

# ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО ПЛАТНОМУ ПРИРОДОПОЛЬЗОВАНИЮ

*Н.К. Ландова*

Среди многочисленных проблем социально-экономического развития государства особую актуальность приобрело сохранение благоприятной окружающей среды и природно-ресурсного потенциала в целях удовлетворения потребностей ныне живущего и будущих поколений людей.

Известно, что наиболее важным компонентом экономического развития национального хозяйства страны является промышленная деятельность. Промышленность как один из главных потребителей энергии и ресурсов вносит «основной вклад» в загрязнение окружающей среды, истощение природных ресурсов, образование отходов, разрушение природы, т.е. является основной причиной напряженности экосистемы планеты.

Достижение минимального воздействия производства на окружающую природную среду может быть действенным не только при соответствующем уровне развития техники и технологий, но и при наличии правильно сформированной управленческой (административной) составляющей, включающей в себя такие элементы, как формирование и совершенствование нормативов экологического воздействия и стандартов качества окружающей среды, разработка законодательной базы, методологии экологического учета и контроля параметров (натуральных и стоимостных) производственных процессов, введение комплексной системы экологической экспертизы, сертификации и экологического аудита, создание организационных структур в рамках предприятия [7].

Учет расчетов по платному природопользованию в значительной мере зависит от надлежащей организации первичного и оперативно-технического экологического учета, которые, по мнению автора, должны стать основой становления и развития экологического учета на предприятии с его финансовыми и управленческими аспектами в системе бухгалтерского учета. С дальнейшей дифференциацией бухгалтерского учета, вызванной

постоянно расширяющимися его функциями и необходимостью обеспечения полезной информацией широкого круга пользователей при решении ими разных по характеру задач, экологический учет должен сформироваться (наряду с финансовым, управленческим, налоговым, стратегическим, инновационным) как самостоятельная составная часть в общей системе бухгалтерского учета.

Именно первичный и оперативно-технический экологический учет формирует значительный объем экологической информации, которая (до того, как выразится в сумме задолженности по экологическим платежам и найдет отражение на счетах бухгалтерского учета) должна пройти все стадии своего создания: наблюдение, измерение, регистрацию.

Экологический оперативно-технический учет, особенно применительно к направлению природопользования – негативное воздействие на окружающую среду – характеризуется большим количеством измерений, замеров по параметрам, выражающим состояние окружающей среды по бассейнам (земля, воздух, вода, размещение отходов и прочее). Поэтому правомерно этот учет называть параметрическо-экологическим [5].

Экологическая информация, по мнению автора, должна представляться в двух аспектах: количественно-качественном и затратно-стоимостном.

Первый из них означает, что должны быть определены, измерены данные о количестве, видах освоенных, добытых и используемых природных ресурсов, их воспроизводстве и охране; выявлены конкретные виды загрязняющих веществ, измерены фактические их уровни по выбросам и сбросам, размещению отходов, определены фактические их объемы. Такая информация должна быть достоверна и качественно обобщена предприятием и представлена в виде статистической отчетности в соответствующие контролирующие структуры.

Второй аспект связан со стоимостным выражением задолженности за пользование природными ресурсами. В условиях платности природопользования предприятие должно правильно определять платежи за использование природных ресурсов и загрязнение окружающей среды и рассматривать их как *затраты по погашению экологических обязательств* по возникшим экологическим платежам, которые фиксируются по их видам в соответствующих расчетах (декларациях).

Таким образом, выделение *расчетов по платному природопользованию* как одного из видов расчетов в системе бухгалтерского учета обусловлено:

- платностью использования природных ресурсов;
- платностью загрязнения окружающей природной среды (в дальнейшем – платность за негативное воздействие на окружающую среду);
- необходимостью определения предприятием затрат по погашению задолженности по данным экологическим платежам.

Порядок начисления и уплаты экологических платежей (платы, налогов, сборов, штрафов, пеней) в части расчетов по платному природопользованию с бюджетом регулируется законодательными актами и нормативными документами в области природопользования и охраны окружающей среды, а также нормативными документами по бухгалтерскому учету и налогообложению.

В соответствии с инструкцией о порядке исчисления и уплаты налога за использование природных ресурсов платежи за загрязнение окружающей среды (в том числе сверхнормативные) в бухгалтерском учете следует считать расходами по обычным видам деятельности, связанными с изготовлением и продажей продукции (выполнением работ, оказанием услуг) [2].

Что касается налогового учета для целей налогообложения прибыли, то суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством порядке, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией. Исключения составляют суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ, или, точнее, «за сверхнормативные выбросы и сбросы загрязняющих веществ и сверхнормативное размещение отходов». В сверхнормативные включаются выбросы и сбросы в пределах установленных лимитов или временно согласованных допустимых нормативов, но выходящие

за пределы допустимых нормативов, и сверхлимитные выбросы и сбросы [6].

В связи с отсутствием действующих нормативов предельно допустимых объемов размещения отходов нормативы платы за размещение отходов устанавливаются за объемы размещения в пределах установленных лимитов.

Перечисленные расходы (плата за сверхнормативные выбросы и сбросы загрязняющих веществ, сверхлимитное размещение отходов) согласно налоговому кодексу относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли [1]. Эти расходы составляют постоянную разницу, под которой понимают доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль отчетного периода и исключаемые из расчета налогооблагаемой базы по налогу на прибыль (отчетного и последующего периодов) [4].

Различия в признании платежа в бухгалтерском учете и в целях налогообложения прибыли предприятия, возникающие из-за наличия постоянных разниц, которые образуются у природопользователей, приводят к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, и составляют постоянные налоговые обязательства. В бухгалтерском учете величина постоянного налогового обязательства рассчитывается как сумма платы за сверхнормативные выбросы и сбросы загрязняющих веществ и сверхнормативное размещение отходов (т.е. величина постоянной разницы), умноженная на ставку налога на прибыль (24%). Различия в признании платежа в бухгалтерском учете и в целях налогообложения прибыли предприятия, приводящие к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет, составляют отложенные налоговые активы.

В соответствии с действующим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций, утвержденным постановлением МФ Республики Беларусь от 30.05.2003г. №89, в хозяйственной практике расчетов по платному природопользованию рекомендовано применять счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Этот счет предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией. В Инструкции по применению Плана счетов отмечается, что счет 68 кредитруется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) ко взносу в бюджет, и дебетуется на суммы, фактически перечисленные в бюджет [3] (табл. 1).

Таблица 1 – Характеристика счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

№ п/п	Признак классификации	Содержание
1.	По экономическому содержанию	Счета обязательств (источников хозяйственных средств, имущества или хозяйственных средств)
2.	По назначению	Основные, расчетные
3.	По структуре	Пассивные (активные)

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

ДЕБЕТ

КРЕДИТ

Фактическое перечисление в бюджет причитающихся экологических платежей	Сальдо
	Начисление в бюджет экологических платежей:
	природоресурсных (за использование природных ресурсов) и
	природоохранных (за загрязнение окружающей среды, в дальнейшем – за негативное воздействие на окружающую среду)
	Сальдо

Аналитический учет по счету 68 ведется по видам платежей (платы, налоги, сборы, пени, штрафы и т.д.). В данном случае необходимо выделять аналитические счета в соответствии с перечнем экономических платежей.

Наряду со счетом 68 для учета расчетов по платному природопользованию и платежам за загрязнение окружающей среды используются и другие счета, корреспондирующие с данным счетом. Это счета по учету затрат:

20 «Основное производство»;

26 «Общехозяйственные расходы»;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;

44 «Расходы на реализацию»;

92 «Внереализационные доходы и расходы» [5].

По мнению автора, предприятиям в учетной политике следует отразить такие счета, как: «Отложенные налоговые активы», который может быть открыт в первом разделе типового плана счетов и «Отложенные налоговые обязательства» в разделе «Расчеты».

Счет «Отложенные налоговые активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отложенных налоговых активов, которые принимаются к бухгалтерскому учету в размере величины, определяемой как произведение вычитаемых разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату. По дебету этого счета в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам

и сборам» отражается отложенный налоговый актив, увеличивающий условный расход (доход) отчетного периода. По кредиту счета в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода. Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается с кредита счета «Отложенные налоговые активы» в дебет счета 99 «Прибыли или убытки». Аналитический учет отложенных налоговых активов ведется по их видам, в оценке которых возникла временная разница.

Счет «Отложенные налоговые обязательства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отложенных налоговых обязательств. Отложенные налоговые обязательства принимаются к бухгалтерскому учету в размере величины, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действовавшую на отчетную дату. По кредиту счета «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается отложенный налог, уменьшающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода. По дебету счета «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств в счет начислений налога на прибыль отчетного периода. Отложенное налоговое обязательство при выбытии вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается с дебета счета «Отложенные налоговые обязательства» в кредит счета 99 «Прибыль и убытки».

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств ведется по видам обязательств,

в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

Таким образом, применительно к экологической деятельности наиболее характерная ситуация необходимости учета отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства может возникнуть при применении разных способов расчета амортизации основных средств природоохранного назначения.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общая часть. – Минск, 2006.
2. Инструкция о порядке исчисления и уплаты налога за использование природных ресурсов (экологического налога): утв. постановлением МННС Республики Беларусь от 16.03.2005 №36 (с изм. и доп.).
3. Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета. – Минск, 2003.
4. Заяц, Н.Е. Налоги и налогообложение / Н.Е. Заяц, Т.Е. Бондарь. – Минск, 2005.
5. Левкович, О.А. Бухгалтерский и налоговый учет финансовый анализ и контроль / О.А. Левкович [и др.]. – Минск, 2007.
6. Савицкий, А.А. Налогообложение / А.А. Савицкий. – Минск, 2007.
7. Саенко, К.С. Учет экологических затрат / К.С. Саенко. – М., 2005.

#### РЕЗЮМЕ

В статье рассматривается попытка формирования экологического учета на промышленных предприятиях. В связи с этим выделение расчетов по платному природопользованию в системе бухгалтерского учета обусловлено:

- платностью использования природных ресурсов;
- платностью загрязнения окружающей среды;
- необходимостью определения предприятием затрат на погашение задолженности по данным экологическим платежам.

\* Статья поступила в редакцию 17 декабря 2008 г.