

И.В. Замула, д.э.н., проф.

А.В. Кирейцева, ст. преп.

Житомирский государственный технологический университет

КВОТЫ НА ВЫБРОСЫ ПАРНИКОВЫХ ГАЗОВ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В результате исследований установлено, что квоты на выбросы парниковых газов – это нематериальный актив, который можно получить или приобрести с целью последующей продажи заинтересованным сторонам для получения экономических выгод в будущем. Считаем, что квоты на выбросы парниковых газов являются отдельным объектом бухгалтерского учета. Классифицировать квоты на выбросы парниковых газов для отражения их на счетах бухгалтерского учета предложено по происхождению на целевую и избыточную квоту. Избыточную квоту предложено классифицировать по источнику поступления, что позволит установить особенности перемещения, покупки или продажи квот. Такая классификация квот на выбросы парниковых газов позволяет разработать методику их бухгалтерского учета с целью формирования информации по операциям с квотами в рамках выполнения обязательств по Киотскому протоколу, а также обеспечит надлежащий контроль по мерам, направленным на предотвращение изменениям климата.

Ключевые слова: парниковые газы, Киотский протокол, торговля квотами, квоты на выбросы парниковых газов, бухгалтерский учет квот на выбросы парниковых газов.

Постановка проблемы. Для поиска путей стабилизации концентрации парниковых газов в атмосферном воздухе на уровне, который не допускал бы вредного антропогенного воздействия на климат в целом, в 1992 г. на Конференции ООН по окружающей среде в Рио-де-Жанейро 155 государств, в том числе и Украина, подписали Рамочную конвенцию ООН об изменении климата. Украина ратифицировала Рамочную конвенцию 13 мая 1997 г. и, по процедурам ООН, обязана подавать следующую информацию: антропогенные выбросы для базовых лет; реестры своих антропогенных выбросов по источнику и удаление с помощью очистных сооружений; детали

национальной политики и мер, принятых с начала базового года, которые привели к уменьшению выбросов парниковых газов. Основным парниковым газом является углекислый газ (CO₂), 80 % которого поступает в атмосферу в результате сжигания ископаемого топлива. Он вызывает, по крайней мере, половину парникового эффекта [4].

Согласно рейтингу Рамочной конвенции об изменении климата, Украина в 2012 г. занимала 19 место среди стран с самым высоким уровнем выбросов парниковых газов. Выбросы парниковых газов в стране значительно снизились после 1990 г. (базовый год) в связи со спадом экономической активности в этот период, связанным с распадом СССР. Однако в дальнейшем выбросы парниковых газов начали снова расти и сейчас Украина является третьей в мире страной, где уровень выбросов парниковых газов на единицу ВВП составляет 0,959 kCO₂/USD (Казахстан – 1,153, Узбекистан – 1,097) [13].

Ведение статистического учета выбросов CO₂ предприятиями Украины внедрено после ратификации Киотского протокола к Рамочной конвенции об изменении климата в 2004 г., суть которого заключается в том, что странам-загрязнителям предоставляются квоты на выбросы парниковых газов в соответствии с данными 1990 г. (базового). Динамика выбросов CO₂ по Украине за 2004–2012 гг. [6] приведена на рисунке 1.

Так, количество CO₂ в атмосферном воздухе за последние годы увеличилось до 26 %. По данным Межправительственной комиссии по изменению климата, если не направлять усилия на уменьшение выбросов парниковых газов, основным из которых является CO₂, к 2100 г. их уровень составит от 650 до 970 частей на миллион, что приведет к повышению средней температуры на 6° С по сравнению с уровнем 1990 г. и приведет к катастрофическим последствиям глобального характера.

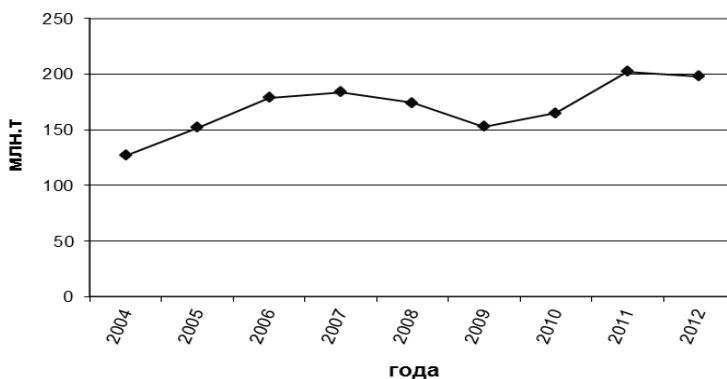


Рис. 1. Динаміка викидів CO₂ стаціонарними джерелами забруднення по Україні за 2004–2012 роки

Представители Сети европейских климатических организаций во время пресс-конференции в Варшаве в рамках саммита ООН по вопросам изменения климата сообщили, что Украина по индексу противодействия изменениям климата в 2013 г. заняла 35 место, в отличие от предыдущего 2012 г., в котором она занимала 19 место. Это свидетельствует о том, что существующая политика государства недостаточно эффективна, а используемые инструменты не приносят желаемого результата.

Еще одна сложность заключается в том, что информация, по которой устанавливаются международные обязательства страны, не полная и не достоверная, так как отчетность субъектов хозяйствования об объемах парниковых газов, источниках их поступления, мероприятиях по уменьшению количества ограничивается статистической, а в бухгалтерском учете основной информационной системой предприятия, не имеют отражения. Так, в 2011 г. комитет выполнения обязательств Секретариата рамочной конвенции ООН по изменению климата временно запретил Украине торговать квотами на выбросы парниковых газов в рамках Киотского протокола.

Основной причиной такого решения стало нарушение правил предоставления отчетности о выбросах по Киотскому протоколу, в частности под сомнение была поставлена достоверность обнародованных данных.

С целью предоставления достоверной информации по обязательствам предприятий необходимо разработать методiku бухгалтерского отражения квот на выбросы парниковых газов. В-первых, необходимо установить их сущность и нормативное обеспечение, что сделает возможным формирование необходимой информации по операциям с квотами в рамках выполнения обязательств по Киотскому протоколу с целью предотвращения изменений климата.

Бухгалтерский учет операций с атмосферным воздухом в своих трудах исследовала Е.В. Ильичева, работа которой заключается в организации торговли квотами в рамках Киотского протокола и разработке методологии оценки, организации и ведения учета сертификатов сокращения выбросов.

Анализ последних исследований и публикаций. Формированием новых объектов бухгалтерского учета, связанных с экологической деятельностью, занимались такие украинские ученые: А.А. Божченко, Ф.Ф. Ефимова, Н.А. Голубь, Н.М. Малюга, А.Ю. Масловская, В.А. Межерин, Л.Г. Мельник, В.З. Папинко, Н.Е. Потапенко и другие. Но, дополнительного исследования требует проблема обоснования возможности и необходимости отнесения квот на выбросы парниковых газов к объектам бухгалтерского учета субъектов хозяйствования, что сделает возможным формирование необходимой информации по операциям с квотами в рамках выполнения обязательств по Киотскому протоколу.

Изложение основного материала. 11 декабря 1997 г. в Киото (Япония) было подписано международное соглашение об ограничении выбросов в атмосферу парниковых газов – Киотский протокол к Рамочной конвенции ООН об изменении климата. Главная цель Киотского протокола заключается в стабилизации концентрации парниковых газов в атмосферном воздухе на уровне, который не допускал бы опасного антропогенного воздействия на климатическую систему планеты, а также предусматривает контроль над выбросами парниковых газов, поступающих от предприятий-загрязнителей. Начал действовать Киотский протокол с 16 февраля 2005 г. В 2004 г. Верховная Рада Украины приняла Закон «О ратификации Киотского протокола к Рамочной конвенции ООН об изменении климата». Подписание и ратификация Киотского протокола позволили четко определить обязательства Украины и других стран-участниц, установить конкретные цели и механизмы их достижения. В связи с окончанием срока действия Киотского протокола, в 2012 г. в Дохе

(Катар) была проведена восемнадцатая Конференция ООН по вопросам изменения климата, по результатам которой было достигнуто соглашение о продлении действия Киотского протокола с 2013 г. по 2020 г. Суммарные обязательства по сокращению выбросов парниковых газов развитых стран и стран с переходной экономикой (к которым относится и Украина) на второй период действия протокола составляют 18 % от уровня 1990 г. выбросов этих стран или 3 % сокращение глобальных выбросов [5].

Так, Киотский протокол обязывает развитые страны и страны с переходной экономикой сократить или стабилизировать выбросы парниковых газов. Для каждой страны, в зависимости от уровня ее экономического развития, был установлен ежегодный допустимый объем выбросов в единицах установленного количества, который рассчитан как процент от уровня выбросов на ее территории в 1990 г. (базовый год). Украина имеет избыток единиц установленного количества (квот) примерно в количестве 1,5 млрд [5]. Таким образом, квоты, не использованные предприятием, могут быть переданы, что принесет дополнительный доход.

К основным механизмам передачи квот на выбросы парниковых газов, согласно с Киотским протоколом, относятся следующие:

1. Механизм чистого развития (Clean Development Mechanism, CDM): предусматривает сотрудничество между развивающейся страной и индустриализованной страной; является элементом стратегии устойчивого развития, позволяет промышленно развитым странам инвестировать средства в проекты по уменьшению количества парниковых газов в развивающихся странах и получать за это сертифицированные единицы сокращения выбросов (CERs). Страна, предоставившая финансирование таким проектам, может использовать полученные единицы для выполнения своих обязательств по выбросам или продавать их другим странам, а страна-получатель инвестиций выигрывает от дополнительных вложений в устойчивое развитие экономики как на уровне субъектов хозяйствования, так и на государственном уровне [10].

2. Совместное осуществление (Joint Implementation, JI): предусматривает сотрудничество между двумя индустриальными странами, которое позволяет реализовать совместные проекты по сокращению выбросов или увеличения абсорбции парниковых газов и генерировать CERs между странами Приложения 1 к Рамочной конвенции ООН об изменении климата и их предприятиями. В рамках таких проектов инвестор из страны Приложения 1 участвует в

инвестиционном проекте, который осуществляется в другой стране Приложения 1. В обмен на это инвестор получает CERs в количестве, равном уменьшению выбросов парниковых газов, которое было достигнуто в результате проекта [12].

3. Торговля выбросами (International Emission Trading, IET): предусматривает прямые продажи квот на выбросы парниковых газов от одной индустриализованной страны в другую. Страна Приложения 1 и ее предприятия имеют право на обмен и/или продажу единиц сокращения выбросов (ERUs), сертифицированных единиц сокращения выбросов (CERs), добровольных (проверенных) сокращений выбросов (VERs) внутри страны или с другой страной (предприятием) Приложения 1. В ноябре 1998 г. состоялась Конференция в Буэнос-Айресе, на которой рассматривался вопрос торговли квотами на выбросы парниковых газов.

Страны получили квоты на выбросы, которыми они могут распоряжаться по своему усмотрению: использовать для покрытия собственных выбросов, продавать или покупать. Эта схема является очень практичной, так как отдельные компании могут выбрасывать больше, чем их квота только при условии, если они найдут другую компанию, которая выбрасывает меньше своей квоты и хочет продать свою избыточную квоту. Как считает Е.В. Ильичева [2], главным является соблюдение баланса:

Выбросы + продажа - покупка = квота страны.

Важнейшей задачей для обеспечения выполнения странами обязательств по Киотскому протоколу является внедрение этих механизмов (CDM, JI, IET) как на уровне государства, так и на уровне предприятий. Суть механизмов заключается в получении или приобретении различных сертификатов на выброс 1 т CO₂-эквивалент (AAUs, RMUs, ERUs, CERs, VERs), в зависимости от применяемого механизма уменьшения количества парниковых газов. Правила и руководящие принципы торговли квотами были приняты на седьмой Конференции Сторон Рамочной конвенции ООН об изменении климата в Марракеше (2001 г.).

Таким образом, основными обязательствами Украины после ратификации Киотского протокола является учет и контроль самих выбросов и квот на выбросы, а также регулирование оборота таких квот. Украина относится к странам, которые имеют квоты в избыточном количестве, а также к таким странам относятся страны с переходной экономикой, входивших в состав СССР (Россия, Беларусь, Польша и др.).

Что касается механизма торговли квотами, то никаких рекомендаций по практическому внедрению на сегодня не разработано. По прогнозам ученых в 2020 году потенциальные возможности Украины относительно продажи квот на выбросы парниковых газов будут составлять 40–80 млн т CO₂-эквивалент.

На данный момент Япония и страны ЕС являются реальными потенциальными покупателями квот на выбросы парниковых газов. В среднем спрос на квоты оценивается Стэнфордским форумом энергомоделирования (Weyant 2000) на уровне 1 млрд т CO₂-эквивалент.

По тем же оценкам равновесная цена для стран составит от 25 до 150 долларов США за тонну двуокиси углерода [1]. По этому диапазону цен Украина могла бы заработать от 2 до 15 млрд долларов США.

Целый ряд стран уже внедряет внутренние системы торговли квотами на выбросы между субъектами хозяйствования на уровне страны или отдельного штата (региона), суть которых заключается в том, что часть национальной квоты распределяется среди предприятий (по источникам выбросов) в форме сертификатов или разрешений на тонны выбросов CO₂. Если предприятия выбрасывают больше установленной квоты, то к ним применяются штрафные санкции, а если меньше, то могут продавать неиспользованные квоты на рынке.

В случае создания в Украине внутреннего рынка торговли квотами на выбросы парниковых газов продажа и покупка будет осуществляться либо через национальную торговую биржу, либо у предприятий, которые сэкономили квоту. В условиях введения режима внутренней торговли квотами на выбросы парниковых газов нормативному регулированию подлежит проведение работ, связанных с выдачей разрешений на выбросы парниковых газов стационарными источниками, осуществление бухгалтерского учета квот на выбросы парниковых газов предприятий, учреждений, организаций, которые получили такие разрешения. Деловые круги ЕС [1] считают, что торговля квотами, при условии ее осуществления в ближайшее время в широких масштабах, будет способствовать уменьшению затрат на выполнение количественных обязательств по сокращению выбросов парниковых газов.

Следовательно, важным объектом бухгалтерского учета по операциям с атмосферным воздухом являются квоты на выбросы парниковых газов.

Понятие «квоты на выбросы парниковых газов» новое для украинской практики бухгалтерского учета, а его трактовка вообще отсутствует. Однако, С.Роджерс [3] под «квотами на выброс углерода» понимает высоко регулируемое средство расчета, используемое для компенсации или нейтрализации выбросов углекислого газа (одна квота на выброс углерода представляет собой право на выброс одной метрической тонны двуокиси углерода или эквивалентной массы другого парникового газа).

На международном и национальном уровнях на сегодня не разработаны стандарты бухгалтерского учета, в которых включено понятие «квота на выбросы парниковых газов». Возможность продажи и покупки свидетельствует о том, что квоты соответствуют категории «запасы». В П(С)БУ 9 «Запасы» [8], под запасами следует понимать активы, которые удерживаются для дальнейшей продажи при условиях обычной хозяйственной деятельности. Запасы признаются активом, если существует вероятность того, что предприятие получит в будущем экономические выгоды, связанные с их использованием, и их стоимость может быть достоверно определена. Установлено, что средства, полученные от торговли квотами, должны направляться на приобретение активов (оборотных и необоротных), погашение кредитов, модернизацию (реконструкцию) оборудования для уменьшения выбросов в атмосферу, финансирование экологических мероприятий (через целевые государственные фонды) и другие природоохранные мероприятия.

Срок действия квоты на выбросы парниковых газов может составлять от одного года и более, в период действия Киотского протокола. То есть, квоты – это особый вид актива, который может быть товаром и не имеет материальной формы, а также обеспечивает их владельцам получение прибыли в течение времени, превышающего один год. В соответствии с положениями П (С)БУ 8 «Нематериальные активы» [7], квоты можно отнести к нематериальным активам предприятия. Таким образом, квоты на выбросы парниковых газов – это нематериальный актив, который можно получить или приобрести с целью последующей продажи заинтересованным сторонам для получения экономических выгод в будущем. Считаем, что квоты на выбросы парниковых газов являются отдельным объектом бухгалтерского учета. Важным условием построения бухгалтерского учета квот на выбросы парниковых газов является разработка их классификации. Так, классифицировать квоты на выбросы парниковых газов предлагается по происхождению на: целевую и избыточную

квоту. Избыточную квоту предложено классифицировать по источнику поступления (рис. 2).

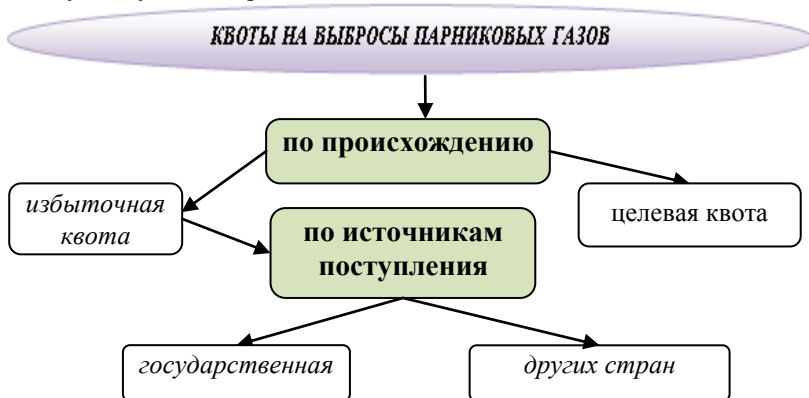


Рис. 2. Классификация квот на выбросы парниковых газов

По происхождению квоты на выбросы парниковых газов предлагаем делить на:

- целевую квоту в виде единиц сокращения выбросов парниковых газов в атмосферу в тонах двуокиси углерода или эквивалентной массы другого парникового газа, которая предоставляется государством в рамках национальной квоты. В случае превышения разрешенного объема выбросов парниковых газов предприятие или платит штраф, или покупает недостающее количество квот у другого предприятия;

- избыточную квоту в виде единиц сокращения выбросов парниковых газов в атмосферу в тонах двуокиси углерода или эквивалентной массы другого парникового газа, которая является неиспользованной предприятием в пределах предоставленной квоты. То есть, если предприятия выбрасывают меньше установленной квоты, то могут продавать неиспользованные квоты на рынке. В связи с этим избыточную квоту предложено классифицировать по источнику поступления на:

- государственную, т. е. продажа и покупка будет осуществляться в пределах внутреннего активного рынка торговли квотами на выбросы парниковых газов или через национальную торговую биржу, или у предприятий, которые сэкономили квоту;

- других стран, то есть при накоплении избыточной квоты и отсутствия спроса на них в стране, предприятия могут продавать свои

квоты предприятиям других стран, то есть принимать участие в системах международной торговли квотами на выбросы парниковых газов.

Предложенная классификация квот на выбросы парниковых газов должна быть использована при разработке методики их бухгалтерского учета, что будет содействовать формированию необходимой информации по операциям с квотами в рамках выполнения обязательств по Киотскому протоколу.

Выводы. Таким образом, квоты на выбросы парниковых газов – это нематериальный актив, который можно получить или приобрести с целью последующей продажи заинтересованным сторонам для получения экономических выгод в будущем. Предложенная классификация квот на выбросы парниковых газов в бухгалтерском учете позволяет установить их сущность и условия перемещения, а также позволяет определить особенности покупки или продажи квот. Такая классификация квот на выбросы парниковых газов позволит организовать бухгалтерский учет по операциям с квотами и разработать методику бухгалтерского учета квот на выбросы парниковых газов предприятия с целью формирования информации по операциям с квотами в рамках выполнения обязательств по Киотскому протоколу, а также обеспечит надлежащий контроль по мерам, направленным на предотвращение изменениям климата.

Список использованной литературы:

1. Глобальные изменения климата: экономико-правовые механизмы имплементации Киотского протокола в Украине ; под ред. *В.Я. Шевчука*. – К. : Геопринт, 2005. – 147 с.
2. *Ильичева Е.В.* Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности : дис. д.э.н. : 08.00.12 / Елена Вячеславовна Ильичева. – Орел, 2010. – 291 с.
3. Каковы углеродные кредиты? [Электронный ресурс]. □– Режим доступа : <http://www.mnn.com/earth-matters/energy/stories/what-are-carbon-credits>.
4. *Микиевич Н.Н.* Европейское право окружающей среды : учеб. пособие / *Н.Н. Микиевич, Н.И. Андрусевич, Т.А. Будякова*. – Львов, 2004. – 256 с.
5. Начальный отчет «Исследования возможностей торговли выбросами» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://climategroup.org.ua>.

6. Официальный сайт Госкомстата Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
7. П(С)БУ 8 «Нематериальные активы» (последняя редакция от 09.08.2013 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
8. П(С)БУ 9 «Запасы» (последняя редакция от 25.01.2013 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
9. Рамочная конвенция Организации Объединенных Наций об изменении климата [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.webcitation.org/6На62В7uP>.
10. Рамочная конвенция ООН об изменениях климата. Первые десять лет [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://unfccc.int/resource/docs/publications/first_ten_years_ru.pdf.
11. Результаты 18-й Конференции Сторон Рамочной конвенции ООН по изменению климата и анализ последствий для Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://climategroup.org.ua>.
12. Рекомендации по осуществлению проектов совместного осуществления в Украине [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ebrd.com/downloads/sector/eecsc>.
13. Статистический ежегодник «Глобальная энергия» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://yearbook.enerdata.net/CO2-intensity-data.html>.

ЗАМУЛА Ирина Валериевна – доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и анализа по видам экономической деятельности Житомирского государственного технологического университета.

Научные интересы:

- проблемы развития бухгалтерского учета для обеспечения устойчивого развития экономики;
- теория и методология бухгалтерского учета, контроля и анализа природно-ресурсного потенциала страны.

E-mail: zamulairina@gmail.com.

КИРЕЙЦЕВА Анна Викторовна – старший преподаватель кафедры экологии Житомирского государственного технологического университета

Научные интересы:

- бухгалтерский учет экологической деятельности предприятия;
- энергосбережение, промышленная экология.

Тел.: (097)251–45–55.

E-mail: paliy_anna_82@mail.ru.

Статья поступила в редакцию 01.04.2014