

АНАЛІЗ ТА ОБЛІК ВИТРАТ НА ПРИРОДООХОРОННУ ДІЯЛЬНІСТЬ В АГРОПРОМИСЛОВОМУ СЕКТОРІ

ANALYSIS AND ACCOUNTING OF EXPENDITURE ON ENVIRONMENTAL ACTIVITIES IN THE AGRICULTURAL SECTOR

У статті розглянуто поняття «витрати на охорону навколишнього природного середовища» та значення еколого-економічних заходів для сталого розвитку та підвищення конкурентоспроможності галузей. Визначено значення та проблеми екологічного обліку в системі бухгалтерського обліку. Досліджено основні статті екологічних витрат. Розглянуто витрати на охорону навколишнього природного середовища за видами економічної діяльності у 2017 та 2018 році та їхній склад. Виведено відсоткове відношення суми витрат кожної галузі до загальної суми. Виділено відсоток витрат на екологічну діяльність в агропромисловому секторі та детально проаналізовано їхню структуру. Виділено вимоги до екологічного обліку на підприємстві. Для обліку екологічних витрат аграрних підприємств запропоновано виділення самостійної калькуляційної статті для відображення в собівартості продукції екологічних витрат, а також окремого синтетичного рахунку для обліку цих витрат.

Ключові слова: екологія, екологічні витрати, екологічний облік, охорона навколишнього середовища, екологічна діяльність.

В статті рассмотрено понятие «расходы на охрану окружающей природной среды» и значение эколого-экономических мероприятий для устойчивого развития и повышения конкурентоспособности отраслей. Определены значение и проблемы экологического учета в системе бухгалтерского учета. Исследованы основные статьи экологических расходов. Рассмотрены расходы на охрану окружающей среды по видам экономической деятельности в 2017 и 2018 году, а также их состав. Выведено процентное отношение суммы расходов каждой отрасли к общей сумме. Выделен процент расходов на экологическую деятельность в агропромышленном секторе и детально проанализирована их структура. Выделены требования к экологическому учету на предприятии. Для учета экологических затрат аграрных предприятий предложено выделение самостоятельной калькуляционной статьи для отражения в себестоимости продукции экологических затрат, а также отдельного синтетического счета для учета этих расходов.

Ключевые слова: экология, экологические расходы, экологический учет, охрана окружающей среды, экологическая деятельность.

УДК 657:338.43:502.11

<https://doi.org/10.32843/infrastruct37-113>

Сьомченко В.В.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку
та оподаткування

Запорізький національний університет

Романова А.С.

студентка

Запорізький національний університет

The article discusses the concept of "costs for environmental protection" and the importance of ecological and economic measures for sustainable development and increasing the competitiveness of industries. The importance and problems of environmental accounting in the accounting system are determined. The main articles of environmental costs that are used for planning and accounting are investigated. Costs for environmental protection by type of economic activity in 2017 and 2018 are considered and their composition. It has been investigated that all environmental costs consist of capital investment and running costs. It is determined that the running costs of the environment are much higher than the annual capital expenditures. The percentage of the amount of expenses of each branch to the total amount is deduced. It is determined that the largest part of all expenditures in all industries is spent by the processing, extractive industries and water supply. The percentage of expenditures on environmental activities in the agro-industrial sector is highlighted, compared to the indicators of 2018 and 2017, and their structure is analyzed in detail. It has been determined that in 2017, environmental spending in the agro-industrial sector exceeded 3% in 2018. Changes in the structure of these expenditures were analyzed, which revealed that in 2017 capital investments accounted for 12% and in 2018 – 2%, respectively, and current expenditures changed: in 2017 – 88%, in 2018 – 98%. Requirements for environmental accounting at the enterprise are considered. To account for the environmental costs of agricultural enterprises, it is proposed to allocate a separate costing item to reflect the cost of production of environmental costs, as well as a separate synthetic account to account for these costs, and determine the records that should be reflected in accounting. It has been determined that the environmentally-efficient mode of work has a positive effect and minimizes the harmful impact on the environment and gives the enterprises an advantage in the competitive struggle for the production of environmentally friendly products.

Key words: ecology, ecological substances, ecological accounting, environmental protection, ecological activity.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економіки України зростає роль процесів екологізації виробництва, реалізація яких дасть змогу вирішувати конкретні еколого-економічні проблеми на рівні підприємства. Охорона навколишнього природного середовища, раціональне використання природних ресурсів, забезпечення екологічної безпеки життєдіяльності людини – невід’ємна умова сталого економічного та соціального розвитку України, а екологічні заходи підприємства та ефективний режим роботи позитивно впливає і мінімізує шкідливий вплив на довкілля.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у вивчення питання складу, аналізу та обліку витрат на природоохоронну діяль-

ність зробили у своїх працях такі вчені: Л.А. Сахно [1], Н. Букало [2], О.Ф. Савченко [3] та ін. Обліку витрат на екологічну діяльність в агропромисловому секторі присвятили свої роботи В.М. Жук, С.М. Бичкова, Н.В. Пахомова та ін.

Постановка завдання. Проаналізувати екологічні витрати за видами економічної діяльності. Виділити та детально проаналізувати витрати на сільське, лісове та рибне господарство та розробити організаційно-методичні положення системи бухгалтерського обліку екологічного складника діяльності підприємств АПК.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сучасному етапі істотним напрямом економічної політики є забезпечення сталого еколого-економіч-

ного розвитку аграрного сектору економіки, стратегія якого повинна передбачати використання комплексу ефективних підходів, інструментів, важелів та механізмів, що сприятимуть підвищенню конкурентоспроможності галузі, забезпечать її еколого-економічне зростання та раціональне природокористування [4]. Однак досі не розроблено ані показники, ані системи обліку, які би повною мірою відображали взаємодію економіки та навколишнього природного середовища. Для розв'язання цієї проблеми необхідно на підприємствах АПК налагодити систему бухгалтерського обліку з урахуванням екологічного складника.

Екологічний облік як самостійний напрям бухгалтерського обліку господарського суб'єкта, що забезпечить бухгалтерський облік відповідною екологічною інформацією, нині не має систематизованого характеру. У зв'язку з цим необхідно розробити систему обліку формування витрат на охорону навколишнього середовища і вартісні показники взаємозв'язку навколишнього середовища та економіки для оцінки екологічних факторів. Реальні показники стану навколишнього середовища, одержувані за допомогою моніторингу, їх зіставлення з розробленими обліковими нормами якості навколишнього середовища можуть становити інформаційну базу для розроблення системи екологічного обліку на підприємстві. Екологічний облік призначений для оцінки екологічних факторів та складання бухгалтерської екологічної звітності встановленої форми та змісту, в основному орієнтованої як на зовнішніх, так і на внутрішніх користувачів [1].

Витрати на охорону навколишнього природного середовища – фактичні витрати на охорону навколишнього природного середовища, спрямовані на запобігання або зведення до мінімуму збитку

якості навколишнього природного середовища, а також необхідні витрати на усунення негативних наслідків (збитку) погіршення якості навколишнього природного середовища або компенсації за них. Номенклатура статей витрат, за якими здійснюватимуться планування та облік, може відрізнятися за галузями та видами природоохоронної діяльності, основними ж будуть (рис. 1):

Екологічна діяльність підприємства пов'язана з відповідними витратами, які прямо чи опосередковано впливають на економічні показники його діяльності. Сума таких витрат у більшості підприємств значна, але нині бухгалтерський облік екологічних витрат ведеться безсистемно, вони не виокремлюються із загальної сукупності витрат. За наявної організації бухгалтерського обліку це не дає змоги отримати достовірні дані про розміри, напрями та види природоохоронних витрат підприємств [3].

У табл. 1 наведено витрати на охорону навколишнього природного середовища за видами економічної діяльності за 2017–2018 рр.

За даними табл. 1 спостерігаємо, що поточні витрати екологічного призначення значно перевищують річні капітальні витрати (табл. 1).

Всі витрати складаються з поточних витрат і капітальних інвестицій. Капітальні інвестиції являють собою матеріальні витрати суспільства, які протягом кількох років (як правило, більше року) знаходяться у сфері виробництва, не даючи корисного ефекту. Тривалість цього періоду залежить від терміна освоєння капіталовкладень, перетворення їх у діючі основні виробничі природоохоронні фонди. У результаті освоєння капітальних вкладень відбувається створення фондів природоохоронного призначення, процес експлуатації



Рис. 1. Види екологічних витрат

**Витрати на охорону навколишнього природного середовища
за видами економічної діяльності за 2017–2018 рр. (тис. грн)**

Економічна діяльність	2018			2017		
	Капітальні інвестиції	Поточні витрати	Усього	Капітальні інвестиції	Поточні витрати	Усього
Сільське, лісове та рибне господарство	8894	4091845	418079	50364	378569	428933
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	1742679	6037555	7780235	1467746	4500318	5968063
Переробна промисловість	3447580	6876202	10323781	2551592	5453147	8004738
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	2882191	1541740	4423932	4847438	1301325	6148762
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	1008545	7203906	8212451	930812	5592516	6523328
Будівництво	–	28317	28317	541	18539	19081
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	10473	319346	329819	1411581	58574	1353006
Транспорт, складське господарство, пошта та кур'єрська діяльність	168201	574122	742322	576360	65347	511014
Тимчасове розміщення й організація харчування	928	8287	9214	4168	3693	7860
Інформація та телекомунікації	–	205	205	–	459	459
Фінансова та страхова діяльність	24620		24620	–	21641	21641
Операції з нерухомим майном	41953	68665	110618	503400	68451	118851
Професійна, наукова та технічна діяльність	47887	214357	262244	69921	162905	232826
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	25160	310325	335485	15561	226778	242340
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	625107	369894	995001	748667	633714	1382381
Освіта	4,7	9552	9557	5,3	7009	7014
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	7631	11836	19467	5787	9306	15093
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	57047	291693	348740	158613	209218	367830
Надання інших видів послуг	18185	–	18185	–	14817	14817
Усього	10074279	24317991	34392270	11025535	20466423	31491959

Джерело: розроблено авторами на основі [5]

яких тягне за собою виникнення природоохоронних поточних витрат [6].

Для детального аналізу структури витрат за видами економічної діяльності та визначення серед них частки витрат на сільське, лісове та рибне господарство варто вивести відсоткове співвідношення суми кожного виду витрат до загальної суми (табл. 2).

З табл. 2 видно, що витрати на природоохоронну діяльність у сільському господарстві за 2017–2018 рр. займали лише 1% всіх витрат. Найбільшу частину всіх витрат займають переробна, добувна промисловості та водопостачання.

Загалом у 2018 році на охорону навколишнього природного середовища у сільському господарстві було витрачено 418 078,7 тис. грн., що на 3% менше, ніж у 2017 році – 428 932,6 тис. грн.

З рис. 2 видно, що в 2017 році капітальні інвестиції займали 12%, а в 2018 році – 2%. Відповідно змінилися і поточні витрати: у 2017 році – 88%, у 2018 році – 98% всіх витрат на природоохоронну діяльність в агропромисловому секторі.

Екологічна діяльність повинна бути включена в систему бухгалтерського обліку, оскільки вона є певною ділянкою господарської діяльності, а господарська діяльність за її видами є об'єктом бухгалтерського обліку і контролю. Облік екологічної діяльності на підприємстві має відповідати таким вимогам:

- відображати вплив ризиків, витрат та зобов'язань, зумовлених природоохоронною діяльністю на фінансовий стан господарюючого об'єкта;
- формувати повну і вичерпну інформацію щодо екологічних витрат та втрат;

– давати необхідну інформацію інвесторам для прийняття необхідних рішень із заходів з екології.

Для узагальнення витрат і джерел їх фінансування всі витрати сконцентрувати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» субрахунок «Витрати на охорону навколишнього середовища (екологію) і працю». Відповідно, для джерел фінансування витрат на екологію на рахунку 474 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів» («Забезпечення інших витрат та платежів» створити спеціальний «Фонд охорони навколиш-

нього середовища та праці», за рахунок інвестицій, резерву та інших джерел та надходжень. При цьому в обліку відображати наступні записи:

– на суму резерву: Д-т 91 «Загальновиробничі витрати», К-т 474 «Фонд навколишнього середовища та праці»;

– відрахування з прибутку: Д-т 43 «Прибуток використаний у звітному році», К-т 474 «Фонд навколишнього середовища та праці»;

– асигнування з бюджету та позабюджетних коштів: Д-т 48 «Цільове фінансування і цільові

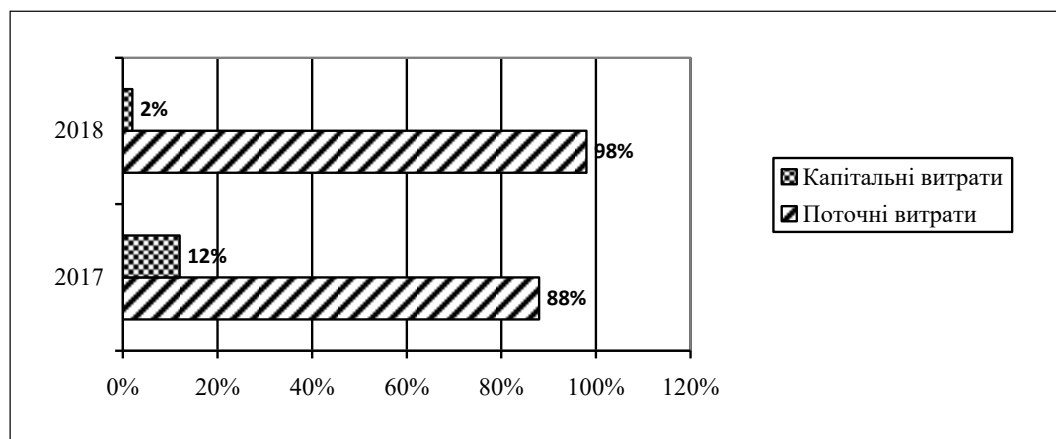


Рис. 2. Структура витрат на природоохоронну діяльність в агропромисловому секторі

Таблиця 2

Відсоткове співвідношення витрат

Економічна діяльність	2018	%	2017	%
Сільське, лісове та рибне господарство	418078,7	1%	428932,6	1%
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	7780234,5	23%	5968063,1	19%
Переробна промисловість	10323781,2	30%	8004738,4	25%
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	4423931,5	13%	6148762,3	20%
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	8212450,7	24%	6523328,2	21%
Будівництво	28316,5	0%	19080,9	0%
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	329819	1%	1353006,2	4%
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	742322	2%	511013,8	2%
Тимчасове розміщування й організація харчування	9214,4	0%	7860,3	0%
Інформація та телекомунікації	205,2	0%	458,9	0%
Фінансова та страхова діяльність	24620,1	0%	21641,3	0%
Операції з нерухомим майном	110618,1	0%	118850,7	0%
Професійна, наукова та технічна діяльність	262243,7	1%	232826,3	1%
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	335485	1%	242339,8	1%
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	995001,3	3%	1382380,7	4%
Освіта	9556,8	0%	7014,2	0%
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	19466,9	0%	15092,8	0%
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	348739,7	1%	367830,2	1%
Надання інших видів послуг	18185	0%	14816,9	0%
Усього	34392270,3	100%	31491958,5	100%

Джерело: розроблено авторами на основі [5]

надходження», К-т 474 «Фонд навколишнього середовища та праці»;

– за рахунок страхових платежів Д-т 493 «Інші страхові платежі», К-т 474 «Фонд навколишнього середовища та праці» [7].

Таким чином, екологічні заходи підприємства, його екоефективний режим роботи позитивно впливає і мінімізує шкідливий вплив на довкілля. Це надає підприємствам перевагу в конкурентній боротьбі за виробництво екологічно чистої продукції. Виділення самостійної калькуляційної статті для відображення в собівартості продукції екологічних витрат, а також окремого синтетичного рахунку для обліку цих витрат дасть можливість планувати поточні витрати на природоохоронну діяльність залежно від виділених обсягів витрат і використовувати їх чітко за призначенням, а також сприятиме вдосконаленню їх розподілу між виробленою продукцією. Рахунок «Витрати екологічної складової» на одних підприємствах може використовуватися як збирально-розподільчий, а на інших – як калькуляційний, в залежності від обсягів природоохоронної діяльності, а рахунки 231/1 «Витрати рослинництва» та 231/2 «Витрати тваринництва» будуть враховувати всі поточні виробничі витрати для вирощування екологічно чистої продукції [1].

Висновки з проведеного дослідження. Отже, екологічні витрати – це витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності; вони відрізняються від інших витрат підприємства і залежать від сфери його діяльності та ступеня впливу на навколишнє природне середовище. Екологічна діяльність підприємства пов'язана з відповідними витратами, які прямо чи опосередковано впливають на економічні показники діяльності підприємства. Всі витрати на природоохоронну діяльність складаються з поточних витрат і капітальних інвестицій. Поточні витрати екологічного призначення значно перевищують річні капітальні витрати. витрати на природоохоронну діяльність у сільському господарстві в 2017–2018 рр. займали лише 1% всіх витрат. Найбільшу частину всіх витрат займають переробна, добувна промисловості та водопостачання.

Загалом у 2018 році на охорону навколишнього природного середовища у сільському господарстві було витрачено 418 078,7 тис. грн., що на 3% менше, ніж у 2017 році – 428 932,6 тис. грн.

Елементи організації бухгалтерського обліку екологічних витрат слід розглядати в частині методичного забезпечення та техніки ведення бухгалтерського обліку, що спрямовано на забезпечення інформаційних потреб користувачів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Сахно Л.А. Облік і аудит екологічної складової в діяльності агропромислового підприємства. *Молодий вчений*. 2017. № 1.1 (41.1). С. 73–77.

2. Букало Н. Екологічні витрати, їх економічна природа та стан. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2019. № 1. С. 128–137.

3. Савченко О.Ф. Екологічні витрати: проблеми права, обліку та оподаткування. *Економіка та держава*. 2015. № 5. С. 11–19.

4. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 1991 р., № 641. URL: <https://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>. (дата звернення 09.11.2019).

5. Витрати на охорону навколишнього природного середовища за видами економічної діяльності. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 08.11.2019).

6. Природоохоронні витрати виробництва та їх облік. Склад і структура природоохоронних витрат. URL: <https://kegt-rshu.in.ua/images/dustan/LLP5.pdf> (дата звернення: 11.10.2019).

7. Остап'юк П.Ю. Екологічні витрати як об'єкт бухгалтерського обліку: реалії сьогодення. *Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»*. Тернопіль, 2017. С. 43–45.

REFERENCES:

1. Sakhno L. A. (2017) Oblik i audyt ekolohichnoi skladovoi v diialnosti ahropromyslovoho pidpriemstva [Accounting and audit of environmental component in the activity of agro-industrial enterprise.], *Molodyi vchenyi*, vol.1.1(41.1), pp. 73–77.

2. Bukalo N. (2019) Ekolohichni vytraty, yikh ekonomichna pryroda ta stan [Environmental costs, their economic nature and condition], *Ekonomichnyi chasopys Shkhidnoievropeiskoho natsionalnoho universytetu imeni Lesi Ukrainky*, vol. 1, pp. 128–137.

3. Savchenko O. F. (2015) Ekolohichni vytraty: problemy prava, obliku ta opodatkuvannia [Ecological information: problematic rights, region, and subsidiary rights], *Ekonomika ta derzhava*, vol. 5, pp. 11–19.

4. Pro okhoronu navkolyshnoho pryrodnoho sere-dovyshcha: Zakon Ukrainy vid 1991 r., no. 641 [On the protection of the environment: Law of Ukraine of 1991, no. 641]. Available at: <https://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1264-12> (accessed 09 October 2019).

5. Vytraty na okhoronu navkolyshnoho pryrodnoho sere-dovyshcha za vydamy ekonomichnoi diialnosti [Costs for environmental protection by type of economic activity]. Available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (accessed 08 October 2019).

6. Pryrodookhoronni vytraty vyrobnytstva ta yikh oblik. Sklad i struktura pryrodookhoronnykh vytrat [Environmental protection costs of production and their accounting. Composition and structure of environmental expenditures]. Available at: <https://kegt-rshu.in.ua/images/dustan/LLP5.pdf> (accessed 11 October 2019).

7. Ostapiuk P. Yu. (2017) Ekolohichni vytraty yak ob'iekt bukhgalterskoho obliku: realii sohodennia [Environmental costs as an object of accounting: the realities of today], *Mizhnarodna nauково-praktychna Internet-konferentsiia "Oblik, opodatkuvannia i kontrol: teoriia ta metodolohiia"*, pp. 43-45.

Somchenko VictoriaCandidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Taxation
Zaporizhzhya National University**Romanova Anastasia**Student
Zaporizhzhya National University**ANALYSIS AND ACCOUNTING OF EXPENDITURE ON ENVIRONMENTAL ACTIVITIES
IN THE AGRICULTURAL SECTOR**

At the present stage of development of the Ukrainian economy, the role of processes of greening production is growing, the implementation of which will solve specific environmental and economic problems at the enterprise level. Environmental protection, rational use of natural resources, ensuring the ecological safety of human life are an indispensable condition for sustainable economic and social development of Ukraine.

The research was conducted through the analysis of environmental costs by types of economic activity, the allocation of costs for agriculture, forestry and fisheries and the development of organizational and methodological provisions of the system of accounting for the environmental component of agricultural enterprises. Also, the problems of environmental cost accounting and possible ways to solve them and improve the accounting system were explored.

Environmental costs are costs associated with environmental activities; they differ from other costs of the enterprise and depend on the scope of its activity and the degree of impact on the environment. The environmental performance of the enterprise is associated with the relevant costs that directly or indirectly affect the economic performance of the enterprise. The cost of such costs is considerable in most enterprises, but today environmental accounting is systematically haphazard and is not separated from the total cost. With the existing accounting organization, this does not allow to obtain reliable data on the amounts, directions and types of environmental expenditures of enterprises.

Environmental measures of the enterprise, its eco-efficient mode of operation positively influences and minimizes the harmful impact on the environment. This gives businesses the edge in competing to produce environmentally friendly products. Allocating an independent costing item to reflect the cost of environmental products, as well as a separate synthetic account to account for these costs, will allow you to plan running costs for environmental activities depending on the allocated costs and use them clearly for their intended purpose, and will help improve their distribution. The cost of environmental component in some enterprises can be used as a collection and distribution, and in others – as a calculation, depending on the volume of environmental activities, and accounts 231/1 “Crop costs” and 231/2 “Livestock costs” will take into account all current production costs for growing clean produce.

All environmental expenditures consist of running costs and capital investment. Current environmental expenditures far exceed annual capital expenditures. expenditures on environmental protection in agriculture in 2017–2018 accounted for only 1% of all expenditures. Most of the costs are spent on processing, mining and water supply.

Overall, in 2018, UAH 418,078.7 thousand was spent on environmental protection in agriculture, which is 3% less than in 2017 – UAH 428,932.6 thousand. Elements of environmental cost accounting should be considered in terms of methodological support and accounting techniques that address the information needs of users.

At the present stage, an essential direction of economic policy is to ensure sustainable ecological and economic development of the agricultural sector of the economy, whose strategy should include the use of a set of effective approaches, tools, levers and mechanisms that will enhance the competitiveness of the industry, ensure its ecological and economic growth and sustainable use of nature.