

УДК 657.44

Т. О. Матвієнко,

к. е. н., асистент кафедри екологічного менеджменту та підприємництва,

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

ОБЛІК ПОДАТКОВИХ РІЗНИЦЬ НА ПІДПРИЄМСТВАХ З ВИРОБНИЦТВА ЕКОЛОГІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ

Досліджено проблеми обліку податкових різниць на підприємствах з виробництва екологічної продукції в Україні. Визначені основні напрями їх вирішення в умовах реформування податкової системи і запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Problems of tax differences accounting at the enterprises of ecological production industry in Ukraine are investigated. Main directions of their solving under the conditions of tax system reformation and International Financial Reporting Standards establishment are defined.

Ключові слова: бухгалтерський облік, податок на прибуток, доходи (витрати) з податку на прибуток, податкові різниці, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, екологічна продукція.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах інтеграції України в світове співтовариство особливої актуальності набувають питання забезпечення соціально-економічного розвитку України із одночасним збереженням навколишнього середовища. Найбільший вплив на навколишнє середовище має господарська діяльність підприємств та організацій, оскільки вони не завжди дотримуються екологічних стандартів та нехтують існуючими обмеженнями щодо вивільнення шкідливих речовин у атмосферу, водні ресурси та ін. У 2011 р. викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря України склали 242,9 млн т., у тому числі діоксиду вуглецю (CO₂) — 236,0 млн т. (97,2 % від загального обсягу викидів в атмосферу) [1]. Незважаючи на те, що останнім часом спостерігається позитивна тенденція до зменшення розмірів викидів шкідливих речовин в навколишнє середовище, їх обсяги залишаються досить великими і перевищують безпечні норми.

Важливим інструментом зменшення негативного впливу суб'єктів господарювання на природні екосистеми є ефективна податкова політика держави. В Податковому кодексі України передбачено застосування екологічного податку, зборів за забруднення водних та лісових ресурсів, інших обов'язкових платежів залежно від обсягів вивільнених шкідливих речовин та класу їх небезпеки. Крім того, кодексом передбачено надання податкових пільг, звільнення від оподаткування окремих видів господарських операцій або звільнення від обкладання окремими податками та зборами екологічно "свідомих" суб'єктів господарювання, тобто підприємств та організацій, які використовують у своїй діяльності екологічно безпечні тех-

нології та займаються виробництвом екологічної продукції.

Тим не менш, відсутність досконалих методичних та організаційних підходів до обліку податку на прибуток підприємствами з виробництва екологічної продукції, єдиного підходу до тлумачення податкових різниць, їх видів, відображення тимчасових та постійних податкових різниць на рахунках відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань значно ускладнюють процес ведення бухгалтерського обліку та гальмують розвиток екологічного підприємництва в Україні. Тому зазначені вище питання потребують подальшого вивчення та удосконалення.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемам обліку податку на прибуток присвячені праці таких видатних учених: В.Д. Базилевич, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Н.О. Гура, І.К. Дрозд, М.В. Кужельний, Г.І. Купалова, Є.В. Мних, О.М. Петрук, В.Г. Швець та ін. Завдяки їхнім дослідженням сформульовані та обґрунтовані теоретичні, методичні та організаційні засади обліку операцій з нарахування та сплати податку на прибуток, а також відображення таких операцій у фінансовій звітності.

Однак, сучасні економічно нестабільні умови господарювання вимагають спрощення та оптимізації облікового процесу на підприємствах сфері "зеленого" бізнесу. Крім того, в умовах реформування податкового законодавства України та його адаптації відповідно до вимог Європейського Союзу потребують узгодження окремі аспекти бухгалтерського обліку податкових різниць, їх відоб-

раження на рахунках відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань, подальшого їх відображення у податковій та фінансовій звітності.

Метою статті є удосконалення методичних та організаційно-практичних засад бухгалтерського обліку податкових різниць на рахунках відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань підприємств з виробництва екологічної продукції в Україні.

Для досягнення мети визначені наступні завдання:

- дослідження нормативно-правового забезпечення з обліку податку на прибуток в Україні;
- уточнення трактування податкових різниць та їх видів з урахуванням податкового законодавства та міжнародних стандартів фінансової звітності;
- удосконалення порядку розрахунку витрат (доходу) з податку на прибуток на підприємствах з виробництва екологічної продукції.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Погіршення стану навколишнього середовища та виснаження природних ресурсів відносяться до найбільших проблем людства. Застосування еколого-економічних механізмів регулювання екологічної діяльності підприємств створює умови для раціонального використання природних ресурсів та забезпечення фінансування природоохоронної діяльності. В таких умовах важливими інструментами підтримання екологічної діяльності, використання технологій, безпечних для навколишнього середовища та здоров'я працівників, виробництва екологічної продукції є надання державою податкових пільг для здійснення такої діяльності.

У Податковому кодексі України визначено основні вимоги до оподаткування діяльності підприємств, задіяних у сфері "зеленого" бізнесу. Відповідно до ст. 152 Податкового кодексу, строком до 1 січня 2020 р. звільняється від оподаткування: прибуток виробників біопалива, отриманий від продажу біопалива; прибуток, отриманий в результаті одночасного виробництва електричної і теплової енергії з використанням біологічних видів палива та/або виробництва теплової енергії з використанням біологічних видів палива; прибуток від продажу виробленої техніки, обладнання, устаткування, які споживають біологічні види палива. Крім того, звільняється від оподаткування прибуток, отриманий від основної діяльності підприємств в галузі електроенергетики, та прибуток підприємств машинобудування для агропромислового комплексу [6].

Суми вивільнених коштів внаслідок пільгових умов оподаткування спрямовуються підприємствами на створення чи переоснащення матеріально-технічної бази, збільшення обсягу виробництва екологічної продукції або надання екологічних послуг, запровадження новітніх технологій, повернення кредитів екологічного призначення та

відсотків за ними. У разі несвоєчасного використання таких вивільнених коштів суб'єкти господарювання мають збільшувати податкові зобов'язання з податку на прибуток та сплатити пеню.

Концептуальні засади обліку податку на прибуток підприємств з виробництва інших видів екологічної продукції визначені у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, зокрема це П(С)БО 11 "Зобов'язання", П(С)БО 17 "Податок на прибуток", ПБО "Податкові різниці", а також стандарти, що регулюють процес відображення податкових зобов'язань у фінансовій звітності (П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", П(С)БО 2 "Баланс", П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів"). Для обліку окремих податків та зборів, крім податку на прибуток, окремих облікових стандартів не призначено, що пояснюється схожими методичними підходами до нарахування та сплати цих обов'язкових платежів до бюджету.

У Міжнародних стандартах фінансової звітності обліку податку на прибуток присвячено МСФЗ 12 "Податки на прибуток". Результати аналізу П(С)БО 17 та МСБО 12 свідчать про відсутність суттєвих відмінностей у їхніх концептуальних положеннях. Однакові підходи закладені у визначення мети бухгалтерських стандартів, основних категорій, видів податкових зобов'язань та тимчасових різниць, визнання, оцінки податку на прибуток та інших положень. Однак, на відміну від національних стандартів, у міжнародних акцентується увага на принциповому питанні бухгалтерського обліку податку на прибуток, що поглиблює розуміння основних аспектів, які у ньому розглядаються.

У питаннях поділу тимчасових різниць національні та міжнародні стандарти також узгоджені. Тимчасові різниці поділяються на ті, що підлягають оподаткуванню, та ті, що не підлягають оподаткуванню (рис. 1). Тим часом, на відміну від міжнародної практики бухгалтерського обліку, П(С)БО 12 не містить критеріїв ідентифікації тимчасових різниць, що ускладнює процес їх визнання та відображення в обліку, а також призводить до відображення недостовірної інформації у фінансовій звітності підприємств. Крім того, у підприємства можуть існувати анульовані різниці, тому пропонуємо доповнити існуючу класифікацію податкових різниць виробленням анульованих різниць поряд із постійними та тимчасовими.

Розширена інформація щодо видів податкових різниць міститься у Положенні бухгалтерського обліку "Податкові різниці". У ПБО "Податкові різниці" передбачено поділ податкових різниць на такі види: податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції, інших операційних доходів, інших доходів, собівартості реалізованої продукції, інших операційних витрат, інших витрат, надзвичайних доходів, надзвичайних витрат [7]. На нашу думку, така класифікація ускладнює відображення податкових розрахунків на рахун-



Рис. 1. Види податкових різниць та їхнє відображення у бухгалтерському обліку підприємств з виробництва екологічної продукції*

* Складено автором.

ках бухгалтерського обліку та у звітності підприємств. Тому пропонуємо внести зміни до бухгалтерського положення і об'єднати в окремі групи елементи операційних доходів (дохід від реалізації продукції та інші операційні доходи) та елементи операційних витрат (собівартість реалізованої продукції та інші операційні витрати). Це дозволить скоротити організацію бухгалтерського обліку нарахування податкових різниць та розрахунку їх суми на підприємствах з виробництва екологічної продукції.

Варто зазначити, що у національних та міжнародних стандартах взагалі відсутнє визначення постійних різниць. Трактуються лише у Положенні бухгалтерського обліку "Податкові різниці", проте воно не дозволяє повною мірою характеризувати їх облікову сутність. Це призводить до помилкового віднесення їхніх складових до відстрочених податкових активів або зобов'язань. З метою уникнення таких випадків доцільно доповнити розділ "Загальні положення" П(С)БО 17 "Податок на прибуток" та ПБО "Податкові різниці" наступним авторським тлумаченням: постійна різниця — різниця між сумою прибутку або збитку, розрахованої за даними фінансової звітності, та сумою прибутку або збитку, визначеною податковим законодавством, що виникає в поточному звітному періоді та продовжує існувати в майбутньому.

Таким чином, визначення витрат або доходів з податку на прибуток слід здійснювати з чітким дотриманням наступної етапності (рис. 2):

— визначення балансової вартості активів на дату балансу;

— визначення балансової вартості зобов'язання на дату балансу;

— визначення доходів та витрат за результатами бухгалтерського обліку;

— нарахування податку на прибуток підприємства:

1) Дт 981 "Податки на прибуток від звичайної діяльності",

2) Кт 641 "Розрахунки за податками";

— розрахунок суми відстрочених податкових активів (ВПА):

1) Дт 17 "Відстрочені податкові активи",

2) Кт 641 "Розрахунки за податками";

— вирахування суми відстрочених податкових зобов'язань (ВПЗ):

1) Дт 641 "Розрахунки за податками",

2) Кт 54 "Відстрочені податкові зобов'язання";

— оцінка можливості згорання ВПА та ВПЗ;

— визначення змін ВПА та ВПЗ попередніх періодів;

— розрахунок суми витрат або доходу з податку на прибуток: витрати або дохід з податку на прибуток = поточний податок на прибуток + ВПЗ — ВПА.

Отже, витрати або дохід з податку на прибуток підприємств з виробництва екологічної продукції мають формуватися за рахунок поточного податку на прибуток та з урахуванням відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів. Важливо, що постійні податкові різниці не входять до складу відстрочених податкових активів і зобов'язань, а тому на рахунках бухгалтерського обліку не відображаються.

Крім постійних різниць, варто розрізнити також два види тимчасових різниць — ті, що підлягають оподаткуванню, та ті, що підлягають вирахуванню. Такий поділ важливий, оскільки дозволяє правильно визначити відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання, а також розрахувати витрати (доходи) з податку на прибуток. Положенням бухгалтерського обліку "Податкові різниці" передбачено виокремлення податкових різниць залежно від виду діяльності: податкові різниці щодо доходу (виручки) від реалізації продукції, інших операційних доходів, інших доходів, собівартості реалізованої продукції, інших операційних витрат, щодо інших витрат, надзвичайних доходів, щодо надзвичайних витрат.

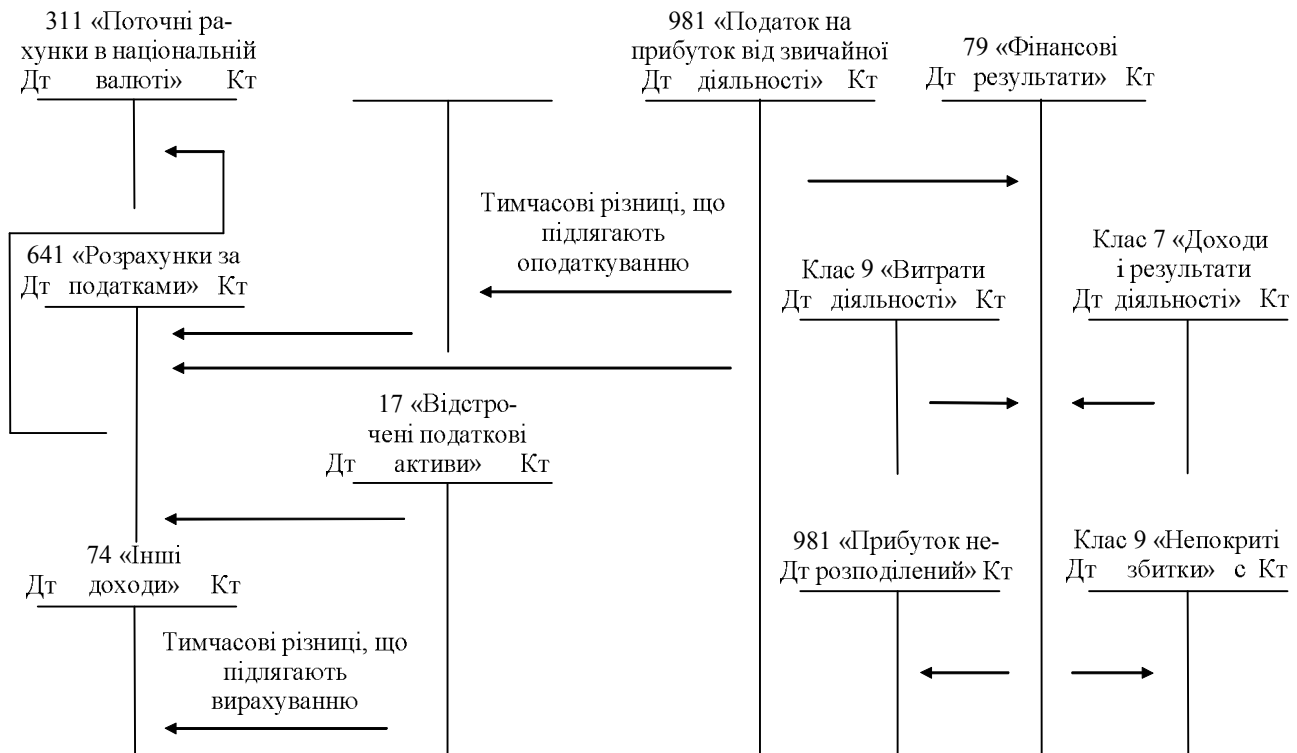


Рис. 2. Алгоритм визначення витрат (доходу) з податку на прибуток на підприємствах з виробництва екологічної продукції*

* Складено автором.

ВИСНОВКИ

У сучасних умовах реформування податкової системи України та запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності виникає необхідність в удосконаленні теоретичних, методологічних та організаційно-практичних засад бухгалтерського обліку та оподаткування підприємств з виробництва екологічної продукції. Для удосконалення бухгалтерського обліку зобов'язань з податку на прибуток доцільно використовувати оцінку із застосуванням коригування на загальний рівень інфляції, поетапний облік витрат (доходів) з податку на прибуток, визначати податок на прибуток зіставленням доходів і витрат, доповнити існуючу класифікацію податкових різниць анульованими різницями. Практичне використання зазначених пропозицій сприятиме спрощенню облікового процесу на вітчизняних підприємствах, а також розумінню показників фінансової звітності підприємств з виробництва екологічної продукції акціонерами, потенційними інвесторами, іншими користувачами.

Література:

1. Викиди забруднюючих речовин та діоксиду вуглецю в атмосферне повітря // Державний комітет статистики України. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
2. Базилевич В. Нові підходи в системі сучасного економічного знання / В. Базилевич, А. Ігнатюк // Економіка України. — 2011. — № 4. — С. 91—95.

3. Дрозд І. К. Зарубіжний досвід бухгалтерського обліку податкових різниць / І. К. Дрозд // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. — 2010. — Випуск 130. — С. 18—21.

4. Купалова Г. Екологічна звітність підприємств як складова національної інформаційної системи з охорони довкілля // Г. Купалова, Т. Матвієнко // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. — 2012. — Випуск 142. — С. 12—16.

5. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / [заг. редакція М.Я. Азарова]. — К.: Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. — 2389 с.

6. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-VI, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

7. Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. № 27 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
Стаття надійшла до редакції 22.10.2012 р.