

Петренко А. В.,
студентка III курсу групи 31Б;
науковий керівник:
Цюцюра Л. Г.,
викладач циклової комісії «Облік і оподаткування»;
Ржшцівський індустріально-педагогічний фаховий коледж (м.Ржшців)

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ З ОХОРОНИ ПРИРОДИ У ПІДПРИЄМНИЦЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Господарська діяльність історично на всіх рівнях і у всіх проявах – як би ми цього не хотіли – здійснює забруднення довкілля. У процесі діяльності людини забруднюється навколишнє середовище, повітря, природні ресурси. З роками і віками рівень забрудненості досяг катастрофічних наслідків. Фактично на планеті утворилась загрозлива кризова ситуація.

Однією з основних причин екології справедливо називають збільшення об'єму і розмірів викидів та відходів. Не меншою бідою і причиною забруднення є використання недосконалих технологій. Не відпрацьований механізм, який би контролював і обмежував підприємства в забрудненні навколишнього середовища [14].

При організації та веденні бухгалтерського обліку екологічних витрат у теорії і на практиці виникають такі основні проблеми:

1. Екологічні витрати цехів входять до складу виробничих витрат цехів і в бухгалтерському обліку відокремлено не відображаються.
2. Поточні витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням очисних споруд, групуються на відповідних рахунках без виокремлення екологічної діяльності.
3. Поточні витрати на використання пристосувань екологічного характеру, що безпосередньо вбудовані в технологічний процес, не піддаються локалізації.
4. Неможливість визначення величини екологічних витрат на запобігання наслідкам забруднення і збереження довкілля, а також витрат на ліквідацію наслідків забруднення в сукупності всіх витрат підприємства.
5. Капітальні інвестиції в екологічну діяльність суб'єктів господарювання не виокремлюються із загальної сукупності витрат у бухгалтерському обліку.

Функції бухгалтерського обліку в екологічній діяльності підприємства забезпечують контроль за витратами, здійснюють менеджмент та контролюють природоохоронні заходи, дають інформацію як поточну, так і звітну.

До об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю суб'єктів діяльності, І. В. Замула відносить: природно-ресурсний потенціал, генетично модифіковані організми, відходи виробництва, необоротні активи природоохоронного призначення, екологічні зобов'язання, екологічні доходи, екологічні витрати, фінансові результати від екологічної діяльності [4, с. 4].

В Україні відсутня законодавчо регламентована загальна концепція з ідентифікації та обліково-аналітичного відображення екологічних витрат суб'єктами господарювання з метою запобігання (мінімізації) негативного впливу діяльності підприємств на навколишнє середовище. Чинним законодавством (Податковий кодекс, П(С)БО 9, 11, 16) передбачено відмежоване і безсистемне ведення обліку окремих складових екологічних витрат. Зокрема, Податковим кодексом України [8] передбачено нарахування та сплату екологічного податку (за забруднення пересувними і стаціонарними джерелами) та орендної плати за використання відповідних видів природних ресурсів, добування корисних копалин.

П(С)БО 9 «Запаси» [10] визначає поняття та специфіку відображення зворотних відходів при розрахунку собівартості продукції, розкрито особливості їх оцінювання при повторному використанні.

П(С)БО 11 «Зобов'язання» [11] визначає базові критерії оцінки зобов'язань, які можуть застосовуватись і до екологічних зобов'язань (збереження стану навколишнього середовища).

П(С)БО 16 «Витрати» [12] регламентує порядок і перелік витрат, у складі яких є окремі елементи екологічних витрат. Зокрема, у складі виробничих витрат – витрат на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього середовища; інших витрат операційної діяльності – витрати на сплату штрафних санкцій за забруднення навколишнього середовища.

Незабезпечення цілісності та системності відображення екологічних витрат в обліку пояснюється відсутністю загальнодержавної концепції їхнього формування та методики їх включення в систему бухгалтерських рахунків та звітності.

Для визначення порядку та особливостей відображення в обліку екологічних витрат промислових підприємств необхідно визначити їхній склад. Ідентифікуючи екологічні витрати, доречно використовувати їх поділ на дві агреговані групи, який запропонували О. Павликівська та В. Папінко [2]: витрати, пов'язані з причинами забруднення, та витрати, зумовлені наслідками. Для забезпечення аналітичності обліку зазначені укрупнені групи екологічних витрат необхідно конкретизувати. Сума таких витрат у більшості підприємств значна, але сьогодні бухгалтерський облік екологічних витрат ведеться безсистемно, вони не виокремлюються із загальної сукупності витрат. Це призводить до відсутності достовірних облікових даних про розміри, напрями та види природоохоронних витрат підприємств, чого і неможливо зробити при існуючій організації.

Визначено основні групи екологічних витрат промислових підприємств:

- 1) витрати на створення очисних об'єктів (споруди, установки (фільтри)), їх обслуговування;
- 2) витрати за використання водних ресурсів (у межах і понад ліміт);
- 3) компенсаційні витрати (працівникам за шкідливі умови праці; населенню, яке проживає на екологічно-небезпечних територіях);

- 4) витрати з ліквідації наслідків завданих стихійним лихом чи катастрофою;
- 5) витрати на розміщення та утилізацією небезпечних речовин;
- 6) витрати із сплати штрафів за забруднення навколишнього середовища;
- 7) витрати із забруднення атмосфери (стаціонарними та пересувними засобами);
- 8) витрати, пов'язані з ліквідацією джерел забруднення;
- 9) витрати на озеленення власних та прилеглих до підприємства територій.

Наведені групи екологічних витрат можуть уточнюватися (доповнюватися, виключатися); деталізація екологічних витрат у розрізі наведених груп залежить від галузевої приналежності та виробничо-господарських особливостей (використовуваної технології виробництва, застосовуваних джерел енергії, тощо) підприємства.

Основними проблемами, які впливають формування бухгалтерського обліку екологічних витрат вітчизняними промисловими підприємствами, є:

- відображення екологічних витрат виробничих (основних і допоміжних) підрозділів підприємства здійснюється у складі виробничих та загальновиробничих витрат, без їх виокремлення на відповідних аналітичних рахунках;
- поточні екологічні витрати на ремонт очисних споруд, установок, відображаються у складі поточних витрат (виробничих, загальновиробничих) відповідно до місць їх знаходження;
- капітальні екологічні витрати збільшують первісну вартість об'єктів основних засобів у місцях їх використання, і відображаються в складі загальних капітальних інвестицій без фіксації їхньої екологічної складової;
- витрати на використання альтернативної енергії, безвідходних чи маловідходних технологій не відображаються як екологічні.

На основі поданого групування витрат, а також узагальнення наведених у спеціалізованій бухгалтерській літературі підходів до відображення екологічних витрат, у таблиці подано облікове відображення витрат з урахуванням вимог інструкції про використання Плану рахунків [5].

З наведеної в табл. 1 інформації видно, що чинний план рахунків не передбачає використання окремого рахунку для відображення екологічних витрат підприємства, що, своєю чергою, ускладнює узагальнення інформації про їхню величину і динаміку з метою визначення альтернативних напрямків їх зниження. Необхідність забезпечити комплексність обліку екологічних витрат підприємств потребує розробки концептуальних засад їх відображення в обліку на законодавчому рівні.

Синтетичний облік екологічних витрат має формуватися, враховуючи галузеві особливості та індивідуальні виробничо-господарські характеристики діяльності самого підприємства. Об'єкти аналітичного обліку залежать від ступеня впливу суб'єкта господарювання на навколишнє природне середовище

і напрямів здійснюваної екологічної діяльності. В основу вибору об'єктів аналітичного обліку екологічних витрат запропоновано покласти розроблену класифікацію з деталізацією кожного виду витрат [3, с. 339].

Оскільки екологічні витрати відображаються в обліку лише в складі витрат виробничих, загальновиробничих та інших операційних витрат, у звітності вони відображаються в складі загальних статей.

Для цілей бухгалтерського обліку екологічні витрати групують на рахунках за видами діяльності (операційні, інвестиційні, фінансові).

Облік екологічних операційних витрат. До синтетичного рахунку 23 «Виробництво» відкривають субрахунок 231 «Витрати на охорону навколишнього середовища», а до нього відкривають аналітичні рахунки 2311 «Витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням очисних споруд» та 2312 «Витрати, пов'язані зі здійсненням контролю за експлуатацією очисних споруд» [9, с. 4].

Для **обліку екологічних витрат** на запобігання і ліквідацію наслідків забруднення до субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» відкривають аналітичний рахунок першого порядку 9491 «Інші операційні витрати екологічної діяльності», а вже до нього слід відкрити аналітичні рахунки другого порядку 94911 «Витрати на запобігання забрудненню навколишнього середовища» та 94912 «Витрати на ліквідацію наслідків забруднення навколишнього середовища».

Облік екологічних інвестиційних витрат. Для удосконалення ведення бухгалтерського обліку капітальних інвестицій на охорону навколишнього середовища до існуючого субрахунку 151 «Капітальне будівництво» відкривають аналітичні рахунки залежно від напрямку діяльності і характеру витрат: 1511 «Витрати на створення нових очисних споруд»; 1512 «Витрати на реконструкцію діючих локальних очисних споруд».

Для **обліку фінансових екологічних витрат** до субрахунку 951 «Відсотки за кредит» відкривають аналітичний рахунок 9511 «Відсотки за кредит на охорону навколишнього середовища», а до субрахунку 952 «Інші фінансові витрати» відкрити аналітичний рахунок першого порядку 9521 «Інші фінансові витрати на охорону навколишнього середовища» та другого порядку – 95211 «Витрати на погашення тіла кредиту на створення, реконструкцію, капітальний ремонт очисних споруд».

Таблиця 1

Бухгалтерський облік екологічних витрат промислових підприємств

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Створення (придбання) очисних установок (споруд)		
Витрачено матеріали, МШП при створенні очисних споруд	15	20, 22
Нараховано заробітну плату працівникам, залученим до спорудження очисних споруд, установок	15	66
Проведено нарахування на заробітну плату працівникам, залученим до спорудження очисних споруд	15	65

Продовження таблиці

Придбано очисні споруди у постачальника	15	63 (68)
Введено в експлуатацію очисні споруди, установки	10	15
Утримання очисних установок (споруд)		
Нараховано амортизацію очисних споруд	23, 91	13
Проведено поточний ремонт очисних споруд	23, 91	20, 22, 66, 65,68
Проведено капітальний ремонт (реконструкцію, модернізацію) очисних споруд	15	20, 22, 66, 65,68
Сформовано резерв для забезпечення витрат на гарантійний ремонт очисних споруд	39	47
Виникнення та утилізація відходів		
Оприбутковано безповоротні відходи (металева стружка, макулатура, скло, тощо)	209	23
Списана вартість безповоротних відходів	94	209
Відображено вивезення (утилізацію) побутового сміття сторонньою організацією	92	685
Оприбутковано зворотні відходи з виробництва	201 (209), 22	23
Списано вартість зіпсованих запасів у межах норм природного убутку	23, 91	20, 22, 28
Списано вартість зіпсованих запасів понад нормативно допустимі втрати	947	20, 22, 28
Відображено відходи, які підлягають утилізації в позабалансовому обліку	011	
Проведено утилізацію відходів (спалення, захоронення, вивезення спеціалізованими підприємствами на полігон)	23, 91	20, 66, 65, 68
Плата за використання води та забруднення навколишнього середовища		
Нараховано плату за використання водних ресурсів в межах ліміту	23, 91, 92	68
Нараховано плату за використання водних ресурсів понад ліміт	23, 91, 92	68
Нараховано плату за забруднення навколишнього середовища стаціонарними і пересувними джерелами екологічний податок), земельний податок	23, 91, 93, 92	64
Витрати від стихійного лиха та сертифікацію		
Відображено витрати, пов'язані з виникненням стихійного лиха, аварії на виробництві	99	10, 11, 12, 20, 22, 26, 28
Відображено витрати на сертифікацію робочих місць	23, 91, 92	377
Компенсаційні виплати та витрати на превентивні заходи		
Відображено витрати на здійснення компенсації працівникам	23, 91	377
Надання спецодягу та засобів індивідуального захисту	23, 91	22, 11
Нараховано амортизацію спецодягу	23, 91	13
Нараховано працівникам компенсацію за шкідливі умови праці	23, 91	66
Відображено витрати на спецхарчування (молоко)	23, 91	209
Відображено витрати на компенсацію населенню	94	377
Відображено витрати на страхування майна підприємства від стихійних лих, термін яких не перевищує звітний період	23, 91, 92, 93	655, 68
Відображено витрати на довгострокове страхування (укладено договір, отримано страховий поліс)	39	655
Відображено суму страхового платежу за звітний період	23, 91, 92, 93	39
Відображено витрати на дослідження можливих загроз	94	20, 22, 66, 65, 68
Відображено штрафні господарювання санкції на користь інших суб'єктів	948	68
Витрати на озеленення територій		
Придбано саджанці дерев (кущів) для озеленення	15	63, 68
Придбано насіння газонної трави	20	63, 68
Висаджено саджанці дерев (кущів)	10, 11	15
Відображено витрати на створення газону (упорядкування території, посів газонної трави, тощо)	92, 94	20, 66, 65, 63

Порядок справляння екологічного податку регламентується статтями 240-250 Податкового кодексу України (далі – ПКУ).

Статтею 250 ПКУ для екологічного податку визначено базовий податковий (звітний) період, що дорівнює календарному кварталу.

Відповідно до п. 250.2 ст. 250 ПКУ платники податку складають податкові декларації з екологічного податку за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 17.08.2015 р. № 715, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 03.09.2015 р. за № 1052/27497 (далі - Декларація), та подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та сплачують податок протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації:

- за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення протягом звітного кварталу відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах - за місцем розміщення стаціонарних джерел, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів;
- за утворення радіоактивних відходів та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлені особливими умовами ліцензії строк - за місцем перебування платника на податковому обліку у контролюючих органах.

Ставки екоподатку визначені окремо за:

- викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення (ст. 243 ПКУ);
- скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти (ст. 245 ПКУ);
- розміщення відходів в спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах (ст. 246 ПКУ);
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) (ст. 247 ПКУ);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад встановлені особливими умовами ліцензії терміну (ст. 248 ПКУ).

Екологічний податок підприємства відноситься на витрати виробництва. Сума нарахованого в бухгалтерському обліку податку може бути відображена за дебетом витратних рахунків (23, 91, 92, 93 тощо) і кредитом аналітичного рахунку «Розрахунки з бюджетом за екологічним податком» субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Список використаних джерел

1. Безверхня Ю. В. Інформаційне забезпечення управлінського обліку та аналізу витрат екологічної діяльності. Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. 2009. № 4. URL: www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2009_4/23.pdf.

2. Гринів Т. Т., Скибінська З. М., Воскресенська Т. І. Problems of accounting and analytical support for the management system of an enterprise:

collective monograph. Edited by: prof. A. Zahorodniy and prof. H. Ronek. Lviv : Publishing House of Lviv Polytechnic, 2014. S. 126–135.

3. Замула І. В., Шигун М. М. Аналітична модель бухгалтерського обліку екологічної діяльності. Менеджмент та підприємництво в Україні : етапи становлення і проблеми розвитку. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2009. С. 337–343.

4. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності : теорія та методологія: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Житомир, 2010. 36 с.

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999.

6. Лень В. С., Колівешко О. М. Екологічні збитки, витрати та втрати: поняття та зміст. Бухгалтерський облік і аудит: науково-практичний журнал. 2014. № 2. С. 11–18. URL: <http://ekona.org.ua/repository/view/39/>.

7. Павликівська О., Папінко В. Природо-охоронні витрати в хімічній промисловості. Наукові записки : збірник наукових праць кафедри економічного аналізу / голов. ред. Шкарабан С. І. Тернопіль : Економічна думка, 2005. Вип. 14. С. 71–73.

8. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. 2755-VI (з наступними змінами і доповненнями).

9. Погорелов Ю. С., Вахлакова В. В. Облік витрат на екологізацію діяльності підприємства. Вісник Мукачевського державного ун-ту. Серія : Економіка. Мукачево, 2016. № 1. С. 57–63.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затверджене наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.11.1999.

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: затверджене наказом Міністерства фінансів України № 20 від 31.01.2000.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України. № 318 від 31.12.1999.

13. Семененко Б. А. Екологічні витрати в умовах перехідної економіки. Фінанси України. 1998. № 10. С. 42–52.

14. Основи екології та охорони довкілля : навч. посібник / С. Сухарев, С. Чундак, О. Сухарева. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 391 с.