТУ ИННОВАЦИОННЫХ ЗАТРАТ  
ПРЕДПРИЯТИЯ НА ОАО «КРАСКИ»**

№	Основание хозяйственной операции (наименование документа, его номер, дата)	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма		Регистры	
			Д-т	К-т	частная	общая	синтетического учета	аналитического учета
<b>1 вариант – отражение НИОКТР как часть инновационных затрат без использования счета 04 «Нематериальные активы»</b>								
1	Акт приемки выполненных работ №92/1 от 01.11.06 г. (техническое задание 32), Бухгалтерская справка 95/1 от 13.11.06	Отражены расходы на НИОКТР по техническому заданию №32 согласно 1 этапу	08-07	60-01-06	-	44 800,00	Журнал-ордер по счету 08-07. Журнал-ордер по счету 60-01-06. Главная книга	Развернутый журнал-ордер по счету 08-07. Развернутый журнал-ордер по счету 60-01-06



№	Основание хозяйственной операции (наименование документа, его номер, дата)	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма		Регистры	
			Д-т	К-т	частная	общая	синтетического учета	аналитического учета
2	Акт приемки выполненных работ №95 от 29.12.06 г. (Техническое задание 4), Бухгалтерская справка 95/1 от 13.11.06	Отражены расходы на НИОКТР по техническому заданию №4 согласно 2 этапу	08-07	60-01-06	-	6 480.00	Журнал-ордер по счету 08-07. Журнал-ордер по счету 60-01-06. Главная книга	Развернутый журнал-ордер по счету 08-07. Развернутый журнал-ордер по счету 60-01-06
3	Акт приемки выполненных работ №92/1 от 01.11.06	Оплачены услуги подрядчика за выполненные работы	60-01-06	51-05	-	44 800.00	Журнал-ордер по счету 60-01-06. Журнал-ордер по счету 51-05. Главная книга	Развернутый журнал-ордер по счету 60-01-06. Развернутый журнал-ордер по счету 51-05
4	Бухгалтерская справка №93	Расходы на НИОКТР включены в состав прочих общехозяйственных расходов	26-24	08-07	-	44 800.00	Журнал-ордер по счету 26-24. Журнал-ордер по счету 08-07. Главная книга	Развернутый журнал-ордер по счету 26-24. Развернутый журнал-ордер по счету 08-07
5	Акт об отказе от разработки продукции от 10.11.06. Бухгалтерская справка	Расходы на НИОКТР, не давшие положительного результата, отнесены на прочие расходы	91-2	08-07	-	262 260.00	Журнал-ордер по счету 91-2. Журнал-ордер по счету 08-07. Главная книга	Развернутый журнал-ордер по счету 91-2. Развернутый журнал-ордер по счету 08-07
<b>2 вариант – отражение НИОКТР как часть инновационных затрат с использованием счета 04 «Нематериальные активы»</b>								
6	Акт приемки выполненных работ №97 от 01.11.06. Бухгалтерская справка. Техническое задание №19	Отражены расходы на НИОКТР по техническому заданию №19 согласно 1 этапу	08-07	60-01-06	-	41 715.00	Журнал-ордер по счету 08-07. Журнал-ордер по счету 60-01-06. Главная книга	Развернутый журнал-ордер по счету 08-07. Развернутый журнал-ордер по счету 60-01-06
7	Бухгалтерская справка №97 от 11.09.06	Списаны расходы на НИОКТР, не давшие положительного результата, согласно Техническому заданию №19	04-07	08-07	-	41 715.00	Журнал-ордер по счету 08-07. Журнал-ордер по счету 04-07. Главная книга	Развернутый журнал-ордер по счету 08-07. Развернутый журнал-ордер по счету 04-07
8	Акт об отказе от разработки продукции (Техническое задание на разработку продукции №19 от 09.04.03)	Списаны расходы на НИОКТР, не давшие положительного результата, согласно техническому заданию №19	91-2	04-07	-	41 715.00	Журнал-ордер по счету 04-07. Журнал-ордер по счету 91-2, Главная книга	Развернутый журнал-ордер по счету 04-07. Развернутый журнал-ордер по счету 91-2
9	Бухгалтерская справка №98 от 01.12.06 г.	Расходы на НИОКТР согласно техническому заданию №36 включены в состав нематериальных активов	04-07	08-07	-	88 770.00	Журнал-ордер по счету 08-07. Журнал-ордер по счету 04-07. Главная книга	Развернутый журнал-ордер по счету 08-07. Развернутый журнал-ордер по счету 04-07
10	Бухгалтерская справка №9. Акт о начале использования в производстве и (или) реализации полученных результатов от выполнения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ	Ежемесячно в течение 24 месяцев расходы по НИОКТР списываются на общехозяйственные расходы (88 770 / 24) = 3 698,75	26-24	04-07	-	3 698.75	Журнал-ордер по счету 04-07. Журнал-ордер по счету 26-24, Главная книга	Развернутый журнал-ордер по счету 04-07. Развернутый журнал-ордер по счету 26-24
11	Бухгалтерская справка 95 от 30.11.06	Доля общехозяйственных расходов включена в себестоимость продукции	20-02-02	26-24	-	88 770,00	Журнал-ордер по счету 20-02-02. Журнал-ордер по счету 26-24, Главная книга	Развернутый журнал-ордер по счету 20-02-02. Развернутый журнал-ордер по счету 26-24

Таблица 4

**СПИСАНИЕ РАСХОДОВ НА НИОКР В НАЛОГОВОМ И БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ<sup>30</sup>**

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма	Пояснения
<b>В декабре 2006 года</b>				
Оплачены работы по НИОКР №1	60	51	360 000	Перечисленные научной организации средства учитываются в качестве выполненных авансов до даты подписания акта сдачи-приемки выполненных работ
Оплачены работы по НИОКР №2	60	51	240 000	

<sup>30</sup> Материал из периодической литературы. – См.: Елина Л.А. Расходы на НИОКР в 2007 году // Главная книга. 2007. №01. С. 43-48.

Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма	Пояснения
<b>В январе 2007 года</b>				
Подписан Акт сдачи-приемки выполненных работ по НИОКР №1	08-8	60	360 000	Расходы на НИОКР учитываются на счете 08-8 обособленно по каждой разработке
Подписан Акт сдачи-приемки выполненных работ по НИОКР №2	08-8	60	240 000	
<b>В феврале 2007 года</b>				
Списываются расходы на НИОКР №2, не давшие положительного результата	91-2	08-8	240 000	Если НИОКР не дали положительного результата, то они в полной сумме признаются прочими расходами отчетного периода на дату принятия такого решения
Расходы на НИОКР №1 учтены в качестве внеоборотного актива	04	08-8	360 000	Проводка делается на основании документа, подтверждающего начало использования НИОКР в деятельности организации (например, на основании акта о начале использования результатов работ)
Отражен отложенный налоговый актив по расходам на НИОКР №2 (240 000 * 24%)	09	68 - налог на прибыль	57 600	Различие в периодах признания расходов на НИОКР, не давшие положительного результата, в бухгалтерском и налоговом учете приводит к образованию вычитаемой временной разницы <sup>31</sup> и соответствующего ей отложенного налогового актива <sup>32</sup>
Отражено отложенное налоговое обязательство по части расходов на НИОКР №1 ((360 000 / 12 мес.) * 24%)	68 - налог на прибыль	77	7 200	Использование результатов НИОКР №1 в производственной деятельности начато в феврале, следовательно, для целей налогообложения прибыли расходы на эти НИОКР включаются в состав текущих расходов в течение 1 года, начиная с февраля 2007 года (с месяца, следующего за месяцем, в котором завершены НИОКР, используемые в производстве продукции) <sup>33</sup> . Несмотря на то, что в рассматриваемой ситуации и в бухгалтерском, и в налоговом учете расходы на НИОКР №1 списываются в течение 1 года, в налоговом учете списание начинается на месяц раньше, чем в бухгалтерском учете. Поэтому на сумму расходов, признанных в налоговом учете в составе текущих расходов февраля, образуются налогооблагаемая временная разница и соответствующее налоговое обязательство <sup>34</sup>
Погашается отложенный налоговый актив на часть расходов на НИОКР №2 ((240 000 / 12 мес.) * 24%)	68 - налог на прибыль	09	4 800	При признании в налоговом учете части расходов на НИОКР, не давшие положительного результата, уменьшается или полностью погашается отложенный налоговый актив <sup>35</sup> . С 2007 года расходы на НИОКР, не давшие положительного результата, списываются на текущие расходы в течение 1 года – с месяца, следующего за месяцем окончания НИОКР (то есть в рассматриваемой ситуации – с февраля)
<b>Ежемесячно начиная с марта 2007 года по январь 2008 года</b>				
Погашается отложенный налоговый актив по расходам на НИОКР №2 ((240 000 / 12 мес.) * 24%)	68 - налог на прибыль	09	4 800	В январе 2008 года отложенный налоговый актив спишется полностью
Часть расходов на НИОКР №1 включена в состав расходов по обычным видам деятельности (360 000 / 12)	20	04	30 000	Стоимость расходов на НИОКР списывается со счета 04 «Нематериальные активы» напрямую на счет 20 «Основное производство» (25, 26 или 44) без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов». Аналогичная сумма признается и в налоговом учете, поэтому никаких разниц между учетами не возникает
<b>В феврале 2008 года</b>				
Оставшаяся часть расходов на НИОКР №1 включена в состав расходов по обычным видам деятельности (360 000 / 12)	20	04	30 000	В налоговом учете вся сумма расходов на НИОКР №1 списана уже в январе 2008 года. Поэтому в феврале 2008 года – при списании последней части расходов на НИОКР в бухучете – происходит погашение отложенного налогового обязательства, возникающего в месяце начала использования НИОКР
Погашено отложенное налоговое обязательство ((360 000 / 12 мес.) * 24%)	77	68 - налог на прибыль	7 200	

Таблица 5

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ, СВЯЗАННЫХ С НИОКР<sup>36</sup>

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<b>Формирование расходов на НИОКР</b>		
Отражена в качестве внеоборотных активов фактическая стоимость выполненных НИОКР	08 (субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»)	60

<sup>31</sup> П. 8-11 ПБУ 18/02.<sup>32</sup> П. 14 ПБУ 18/02.<sup>33</sup> П. 2 ст 262 НК РФ.<sup>34</sup> П. 8-10, 12, 13, 15, 18 ПБУ 18/02.<sup>35</sup> П. 17 ПБУ 18/02.<sup>36</sup> Использован материал из периодической литературы. – См.: Галиакберова Л. Бухгалтерский и налоговый учет расходов на проведение научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок // Финансовая газета. 2007. №35. 30 августа. С. 8-9; №36. 6 сентября. С. 8-9.



Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражен НДС, относящийся к НИОКР	19	60
Отражены работы и услуги сторонних организаций, связанные с НИОКР (например, расходы по регистрации результата работы)	08 (субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»)	60 (76)
Отражен НДС по дополнительным работам и услугам	19	60 (76)
<b>Если результат НИОКР – нематериальный актив или основное средство</b>		
Оприходован нематериальный актив (основное средство)	04 (01)	08 (субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»)
НДС по НИОКР и дополнительным работам и услугам принят к вычету (при условии их оплаты)	68 (субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»)	19
<b>Если результат НИОКР – иные внеоборотные активы, не подлежащие правовой охране</b>		
Списана часть расходов на НИОКР (в течение срока использования результата работ)	20 (23)	08 (субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»)
Списана оставшаяся часть расходов на НИОКР, если организация решила досрочно прекратить использование результата работ	91-2	08 (субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»)

Насущной проблемой мирового сообщества сегодня, требующей безотлагательного решения, стала крайняя экологическая неустойчивость современного типа экономического развития.

Как утверждают исследователи (Ефремов В.С., Серебренникова Д.С. и др.), мировая экономика за всю многовековую историю использовала в основном те резервы, которые лежат на поверхности. Это проявлялось в господстве экстенсивных методов хозяйствования – наращивании добычи сырья, использовании энергии, освоении все новых земель и т.п.

На индустриальном этапе развития, с конца XVIII – начала XIX вв., был запущен экономический механизм, воспроизводящий принципиальные противоречия между естественными (природными) и неестественными (социально-экономическими) ритмами по отношению к природе.

Начиная со второй половины XX столетия, неравновесие экологических, экономических и социальных интересов в системе природа – общество стремится к критическому пределу. По свидетельству специалистов, основные экологические проблемы современной экономики выражаются в:

- дефиците природных ресурсов для роста экономики, разрушении почв, обезлесивании и опустынивании<sup>37</sup>;
- устойчивом снижении биологического разнообразия и получаемой биомассы с единицы площади;
- растущей нехватке жизненно важных экономических благ для населения земного шара, росте заболеваемости<sup>38</sup> и невозможности полноценного воспроизводства трудового потенциала мировой экономики;
- проблеме экспоненциального увеличения отходов и загрязнении окружающей среды и растущих издержек на их ликвидацию.

<sup>37</sup> «Эксперты университета ООН констатируют, что международное сообщество пока не выработало эффективных мер борьбы с наступлением пустынь, которые ежегодно полностью уничтожают до семи миллионов гектаров земель, пригодных к использованию». – См.: Северный край. 2007. №139. 4 августа. С. 2.

<sup>38</sup> «Сорок процентов смертей в мире вызваны загрязнением воздуха, воды и почвы. Эти экологические проблемы вкупе с быстрым приростом населения приводят к увеличению числа заболеваний, сообщает в пресс-релизе Корнельского университета. Там утверждается, что нехватка ресурсов воды, земли и энергии, которая усугубляется, с одной стороны, растущим населением, с другой – загрязнением окружающей среды, приводит к росту числа заболеваний» // Золотое кольцо. 2007. №143. 8 августа. С. 3.

Следует согласиться с отмечаемой в литературе актуальностью задачи о необходимости создания системы управления отходами. Правоммерно подчеркивают авторы используемого нами источника (Ефремов В.С., Серебренникова Д.С.), что проблема отходов проявляется в таких важных сферах жизнедеятельности общества, как:

- экологическая. Отходы – причина разрушения естественных биохимических циклов, снижающая устойчивость биосферного равновесия и создающая угрозу существования жизни на Земле;
- социальная. Загрязнение окружающей среды негативно влияет на состояние здоровья населения и демографические показатели;
- экономическая. Неиспользованные природные и техногенные ресурсы снижают эффективность трудозатрат, уровень комфортности проживания и благополучия, а в итоге угрожают экономической стабильности и безопасности государства.

Отходы производства и потребления как ресурсы техногенного происхождения являются объектами экономических интересов государства как в силу истощаемости невозобновляемых природных ресурсов, так и по причине экспоненциального роста затрат на разведку и добычу во все более труднодоступных местах. К сожалению, приходится констатировать<sup>39</sup>: «В среднем, по данным Ростехнадзора, на 10 процентов в год растет масса отходов, имеющих на территориях предприятий... сегодня в целом по России хранится почти 28 миллиардов тонн отходов, включая те, которые размещены на оборудованных объектах хранения отходов – шламонакопителях, отвалах, иловых картах, на что требуются значительные площади земель. Но это крайне вредно для окружающей среды».

Основываясь на концептуальных положениях системы природа – общество, хозяйствующий субъект – предприятие – следует рассматривать как первый и важнейший элемент, влияющий на загрязнение и деградацию окружающей среды в процессе хозяйственной деятельности человека. Для того чтобы свести к минимуму это отрицательное воздействие, необходимо экологизировать экономику.

<sup>39</sup> См.: Летняя Т. Безответные отходы // Российская газета. 2007. №166. 2 августа. С. 5; «На 15% выросли в 2006 году в России отходы производства и потребления». – См.: Скларов И. Работа на свалку. Отходы производства // Экономика и жизнь. 2007. №29. Июль. С. 32.

Экологизацию экономики следует рассматривать как совокупность мероприятий на предприятиях:

- управленческих (организационных);
- технологических;
- финансово-экономических, направленных на снижение нагрузки на окружающую среду (в рамках восстановления ее качества).

При этом должна сохраняться цель производства – получение прибыли при достаточных темпах развития экономики, обеспечивающих поступательное устойчивое развитие человеческого общества. Поскольку практически любая производственная (производственно-коммерческая) деятельность связана с отрицательным воздействием на ОС, то основным направлением экологизации хозяйственной деятельности должен быть выбор стратегии природопользования, в которой должны органично сочетаться экологические требования к деятельности предприятия и экономическая целесообразность (эффективность) введения природоохранных мероприятий для эмитента загрязнения ОС.

Теоретически природопользование – это один из элементов экологии<sup>40</sup> и определяется следующим образом: это теория и практика воздействия человека на природную среду в процессе ее хозяйственного использования, это научная дисциплина, изучающая присущими ей методами использование человеком ресурсов окружающей природной среды для удовлетворения своих потребностей.

Природопользование (англ. management of nature, nature management) трактуют и как практику использования природной среды и других природных ресурсов человеком, то есть как совокупность всех форм эксплуатации природно-ресурсного потенциала и мер по его сохранению<sup>41</sup>.

В практическом значении на уровне хозяйствующего субъекта природопользование представляет экологическую деятельность предприятия.

Экологическую деятельность предприятия (природопользование) следует рассматривать как составляющую производственно-коммерческой деятельности предприятия.

В свою очередь, природопользование предприятия (т.е. практическую реализацию природопользования – экологическую деятельность хозяйствующего субъекта) как объект управления и учета мы представляем по трем направлениям, состоящее каждое из целого ряда хозяйственных операций (фактов экологической деятельности). Последние должны быть отражены на счетах бухгалтерского учета (финансовом и управленческом аспектах системы экологического учета).

- Первое направление природопользования хозяйствующего субъекта – это освоение природных ресурсов, их добыча (или добыча полезных ископаемых, т.е. недр), использование, воспроизводство, охрана.
- Второе направление природопользования хозяйствующего субъекта – это негативное воздействие на окружающую среду в виде:

- выбросов в атмосферный воздух загрязняющих веществ и иных веществ;
- сбросов загрязняющих веществ и иных веществ и микроорганизмов в поверхностные водные объекты, подземные водные объекты и на водосборные площади;
- загрязнения недр, почв;
- размещения отходов производства и потребления;
- загрязнения окружающей среды шумом, теплом, электромагнитными и ионизирующими и другими видами физических воздействий;
- иных видов негативного воздействия на окружающую среду.

- Третье направление – собственно природоохранная деятельность организации как комплекс природоохранных мероприятий.
- Первое направление природопользования предприятия представлено платежами за освоение, добычу, использование природных ресурсов, их воспроизводство и охрану, или природоресурсными платежами в разрезе платежей по бассейнам:
  - земля;
  - недр;
  - вода;
  - лес;
  - животный мир;
  - водные биологические ресурсы.
- Второе направление природопользования предприятия характеризуется платежами за негативное воздействие на окружающую среду (ОС), или природоохранными, платежами за сбросы, выбросы, размещение отходов и другими платежами в виде платежей за страхование, отчисление средств в резервы.
- Третье направление природопользования предприятия объединяет природоохранные затраты, включающие капитальные затраты (вложения) на природоохранную деятельность хозяйствующего субъекта и текущие затраты на природоохранные мероприятия.

Природоресурсные платежи, природоохранные платежи и другие платежи формируют сумму экологических платежей предприятия. Экологические платежи хозяйствующего субъекта и его природоохранные затраты будут равны сумме экологических затрат предприятия.

В национальной практике экономических отношений между государством и хозяйствующим субъектом сложилась система платного природопользования. Формироваться она начала с 70-80 годов прошлого столетия<sup>42</sup>. Далее были приняты законодательные акты, затвердившие принципы платного природопользования:

- Закон РСФСР от 19 декабря 1991 г. №2060 – 1 «Об охране окружающей природной среды»;
- Федеральный закон Российской Федерации от 10 января 2002 года №7 – ФЗ.

Первый законодательный акт обозначал общие принципы платы, по нашему обозначению, – по природоресурсным платежам и природоохранным платежам (т.е. по вышерассмотренным первому и второму направлениям соответственно).

<sup>40</sup> Экологию определяют как науку о взаимоотношениях живых организмов, условий среды их обитания и всех функциональных процессов, делающих среду пригодной для жизни, или иначе, экология – это наука об отношениях отдельных организмов и их групп между собой и окружающей средой, наука о взаимоотношениях между живыми организмами и средой их обитания – См.: Трофимова В.Л. Природопользование. Толковый словарь. М.: Финансы и статистика, 2002. С. 145.

<sup>41</sup> См.: Трофимова В.Л. Природопользование. Толковый словарь. М.: Финансы и статистика, 2002. С. 114.

<sup>42</sup> Так, ставки возмещения затрат на геологические работы введены в 1968 г., плата за воду, забираемую промышленными предприятиями, в 1988 г. Тарифы были утверждены Государственным комитетом по ценам в размере 1,15 коп / м<sup>3</sup> воды из поверхностных источников и 2,0 коп / м<sup>3</sup> воды из подземных источников. Такие цены можно было считать символическими. Действовала попенная плата в лесном хозяйстве. С образованием в 1988 г. системы природоохранных органов, а также в связи с изменением отношений собственности осуществлялась подготовительная работа по введению новых платежей, в частности за право пользования природными ресурсами. – См.: Саенко К.С. Учет экологических затрат. М.: Финансы и статистика, 2005. С. 86-90.

Второй законодательный акт касался только природоохранных платежей (т.е. второго направления природопользования).

За время действия законодательных актов периодически вносились дополнения, изменения; принимался целый ряд других законодательных актов и нормативных документов природоресурсного и природоохранного назначения<sup>43</sup>. Некоторые законодательные акты, нормативные документы, особенно те, которые касались природоохранных платежей (платежей за негативное воздействие на окружающую среду), подвергались резкой критике со стороны виновников – предприятий-эмитентов загрязнения окружающей природной среды.

Действие таких законодательных актов, нормативных документов по нормам судебных актов то приостанавливалось, то возобновлялось снова, то вновь упразднялось<sup>44</sup>.

На основе критического анализа сложившегося на сегодняшний день нормативно-правового обеспечения природопользования хозяйствующих субъектов как основы его учетного отражения, в том числе и учета расчетов по экологическим платежам, можно сделать выводы:

- нормативно-правовая база природопользования, в том числе и в области охраны окружающей среды, громоздка, часто меняется, сложна для понимания, содержит иногда противоречивые, взаимоисключающие положения;
- неадекватность экологического законодательства можно проиллюстрировать на таком примере. По мнению авторов публикаций (Петрунин В.В. и другие)<sup>45</sup>, глава 26 Налогового кодекса Российской Федерации не дает четких параметров отнесения отдельно добытых полезных ископаемых к их конкретным видам, что допускает отнесение к полезным ископаемым как многокомпонентную комплексную руду, так и полезные компоненты, извлекаемые из нее при их направлении внутри организации на дальнейшую переработку. Тем самым недропользователям предоставлена возможность применять разные варианты расчета налоговой базы по налогу на добычу полезных ископаемых. Ряд проверок добывающих организаций показал, что в налоговых декларациях добытое ископаемое часто указывается как многокомпонентная комплексная руда, в то время как полезными компонентами этой руды являются, например, никель, медь, кобальт и драгоценные металлы, которые затем реализуются. Анализ подобных случаев (в частности, специалистами Счетной палаты РФ) подтвердил, что при исчислении налога на добычу полезных ископаемых на полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды размер налога составлял бы в несколько раз большую сумму, чем та, которая была исчислена только за многокомпонентную комплексную руду;
- не по всем видам негативного воздействия на окружающую среду, заложенных в основных законодательных актах, сформирована нормативно-правовая база по соответствующим видам экологических платежей (в данном случае природоохранных платежей). Так, отсутствуют платежи за негативное воздействие на окружающую сре-

ду в виде загрязнения окружающей среды шумом, теплом, электромагнитными, ионизирующими и другими видами физических воздействий, иных видов негативного воздействия на окружающую среду;

- несмотря на обоснования ряда специалистов<sup>46</sup>, что платежи за негативное воздействие на окружающую среду следует рассматривать как целевой сбор, законодатели продолжают дискутировать об отнесении этого рода платежей к сборам или налогам. Неоднозначность толкования понятий по названной проблеме приводит к целому ряду неадекватных по своей экономической природе практическим решениям;
- считаем правомерными предложения о необходимости проведения инвентаризации и экспертизы сложившегося экологического законодательства, насчитывающего на сегодняшний день 550 действующих документов, и создания обобщающего законодательного акта – Экологического кодекса РФ<sup>47</sup>;
- требуется, на наш взгляд, и научно-практическая работа методолого-методического характера, в результате которой должны быть выработаны единые подходы к трактовке понятий, категорий, относящихся к понятию «природопользование хозяйствующего субъекта», в том числе платного природопользования.

Полагаем, что потребность выделения такого вида учета как экологический (при сочетании его аспектов финансового и управленческого учета) в рамках традиционной системы учета и отчетности в качестве сравнительно автономной подсистемы информационной базы управления для формирования данных о таком важном в настоящее время на национальном и глобальном уровнях развитии экономики и актуализирующемся сегменте бизнеса – экологическая деятельность отдельных хозяйствующих субъектов, объяснима и обоснована<sup>48</sup>.

Особенности экологического учета проявляются, прежде всего, в его принципах. В перечне этих принципов следует назвать первые два, составляющих основу формирования экологической информации. Это прежде всего:

- определение, измерение данных о количестве, видах осваиваемых, добываемых, используемых природных ресурсов, их воспроизводстве и охране;
- выявление конкретных видов загрязняющих веществ, измерение их фактического уровня по сбросам и выбросам, размещению отходов на базе организации первичного, экологического оперативно-технического (параметрического) учета;
- формирование экологической информации по качественно-количественному и стоимостному разрезам.

Проиллюстрируем практику формирования экологической информации на стадии первичного и экологического оперативно-технического (параметрического) учета на примере ОАО НИИ «Синтез».

Производственная деятельность данного предприятия осуществляется в пяти технологических цехах и нескольких вспомогательных цехах. Кроме того, пред-

<sup>43</sup> Саенко К.С. Теоретико-методические аспекты формирования учетно-экономического алгоритма исполнения хозяйствующими субъектами обязательств по экологическим платежам // Теоретические основы бухгалтерского учета, анализа и аудита: Материалы XXIII Международной научно-практической конференции «Туровские чтения»: Экономический ф-т МГУ им. М.В. Ломоносова, 27-28 июня 2005 г.: Сб. статей / Под ред. А.Д. Шеремета. М.: МАКС Пресс, 2005. С. 349-359.

<sup>44</sup> См.: Саенко К.С. Учет экологических затрат. М.: Финансы и статистика, 2005. С. 132-142.

<sup>45</sup> См.: Петрунин В.В. Налоги, сборы и другие платежи за пользование природными ресурсами // ФКБ: Финансовые и бухгалтерские консультации. 2005. №4. С. 3-13.

<sup>46</sup> См.: Саенко К.С. Учет экологических затрат. М.: Финансы и статистика, 2005. С. 206.

<sup>47</sup> Лебедева М. Природе нужен закон и порядок // Российская газета. 2007. №35. 17 февраля. С. 5.

<sup>48</sup> См.: Саенко К.С. Предпосылки становления и развития инновационного и экологического учета // Экономическая теория, прикладная экономика и хозяйственная практика: проблемы взаимодействия: Материалы Всероссийской научно-практической конференции, посвященной 90-летию доктора экономических наук, профессора, заслуженного деятеля РСФСР, заведующего кафедрой политической экономики ЯрГУ с 1970 по 1986 год А.И. Кашенко / Отв. за вып. проф. Ф.Н. Завьялов; доц. Н.В. Дроздова; Яросл. гос. ун-т. Ярославль: ЯрГУ, 2006. Ч. 2. С. 256-258; Саенко К.С. Общие принципы становления и развития инновационного и экологического учета // Там же. С. 253-256.

приятые имеет более десятка исследовательских и вспомогательных лабораторий.

Анализ воздействия на окружающую среду в ходе производственного (технологического) процесса осуществляется последовательно:

- по установкам;
- по цеху;
- по предприятию.

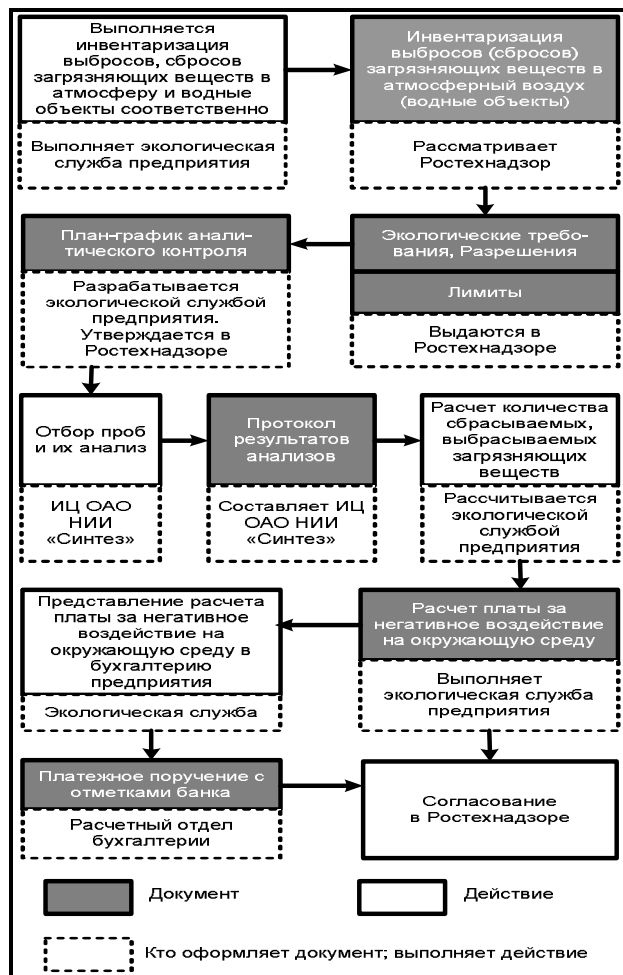


Рис. 6. Этапы получения первичных данных по загрязнению окружающей среды со всего предприятия ОАО НИИ «Синтез»

Отчетность по воздействию на окружающую среду перед контролирующими органами в целом по предприятию готовит производственно – технический отдел (Экологическая служба)<sup>49</sup> предприятия в соответствии с данными по отдельным подразделениям.

<sup>49</sup> Экологическая служба функционирует в составе производственно-технического отдела, осуществляя следующие функции:

- составление экологической отчетности предприятия;
- проведение и оценка инвентаризации сбросов, выбросов в водные объекты и в атмосферный воздух соответственно;
- анализ и планирование мероприятий по сокращению вредного воздействия на окружающую среду;
- контроль за соответствием данных форм экологической документации исследуемого предприятия установленным для него лимитам и нормативам по выбросам, сбросам и размещению отходов производства;
- контроль за соответствием экологической документации предприятия последним требованиям ее введения и рекомендациям законодательства в области охраны окружающей среды.

Первичный учет экологических платежей предприятия очень тесно связан с экологическим оперативнотехническим (параметрическим) учетом. Расчеты сумм экологических платежей осуществляются не бухгалтерским аппаратом исследуемого предприятия, а экологической службой, которая функционирует в составе производственно-технического отдела.

Алгоритм получения первичных данных по загрязнению окружающей среды экологической службой предприятия можно представить в виде схемы (см. рис. 6).

### Выбросы вредных веществ в атмосферный воздух стационарными объектами

На основании «Экологических требований»<sup>50</sup>, выданных службой Ростехнадзора, составляется план-график аналитического контроля с целью определить методику контроля за негативным воздействием на окружающую среду, исходя из компонентов и концентрации загрязняющих веществ. В соответствии с планом-графиком проводится аналитический контроль, который проводит специализированная лаборатория. В нашем случае лаборатория носит название «Испытательный центр ОАО НИИ «Синтез»<sup>51</sup>. В соответствии с законодательством она аттестована и аккредитована. Испытательный центр ОАО НИИ «Синтез» проводит отбор проб от источников загрязнения атмосферного воздуха, проводит их анализ и по результатам анализа составляет протокол результатов анализов, который передается в экологическую службу предприятия<sup>52</sup>.

В соответствии с полученными данными от цехов (время работы установок) и Испытательного центра ОАО НИИ «Синтез» (протокол результатов анализов) экологическая служба предприятия ежеквартально проводит расчет количества выбросов загрязняющих веществ в атмосферу (тонн в квартал) и проводит в дальнейшем расчет платы за загрязнения окружающей среды от стационарных источников.

### Выбросы вредных веществ в атмосферный воздух передвижными объектами

Выбросы вредных веществ передвижными объектами – это выбросы от работающего автотранспорта. Расчет платы за загрязнение окружающей среды автотранспортом проводится на основании фактически израсходованного топлива (бензина, дизельного топлива).

<sup>50</sup> Приказом Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору от 19.02.07 №84 установлены процедуры и условия выдачи (отказа в выдаче, приостановления и возобновления действия, аннулирования) разрешений по выбросам вредных (загрязняющих) веществ в атмосферный воздух юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, имеющим стационарные источники выбросов вредных (загрязняющих) веществ и подлежащим федеральному государственному экологическому контролю, территориальными органами Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору.

<sup>51</sup> Во время написания настоящей статьи Испытательный центр ОАО НИИ «Синтез» изменил свое название на ОАО «ТЕСТ»

<sup>52</sup> В настоящее время во взаимоотношениях между хозяйствующими субъектами и организациями, имеющими право проводить рассматриваемые нами анализы по выявлению количественного и качественного характера загрязняющих веществ, складываются «непроизводительные отношения», поэтому очень часто Ростехнадзор настоятельно советует проводить указанные анализы в государственной организации, подведомственной Ростехнадзору, имеющей название «... филиал Федерального государственного учреждения «Центр лабораторного анализа и технических измерений по Центральному федеральному округу (ЦЛАТИ)».

### Сбросы вредных веществ в водные объекты

Исследуемое предприятие имеет два вида стока: ливневой (дождевые и талые воды) и промфекальный (промышленные и хозяйственные стоки). Предприятию выдано два разрешения: на сброс загрязняющих веществ в водные объекты (выдает Ростехнадзор) и на сброс загрязняющих веществ в систему канализации города (выдает МУП «Водоканал»<sup>53</sup>).

Схема расчета количества сбрасываемых загрязняющих веществ в водные объекты (ливневой сток) и расчета платы аналогична схеме, приведенной в п. 1.

Расчет платы за сброс загрязняющих веществ в систему канализации города (промфекальный сток) проводит МУП «Водоканал» на основании сведений, представляемых энергослужбой предприятия (баланс водопотребления и водоотведения), и выставляет предприятию два счета на оплату за объем стока и за превышение допустимых концентраций загрязняющих веществ в стоке.

### Отходы производства и потребления

На исследуемом предприятии образуются различные виды отходов:

- товары, потерявшие свои потребительские свойства (отработанные ртутные лампы, покрышки, аккумуляторы, лом черных металлов и др.);
- производственные – образуются в результате производственной деятельности (производственный мусор, сажа, коагулом и др.);
- бытовые – образуются в результате бытовой деятельности (уборка бытовых помещений, отходы столовой и др.).

Отходы собираются в контейнеры (производственный, бытовой и строительный мусор, металлолом, коагулом и др.), которые стоят на асфальтированных или бетонированных площадках; в специальных помещениях (макулатура, аккумуляторы и др.); жидкие отходы собираются в специальной емкости (сливы органики от лабораторий и др.).

Вывозят производственный, строительный и бытовой мусор по мере накопления (заполнения контейнеров) машиной предприятия по договору с МУП «Мусор». При этом шоферу выдается акт сдачи отходов и талоны на вид мусора, который он везет (в соответствующем количестве 3 м<sup>3</sup>, 4 м<sup>3</sup> или 5 м<sup>3</sup>).

Талоны на вид мусора приобретаются предприятием в МУП «Мусор»:

- производственный мусор 1 талон на 1 м<sup>3</sup> – 280 руб.;
- бытовой мусор 1 талон на 1 м<sup>3</sup> – 30,74 руб.;
- строительный мусор 1 талон на 1 м<sup>3</sup> – 142 руб.

В конце отчетного квартала МУП «Мусор» выдает справку о количестве принятого от предприятия мусора (по видам), на основании которой производится расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду от размещения отходов.

Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду по всем видам негативного воздействия сводятся в единую форму, утвержденную приказом Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору от 23 мая 2006 г. №459<sup>54</sup>.

<sup>53</sup> МУП «Водоканал» принимает на очистку воду от ОАО НИИ «Синтез» на основании заключенного между ними договора о приеме водных ресурсов на очистку.

<sup>54</sup> Начиная с отчетности за третий квартал 2007 года, утверждена новая форма расчета – См.: приказ Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору от 05.04.07 №204 «Об утверждении формы расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду и Порядка заполнения

особенностью исследуемого предприятия является расчет всех экологических платежей с использованием специализированной компьютерной программы «Эколог», позволяющей рассчитывать все платежи с применением нормативно-правовой литературы, справочников, методических указаний с последними изменениями и дополнениями.

Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду представляется экологической службой предприятия ежеквартально, согласно Приказа Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору от 08 июня 2006 г. №557<sup>55</sup>, в территориальный орган Федеральной службы по экологическому, технологическому и атомному надзору (Ростехнадзор) и в бухгалтерию предприятия для оплаты<sup>56</sup>. В бухгалтерии предприятия выполняются учетные процедуры, относящиеся к синтетическому, аналитическому учету, бухгалтерской (финансовой) отчетности (см. табл. 6, рис. 7).

В результате адекватного учетного отражения расчетов по платному природопользованию мы должны получать в пределах двух вышеназванных направлений природопользования информацию о погашении предприятиями своих экологических обязательств перед бюджетом, т.е. о платежах (плате, сборах, налогах и т.д.):

- платежи за потребление природных ресурсов в пределах лимита и сверх лимита;
- платежи за загрязнение окружающей среды в пределах допустимых нормативов (ПДВ, ПДС) и сверх допустимых нормативов или в пределах установленных лимитов, сверх установленных лимитов – ВСВ, ВСС;
- платежи за размещение отходов в пределах установленных лимитов и сверхлимитное размещение отходов.

С помощью полученных данных представляется возможным реализация социальной задачи бухгалтерского учета – контроль за выполнением бизнесом его социальной ответственности по восполнению ущерба в результате наносимого вреда окружающей природной среде хозяйственной деятельностью. Составной частью организации экологического учета хозяйствующего субъекта является инвентаризация источников загрязняющих веществ по бассейнам (воздух, вода, отходы...), которую предприятия обязаны проводить и получать соответствующие документы:

- по выбросам загрязняющих веществ в атмосферу и образованию отходов и их размещению – один раз в пять лет;
- по сбросам загрязняющих веществ в водные объекты – один раз в три года.

и представления формы расчета платы за негативное воздействие на окружающую среду».

<sup>55</sup> См.: Приказ Ростехнадзора от 08.06.2006 №557 «Об утверждении сроков уплаты за негативное воздействие на окружающую среду».

<sup>56</sup> Суммы природоохранных платежей одного из вида экологических платежей подлежат зачислению в полном объеме на счета территориальных органов Федерального казначейства с последующим распределением между уровнями бюджетной системы Российской Федерации в размере:

- 20% – в федеральный бюджет;
- 40% – в бюджет субъектов Российской Федерации;
- 40% – в бюджет муниципальных районов и городских округов.

В бюджеты городов Москвы и Санкт-Петербурга поступает 80% таких платежей. См.: Восковский А. «Грязные» платежи // Бухгалтерское приложение. Экономика и жизнь. 2007. №12. Март. С. 14.

**ЖУРНАЛ РЕГИСТРАЦИИ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО УЧЕТУ РАСЧЕТОВ ПО ЭКОЛОГИЧЕСКИМ ПЛАТЕЖАМ ОАО НИИ «СИНТЕЗ»**

№	Основание хозяйственной операции (наименование документа, его номер, дата)	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.		Регистры учета	
			д-т	к-т	частная	общая	синтетического	аналитического
1	Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду	Начислена плата за загрязнение окружающей среды					Журнал-ордер 008 по счету 76. Ведомость операций по счету 76. Ведомость операций по счету 26. Главная книга	Аналитическая справка по счету 76. Аналитическая справка по счету 26
		За предельно допустимые выбросы вредных веществ стационарными объектами	26, субсчет «Плата за загрязнение в пределах допустимых нормативов»	76, субсчет «Ростехнадзор»	135,0	220,0		
		За предельно допустимые выбросы вредных веществ передвижными объектами	26, субсчет «Плата за загрязнение в пределах допустимых нормативов»	76, субсчет «Ростехнадзор»	57,0	220,0		
		За предельно допустимые сбросы вредных веществ в водные объекты	26, субсчет «Плата за загрязнение в пределах допустимых нормативов»	76, субсчет «Ростехнадзор»	28,0	220,0		
2	Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду	Начислена плата за загрязнение окружающей среды					Журнал-ордер 008 по счету 76. Ведомость операций по счету 76. Ведомость операций по счету 91, субсчет 2. Главная книга	Аналитическая справка по счету 76. Аналитическая справка по счету 91, субсчет «Прочие расходы»
		За сверхлимитные выбросы вредных веществ стационарными объектами	91, субсчет 2 субсубсчет «Плата за негативное воздействие на окружающую среду»	-	1 639,0	1 961,0		
		За сверхлимитные сбросы вредных веществ в водные объекты	91, субсчет 2 субсубсчет «Плата за негативное воздействие на окружающую среду»	76, субсчет «Ростехнадзор»	322,0	1 961,0		
3	Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду	Начислена плата за загрязнение окружающей среды					Журнал-ордер 008 по счету 76. Ведомость операций по счету 76. Ведомость операций по счету 26. Главная книга	Аналитическая справка по счету. Аналитическая справка по счету 26
		За размещение отходов в пределах установленных лимитов	26, субсчет «Плата за загрязнение в пределах допустимых лимитов»	76, субсчет «Ростехнадзор»	-	1 892,00		
4	Расчет платы за негативное воздействие на окружающую среду	Начислена плата за загрязнение окружающей среды					Журнал-ордер 008 по счету 76. Ведомость операций по счету 76. Ведомость операций по счету 91, субсчет 2. Главная книга	Аналитическая справка по счету 76. Аналитическая справка по счету 91, субсчет «Прочие расходы»
		За размещение отходов сверх установленных лимитов	91, субсчет 2 субсубсчет «Плата за негативное воздействие на окружающую среду»	76, субсчет «Ростехнадзор»	-	890,00		
5	Счет на предоплату	Начислена плата за сброс загрязняющих веществ в систему канализации					Журнал-ордер 008 по счету 76. Ведомость операций по счету 76. Ведомость операций по счету 26. Главная книга	Аналитическая справка по счету 76. Аналитическая справка по счету 26
		За сбросы в систему канализации в пределах допустимой концентрации	26, субсчет «Плата за загрязнение в пределах допустимых нормативов»	76, субсчет МУП «Мусор»	-	580,00		
6	Счет на предоплату	Начислена плата за сброс загрязняющих веществ в систему канализации					Журнал-ордер 008 по счету 76. Ведомость операций по счету 76. Ведомость операций по счету 91, субсчет 2. Главная книга	Аналитическая справка по счету 76. Аналитическая справка по счету 91, субсчет «Прочие расходы»
		За сбросы в систему канализации свыше допустимой концентрации	91, субсчет 2 субсубсчет «Плата за негативное воздействие на окружающую среду»	76, субсчет МУП «Мусор»	-	790,00		
7	Выписка банка. Платежное поручение	Отражено погашение сумм платежа					Журнал-ордер 002 по счету 51. Ведомость операций по счету 51. Ведомость операций по счету 76. Главная книга	Выписка банка
		Оплачено Ростехнадзору за загрязнение окружающей среды в виде выбросов и сбросов	76, субсчет «Ростехнадзор»	51	-	2 181,00		



№	Основание хозяйственной операции (наименование документа, его номер, дата)	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.		Регистры учета	
			д-т	к-т	частная	общая	синтетического	аналитического
8	Выписка банка; Платежное поручение	Оплачено Ростехнадзору за загрязнение окружающей среды в виде размещения отходов	76, субсчет «Ростехнадзор»	51	-	2 782,00	Отражено погашение сумм платежа	
							Журнал-ордер 002 по счету 51. Ведомость операций по счету 51. Ведомость операций по счету 76. Главная книга	Выписка банка
9	Выписка банка. Платежное поручение; Счет №101 от 05.04.07 г.	Оплачено МУП «Мусор» за сброс загрязняющих веществ свыше допустимой концентрации в систему канализации по Счету №101 от 05.04.07 г.	76, субсчет МУП «Мусор»	51	-	790,00	Отражено погашение сумм платежа	
							Журнал-ордер 002 по счету 51. Ведомость операций по счету 51. Ведомость операций по счету 76. Главная книга	Выписка банка
10	Выписка банка. Платежное поручение; Счет №100 от 05.04.07 г.	Оплачено МУП «Мусор» за сброс загрязняющих веществ в систему канализации по Счету №100 от 05.04.07 г.	76, субсчет МУП «Мусор»	51	-	580,00	Отражено погашение сумм платежа	
							Журнал-ордер 002 по счету 51. Ведомость операций по счету 51. Ведомость операций по счету 76. Главная книга	Выписка банка
Итого						126 66,00	-	-

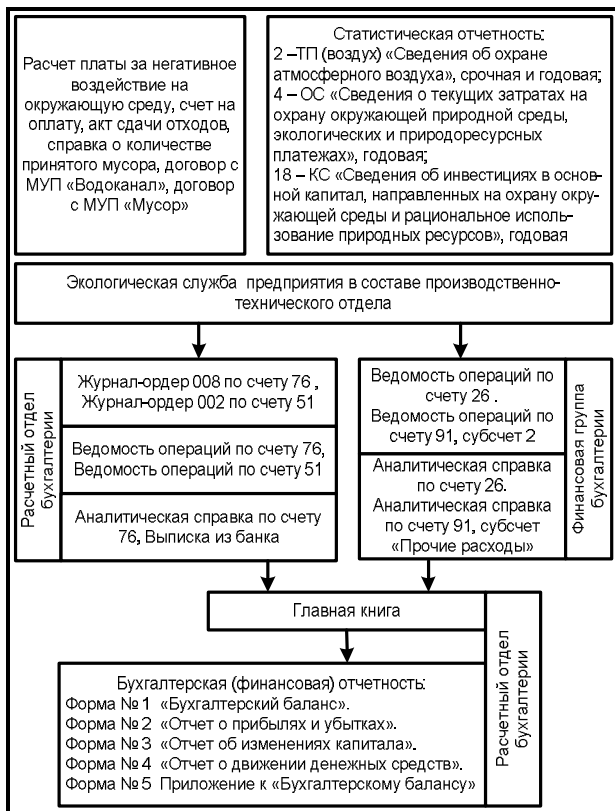


Рис. 7. Документооборот по учету расчетов по экологическим платежам ОАО НИИ «Синтез»

В силу сложности и организационных трудностей выполнения названных работ организациям – исполнителям следовало бы заранее выдавать предприятиям – заказчикам четкие исчерпывающие методические материалы выполняемых процедур по осуществлению инвентаризации источников загрязняющих веществ. Проиллюстрируем алгоритм процедуры инвентаризации по отходам (см. рис. 8 и пояснения к рис. 8).

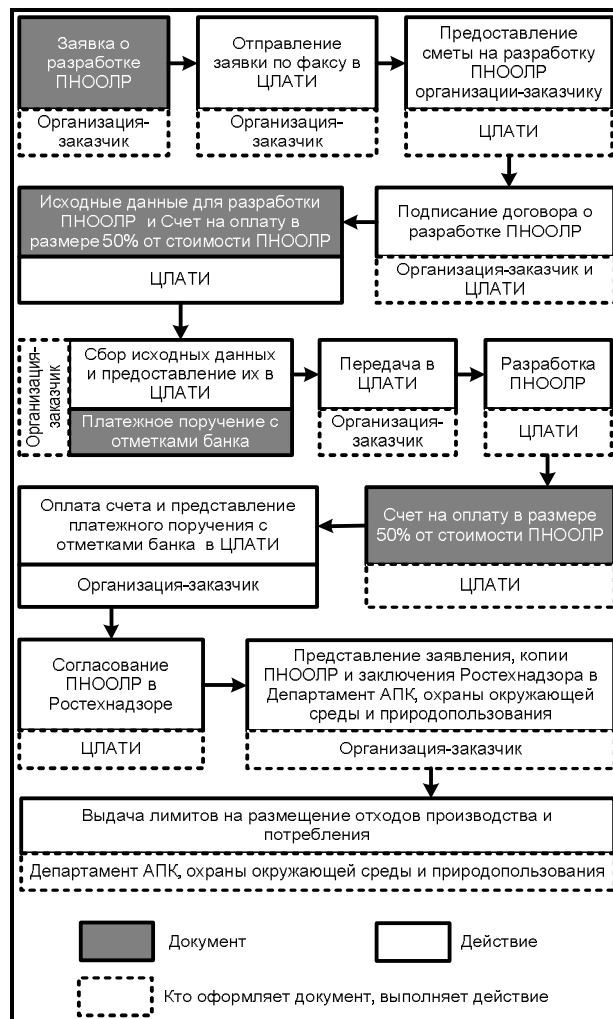


Рис. 8. Алгоритм разработки проекта нормативов образования отходов и лимитов на их размещение (ПНООЛР) через ЦЛАТИ

**Пояснения 1 к рис. 8****Алгоритм разработки Проекта нормативов образования отходов и лимитов на их размещение (ПНООЛР) с помощью Центра лабораторного анализа и технических измерений по Центральному федеральному округу (ЦЛАТИ)**

Наличие ПНООЛР у организации-природопользователя обусловлено законодательством РФ, а именно Федеральным законом «Об охране окружающей среды» от 10 января 2002 г. №7-ФЗ (с дополнениями и изменениями). При отсутствии такого проекта у организации-природопользователя его платит за загрязнения окружающей среды в виде размещения отходов производства и потребления увеличиваются в 5 раз.

Разработка ПНООЛР должна осуществляться организацией, имеющей лицензию на осуществления такого вида деятельности.

1. Весь процесс начинается с отправки заявки на разработку ПНООЛР на факс ЦЛАТИ. Они в течение двух дней отвечают на Заявку.
2. В случае положительного ответа сотрудник ЦЛАТИ, ответственный за разработку проекта, приглашает сотрудника предприятия – заказчика, ответственного за соблюдение законодательства в области охраны окружающей среды, для согласования сметы на разработку ПНООЛР.
3. Эта смета также может быть выслана на факс предприятия – заказчика. Если заказчик согласен со сметой, то руководитель приезжает в ЦЛАТИ и подписывает договор.
4. После подписания договора руководителю предприятия-заказчика представляется список документов, которые являются исходными данными для разработки Проекта и выписки счета на оплату.
5. Оплата работ по договору осуществляется в два этапа: авансовый платеж в размере 50% стоимости разработки проекта и окончательный расчет по выполнению работ, но не позже даты согласования проекта в Ростехнадзоре.
6. В обязанности ЦЛАТИ входит разработка ПНООЛР, паспортов опасных отходов (при необходимости), оформление проекта, а также согласование его в Ростехнадзоре.
7. Срок разработки проекта ЦЛАТИ составляет в среднем от 1 недели до 1 месяца со дня представления в ЦЛАТИ документов в соответствии с п. 4 и авансовым платежом.
8. После подписи проекта руководителем организации-заказчика и проведением окончательного расчета за выполненную работу ЦЛАТИ согласовывает проект в Ростехнадзоре.
9. Предприятие-заказчик представляет в Комитет нормирования и экологической экспертизы Департамента АПК, охраны окружающей среды и природопользования заявление, Заключение Ростехнадзора по ПНООЛР и копию ПНООЛР.
10. При положительном согласовании Комитет нормирования и экологической экспертизы Департамента АПК, охраны окружающей среды и природопользования выдает согласованные лимиты, которые вступают в действие со дня представления предприятием-заказчиком заявления в вышеназванный Комитет.

**Пояснения 2 к рис. 8****Алгоритм разработки Проекта нормативов образования отходов и лимитов на их размещение (ПНООЛР) с помощью Центра лабораторного анализа и технических измерений по Центральному федеральному округу (ЦЛАТИ)**

Исходные данные для разработки ПНООЛР (список документов).

1. Копия Устава.

2. Копия Свидетельства о государственной регистрации.
3. Копия Свидетельства на право собственности земельного участка.
4. Копия Свидетельства на право собственности нежилого помещения.
5. Справка о наличии люминесцентных ламп (количество, вид установленных ламп).
6. Ситуационный план (масштаб 1/2000), отображающий взаимное расположение предприятия с граничащими объектами.
7. Ситуационный план (масштаб 1/200 или 1/500) с обозначением площадок временного накопления отходов.
8. План-схема размещения оборудования.
9. Копия Договора на отпуск питьевой воды и отпуск сточных вод.
10. Копии договоров на вывоз мусора.
11. Копии документов, подтверждающих фактический объем вывозимых отходов за предыдущий год.
12. Справка о расходе сырья и материалов за предыдущий год.
13. Справка о выпущенной продукции за предыдущий год.
14. Справка о перспективе развития предприятия.
15. Справка о наличии автотранспорта на балансе предприятия (марка, пробег за предыдущий год, расход топлива за предыдущий год, вид используемого топлива).
16. Копии договоров (при наличии) с организацией, занимающейся ремонтом и тех. обслуживанием автотранспорта.
17. Пояснительная записка с подробным описанием технологического процесса, в результате которого происходит образование отходов (включая перечень оборудования).
18. Сведения о балансе территории предприятия – площадь застройки, площадь асфальтового покрытия (твердого), площадь грунтового покрытия, площадь убираемой территории.
19. Сведения о численности работников, режиме работы предприятия, количестве смен, наличие арендаторов.
20. Копия приказа о назначении ответственного за охрану окружающей среды.
21. Справка о наличии пылегазоочистного оборудования (наименование, проектная эффективность, периодичность замены фильтрованных материалов).

**Литература**

1. Концепция инновационной политики Российской Федерации на 1998-2000 гг. Одобрена Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 марта 1998 г. №832.
2. «Основные направления политики Российской Федерации в области развития инновационной системы на период развития до 2010 года». Утверждены Председателем Правительства Российской Федерации М. Фрадковым 5 августа 2005 года №2473п – П7.
3. Закон Российской Советской Федеративной Социалистической Республики «Об инвестиционной деятельности в РСФСР» от 28 июня 1991 года №1488-1.
4. Постановление Государственной думы Федерального Собрания Российской Федерации от 16 июня 1999 г. №4125-II ГД «О проекте Федерального закона «Об инновационной деятельности и государственной инновационной политике».
5. Федеральный закон Российской Федерации от 17 мая 2007 года №82-ФЗ «О банке развития».
6. Федеральный закон Российской Федерации от 25 февраля 1999 года №39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» (с дополнениями и изменениями).
7. Федеральный закон «О науке и государственной научно-технической политике». Утвержден Указом Президента РФ от 23.08.1996 №127-ФЗ.
8. Указ Президента РФ от 23.02.98 №193 «О дальнейшем развитии деятельности инвестиционных фондов».
9. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть четвертая от 18 декабря 2006 года №230-ФЗ // Российская газета. 2006. №289. 22 декабря. С. 25-34.
10. Федеральный закон Российской Федерации «О введении в действие части четвертой Гражданского кодекса Рос-

- сийской Федерации» от 18 декабря 2006 года №231-ФЗ // Российская газета. 2006. №289. С. 34, 39.
11. Федеральный закон Российской Федерации от 10 января 2002 года №7-ФЗ «Об охране окружающей среды» (с дополнениями и изменениями).
  12. Федеральный закон Российской Федерации от 24 июня 1998 г. №89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» (с дополнениями и изменениями).
  13. Федеральный закон Российской Федерации от 8 августа 2001 года №128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» (с дополнениями и пояснениями).
  14. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года №195-ФЗ (с дополнениями и пояснениями).
  15. Сергеев И.В., Веретенникова И.И. Экономика организаций (предприятий): учеб. / под ред. И.В. Сергеева. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. 560 с.
  16. Демина Т.А. Экология, природопользование, охрана окружающей среды: Пособие для учащихся старших классов общеобразовательных учреждений. М.: Аспект Пресс, 2000. 143 с.
  17. Донелла Медоуз, Йорген Рандерс, Деннис Медоуз. Пределы роста. 30 лет спустя / Пер. с англ. М.: ИКЦ «Академкнига», 2007. 342 с.
  18. Индикаторы устойчивого развития России (эколого-экономические аспекты) / Под ред. С.Н. Бобылева, П.А. Макеенко. М.: ЦПРП, 2001. 220 с.
  19. Экономические проблемы природопользования на рубеже XXI века / Под ред. К.В. Папенова. М.: ТЕИС, 2003. 762 с.
  20. Саенко К.С. Учет затрат на мероприятия НТП. М.: Финансы и статистика, 1991. 96 с.
  21. Саенко К.С. Учет экологических затрат. М.: Финансы и статистика, 2005. 376 с.
  22. Хорин А.Н. Новая парадигма финансовой отчетности: от бухгалтерского баланса к балансу корпоративного капитала // Вестник Московского экономического института. 2006. №3. С. 49-55.
  23. Хорин А.Н. Корпоративная отчетность: отчет о стоимости, отчет о рисках, отчет о потенциале стоимости // Вестник Московского экономического института. 2006. №4. С. 42-50.
  24. Хорин А.Н. Рыночно ориентированная финансовая отчетность: баланс корпоративного капитала // Бухгалтерский учет. 2006. №15. С. 39-44.
  25. Хорин А.Н. Рыночно ориентированная финансовая отчетность: отчет о стоимости капитала // Бухгалтерский учет. 2006. №16. С. 50-57.
  26. Хорин А.Н. Принципы формирования бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 2006. №23. С. 50-52.
  27. Хорин А.Н. Аудит корпоративной отчетности компаний // Аудиторские ведомости. 2007. №6. С. 3-13
  28. Шеремет А.Д. Аудиторская деятельность и анализ эффективности бизнеса // Аудиторские ведомости. 2007. №5. С. 64-68.
  29. Чая В.Т. Рейтинговая оценка деятельности аудиторских организаций: методические аспекты // Аудиторские ведомости. 2007. №8. С. 20-25.
  30. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник. Київ: Видавництво «Центр навчальної літератури», 2005. 528 с.
  31. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 528 с.
  32. Бухгалтерский учет: Учебник / И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; Под ред. Я.В. Соколова. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. 768 с.
  33. Бухгалтерский учет: учеб. / И.И. Бочкарева, В.А. Быков [и др.]; под ред. Я.В. Соколова. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. 776 с.

Саенко Клавдия Степановна

## РЕЦЕНЗИЯ

Статья написана на актуальную и заслуживающую внимания научной общественности тему об инновационном и экологическом учете.

Базируясь на предыдущих публикациях своего исследования о предпосылках и общих принципах становления и развития инновационного и экологического учета, автор в данной статье сумела теоретически обосновать методологические аспекты и систематизировать организационно-методические подходы к формированию моделей учетного отражения инновационных и экологических затрат. С учетом критического анализа состояния нормативно-правового регулирования практики учета составляющих названных затрат – расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы и экологических платежей – автору удалось доказательно сформулировать направления совершенствования постановки учета исследуемых видов затрат в системе соответственно: инновационного и экологического учета.

Существенных замечаний по тексту нет.

Статья рекомендуется к опубликованию.

Хорин А.Н., д.э.н., профессор МГУ им. М.В. Ломоносова, член редколлегии журнала «Аудит и финансовый анализ»

## 3.4. THEORETICAL AND PRACTICAL ACCOUNTING ASPECTS OF SOME CONSTITUENTS OF INNOVATION AND ENVIRONMENTAL COSTS OF ENTERPRISE

K.S. Saenko, Candidate of Science (Economic), the Senior Lecturer, Book Keeping and Audit Chair

Yaroslavl State University of P.G. Demidov

To the article of K.S. Saenko «Theoretical and practical accounting aspects of individual components of innovation and ecological expenses of a managing subject».

Methodology and systematization of organizational and methodological approaches to the formation of accounting models of individual components of innovation and ecological expenses are shown in the article. Accounting methods of innovation expenses in the form of charges for research, experimental and engineering development and accounting methods of ecological expenses in the form of ecological payments are analyzed from the position of theory and legal regulation of accounting practice. Several conclusions are drawn and the directions for improvement of the above mentioned expenses are formulated.