

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЧИСЛЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ

Б.М. Занько

*кандидат економічних наук, доцент
доцент кафедри бухгалтерського обліку*

Університет державної фіскальної служби України

Обґрунтовано необхідність накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації, що використовується для обчислення екологічного податку на розміщення суб'єктом господарювання відходів.

Ключові слова: *бухгалтерський облік екологічного податку, відходи, розміщення відходів, екологічний податок, утилізація відходів.*

У сучасному світі проблема утилізації відходів набула глобального значення. Внаслідок ведення господарської діяльності також утворюються відходи, в тому числі й такі, які можуть вкрай негативно впливати на навколишнє природне середовище. Згідно з чинним податковим законодавством, суб'єкти господарювання (СГ), які розміщують на територіях відходи, зобов'язані сплачувати екологічний податок. Проте щоб правильно обчислити суму екологічного податку, такі суб'єкти господарювання повинні мати у своєму розпорядженні відповідну фінансову та нефінансову інформацію, яка стосується різних аспектів, пов'язаних із розміщенням відходів.

Тому актуальним є дослідження складу інформації, яка використовується для обчислення екологічного податку на розміщення суб'єктом господарювання відходів.

Основні аспекти бухгалтерського обліку як джерела інформації для прийняття управлінських рішень у своїх працях розглядали М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Т.В. Давидюк, Н.М. Марченко, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, 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 вчені.

Відаючи належне науковим напрацюванням цих учених, слід відзначити, що питання обліково-аналітичного забезпечення обчислення екологічного податку, який суб'єкт господарювання має сплатити на розміщення відходів, розглянуто не повною мірою й потребує подальшого наукового дослідження.

Метою статті є обґрунтування необхідності накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації, яка використовується для обчислення екологічного податку при розміщенні суб'єктом господарювання відходів.

Установлення екологічного податку є одним із основних принципів охорони навколишнього природного середовища, що визначено п. «л» ст. 3 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» [1].

Наявність у системі оподаткування екологічного податку є одним з економічних чинників, який спонукає суб'єктів господарювання до дотримання екологічних стандартів та збереження навколишнього природного середовища при веденні господарської діяльності. Як зазначають В.А. Фостолович та А.С. Возик, «саме через механізм економічного мотивування, стимулювання та оподаткування можливо змусити господарюючі суб'єкти, які забруднюють навколишнє природне середовище, вдаватися або до екологічно конструктивних змін у технології виробництва, або до компенсації шкоди, яка завдається їхньою природоруйнівною діяльністю» [2, с. 176].

Суб'єкти господарювання, під час провадження діяльності яких на території України здійснюються розміщення відходів (крім розміщення окремих видів/класів відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях/об'єктах суб'єктів господарювання), є платниками екологічного податку, що встановлено п. 240.1 ст. 240 Податкового кодексу України [3].

З'ясуємо значення терміна «відходи». Відповідно до ст. 1 Закону «Про відходи», відходи — це будь-які речовини, матеріали та предмети, що утворилися в процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція), що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їх утворення чи виявлення і від яких їхній власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення [4].

Згідно зі ст. 8 Закону «Про відходи», відходи є об'єктом права власності. Право власності на відходи може переходити від однієї особи до іншої в порядку, передбаченому законом [4].

У випадку розміщення відходів об'єктом та базою оподаткування екологічним податком, згідно з п. 242.1 ст. 242 Податкового кодексу України, є 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 [3]. Таким чином, на суму екологічного податку впливає не лише обсяг, й вид (клас) відходів, які розміщуються суб'єктом господарювання.

Визначення терміна «розміщення відходів» наведено в пп. 14.1.223 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України. Згідно з цим визначенням, під розміщенням відходів розуміється постійне (остаточне) перебування або захоронення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах (місцях розміщення відходів, сховищах, полігонах, комплексах, спорудах, ділянках надр тощо), на використання яких отримано дозволу уповноважених органів [3].

При веденні господарської діяльності у підприємстві можуть утворюватися також зворотні відходи. Відповідно до п. 2.13 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, зворотні відходи виробництва — це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням. Прикладами відходів виробництва можуть бути стружка, обрубки металу, обрізки тканини тощо [5]. Якщо у підприємства утворилися та зберігаються зворотні відходи, що призначені для використання у виробництві або реалізації іншим особам, у тому числі як вторинна сировина, то такі відходи не є об'єктом оподаткування екологічним податком.

Сказане підтверджується також роз'ясненнями фахівців Державної фіскальної служби України. Так, у категорії 120.01 Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу знаходимо відповідь на запитання «Чи є платниками екологічного податку СГ за розміщення відходів, які утворилися в процесі їхньої діяльності та продаються як товар або використовуються у власному виробництві, у т.ч. металобрухт?». У цій відповіді, зокрема, стверджується, що «суб'єкти господарювання

не є платниками екологічного податку за відходи, які утворилися в процесі їхньої діяльності та продаються як товар або використовуються у власному виробництві, у т.ч. металобрухт» [6].

Зворотні відходи, отримані в процесі виробництва, які визнаються активом та віднесені до складу інших матеріалів, у бухгалтерському обліку відображаються за дебетом субрахунка 209 «Інші матеріали», що встановлено Інструкцією № 291 [7].

Крім зворотних відходів, у суб'єктів господарювання можуть утворюватися безповоротні відходи. Ці відходи не можна використати в господарській діяльності (вони вже непридатні для використання у виробництві, їх не можна реалізувати), тому їх не відображують у бухгалтерському обліку як активи.

Якщо підприємство розміщує на власній території безповоротні відходи, які не можуть бути використані в господарській діяльності, в тому числі і як вторинна сировина, то, згідно з п. 240.1 ст. 240 Податкового кодексу України, таке підприємство є платником екологічного податку.

Підприємство може також тимчасово розміщувати безповоротні відходи на власній території. При відповіді на запитання «Чи є платниками екологічного податку СГ, які тимчасово розміщують відходи, в тому числі небезпечні відходи (акумулятори, шини, люмінесцентні лампи тощо)?», фахівці Державної фіскальної служби України в категорії 120.01 Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу роз'яснили, що «суб'єкти господарювання, які здійснюють тимчасове розміщення (зберігання) відходів, у тому числі небезпечних (акумулятори, шини, люмінесцентні лампи тощо), є платниками екологічного податку в разі відсутності в них договору на видалення та утилізацію відходів, у якому визначаються терміни передачі відходів на утилізацію та захоронення» [6].

Чинне законодавство вимагає, щоб суб'єкти господарювання вели облік відходів. Згідно з п. «г» ст. 17 Закону «Про відходи», суб'єкти господарської діяльності у сфері поводження з відходами зобов'язані на основі матеріально-сировинних балансів виробництва виявляти й вести первинний поточний облік кількості, типу і складу відходів, що утворюються, збираються, перевозяться, зберігаються, обробляються, утилізуються, знешкоджуються та видаляються, і подавати щодо них статистичну звітність у встановленому порядку [4].

Для обчислення суми екологічного податку підприємству потрібно мати достовірну облікову інформацію щодо об'єкта та бази оподаткування. Як відзначає П.О. Куцик, «...облікова інформація, що формується в середовищі

сучасних інформаційних систем та під впливом інформаційних технологій, являє собою складний та об'ємний контент, який використовується для прийняття рішень у сфері корпоративного управління» [8, с. 54].

Можна погодитися з Т.В. Бочулею щодо того, що «облікова інформація розглядається в різних аспектах, серед яких домінує отримання підсумкових даних для визначення результатів діяльності підприємства» [9, с. 9]. Разом з тим облікова інформація має важливе значення також для визначення сум податків, які сплачуються платниками згідно з чинним податковим законодавством.

Облікова інформація щодо відходів формується значною мірою на підставі даних їхнього первинного обліку. Первинний облік відходів ведеться відповідно до типових форм первинної облікової документації (картки, журнали, анкети) з використанням технологічної, нормативно-технічної, планово-економічної, бухгалтерської та іншої документації [10].

При відображенні в обліку безповоротних відходів, з яких слід сплачувати екологічний податок, важливо відразу правильно вибрати відповідну одиницю вимірювання. Суб'єкти господарювання при веденні обліку безповоротних відходів можуть застосовувати різні одиниці вимірювання об'єму, наприклад, кубічні дециметри (літри) або кубічні метри. Проте, відповідно до п. 246.2 ст. 246 Податкового кодексу України, ставка екологічного податку для відходів I–IV класів небезпеки встановлена в гривнях за 1 т таких відходів. Крім того, при відповіді на запитання «Як заповнюється Додаток 3 «Розрахунок за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах» до Податкової декларації екологічного податку?» фахівці Державної фіскальної служби України у категорії 120.05 Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу роз'яснили, що в Додатку 3 до Податкової декларації екологічного податку фактичний обсяг розміщення відходів слід зазначати «в тоннах (заокруглення значення цього показника здійснюється до трьох десяткових знаків за загальноновстановленими правилами)» [6]. Таким чином, безповоротні відходи I–IV класів небезпеки, з яких сплачується екологічний податок, платникам доцільно відображати в обліку в такій одиниці вимірювання маси, як кілограм, щоб можна було точно відобразити об'єкт оподаткування в Додатку 3 до Податкової декларації екологічного податку.

Проте в деяких випадках при розміщенні надзвичайно небезпечних відходів слід застосовувати ставки екологічного податку, які установлені в розрахунку не за тонну, а за оди-

ницю відходів. Це стосується, зокрема, таких відходів, як люмінесцентні лампи, обладнання, що містить ртуть, тощо.

При обчисленні екологічного податку суб'єкт господарювання повинен також мати у своєму розпорядженні нефінансову інформацію, яка характеризує місце (зону) розміщення відходів. Це зумовлено тим, що при розміщенні відходів в окремих місцях можуть застосовуватися коефіцієнти до ставок екологічного податку, що в разі збільшують нараховану суму цього податку.

Наприклад, відповідно до ст. 246 Податкового кодексу України, в 3 рази збільшуються ставки екологічного податку:

– за розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів;

– якщо відходи розміщено в навколишньому природному середовищі в межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж [3].

При відображенні в бухгалтерському обліку екологічного податку слід врахувати, зокрема, норми п. 18 П(С)БО 16 «Витрати», 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 [11].

Таким чином, система бухгалтерського обліку, а також його підсистема — податковий облік — мають містити всю необхідну інформацію щодо операцій з відходами, внаслідок здійснення яких виникає податкове зобов'язання зі сплати екологічного податку.

ВИСНОВКИ

1. Суб'єкти господарювання, які здійснюють операції з відходами, що призводять до виникнення податкового зобов'язання зі сплати екологічного податку, для обчислення цього податку повинні мати вичерпну інформацію щодо обсягів та видів (класів) відповідних відходів, їхніх кодів, місця (зони) розміщення відходів (у межах населеного пункту або на певній відстані від нього), характеристики звалища (забезпечує це звалище чи ні повне виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів) тощо.

2. Основним джерелом інформації, необхідної підприємству для обчислення екологічного податку, є дані бухгалтерського обліку. При обчисленні податкового зобов'язання з екологічного податку може використовуватися як фінансова, так і нефінансова інформація.

Питання обліково-аналітичного забезпечення обчислення екологічного податку є актуальним і до кінця невирішеним, а тому потребує подальшого наукового дослідження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25.06.1991 р. № 1264-ХІІ: [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної ради України. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1264-12/page>.
2. Фостолович В.А. Суть екологічного податку в економіці природокористування / В.А. Фостолович, А.С. Возик // Збірний науковий праць Вінницького національного аграрного університету. — 2012. — № 4. — С. 175–180. — «Серія: Економічні науки».
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI: [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної ради України. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
4. Про відходи: Закон України від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР: [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної ради України. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/187/98-%D0%B2%D1%80>.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/2cid04693.html>.
6. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс Державної фіскальної служби України: [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт інформаційно-довідкового департаменту ДФС. — Режим доступу: <http://zir.sfs.gov.ua/main/bz/view/?src=ques>.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291: [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної ради України. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
8. Куцик П.О. Концептуальні підходи до розгляду інформаційних систем обліку в корпоративному управлінні / П.О. Куцик // Облік і фінанси. — 2013. — № 4. — С. 52–59.
9. Бочуля Т.В. Обліково-аналітична інформація в контексті фінансової стратегії підприємства / Т.В. Бочуля // Облік і фінанси. — 2013. — № 4. — С. 8–14.
10. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-небезпечні відходи «Звіт про утворення, оброблення та утилізацію відходів I–III класів небезпеки», затверджена наказом Державного комітету статистики України від 24.10.2006 р. № 494: [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної ради України. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1195-06>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318: [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної ради України. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

Новини Новини

Новини • Новини • Новини

ЗАБОРОНА ПОЛЮВАТИ НА ЛОСЯ

3 лютого, Міністр екології та природних ресурсів Остап Семерак підписав Наказ «Про заборону полювання на лося». Документом встановлюється заборона полювання на лося європейського (*Alces alces*) на всій території України строком на 25 років.

Водночас Державна екологічна інспекція України отримала доручення забезпечити державний контроль за дотриманням режиму цієї заборони. Документом також передбачено розробку програми відтворення популяції лося європейського (*Alces alces*) в Україні та забезпечення проведення необхідних досліджень і моніторингу стану його популяції за участю науковців.