

**Тетяна ОЛІЙНИК**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри фінансів і банківської справи,  
Запорізький національний технічний університет

**Яна КАБАСІНА**

магістрант,  
Запорізький національний технічний університет

## **ОБЛІК МІЖНАРОДНОЇ ТОРГІВЛІ КВОТАМИ НА ВІЛЬНІ ОДИНИЦІ ВИКИДІВ В АТМОСФЕРУ ПАРНИКОВИХ ГАЗІВ**

*Доведено, що розвиток методології відображення в обліку операцій з торгівлі квотами на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів значно відстає від потреб практики господарювання і потребує термінового удосконалення. Розглянуто методологію бухгалтерського обліку торгівлі квотами на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів. Обґрунтовано визнання останніх серед об'єктів обліку як нематеріального активу.*

**Ключові слова:** квоти на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів, методологія бухгалтерського обліку торгівлі квотами, нематеріальні активи, товари.

Різне збільшення масштабів господарської діяльності в умовах ринкової економіки і пов'язане з цим посилення тиску підприємств на довкілля на фоні виснаження обмеженого природного капіталу вимагає створення таких моделей бухгалтерського обліку, які б адекватно відображали господарську і фінансову діяльність. Для забезпечення потреб різних рівнів управління в своєчасній, достовірній інформації для прийняття ефективних рішень вимагається врахування екологічних аспектів діяльності підприємств, що зумовлює потребу в розширенні меж традиційного бухгалтерського обліку і відповідного його доповнення [5, с.24].

Формуванням нових об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю, займалися такі вітчизняні вчені, як А. А. Божченко, Ф. Ф. Бутинець, Н. О. Голуб, В. М. Жук, Н. М. Малюга, В. А. Межерин, Л. Г. Мельник, В. З. Папінко, Н. Є. Потапенко та інші. У їх працях достатньо ґрунтовно досліджені теоретичні питання, пов'язані із загальними проблемами екологічного бухгалтерського обліку, аудиту та управління і, зокрема, з процесами інформаційного забезпечення системи екоменеджменту на рівні підприємства. Водночас вони наголошують на непридатності сучасного бухгалтерського обліку відображати вплив підприємств на довкілля та на необхідності побудови такої системи обліку, яка б відповідала моделі екологічно та соціально орієнтованої ринкової економіки. Зокрема, Ю. П. Лебединський, Ю. В. Скляпкін та П. І. Попов, зазначають, що «... традиційний бухгалтерський облік з багатьох точок зору непридатний для повного відображення впливів підприємства на довкілля» [5, с. 167]. В. О. Шевчук підкреслює, що на сучасному етапі розвитку суспільства слід побудувати таку систему обліку, яка б відповідала моделі екологічно та соціально орієнтованої ринкової економіки (ЕСОРЕ). Адже ця модель має стати підґрунтям інтегрування господарювання у довкілля [13, с. 103].

Саме на це особливу увагу звертає і В. М. Жук, зазначаючи, що теорія фізичної економії «...ставить перед бухгалтерським обліком потребу розширення об'єктів обліку природно-ресурсного потенціалу, ідентифікації та балансового узагальнення виробництва і споживання відновлювальних енергетичних активів. У промисловості - це одиниці скорочення викидів в атмосферу парникових газів або ОСВ (ОСВ – одиниця, яка дорівнює одній метричній тонні еквіваленту двоокису вуглецю)» [2, с. 234].

В Україні у межах Кіотського протоколу у ЗЕД вже розпочалася торгівля квотами на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів. Проте розвиток методології відображення в обліку таких операцій значно відстає від потреб практики господарювання, чим саме і обґрунтовується обрання цієї теми для проведення аналізу.

Метою дослідження є розвиток методології бухгалтерського обліку торгівлі квотами на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів.

З ратифікацією Україною в 2004 році Кіотського протоколу (КП), прийнятого на третій сесії Конференції Сторін (КС) в грудні 1997 року, Україна отримала право на торгівлю квотами на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів. Надзвичайно позитивним моментом є те, що продавати квоти може не лише держава, а й вітчизняні підприємства

Цим Протоколом визначено три «гнучких» ринкових механізми торгівлі ОВК викидів парникових газів. Двоє з цих механізмів становлять систему міжнародної торгівлі квотами (cap and trade) (ст. 17 КП) та проекти спільного впровадження (ПСВ) (ст. 6 КП), третій механізм передбачає надання можливості країнам, що розвиваються, брати участь у діяльності ринку вуглецю через систему торгівлі, заснованих на проєктах механізму чистого розвитку (МЧР) (ст. 12 КП).

Міжнародна торгівля викидами дозволяє країнам, зазначеним у Додатку I до РКЗК ООН, успішні дії яких

привели до зменшення викидів, передавати різницю між встановленим у Кіотському протоколі базовим рівнем та фактичними викидами іншій стороні протоколу в обмін на певне фінансування чи інші економічні вигоди. Торгівля викидами на рівні підприємств можлива в разі розподілу квот на викиди парникових газів і у середині країни.

Механізм спільного впровадження, передбачений ст. 6 Кіотського протоколу, є «ліберальним» проектно-орієнтованим механізмом передачі утворених одиниць скорочення викидів іноземному інвестору. Участь у ньому можуть брати країни зі списку Додатка 1 до РКЗК ООН (до нього входить і Україна). Таким чином держава уповноважує підприємство, на якому реалізується проект спільного впровадження, передати одиниці скорочення викидів іноземному інвестору, який бере участь у фінансуванні цього проекту.

Суть механізму чистого розвитку полягає в тому, що промислово розвинені країни для виконання своїх кількісних зобов'язань щодо скорочення викидів купують сертифіковані третьою стороною одиниці скорочення викидів, які отримано в результаті інвестування в проекти скорочення викидів, які здійснюються в країнах, що розвиваються (тобто в тих країнах, які не мають кількісних зобов'язань щодо скорочень викидів) [10, с. 24].

Слід наголосити, що в Україні, яка є країною Додатку 1 до Конвенції ООН, до тепер діють лише механізми міжнародної торгівлі квотами на викиди і спільного впровадження. Зупинимось на розгляді першого з них. Проте, перш ніж говорити про методологію відображення в обліку ЗЕД операцій по торгівлі квот на викиди парникових газів, варто встановити як слід кваліфікувати ці квоти у складі об'єктів обліку.

Деякі вчені, наприклад, О. Голуб (Росія) та Д. Дудек (США) вважають, що квоти на викиди вуглекислого газу та інших речовин в атмосферу треба кваліфікувати як новий природний ресурс. Так у Віснику Московського університету імені Ломоносова вони опублікували статтю під назвою «Новий природний ресурс: квоти на викиди парникових газів» [1, с. 84].

Принципово можна погодитися з думкою російського та американського професорів, що квоти на викиди парникових газів є новим, нетрадиційним природним ресурсом. Частково погоджуючись з таким твердженням, вважаємо необхідним додати, що квоти на забруднення повітряного басейну промисловими викидами необхідно зараховувати до категорії відновлюваних природних ресурсів. Адже цей ресурс, який сьогодні стає товаром на внутрішніх і особливо на міжнародних ринках, може відновлюватися за умов поступової екологізації виробничої діяльності, запровадження інновацій, а також шляхом збільшення лісистості територій, збереження та розширеного відтворення інших видів біологічного різноманіття.

Проте у випадку погодження із твердженням, що квоти (а отже і ліцензії) на забруднення довкілля є новим, нетрадиційним природним ресурсом, вчені допускають певної міри абстрагування. Більш правильним вважаємо твердження науковців, що квоти і ліцензії на право забруднення є грошовим вираженням (віддзеркаленням чи оцінкою) якості природного ресурсу – повітря. Водночас вони є одним із нових потужних ринкових інструментів

регулювання якості природного життєвого довкілля загалом, а отже й інструментом регулювання умов переходу до сталого розвитку та забезпечення здоров'я людей. Це не простий, але дуже цікавий ринковий інструмент регулювання якості природного життєвого довкілля, який вимагає поглиблених економічних досліджень [11, с. 312].

Отже, вважаємо, що квоти на забруднення точніше було б називати не «новим природним ресурсом», як це вважають О. Голуб і Д. Дудек [1, с.86], а «новим товаром на міжнародному ринку природних ресурсів». Це дуже важливе методологічне положення, яке може збагатити економічну теорію новим баченням сучасних глобальних та регіональних проблем і допоможе господарській практиці орієнтуватися на досягнення сталого розвитку.

Товар, як відомо, є продуктом праці, виготовленим з метою обміну або продажу. Обмін чи продаж товару є одним з засобів задоволення різних суспільних та індивідуальних потреб. У цьому випадку квоти або ліцензії на право забруднення не виступають безпосередньо товаром, який може задовольняти потреби людини. Суспільні та індивідуальні потреби тут задовольняються якістю атмосферного повітря та відповідними кліматичними умовами, котрі досягаються завдяки торгівлі цим новим товаром.

Покупцем такого товару є юридична або фізична особа іноземної держави, якій ця держава відкрила рахунок для зарахування отриманих одиниць скорочення викидів у власному реєстрі вуглецевих одиниць. І для такої купівлі укладається контракт, яким є зовнішньоекономічна угода або інший двосторонній договір власника об'єкта з покупцем, за яким покупець набуває право на оплатне отримання одиниць скорочення викидів.

Більше того, відповідно до ст. 669 ЦКУ кількість товару, що продається, встановлюється у договорі купівлі-продажу у відповідних одиницях виміру або грошовому вираженні і їх вираженні є основним, а не супутнім обов'язком. Головні особливості одиниць скорочення викидів як товару наведено в табл. 1.

Отже, одиниці скорочення викидів відповідають ознакам товару, оскільки оплачується їх кількість, а не певна діяльність [8]. Проте з цією думкою не погоджуються податківці. Згідно зі ст. 14.1.244 ПКУ товари - матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

При цьому за ст. 14.1.111 ПКУ матеріальні активи - основні засоби та оборотні активи у будь-якому вигляді (разом з електричною, тепловою та іншою енергією, газом, водою), що не є коштами, цінними паперами, деривативами і нематеріальними активами [8].

Стосовно матеріального активу, можливо, у деякого виникнуть сумніви. Тут у пригоді стане визначення активів (яке безумовно містить поняття основного фонду чи оборотного активу з «податкового» визначення матеріального активу), наведене у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV: активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у

Таблиця 1. Головні особливості одиниць скорочення викидів як товару [7]

Особливості	Характеристика особливостей
Дата виробництва	Щорічно за період з квітня 2008 року по 31 грудня 2012 року
Обсяг виробництва	Від 50 до 2 000 тис. т. у рік. Може бути постійним або змінним
Якість	Проекти або гарантії
Постачання	У Національний реєстр покупця
Оплата	З угоди сторін – після постачання або передоплатою
Оцінені збитки	З угоди сторін – потенційно пропонується з урахуванням ринкової ціни ОСВ

майбутньому [3].

Оскільки ОСВ не відповідає такому визначенню, то не може бути й мови про матеріальний актив.

Нематеріальні активи згідно зі ст. 14.1.120 ПКУ - право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном та майновими правами [8]. Отже, можна чітко стверджувати, що квоти на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів варто визнати нематеріальними

активами. Тож відображення в обліку ЗЕД екологічних аспектів не повинно бути чимось особливим, що вимагає підвищеної уваги. Екологічні аспекти мають враховуватись в обліку ЗЕД як звичайна складова діяльності підприємства, що підлягає звичайному обліку (рис. 1).

Вважаємо, що ця система має бути взята за основу побудови бухгалтерського обліку у вітчизняній практиці, тобто складовими бухгалтерського обліку в умовах сьогодення має бути фінансовий, управлінський та екологічний облік.

Облік отриманого права на продаж квот на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів та його реалізація має здійснюватись відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та МСФЗ (IAS) 38 (табл. 2).

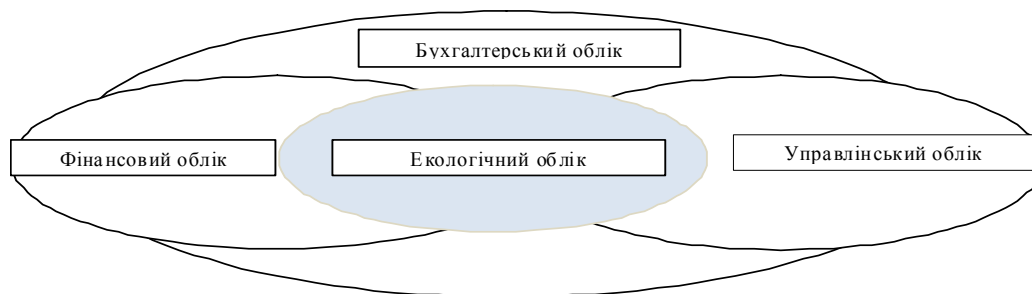


Рис. 1. Взаємозв'язок фінансового, управлінського та екологічного обліку [4, с. 113]

Таблиця 2. Облік господарських операцій по отриманню квот на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів

№ п/п	Господарські операції	Дебет	Кредит
1	Отримано квоти на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів у якості державних субсидій	15 «Капітальні інвестиції»	48 «Цільове фінансування»
2	Оприбутковано сертифікати на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів за початковою вартістю	12 «Нематеріальні активи»	15 «Капітальні інвестиції»
3	Реалізовано сертифікати на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»
4	Відображено податкові зобов'язання	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	641/4 «Розрахунки за податками»
5	Нараховано знос на реалізовані сертифікати на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів	133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»	12 «Нематеріальні активи»
6	Списано залишкову вартість реалізованих сертифікатів на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	12 «Нематеріальні активи»
7	Віднесено на фінансовий результат дохід від реалізації сертифікатів на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»
8	Списано на фінансовий результат залишкову вартість реалізованих сертифікатів на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»
9	Отримано кошти за реалізовані сертифікати на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Вважаємо, що запропонована методологія обліку операцій з торгівлі квотами на вільні одиниці викидів в атмосферу парникових газів має бути взята за основу побудови бухгалтерського обліку у вітчизняній практиці, тобто складовими бухгалтерського обліку в умовах сьогодення має бути фінансовий, управлінський та екологічний облік.

### Список літератури

1. Голуб, А. Новый природный ресурс: квоты на выбросы парниковых газов [Текст] / А. Голуб, Д. Дудек, Е. Струкова // Вестн. Моск. Ун-та. – Сер. 6. Экономика. – 2003. – № 4. – С. 84-92.
2. Жук, В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки [Текст] : монографія / В. М. Жук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2009. – 648 с.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон України від 16.07.1999 р. № 996-ХІV. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. Ильичева, Е. В. Торговля квотами – приоритетное направление гармонизации учетного процесса [Текст] / Е. В. Ильичева // Известия Тульского государственного университета. – Тула: Изд-во ТулГУ, 2006. – С.113-117.
5. Лебединський, Ю. П. Ресурсосбереження і екологія [Текст] / Ю. П. Лебединський, Ю. В. Скляпкін, П. І. Попов. – К.: Політиздат України, 1990. – 223 с. – С. 167-172.
6. Максимів, Л. І. Інноваційні підходи в бухгалтерському обліку: Екологічний і соціальний аспекти [Текст] / Л. І. Максимів // Науковий вісник Українського державного лісотехнічного університету. – 2004. – Вип. 14.2. – С. 24-33.
7. Особенности договорных прав и обязанностей в рамках СО. «EcoSecurities» [Текст] // Материалы Международной конференции по проектам совместного осуществления в Украине "Изменение климата и бизнес" 21-22 ноября 2007 Киев, Украина. – С. 212-213.
8. Податковий кодекс України. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>.
9. Нематеріальні активи [Електронний ресурс] : П(С)БО 8. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0750-99>.
10. Процишин, Р. В. Роль Кіотського протоколу у формуванні нового виду господарсько-договірних відносин [Електронний ресурс] / Р. В. Процишин. – Режим доступу: [http://www.jf.kneu.edu.ua/ua/depts5/k\\_cyvilnogo\\_ta...ctp/Procishin.R.V/](http://www.jf.kneu.edu.ua/ua/depts5/k_cyvilnogo_ta...ctp/Procishin.R.V/)
11. Туниця, Т. Ю. Взаємозв'язок сталого розвитку лісового господарства України з ратифікацією Кіотського протоколу та формування міжнародного ринку квот на викиди парникових газів [Текст] / Т. Ю. Туниця // Науковий вісник Українського державного лісотехнічного університету, 2003. – Вип.13.3. – С. 312-32.
12. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/435-15>.
13. Шевчук, В. О. Абсолютні блага і ринок : виміри достатності теоретичної економії [Текст] / В. О. Шевчук // Економіка АПК. – 2009. – № 3. – С. 103-106.

### РЕЗЮМЕ

*Олейник Татьяна, Кабасина Яна*

#### **Учет международной торговли квотами на свободные единицы выбросов в атмосферу парниковых газов**

Доказано, что развитие методологии отражения в учете операций по торговле квотами на свободные единицы выбросов парниковых газов значительно отстает от потребностей практики хозяйствования и требует немедленного усовершенствования. Рассмотрено методологию бухгалтерского учета торговли квотами на свободные единицы выбросов в атмосферу парниковых газов. Обосновано признание квот на свободные единицы выбросов в атмосферу парниковых газов среди объектов учета как нематериального актива.

### RESUME

*Olijnyk Tetyana, Kabasina Yana*

#### **The account of international trade in quotas on free units of emissions in atmosphere of hotbed gases**

It is proved, that development of methodology of reflexion in the account of operations on trade in quotas on free units of emissions of hotbed gases considerably lags behind requirements of practice of managing and demands immediate improvement. The methodology of book keeping of trade by quotas on free units of emissions in atmosphere of hotbed gases has been considered. The recognition of quotas on free units of emissions in atmosphere of hotbed gases among objects of the account as non-material active is proved.

*Стаття надійшла до редакції 28.03.2012 р.*