

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ АЛЬТЕРНАТИВНИХ ДЖЕРЕЛ ЕНЕРГІЇ

Створення обліково-аналітичної бази для обробки інформації та вдосконалення аналітичного обліку на підприємствах, що розвивають альтернативні джерела енергії насамперед передбачає розроблення облікової політики, створення спеціального Плану рахунків з бухгалтерського обліку та формування нових програмних продуктів з обліку альтернативних джерел енергії.

Облік альтернативних джерел енергії ведеться як на підприємствах, які зорієнтовані на будівництво великих електростанцій, так і на підприємствах, які займаються встановленням засобів для розвитку альтернативних джерел енергії у одноосібних житлових будинках.

Варто зазначити, що для регулювання обліку цього питання на національному та міжнародному рівнях майже відсутня налагоджена правова база. Так, в Законі України «Про ринок електричної енергії» (ст. 26 «Вимоги до ведення бухгалтерського обліку») не зазначено особливостей ведення бухгалтерського обліку альтернативних джерел енергії, відмінностей в організації, функціонуванні бухгалтерського обліку альтернативних джерел енергії, здійсненні бухгалтерських розрахунків [1]. Доречно було б доповнити його окремими положеннями з обліку або виокремити спеціальний стандарт бухгалтерського обліку щодо альтернативних джерел енергії та екологічної відповідальності.

Підтримуючи думку науковців, що займаються дослідженням альтернативних джерел, вважаємо, що якщо виготовлена електроенергія чи добута вода використовується лише для внутрішніх цілей, то її собівартість передається на вартість виготовленої продукції (робіт, послуг) через списання витрат допоміжного виробництва на рахунок основного виробництва. Тобто такі операції потребують спеціального відображення в обліку, а саме в аналітичному обліку. У Плані рахунків бухгалтерського обліку, доцільно замінити назву субрахунку 203 «Паливо» на назву «Природні та енергетичні ресурси» із відповідними аналітичними рахунками: р. 2031 «Вода холодна», р.2032 «Вода гаряча», р. 2033 «Електроенергія власного виробництва», р.2034 «Електроенергія закуплена», р. 2035 «Природній газ закуплений», р. 2036 «Біопаливо», р. 2037 «Інші відновлювальні природні та енергетичні ресурси» [2].

Альтернативні джерела енергії (АДЕ) у бухгалтерському обліку відповідають критеріям визнання основних засобів (п.4 П(С) БО 7). Слід зазначити, що АДЕ можуть бути наземними (розміщеними на землі) та даховими (розміщеними на даху), що є підставою для їх класифікації в бухгалтерському та податковому обліку.

Наземну електростанцію доречно віднести до поняття «споруди», а в цілях бухгалтерського обліку згадана електростанція може бути віднесена до класифікаційної групи 1.3 «Будівлі, споруди та передавальні пристрої» (п. 7 ст. 2 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства України від 30.09.2003 р. № 561) [3]. Дахова станція, розміщення якої не пов'язане безпосередньо із землею, повинна обліковуватися на окремому рахунку як основний засіб у складі групи «Машини

та обладнання» (п. п. 5.1.4 П(С)БО 7) [3]. Але, якщо розміщення дахової станції пов'язане із забезпеченням електроенергією саме тієї будівлі, на даху якої вона буде розміщена, ці дії можуть бути оцінені саме як поліпшення будівлі, збільшуючи при цьому її первісну вартість на вартість придбаного АДЕ (р. 15). При зарахуванні АДЕ на баланс підприємства, слід розглядати його як самостійний об'єкт основних засобів, зараховуючи на баланс підприємства за первісною вартістю (п. 8 П(С)БО 7).

Відповідно до нормативно-правих актів усі втрати, пов'язані з надходження основних засобів на підприємство, акумулюються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» та включаються до їх первісної вартості, при цьому за дебетом цього рахунку відображаються витрати на придбання основних засобів, а за кредитом — на списання та введення об'єкта в експлуатацію. Після введення в експлуатацію наземну електростанцію обліковують на субрахунку 103 «Будівлі та споруди», а дахову — на субрахунку 104 «Машини та обладнання».

Сам факт та дату введення в експлуатацію об'єкта електроенергетики необхідно підтвердити, по-перше - сертифікатом, що засвідчує відповідність проектній документації закінченого будівництвом об'єкта та підтверджує його готовність до експлуатації; по-друге, зареєстрованою відповідно до законодавства декларацією про готовність об'єкта до експлуатації [4].

Щодо бухгалтерського обліку електроенергії у виробника та споживача, то він суттєво відрізняється. Споживачеві слід розглядати електроенергію як отриману послугу та відображати її у статтях витрат з розподілом за напрямками використання. Виробник, в свою чергу спрямовує свою діяльність на створення продукції - «електроенергії», яка виробляється на об'єктах електроенергетики, виступає товарною продукцією та призначена для купівлі-продажу. Враховуючи, що продукція виступає різновидом запасів, а запаси для цілей бухгалтерського обліку включають товари у вигляді матеріальних цінностей, які придбані (отримані) і утримуються підприємством у цілях подальшого продажу, матеріальними цінностями прийнято вважати тільки ті, які можна перелічити. Оскільки одиниця обліку електроенергії визначена в кіловатах, то злічити її можна.

Щодо незавершеного виробництва, то при виробленні електроенергії воно відсутнє, як і залишок готової продукції у вигляді електроенергії на кінець звітного періоду. Безпосередньо витрати на генерацію електроенергії накопичуються на рахунку 23 «Виробництво», щомісячно списуючись на субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Для доходів та витрат в частині реалізації електричної енергії в бухгалтерському обліку діють загальні правила : дохід визнається при збільшенні активу (зменшенні зобов'язання), що обумовлюють зростання власного капіталу при наявності умови достовірності визначення оцінки (П(С)БО 15 «Дохід»).

Дохід відображається за кредитом субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», а витрати, які підприємство збільшує на собівартість готової продукції у звітному періоді їх відвантаження (П(С)БО 16 «Витрати») відображається за дебетом субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Податковий облік повністю орієнтований на бухгалтерський облік і об'єкт обкладення податком на прибуток визначається через коригування бухгалтерського фінансового результату на «податкові» різниці, про що йдеться у Податковому кодексі [3].

В обов'язковому порядку коригування застосовують «високодохідні» підприємства, які мають обсяг доходу за рік понад 20 млн грн. Підприємства, дохід яких не перевищує зазначених обсягів, коригування фінансового результату

можуть здійснювати добровільно, якщо вони про таке рішення заявили своєчасно. Для операцій придбання АДЕ та реалізації електроенергії, що генерується на ньому, податкові коригування не передбачено.

Наземне обладнання, що генерує електроенергію, у податковому обліку належить до 3 групи ОЗ з мінімальним строком експлуатації 15 років, а дахова станція — до 4 групи з мінімальним строком експлуатації 5 років [3].

Причому за податковим законодавством рекомендується в бухгалтерському обліку використовувати будь-який метод нарахування амортизації, передбачений бухгалтерськими правилами, крім виробничого, а строк експлуатації обладнання встановлювати з урахуванням мінімально допустимого строку.

У загальному випадку, операції з придбання АДЕ та реалізації за «зеленим» тарифом електрики, отриманої з АДЕ, відображаються в податковому обліку в чіткій відповідності до правил бухгалтерського обліку.

Відповідно до ПКУ, об'єктом обкладення ПДВ є операції платників податку з постачання товарів / послуг, місце постачання яких знаходиться на митній території України. При цьому операції, що пов'язані із реалізацією електроенергії відповідають визначенню «постачання товарів», адже постачання електроенергії здійснюється на митній території України. При цьому така операція не включена до переліку операцій, що є необ'єктними, звільненими від оподаткування або такими, що оподатковуються за ставкою 0 або 7 % [3].

Таким чином, операції постачання електроенергії обкладаються ПДВ здебільшого за основною ставкою та мають низку важливих особливостей, серед яких доцільно виділити наступні:

✓ враховуючи, що «зелений» тариф - це спеціальний фіксований тариф, за яким держава зобов'язана купувати електроенергію у виробника, тариф на нього, встановлюється НКРЕКП для кожного суб'єкта господарювання — виробника електроенергії з альтернативних джерел, встановлення фіксованих цін — це один із способів державного регулювання цін (Закон України «Про ціни та ціноутворення» від 21.06.2012 р. № 007-VI) [3];

✓ регульована ціна «зеленого» тарифу (договірної ціни) є базою оподаткування ПДВ, при чому при постачанні електроенергії за «зеленим» тарифом ПДВ нараховується зверху на встановлений тариф.

ПКУ передбачає звільнення від обкладення ПДВ операцій зі ввезення на митну територію України обладнання, комплектуючих та/або матеріалів, пов'язаних з виробництвом енергії з відновлюваних джерел енергії.

Звільнення від сплати ПДВ можливо в разі дотримання одночасно наступних умов: 1) застосування ввезених товарів платником податків для власного виробництва; 2) відсутність виробництва в Україні ідентичних товарів з аналогічними за якісними показниками та зазначеними в УКТ ЗЕД.

З 1 січня 2015 року до переліку підакцизних товарів віднесено електричну енергію (п. 215.1 ПКУ). Виробники електричної енергії, які здійснюють її постачання за програмою «зеленого» тарифу, не є платниками акцизу. Так, згідно з п.п. 213.2.8 ПКУ операції з реалізації електричної енергії, виробленої, зокрема, з відновлюваних джерел енергії, не підлягають обкладенню акцизним податком [3].

Виходячи із цього, будь-які операції з виробництва та реалізації електроенергії, отриманої з АДЕ, у тому числі здійснювані оптовиками і виробниками поза оптовим ринком і поза програмою «зеленого» тарифу, акцизним податком обкладатися не повинні.

Автоматизація обліку і контролю для підприємств з використанням АДЕ потребує пошуку нових програмних продуктів. Щодо розробки автоматизованих систем обліку, то в Україні найчастіше застосовують «1:С Бухгалтерію», в якій прописують спеціальні функціональні задачі для підприємств галузевого

призначення. Однак, вважаємо, що нині програмістам необхідно працювати над розробкою українських програм для підприємств, що займаються АДЕ, а разі будівництва великих станцій – віддавати перевагу іноземним програмним продуктам, враховуючи накопичений досвід роботи з функціонуванням підприємств з АДЕ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про альтернативні джерела енергії: Закон України, ухвалений Верховною Радою України 20 лютого 2003 року № 555-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/555-15>.
2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/organizacziya-buxgalterskogo-ucheta/388-plan-rahunkiv.html>.
3. Офіційний Сайт Верховної Ради [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>.
4. Закон України « Про ринок електричної енергії». 2017. № 27-28. ст.312. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19#n1784>.
5. Зелений тариф в Україні 2020. URL: <https://sk.ua/publications/green-tariff-in-ukraine/>.
6. Стимулювання відновлюваної енергетики в Україні за допомогою «зеленого» тарифу. URL: <https://sae.gov.ua/documents/green-tariff.pdf>.
7. Акименко О., Костюченко І. Перспективи впровадження альтернативних джерел енергії як крок до міжнародного співробітництва / О. Акименко, І.Костюченко // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2020. – № 4(24). – С. 43-50.