

Замула І.В., Кірейцева Г.В.

## ГАРМОНІЗАЦІЯ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ З ОХОРОНИ АТМОСФЕРНОГО ПОВІТРЯ

*Законодавством, що регулює бухгалтерський облік, не регламентується розкриття інформації про екологічну діяльність у звітності суб'єктів господарювання. Звітність з охорони атмосферного повітря обмежується статистичною; розкривається інформація виключно щодо забруднення атмосферного повітря. Звітність з охорони атмосферного повітря є важливим елементом стійкого економічного розвитку корпорації. У зв'язку з цим, використовуючи діалектичний метод пізнання, метод спостереження, системний підхід та методи аналізу, синтезу, індукції та дедукції, групування та порівняння, запропоновано форму розкриття інформації про витрати, доходи та зобов'язання за операціями з охорони атмосферного повітря, а також про рух квот на викиди парникових газів у рамках виконання зобов'язань по Кіотському протоколу. Запропонована звітність корпорацій з охорони атмосферного повітря відповідає принципам Керівництва зі звітності у сфері стійкого розвитку, що є одним із шляхів гармонізації звітності з охорони навколишнього природного середовища і дозволить у повному обсязі оцінити відповідальність корпорації перед суспільством, працівниками та акціонерами, а також є одним із способів залучення додаткових інвестицій в Україну та управління в галузі охорони атмосферного повітря і запобігання змінам клімату у світі в цілому.*

**Ключові слова:** гармонізація, корпоративна звітність, звітність зі стійкого розвитку, екологічна діяльність, звітність з охорони атмосферного повітря.

**Постановка проблеми.** В програмних документах зі стійкого розвитку в рамках глобального екологічного партнерства [1] визначено один із основних принципів – зменшення інформаційного розриву і розширення доступу до інформації в процесі ухвалення та реалізації рішень. Чим більшим обсягом інформації про внутрішнє і зовнішнє середовище володіє підприємство, тим більшу можливість воно має, щоб забезпечити своє стійке функціонування. Проблема забруднення навколишнього природного середовища, особливо надходженням забруднюючих речовин і парникових газів в атмосферне повітря, набула глобального характеру. Масштабність екологічних проблем зумовлює необхідність пошуку нових економічних інструментів в галузі охорони атмосферного повітря, так як функціонування існуючих інструментів не дає повної, достовірної, зівставної інформації про всі аспекти негативного впливу промислових підприємств. Одним із інструментів є корпоративна звітність з охорони атмосферного повітря, яка сприятиме поширенню інформації серед зацікавлених користувачів, як вітчизняних, так і зарубіжних, з метою залучення додаткових інвестицій та управління в галузі охорони атмосферного повітря та запобігання змінам клімату. З огляду на можливість транскордонного переміщення забруднюючих речовин в атмосферному повітря, така звітність повинна складатись за єдиними правилами, незалежно від країни розміщення суб'єкта гос-

подарювання. Тому виникає необхідність у гармонізації звітності корпорацій щодо охорони атмосферного повітря.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Із загостренням екологічної кризи в економічній літературі останніх десятиліть з'являлися публікації, присвячені питанню включення інформації про екологічну діяльність в систему бухгалтерського обліку. Багато вчених, в тому числі і українських, а саме: А.І. Бородін, О.В. Вороновська, Л.С. Гринів, Г. Дейлі, В.М. Жук, К.В. Кірсанова, Т.А. Кірсанова, В.А. Лукянихін, Л.М. Максимів, Л.М. Пелиньо, М.С. Пушкар та інші у своїх працях обґрунтували не тільки необхідність ведення обліку екологічної діяльності, а й розкрили основні методологічні засади його впровадження і ведення на підприємствах.

Про необхідність відображення екологічної інформації у звітності підприємств у свої працях зазначають такі вітчизняні вчені, як: Н.І. Беренда, А.І. Белоусов, В.М. Жук, Т.О. Кірсанова, Л.І. Максимів, О.А. Петрик, Н.В. Святохо та інші; а також зарубіжні: Р. Грей, Т.А. Дьоміна, О.В. Іллічова, Ю.А. Константінов, М.Р. Метьюс, М.А. Моторін, Е.К. Муруєва, Л.А. Насакіна, Х.Ш. Нурмухамедова, В. Стелман та інші.

Однак, проаналізувавши результати досліджень попередників, встановлено, що проблеми формування та гармонізації корпоративної звітності з охорони атмосферного повітря потребують подальших досліджень.

**Методологія дослідження.** Теоретичною та методологічною основами дослідження є діалектичний метод пізнання за допомоги якого досліджено склад об'єктів бухгалтерського обліку за операціями з охорони атмосферного повітря. Метод спостереження використовувався для визначення стану формування та гармонізації корпоративної звітності з охорони атмосферного повітря. Систем-

© Замула Ірина Валеріївна, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності, Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, e-mail: zamulairina@gmail.com.

Кірейцева Ганна Вікторівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри екології, Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, e-mail: paliy\_anna\_82@mail.ru

ний підхід та методи аналізу, синтезу і групування використовувались для обґрунтування основних напрямів гармонізації корпоративної звітності з охорони атмосферного повітря. Для дослідження теоретичних аспектів гармонізації корпоративної звітності з охорони атмосферного повітря використовувались методи індукції та дедукції, групування та порівняння.

**Формулювання цілей статті.** Метою дослідження є розробка звітності корпорацій з охорони атмосферного повітря, а також окреслення напрямів її гармонізації з метою залучення додаткових інвестицій в Україну та управління в галузі охорони атмосферного повітря та запобігання змінам клімату у світі в цілому.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У багатьох розвинутих країнах світу корпоративна звітність містить інформацію про операції з охорони навколишнього природного середовища. Але на сьогодні не існує загальних вимог щодо звітності з екологічної діяльності суб'єктів господарювання. Інформація, що міститься у звітах зарубіжних країн, має різний характер та особливості відображення.

Звітність з екологічної діяльності особливо розвинена в Північній Америці, а також Північній і Західній Європі. У результаті обстеження звітності 56 країн світу (на основі [4]) виявлено, що фінансові звіти двадцяти з них містять інформацію про операції з охорони навколишнього природного середовища. Це такі країни, як Бельгія, Болгарія, Канада, Фінляндія, Франція, Японія, Швейцарія, США тощо. Провівши аналіз нормативного забезпечення та характеру інформації звітів з екологічної діяльності зарубіжних країн, встановлено, що з 21 найбільш розвинутих країн світу 33 % (7 країн) мають нормативне забезпечення обліку екологічної діяльності; на ведення спеціальних рахунків вказало 71 % (15 країн), звітність не подають – Багамські острови, Китай, а іншими 90,5 % (19 країн) звітність надається. Але існують і такі країни, в яких не прийнято жодних законів чи положень, що стосуються обліку екологічної діяльності, і розробка їх не планується. До таких країн відносяться: Аргентина, Ботсвана, Еквадор, Фіджі, Грузія, Люксембург, Мексика, Філіппіни та багато інших.

Довільність форм і методів складання екологічної звітності, як і добровільність цієї процедури, є причиною того, що суб'єкти господарювання, з одного боку, не вбачають жодних вигод від складання такої звітності, розцінюючи її винятково з погляду додаткових трудових і матеріальних затрат, а відсутність будь-яких вимог призводить до того, що корпорації, які вирішують оприлюднити звітність з екологічної діяльності, намагаються наводити в ній виключно позитивну інформацію стосовно вжитих заходів щодо охорони навколишнього природного середовища, в тому числі охорони атмосферного повітря. Отже, така інформація є не порівнюваною та часто незрозумілою для інвесторів, що вимагає пошуку шляхів гармонізації звітності з охорони навколишнього природного середовища.

Розкриття інформації про операції з охорони атмосферного повітря і запобігання змінам клімату у звітності підприємств України законодавством, що регулює бухгалтерський облік, не регламентується. Немає також відповідних пропозицій у МСФЗ. Але в екологічному законодавстві є певні вимоги. Так, відповідно до ст. 31 Закону України "Про охорону атмосферного повітря" [2] державному обліку підлягають: об'єкти, які справляють або можуть справити шкідливий вплив на здоров'я людей і на стан атмосферного повітря; види та обсяги забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферне повітря, в тому числі парникових газів у перерахунку на CO<sub>2</sub>-еквівалент; види і ступені впливу фізичних та біологічних факторів на стан атмосферного повітря.

Так, формування та оприлюднення інформації про забруднення та очищення атмосферного повітря з метою задоволення інформаційних потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів може бути реалізовано через відображення в бухгалтерському обліку операцій з атмосферним повітрям.

Провівши аналіз останніх напрацювань з питань формування об'єктів обліку екологічної діяльності, виділено чотири об'єкти бухгалтерського обліку, які забезпечать формування інформації за операціями з охорони атмосферного повітря суб'єкта господарювання:

- екологічні витрати за операціями з охорони атмосферного повітря: витрати на встановлення очисного обладнання для вловлювання і знешкодження забруднюючих речовин із газів, що відходять від технологічних агрегатів і вентиляційного обладнання; витрати на обслуговування та підтримку в робочому стані обладнання; витрати на капітальний ремонт та інші витрати, спрямовані на запобігання, зменшення чи ліквідацію забруднення атмосферного повітря;

- екологічні зобов'язання за операціями з охорони атмосферного повітря: сплата екологічного податку; сплата штрафів за позовами стосовно забруднення атмосферного повітря; розрахунки з установами, що надають екологічні послуги; розрахунки з лабораторіями із контролю за викидами забруднюючих речовин в атмосферне повітря;

- екологічні доходи від операцій з атмосферним повітрям: фінансові надходження на охорону атмосферного повітря (податкові і кредитні пільги, кошти державного та місцевих бюджетів за спеціальними програмами); кошти від продажу продукції, що утворились при очищенні вихідних газів; кошти від економії сировини та природних ресурсів за рахунок впровадження маловідходних технологій;

- квоти на викиди парникових газів.

Джерелом для формування звітності є первинні документи. В даний час в Україні не розроблені та не впроваджені в практику бухгалтерського обліку спеціальні форми первинних облікових документів щодо відображення екологічних витрат, зобов'язань і доходів за операціями з охорони атмосферного повітря. Існуюча інформаційна база про відповідні витрати, зобов'язання і доходи ведеться несистемно, на базі вибірок із первинних документів або статистич-

них розрахунків. Це створює суттєві труднощі при підготовці необхідної інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів. У результаті підприємства не мають достовірної інформації за операціями з охорони атмосферного повітря.

З метою усунення вказаних проблем розроблено Звіт про охорону атмосферного повітря та збереження клімату (зразок 1) та Звіт про рух квот на викиди парникових газів (зразок 2).

Вважаємо, що впроваджувати нову форму корпоративної звітності, спеціально призначену для розкриття інформації про охорону атмосферного повітря і запобігання змінам клімату на сьогодні не доцільно, що пов'язано з незначною кількістю користувачів на початковому етапі. Форми фінансової звітності є вузькоспеціалізованими, тому завантажувати їх екологічною інформацією також не доцільно.

Зразок 1

Умовне підприємство

**ЗВІТ ПРО ОХОРОНУ АТМОСФЕРНОГО ПОВІТРЯ ТА ЗБЕРЕЖЕННЯ КЛІМАТУ**  
**за I квартал 20\_14\_р.**

Вид виробництва	Структурний підрозділ (цех) підприємства	Операційні поточні витрати				Інвестиційні витрати	Фінансові витрати		Витрати за джерелами фінансування			РАЗОМ ВИТРАТ	Екологічні зобов'язання					РАЗОМ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	Доходи від продажу продукції, що утворилась при очищенні викидних газів	Інші доходи
		23	685	9411	9491		951	952	4811	23	9411		6419	9481	6851	631	5319			
<b>Охорона атмосферного повітря</b>																				
Осн.-не	-	1500	5000	-	2500	-	-	-	30000	25000	-	74000	5979,06	-	5000	5000	-	15979,06	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Запобігання змінам клімату</b>																				
Допоп.-між.-не	-	-	-	-	-	-	-	-	10000	-	-	-	59,41	-	-	-	-	59,41	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
РАЗОМ за квартал:		1500	5000	-	2500	-	-	-	40000	25000	-	74000	6129,26	-	5000	5000	-	16129,26	-	-

## Умовне підприємство

**ЗВІТ ПРО РУХ КВОТ НА ВИКИДИ ПАРНИКОВИХ ГАЗІВ**  
**за 20\_14\_р.**

Назва квоти на викиди парникових газів	Установа у структурному підрозділі підприємства	Списано за рік		Витрати при придбанні, використанні і вибутті квот				РАЗОМ ВИТРАТ	Переоцінка квот (дооцінка +, уцінка -)		Сума річної амортизації квот	Поточні зобов'язання щодо продажу квот			РАЗОМ ПОТОЧНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	Доходи від продажу квот на викиди парникових газів
		Кількість, тис. тон CO <sub>2</sub> -еквівалент	Сума, грн	93	945	972	976		423	975		631	632	680		
Цілюва	Котельня	5	165000,00	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Ремонтний цех	5	165000,00	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Механічний цех	4	132000,00	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Зварювальний цех	3	99000,00	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>РАЗОМ за рік:</b>		<b>17</b>	<b>561000,00</b>													
Надлишкова	Котельня	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Ремонтний цех	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Механічний цех	1	33000,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Зварювальний цех	2	66000,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>РАЗОМ за рік:</b>		<b>3</b>	<b>99000,00</b>													

Встановлено, що звітність за операціями з охорони атмосферного повітря є складовою звітності про екологічну діяльність суб'єкта господарювання і є важливим елементом стійкого економічного розвитку підприємства. У зв'язку з цим запропоновано у Примітках до річної фінансової звітності розкривати інформацію про операції з атмосферним повітрям у розділі "Охорона атмосферного повітря і запобігання змінам

клімату" (табл. 1), де кожне підприємство повинно розкривати інформацію про витрати, доходи та зобов'язання за операціями з охорони атмосферного повітря, а також про рух квот на викиди парникових газів в рамках виконання зобов'язань по Кіотському протоколу на основі інформації, що міститься у розроблених формах внутрішньої звітності (див. зразок 1 та 2).

Таблиця 1

**Розділ до Приміток до річної фінансової звітності**  
**"Охорона атмосферного повітря і запобігання змінам клімату"**

Показник	На початок періоду	На кінець періоду
Операційні поточні витрати		
Інвестиційні витрати		
Фінансові витрати		
Витрати за джерелами фінансування		
<b>РАЗОМ ВИТРАТ</b>		
Екологічні зобов'язання		
Доходи від продажу продукції, що утворилась при очищенні вихідних газів		
Інші доходи		
Витрати при придбанні, використанні і вибутті квот		
Переоцінка квот (дооцінка +, уцінка -)		
Сума річної амортизації квот		
Поточні зобов'язання щодо продажу квот		
Доходи від продажу квот на викиди парникових газів		

Це робить можливим відображення основних показників впливу діяльності суб'єкта господарювання на стан атмосферного повітря. Отримана інформація дозволяє у повному обсязі

оцінити відповідальність корпорації перед суспільством, працівниками та акціонерами. Порядок формування звітності за операціями з охорони атмосферного повітря наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**Порядок формування корпоративної звітності з охорони атмосферного повітря**

Інформація за операціями з охорони атмосферного повітря		Первинні документи	Зведені документи	Управлінська звітність	Фінансова звітність	Статистична звітність
Екологічні витрати за операціями з охорони атмосферного повітря	за видами діяльності	операційні витрати	<i>Розрахунок витрат на дослідження і розробки, що покриваються за рахунок прибутку*</i> , первинні документи, які підтверджують здійснення поточних господарських операцій	<i>Зведена відомість обліку поточних екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря</i>	<i>Звіт про охорону атмосферного повітря та збереження клімату*</i>	Форма №2 – ТП (повітря) річна екологічні витрати
		інвестиційні витрати	ОЗ-1, ОЗ-2, ОЗ-6, ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9, ОЗ-14	-		
	за характером впливу на атмосферне повітря	фінансові витрати	Відомість нарахування відсотків, відомість нарахування заборгованості по тілу кредиту	-		
		витрати на запобігання забруднення	первинні документи, які підтверджують здійснення поточних господарських операцій	<i>Зведена відомість обліку поточних екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря</i>		
за джерелами фінансування	витрати цільового фінансування	<i>Розрахунок витрат цільового фінансування на охорону атмосферного повітря та клімату</i>	<i>Зведена відомість обліку екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря за джерелами фінансування</i>			
	витрати власних джерел	первинні документи, які підтверджують здійснення поточних господарських операцій				
Реальні екологічні зобов'язання за операціями з охорони атмосферного повітря		<i>Розрахунок суми екологічного податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами;</i> договір, контракт на виконання робіт; рахунок за виконані послуги; договір оренди (фінансового лізингу)	<i>Зведена відомість обліку екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря</i>	Розділ до Прикладу до річної фінансової звітності "Охорона атмосферного повітря і запобігання змінам клімату"***	Форма №1 – екологічні витрати	
Реальні екологічні доходи від операцій з атмосферним повітрям		стандартні первинні документи для обліку доходів	розділ II Журналу 6		-	
Квоти на викиди парникових газів	цільова квота	<i>Картка обліку квот на викиди парникових газів</i>	-	<i>Звіт про рух квот на викиди парникових газів*</i>	Національний реєстр вуглецевих одиниць	
	надлишкова квота					

\* жирним виділено власні пропозиції

На основі інформації, що міститься у запропонованих формах звітів, корпорації зможуть регулярно формувати розділ Звіту зі стійкого розвитку в частині операцій з охорони атмосферного повітря із відображенням основних показників впливу її діяльності на стан атмосферного повітря (кількість надходження парникових газів за видовим складом, ініціативи щодо зменшення кількості викидів парникових газів і досягнуте зниження, кількісний та якісний склад викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря).

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, запропонована звітність корпорацій з охорони атмосферного повітря відповідає принципам керівництва зі звітності у сфері стійкого розвитку [3], що є одним із шляхів гармонізації звітності з охорони навколишнього природного середовища, і дозволить у повному обсязі оцінити відповідальність корпорації перед суспільством, працівниками та акціонерами, а також одним із способів залучення додаткових інвестицій в Україну та управління в галузі охорони атмосферного повітря та запобігання змінам клімату у світі в цілому.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Декларація та план виконання рішень Всесвітньої зустрічі на вищому рівні зі сталого розвитку. 26 серпня – 4 вересня 2002 року. Йоганнесбург, Південна Африка / Видання друге. – К.: ПРООН/МПВСР, 2007. – 81 с.
2. Закон України "Про охорону атмосферного повітря" від 16.10.1992р. № 2707-ХІІ зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2707-12>.
3. Національна парадигма сталого розвитку України / за заг. ред. академіка НАН України, д.т.н., проф., засл. діяча науки і техніки України Б.Є. Патона. – К.: Державна установа "Інститут економіки природокористування та сталого розвитку Національної академії наук України", 2012. – 72 с.
4. Экологический учет для предприятий // Конференция ООН по торговле и развитию: пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 200 с.