

УДК 657

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ДЖЕРЕЛО ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ОБЧИСЛЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ

Б.М. Занько

кандидат економічних наук

доцент кафедри бухгалтерського обліку

Національний університет Державної податкової служби України

Обґрунтовано необхідність накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації, що використовується для обчислення екологічного податку, склад якої зумовлений вимогами податкового законодавства.

Ключові слова: *бухгалтерський облік екологічного податку, витрати, джерела забруднення, екологічний податок, забруднювальні речовини.*

Ведення суб'єктами підприємства господарської діяльності часто спричинює забруднення навколишнього природного середовища. Якщо забруднювальні речовини викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення (наприклад, газовими котлами), то юридичні особи, під час провадження діяльності яких на території України здійснюються такі викиди, зобов'язані обчислювати їхній об'єм сплачувати екологічний податок. Отже, таким особам необхідна інформація, за допомогою якої вони зможуть виконати зобов'язання перед державою щодо обчислення, декларування та сплати екологічного податку.

Саме тому актуальним є дослідження складу інформації, яка використовується для обчислення екологічного податку відповідно до вимог податкового законодавства, та обґрунтування необхідності накопичувати її в системі бухгалтерського обліку.

Основні аспекти бухгалтерського обліку як джерела інформації для прийняття управлінських рішень у своїх працях розглядали М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Т.В. Давидюк, Н.М. Марченко, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузмінський, О.В. Лишиленко, В.Г. Лінник, Н.М. Малюга, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, В.Г. Швець, В.О. Шевчук, М.Г. Чумаченко та інші науковці.

Віддаючи належне науковим напрацюванням цих учених, слід зазначити, що питання необхідності накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації, яка використовується для обчислення екологічного податку, розглянуто не в повною мірою, а тому потребує подальшого наукового дослідження. Тому в цій статті обґрунтовано необхідність накопичення в системі бухгалтерського обліку саме такої інформації, до вимог податкового законодавства.

Охорона навколишнього природного середовища є загальнодержавною справою, що відображено в законодавстві України. Навколишнє природне середовище як сукупність природних і природно-соціальних умов та процесів, природні ресурси, як залучені в господарський обіг, так і невикористовувані в економіці в даний період (земля, надра, води, атмосферне повітря, лісова та інша рослинність, тваринний світ), ландшафти та інші природні комплекси підлягають державній охороні і регулюванню використання на території України, що установлено ст. 5 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» [1].

Бухгалтери, які накопичують та оброблюють повну інформацію про діяльність підприємства, створюють передумови для прийняття керівництвом обґрунтованих управлінських рішень, у тому числі спрямованих на охорону навколишнього природного середовища, якщо ці дані правдиві і неупереджені. Як стверджує Л.І. Максимів, «для того щоби підприємство могло налагодити ефективний менеджмент екологічних вимог, витрат і перелічених вище переваг, потрібна ціла низка нових кваліфікацій у таких сферах, як охорона довкілля, бухгалтерський облік і фінанси, маркетинг і робота з громадськістю та якість управління загалом. При цьому обліковці відіграють специфічну роль, яка ґрунтується на доступі й розумінні ними грошових потоків підприємства та інших фінансових даних, на кваліфікації, яка дає їм можливість змінювати або ж перевіряти якість цієї інформації, а також спроможності використовувати цю інформацію як вихідну базу для прийняття фундаментальних економічних рішень в інвестиційних процесах, бюджетуванні і стратегічному плануванні» [1, с. 139].

Установлення екологічного податку є одним із основних принципів охорони навколиш-

нього природного середовища, що встановлено п. «л» ст. 3 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» [11].

Завдяки існуванню екологічного податку вдається певною мірою компенсувати негативні наслідки, які завдаються природі забрудненням. Так, В.А. Фостолович та А.С. Возик звертають увагу на те, що «саме через механізм економічного мотивування, стимулювання та оподаткування можна змусити господарюючі суб'єкти, що забруднюють навколишнє природне середовище, вдаватися або до екологічно конструктивних змін у технології виробництва, або до компенсації шкоди, яка завдається їхньою природоруйнівною діяльністю» [12, с. 176].

Відповідно до п. 240.1 ст. 240 Податкового кодексу України [8], платниками екологічного податку є, зокрема, юридичні особи, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

1) викиди забруднювальних речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;

2) скиди забруднювальних речовин безпосередньо у водні об'єкти;

3) розміщення відходів (крім розміщення окремих видів /класів/ відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях /об'єктах/ суб'єктів господарювання);

4) утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);

5) тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Крім того, згідно з п. 240.2 ст. 240 Податкового кодексу України [8], платниками екологічного податку є, зокрема, юридичні особи, які здійснюють викиди забруднювальних речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення в разі використання ними палива.

У бухгалтерському обліку екологічний податок у загальному випадку відображається згідно з п. 18 П(С)БО 16 «Витрати» [9], в якому встановлено, що податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг) належать до адміністративних витрат. За таких умов нарахування екологічного податку, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5], відображається за дебетом рахунків 92 «Адміністративні витрати» або 23 «Виробництво». Проте залежно від функціо-

нального призначення об'єктів, які спричинюють забруднення навколишнього природного середовища, та з урахуванням інших обставин діяльності підприємства екологічний податок може бути нарахований і за дебетом інших рахунків — 91 «Загальноновиробничі витрати», 93 «Витрати на збут» тощо.

Об'єктом та базою оподаткування екологічним податком відповідно до п. 242.1 ст. 242 Податкового кодексу України [8], є:

1) обсяги та види забруднювальних речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;

2) обсяги та види забруднювальних речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;

3) обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;

4) обсяги та види палива, в тому числі виробленого з давальницької сировини, реалізованого або ввезеного на митну територію України податковими агентами, крім:

- обсягів палива, вивезених з митної території України в митних режимах експорту або реекспорту та/або переробки на митній території України, засвідчених належно оформленою митною декларацією;

- мазуту та пічного палива, що використовуються в процесі виробництва тепло- та електроенергії;

5) обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їхніми виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

6) обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

Відповідно до ч. 2 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10], податкова звітність повинна ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку. Враховуючи це, розглянемо особливості накопичення в бухгалтерському обліку інформації, що буде використана для обчислення екологічного податку.

Як уже було сказано, обсяги та види забруднювальних речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, є об'єктом та базою оподаткування екологічним податком відповідно до п. 242.1 ст. 242 Податкового кодексу України [8]. Враховуючи це, для визначення правильної суми екологічного податку підприємству необхідно мати інформацію

як про обсяги, так і про види забруднювальних речовин, які були викинуті в атмосферне повітря протягом звітного періоду стаціонарними джерелами забруднення (наприклад, котлом або котельною).

Проте на практиці накопичити в системі бухгалтерського обліку необхідну інформацію для точного обчислення екологічного податку досить складно. Це пов'язано з тим, що виникають об'єктивні труднощі при визначенні точних обсягів та видів викинутих забруднювальних речовин, наприклад, через димову трубу котельної, яка працює на природному газі. Як зазначає з цього приводу О. Голенко, «точно визначити фактичну величину викидів можливо тільки шляхом безперервних прямих вимірів протягом усього опалювального періоду. Обсяг викидів істотно залежить як від складу самого газу (тобто з якого родовища його отримано), так і від конструкції, а також режиму роботи котла (співвідношення температури довколишнього повітря і бажаного «градуса» в приміщенні)» [3, с. 19].

Оскільки здійснювати протягом звітного періоду безперервні прямі вимірювання викидів з димової труби працюючої на природному газі котельної складно, то на практиці обсяги та види забруднювальних речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, можна розрахувати за спеціальною методикою. Так, підприємство може застосовувати Галузеву методикою розрахунку шкідливих викидів, які надходять від теплогенеруючих установок комунальної теплоенергетики України [2], що призначена, зокрема, як для прогнозування та оцінки обсягів викидів забруднювальних речовин, так і для проведення інвентаризації викидів, видів та обсягів цих речовин. У цьому документі також наведено формули, за допомогою яких визначають види та обсяги забруднювальних речовин, які викидаються в атмосферне повітря.

Якщо звернутися до розд. 4 Галузевої методики розрахунку шкідливих викидів, які надходять від теплогенеруючих установок комунальної теплоенергетики України [2], то можна зробити висновок, що для визначення видів та обсягів забруднювальних речовин, які викидаються в атмосферне повітря внаслідок спалювання газу в котлі або котельній, необхідно зібрати інформацію щодо:

- кількості (маси або об'єму) спаленого природного газу;
- індивідуальних характеристик природного газу;
- категорії теплосилової установки та її індивідуальних характеристик;

- технології спалювання природного газу та конкретних характеристик процесу спалювання;

- заходів щодо зниження викидів забруднюючої речовини, які застосовує підприємство.

Здійснені підприємством заходи щодо зниження викидів забруднювальної речовини (наприклад, установлення фільтрів, які зменшують кількість шкідливих викидів в атмосферу) дають змогу не лише зберегти екологію, зменшити суму екологічного податку, що сплачується до бюджету. На екологічний податок як стимулюючий фактор для природоохоронної діяльності підприємства звертає увагу Г.В. Кірейцева. Вона вважає, що «...величина екологічного податку (збору) за допустимі викиди, скиди забруднювальних речовин і за розміщення відходів та штрафні санкції за понаднормативні викиди, скиди залежать від ефективності екологічної діяльності підприємства і, в свою чергу, є її спонукальним мотивом» [6, с. 70].

Для розрахунку показників видів та обсягів забруднювальних речовин, які викидаються в атмосферне повітря внаслідок спалювання газу, важливе значення має те, з якого саме газопроводу надходить природний газ, оскільки від цього залежать характеристики цього палива. У таблиці В.1 Додатка В до Галузевої методики розрахунку шкідливих викидів, які надходять від теплогенеруючих установок комунальної теплоенергетики України [2], наведено орієнтовний склад (об'ємні частки в сухому газі, %), теплоту згоряння та густину природного газу, який постачається з двох газопроводів: Уренгой–Ужгород та Середня Азія–Центр.

Щоб прийняти обґрунтовані рішення, які стосуються в тому числі й сплати податків, керівництво підприємства має бути забезпечене різнобічною і достовірною обліковою інформацією. Так, П.О. Куцик зауважує, що «... облікова інформація, яка формується в середовищі сучасних інформаційних систем та під впливом інформаційних технологій, являє собою складний та об'ємний контент, що використовується для прийняття рішень у сфері корпоративного управління» [7, с. 54].

Голубка Я. акцентує увагу на тому, що «використання норм бухгалтерського обліку в чинному податковому законодавстві не тільки визначає розмір податкових платежів, часто робить і непрямий вплив на величину самих особливостей ведення бухгалтерського обліку» [4 с. 268]. Отже, в системі бухгалтерського обліку, особливо в такій його підсистемі, як податковий облік, слід накопичувати фінан-

сову і нефінансову інформацію, яка буде використана при виконанні вимог податкового законодавства (зокрема, при обчисленні суми податків).

Таким чином, для визначення обсягів та видів забруднювальних речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, в системі бухгалтерського обліку слід накопичити інформацію щодо кількості та індивідуальних характеристик спаленого природного газу та відповідні дані, необхідні для проведення обчислень щодо положень Галузевої методики розрахунку шкідливих викидів, які надходять від теплогенеруючих установок комунальної теплоенергетики України [2].

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дало змогу дійти таких висновків.

1. Підприємствам, які здійснюють експлуатацію котлів та котельних, що працюють на природному газі, для обчислення екологічного податку необхідно мати докладну інформацію щодо викидів забруднювальних речовин в атмосферне повітря, які виникають внаслідок експлуатації стаціонарних джерел забруднення. Обсяги та види забруднювальних речовин, що викидаються в атмосферу, можуть бути визначені за Галузевою методикою розрахунку шкідливих викидів, які надходять від теплогенеруючих установок комунальної теплоенергетики України [2].

2. У системі бухгалтерського обліку для правильного розрахунку екологічного податку таким підприємствам слід накопичувати інформацію щодо кількості спаленого природного газу, індивідуальних характеристик цього палива, категорії теплосилової установки та її індивідуальних характеристик, технології спалювання природного газу та конкретних характеристик процесу спалювання, а також заходів щодо зниження викидів забруднювальної речовини, яких вживає підприємство.

Питання накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації, яка стосується об'єктів та баз оподаткування екологічним податком (обсягів та видів забруднювальних речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами або скидаються безпосередньо у водні об'єкти, обсягів та видів /класів/ розміщених відходів, що розміщуються на власних територіях /об'єктах/ суб'єктів господарювання тощо), є актуальним і до кінця не вирішеним, а тому потребує подальшого наукового дослідження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика: [колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас]. — Дніпропетровськ: ФОП С.І. Дробязко, 2014. — Т. 1 — 216 с.
2. Галузева методика розрахунку шкідливих викидів, які надходять від теплогенеруючих установок комунальної теплоенергетики України, затверджена наказом Міністерства будівництва, архітектури та житлово-комунального господарства України від 16.03.2006 р. № 67 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.uazakon.com>
3. *Голенко О.* Канари у вашому офісі: ціна питання — опалювальний котел / О. Голенко // Податки та бухгалтерський облік. — 2014. — № 62. — С. 17–23.
4. *Голубка Я.* Податкові наслідки впровадження Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в Україні / Я. Голубка // Економічний аналіз. — 2008. — № 3. — С. 268–270.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. за № 291 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
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. — 2012. — № 3 (61). — С. 67–73.
7. *Куцик П.О.* Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П.О. Куцик // Облік і фінанси. — 2013. — № 4. — С. 52–59.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджена наказом Міністерства фінансів України 31.12.1999 р. за № 318 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
11. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25.06.1991 р. № 1264-XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
12. *Фостолович В.А.* Суть екологічного податку в економіці природокористування / В.А. Фостолович, А.С. Возик // Зб. наук. праць Вінниць. нац. аграр. ун-ту (ВНАУ). — Серія: Економічні науки. — 2012. — № 4. — С. 175–180.