

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**КІРЕЙЦЕВА ГАННА ВІКТОРІВНА**

**УДК 657.22:504.03(043.3)**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ОХОРОНИ  
АТМОСФЕРНОГО ПОВІТРЯ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник:** доктор економічних наук, професор  
*Замула Ірина Валеріївна*,  
Житомирський державний технологічний університет,  
завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за  
видами економічної діяльності

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
*Жук Валерій Миколайович*,  
віце-президент Національної академії аграрних наук  
України, Заслужений діяч науки і техніки України,  
член-кореспондент НААН

кандидат економічних наук, доцент  
*Вороновська Олена Володимирівна*,  
Таврійський державний агротехнологічний університет,  
доцент кафедри обліку і аудиту

Захист відбудеться “18” грудня 2014 р. о 14<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “7” листопада 2014 р.

Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради, д.е.н., доц.

О.А. Лаговська

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Атмосферне повітря є найціннішим економічним природним ресурсом, адже елементи, що входять до його складу, використовуються для виробництва продукції у різних сферах економічної діяльності. Крім того, атмосферне повітря використовується як природний резервуар для викидів забруднюючих речовин. Охорона атмосферного повітря для забезпечення стійкого розвитку економіки посідає одне з пріоритетних місць, про що свідчать такі документи, як: Порядок денний на XXI століття, Концепція сталого розвитку, Рамкова конвенція ООН про зміну клімату, Кіотський протокол та інші. Встановлено, що забруднення атмосферного повітря містить в собі загрозу не тільки здоров'ю людей, але й призводить до додаткових витрат на поточні капітальні ремонти основних виробничих засобів, збитків від передчасної утилізації обладнання, від простоїв обладнання в ремонті, пошкодження лісових масивів і забруднення сільськогосподарських посівних площ тощо. Високий рівень забруднення повітря залишається важливою проблемою для України. Річна концентрація пилу, оксидів азоту, формальдегіду, діоксину сірки та інших речовин у багатьох містах перевищує встановлені нормативи. На сьогодні Україна є третьою у світі країною, де рівень викидів парникових газів на одиницю ВВП становить 0,959 kCO<sub>2</sub>/USD (Казахстан – 1,153, Узбекистан – 1,097)<sup>1</sup> та посідає 19 місце у світі за найбільшою кількістю викидів парникових газів.

Вищевикладене зумовило необхідність пошуку нових економічних інструментів у галузі охорони атмосферного повітря, адже функціонування існуючих інструментів не дає повної, достовірної, зіставної інформації про всі аспекти негативного впливу промислових підприємств на стан атмосферного повітря. Законодавство України містить інформацію рекомендаційного характеру щодо охорони атмосферного повітря. Одним із інструментів для здійснення зазначених рекомендацій є бухгалтерський облік операцій з охорони атмосферного повітря, що дозволить на рівні суб'єкта господарювання володіти інформацією для управління викидами підприємства, для забезпечення очищення та знешкодження шкідливих речовин, отримувати додатковий дохід від продажу надлишкових квот; на рівні держави: здійснювати контроль за обсягом і складом забруднюючих речовин, що викидаються в атмосферне повітря; контролювати джерела викидів основних забруднюючих речовин для запобігання шкідливому впливу їх на навколишнє природне середовище та на здоров'я людини.

Дослідженням об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю, займалися такі вітчизняні вчені: А.А. Божченко, І.В. Бешуля, О.О. Веклич, О.В. Вороновська, Б.М. Данилишин, С.І. Дорогунцов, В.М. Жук, Н.О. Голуб, І.В. Замула, О.М. Кондратюк, Г.Г. Кірейцев, В.А. Лук'янін, Л.І. Максимів, Н.М. Малюга, В.А. Межерин, Л.Г. Мельник, Е.К. Муруєва, В.З. Папінко, Н.Є. Потапенко, М.С. Пушкар, Н.В. Рассулова, М.Д. Руденко, В.К. Савчук, В.М. Трегобчук, М.Г. Чумаченко, М.К. Шапочка, В.О. Шевчук,

<sup>1</sup> Статистичний збірник "Global Energy Statistical Yearbook" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yearbook.enerdata.net/CO2-intensity-data.html>

В.Я. Шевчук 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, Я.В. Соколов, В. Стелман, М. Стемпень, Х. Хендріксен та інші.

Недостатня розробленість організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку операцій з охорони атмосферного повітря, дискусійний характер ряду питань, що регулюють бухгалтерський облік екологічних витрат, екологічних зобов'язань, екологічних доходів і квот на викиди парникових газів сприяли вибору теми, зумовили її актуальність та основні напрями дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету за темами № 327 “Методологія обліку, аналізу і контролю екологічної діяльності як засіб реалізації концепції інноваційного прориву” (номер державної реєстрації 0109U008165) та № 385 “Бухгалтерський облік операцій з охорони атмосферного повітря” (номер державної реєстрації 0113U006495). У межах наукових тем автором здійснено дослідження, пов'язане з удосконаленням методики бухгалтерського обліку операцій з охорони атмосферного повітря.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних і розробка організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку операцій з охорони атмосферного повітря. Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано такі завдання:

- структурувати об'єкти бухгалтерського обліку екологічної діяльності в частині операцій з охорони атмосферного повітря та розробити їх класифікацію;
- встановити необхідність віднесення квот на викиди парникових газів до об'єктів бухгалтерського обліку і розробити їх класифікацію;
- розробити методичне забезпечення бухгалтерського обліку квот на викиди парникових газів для отримання достовірної і своєчасної інформації про їх надходження і продаж в рамках виконання зобов'язань за Кіотським протоколом;
- удосконалити організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря;
- розвинути організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря;
- обґрунтувати підхід до бухгалтерського відображення екологічних доходів;
- удосконалити бухгалтерську звітність в частині відображення інформації про операції підприємства з охорони атмосферного повітря як основи підвищення ефективності управлінських дій відносно них.

*Об'єктом дослідження* є операції з охорони атмосферного повітря, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку операцій з охорони атмосферного повітря на підприємствах.

**Методи дослідження.** Наукові дослідження здійснювалися із використанням загальнонаукових методів пізнання. Теоретичною та методологічною основами

дослідження є діалектичний метод пізнання, за допомогою якого досліджено бухгалтерський облік об'єктів за операціями з охорони атмосферного повітря, чинну нормативно-законодавчу базу, проведено аналіз об'єктів за операціями з охорони атмосферного повітря. Метод спостереження використовувався для визначення стану бухгалтерського обліку операцій з охорони атмосферного повітря на вітчизняних підприємствах і формування пропозицій щодо їх покращання. Системний підхід та методи аналізу, синтезу і групування використовувались для обґрунтування теоретичних основ і методичних положень бухгалтерського обліку об'єктів за операціями з охорони атмосферного повітря. Для дослідження теоретичних аспектів обліку операцій з охорони атмосферного повітря використовувались методи індукції та дедукції. Методи групування та порівняння застосовувались для удосконалення класифікації об'єктів за операціями з охорони атмосферного повітря в бухгалтерському обліку.

*Інформаційною базою дослідження є чинні нормативні та інструктивні документи, праці вітчизняних і зарубіжних учених з проблем бухгалтерського обліку екологічної діяльності, методичні матеріали, офіційні матеріали Державної служби статистики України, статистичні показники діяльності промислових підприємств, Інтернет-ресурси.*

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні теоретичних і розробці організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку операцій з охорони атмосферного повітря. До основних результатів, що відображають наукову новизну роботи, належать такі:

*вперше одержано:*

– облікове забезпечення механізму реалізації положень Кіотського протоколу в частині квот на викиди парникових газів, а саме: встановлено необхідність віднесення квот на викиди парникових газів до об'єктів бухгалтерського обліку (як нематеріального активу, у вигляді дозволу на викиди парникових газів); розроблено їх класифікацію (за походженням на: цільову і надлишкову квоту, що дозволяє встановити сутність квот на викиди парникових газів і умови їх переміщення, а також надлишкову квоту запропоновано класифікувати за джерелом надходження на: державну і квоту інших країн, що дозволяє визначити особливості купівлі або продажу квот з метою їх бухгалтерського відображення); запропоновано порядок їх оцінки (за справедливою вартістю), відображення на рахунках бухгалтерського обліку (рахунок 1279 “Квоти на викиди парникових газів”), в первинних документах та у звітності, що сприяє отриманню достовірної і своєчасної інформації про надходження, використання і продаж квот на викиди парникових газів в рамках виконання зобов'язань за Кіотським протоколом;

*удосконалено:*

– організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря (запропоновано класифікацію екологічних витрат, рахунки бухгалтерського обліку для відображення таких витрат, розроблено первинні документи з метою їх ідентифікації), що забезпечує достовірне і точне визначення розміру поточних

витрат, контроль за цільовим фінансуванням, спрямованим на охорону атмосферного повітря та запобігання змінам клімату, можливість визначення суми витрат на дослідження і розробки екологічнобезпечних технологій, бухгалтерський облік витрат за різними джерелами фінансування, що є необхідним для інформування зовнішніх і внутрішніх користувачів звітності підприємства;

– організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря на основі побудованої класифікації, розробленого складу аналітичних рахунків, запропонованих форм первинних документів для їх відображення, що дозволяє виокремити величину екологічного податку за забруднення атмосферного повітря стаціонарними джерелами забруднення, а також забезпечить контроль за достовірним і точним визначенням розміру екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря з метою управління ними;

– організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку екологічних доходів за операціями з охорони атмосферного повітря (запропоновано склад екологічних доходів, рахунки бухгалтерського обліку, первинні документи), що забезпечує формування достовірної інформації про розміри та види екологічних доходів від операцій з охорони атмосферного повітря і сприяє підвищенню інтересу власників підприємств до здійснення екологічної діяльності;

*дістало подальший розвиток:*

– теоретико-організаційні положення бухгалтерського обліку в частині запропонованих об'єктів бухгалтерського обліку за операціями з охорони атмосферного повітря (екологічні витрати, екологічні зобов'язання, екологічні доходи за операціями з охорони атмосферного повітря і квоти на викиди парникових газів), що дозволяє організувати бухгалтерський облік для формування необхідної інформації за операціями з охорони атмосферного повітря і запобігання змінам клімату з метою розробки економічного інструментарію щодо оцінки екологічно безпечного, стійкого розвитку держави та її регіонів, формування управлінських рішень, необхідних для реалізації його принципів з урахуванням положень концепції стійкого розвитку економіки;

– документування операцій, пов'язаних з екологічною діяльністю підприємств в частині розробки форм внутрішньої звітності щодо операцій з охорони атмосферного повітря, в основу яких покладено інформацію щодо впровадження заходів з охорони та попередження забруднення атмосферного повітря та збереження клімату.

**Практичне значення одержаних результатів.** Розроблені теоретичні та організаційно-методичні положення бухгалтерському обліку операцій з охорони атмосферного повітря спрямовані на реалізацію положень концепції стійкого розвитку і забезпечення інформацією системи управління мікро- та макрорівнів відповідно до вимог користувачів.

Методичні та організаційно-практичні положення дисертаційної роботи реалізовані в конкретних розробках, придатних до використання:

*на регіональному рівні:*

– рекомендації з удосконалення процесу формування та оприлюднення

інформації щодо стану атмосферного повітря та заходів з покращення його стану з урахуванням особливостей діяльності суб'єктів господарювання, розміщених на території регіону (Державна екологічна інспекція у Житомирській області, довідка № 9086/02 від 09.07.2014 р.).

*на рівні суб'єктів господарювання:*

– методичні рекомендації щодо організації бухгалтерського обліку операцій з охорони атмосферного повітря (розроблено класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку за операціями з охорони атмосферного повітря), що забезпечують формування необхідної інформації про їх екологічну діяльність в галузі охорони атмосферного повітря (ПАТ “Коростенський завод хімічного машинобудування”, довідка № 37 від 21.02.2014 р.; ЗАТ “Західукрвибухпром”, довідка № 175 від 23.06.2013 р.);

– пакет первинних документів та управлінської звітності підприємства з питань охорони атмосферного повітря, що зробило можливим розкриття достовірної та повної інформації для зацікавлених користувачів (ТОВ “Компанія Гранкор”, довідка № 8 від 22.03.2012 р.; ПАТ “Коростенський завод хімічного машинобудування”, довідка № 37 від 21.02.2014 р.);

– методичні рекомендації з бухгалтерського обліку операцій з охорони атмосферного повітря і облікового відображення екологічних витрат, екологічних доходів, екологічних зобов'язань в частині операцій з охорони атмосферного повітря (ПАТ “Коростенський завод хімічного машинобудування”, довідка № 37 від 21.02.2014 р.);

*у навчальному процесі:*

– програма та навчально-методичне забезпечення дисципліни “Організація управління в екологічній діяльності”, “Сталий розвиток”, “Екологічний менеджмент та аудит”, “Бухгалтерський облік в галузях економічної діяльності” (навчальний процес Житомирського державного технологічного університету, довідка № 44-45/708 від 30.04.2014 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, викладені в роботі та які виносяться на захист, виконані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, що є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням бухгалтерського обліку операцій з охорони атмосферного повітря.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 13-ти міжнародних, всеукраїнських, міжвузівських науково-практичних конференціях, що відображено в публікаціях [10-22].

**Публікації.** За результатами досліджень опубліковано 22 наукові праці загальним обсягом 10,73 друк. арк. (особисто автору належить 7,63 друк. арк.), у тому числі 7 статей у фахових виданнях України (з них 1 стаття у виданні, яке включене до міжнародних наукометричних баз), 2 статті у наукових періодичних виданнях інших держав, 13 тез доповідей на конференціях.

Публікації повною мірою відображають основні результати дослідження.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст дисертації викладено на 201 сторінці друкованого тексту. Робота містить 15 таблиць на 30 сторінках, 21 рисунок на 14 сторінках і 11 додатків на 25 сторінках. Список використаних джерел налічує 210 найменувань і розміщений на 22 сторінках.

### **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ**

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, відображено зв'язок теми з науковими планами і програмами, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет дослідження, надано характеристику методів дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення результатів дослідження, вказано характер апробації і здійснені публікації за результатами дослідження, особистий внесок здобувача.

У першому розділі **“Теоретичні положення бухгалтерського обліку операцій з охорони атмосферного повітря”** зосереджено увагу на дослідженні концептуальних основ бухгалтерського обліку операцій з охорони атмосферного повітря для формування необхідної інформації за операціями з охорони атмосферного повітря та запобіганню змінам клімату. Запропоновано об'єкти бухгалтерського обліку за операціями з охорони атмосферного повітря та їх класифікації як основа належної реалізації завдань бухгалтерського обліку.

Глобального значення набула проблема забруднення атмосферного повітря, що пов'язано з надходженням великої кількості забруднюючих речовин та їх транскордонним перенесенням. Світове господарство щорічно викидає в атмосферне повітря більше 15 млрд. т вуглекислого газу, 200 млн. т оксиду вуглецю, понад 500 млн. т вуглеводнів, 120 млн. т золи та інших небезпечних речовин. Загальний обсяг викидів забруднюючих речовин в атмосферу становить більше 19 млрд. тонн<sup>2</sup>.

Для розробки економічного інструментарію щодо оцінки екологічно безпечного, стійкого розвитку держави та її регіонів, формування управлінських рішень, необхідних для реалізації його принципів з урахуванням положень концепції стійкого розвитку економіки виділено та структуровано об'єкти бухгалтерського обліку за операціями з охорони атмосферного повітря: екологічні витрати, зобов'язання і доходи від операцій з охорони атмосферного повітря, а також квоти на викиди парникових газів (рис. 1). Виділені об'єкти бухгалтерського обліку забезпечують формування інформації за операціями з охорони атмосферного повітря суб'єкта господарювання.

Екологічна діяльність підприємства пов'язана з відповідними витратами, які впливають на економічні показники роботи підприємства. З метою організації бухгалтерського обліку екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря, а також визначення меж екологічної діяльності з охорони атмосферного повітря та запобігання змінам клімату, їх запропоновано класифікувати за наступними ознаками: за видами діяльності (операційні, інвестиційні, фінансові); за характером впливу на атмосферне повітря (витрати на запобігання забрудненню

<sup>2</sup> Державний комітет статистики України // [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>



атмосферного повітря і збереження клімату, витрати на заходи щодо ліквідації наслідків забруднень атмосферного повітря і збереження клімату); за джерелами фінансування (витрати, що покриваються за рахунок власних джерел, витрати, що покриваються за рахунок коштів цільового фінансування).

Внаслідок здійснення основної діяльності можуть виникати екологічні зобов'язання. Важливою умовою побудови бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря є розробка їх класифікації. Класифікувати екологічні зобов'язання за операціями з атмосферним повітрям запропоновано за походженням на: умовні і реальні. У зв'язку з тим, що умовні екологічні зобов'язання важко піддаються підрахунку, їх відображення в системі бухгалтерського обліку неможливе. Для формування достовірних облікових даних про розміри, напрями та види реальних екологічних зобов'язань за операціями з атмосферним повітрям, на основі яких мають складатися щорічні та проміжні звіти, запропоновано розподіляти такі зобов'язання за призначенням: на охорону атмосферного повітря і на запобігання змінам клімату.

Екологічні доходи від операцій з атмосферним повітрям значно відрізняються від інших видів доходів, у зв'язку зі складністю їх ідентифікації. Винятком є доходи від продажу продукції, що утворилась внаслідок очищення вихідних газів. З метою відображення їх в бухгалтерському обліку запропоновано класифікувати екологічні доходи від операцій з охорони атмосферного повітря за походженням на умовні і реальні. З метою формування достовірних облікових даних про розміри та види реальних екологічних доходів від операцій з атмосферним повітрям, на основі яких мають складатися щорічні та проміжні звіти, запропоновано розподіляти такі доходи за видами виробництва на доходи від продажу продукції, що утворилась при очищенні вихідних газів в цехах основного виробництва, і доходи від продажу продукції, що утворилась при очищенні вихідних газів від допоміжних виробництв.

Україна має надлишок одиниць встановленої кількості (квот) приблизно в 1,5 мільярда. За оцінками Стендфордського форуму енергомодельовання (Weyant 2000) рівноважна ціна для країн складе від 25 до 150 доларів США за тону CO<sub>2</sub>-еквівалент. Україна могла б отримати від 2 до 15 млрд. доларів США від торгівлі квотами<sup>3</sup>.

З метою формування необхідної інформації за операціями з квотами в рамках виконання зобов'язань по Кіотському протоколу, квоти на викиди парникових газів запропоновано класифікувати за походженням на цільову і надлишкову квоту, що дозволяє встановити сутність квот на викиди парникових газів і умови їх переміщення, а надлишкову квоту запропоновано класифікувати за джерелом надходження на державну і квоту інших країн, що дозволяє визначити особливості купівлі або продажу квот. Запропонована класифікація квот на викиди парникових газів була покладена в основу розробленої методики їх бухгалтерського обліку, метою створення якої є формування необхідної інформації за операціями з квотами в рамках виконання

<sup>3</sup> Статистичний збірник "Global Energy Statistical Yearbook" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yearbook.enerdata.net/CO2-intensity-data.html>

зобов'язань по Кіотському протоколу.

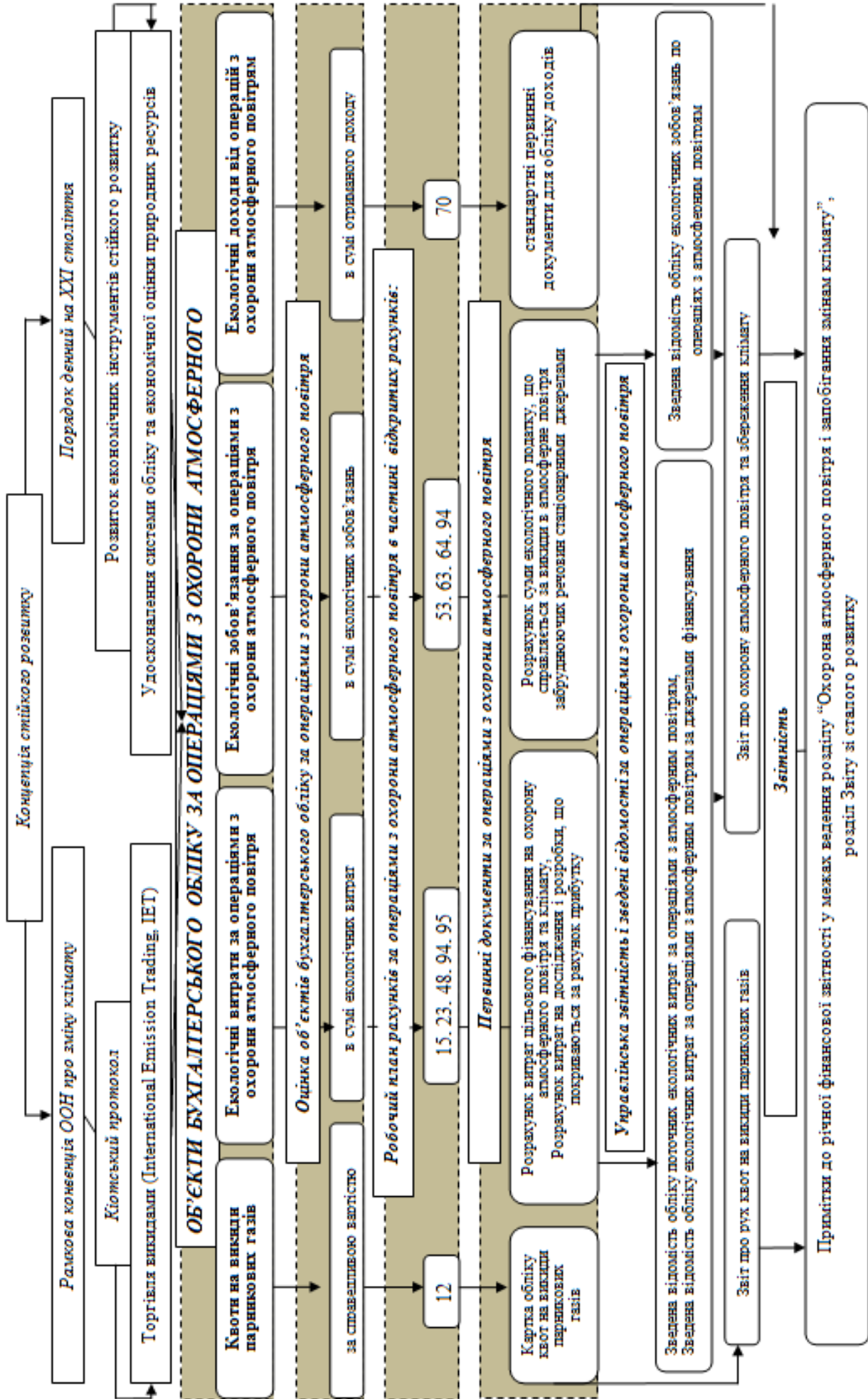


Рис. 1. Концептуальна схема бухгалтерського обліку операцій з охороною атмосферного повітря

Розроблені класифікації об'єктів за операціями з охорони атмосферного повітря дозволяють організувати бухгалтерський облік екологічних витрат, доходів, зобов'язань і квот на викиди парникових газів та розробити методику їх бухгалтерського обліку з метою формування достовірної інформації за операціями з охорони атмосферного повітря.

У другому розділі **“Бухгалтерський облік витрат, зобов'язань, доходів по операціях з охорони атмосферного повітря: організаційно-методичні положення”** досліджено організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку екологічних витрат, зобов'язань і доходів за операціями з охорони атмосферного повітря.

Розкриття інформації про забруднення та очищення атмосферного повітря з метою задоволення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів може бути реалізовано через відображення в бухгалтерському обліку операцій з охорони атмосферного повітря (див. рис. 1).

В Україні не розроблені та не впроваджені в практику бухгалтерського обліку спеціальні рахунки і форми первинних облікових документів щодо відображення екологічних витрат, зобов'язань і доходів за операціями з охорони атмосферного повітря. Це створює суттєві труднощі при підготовці інформації про дані об'єкти для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

З метою групування екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря на рахунках бухгалтерського обліку, відповідно до розробленої класифікації запропоновано відкриття ряду аналітичних рахунків до наступних субрахунків: 151 “Капітальне будівництво”, 231 “Основне виробництво”, 232 “Допоміжне виробництво”, 481 “Цільове фінансування екологічної діяльності”, 941 “Витрати на дослідження і розробки”, 949 “Інші витрати операційної діяльності”, 951 “Відсотки за кредит”, 952 “Інші фінансові витрати”. З метою удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат за операціями з атмосферним повітрям на основі запропонованої класифікації таких витрат розроблено наступні первинні та зведені документи для їх відображення: для забезпечення достовірності й точності визначення розміру поточних витрат запропоновано ведення “Зведеної відомості обліку поточних екологічних витрат за операціями з атмосферним повітрям”; для контролю за цільовим фінансуванням, спрямованим на охорону атмосферного повітря та клімату запропоновано ведення первинного документа “Розрахунок витрат цільового фінансування на охорону атмосферного повітря та запобігання змінам клімату”; для визначення суми витрат на дослідження і розробки екологобезпечних технологій у галузі охорони атмосферного повітря і клімату залежно від видів витрат запропоновано ведення первинного документа “Розрахунок витрат на дослідження і розробки, що покриваються за рахунок прибутку”; для обліку витрат за різними джерелами фінансування запропоновано ведення “Зведеної відомості обліку екологічних витрат за операціями з атмосферним повітрям за джерелами фінансування”.

З метою облікового відображення екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря запропоновано ряд аналітичних рахунків до

наступних субрахунків: 531 “Довгострокові зобов’язання з фінансової оренди”, 639 “Розрахунки за екологічні послуги”, 641 “Розрахунки за податками”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”, 948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”. З метою удосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку екологічних зобов’язань за операціями з атмосферним повітрям на основі запропонованої класифікації таких зобов’язань розроблено наступні первинні документи для їх відображення: для виокремлення величини екологічного податку за забруднення атмосферного повітря стаціонарними джерелами забруднення, а також контролю ефективності роботи очисних споруд або іншого очисного обладнання підприємства в галузі охорони атмосферного повітря та запобіганням змінам клімату запропоновано ведення первинного документа “Розрахунок суми екологічного податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами”; для забезпечення достовірності і точності визначення розміру екологічних зобов’язань за операціями з атмосферним повітрям, а також для контролю запропоновано ведення “Зведеної відомості обліку екологічних зобов’язань за операціями з атмосферним повітрям”.

З метою формування методики відображення екологічних доходів від операцій з охорони атмосферного повітря у вигляді реальних екологічних доходів від продажу продукції, що утворилась при очищенні вихідних газів як основного так і допоміжних виробництв було запропоновано відкриття ряду аналітичних рахунків до субрахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції”.

Реалізація запропонованих пропозицій збільшить обсяг облікових робіт на підприємстві, але значно зменшить трудомісткість одержання інформації про всі об’єкти за операціями з охорони атмосферного повітря, оскільки не буде необхідності у вибірці та перегрупуванні даних бухгалтерського обліку. У результаті підприємства будуть мати достовірну та своєчасну інформацію за операціями з охорони атмосферного повітря, що є одним із шляхів виконання вимог положень концепції стійкого розвитку.

У третьому розділі **“Бухгалтерський облік квот на викиди парникових газів”** досліджено облікове забезпечення механізму реалізації положень Кіотського протоколу в частині квот на викиди парникових газів з метою отримання достовірної і своєчасної інформації про надходження, використання і продаж квот на викиди парникових газів в рамках виконання зобов’язань за Кіотським протоколом. Запропоновані форми управлінської звітності суб’єктів господарювання в частині операцій з охорони атмосферного повітря з метою формування для управлінського персоналу підприємства вичерпної інформації щодо заходів з охорони та попередження забруднення атмосферного повітря та збереження клімату.

Поняття “квоти на викиди парникових газів” є новим для української практики бухгалтерського обліку, а його трактування взагалі відсутнє. Встановлено, що квоти на викиди парникових газів є окремим об’єктом бухгалтерського обліку, під якими слід розуміти нематеріальний актив, у вигляді одиниць скорочення викидів парникових газів в атмосферне повітря в тонах

двоокису вуглецю або еквівалентної маси іншого парникового газу, який можна отримати або придбати з метою подальшого продажу зацікавленим сторонам для отримання економічних вигід у майбутньому.

Враховуючи інформаційні потреби управлінського персоналу і особливості руху квот на викиди парникових газів, запропоновано відкриття ряду субрахунків та аналітичних рахунків до синтетичного рахунка 12 “Нематеріальні активи”, а також ведення “Картки обліку квот на викиди парникових газів”, що дозволяє отримувати достовірну і своєчасну інформацію щодо операцій з отримання і продажу квот в рамках виконання зобов’язань за Кіотським протоколом з метою запобігання змінам клімату. Встановлено, що особливості оцінки квот на викиди парникових газів залежать від наявності або відсутності активного ринку на них. Законодавством, що регулює бухгалтерський облік, не регламентується розкриття інформації про екологічну діяльність у звітності підприємств. Звітність за операціями з охорони атмосферного повітря обмежується статистичною. Порядок складання управлінської звітності залежить від особливостей діяльності підприємства, організаційної структури, специфіки виробничого процесу, що пов’язано з особливостями галузі економічної діяльності підприємства (див. табл. 1).

В зв’язку з цим запропоновано, у Примітках до річної фінансової звітності розкривати інформацію щодо охорони атмосферного повітря і запобігання змінам клімату, що міститься у таких розроблених формах внутрішньої звітності: Звіт про охорону атмосферного повітря та збереження клімату і Звіт про рух квот на викиди парникових газів. На основі вказаних даних кожне підприємство зможе регулярно формувати розділ Звіту зі стійкого розвитку в частині операцій з охорони атмосферного повітря з відображенням основних показників екологічної результативності в частині впливу діяльності підприємства на стан атмосферного повітря. Інформація, отримана на основі даних бухгалтерського обліку відповідатиме встановленим принципам Керівництва зі звітності у сфері стійкого розвитку, і дозволить у повному обсязі оцінити відповідальність підприємств перед суспільством, працівниками та акціонерами.

## **ВИСНОВКИ**

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку операцій з охорони атмосферного повітря, що дало змогу зробити такі висновки та надати пропозиції:

1. Відсутність ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності на підприємстві робить неможливим отримання повної і достовірної інформації про його екологічну діяльність. Для розробки економічного інструментарію щодо оцінки екологічно безпечного, стійкого розвитку держави та її регіонів, формування управлінських рішень, необхідних для реалізації його принципів з урахуванням положень концепції стійкого розвитку економіки, запропоновано перелік об’єктів бухгалтерського обліку за операціями з охорони атмосферного повітря (екологічні витрати, екологічні зобов’язання, екологічні доходи за

операціями з охорони атмосферного повітря і квоти на викиди парникових газів), що дозволяє організувати бухгалтерський облік операцій з охорони атмосферного повітря та формувати необхідну інформацію щодо запобігання змінам клімату.

2. Важливою передумовою організації бухгалтерського обліку в частині об'єктів бухгалтерського обліку за операціями з охорони атмосферного повітря мають бути їх чіткі економічно обґрунтовані та функціональні класифікації, які на сьогодні не розроблені. Так, запропоновано класифікацію екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря за наступними ознаками: за видами діяльності; за характером впливу на атмосферне повітря; за джерелами фінансування. Екологічні зобов'язання за операціями з охорони атмосферного повітря за походженням пропонується класифікувати як умовні і реальні. Екологічні доходи від операцій з атмосферним повітрям пропонується класифікувати за походженням на умовні і реальні, які запропоновано розподіляти за видами виробництва. Квоти на викиди парникових газів запропоновано класифікувати за походженням на цільову і надлишкову квоту, яку запропоновано класифікувати за джерелом надходження на державну і квоту інших країн. Розроблені класифікації об'єктів за операціями з охорони атмосферного повітря дозволили організувати бухгалтерський облік екологічних витрат, доходів, зобов'язань і квот на викиди парникових газів та розробити методики їх бухгалтерського обліку з метою формування достовірної інформації за операціями з охорони атмосферного повітря.

3. Відсутність ведення бухгалтерського обліку екологічних витрат на підприємствах створює суттєві труднощі при підготовці необхідної інформації щодо них для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Запропоновано організаційно-методичні положення бухгалтерського обліку екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря: розроблено робочий план рахунків, форми первинних та зведених документів, запропоновано форми внутрішньої звітності, що є необхідним для формування достовірної інформації про охорону атмосферного повітря та збереження клімату для зацікавлених користувачів.

4. В даний час в Україні не розроблені та не впроваджені в практику бухгалтерського обліку рекомендації щодо відображення екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря. Розроблено методичне забезпечення бухгалтерського обліку екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря, а саме: запропоновано порядок відображення на рахунках, у первинних та зведених документах, що дозволяє виокремити величину екологічного податку за забруднення атмосферного повітря стаціонарними джерелами забруднення, здійснювати контроль за ефективністю роботи очисних споруд або іншого очисного обладнання підприємства в галузі охорони атмосферного повітря та запобігання змінам клімату, а також забезпечить контроль за достовірним і точним визначенням розміру екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря.



Таблиця 1. Порядок формування звітності за операціями з охорони атмосферного повітря

Інформація за операціями з охорони атмосферного повітря		Первинні документи	Зведені документи	Управління звітність	Фінансова звітність	Статистична звітність
Екологічні витрати за операціями з охорони атмосферного повітря	за витратами підприємств	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>Розвід до Люксембурзької записки до річної фінансової звітності "Охорона атмосферного повітря і зменшення витрат"</i> *	Форма №1 - ТП (повітря) річна екологічні витрати
		інвестиційні витрати	03-1, 03-2, 03-6, 03-7, 03-8, 03-9, 03-14			
	фінансові витрати	Відомість нарахування відсотків, відомість нарахування заборгованості по тілу кредиту				
	за характером витрат на атмосферне повітря	первинні документи, які підтверджують здійснення поточних господарських операцій	<i>Зведена відомість обліку поточних екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря*</i>			
за витратами підприємств	за характером витрат на атмосферне повітря	<i>Розрахунок витрат цільового фінансування</i>	первинні документи, які підтверджують здійснення поточних господарських операцій	<i>Зведена відомість обліку екологічних витрат по операціях з охорони атмосферного повітря за джерелами фінансування*</i>	Форма №1 - екологічні витрати	
	за характером витрат на атмосферне повітря	первинні документи, які підтверджують здійснення поточних господарських операцій	<i>Розрахунок суми екологічного податку, що сплачується за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стціонарними джерелами*</i> , рахунок за виконані послуги, договір оренди (фінансового лізингу)	<i>Зведена відомість обліку екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря*</i>		
Реальні екологічні доходи від операцій з атмосферним повітрям		первинні документи для обліку доходів	розділ II Журналу 6		Форма №2 - ТП (повітря) річна екологічні витрати	Форма №2 - ТП (повітря) річна екологічні витрати
Квоти на викиди парникових газів	цільова квота	Карника обліку квот на викиди парникових газів*		<i>Звіт про рух квот на викиди парникових газів*</i>		Національний реєстр вуглецевих одиниць
	надлишкова квота					

\* - власні пропозиції



5. В практиці ведення бухгалтерського обліку окремо екологічні доходи не виділяються, що пов'язано зі складністю їх визнання. В зв'язку з цим запропоновано порядок відображення реальних доходів на рахунках бухгалтерського обліку, у первинних і зведених документах. Розроблено методичне забезпечення відображення екологічних доходів від операцій з атмосферним повітрям в бухгалтерському обліку забезпечує формування достовірної інформації про розміри та види екологічних доходів від операцій з охорони атмосферного повітря і сприяє підвищенню інтересу власників підприємств до здійснення екологічної діяльності.

6. Поняття “квоти на викиди парникових газів” є новим для української практики бухгалтерського обліку, а його трактування як об'єкту бухгалтерського обліку взагалі відсутнє. Встановлена сутність вказаного поняття (нематеріальний актив, у вигляді одиниць скорочення викидів парникових газів в атмосферне повітря в тоннах двоокису вуглецю або еквівалентної маси іншого парникового газу, який можна отримати або придбати з метою подальшого продажу зацікавленим сторонам для отримання економічних вигід у майбутньому), що дозволило розробити і побудувати методичне забезпечення бухгалтерського обліку квот на викиди парникових газів з метою формування необхідної інформації по операціях з квотами в рамках виконання зобов'язань за Кіотським протоколом з метою запобігання змінам клімату.

7. Україна належить до країн, що мають надлишкову кількість квот, але механізму торгівлі квотами і жодних рекомендацій щодо його практичного впровадження на сьогодні не розроблено. Так, з метою відображення квот на викиди парникових газів в бухгалтерському обліку підприємства розроблені організаційно-методичні положення їх бухгалтерського обліку: розроблено робочий план рахунків, первинний документ, внутрішню звітність, що дозволяє отримати достовірну і своєчасну інформацію щодо операцій з отримання і продажу квот в рамках виконання зобов'язань за Кіотським протоколом з метою запобігання змінам клімату.

8. Законодавством, що регулює бухгалтерський облік, не регламентується розкриття інформації про екологічну діяльність у звітності підприємств. Звітність за операціями з охорони атмосферного повітря обмежується статистичною. 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 введення розділу “Охорона атмосферного повітря і запобігання змінам клімату”, де кожне підприємство повинно розкривати інформацію про витрати, доходи та зобов'язання по операціях 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 таких розроблених формах внутрішньої звітності: Звіт про охорону атмосферного повітря та збереження клімату і Звіт про рух квот на викиди парникових газів. Отримана

інформація дозволяє у повному обсязі оцінити відповідальність підприємств перед суспільством, працівниками та акціонерами.

### **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

**Стаття у виданнях України, яке включено до міжнародних наукометричних баз:**

1. Kireitseva Anna. Environmental liabilities arising from the transactions with atmospheric air as an accounting object / Irina Zamula, Anna Kireitseva // *Economics & Sociology*. – 2013. – Vol. 6, No 2. – 190-200 pp. DOI: 10.14254/2071-789X.2013/6-2/17 (заг. обсяг 0,94 друк. арк., особисто автору належить 0,47 друк. арк.: розкрито сутність екологічних зобов'язань по операціях з атмосферним повітрям як об'єкта бухгалтерського обліку) (включено до EconLit, EBSCOhost Online research databases, IndexCopernicus, Ulrich's Periodicals Directory, GESIS: Knowledge Base Social Sciences Eastern Europe, The SocioWeb Directory, SCOPUS, Cabell's Directory, ProQuest, SCIENCE INDEX, Norwegian Social Science Data Services, BazEkon, CAB Abstracts – ISI Thomson Reuters, MS&HE).

**Статті у наукових періодичних виданнях інших держав:**

2. Кирейцева А.В. Объекты бухгалтерского учета по операциям с атмосферным воздухом: опыт Украины / И.В. Замула, А.В. Кирейцева // *Международный бухгалтерский учет*. – Москва: Финансы и кредит, 2012. – № 35 (233). – С. 58-66. (заг. обсяг 0,8 друк. арк., особисто автору належить 0,4 друк. арк.: запропоновані об'єкти бухгалтерського обліку по операціях з охорони атмосферного повітря).

3. Кирейцева А.В. Бухгалтерский учет экологических обязательств по операциям с атмосферным воздухом как инструмент устойчивого развития экономики Украины / А.В. Кирейцева // *Международный бухгалтерский учет*. – Москва: Финансы и кредит, 2014. – № 8 (302). – С. 54-64. (1,00 друк. арк.).

**Статті у наукових фахових виданнях України:**

4. Кірейцева Г.В. Економічна та екологічна безпека у контексті стійкого розвитку / І.В. Замула, Г.В. Кірейцева // *Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки*. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – № 1 (55). – С. 196-198 (заг. обсяг 0,64 друк.арк., особисто автору належить 0,24 друк. арк.: розкрито основні проблеми забезпечення економічної та екологічної безпеки).

5. Кірейцева Г.В. Екологічна інформація в бухгалтерському обліку підприємства / Г.В. Кірейцева // *Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки*. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – №3 (57). – С. 65-69 (0,85 друк.арк.).

6. Кірейцева Г.В. Сутність і класифікація екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям / Г.В. Кірейцева // *Вісник Житомирського державного технологічного університету / серія: Економічні науки*. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – №3 (61). – С. 67-73 (1,00 друк.арк.).

7. Кірейцева Г.В. Бухгалтерський облік витрат по операціях з атмосферним повітрям: рахунки та подвійний запис / Г.В. Кірейцева // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць*. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – випуск

3 (24). – С. 230-251 (1,00 друк.арк.).

8. Кірейцева Г.В. Документування витрат по операціях з атмосферним повітрям / І.В. Замула, Г.В. Кірейцева // Вісник Запорізького національного університету: Збірник наукових праць / Серія: Економічні науки. – Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2013. – №1(17). – С. 67-73 (заг. обсяг 0,54 друк. арк., особисто автору належить 0,27 друк. арк.: розроблено первинні документи для обліку екологічних витрат по операціях з атмосферним повітрям).

9. Кірейцева А.В. Квоты на выбросы парниковых газов как объект бухгалтерского учета / И.В. Замула, А.В. Кірейцева // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – випуск 1 (28). – С. 120-131 (заг. обсяг 0,66 друк. арк., особисто автору належить 0,33 друк. арк.: обґрунтовано необхідність віднесення квот на викиди парникових газів до об'єктів бухгалтерського обліку, розроблено класифікацію квот на викиди парникових газів).

#### **Матеріали конференцій:**

10. Кірейцева Г.В. Сталий розвиток України в реаліях сьогодення / Г.В. Кірейцева, О.В. Скиба // Сучасні проблеми екології та геотехнологій: тези доповідей VIII Всеукраїнської наукової конференції студентів, магістрів та аспірантів (м. Житомир, 23-24 березня 2011 р.) / Міністерство освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2011, – С. 164 (заг. обсяг 0,21 друк.арк., особисто автору належить 0,11 друк. арк.: розкрито основні переваги впровадження Концепції сталого розвитку).

11. Кірейцева А.В. Устойчивое развитие как альтернатива экономического роста / И.В. Замула, А.В. Кірейцева // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики: материалы международной науч.-практ. конференции, (г. Новополоцк, 2-3 июня 2011 р.) / Министерство образования республики Беларусь, Учреждение образования “Полоцкий государственный университет”. У 2-ух ч. – Новополоцк: ПГУ, 2011. – С. 67-69 (заг. обсяг 0,34 друк. арк., особисто автору належить 0,17 друк. арк.: розкрито основні проблеми забезпечення екологічної безпеки для стійкого розвитку економіки).

12. Кірейцева Г.В. Бухгалтерська звітність щодо екологічної діяльності: зарубіжний досвід / І.В. Замула, Г.В. Кірейцева // Інтеграційний вибір України: історія, сучасність, перспективи: матер. Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю, (м. Вінниця, 10 квітня 2012 р.) / Міністерство освіти і науки України, Вінницьк. інстит. економіки. – Вінниця: ВІЕ ТНЕУ. – 2012. – Том 2. – С. 134-136. (заг. обсяг 0,16 друк. арк., особисто автору належить 0,08 друк. арк.: проаналізовано нормативні та інформаційні характеристики звітності з обліку екологічної діяльності зарубіжних країн).

13. Кірейцева Г.В. Особливості відображення екологічної інформації в бухгалтерському обліку підприємства / Г.В. Кірейцева // Міжвузівська науково-практична конференція, присвяченої Дню науки: тези доповідей, (м. Житомир,

17-18 травня 2012 р.) / Міністерство освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – Т. II. – С. 202-203 (0,22 друк.арк.).

14. Кірейцева Г.В. Формування об'єктів бухгалтерського обліку за операціями з атмосферним повітрям / Г.В. Кірейцева // Економічні теорії як основа розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю: тези доповідей XI-ої Міжнародної наукової конференції, (м. Житомир, 18-20 жовтня 2012 р.) / Міністерство освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – С. 300-302. (0,17 друк.арк.).

15. Кірейцева Г.В. Витрати за операціями з атмосферним повітрям: сутність та ідентифікація / Г.В. Кірейцева // Сталий розвиток підприємств, регіонів, країн: тези доповідей I-ої Міжнародної наукової конференції, (м. Дніпропетровськ, 5-7 листопада 2012 р.) / Міністерство освіти і науки України, ДВНЗ “Національний гірничий університет” – Дніпропетровськ: НГУ, 2012. – Т. 2. – С. 116 – 117. (0,14 друк.арк.).

16. Кірейцева Г.В. Рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку екологічних витрат за операціями з атмосферним повітрям / Г.В. Кірейцева, О.В. Палій // Сучасні проблеми екології та геотехнологій: тези доповідей X-ої Всеукраїнської наукової конференції студентів, магістрів та аспірантів, (м. Житомир, 10-12 квітня 2013 р.) / Міністерство освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – С. 304-305 (заг. обсяг 0,21 друк. арк., особисто автору належить 0,15 друк. арк.: запропоновані рахунки бухгалтерського обліку для відображення екологічних витрат за операціями з охорони атмосферного повітря).

17. Кірейцева Г.В. Екологічні зобов'язання за операціями з атмосферним повітрям в бухгалтерському обліку підприємства / І.В. Замула, Г.В. Кірейцева // Всеукраїнська науково-практична on-line конференції аспірантів, молодих учених та студентів, присвячена Дню науки: тези доповідей, (м. Житомир, 15-17 травня 2013 р.) / Міністерство освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – Т. II. – С. 180-181. (заг. обсяг 0,18 друк. арк., особисто автору належить 0,09 друк. арк.: запропонована класифікація екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря).

18. Кірейцева А.В. Бухгалтерский учет экологических обязательств по операциям с атмосферным воздухом: опыт Украины / И.В. Замула, А.В. Кірейцева // Актуальные социально-экономические проблемы развития предпринимательства и права: сборник научных докладов международной профессорско-преподавательской и студенческой конференции, (г. Ростов-на-Дону, 25-26 апреля 2013 г.) / Московская академия предпринимательства при Правительстве Москвы. – Ростов-на-Дону: Ростовский-на-Дону филиал МАП при Правительстве Москвы, 2013. – С. 94-102 (заг. обсяг 1,00 друк. арк., особисто автору належить 0,51 друк. арк.: побудована класифікація екологічних зобов'язань по операціях з охорони атмосферного повітря).

19. Кірейцева Г.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності як

інструмент стійкого розвитку / І.В. Давидова, Г.В. Кірейцева, І.Г. Коцюба // Соціально-екологічні проблеми переходу до сталого розвитку: реалії та перспективи 21 століття: тези доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції, (м. Київ, 24-27 вересня 2013 р.) / Національний університет біоресурсів і природокористування України. – Київ: НУБІП, 2013. – С. 35–37 (заг. обсяг 0,1 друк. арк., особисто автору належить 0,05 друк. арк.: обґрунтовано необхідність ведення бухгалтерського обліку екологічної діяльності як інструменту стійкого розвитку).

20. Кірейцева Г.В. Документування екологічних зобов'язань за операціями з атмосферним повітрям / І.В. Замула, Г.В. Кірейцева // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління: тези виступів XII-ої Міжнародної наукової конференції, (м. Житомир, 24-25 жовтня 2013 р.) / Міністерство освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – С. 253-254 (заг. обсяг 0,17 друк. арк., особисто автору належить 0,08 друк. арк.: запропоновані первинні документи для відображення екологічних зобов'язань за операціями з охорони атмосферного повітря).

21. Кірейцева Г.В. Характеристика нормативно-правового забезпечення охорони атмосферного повітря / Г.В. Кірейцева, Ю.В. Лебедева // Всеукраїнська науково-практична on-line конференція аспірантів, молодих учених та студентів, присвячена Дню науки: тези доповідей, (м. Житомир, 14-16 травня 2014 р.) – Житомир: ЖДТУ, 2014. – Т. I. – С. 95-96 (заг. обсяг 0,19 друк. арк., особисто автору належить 0,1 друк. арк.: охарактеризовано нормативно-правове забезпечення охорони атмосферного повітря).

22. Кірейцева Г.В. Становлення концепції сталого розвитку / Г.В. Кірейцева, А.М. Шпортко // Екологічний розвиток країни в рамках Європейської інтеграції: тези Міжвузівської науково-практичної конференції студентів аспірантів і молодих учених, (м. Житомир, 28 травня 2014 р.) / Міністерство освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2014. – С. 78-79. (заг. обсяг 0,21 друк. арк., особисто автору належить 0,11 друк. арк.: зазначено основні етапи становлення Концепції сталого розвитку в Україні).

#### АНОТАЦІЯ

**Кірейцева Г.В. Бухгалтерський облік операцій з охорони атмосферного повітря. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2014.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку операцій з охорони атмосферного повітря. Удосконалено класифікацію об'єктів бухгалтерського обліку екологічної діяльності в частині операцій з охорони атмосферного повітря. Розроблено організаційно-методичні положення

бухгалтерського обліку екологічних витрат, екологічних зобов'язань, екологічних доходів за операціями з охорони атмосферного повітря. Обґрунтовано необхідність віднесення квот на викиди парникових газів до об'єктів бухгалтерського обліку, розроблено їх класифікацію і запропоновано методичку бухгалтерського обліку квот на викиди парникових газів. Встановлено необхідність відображення екологічної інформації підприємства про операції з охорони атмосферного повітря у звітності підприємства.

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, операції з охорони атмосферного повітря, екологічні витрати, екологічні зобов'язання, екологічні доходи, квоти на викиди парникових газів, екологічна звітність.

### **АННОТАЦІЯ**

**Кирейцева А.В. Бухгалтерський учет операций по охране атмосферного воздуха. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет Министерства образования и науки Украины, Житомир, 2014.

Диссертация посвящена обоснованию теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета операций по охране атмосферного воздуха. С целью организации бухгалтерского учета операций по охране атмосферного воздуха и формирования информации по предотвращению изменения климата предложен перечень объектов бухгалтерского учета, а именно: экологические расходы, экологические обязательства, экологические доходы по операциям по охране атмосферного воздуха и квоты на выбросы парниковых газов.

Усовершенствована классификация объектов бухгалтерского учета экологической деятельности в части операций по охране атмосферного воздуха. Так, предложена классификация экологических расходов по операциям по охране атмосферного воздуха по следующим признакам: по видам деятельности; по характеру воздействия на атмосферный воздух; по источникам финансирования. Классифицировать экологические обязательства по операциям по охране атмосферного воздуха предложено по происхождению на условные и реальные. Экологические доходы от операций с атмосферным воздухом предлагается классифицировать по происхождению на: условные и реальные, которые предложено распределять по видам производства. Квоты на выбросы парниковых газов предложено классифицировать по происхождению на целевую и избыточную квоту, которую предложено классифицировать по источнику поступления на государственную и квоту других стран. Предложенные классификации объектов по операциям по охране атмосферного воздуха позволяют организовать бухгалтерский учет экологических

расходов, доходов, обязательств и квот на выбросы парниковых газов и разработать методику их бухгалтерского учета с целью формирования достоверной информации об операциях по охране атмосферного воздуха.

Разработаны организационно-методические положения бухгалтерского учета экологических расходов, обязательств, доходов по операциям по охране атмосферного воздуха. С целью подготовки информации по экологическим расходам по операциям по охране атмосферного воздуха для внешних и внутренних пользователей разработан рабочий план счетов, первичные документы, сводные ведомости, внутреннюю отчетность. Предложен порядок отражения на счетах, в первичных документах, в сводных ведомостях экологических обязательств по операциям по охране атмосферного воздуха. Экологические доходы в практике ведения бухгалтерского учета специально не выделяются, что связано со сложностью их признания. В связи с этим предложен порядок отражения реальных доходов на счетах, в первичных документах, в сводных ведомостях. Разработана методика отображения экологических доходов от операций с атмосферным воздухом в бухгалтерском учете, что обеспечит формирование достоверных учетных данных о размерах и видах реальных экологических доходов от операций с атмосферным с целью управления экологической деятельностью предприятия.

Обоснована необходимость отнесения квот на выбросы парниковых газов к объектам бухгалтерского учета. Установлена сущность понятия "квоты на выбросы парниковых газов" (нематериальный актив в виде единиц сокращения выбросов парниковых газов в атмосферу в тоннах двуокиси углерода или эквивалентной массы другого парникового газа, который можно получить или приобрести с целью дальнейшей продажи заинтересованным сторонам для получения экономических выгод в будущем), что позволило разработать методику бухгалтерского учета квот на выбросы парниковых газов с целью формирования информации по операциям с квотами в рамках выполнения обязательств по Киотскому протоколу с целью предотвращения изменений климата.

Установлена необходимость отображения экологической информации предприятия об операциях по охране атмосферного воздуха в отчетности предприятия. Доказано, что отчетность по операциям по охране атмосферного воздуха является составляющей отчетности об экологической деятельности предприятия и является важным элементом устойчивого экономического развития предприятия. В связи с этим предложено в Примечания к годовой финансовой отчетности введение раздела "Охрана атмосферного воздуха и предотвращение изменений климата", где каждое предприятие должно раскрывать информацию о расходах, доходах и обязательствах по операциям по охране атмосферного воздуха, а также о движении квот на выбросы парниковых газов в рамках выполнения

обязательств по Киотскому протоколу на основе информации, содержащейся в таких разработанных формах внутренней отчетности как: Отчет об охране атмосферного воздуха и сохранении климата и Отчет о движении квот на выбросы парниковых газов. Полученная информация позволяет в полном объеме оценить ответственность предприятий перед обществом, работниками и акционерами.

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, операции по охране атмосферного воздуха, экологические расходы, экологические обязательства, экологические доходы, квоты на выбросы парниковых газов, экологическая отчетность.

### ABSTRACT

#### **Kireytseva G.V. Accounting operations of air protection. – Manuscript.**

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University of Ministry of education and science of Ukraine, Zhytomyr, 2014.

The thesis is devoted to the substantiation of theoretical concepts and develops practical recommendations to improve accounting operations of air protection. Improved classifications of environmental accounting activities of the operations of air protection. Organizational-methodical provision of accounting of environmental costs, environmental liabilities, environmental revenues from transactions with air protection. The necessity of assignment of quotas for greenhouse gas accounting objects developed their classification and the method of accounting quotas for greenhouse gas emissions that will provide accurate and timely information on their revenues and sales in the framework of the Kyoto commitments. Established the need to display environmental information about company operations with air protection in the statements.

*Keywords:* accounting, operations with air protection, environmental costs, environmental liability, environmental income quotas for greenhouse gas emissions, environmental reporting.

Підписано до друку 10.10.2014 р. Формат 60×90 1/16.

Папір друк. Друк офс.

Гарнітура Times New Roman. Ум. друк. арк. 0,9.

Наклад 100. Зам. № 572.

Віддруковано з готових оригіналів-макетів автора  
у Житомирському державному технологічному університеті  
вул. Черняхівського, 103, Житомир, 10005

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи ЖТ № 08 від  
26.03.2004 р.