

**ГОЛОВАЙ Надія Миколаївна** – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, Вінницький навчально-науковий інститут економіки Тернопільського національного економічного університету (21017, м. Вінниця, вул. Гонти, 37, e-mail: nadyagolovay@gmail.com).

**GORDOLOVA Natalia** – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Trade and Economic College of the Kiev National University of Trade and Economics (03115, Kyiv, 2/4 Lviv Str., natgordopol@ukr.net).

**SYSOIEVA Inna** – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting and Audit, Vinnytsia Educational and Scientific Institute of Economics, Ternopil National Economic University (21017, 37 Gonty Str., Vinnytsia, e-mail: innas1853@gmail.com).

**GOLOVAI Nadezhda** – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting and Audit, Vinnytsia Educational and Scientific Institute of Economics of Ternopil National Economic University (21017, 37 Gonty Str., Vinnytsia, e-mail: nadyagolovay@gmail.com).

**ГОРДОПОЛОВА Наталья Васильевна** – кандидат экономических наук, доцент, Торгово-экономический колледж Киевского национального торгового-экономического университета (03115 г. Киев, ул. Львовская, 2/4, natgordopol@ukr.net).

**СЫСОЕВА Инна Николаевна** – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учёта и аудита, Винницкий учебно-научный институт экономики Тернопольского национального экономического университета (21017, г. Винница, ул. Гонты, 37, e-mail: innas1853@gmail.com).

**ГОЛОВАЙ Надежда Николаевна** – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учёта и аудита, Винницкий учебно-научный институт экономики Тернопольского национального экономического университета (21017, г. Винница, ул. Гонты, 37, e-mail: nadyagolovay@gmail.com).



УДК 336.226.657

**ЕКОЛОГІЧНИЙ ПОДАТОК: ПОРЯДОК  
ОПОДАТКУВАННЯ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ В  
СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ©**

**ПЛАХТІЙ Т.Ф.,**  
*доктор економічних наук, доцент,*  
*доцент кафедри обліку та оподаткування*  
*в галузях економіки,*  
*Вінницький національний*  
*аграрний університет,*

**ДРАЧУК В.Ю.,**  
*викладач кафедри обліку і оподаткування,*  
*Вінницький фінансово-*  
*економічний університет*  
*(м. Вінниця)*

*Стаття присвячена актуальним питанням оподаткування екологічним податком та відображенням в системі бухгалтерського обліку. Авторами проведено дослідження сучасного стану оподаткування в розрізі елементів екологічного податку та проаналізовано обсяги надходжень такого виду податкового платежу до бюджету за видами забруднень навколишнього природного середовища. Розкрито важелі впливу на рівні національного, регіонального та місцевого управління, які дозволяють реалізувати природоохоронні програми та заходи в правовому полі. Удосконалено документальне відображення операцій з нарахування зобов'язань за екологічним податком, зважаючи на сучасні вимоги користувачів облікової інформації. Результати представлено у вигляді допоміжних відомостей в розрізі видів забруднень навколишнього природного середовища. Розроблено систему аналітичних рахунків щодо проведення розрахункових операцій з бюджетом за екологічним податком та представлено їх практичне застосування.*

**Ключові слова:** облік, оподаткування, екологічний податок, навколишнє природне середовище, стаціонарне джерело забруднення, скиди у водні об'єкти, розміщення відходів

**Рис.: 2. Табл.: 14. Літ.:15.**

### **ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ НАЛОГ: ПОРЯДОК НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ОТРАЖЕНИЯ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**Т.Ф. ПЛАХТИЙ,**  
доктор экономических наук, доцент,  
доцент кафедры учета и налогообложения  
в отраслях экономики,  
Винницкий национальный  
аграрный университет

**В.Ю. ДРАЧУК,**  
преподаватель кафедры учета и налогообложения,  
Винницкий финансово-экономический университет  
(г. Винница)

*Статья посвящена актуальным вопросам налогообложения экологическим налогом и отражением в системе бухгалтерского учета. Авторами проведено исследование современного состояния налогообложения в разрезе элементов экологического налога и проанализированы объемы поступлений такого вида налогового платежа в бюджет по видам загрязнений окружающей среды. Раскрыты рычаги влияния на уровне национального, регионального и местного управления, которые позволяют реализовать природоохранные программы и мероприятия в правовом поле. Усовершенствовано документальное отражение операций по начислению обязательств по экологическому налогу, учитывая современные требования пользователей учетной информации. Результаты представлены в виде вспомогательных сведений в разрезе видов загрязнений окружающей среды. Разработана система аналитических счетов по проведению расчетных операций с бюджетом по экологическому налогу и представлено их практическое применение.*

**Ключевые слова:** учет, налогообложение, экологический налог, окружающая среда, стационарный источник загрязнения, сбросы в водоемы, удаление отходов

**Рис.: 2. Табл.: 14. Лит.: 15.**

### **ENVIRONMENTAL TAXES: PROCEDURE FOR TAXATION AND DISCLOSURE IN ACCOUNTING SYSTEM**

**PLAKHTII Tetiana,**  
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor  
of the Department of Accounting and Taxation  
in the fields of Economy,  
Vinnitsia National Agrarian University,

**DRACHUK Vitalina,**  
lecturer at the Department of Accounting and Taxation,  
Vinnitsa Finance and Economics University  
(Vinnitsia)

*The article examines urgent issues of charging the environmental tax and its display in the accounting system. The authors have researched the current state of taxation in terms of environmental tax elements and analyze the amount of revenues from this type of tax payment to the budget by the types of environmental pollution. The levers of influence at the level of the national, regional and local government that enable to implement environmental programs and measures in the legal field are outlined. Documentary recording of transactions on the charge of commitments for the environmental tax taking into account current requirements for accounting information is improved. The results are presented in the form of auxiliary information in terms of the types of environmental pollution. The system of analytical reports on the settlement operations with the budget by the environmental tax is developed and their practical application is presented.*

**Key words:** accounting, taxation, ecological tax, environment, stationary source of pollution, discharges into water facilities, waste disposal

**Fig. 2. Tabl. 14. Lit. 15.**

**Постановка проблеми.** Податкова система будь-якої країни сформована в першу чергу задля виконання фіскальної функції, яка передбачає на меті наповнення державного бюджету. Проте, в світі назріла проблема щодо забруднення навколишнього середовища, вирішити це питання можливо за рахунок різних важелів державного впливу на рівні національного, регіонального та місцевого управління. Допомогти цьому процесу можливо, в тому числі за рахунок посилення контрольної функції щодо такого виду податкових платежів, як екологічний податок.

З метою забезпечення контролю за діяльністю підприємств, в частині здійснення господарських операцій, які призводять до забруднення навколишнього природного середовища за рахунок побудови якісної інформаційної бази, необхідним є дослідження підходів, які закладено системою екологічного оподаткування та відображення таких операцій в обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Результати дослідження проблем екологічного оподаткування з різних наукових позицій: від встановлення економічної сутності до обліково-контрольного забезпечення господарських операцій представлені у наукових працях 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].

Авторами, І.В. Гончарук та І.В. Томашук, досліджено ряд факторів, що мають суттєвий вплив на рівень життя сільського населення, зокрема, на екологічну ситуацію сільських територій, які сформовані в єдину систему. Серед усіх факторів особливої уваги заслуговує екологічний фактор, що здатен тією чи іншою мірою, прямим або непрямим способом впливати на живі організми та природокористування (температура, освітленість, вологість, тиск тощо) [2, с. 52].

Необхідність запровадження екологічного оподаткування підтверджується цитатою В.А. Фостолович, на думку якої «вирішення проблеми охорони навколишнього природного середовища та запровадження еколого-економічного підходу в управлінні як держави, так і підприємств можливе лише шляхом застосування державних інструментів регулювання. Одним із важелів такої системи управління є впровадження екологічного податку» [10, с. 175].

У дослідженні В.Ю. Фабіянської, з точки зору екологічного аудиту, зазначається наступне: «далеко не кожен власник є свідомим екологічно, в більшості випадків можна констатувати про нещадну експлуатацію природних багатств в Україні та згубний вплив діяльності людини на оточуюче середовище. Екологічний контроль у нашій державі слід проводити зовнішніми органами (службами), а внутрішньогосподарський екологічний контроль залежить лише від свідомості власників, менеджерів підприємств, а тому необхідно: по-перше, розвивати, виховувати у людей почуття шанобливого ставлення до оточуючого середовища; по-друге, на державному рівні встановлювати певні обов'язкові екологічні вимоги до діяльності суб'єктів господарювання, які мають контролюватися спеціальними органами» [9, с. 261].

М.В. Василець розглянуто сутність та погляди вітчизняних та зарубіжних вчених щодо необхідності проведення екологічного аудиту. Сформовано авторське бачення сутності поняття «екологічний аудит», під яким автор розуміє вид незалежної діяльності аудитора, що здійснюється з метою оцінки екологічної ефективності управління підприємством, що включає в себе перевірку форм фінансової, податкової звітності, а також первинної документації на відповідність [1, с. 112].

Монографічне дослідження І.В. Замули присвячене розробці теорії та методології бухгалтерського обліку екологічної діяльності з метою визначення економічних важелів, які б дозволили покращити екологічну ситуацію в Україні та світі в цілому. Окрему увагу приділено ролі бухгалтерського обліку в побудові концепції стійкого розвитку економіки та управлінні екологічною діяльністю суб'єкта господарювання [3, с. 6]. Підтримуємо думку автора монографії щодо зарахування зобов'язань за екологічним податком до складу об'єктів обліку екологічної діяльності.

Обліковий аспект екологічного оподаткування відображено в праці О.В. Леги, Л.В. Яловеги та Т.Б. Прийдак, де авторами досліджено сутність екологічного податку, порядок складання та подання податкової декларації з екологічного податку, а також додатків до неї. Ознайомлено з системою обліку та бухгалтерськими рахунками зобов'язань з екологічного податку [8, с. 231].

Проте, в дослідженнях науковців не достатньою мірою враховано вимоги часу щодо посилення аналітичності бухгалтерської інформації, яка формується в процесі прийняття управлінських рішень задля провадження екологічної діяльності суб'єктом господарювання,

зокрема в частині обліку витрат на погашення зобов'язань перед бюджетом за екологічним податком та здійснення безперервного контролю за дозволеними нормами забруднення навколишнього природного середовища.

**Метою написання статті** є розкриття методичних підходів екологічного оподаткування України, що дозволить внести пропозиції щодо покращення інформаційної бази, яка генерується обліковою системою з наступним її використанням в цілях формування різних видів звітності, а також планування дій в напрямку скорочення обсягів забруднення суб'єктом господарювання.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Нинішню екологічну ситуацію в Україні можна охарактеризувати як кризову, що формувалася протягом тривалого періоду через нехтування об'єктивними законами розвитку і відтворення природно-ресурсного комплексу України.

Рівні управління реалізації державної екологічної політики
<i>Національний рівень управління</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ розроблення методологічного, нормативно-методичного та правового забезпечення;</li> <li>➤ розроблення політики регулювання ядерної безпеки;</li> <li>➤ проведення державної екологічної експертизи;</li> <li>➤ формування економічного механізму природокористування;</li> <li>➤ регулювання використання природних ресурсів та запобігання забрудненню довкілля;</li> <li>➤ ліцензування екологічно небезпечних видів діяльності;</li> <li>➤ державна політика щодо зон надзвичайних екологічних ситуацій;</li> <li>➤ встановлення нормативів якісного стану природних ресурсів;</li> <li>➤ формування та використання державних позабюджетних фондів охорони довкілля;</li> <li>➤ регулювання використання ресурсів державного значення;</li> <li>➤ державний контроль за дотриманням природоохоронного законодавства, в тому числі ядерної та радіаційної безпеки;</li> <li>➤ <u>впровадження екологічного аудиту</u>;</li> <li>➤ проведення єдиної науково-технічної політики щодо охорони, раціонального використання та відновлення природних ресурсів;</li> <li>➤ проведення державної політики щодо збереження біорізноманіття;</li> <li>➤ забезпечення екологічної безпеки як складової національної безпеки;</li> <li>➤ реалізація міжнародних угод і виконання Україною взятих на себе в рамках цих угод зобов'язань та підтримання міждержавних відносин у природоохоронній сфері;</li> <li>➤ забезпечення процесу прийняття державних рішень з урахуванням екологічних вимог (організація моніторингу, впровадження інформаційних технологій, <u>ведення обліку забруднень</u>, прогнозування);</li> <li>➤ екологічна освіта та екологічне виховання.</li> </ul>
<i>Регіональний рівень управління</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ регулювання використання природних ресурсів місцевого значення;</li> <li>➤ визначення нормативів забруднення природного середовища (встановлення нормативів ГДВ, ГДС та розміщення відходів);</li> <li>➤ впровадження економічного механізму природокористування;</li> <li>➤ проведення моніторингу та обліку об'єктів природокористування і забруднення довкілля;</li> <li>➤ проведення державної екологічної експертизи;</li> <li>➤ здійснення державного контролю за дотриманням природоохоронного законодавства;</li> <li>➤ розроблення програм впровадження природоохоронних заходів, визначення та реалізація інвестиційної політики;</li> <li>➤ інформування населення та заінтересованих підприємств, установ і організацій з екологічних питань</li> </ul>
<i>Місцевий рівень управління</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ проведення локального та об'єктного моніторингу;</li> <li>➤ здійснення державного контролю за дотриманням природоохоронного законодавства;</li> <li>➤ організація розробки місцевих екологічних програм та проектів.</li> </ul>

Рис. 1. Рівні управління реалізації державної екологічної політики

Джерело: Сформовано автором на основі [11]

Відбувалися структурні деформації народного господарства, за яких перевага надавалася розвитку в Україні сировинно-видобувних, найбільш екологічно небезпечних галузей промисловості. Економіці України притаманна висока питома вага ресурсномістких та енергоємних технологій, впровадження та нарощування яких здійснювалося найбільш «дешевим» способом – без будівництва відповідних очисних споруд. Це було можливим за відсутності ефективно діючих правових, адміністративних та економічних механізмів природокористування та без урахування вимог охорони довкілля [11].

Протягом 2018 року надійшло зобов'язань з екологічного податку в розмірі 2 779 617,7 тис. грн. Всього надходження до державного бюджету від сплати податків та зборів встановлено у розмірі 768 587 207,6 тис. грн. Відповідно частка податкових надходжень від сплати екологічного податку в загальній структурі є досить незначною, та становить 0,36%. Зрозуміло, що витрати на реалізацію природоохоронних програм і заходів потребують значно більших фінансових вкладень.

На рис. 1 представлено рівні управління реалізації державної екологічної політики, серед яких окреме місце відводиться впровадженню екологічного аудиту та веденню обліку забруднень на національному рівні управління державною екологічною політикою.

Статистичні дані щодо здійснення капітальних інвестицій на охорону навколишнього природного середовища за видами природоохоронних заходів представлено в табл. 1.

Таблиця 1

**Капітальні інвестиції на охорону навколишнього природного середовища за видами природоохоронних заходів (2006-2017 роки)**

Роки	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
2006	17580,2	842,4	3917,0	1807,9	1222,8	40,3	9749,8
2007	27709,3	3021,8	5592,5	782,0	3665,0	5,3	14642,7
2008	46795,5	16954,4	2648,9	4360,9	4094,4	382,3	18354,6
2009	29229,7	17549,5	571,1	1164,9	3297,6	26,9	6619,7
2010	36986,5	22604,2	2313,2	561,1	1958,1	9,6	9540,3
2011	62021,6	36333,3	3078,3	772,7	6434,1	103,2	15300,0
2012	31267,4	178,5	872,6	6150,6	1950,0	260,6	21855,1
2013	29337,6	884,3	3869,1	–	2105,9	3970,8	18507,5
2014	7320,3	648,2	2211,2	3044,9	420,6	–	995,4
2015	40533,0	3497,4	2076,7	2223,6	11,1	–	32724,2
2016	63674,3	413,5	8978,3	2694,9	3,8	–	51583,8
2017	88844,2	321,9	10822,6	4875,4	68,8	–	72755,5

Джерело: сформовано автором за даними Держкомстату [12]

За інформацією Державної служби статистики України у 2017 році вартість капітальних інвестицій є найбільшою за останні 12 років. Якщо порівнювати капіталовкладення за 2017 рік з даними 2015-2016 років в розрізі видів природоохоронних заходів, встановлено, що найбільшу частку становлять інші напрями природоохоронної діяльності, відповідно 32724,2 тис. грн, 51583,8 тис. грн та 72755,5 тис. грн. До останніх належать витрати на будівництво нових, розширення, реконструкцію, реставрацію, технічне переобладнання діючих підприємств і об'єктів, капітальний ремонт і придбання обладнання природоохоронного призначення довгострокового користування.

Капітальні інвестиції на очищення зворотних вод на другому місці за величиною капітальних інвестицій, які в 2016-2017 роках становлять відповідно 8978,3 тис. грн та 10822,6 тис. грн. Третю позицію займають капіталовкладення за поводження з відходами відповідно 2694,9 тис. грн та 4875,4 тис. грн. Крім того, окремо виокремлено такі види природоохоронних заходів, як охорону атмосферного повітря і проблеми зміни клімату, захист і реабілітацію ґрунту, підземних і поверхневих вод. У період з 2015 по 2017 роки рівень капітальних інвестицій на охорону

атмосферного повітря зменшився з 3497,4 тис. грн до 321,9 тис. грн. Проте, за капітальними інвестиціями на захист і реабілітацію ґрунту, підземних і поверхневих вод спостерігається зростання відповідно з 11,1 тис. грн до 68,8 тис. грн.

Вдосконалення діючого економічного механізму природокористування і природоохоронної діяльності та формування стабільних джерел фінансування природоохоронних заходів має стати органічною складовою системи управління і регулювання економіки, стимулювати охорону і відтворення природно-ресурсного потенціалу країни шляхом створення відповідних економічних умов (інвестиційних, податкових, кредитних тощо) [11].

На рівні законодавства України визначено економічну сутність поняття «екологічний податок» – це загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів і з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року, а також за утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів, для забезпечення екологічної безпеки, а також безпеки життя та здоров'я громадян [11].

Порядок обчислення податку визначено ст. 249 Податкового кодексу України, відповідно сума податку визначається за податковий (звітний) квартал таким чином (табл. 2).

Статистика щодо викидів забруднюючих речовин в атмосферу від стаціонарних джерел забруднення в Україні та Вінницькій області у 2016 році представлена в табл. 2.

Таблиця 2

**Викиди забруднюючих речовин в атмосферу від стаціонарних джерел забруднення в Україні та Вінницькій області у 2016 році, тис. т**

Райони	Обсяги викидів, всього	У тому числі			
		діоксид азоту	діоксид сірки	оксид вуглецю	метан
Україна	3078,1	240,2	1076,4	802,8	466,5
Вінницька область	119,8	8,1	51,1	4,8	40,5
Вінниця	12,1	0,7	0,1	1,0	9,3
Ладижин	66,1	6,4	50,5	0,6	0,3
Бар	1,0	0,4	0,0	0,0	0,5
Гайсин	4,8	0,0	0,0	0,0	4,5
Носівці	0,3	0,0	–	0,0	0,3
Тягун	0,7	0,0	–	0,0	0,6
Калинівка	0,2	0,0	0,0	0,1	0,0
Теплик	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0
Томашпіль	1,3	0,1	0,0	0,6	0,2
Оляниця	8,0	0,0	–	0,1	6,9
Тулчин	2,1	0,0	0,0	0,0	2,1
Михайлівка	6,3	0,0	–	0,0	5,4

Джерело: сформовано автором за даними Держкомстату [12]

Обсяги викидів у Вінницькій області становлять 3,89 % в загальній структурі викидів в цілому по Україні. Основними токсичними компонентами, якими забруднюється повітря області, є діоксид сірки – 51,1 тис. т, метан – 40,5 тис. т, діоксид азоту – 8,1 тис. т, оксид вуглецю – 4,8 тис. т. Значна частина – 55,2% або 66,1 тис. т викидів забруднюючих речовин припадає на м. Ладижин. Крім того, високий відсоток у розподілі викидів щодо загального їх обсягу припадає на м. Вінницю (10,1%), а також на Оляницький (6,68 %) та Михайлівський (5,2%) райони.

Викиди забруднюючих речовин у атмосферу від стаціонарних джерел забруднення у розрізі виробничих та технологічних процесів, технологічного устаткування (установок) у 2016 році за результатами провадження сільськогосподарської діяльності представлено в табл. 3.

Таблиця 3

**Викиди забруднюючих речовин у атмосферу від стаціонарних джерел забруднення у розрізі виробничих та технологічних процесів, технологічного устаткування (установок) у 2016 році**

Вид діяльності	Кількість підприємств	Обсяги викидів		Викинуто в середньому одним підприємством, т
		т	% до підсумку	
1	2	3	4	5
Сільське і лісове господарство, землекористування та зміна лісової біомаси	835	69812,1	2,3	83,6

Продовження табл. 3

1	2	3	4	5
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	0,1	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]

Ставки екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення в порядку зростання за 2014-2019 роки представлено в табл. 4, 5.

Таблиця 4

**Ставки податку за викиди в атмосферне повітря окремих забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення**

Назва забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за 1 тону				
	з 01.04.2014	з 01.01.2016	з 01.01.2017	з 01.01.2018	з 01.01.2019
Азоту оксиди	1553,79	1968,65	2204,89	2451,84	2451,84
Аміак	291,41	369,22	413,53	459,85	459,85
Ангідрид сірчистий	1553,79	1968,65	2204,89	2451,84	2451,84
Ацетон	582,83	738,45	827,06	919,69	919,69
Бенз (о) пірен	1977992,51	2506116,51	2806850,49	2121217,74	2121217,74
Бутилацетат	349,96	443,4	496,61	552,23	552,23
Ванадію п'ятиокис	5828,32	7384,48	8270,62	9196,93	9196,93
Водень хлористий	58,54	74,17	83,07	92,37	92,37
Вуглецю окис	58,54	74,17	83,07	92,37	92,37
Вуглеводні	87,81	111,26	124,61	138,57	138,57
Газоподібні фтористі сполуки	3846,95	4874,09	5458,98	6070,39	6070,39
Тверді речовини	58,54	74,17	83,07	92,37	92,37
Кадмію сполуки	12298,01	15581,58	17451,37	19405,92	19405,92
Марганець та його сполуки	12298,01	15581,58	17451,37	19405,92	19405,92
Нікель та його сполуки	62658,23	79387,98	88914,54	98872,97	98872,97
Озон	1553,79	1968,65	2204,89	2451,84	2451,84
Ртуть та її сполуки	65863,81	83449,45	93463,38	103931,28	103931,28
Свинець та його сполуки	65863,81	83449,45	93463,38	103931,28	103931,28
Сірководень	4993,53	6326,8	7086,02	7879,65	7879,65
Сірковуглець	3245,03	4111,45	4604,82	5120,56	5120,56
Спирт н-бутиловий	1553,79	1968,65	2204,89	2451,84	2451,84
Стирол	11346,13	14375,55	16100,62	17903,89	17903,89
Фенол	7052,52	8935,54	10007,8	11128,67	11128,67
Формальдегід	3846,95	4874,09	5458,98	6070,39	6070,39
Хром та його сполуки	41413,2	52850,62	59192,69	65822,27	65822,27
Двоокис вуглецю	0,26	0,33	0,37	0,41	10,00

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

Протягом 2016 року стаціонарними джерелами забруднення викинуто у повітря в процесі провадження сільського і лісового господарства, землекористування та зміни лісової біомаси 69812,1 тис. т забруднюючих речовин. Розрахунок екологічного податку за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення представлено далі. Для прикладу, підприємство використовує газовий котел. При згоранні палива здійснюються викиди забруднюючих

речовин в атмосферне повітря. За II квартал 2018 року обсяг таких викидів становив: оксидів азоту – 0,132 т; окису вуглецю – 0,013 т; вуглекислого газу (двоокису вуглецю) – 48,352 т). Зобов'язання перед бюджетом за екологічним податком згідно з наведеними вище даними становлять:  $(0,132 \text{ т} \times 2451,84 \text{ грн/т}) + (0,013 \text{ т} \times 92,37 \text{ грн/т}) + (48,352 \text{ т} \times 0,41 \text{ грн/т}) = 344,66 \text{ грн}$ .

Проте, з 01.01.2019 року внесено зміни до основного нормативного акту з питань оподаткування, в частині визначення ставки екологічного податку щодо такого виду забруднюючої речовини, як «двоокис вуглецю», зростання відбулось більш аніж в 24 рази. Якщо провести перерахунок за вищенаведеною умовою, зобов'язання платника із використанням ставок екологічного податку 2019 року становлять 808,36 грн, що на 157,36 % більше, порівнюючи із даними 2018 року.

Таблиця 5

**Ставки податку за викиди в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення забруднюючих речовин (сполук), які не увійшли до п. 243.1 ПКУ та на які встановлено клас небезпечності**

Клас небезпечності	Ставка податку, гривень за 1 тону			
	з 01.04.2014	з 01.01.2016	з 01.01.2017	з 01.01.2018
I	11113,26	14080,5	15770,16	17536,42
II	2545,11	3224,65	3611,61	4016,11
III	379,22	480,47	538,13	598,4
IV	87,81	111,26	124,61	138,57
Для забруднюючих речовин (сполук), на які не встановлено клас небезпечності (крім двоокису вуглецю), ставки податку застосовуються залежно від установлених орієнтовно безпечних рівнів впливу таких речовин (сполук) в атмосферному повітрі населених пунктів				
Орієнтовно безпечний рівень впливу речовин (сполук), міліграмів на 1 куб. метр	Ставка податку, гривень за 1 тону			
	з 01.04.2014	з 01.01.2016	з 01.01.2017	з 01.01.2018
Менше ніж 0,0001	467807,81	592712,5	663838	738187,86
0,0001 — 0,001 (включно)	40081,78	50783,62	56877,65	63247,95
Понад 0,001 — 0,01 (включно)	5536,9	7015,25	7857,08	8737,07
Понад 0,01 — 0,1 (включно)	1553,79	1968,65	2204,89	2451,84
Понад 0,1	58,54	74,17	83,07	92,37

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

Ставки податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти визначені Податковим кодексом України за період 2014-2018 роки представлено в табл. 6, та залишаються незмінними протягом 2019 року.

Таблиця 6

**Ставки податку за скиди окремих забруднюючих речовин у водні об'єкти**

Назва забруднюючої речовини	Ставка податку, гривень за 1 тону			
	з 01.04.2014	з 01.01.2016	з 01.01.2017	з 01.01.2018
1	2	3	4	5
Азот амонійний	1020,6	1293,1	1448,27	1610,48
Органічні речовини (за показниками БСК 5)	408,5	517,57	579,68	644,6
Завислі речовини	29,27	37,09	41,54	46,19
Нафтопродукти	6003,94	7606,99	8519,83	9474,05
Нітрати	87,81	111,26	124,61	138,57
Нітрити	5012,61	6350,98	7113,1	7909,77
Сульфати	29,27	37,09	41,54	46,19
Фосфати	815,72	1033,52	1157,54	1287,18
Хлориди	29,27	37,09	41,54	46,19
Ставки податку за скиди у водні об'єкти забруднюючих речовин, на які встановлено гранично допустиму концентрацію або орієнтовно безпечний рівень впливу				



Продовження табл. 6

1	2	3	4	5
Гранично допустима концентрація забруднюючих речовин або орієнтовно безпечний рівень впливу, міліграмів на 1 літр	Ставка податку, гривень за 1 тонну			
	з 01.04.2014	з 01.01.2016	з 01.01.2017	з 01.01.2018
до 0,001 (включно)	106936,91	135489,06	151747,75	168743,5
0,001-0,1 (включно)	77534,45	98236,15	110024,49	122347,23
0,1-1 (включно)	13366,96	16935,94	18968,25	21092,69
1-10 (включно)	1360,37	1723,59	1930,42	2146,63
понад 10	272,33	345,04	386,44	429,72

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

Ставки податку за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах визначені Податковим кодексом України за період 2014-2018 роки представлено в табл. 7, та зберігаються на тому ж рівні протягом 2019 року.

Таблиця 7

**Ставки податку за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах**

Назва забруднюючої речовини		Ставка податку, гривень за 1 одиницю, грн			
		з 01.04.2014	з 01.01.2016	з 01.01.2017	з 01.01.2018
обладнання та приладів, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням		548,47	548,47	548,47	865,47
люмінесцентні лампи		9,54	9,54	9,54	15,06
Ставки податку за розміщення відходів, які встановлюються залежно від класу небезпеки та рівня небезпечності відходів:					
Клас небезпеки відходів	Рівень небезпечності відходів	Ставка податку, гривень за 1 тонну			
		з 01.04.2014	з 01.01.2016	з 01.01.2017	з 01.01.2018
I	надзвичайно небезпечні	890,79	890,79	890,79	890,79
II	високонебезпечні	32,45	32,45	32,45	32,45
III	помірно небезпечні	8,14	8,14	8,14	8,14
IV	малонебезпечні	3,17	3,17	3,17	3,17
	мало небезпечні нетоксичні відходи гірничої промисловості	0,31	0,31	0,31	0,31
За розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів, ставки податку збільшуються у 3 рази					
Коефіцієнт до ставок податку, який встановлюється залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі:					
Місце (зона) розміщення відходів					Коефіцієнт
В межах населеного пункту або на відстані менш як 3 км від таких меж					3
На відстані від 3 км і більше від меж населеного пункту					1

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

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:  $[(12,000 \text{ т} \times 12,84 \text{ грн/т}) + (6,000 \text{ т} \times 5,0 \text{ грн/т})] \times 3 = 552,24 \text{ грн}$ .

Для екологічного податку Податковим кодексом України передбачено понижувальний коефіцієнт 0,8 у разі переходу на маловідходні і безвідходні ресурсо- і енергозберігаючі технології, впровадження найкращих існуючих технологій [12]. Законодавство з питань оподаткування передбачає можливість застосування діючих преференцій запроваджувачам новітніх технологій, використання яких дасть змогу знизити рівень забруднення навколишнього природного середовища та більш ефективно використовувати природні ресурси.

За звітні квартали 2019 року подається декларація, відповідно зобов'язання за податком сплачуються у чітко визначені законодавством строки (табл. 8).

Таблиця 8

#### Граничні терміни подання та сплати екологічного податку у 2019

Період	Граничний строк подання декларації	Граничний строк сплати
I квартал	10 травня 2019 року	20 травня 2019 року
II квартал	9 серпня 2019 року	19 серпня 2019 року
III квартал	11 листопада 2019 року	19 листопада 2019 року
IV квартал	10 лютого 2020 року	19 лютого 2020 року

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

Платники податку перераховують суми податкових зобов'язань, що справляються за кількість викидів, скидів забруднюючих речовин та розміщення відходів, одним платіжним дорученням на рахунки, відкриті в органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, які забезпечують розподіл цих коштів у співвідношенні, визначеному Бюджетним кодексом України (табл. 9).

Таблиця 9

#### Розподіл коштів від надходження екологічного податку між державним та місцевими бюджетами протягом 2012-2018 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
2012	30	70	50	20
2013	53	47	33,5	13,5
2014	65	35	25	10
2015	20	80	25	55
2016	20	80	25	55
2017	20	80	25	55
2018	45	55	25	30
2019	45	55	25	30

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

Задля реалізації завдань державної екологічної політики на рівнях управління необхідним є формування відповідного бюджету, в тому числі за рахунок фактичних надходжень від сплати зобов'язань за екологічним податком. Для реалізації завдань національного рівня в частині забезпечення впровадження екологічного аудиту та ведення обліку забруднень, на наш погляд, є створення дієвої системи обліку розрахунків за екологічним податком.

Ця ж думка простежується в роботі І.В. Замули, яка підкреслює необхідність бухгалтерського відображення екологічної діяльності, яка зумовлена підвищенням уваги з боку держави та суспільства до процесів впливу підприємства на природне середовище [5, с. 340].

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. 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 [5,6].

На думку М.Б. Камінської, для організації ведення обліку екологічних витрат необхідно розробити облікову політику підприємства відповідно до чинного законодавства країни та визначити основні завдання їх обліку. Можна виділити такі завдання обліку екологічних витрат: збір та надання повної, своєчасної та достовірної інформації про екологічні витрати для прийняття ефективних управлінських рішень щодо екологобезпечного розвитку аграрного підприємства; забезпечення збереження природних ресурсів; забезпечення контролю за екологічними витратами підприємства; здійснення оцінки впливу екологічних чинників на фінансові результати сільськогосподарського підприємства [7, с.662].

І.В. Замула представила перелік об'єктів екологічної діяльності, які повинні бути відображені у бухгалтерському обліку. Для цього пропонується їх поділ на дві групи об'єктів, що забезпечують господарську діяльність підприємства та ті, що утворюють господарську діяльність підприємства. До групи джерел утворення господарських засобів віднесено екологічні зобов'язання і екологічні доходи. Поняття «екологічні зобов'язання» для української практики господарювання нове. Дотепер на міжнародному і національному рівнях не розроблені і не рекомендовані стандарти бухгалтерського обліку, в яких включено поняття «екологічні зобов'язання» [5, с. 338].

Система бухгалтерського обліку, а також його підсистема, податкові розрахунки, мають містити всю необхідну інформацію щодо операцій з відходами, внаслідок здійснення яких виникає податкове зобов'язання зі сплати екологічного податку.

За принципом нарахування витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати сплати грошових 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].

Розрахунки за екологічним податком прийнято відображати на першому з них. Кореспонденцію рахунків з відображення в обліку нарахування та сплати зобов'язань за екологічним податком наведено у табл. 10.

Таблиця 10

**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 зазначено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, бухгалтерської звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів [13].

Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами.

Документування операцій з обліку розрахунків за екологічним податком здійснюється з використанням Розрахунку податкових зобов'язань з екологічного податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення та Розрахунку податкового зобов'язання з екологічного податку, що справляється за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах. На підставі відображеної інформації в перерахованих вище документах, складається Податкова декларація екологічного податку.

Зазначені документи - складові податкової звітності з екологічного податку, в яких відображується узагальнена інформація за звітний період, яким є квартал. Нині, суб'єкти господарювання бажають мати інформацію, яка сформована в часі за досить короткий термін задля прийняття оперативних та тактичних рішень. Вважаємо за необхідне забезпечити вимоги користувачів шляхом формування та представлення облікової інформації у вигляді допоміжних відомостей розрахунку за екологічним податком, при цьому враховуючи особливі підходи в оподаткуванні за тим чи іншим видом забруднення навколишнього природного середовища. Така облікова інформація може групуватися на вимогу користувачів за певні проміжки часу: тиждень, місяць і т.п. Форму допоміжної відомості розрахунку екологічного податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення представлено в табл. 11.

Таблиця 11

**Допоміжна відомість розрахунку екологічного податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення**

Показники	Ліміт	Фактичний обсяг викиду і-тої забруднюючої речовини	База оподаткування	Ставка	Сума екологічного податку
1					
...					

Джерело: авторська розробка

Розроблена автором «Допоміжна відомість розрахунку екологічного податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти» представлена в табл. 12.

Таблиця 12

**Допоміжна відомість розрахунку екологічного податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти**

Показники	Ліміт	Обсяг скиду і-тої забруднюючої речовини в тоннах	Коефіцієнт	Ставка	Сума екологічного податку
1					
...					

Джерело: авторська розробка

Пропонуємо застосувати на практиці допоміжну відомість розрахунку екологічного податку, який справляється за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, форму якої представлено в табл. 13.

Таблиця 13

**Допоміжна відомість розрахунку екологічного податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти**

Показники	Ліміт	Обсяг відходів і-того виду в тоннах	коефіцієнт		Ставка	Сума екологічного податку
			№1	№2		
1						
...						

Джерело: авторська розробка

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.

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, що встановлюються в розрахунку не за тонну, а за одиницю відходів. Це стосується, зокрема, таких відходів, як люмінесцентні лампи та обладнання, що містить ртуть. Оскільки такі показники потрібно перевести в тонни, радимо скористатись

знаннями технічних фахівців, оскільки Державна фіскальна служба України вважає вирішення таких питань поза своєю компетенцією і пропонує звертатися за роз'ясненнями до Міністерства екології та природних ресурсів.

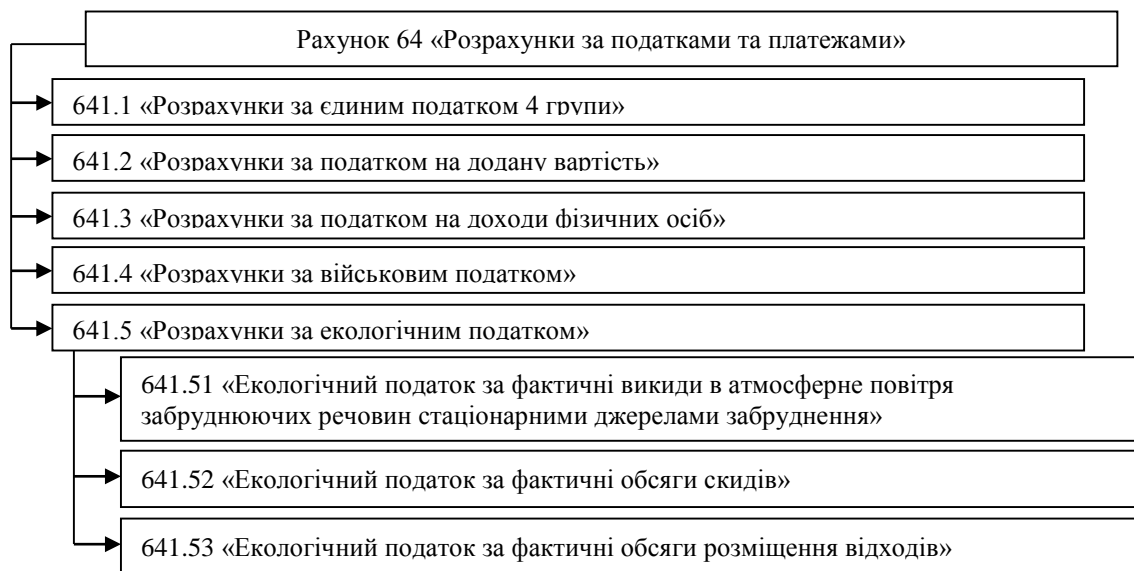
При обчисленні екологічного податку суб'єкт господарювання повинен також мати у своєму розпорядженні нефінансову інформацію, яка характеризує місце (зону) розміщення відходів. Це зумовлено тим, що при розміщенні відходів в окремих місцях можуть застосовуватися підвищені коефіцієнти, що в разі збільшують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

Наприклад, відповідно до ст. 246 Податкового кодексу України, в три рази збільшуються зобов'язання за екологічним податком, які визначено за звичайними ставками 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 [13].

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. Пропонуємо вести аналітичний облік розрахунків за екологічним податком за видами платежів (основний платіж, штрафи, пені) із виділенням аналітичних рахунків: податок за фактичні викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення; податок за фактичні обсяги скидів; податок за фактичні обсяги розміщення відходів (рис. 2).

Ведення бухгалтерського обліку в розрізі запропонованої аналітики дозволить формувати інформацію про екологічні зобов'язання в частині податкових платежів з метою ефективного управління екологічною діяльністю підприємства. Практичне застосування представлених вище пропозицій по удосконаленню обліку розрахунків за екологічним податком представлено в табл. 14.



**Рис. 2. Аналітичний облік розрахунків за податками та платежами в частині зобов'язань за екологічним податком**

Джерело: авторська розробка

Таблиця 14

**Авторська методика відображення в обліку операцій з нарахування та сплати екологічного податку**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	Сума, грн
1		2	
1.	Нараховано екологічний податок за фактичні викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, понесені:		

1	2			
1.1	в виробничих цілях	23,91	641.51	100,00
1.2	в адміністративних цілях	92	641.51	100,00
1.3	в збутових цілях	93	641.51	144,66
2	Нараховано екологічний податок за фактичні обсяги скидів			
2.1	в виробничих цілях	23,91	641.52	347,45
2.2	в адміністративних цілях	92	641.52	347,45
2.3	в збутових цілях	93	641.52	347,45
3.	Нараховано екологічний податок за фактичні обсяги розміщення відходів			
3.1	в виробничих цілях	23,91	641.53	184,08
3.2	в адміністративних цілях	92	641.53	184,08
3.3	в збутових цілях	93	641.53	184,08
4.	Сплачено екологічний податок до бюджету	641.5	311	1939,25

Джерело: авторська розробка

Представлення інформації про зобов'язання перед бюджетом за екологічним податком в розрізі видів забруднення є необхідністю із задоволення вимог, які встановлені діючим законодавством в частині заповнення Звіту про управління. Порядок формування такого звіту визначено положеннями Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2000 року № 419.

Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. № 982, за напрямом «екологічні аспекти» рекомендується наводити інформацію щодо впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище, залежно від галузі, в якій функціонує підприємство та від заходів з охорони довкілля і зменшення впливу діяльності підприємства на навколишнє середовище. За цим напрямом рекомендується розкривати показники, що характеризують: раціональне використання води; управління відходами; викиди парникових газів; споживання енергії тощо [15].

**Висновки.** За положеннями Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління, одним із напрямків, за яким формується дана форма звіту є розкриття екологічних аспектів. Запропонований порядок документування операцій з нарахування зобов'язань перед бюджетом, є результатом щодо забезпечення вимог в частині екологічного оподаткування. Розроблені допоміжні відомості та представлення авторської методики відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку операцій з оподаткування екологічним податком, дозволить поліпшити організацію облікового процесу під час практичного застосування. Це дасть можливість не лише вирішити питання облікового характеру по формуванню якісної, достовірної та неупередженої за своїми характеристиками інформації для відображення у звітності, а й посилити контроль за дотриманням екологічного законодавства і збереження довкілля. Сформована в такий спосіб облікова інформація слугуватиме інформаційною базою, в тому числі для заповнення звіту про управління.

#### 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. 2009. № 647. С. 337-343.
4. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ. 2010. – 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). 2013. С. 261-274.
10. Фостолович В.А., Возик А.С. Суть екологічного податку в економіці природокористування. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2012. № 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <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 30.11.1999 № 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 ekologhichnogo 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 Ukraine].
2. Ghoncharuk, I.V., & Tomashuk, I.V. (2017). Vplyv ekologho-ekonomichnogo faktoru na osoblyvosti orghanizacijno-ekonomichnogo mekhanizmu vykorystannja resursnogo potencialu sil'sjkykh terytorij [Influence of ecological-economic factors of the peculiarities of the organizational-economic 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 Ukraine].
3. Zamula, I.V., & Shyghun, M.M. (2009). Analitychna modelj bukhghaltersjkogho obliku ekologhichnoji dijajlnosti [Analytical model of accounting for environmental activities]. O.Je. Kuzjmin (Ed.), *Visnyk nacionaljnogho universytetu "Ljvivs'jka 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 Ukraine].
4. Zamula, I.V. (2010). *Bukhghaltersjkij oblik ekologhichnoji dijajlnosti u zabezpechenni stijkogho rozvytku ekonomiky: monografija [Accounting of ecological activity in ensuring sustainable development of the economy: a monograph]*. Zhytomyr : ZhDTU [in Ukraine].
5. Zanjko, B.M. (2014). Bukhghaltersjkij oblik jak dzherelo informaciji dlja obchyslennja ekologhichnogo podatku [Accounting as a source of information for the calculation of environmental tax]. *Zbalansovane pryrodokorystuvannja – Balanced natural resources*, 4, 45-48 [in Ukraine].
6. Zanjko, B.M. (2017). Oblikovo-analitychne obchyslennja ekologhichnogo podatku [Accounting and analytical calculation of ecological tax]. *Zbalansovane pryrodokorystuvannja – Balanced natural resources*, 1, 33-36 [in Ukraine].
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 Ukraine].
8. Legha, O.V., Yalovega, L.V., & Pryjdač, T.B. (2017). Ekologhichnyj podatok: osoblyvosti obliku i opodatkuvannja u konteksti normatyvno-pravovykh zmin [Environmental tax: features of accounting and taxation in the context of regulatory and legal changes]. *Visnyk Kharkivskogho nacionaljnogho tekhnichnogo universytetu sil'sjkogho gospodarstva imeni Petra Vasilenka – Bulletin of Kharkiv State Technical university of Agriculture name Peter Vasilenko*, issue 185, 231-242 [in Ukraine].
9. Fabijansjka, V.Ju. (2013). 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 Ukraine].
10. Fostolovych, V.A. & Vozyk, A.S. (2012). Sutj ekologhichnogo podatku v ekonomici pryrodokorystuvannja [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 Ukraine].
11. Postanova Verkhovnoji Rady Ukrajinj. (1998). Pro Osnovni naprjamy derzhavnoji polityky Ukrajinj u ghaluzi okhorony dovkillja, vykorystannja 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](http://zakon3.rada.gov.ua) Retrieved from <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/188/98-VR/> [in Ukrainian].

12. Derzhavnyj komitet statystyky [State Statistics Committee of Ukraine]. *ukrstat.gov.ua*. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].

13. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovyi kodeks Ukrainy [The Tax Code of Ukraine]. *zakon5.rada.gov.ua* Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/>

14. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2011). Instruksiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhholderskoho 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 Ukrainian].

15. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2018). Metodychni rekomendatsii zi skladannia 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 Ukrainian].

#### Відомості про авторів

**ПЛАХТІЙ Тетяна Федорівна** – доктор економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: taniprof@i.ua)

**ДРАЧУК Віталіна Юрївна** – викладач кафедри обліку і оподаткування, Вінницький фінансово-економічний університет (21037, м. Вінниця, вул. Пирогова, 71-а, e-mail: vitalinadrachuk@i.ua)

**PLAKHTIY Tetiana** - Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation in the fields of Economy Vinnitsia National Agrarian University (21008 Vinnitsa, 3 Soniachna str., e-mail: taniprof@i.ua).

**DRACHUK Vitalina** – lecturer at the Department of Accounting and Taxation Vinnitsa Finance and Economics University (21037, Vinnitsa, 71-a Pirogov str., e-mail: vitalinadrachuk@i.ua).

**ПЛАХТИЙ Татьяна Федоровна** – доктор экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и налогообложения в отраслях экономики, Винницкого национального аграрного университета (2taniprof@i.ua1008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail:)

**ДРАЧУК Виталина Юриевна** – преподаватель кафедры учета и налогообложения, Винницкий финансово-экономический университет (21037, г. Винница, ул. Пирогова, 71-а, e-mail: vitalinadrachuk@i.ua)



#### УДК 336.1

**СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ  
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ЯК  
ЕФЕКТИВНОГО ІНСТРУМЕНТУ БОРОТЬБИ  
З ФІНАНСОВИМИ ПОРУШЕННЯМИ ©**

**ШЕВЧУК О.Д.,**  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри аудиту  
та державного контролю,

**ЗДИРКО Н.Г.,**  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри аудиту  
та державного контролю,  
декан факультету обліку та аудиту  
Вінницький національний  
аграрний університет  
(м. Вінниця)

*У статті визначено сутність та доведено ефективність такої відносно нової форми фінансового контролю як державний фінансовий аудит, що є на сьогоднішні найбільш дієвим інструментом у боротьбі з бюджетними правопорушеннями.*

*Проаналізовано поняття державного фінансового аудиту та інспектування в чинній вітчизняній законодавчій базі, визначено особливості розмежування цих економічних категорій. Окреслено сучасні проблеми державного фінансового аудиту.*