

DATA ABOUT THE AUTHORS

Skrypnyk Svitlana, doctor of economic sciences, associate professor, acting head of the department of accounting and taxation

Kherson State Agrarian and Economic University
ave. Universitetskyi, 5/2, Kropyvnytskyi, 25031, Ukraine
e-mail: skrypnyk-s@ukr.net

Koval Svitlana, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation

Kherson State Agrarian and Economic University
ave. Universitetskyi, 5/2, Kropyvnytskyi, 25031, Ukraine
e-mail: koval_s_2017@ukr.net

Shepel Inesa, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation

Kherson State Agrarian and Economic University
ave. Universitetskyi, 5/2, Kropyvnytskyi, 25031, Ukraine
e-mail: obl_aud.ksau@ukr.net

УДК 657.502.1

<https://doi.org/10.31470/2306-546X-2022-54-77-86>

ЕКОЛОГІЧНЕ ОПОДАТКУВАННЯ І ВІДОБРАЖЕННЯ ЙОГО ОСНОВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Слюсар С. Т.

Предметом дослідження є порядок оподаткування і відображення екологічного податку в системі бухгалтерського обліку.

Метою статті є розкриття методичного підходу до екологічного оподаткування в Україні, який дозволить виробити пропозиції щодо удосконалення інформаційної бази, сформованої системою бухгалтерського обліку, та її подальшого використання з метою формування різних видів звітності, а також планування дій в напрямі зменшення кількості забруднень суб'єктами господарювання.

Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання, що застосовуються на емпіричному та теоретичному рівнях досліджень: порівняльний, аналітичний, вибірковий, діалектичний, системний підхід, індукція та дедукція, узагальнення.

Результати роботи. У статті проведено дослідження сучасного стану одаткування в розрізі складових екологічних податків, проаналізовано обсяг таких податків у бюджеті за видами забруднення навколишнього середовища. Виявлено національні, регіональні та місцеві адміністративні рівні впливу, що дозволяють реалізувати природоохоронні плани та заходи в правовому полі. Враховуючи сучасні вимоги користувачів облікової інформації, удосконалено документальне відображення господарської діяльності нарахування зобов'язань з екологічного податку. Розроблено комплекс аналітичної системи обліку для розрахункових операцій з бюджетом за екологічним податком та представлено його практичне застосування.

Галузь застосування результатів в діяльності суб'єктів господарювання в окремих галузях економіки.

Висновки. Запропонований порядок відображення операцій за нарахованими бюджетними зобов'язаннями є результатом виконання вимог екологічного податку. Екологічний облік, у свою чергу, є основою для отримання цієї інформації про витрати, проведення аналізу та моніторингу раціональної природоохоронної діяльності. Тому основним завданням екологічного обліку є розробка статей витрат для обліку 91 Загальновиробничих витрат (або формування окремого субрахунку для обліку екологічних витрат за статтями) та обліку 92 Адміністративні витрати. Водночас ПСБО 16 «Витрати» полегшує надання переліку статей витрат, пов'язаних з їх обліком.

Ключові слова: облік, оподаткування, екологічний податок, навколишнє природне середовище, скиди у водні об'єкти, розміщення відходів.

ЕКОЛОГИЧЕСКОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ОТРАЖЕНИЕ ЕГО ОСНОВНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Слюсар С. Т.

Предметом исследования является порядок налогообложения и отражения экологического налога в системе бухгалтерского учета.

Целью статьи является раскрытие методического подхода к экологическому налогообложению в Украине, который позволит выработать предложения по усовершенствованию информационной базы, сформированной системой бухгалтерского учета, и ее дальнейшему использованию с целью формирования различных видов отчетности, а также планирования действий по уменьшению количества загрязнений субъектами хозяйствования.

Методологической основой исследования общенаучные и специальные методы научного познания, применяемые на эмпирическом и теоретическом уровнях исследований: сравнительный, аналитический, выборочный, диалектический, системный подход, индукция и дедукция, обобщения.

Результаты работы. В статье проведены исследования современного состояния налогообложения в разрезе составляющих экологических налогов, проанализирован объем таких налогов в бюджете по видам загрязнения окружающей среды. Выявлены национальные, региональные и местные административные уровни влияния, позволяющие реализовать природоохранные планы и мероприятия в правовом поле. Учитывая современные требования пользователей учетной информации, усовершенствовано документальное отражение хозяйственной деятельности начисления обязательств по экологическому налогу. Разработан комплекс аналитической системы учета для расчетных операций с бюджетом по экологическому налогу и представлено его практическое применение.

Область применения результатов в деятельности хозяйствующих субъектов в отдельных отраслях экономики.

Выводы. Предложенный порядок отражения операций по начисленным бюджетным обязательствам является результатом выполнения требований экологического налога. Экологический учет, в свою очередь, является основой получения этой информации о затратах, проведении анализа и мониторинга рациональной природоохранной деятельности. Поэтому основной задачей экологического учета является разработка статей расходов для учета общепроизводственных расходов (или формирования отдельного субсчета для учета экологических расходов по статьям) и учета 92 Административные расходы. В то же время ПСБУ 16 «Расходы» облегчает предоставление перечня статей расходов, связанных с их учетом.

Ключевые слова: учет, налогообложение, экологический налог, окружающая среда, сбросы в водные объекты, размещение отходов.

ENVIRONMENTAL TAXATION AND A REFLECTION OF ITS MAIN ELEMENTS IN THE ACCOUNTING SYSTEM

Sliusar Svitlana

The subject of research is the procedure for taxation and reflection of environmental tax in the accounting system.

The purpose of the article is to disclose a methodological approach to environmental taxation in Ukraine, which will make it possible to develop proposals for improving the information base formed by the accounting system and its further use in order to form various types of reporting, as well as planning actions to reduce the amount of pollution by business entities.

The methodological basis of the study is the general scientific and special methods of scientific knowledge, applied at the empirical and theoretical levels of research: comparative, analytical, selective, dialectical, systematic approach, induction and deduction, generalization.

Results of work. The article carried out studies of the current state of taxation in the context of components of environmental taxes, analyzed the volume of such taxes in the budget by types of environmental pollution. National, regional and local administrative levels of influence have been identified that allow the implementation of environmental plans and measures in the legal field. Taking into account the current requirements of users of accounting information, the documentary reflection of the economic activity of the calculation of environmental tax obligations has been improved. A complex of analytical accounting system for settlement operations with the environmental tax budget was developed and its practical application is presented.

Field of application of results in the activities of economic entities in certain sectors of the economy.

Conclusions. The proposed procedure for reflecting transactions under accrued budgetary obligations is the result of compliance with environmental tax requirements. Environmental accounting, in turn, is the basis for obtaining this information on costs, analyzing and monitoring rational environmental activities. Therefore, the main objective of environmental accounting is to develop expense items to account for general operating expenses (or to form a separate sub-account to account for environmental expenses under the items) and accounting for 92 Administrative expenses. At the same time, application of accounting standart 16 «Expenses» facilitates the provision of a list of items of expenses related to their accounting.

Keywords: accounting, taxation, environmental tax, environment, discharges into water bodies, waste disposal.

JEL Classification: E69, K32, K34, H22, H70.

Система оподаткування будь-якої країни в основному формується для виконання фіскальної функції, яка полягає в наповненні державного бюджету. Проте в усьому світі проблема забруднення навколишнього середовища назріла і вирішити її можна за рахунок різноманітних впливів урядів на національному, регіональному та місцевому рівнях. Цьому процесу може сприяти посилення функцій контролю за такими видами податків, як екологічні податки. Для забезпечення контролю корпоративної діяльності необхідно

вивчити шляхи, визначені системою екологічного менеджменту при здійсненні господарської діяльності, що спричиняє забруднення навколишнього середовища, завдяки побудові якісної інформаційної бази. Податки та як такі операції відображаються в бухгалтерському обліку.

У наукових працях викладені результати досліджень проблем екологічного оподаткування з різних наукових позицій: від встановлення сутності економіки до обліково-контрольного забезпечення господарських операцій – М. В. Василець [1], І. В. Гончарук та І. В. Томашук [2], І. В. Замула [3] та М. М. Шигун [4], Б. М. Занько [5, 6], М. Б. Камінська [7], група авторів О. В. Лега, Л. В. Яловега та Т. Б. Прийдак [8], В. Ю. Фабіянська [9], В. А. Фостолович та А. С. Возик [10].

Проте дослідження вчених не повною мірою враховували вимоги часу, а саме посилення аналізу облікової інформації, яка формується в процесі прийняття підприємствами управлінських рішень щодо здійснення природоохоронної діяльності, особливо в частині в частині обліку витрат на погашення зобов'язань перед бюджетом за екологічним податком та витрати на здійснення постійного моніторингу допустимих нормативів забруднення навколишнього середовища.

Сучасну екологічну ситуацію в Україні можна охарактеризувати як кризову, сформовану внаслідок тривалого нехтування об'єктивними закономірностями розвитку та відтворення природно-ресурсного комплексу України.

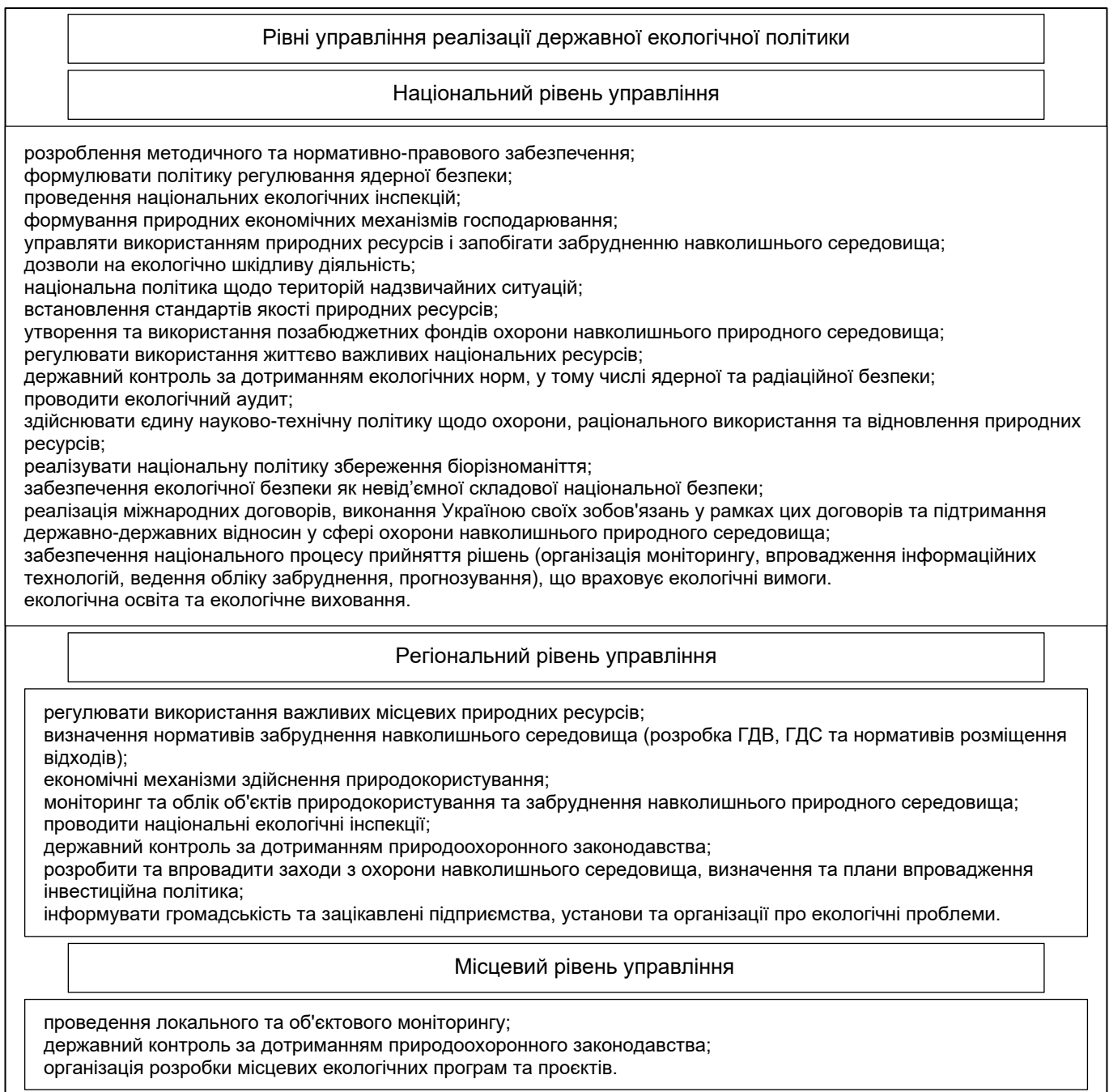


Рисунок 1. Рівні управління реалізації державної екологічної політики
 Джерело: сформовано автором на основі [11]

Відбулися структурні зміни в національній економіці, за яких пріоритет надавався розвитку сировинної та гірничодобувної промисловості, найбільш екологічно небезпечних галузей промисловості України в цей період. Українська економіка характеризується високою часткою ресурсомістких та енергоємних технологій, впровадження та розширення яких здійснюється найбільш «дешевим» шляхом – без будівництва відповідних очисних споруд. Це можливо за відсутності ефективно діючих правових, адміністративних та економічних механізмів природокористування та без урахування вимог охорони довкілля [11].

У 2021 році надійшло зобов'язання зі сплати екологічного податку в розмірі 2779617,70 тис. грн. Загальний обсяг доходів державного бюджету від сплати податків і зборів становить 768587207,6 тис. грн. Відповідно, питома вага податкових надходжень від сплати екологічного податку в загальній структурі дуже мала, лише 0,36%. Зрозуміло, що витрати на реалізацію природоохоронних програм і заходів потребують значно більших фінансових вкладень.

На рисунку 1 перелічено рівні управління реалізацією національної екологічної політики, серед яких на національному рівні управління національною екологічною політикою спеціально запроваджено здійснення екологічного аудиту та обліку забруднення.

За даними Державної служби статистики України, вартість капітальних інвестицій у 2018 р. була найвищою за останні 12 років. Якщо порівняти капітальні інвестиції у 2018 р. з даними за видами природоохоронних заходів у 2016-2017 рр., то можна визначити, що найбільшу питому вагу мають інші напрямки природоохоронної діяльності – 32724,2 тис. грн., 51583,8 тис. грн. та 72755,5 тис. грн. Останній включає витрати на нове будівництво, розширення, реконструкцію, реставрацію, технічне перетворення діючих підприємств і об'єктів, капітальний ремонт і придбання природоохоронного обладнання довгострокового використання.

У таблиці 1 наведено статистичні дані щодо реалізації капітальних інвестицій з охорони навколишнього природного середовища за видами природоохоронних заходів.

Таблиця 1. Капітальні інвестиції на охорону навколишнього природного середовища за видами природоохоронних заходів (2016-2021 рр.), (у фактичних цінах, тис. грн)

	Усього	у тому числі на					
		охорону атмосферного повітря і проблеми зміни клімату	очищення зворотних вод	поводження з відходами	захист і реабілітацію ґрунту, підземних і поверхневих вод	збереження біорізноманіття і середовища існування	інші напрями природоохоронної діяльності
2016	40533,0	3497,4	2076,7	2223,6	11,1	–	32724,2
2017	63674,3	413,5	8978,3	2694,9	3,8	–	51583,8
2018	88844,2	321,9	10822,6	4875,4	68,8	–	72755,5
2019	80949,8	7543,7	34521,5	2991,5	4,0	35889,1	–
2020	46795,5	16954,4	2648,9	4360,9	4094,4	382,3	18354,6
2021	59826,7	3243,2	50315,4	2949,8	16,8	-	3301,5

Джерело: сформовано автором за даними Держкомстату [12]

Капітальні інвестиції на очищення зворотних вод були другими за величиною капітальними інвестиціями, з 8978,3 тис. грн і 10822,6 тис. грн. у 2017-2018 рр. відповідно. На третьому місці капітальні інвестиції на поводження з відходами – 2694,9 тис. грн та 4875,4 тис. грн відповідно. Крім того, виділено види заходів із захисту навколишнього середовища, такі як захист атмосфери та зміни клімату, а також охорона та відновлення ґрунту, підземних і поверхневих вод відповідно. За 2016-2018 рр. рівень капітальних інвестицій в охорону атмосферного повітря знизився з 3497,4 тис. грн до 321,9 тис. грн. Проте капітальні вкладення на охорону та відновлення ґрунтів, підземних і поверхневих вод зросли з 11,1 тис. грн. до 68,8 тис. грн. відповідно.

Удосконалення існуючого економічного механізму природокористування та природоохоронної діяльності, формування стабільного джерела фінансування природоохоронних заходів має стати невід'ємною частиною системи управління та регулювання економіки, сприяти охороні та відтворенню природних ресурсів. Шляхом створення належних економічних умов (інвестиції, оподаткування, кредитування тощо) розвивати потенціал країни [11].

На рівні українського законодавства визначено економічну сутність поняття «Екологічний податок» – це загальнодержавний обов'язковий платіж, що визначається фактичним обсягом викидів в атмосферне повітря, викидів забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення відходів, фактичний обсяг радіоактивних відходів, які тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичний обсяг радіоактивних відходів, що утворилися до 1 квітня 2009 року, та фактичний обсяг накопичених радіоактивних відходів, а також за утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів, для забезпечення екологічної безпеки, а також безпеки життя та здоров'я громадян [11].

З 01 січня 2022 року збільшилися ставки екологічного податку, а саме:

- викиди в атмосферне повітря – на 5% (п. 241.1-241.3 ПК), а викиди двоокису вуглецю (CO₂) – в 3 рази (п. 243.4 ПК);

- викиди в водні об'єкти – у 2.4 рази. Більше того, передбачається поетапне підвищення ставок екоподатку з 2022 по 2025 рік (п. 37 підрозд. 5 Перехідних положень ПК). З 2022 року по 2024 рік ставки екоподатку складатимуть 30%, 60% та 90% від базового рівня 2025 року, який визначений у п. 245.1 ПК (див. таблицю нижче);

- на 10% та більше підвищили ставки екоподатку за розміщення небезпечних відходів, у т.ч. ртутьмісних приладів (пп. 246.1.1 ПК) і люмінесцентних ламп (пп. 246.1.2 ПК);

- збільшилися на 5% ставки екоподатку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їхніми виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк (п. 248.1 ПК).

Викиди забруднюючих речовин у атмосферу від стаціонарних джерел забруднення у 2021 р. наведено в табл. 2 у розрізі виробничих та технологічних процесів, технологічного устаткування (установок) за результатами провадження сільськогосподарської діяльності [12].

Таблиця 2. Викиди забруднюючих речовин у атмосферу від стаціонарних джерел забруднення у розрізі виробничих та технологічних процесів, технологічного устаткування (установок) у 2021 р.

Вид діяльності	Кількість підприємств	Обсяги викидів		Викинуто в середньому одним підприємством, т
		т	% до підсумку	
Сільське і лісове господарство, землекористування та зміна лісової біомаси	835	69812,1	2,3	83,6
Вирощування сільськогосподарських культур з використанням добрив (за винятком гною)	63	476,9	0,0	7,6
Постійні (незмінні) культури	2	8,0	0,0	4,0
Сільськогосподарські культури	61	468,8	0,0	7,7
Садівництво	1,0	0,1	0,0	0,1
Вирощування сільськогосподарських культур без використання добрив	15	28,2	0,0	1,9
Сільськогосподарські культури	15	28,2	0,0	1,9

Джерело: сформовано автором за даними Держкомстату [12]

З 2018 по 2022 рр. ставки екологічного податку за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення наведені в табл. 3 від високого до низького.

У 2021 році постійні джерела забруднення, такі як сільське та лісове господарство, землекористування та зміни лісової біомаси, викинуть в атмосферу 69812,1 тис. т забруднюючих речовин. Екологічний податок за забруднюючі речовини, що викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, розраховується таким чином. Наприклад, підприємства використовують газові котли. При згорянні палива в атмосферу викидаються забруднюючі речовини.

Розглянемо порядок визначення розміру екологічного податку за умови, що підприємство здійснило скиди у ставок забруднюючих речовин (із застосуванням коефіцієнту 1,5 – за скиди забруднюючих речовин у ставки та озера ставки податку): нітратів – 3,590 т та хлоридів – 4,283 т. Визначення зобов'язань перед бюджетом за екологічним податком згідно з наведеними вище даними: $[(3,590 \text{ т} \times 138,57 \text{ грн/т}) + (4,283 \text{ т} \times 46,19 \text{ грн/т})] \times 1,5 = 1042,35 \text{ грн}$.

Наступний вид забруднення навколишнього природного середовища – це розміщення відходів у межах населеного пункту. Для прикладу, підприємство розмістило помірно небезпечні відходи – 12,000 т та малонебезпечні відходи – 6,000 т. При цьому, відходи розміщено в межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж, за такої ситуації застосовується коефіцієнт – 3. Представимо розрахунок зобов'язань перед бюджетом за екологічним податком згідно з даними наведеними вище: $[(12,000 \text{ т} \times 12,84 \text{ грн/т}) + (6,000 \text{ т} \times 5,0 \text{ грн/т})] \times 3 = 552,24 \text{ грн}$.

Таблиця 3. Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення

Найменування забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за 1 тону				
	з 01.01.2018	з 01.01.2019	з 01.01.2020	з 01.01.2021	з 01.01.2022
Азоту оксиди	1968,65	2451,84	2451,84	2451,84	2574,43
Аміак	369,22	459,85	459,85	459,85	482,84
Ангідрид сірчистий	1968,65	2451,84	2451,84	2451,84	2574,43
Ацетон	738,45	919,69	919,69	919,69	965,67
Бенз (о) пірен	2506116,51	2121217,74	2121217,74	2121217,74	3277278,63
Бутилацетат	443,4	552,23	552,23	552,23	579,84

Ванадію п'ятиокис	7384,48	9196,93	9196,93	9196,93	9656,78
Водень хлористий	74,17	92,37	92,37	92,37	96,99
Вуглецю окис	74,17	92,37	92,37	92,37	96,99
Вуглеводні	111,26	138,57	138,57	138,57	145,50
Газоподібні фтористі сполуки	4874,09	6070,39	6070,39	6070,39	6373,91
Тверді речовини	74,17	92,37	92,37	92,37	96,99
Кадмію сполуки	15581,58	19405,92	19405,92	19405,92	20376,22
Марганець та його сполуки	15581,58	19405,92	19405,92	19405,92	20376,22
Нікель та його сполуки	79387,98	98872,97	98872,97	98872,97	103816,62
Озон	1968,65	2451,84	2451,84	2451,84	2574,43
Ртуть та її сполуки	83449,45	103931,28	103931,28	103931,28	109127,84
Свинець та його сполуки	83449,45	103931,28	103931,28	103931,28	109127,84
Сірководень	6326,8	7879,65	7879,65	7879,65	8273,63
Сірковуглець	4111,45	5120,56	5120,56	5120,56	5376,59
Спирт н-бутиловий	1968,65	2451,84	2451,84	2451,84	2574,43
Стирол	14375,55	17903,89	17903,89	17903,89	18799,08
Фенол	8935,54	11128,67	11128,67	11128,67	11685,10
Формальдегід	4874,09	6070,39	6070,39	6070,39	6373,91
Хром та його сполуки	52850,62	65822,27	65822,27	65822,27	69113,38
Двоокис вуглецю	0,33	0,41	10,0	10,0	30,0

Джерело: сформовано автором на підставі положень ПКУ в частині оподаткування екологічним податком [13]

Для екологічних податків Податковим кодексом України передбачено, що при переході на маловідходні та безвідходні ресурсо- та енергозберігаючі технології використовується найкраща доступна технологія [12] з коефіцієнтом відрасування 0,8. Податкове законодавство передбачає можливість застосування чинних пільг для впроваджувачів новітніх технологій, що дозволить знизити рівень забруднення навколишнього середовища та ефективніше використовувати природні ресурси. Подано довідку за звітний квартал 2022 р., якою податкове зобов'язання сплачено у строки, прямо передбачені законодавством (табл. 4).

Таблиця 4. Граничні терміни подання та сплати екологічного податку у 2022 р.

Період	Граничний строк подання декларації	Граничний строк сплати
I квартал	10 травня 2022 року	20 травня 2022 року
II квартал	9 серпня 2022 року	19 серпня 2022 року
III квартал	11 листопада 2022 року	19 листопада 2022 року
IV квартал	10 лютого 2023 року	19 лютого 2023 року

Джерело: сформовано автором на підставі положень ПКУ в частині оподаткування екологічним податком [13]

Платник податку перераховує суму податкового зобов'язання, сплачену в єдиному розрахунковому платежі, на суму викидів, викидів забруднюючих речовин та розміщення відходів на рахунок бюджетних коштів, відкритий органом державного казначейства, з визначенням пропорційного розподілу цих коштів, визначеному Бюджетним кодексом України (табл. 5).

Таблиця 5. Розподіл коштів від надходження екологічного податку між державним та місцевими бюджетами протягом 2017-2021 рр.

Роки	Державний бюджет	Спеціальний фонд місцевих бюджетів		
		Всього	у т.ч. до сільських, селищних, міських бюджетів, та з 2015 р. і бюджетів об'єднаних територіальних громад	у т.ч. до обласних бюджетів
2017	20	80	25	55
2018	20	80	25	55
2019	45	55	25	30
2020	45	55	25	30
2021	50	60	30	35

Джерело: сформовано автором на підставі положень ПКУ в частині оподаткування екологічним податком [13]

Для виконання завдань національної екологічної політики на управлінському рівні необхідно розробити відповідний бюджет, у тому числі за рахунок фактичних надходжень для покриття зобов'язань з екологічного податку. Вважаємо, що для реалізації загальнодержавного завдання щодо забезпечення проведення екологічних аудитів та обліку забруднення, вважаємо за необхідне налагодити ефективну систему обліку

екологічного оподаткування. Система бухгалтерського обліку та її підсистеми (розрахунків податків) повинні містити всю необхідну інформацію про операції з відходами, створюючи таким чином податковий обов'язок сплачувати екологічні податки.

За принципом нарахування витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності по мірі їх виникнення, незалежно від дати виплати коштів. Тому витрати за екологічним податком повинні відноситися до того періоду, за який вони нараховуються. Як правило, їх нараховують останнім днем звітного періоду, незважаючи на те, що сплата пройде вже в наступному періоді.

Згідно з положеннями Інструкції № 291 сума податків, зборів (обов'язкових платежів) відображається на рахунку 92 «Адміністративні витрати». Для відображення розрахунків за податками та обов'язковими платежами використовують рахунок 64 «Розрахунки за податками та платежами». Згідно з Інструкцією №291 цей рахунок використовують для відображення інформації про розрахунки підприємства за всіма видами платежів до бюджету. За кредитом рахунку 64 показують нарахування, за дебетом – їх сплату. Цей рахунок має чотири субрахунки: 641 «Розрахунки за податками», 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» [14].

Розрахунок екологічного податку зазвичай відображається на першому з них. У табл. 6 наведено відповідність між рахунками обліку нарахованих та сплачених зобов'язань з екологічного податку.

Таблиця 6. Відображення в обліку операцій з нарахування та сплати екологічного податку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
1.	Нараховано екологічний податок	92	641	2011,52
2.	Сплачено екологічний податок до бюджету	641	311	2011,52

Джерело: сформовано автором на підставі [14]

У п.п. 44.1 Податкового кодексу України передбачено, що для цілей оподаткування платник податку зобов'язаний вести облік доходів, витрат та інших показників, що мають значення для визначення об'єкта оподаткування та/або податкового зобов'язання, згідно з основними документами, бухгалтерські записи. Реєстри, бухгалтерська звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів [13]. Платникам податків забороняється формувати показники податкової та митної декларації за даними, що не підтверджуються документально.

Використовуйте розрахунок податкового зобов'язання з екологічного податку (за забруднюючі речовини, що викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами) та розрахунок податкового зобов'язання з екологічного податку (тобто за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях або об'єктах). На підставі відображеної інформації в перерахованих вище документах, складається Податкова декларація екологічного податку.

При відображенні в бухгалтерському обліку неповоротних відходів, які обкладаються екологічним податком, важливо відразу і правильно вибрати відповідну одиницю виміру. Під час обліку відходів, що не підлягають вторинній переробці, суб'єкти господарювання можуть використовувати різні одиниці виміру об'єму, наприклад кубічні дециметри (літри) або кубічні метри.

Безповоротні відходи I-IV класів небезпеки, з яких сплачується екологічний податок, платник податку повинен відображати в обліку в одиницях виміру маси, наприклад кілограмах, щоб податок у додатку 3 податкової декларації екологічного податку об'єкт утилізації точно відображається.

Проте в окремих випадках, коли розміщені надзвичайно небезпечні відходи, застосовується ставка екологічного податку, яка розраховується не за тону, а за одиницю ставки відходів. Особливо це стосується таких відходів, як люмінесцентні лампи та обладнання, що містить ртуть. Оскільки такі показники потрібно переводити в тонни, рекомендуємо скористатися знаннями технічних експертів, оскільки Держфінмоніторинг вважає, що вирішення подібних проблем виходить за межі його компетенції, і рекомендує звертатися до Міністерства екології та природних ресурсів за уточнення.

При обчисленні екологічного податку суб'єкти господарювання також повинні мати інформацію нефінансового характеру, за якою можна охарактеризувати місце (територію) розміщення відходів. Це тому, що при розміщенні відходів у певних місцях може застосовуватися підвищений коефіцієнт, помножений на розраховану суму цього податку.

Наприклад, відповідно до ст. 246 Податкового кодексу України податкові зобов'язання з екологічного податку, визначені у звичайних ставках екологічного податку, збільшуються втричі:

- розміщувати відходи на звалищах, які не забезпечують повного видалення забруднення повітря чи води;
- якщо відходи розміщені в навколишньому природному середовищі в межах населеного пункту або в межах 3 км від цих меж [13].

Фактичні екологічні зобов'язання можуть бути відображені в системах бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання в розділі рахунків аналізу, які відкриті на рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» і відповідно на субрахунку 641.5 «Розрахунки за екологічним податком». За кредитом цього субрахунку відображається нарахований екологічний податок і за кредитом його перерахування до бюджету.

Реальні екологічні зобов'язання можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання у розрізі аналітичних рахунків, які відкриваються до рахунку 64 «Розрахунки за податками і

платежами» і, відповідно, субрахунок 641.5 «Розрахунки за екологічним податком». За кредитом даного субрахунку відображають нарахування екологічного податку, а перерахування його до бюджету – за кредитом. Надаємо облік та аналіз екологічного податку за видами платежів (первинний платіж, штрафи, пеня), а також призначаємо рахунки аналізу: податок за фактичні викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря від стаціонарних джерел; податок за фактичні викиди; податок за фактичні розміщення відходів (рис. 2).

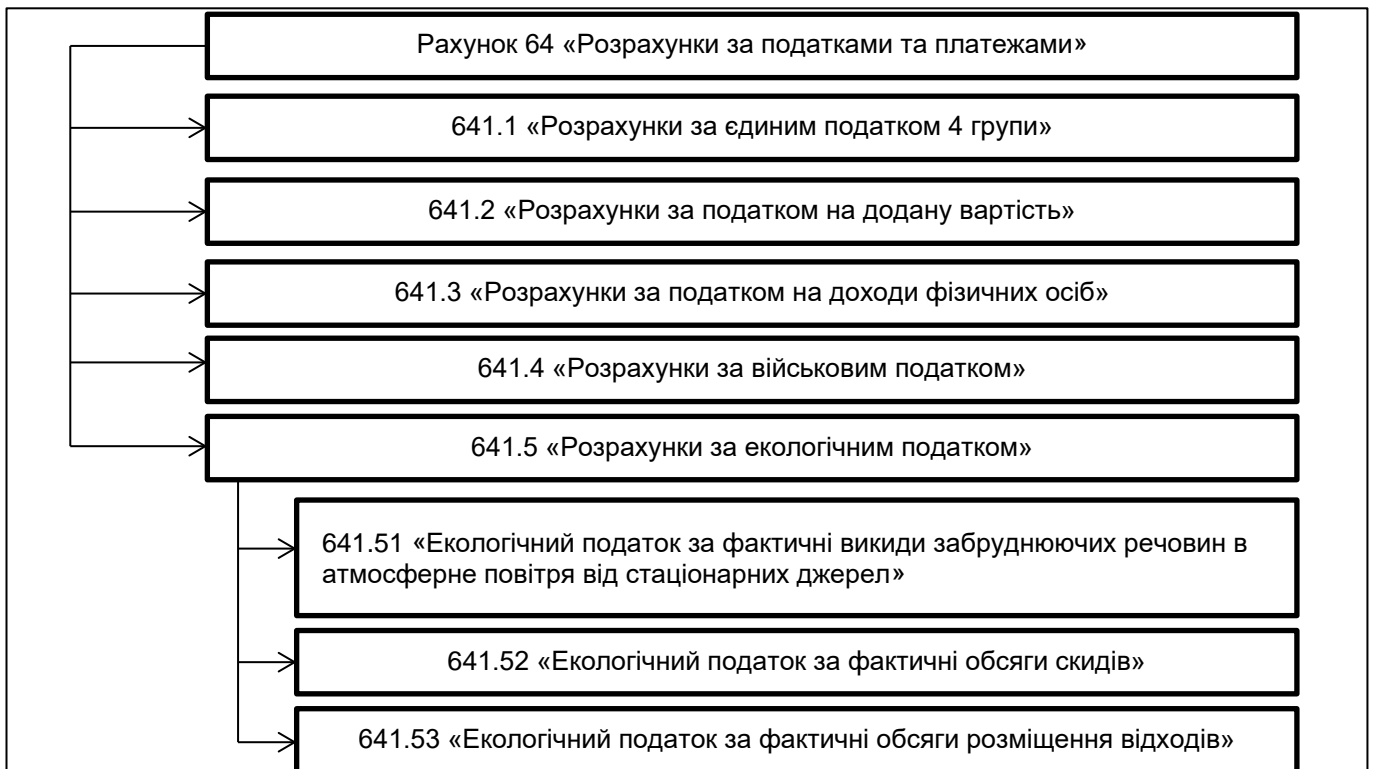


Рисунок 2. Аналітичний облік податкових розрахунків і платежів за зобов'язаннями з екологічного податку

Джерело: авторська розробка

Основою справляння екологічного податку є компенсація негативного впливу господарської діяльності підприємств на довкілля. Екологічні податки – це інструменти впливу на діяльність суб'єктів господарювання з метою охорони довкілля, зменшення шкідливого впливу та стимулювання суб'єктів господарювання до зменшення забруднення навколишнього середовища.

Однак із зростанням ставок екологічного податку фінансових стимулів для забруднювачів недостатньо, щоб спонукати їх до скорочення викидів, викидів та утилізації відходів. Практика показала, що навіть в окремих галузях економіки податок становить 0,1% від виробленої суб'єктом господарювання продукції.

Експерти у сфері екологічного оподаткування провели опитування платників екологічного податку в рамках проекту з аналізу перешкод на шляху впровадження принципів зеленої економіки в Україні. Відповідно, за результатами опитування, екологічний податок не збільшує податкове навантаження платника і виявляється не обтяжливим.

Висновки. Побудова сучасних податкових правил має базуватися не лише на традиційних принципах справедливості, економічного ефекту та адміністративної доцільності, а й враховувати додатковий принцип – вплив існуючих податкових інструментів на природне середовище. Звичайно, основною метою оподаткування є отримання податкових надходжень до бюджету. Однак досить важливою є інша мета – зміна поведінки забруднювачів природного середовища: скорочення виробництва та споживання шкідливих для навколишнього середовища продуктів, зменшення забруднення та упередженого ставлення до нього, відшкодування екологічної шкоди та сприяння збереженню природних ресурсів. Виявлені тенденції екологічних податків зумовлюють необхідність подальших досліджень, шляхів удосконалення екологізації податкових систем, зокрема удосконалення податків на ресурсну ренту та запровадження податків, пов'язаних з вичерпанням невідновлюваних ресурсів.

Основним завданням обліку екологічних витрат є формування та подання повної, своєчасної та достовірної інформації про екологічні витрати для ефективного управління природоохоронною діяльністю підприємств із забезпечення охорони природних ресурсів. Правильна організація екологічної калькуляції надасть промисловим підприємствам можливість повно та об'єктивно враховувати екологічні аспекти своєї діяльності, щоб оперативно виявляти ризик неправомірного впливу людини на довкілля, своєчасно вживати попереджувальних заходів та визначати середовище, в якому підприємство розвиває свою траєкторію

розвитку. Отже, впровадження екологічного обліку в загальну інформаційну систему фінансового обліку може активізувати власне природоохоронну діяльність та забезпечити інформаційну підтримку процесу управління екологічним потенціалом підприємств.

Список використаних джерел

1. Василець М. В. Тенденції розвитку екологічного аудиту. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 6. С. 109-119.
2. Гончарук І. В., Томашук І. В. Вплив еколого-економічного фактору на особливості організаційно-економічного механізму використання ресурсного потенціалу сільських територій. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 52-62.
3. Замула І. В., Шигун М. М. Аналітична модель бухгалтерського обліку екологічної діяльності. *Вісник національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. Відп. ред. д.е.н., проф. Кузьмін О.Є. 2019. № 647. С. 337-343.
4. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ. 2017. 440 с.
5. Занько Б. М. Бухгалтерський облік як джерело інформації для обчислення екологічного податку. *Збалансоване природокористування*. 2014. № 4. С. 45-48.
6. Занько Б. М. Обліково-аналітичне обчислення екологічного податку. *Збалансоване природокористування*. 2017. № 1. С. 33-36.
7. Камінська М. Б. Економічні та облікові аспекти екологобезпечного розвитку аграрних підприємств. *Молодий вчений*. №4 (44). 2017. С. 662-665.
8. Лега О. В., Яловега Л. В., Прийдак Т. Б. Екологічний податок: особливості обліку і оподаткування у контексті нормативно-правових змін. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка*. 2017. Вип. 185. С. 231-242.
9. Фабіянська В. Ю. Біологічне паливо як об'єкт зовнішнього та внутрішнього контролю. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*. № 4 (81). 2019. С. 261-274.
10. Фостолович В. А., Возик А. С. Суть екологічного податку в економіці природокористування. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*. 2015. № 4. С. 175-180.
11. Про Основні напрями державної політики України у галузі охорони довкілля, використання природних ресурсів та забезпечення екологічної безпеки: Постанова Верховної Ради України від 05.03.1998 № 188/98-ВР
12. Державний комітет статистики. URL : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2011 р. № 291.
15. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. № 982.

References

1. Vasylecj, M. V. (2018). Tendenciji rozvytku ekologhichnogho audytu [Development trends of environmental audit]. *EKONOMIKA. FINANSY. MENEDZHMENT: aktualjni pytannja nauky i praktyky* – «ECONOMY. FINANCES. MANAGEMENT: Topical issues of science and practical activity», 6, 109-119 [in Ukr.].
2. Ghoncharuk, I. V., & Tomashuk, I. V. (2017). Vplyv ekologho-ekonomichnogho faktoru na osoblyvosti orghanizacijno-ekonomichnogho mekhanizmu vykorystannja resursnogho potencialu siljsjkykh terytorij [Influence of ecological-economic factors of the peculiarities of the organizationaleconomic mehanism of the resource potential of rural territories] *EKONOMIKA. FINANSY. MENEDZHMENT: aktualjni pytannja nauky i praktyky* – «ECONOMY. FINANCES. MANAGEMENT: Topical issues of science and practical activity», 4, 52-62 [in Ukr.].
3. Zamula, I. V., & Shyghun, M. M. (2019). Analitychna modelj bukhghaltersjogho obliku ekologhichnoj dijajlnosti [Analytical model of accounting for environmental activities]. O.Je. Kuzjmin (Ed.), *Visnyk nacionaljnogho universytetu «Lvivivsja politekhnika»: Menedzhment ta pidpryjemnyctvo v Ukrajinі: etapy stanovlennja i problemy rozvytku* – Bulletin of the National University «Lviv Polytechnic»: Management and Entrepreneurship in Ukraine: the stages of formation and problems of development, 647, 337-343 [in Ukr.].
4. Zamula, I. V. (2017). Bukhghaltersjkyj oblik ekologhichnoj dijajlnosti u zabezpechenni stijkogho rozvytku ekonomiky: monoghrafija [Accounting of ecological activity in ensuring sustainable development of the economy: a monograph]. Zhytomyr : ZhDTU [in Ukr.].
5. Zanjko, B. M. (2014). Bukhghaltersjkyj oblik jak dzherelo informaciji dlja obchyslennja ekologhichnogho podatku [Accounting as a source of information for the calculation of environmental tax]. *Zbalansovane pryrodokorystuvannja – Balanced natural resources*, 4, 45-48 [in Ukr.].
6. Zanjko, B. M. (2017). Oblikovo-analitchne obchyslennja ekologhichnogho podatku [Accounting and analytical calculation of ecological tax]. *Zbalansovane pryrodokorystuvannja – Balanced natural resources*, 1, 33-36 [in Ukr.].
7. Kaminsjka, M. B. (2017). Ekonomichni ta oblikovi aspekty ekologhobezpechnogho rozvytku aghrarnykh pidpryjemstv [Economic and accounting aspects of ecological and safe development of agricultural enterprises]. *Molodyj vchenyj – Young Scientist*, 4(44), 662-665 [in Ukr.].

8. Legha, O. V., Yalovega, L. V., & Prydak, T. B. (2017). *Ekologhichnyj podatok: osoblyvosti obliku i opodatkuвання u konteksti normatyvno-pravovykh zmin [Environmental tax: features of accounting and taxation in the context of regulatory and legal changes]*. *Visnyk Kharkivskogo nacional'nogo tekhnichnogo universytetu sil'skogo gospodarstva imeni Petra Vasilenka – Bulletin of Kharkiv State Technical university of Agriculture name Peter Vasilenko*, 185, 231-242 [in Ukr.].
9. Fabijansjka, V. Ju. (2019). *Biologhichne palyvo jak ob'jekt zovnishnjogho ta vnutrishnjogho kontrolju [Biofuel as an object of external and internal control]*. *Zbirnyk naukovykh pracj VNAU. Serija: Ekonomichni nauky – Collection of scientific works of VNAU. Series: Economic Sciences*, 4(81), 261-274 [in Ukr.].
10. Fostolovych, V. A. & Vozyk, A. S. (2015). *Sutj ekologhichnogo podatku v ekonomici pryrodokorystuvannya [The essence of environmental tax in the economy of nature use]*. *Zbirnyk naukovykh pracj VNAU. Serija: Ekonomichni nauky – Collection of scientific works of VNAU. Series: Economic Sciences*, 4, 175-180 [in Ukr.].
11. *Postanova Verkhovnoji Rady Ukrainy. (1998). Pro Osnovni naprjamy derzhavnoji polityky Ukrainy u ghaluzi okhorony dovkillja, vykorystannya pryrodnykh resursiv ta zabezpechennja ekologhichnoji bezpeky [About the main directions of the state policy of Ukraine in the field of environmental protection, use of natural resources and ensuring environmental safety]*. zakon3.rada.gov.ua Retrieved from <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/188/98-VR/> [in Ukr.].
12. *Derzhavnyj komitet statystyky [State Statistics Committee of Ukraine]*. ukrstat.gov.ua. URL://www.ukrstat.gov.ua/ [in Ukr.].
13. *Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovyj kodeks Ukrainy [The Tax Code of Ukraine]*. zakon5.rada.gov.ua URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/>
14. *Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2011). Instruksija pro zastosuvannya Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii [Instruction on the application of the Plan of Accounts of Accounting for Assets, Capital, Commitments and Business Operations of Enterprises and Organizations]*. zakon3.rada.gov.ua. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/> [in Ukr.].
15. *Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2018). Metodychni rekomendatsii zi skladannja zvituv pro upravlinnia [Methodological recommendations for drawing up a management report]*. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18/> [in Ukr.].

ДАНИ ПРО АВТОРА

Слюсар Світлана Тимофіївна, кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів, обліку і оподаткування, Університет Григорія Сковороди в Переяславі
вул. Сухомлинського 30, м. Переяслав, 08401, Україна
e-mail: devko89@ukr.net
ORCID ID: 0000-0002-3068-6387
Researcher ID: T-1176-2019

ДАНИЕ ОБ АВТОРЕ

Слюсар Светлана Тимофеевна, кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, учета и налогообложения, Университет Григория Сковороды в Переяславе
ул. Сухомлинского 30, г. Переяслав, 08401, Украина
e-mail: devko89@ukr.net

DATA ABOUT AUTHOR

Svitlana Sliusar, PhD (Economics), Associate Professor of finance, account and taxation, Hryhorii Skovoroda University in Pereiaslav
Sukhomlynsky Str. 30, Pereiaslav, 08401, Ukraine
e-mail: devko89@ukr.net