

**МЕТОДИКА ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ,
РЕВІЗІЇ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВ**

УДК 657.221:504.03.

DOI: 10.37128/2411-4413-2020-3-11

**ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ФОРМУВАННЯ
ЕКОЛОГІЧНИХ ВИТРАТ**

ПРАВДЮК Н.Л.,
*доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри
бухгалтерського обліку,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)*

У статті обґрунтовано важливість обліку екологічних витрат в аграрному секторі. Визначено відсутність належного інформаційного забезпечення для прийняття рішень в екологічному менеджменті. Наведено авторське трактування суті облікового забезпечення управління екологічними витратами, яке зводиться до процесу вибору засобів впливу на платежі поліпшення якості продукції, збереження природного середовища, поліпшення ефективності використання природних ресурсів з метою досягнення стратегічних цілей діяльності з найбільшим екологічним ефектом на всіх рівнях ієрархії. Розкрито сутність поточного обліку і звітності щодо екологічних витрат. Сформовано систему інформаційного забезпечення управління екологічними витратами, завдання обліку екологічних витрат та формування облікової політики. На прикладі Вінницької області обґрунтовано підходи до структури інформаційного забезпечення прийняття екологічно зорієнтованих управлінських рішень на базі визначених об'єктів бухгалтерського обліку. Розроблено конструктивну схему інформаційної підтримки управління екологічними витратами аграрних підприємств та на її основі – концепцію забезпечення управління екологічними витратами аграрного підприємства. Зроблено припущення, що обов'язковість ведення екологічного обліку та звітності сприятиме підвищенню загальної ефективності аграрного сектору, дозволить оптимізувати витрати, поліпшити якість продукції відповідно до міжнародних вимог. Використання розроблених пропозицій дасть можливість підвищити рівень управління екологічними витратами на основі облікового забезпечення. Перспективи подальших досліджень полягають у визначенні методики формування порядку відображення облікової інформації для забезпечення управління екологічними витратами, екологічною діяльністю та екологічною звітністю для різних аграрних підприємств.

Ключові слова: облікове забезпечення, екологічні витрати, екологічний облік, аграрний сектор, екологічно зорієнтоване управління, природокористування, Вінницька область.

Рис.: 1. Табл.: 5. Літ.: 21.

**ACCOUNTING SUPPORT FOR FORMATION
OF ENVIRONMENTAL COSTS**

PRAVDIUK Nataliia,
Doctor of Economic Sciences,

**Professor of Accounting Department,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)**

The article substantiates the importance of taking into account environmental costs in the agricultural sector. The author's interpretation of the essence of accounting support of management on environmental costs is given, is reduced to the process of choosing means of influencing payments for improving product quality, preserving the natural environment, improving the efficiency of using natural resources in order to achieve strategic goals of activities with the greatest environmental effect at all levels of the hierarchy. The essence of current accounting and reporting on environmental costs is disclosed. A system of information support for environmental costs management has been formed, the tasks of accounting for environmental costs and the formation of accounting policies. On the example of the Vinnitsa region, a grounded approach to the structure of information support for making environmentally oriented management decisions based on certain accounting objects. A constructive scheme of information support for the management of environmental costs of agricultural enterprises has been developed and on its basis - the concept of ensuring the management of environmental costs of an agricultural enterprise. It has been suggested that the obligation to maintain environmental accounting and reporting will help to increase the overall efficiency of the agricultural sector, optimize costs, and improve product quality in accordance with international requirements. The use of the developed proposals will improve the level of environmental cost management based on accounting support. Prospects for further research are to determine the methodology for the formation of the order of reflection of accounting information to ensure the management of environmental costs, environmental activities and environmental reporting for various agricultural enterprises.

Key words: accounting support, environmental costs. environmental accounting, agricultural sector, environmentally friendly management, nature management, Vinnytsia region.

Fig.: 1. Tab.: 5. Lit.: 21.

УЧЕТНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ФОРМИРОВАНИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ЗАТРАТ

**ПРАВДЮК Н.Л.,
доктор экономических наук, профессор,
заведующая кафедрой бухгалтерского учета,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)**

В статье обоснована важность учета экологических затрат в аграрном секторе. Определено отсутствие надлежащего информационного обеспечения для принятия решений в экологическом менеджменте. Даны авторская трактовка категории «экологические расходы» как процесса выбора средств воздействия на расходы в целях достижения стратегических целей деятельности по наименее травмирующим экологическим эффектом на иерархических уровнях управления. Раскрыта сущность текущего учета и отчетности по экологическим издержкам. Сформирована система информационного обеспечения управления экологическими затратами, задачи учета экологических затрат и формирования учетной политики. На примере Винницкой области сложившихся подходов к структуре информационного обеспечения принятия экологически ориентированных управленческих решений на базе определенных объектов бухгалтерского учета. Разработан конструктивную

схему інформаційної підтримки управління екологічними затратами аграрних підприємств і обґрунтована концепція забезпечення управління екологічними затратами аграрного підприємства. Доказано, що обов'язковість ведення екологічного учета і отчетности буде сприяти підвищенню загальної ефективності аграрного сектора, дозволить оптимізувати витрати, покращити якість продукції в відповідності з вимогами міжнародного суспільства. Використання розроблених пропозицій дозволить підвищити рівень управління екологічними затратами на основі учетної забезпечення. Перспективи подальших досліджень заключаються в визначенні методики формування порядку відображення учетної інформації для забезпечення управління екологічними затратами, екологічної діяльністю і екологічної отчетности для різних типів аграрних підприємств.

Ключевые слова: учетное обеспечение, экологические издержки, экологический учет, аграрный сектор, экологически ориентированное управление, природопользование, Винницкая область.

Рис.: 1. Табл.: 5. Лит.: 21.

Постановка проблеми. Державна політика розвитку України ґрунтується на дотриманні економічних і екологічних принципів, вимог і цілей. У державних програмах, зокрема Концепції національної екологічної політики України, ставиться мета найбільш ефективно, раціонально, екологічно врівноважено і безпечно використовувати природно-біологічний, трудовий та матеріально-технічний потенціали.

Метою екологізації є стабілізація і поліпшення екологічного стану території держави шляхом утвердження національної екологічної політики як інтегрованого фактору соціально-економічного розвитку України для забезпечення переходу до сталого розвитку економіки та впровадження екологічно збалансованої системи природокористування.

Екологізація розвитку сільського господарства та сільських територій для України є частиною міжнародних угод. Зокрема, Угода про Асоціацію між Україною і Європейським Союзом декларує, що сторони будуть розвивати і зміцнювати співробітництво з питань охорони навколишнього природного середовища і таким чином сприяти реалізації довгострокових цілей сталого розвитку та зеленої економіки (гл. 6, розд. 5, ст. 360). Передбачається, що посилення природоохоронної діяльності матиме позитивні наслідки шляхом збереження природних ресурсів, підвищення економічної і природоохоронної ефективності, інтеграції екологічної політики в інші сфери політики держави, а також підвищення рівня виробництва завдяки сучасним технологіям.

Екологізація передбачає також розроблення і впровадження економічного механізму природокористування та природоохоронної діяльності. Найважливішими зі складових цього механізму є: система екологічного податку; система зборів за спеціальне використання природних ресурсів (мінеральних, водних, земельних, лісових, біологічних тощо); відшкодування збитків, заподіяних унаслідок порушення законодавства про охорону навколишнього природного середовища в результаті господарської діяльності. Інформаційною

основою економічного механізму екологізації є бухгалтерський облік та система фінансової, статистичної і соціальної звітності.

Метою статті є науковий аналіз формування облікового забезпечення екологічних витрат у системі економічного механізму екологізації та узагальнення його особливостей для аграрного сектору України як інструменту системи інтегрованого інформаційного забезпечення сталого розвитку. На прикладі Вінницької області ставиться завдання сформуванню підходи до структури інформаційного забезпечення прийняття екологічно орієнтованих управлінських рішень на базі визначених об'єктів бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління витратами досліджують: В. Дерій, В. Жук [3], Г. Калетнік [5; 6], Т. Камінська [7], І. Лепетан [10], В. Мазур, Т. Мулик [11], М. Правдюк [13; 19], Т. Плахтій, В. Драчук [12], Т. Прутська [13], О. Прокопишин, Л. Гнатишина [14], І. Садовська, М. Стегней [17], І. Замула та М. Шигун [4] та ін.

В. Жук зазначає, що «досі не розроблено ані показники, ані системи обліку, які б повною мірою відображали взаємодію економіки та навколишнього природного середовища. Для розв'язання цієї проблеми необхідно на підприємствах АПК налагодити системи бухгалтерського обліку з урахуванням екологічної складової» [3, с. 18].

Дослідження О. Прокопишин та Н. Гнатишиної показують, що в основу розробки еколого-економічної інформаційної бази повинні бути покладені стандарти екологічного виробництва сільськогосподарської продукції. Важливою екологічною вимогою, яка витікає з екологічних стандартів при виробництві сільськогосподарської продукції є: підтримка якості водних ресурсів та повітряного басейну відповідно до встановлених вимог; зберігання ґрунту як компонента біосфери та основного засобу виробництва в сільському господарстві; отримання продукції оптимальної якості; забезпечення умов для безперервного підвищення родючості ґрунтів [14, с. 78].

Т. Плахтій, В. Драчук зазначають, що з метою забезпечення контролю за діяльністю підприємств у 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 [12, с. 143].

Дослідник Н. Костишин підкреслює, що залишаються актуальними питання розробки і впровадження екологічно спрямованого менеджменту й комплексного використання екологічно орієнтованих інструментів (екоконтролінгу, екоаудиту, екоекспертизи), що забезпечують керівників відповідною інформацією для прийняття управлінських рішень [8, с. 11].

Стосовно поняття «екологічний контроль», науковець звертає увагу, що його у вітчизняній літературі здебільшого розглядають з позиції контролю державними органами з охорони навколишнього середовища за дотриманням

підприємствами та організаціями норм чинного законодавства, а поняття «екологічний аналіз» як самостійну економічну категорію взагалі не розглядають, а лише як обліково-контрольну складову. Тому екологічний контролінг узагальнює та систематизує різноманітні (планові, облікові, аналітичні, контрольні) потоки інформації, які використовує система екологічного управління та шукає для цього адекватні інструменти й механізми [8, с. 15].

Поруч із досягненнями, однією з основних перешкод для розробки й упровадження ефективної аграрної екологічної політики є відсутність комплексної інформації про екологічні заходи та природоохоронну діяльність і їх реальну ефективність на різних рівнях управління, що вимагає наукової розробки цього напрямку. Тому проблеми управління цією сферою набувають все більшого значення і поширюються на нові об'єкти, які знаходять відображення в обліку, до яких належать екологічні витрати, витрати на підвищення якості харчової продукції. Останні тенденції у цьому напрямі сприяли виділенню окремого виду – екологічного обліку.

Формулювання цілей статті. Завданням нашого дослідження є окреслення організаційно-економічних засад ведення обліку екологічних витрат та застосування парадигм екологічного обліку в аграрному секторі.

Виклад основних результатів дослідження. Екологічний розвиток є основою природоохоронних заходів, частиною процесу виробництва сільськогосподарської продукції. Головна мета агроекології – забезпечення стійкого виробництва якісної продукції, збереження і відтворення природно-ресурсної бази аграрного сектора, ефективна екологізація галузей виробництва.

Екологічна інформація, за визначеннями досліджень і відкритих публікацій, досить затребувана і нормативно обґрунтована. Так, Директива Ради Європейських Співтовариств 90/313/ЄЕС від 7.06.1990 р. «Про свободу доступу до інформації про навколишнє середовище» вважає такою «будь-яку інформацію, надавану в письмовій, візуальній, звуковій або електронній формі про стан води, повітря, ґрунту, фауни, флори, землі й природних місць перебування і про діяльність (включаючи ту, яка викликає такі незручності, як шум) або заходи, що несприятливо впливають на них, або тих, що мають подібний ефект, а також дії і заходи, заплановані для їхнього захисту, включаючи адміністративні заходи й програми екологічного менеджменту» [9]. Також Парламентською асамблеєю Європи у Рекомендаціях 1653 (2004) «Про екологічний облік як інструмент стійкого розвитку» зазначено, що екологічний облік розглядається як система, яка охоплює інформацію про стан навколишнього середовища в натуральних і вартісних показниках. Окремі вимоги дотримання екології у контексті соціальної звітності визначені Міжнародним стандартом ISO/FDIS 26000.

Для України у 2012 р. було затверджено «Базовий план адаптації екологічного законодавства України до законодавства ЄС» (Базовий план апроксимації), де передбачено перелік директив ЄС у сфері охорони довкілля,

для врахування та приведення законодавства України у відповідність до стандартів і норм екологічного права ЄС. Основні інституційні контури екологічного розвитку сільських територій України закладені в Концепції Державної цільової програми сталого розвитку сільських територій на період до 2020 року (2015).

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, у 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.

Практично всі підприємства у системі бухгалтерського обліку накопичують екологічну інформацію. Зокрема, накопичення такої інформації потрібне для складання статистичної звітності за формами: № 1 Відходи (річна), № 1 Небезпечні відходи, № 2-ТП (повітря), № 1 Екологічні витрати (річна) та для розрахунку екологічних платежів. Для цього в бухгалтеріях підприємств виділяють робочі місця (топологічні ділянки обліку). Вченими зазначається, що більшість українських підприємств накопичує інформацію про екологічну діяльність виключно для складання необхідної статистичної та податкової звітності і не здійснює її ефективного регулювання та не доводить її до зовнішніх користувачів [9, с. 232].

Методологічні положення з організації державного статистичного спостереження щодо витрат на охорону навколишнього природного середовища тлумачать витрати на охорону навколишнього природного середовища як всі види витрат держави, підприємств (організацій, установ), спрямовані на запобігання, контроль, зменшення чи ліквідацію забруднення навколишнього природного середовища та охорону природи, управління природоохоронними ресурсами.

Узагальнюється така інформація за напрямками: витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів за напрямками природоохоронних витрат; капітальні інвестиції та поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища за напрямками природоохоронних заходів тощо і така ж структурна інформація за регіонами.

За статистичними даними, витрати на охорону навколишнього середовища у 2019 році в аграрній галузі мінімальні (табл. 1), від 1% із загальної суми витрат в 43,7 млрд грн, з яких 62% припадає на поточні витрати.

В обліковій практиці, яка є основою збору статистичної інформації, саме поняття екологічних витрат має значно ширше тлумачення.

У табл. 2 зосереджено найбільш ємні їх визначення та приведено візуалізацію категорій «екологічний облік», що органічно витікає з виділення таких витрат.

Таблиця 1

**Структура витрат на охорону навколишнього середовища
у 2019 році за галузями економіки України**

№	Галузі	%
1	Сільське, лісове та рибне господарство	1,01
2	Добувна промисловість	21,43
3	Переробна промисловість	26,70
4	Постачання електроенергії, газу	21,63
5	Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	22,17

*Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики
<http://www.ukrstat.gov.ua/>*

За даними таблиці в узагальненнях авторів видно, що екологічні витрати – це процес розпізнавання, оцінювання і передачі екологічної інформації, який збирає дані про охорону навколишнього середовища та вплив на нього природних факторів і всієї діяльності людини, а екологічний облік – це складова системи бухгалтерського та інших видів господарського спостереження про екологічні витрати і формування звітності.

Найбільш ємне визначення: це витрати на покриття негативних зовнішніх ефектів, які виникають внаслідок добровільних чи обов'язкових природоохоронних заходів з метою запобігання, усунення чи зменшення навантажень на довкілля, а також внаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат сировини, матеріалів, енергії [14, с. 78].

Таблиця 2

**Узагальнення економічної дефініції категорій
«екологічний облік» та «екологічні витрати»**

Автор	Визначення категорії «екологічні витрати»
Екологічні витрати	
Лень В. С., Колівешко О. М. Екологічний облік: поняття та зміст. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. 2014. № 2. С. 223	Процес розпізнавання, оцінювання і передачі екологічної інформації, що дає можливість користувачам такої інформації компетентно приймати рішення і формувати судження. Ця категорія охоплює формування бухгалтерської та необлікової інформації про стан, динаміку зовнішнього природного середовища та вплив на нього природних факторів та діяльності на глобальному, національному та регіональному рівнях.
Затулівітер Ю. С. Статистичний облік екологічних витрат та методи їх оцінки. Агросвіт. 2016. № 18. С. 35	Є індикатором раціональності господарювання, перерозподілу природних ресурсів, виявлення проблем екологічного ризику, контролю негативного впливу на навколишнє середовище. Перспективним напрямом є статистичний облік екологічних витрат, спрямований на формування еколого орієнтованої економіки.
Екологічний облік	
Сахно Л. А. Облік і аудит екологічної складової в діяльності агропромислового підприємства. Молодий вчений. 2017. № 1.1. С. 73	Самостійний напрям бухгалтерського обліку господарського суб'єкта, який забезпечить бухгалтерський облік відповідної екологічної інформації, на теперішній час 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.

Продовження таблиці 2

Совик М. І. Організаційно-методологічні засади бухгалтерського обліку екологічних витрат підприємств України в умовах євроінтеграції Молодий вчений. 2018. №8 (1). С. 217	Формування облікової (бухгалтерської) та необлікової інформації про стан, динаміку зовнішнього природного середовища та вплив на нього природних факторів та всієї діяльності людини на глобальному, національному та регіональному рівнях.
Костюк У. З., Негрич І. М. Перспективи впровадження екологізації бухгалтерського обліку: необоротні активи Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 41. С. 198	Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства щодо природокористування зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Виділення екологічної складової в бухгалтерському обліку зумовлене низкою факторів: екологічні бухгалтерські рахунки підприємства повинні давати об'єктивну інформацію про фінансовий стан.
Лепетан І. Організаційно-методичні засади бухгалтерського обліку екологічних витрат підприємства Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. №8(48). С. 152	Є системою елементів і засобів оптимальної побудови облікового процесу з метою отримання і надання достовірної, оперативної, аналітичної і якісної інформації для управління екологічними витратами й контролю за використаними ресурсами у сфері охорони навколишнього середовища. Формується інформаційна база для комплексного аналізу екологічних витрат, ефективного управління екологічними витратами.
Прокопишин О. С., Гнатишин Л. Б. Моделювання бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. Наукові праці ЧДУ. Серія: Економіка. 2016. Т.275, Вип. 263. С. 78	Є процесом розпізнавання, оцінювання і передавання екологічної інформації, що дає можливість користувачам такої інформації компетентно ухвалювати рішення і формувати судження. Загалом система обліку екологічної діяльності підприємства повинна включати три основні складові: облік екологічних витрат та доходів, облік екологічних зобов'язань, звітність про природоохоронну діяльність.

Джерело: узагальнено автором за приведеними науковими джерелами

При цьому, суть облікового забезпечення управління про екологічні витрати зводиться до процесу вибору засобів впливу на платежі поліпшення якості продукції, збереження природного середовища, поліпшення ефективності використання природних ресурсів з метою досягнення стратегічних цілей діяльності з найбільшим екологічним ефектом на рівнях ієрархії. Загалом дослідниками виділяється низка проблем, які стоять перед обліковим забезпеченням формування екологічних витрат (табл. 3).

Таблиця 3

Проблеми та шляхи реалізації облікового забезпечення екологічних витрат

Проблема	Вирішення
Визначення екологічних витрат	Система елементів і засобів оптимальної побудови облікового процесу з метою отримання і надання достовірної, оперативної, аналітичної і якісної інформації для управління екологічними витратами й контролю за використаними ресурсами у сфері охорони навколишнього середовища.
Класифікація екологічних витрат	За видами діяльності: операційні інвестиційні фінансові. За характером впливу на навколишнє середовище: витрати експлуатаційні – із забезпечення природними ресурсами, з відновлення природних ресурсів, з організації екологічної діяльності; витрати природоохоронні: з попередження забруднення, з компенсації негативних наслідків забруднення, на переробку та/або утилізацію відходів виробництва.

Продовження таблиці 3

Визначення екологічних зобов'язань	Визначити «екологічні зобов'язання» наслідком екологічного характеру, зумовленого взаємодією підприємств із навколишнім середовищем, що може здійснити суттєвий вплив на фінансовий стан. Нарахування плати за використання природних ресурсів; невиконання вимог чинного екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, виплати штрафів; усунення негативних наслідків впливу підприємств на навколишнє середовище.
Нормативне врегулювання обліку екологічних витрат	Внести доповнювання до НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" в частині формування інформації про екологічні витрати.
	Внести доповнювання до П(С)БО 16 "Витрати", щодо порядку визначення екологічних витрат, їхньої оцінки, класифікації та відображення в обліку.
	П(С)БО 15 «Дохід» не виділяє інформації про екологічні доходи на підприємстві, які зазвичай формуються за рахунок повторного використання відходів. Отже, доцільно доповнити п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» інформацією про екологічні доходи та порядок їх визнання.
	У П(С)БО 11 «Зобов'язання» визначено необхідність визнання зобов'язання за умови, що їхня оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок їх погашення, необхідно інтерпретувати це визначення на екологічні витрати.
План рахунків	Доповнити чинний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: додати рахунок 86 «Екологічні витрати» за видами витрат, додати субрахунок 915 «екологічні витрати» до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»; 747 Екологічні доходи за субрахунками 747.1 Дохід від екологічно чистої продукції, 747.2 Дохід від повторного використання відходів, 642.1 Екологічний податок, 642.2 Плата за використання природних ресурсів, 642.3 Плата за відшкодування завданої екологічної шкоди.
Структура ековитрат	Необхідно виділити статті для обліку поточних і загальних екологічних витрат відповідно до потреб внутрішньої та зовнішньої звітності.
Особливості ековитрат для агросектору	Створювана продукція не становить небезпеки (окрім гною, на компостування (сплачують податок на аміак); відсутня стаття витрат на наукові дослідження та конструкторські розробки зі зменшення впливу на навколишнє середовище; інвестиції в капітальні активи проводяться з метою зменшення ресурсомісткості основних засобів, підвищення їхньої ефективності, та щодо машин – зменшення викидів в атмосферу, зменшення навантаження на ґрунт тощо; діяльність по усуненню екологічної шкоди не має регулярного та постійного характеру, як у випадку з промисловими підприємствами.
Екологічний звіт	Повинен відображати: вид екологічних проблем, що належать до діяльності конкретного сільськогосподарського підприємства; офіційну політику і програми, прийняті підприємством щодо природоохоронних заходів; покращення в ключових галузях, що відбулися з часу прийняття політики; цільові показники викидів у навколишнє природне середовище, установлені підприємством, і те, як діяльність підприємства співвідноситься з цими показниками; величину здійснення природоохоронних заходів, що було визначено державними законами, і наскільки повно вимоги держави виконуються; інформацію про відомі потенційно серйозні екологічні проблеми. Розробка типової форми внутрішньої звітності з обліку екологічних витрат. Формування достовірних статистичних показників діяльності підприємств.
Організація обліку екологічних витрат	Є системою елементів і засобів оптимальної побудови облікового процесу з метою отримання і надання достовірної, оперативної, аналітичної і якісної інформації для управління екологічними витратами й контролю за використаними ресурсами у сфері охорони навколишнього середовища. Завдяки раціональній організації обліку екологічних витрат формується інформаційна база для комплексного аналізу екологічних витрат, ефективного управління екологічними витратами і природоохоронною діяльністю, у сфері охорони навколишнього природного середовища.

Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2020, № 3

Джерело: узагальнено автором за даними [9; 14]

Для усталеності обліку екологічних витрат та власне формування системи екологічного обліку, насамперед необхідно розробити нормативно-правове забезпечення обліку та контурні межі облікової політики підприємства щодо екологічних витрат, на що вказують автори [15].

Реалізація цього можлива за підходами, показаними в табл. 4.

Таблиця 4

Підходи до формування облікової політики щодо екологічних витрат

Напрями облікової політики	Реалізація напрямів облікової політики
Завдання бухгалтерського обліку	Формування та надання повної, своєчасної та достовірної інформації про екологічні витрати для ефективного управління екологічною діяльністю підприємства: прийняття рішення щодо співпраці та здійснення інвестування в суб'єкт господарювання; забезпечення збереження природних ресурсів для суспільства та як сировини для підприємства; забезпечення контролю за екологічними витратами підприємства; оцінка впливу екологічних чинників на фінансові результати підприємства.
Техніка ведення бухгалтерського обліку	Первинні документи, облікові реєстри, порядок документообігу; робочий план рахунків з виділенням аналітичних рахунків; програмне забезпечення обліку; терміни надання та користувачі звітності.
Методичне забезпечення бухгалтерського обліку	Порядок визнання, оцінки, включення до собівартості екологічних витрат; порядок розподілу загальнопромислових екологічних витрат; розподіл екологічних витрат, які за економічною сутністю є змінними загальнопромисловими, здійснюється пропорційно до заробітної плати працівників основного виробництва. Ведення синтетичного обліку екологічних витрат повинне ґрунтуватися на галузевих особливостях та специфіці діяльності підприємства.
Звітність	Формування достовірної інформації для національної екологічної статистики; здійснення моніторингу стану довкілля.

Джерело: узагальнено автором за даними [14]

Потреби облікового забезпечення відображення екологічних витрат розглянемо на регіональному рівні управління. Для цього рівня облік необхідний з метою регулювання сталого еколого-соціально орієнтованого розвитку. Наприклад, основними факторами, що зумовлюють екологічний стан на території Вінницької області, є діяльність підприємств теплоенергетики, сільськогосподарських комплексів, переробної промисловості, об'єктів машинобудування, транспорту, накопичення побутових та промислових відходів.

За даними Доповіді про стан навколишнього природного середовища у Вінницькій області [2], загальна сума коштів, що надійшла від сплати екологічного податку до бюджетів усіх рівнів у 2018 році склала 196,099 млн грн. Співвідношення розподілу коштів від сплати екологічного податку за аналізований період було таким: до Державного бюджету сплачено 20%; до обласного – 55%; до місцевих (сільських, селищних) бюджетів – 25%. Крім того, було сплачено 342,9 тис. грн. штрафів за адміністративні правопорушення в галузі охорони природи, використання природних ресурсів.

Фінансування природоохоронних заходів в області здійснюється з місцевих бюджетів, а також із власних коштів підприємств, установ, організацій. Загалом за всіма джерелами надходження коштів на охорону та раціональне використання природних ресурсів області протягом 2018 року витрачено 349,7 млн грн. Значна питома вага (49,9% або 174,4 млн грн.) коштів затрачена на очищення зворотних вод, тоді як на використання, зберігання, знешкодження, транспортування та розміщення відходів від виробництва і побутових відходів – 114,0 млн грн., на зниження шумового та вібраційного впливу – 35,9 млн грн., на охорону атмосферного повітря – 13,1 млн грн., на захист і реабілітацію ґрунту, підземних та поверхневих вод – 7,1 млн грн., на збереження біорізноманіття і середовища існування – 3,5 млн грн. Крім того, оплата послуг природоохоронного призначення склала 43,2 млн грн.

Протягом 2018 року капітальні інвестиції на охорону навколишнього природного середовища склали 80,9 млн грн., у т.ч. на капітальний ремонт основних природоохоронних фондів витрачено 38,6 млн грн. Загальний обсяг коштів, передбачений в обласному бюджеті на 2018 рік, який спрямовувався на реалізацію 57 природоохоронних заходів становив 86054,3 тис. грн. (станом на 28.12.2018 року), обсяг освоєних коштів – 80655,9 тис. грн. (94% від плану). Крім того, ще 10 млн грн використано на співфінансування 192 природоохоронних заходів з місцевих бюджетів.

По Україні видатки Зведеного бюджету на фінансування охорони навколишнього середовища за економічною бюджетною класифікацією у 2016–2018 рр. наведено в табл. 5.

Якщо загальні, поточні і капітальні видатки зросли на третину, то капітальні трансферти – у 2,6 разів.

Таблиця 5

Видатки Зведеного бюджету на фінансування охорони навколишнього середовища за економічною класифікацією у 2016–2018 рр., млн грн.

Показники	2016	2017	2018	2018 у % до 2016
Усього видатків	6255,4	7349,3	8242,1	131,76
Поточні видатки	3354,0	4328,9	4293,5	128,01
Оплата праці і нарахування	543,2	856,9	1108,8	204,12
Використання товарів і послуг	1018,5	2083,9	3033,3	297,82
Поточні трансферти	1768,5	1359,8	126,3	7,14
Соціальне забезпечення	0,2	0,3	0,4	200,00
Капітальні видатки	2901,4	3020,4	3948,5	136,09
Придбання основного капіталу	2312,4	1770,6	2412,7	104,34
Капітальні трансферти	589,0	1249,8	1535,8	260,75

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики <http://www.ukrstat.gov.ua/>

За дослідженнями Т. Мулик [11, с. 140], стабілізації та покращенню екологічної ситуації в регіоні сприятимуть: реалізація комплексу заходів щодо забезпечення дієвої експлуатації суб'єктів господарської діяльності та природоохоронних об'єктів за неухильного дотримання природоохоронного

законодавства, що має призвести до повного використання наявного природоохоронного потенціалу; реалізація комплексу заходів щодо введення в дію об'єктів, які будуються або запроєктовані в сільському господарстві; виконання програм щодо впровадження високоефективних систем очищення стічних вод, обігового та повторного використання, ефективних систем очищення викидів в атмосферу, утилізації промислових і побутових відходів тощо; збільшення обсягів фінансування природоохоронних заходів; підвищення рівня екологічної безпеки країни; розв'язання проблем, пов'язаних із необхідністю відновлення природноресурсного потенціалу кожного регіону відповідно до тих збитків, що було нанесено у результаті споживання природних ресурсів.

Як ці заходи можуть бути реалізовані шляхом використання облікових інструментів? Насамперед, розширенням звітності, у якій є екологічні показники. Дослідники визнають, що потреба відображення у фінансовій звітності аграрних підприємств екологічних факторів зумовлена тим, що будь-який суб'єкт господарювання у сфері сільського господарства підлягає екологічному ризику: його діяльність пов'язана з можливістю зараження ґрунтів, підземних та поверхневих вод, атмосфери; він певною мірою залежить від екологічного законодавства (але менше, ніж суб'єкти важкої промисловості, хімічної та нафтової промисловості, фармацевтики тощо); він може володіти ділянками, що заражені попередніми власниками (субститутивна відповідальність) чи може володіти заставним правом щодо таких ділянок. Таким чином, виникають природоохоронні витрати та зобов'язання, необхідність і контроль дотримання вимог екологічного законодавства [14, с. 78].

При цьому, інформаційна підтримка управління екологічними витратами аграрних підприємств формується у вигляді збору даних про витрати, пов'язаних зі здійсненням екологічної діяльності: за користування всіма природними ресурсами, на охорону навколишнього середовища, на усунення негативних наслідків, на дослідження та відтворення природних ресурсів.

Узагальнюючи дослідження, нами запропоновано концептуальну модель забезпечення управління екологічними витратами в системі бухгалтерського обліку аграрних підприємств (рис. 1).

Концептуальна модель забезпечення управління екологічними витратами в системі бухгалтерського обліку аграрних підприємств, таким чином, формує сукупність даних щодо екологічної діяльності та розмежовує витрати, доходи і зобов'язання.

Прийняття рішення щодо обліку екологічної діяльності формується як визначення обсягу робіт з управління витратами, доходами, зобов'язаннями, установа конкретних виконавців робіт, закріплення їхніх обов'язків у посадових інструкціях, аналізу та контролю екологічних витрат.

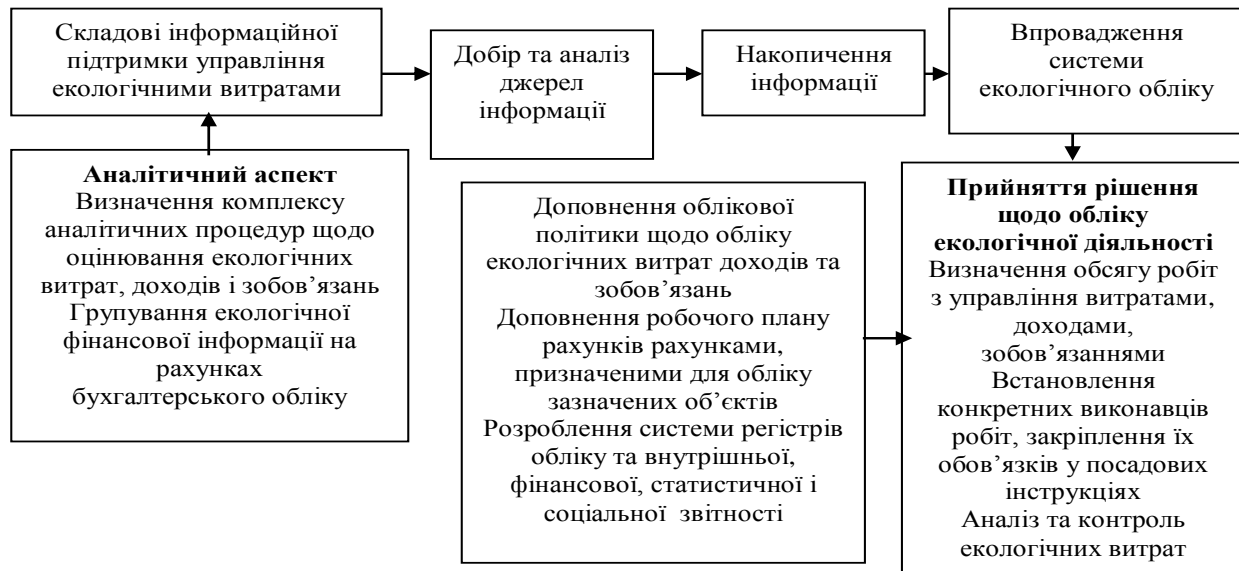


Рис. 1. Концептуальна модель забезпечення управління екологічними витратами в системі бухгалтерського обліку

Джерело: складено автором за даними: [14; 17; 20]

Висновки. У статті обґрунтовано важливість обліку екологічних витрат в аграрному секторі та подано авторське трактування категорії «екологічні витрати». За статистичними даними, витрати на охорону навколишнього середовища у 2019 році в аграрній галузі мінімальні – 1% із загальної суми витрат в 43,7 млрд грн., з яких 62% припадає на поточні витрати.

Розкрито сутність поточного обліку і звітності щодо екологічних витрат через виділення проблем та шляхів реалізації облікового забезпечення екологічних витрат. Сформовано систему інформаційного забезпечення управління екологічними витратами, завдання обліку екологічних витрат та формування облікової політики. На прикладі Вінницької області сформовано підходи до структури інформаційного забезпечення прийняття екологічно зорієнтованих управлінських рішень на базі визначених об'єктів бухгалтерського обліку. Розроблено конструктивну схему інформаційної підтримки управління екологічними витратами аграрних підприємств та обґрунтовано концепцію забезпечення управління екологічними витратами аграрного підприємства. Доведено, що обов'язковість ведення екологічного обліку та звітності сприятиме підвищенню загальної ефективності аграрного сектору, дозволить оптимізувати витрати, поліпшити якість продукції відповідно до вимог міжнародного співтовариства.

Використання розроблених пропозицій дасть можливість підвищити рівень управління екологічними витратами на основі облікового забезпечення.

Перспективи подальших досліджень полягають у визначенні методики формування порядку відображення облікової інформації для забезпечення управління екологічними витратами, екологічною діяльністю та екологічною звітністю для аграрних підприємств.

Список використаних джерел

1. 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.
2. Доповідь про стан навколишнього природного середовища у Вінницькій області (2018 рік). URL : <http://www.vin.gov.ua/images/doc/vin/departamentapk/doc/OperMonitor/Dopov/VinDopov2019.pdf> (дата звернення: 19.06.2020).
3. Жук В. М. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в агропромисловому виробництві. *Агроекологічний журнал*. 2012. №2. С. 18–23.
4. Замула І.В., Шигун М.М. Аналітична модель бухгалтерського обліку екологічної діяльності. *Вісник національного університету “Львівська політехніка”*. 2009. № 647. С. 337–343.
5. Калетнік Г.М., Климчук О. В. Екологічна енергетика – основа розвитку економіки держави. *Збалансоване природокористування*. 2013. № 2–3. С. 14–17.
6. Калетнік Г. М. Пришляк Н. В. Efficiency of state support as the basis of sustainable agriculture. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2016. №5. С. 7–23.
7. Камінська М.Б. Економічні та облікові аспекти екологобезпечного розвитку аграрних підприємств. *Молодий вчений*. №4(44). 2017. С. 662–665.
8. Костишин Н. Екологічний аудит як інструмент системи інтегрованого інформаційного забезпечення. *Вісник Львівського національного аграрного університету*, 2014. № 21 (1). С. 11–18.
9. Лень В. С., Колівешко О. М. Екологічний облік: поняття та зміст. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2014. № 2. С. 223–229.
10. Лепетан І. М. Бухгалтерський облік активів підприємства: екологічний вектор. *Агросвіт*. 2019. № 12. С. 28–38.
11. Мулик Т. Оцінка впливу сільського господарства на довкілля: регіональний аспект. *Modern Economics*, №19 (2020), 135–142.
12. Плахтій Т. Ф., Драчук В. Ю. Екологічний податок: порядок оподаткування та відображення в системі бухгалтерського обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 5. С. 143–158.
13. Правдюк А.Л., Прутська Т.Ю., Правдюк М.В. Інформаційне забезпечення управління підприємницькою діяльністю на засадах інституціоналізму: монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2019. 360 с.
14. Правдюк А.Л., Правдюк Н.Л. Посилення якості облікової інформації та її ролі в управлінні земельними ресурсами. *Економіка АПК*. 2018. № 10. С. 26–39.
15. Прокопишин О. С., Гнатишин Л. Б. Моделювання бухгалтерського

відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. *Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу "Києво-Могилянська академія"]*. Серія : Економіка. 2016. Т. 275, Вип. 263. С. 78–83.

16. Савченко О.Ф. Економіка, організація і управління раціональним природокористуванням на мікрорівні [Текст]: монографія у 2 ч. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. Ч. 1. 242 с.

17. Очеретько Л. М., Другакова А. С. Удосконалення обліку витрат екологічної діяльності. *Економіка та держава*. 2018. № 1. С. 50–54.

18. Стегней М.І. Механізм екологічно сталого розвитку сільських територій: сутність, складові та функції. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2016. Вип. 1. С. 36–42.

19. Gutsalenko L., Wasilewski M., Mulyk T., Marchuk U., Mulyk Y. Accounting control of capital investment management: realities of Ukraine and Poland. *Economic Annals-XXI*. 2018. V. 170, № 3-4. P. 79–84.

20. Pravdiuk N., Pokynchereda V., Pravdiuk M. The human capital of an enterprise: theory and assessment methodology. *Baltic Journal of Economic Studies*. 2019. V. 5, № 2. P. 176–183.

21. Glachant M. Implementing European Environmental Policy in the European Union. - Cheltenham: Edward Elgar, 2002, 214 p.

Reference

1. Honcharuk, I.V. & Tomashuk, I.V. (2017). Vplyv ekoloho-ekonomichnoho faktoru na osoblyvosti orhanizatsiino-ekonomichnoho mekhanizmu vykorystannia resursnoho potentsialu silskykh terytorii. [The influence of the ecological and economic factor on the features of the organizational and economic mechanism of using the resource potential of rural areas]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economy, finances, management: Topical issues of sciense and practical activity*, 4, 52-62 [in Ukrainian].

2. Dopovid pro stan navkolyshnoho pryrodnoho seredovyshcha u Vinnytskii oblasti (2018 rik). [Report on the state of the environment in the Vinnytsia region (2018)]. Retrieved from: <http://www.vin.gov.ua/images/doc/vin/departament-apk/doc/OperMonitor/Dopov/VinnDopov2019.pdf> (data zvernennia: 19.06.2020) [in Ukrainian].

3. Zhuk, V. M. (2012). Ekolohichni aspekty bukhhaltenskoho obliku v ahropromyslovomu vyrobnytskvi. [Environmental aspects of accounting in agricultural production]. *Ahroekolohichni zhurnal - Agroecological journal*, 2, 18–23 [in Ukrainian].

4. Zamula, I.V. & Shyghun, M.M. (2009). Analitychna modelj bukhhaltenskogo obliku ekolohichnoji dijalnosti [Analytical model of accounting for environmental activities]. *Visnyk nacionalnogo universytetu "Lvivska politekhnika" – Bulletin of the National University "Lviv Polytechnic"*, 647, 337-343 [in Ukraine].

5. Kaletnik, G.M. & Klymchuk, O. V. (2013). Ekolohichna enerhetyka – osnova rozvytku ekonomiky derzhavy [Environmental energy - the basis for the development of the state economy]. *Zbalansovane pryrodokorystuvannia – Balanced use of natural resources*, 2-3, 14 – 17 [in Ukrainian].
6. Kaletnik, G. M. & Pryshliak, N. V. (2016). Efficiency of state support as the basis of sustainable agriculture. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economy, finances, management: Topical issues of science and practical activity*, 5, 7–23 [in Ukrainian].
7. Kaminsjka, M.B. (2017). Ekonomichni ta oblikovi aspekty ekolohobezpechnogho 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. Kostyshyn, N. (2014). Ekolohichniy audyt yak instrument systemy intehrovanoho informatsiinoho zabezpechennia. [Environmental audit as a tool of the integrated information support system]. *Visnyk Lvivskoho natsionalnogo ahrarnoho universytetu – Bulletin of Lviv National Agrarian University*, 21 (1), 11-18 [in Ukrainian].
9. Len, V. & Koliveshko, O. (2014). Ekolohichni zbytky, vytraty ta vtraty: poniattia, zmist [Environmental damages, costs and losses: concepts, content]. *Bukhhalters'kyj oblik i audyt – Accounting and Auditing*. 2, 11-18 [in Ukrainian].
10. Lepetan, I. M. (2019). Bukhhalterskyi oblik aktyviv pidpryiemstva: ekolohichniy vektor. [Accounting accounting of enterprise assets: environmental vector]. *Ahrosvit – Agromir*, 12, 28-38 [in Ukrainian].
11. Mulyk, T. (2020). Otsinka vplyvu silskoho hospodarstva na dovkillia: rehionalnyi aspekt [Assessment of the impact of agriculture on the environment: regional aspect]. *Modern Economics – Modern Economics*, 9, 135-142 [in Ukrainian].
12. Plakhtii, T. F. & Drachuk, V. Yu. (2019). Ekolohichniy podatok: poriadok opodatkovannia ta vidobrazhennia v systemi bukhhalterskoho obliku. [Environmental tax: the order of taxation and reflection in the accounting system]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky – Economy, finances, management: Topical issues of science and practical activity*, 5, 143-158 [in Ukrainian].
13. Pravdyuk, A.L., Prutska, T.Yu. & Pravdyuk, M.V. (2019). *Informatsiine zabezpechennia upravlinnia pidpryemnytskoiu diialnistiu na zasadakh instytutsionalizmu. [Information support for the management of entrepreneurial activity on the basis of institutionalism]*. Kyiv : Tsentr uchbovoi literatury, 360 p. [in Ukrainian].
14. Pravdyuk, A.L. & Pravdyuk, N.L. (2018). Posylennia yakosti oblikovoi informatsii ta yii roli v upravlinni zemelnymy resursamy [Strengthening the standards of accounting information quality and its role in land management]. *Ekonomika APK – Economy of APK*, 10, 26-39 [in Ukrainian].
15. Prokopyshyn, O. S. & Hnatyshyn, L. B. (2016). Modeliuvannia bukhhalterskoho vidobrazhennia ekolohichnoi diialnosti v systemi obliku silskohospodarskykh pidpryemstv. [Modeling accounting reflection of environmental

activities in the accounting system of agricultural enterprises.]. *Naukovi pratsi [Chornomorskoho derzhavnoho universytetu imeni Petra Mohyly kompleksu "Kyievo-Mohylianska akademiia"]*. Serii : *Ekonomika Scientific works - Scientific works [of the Black Sea State University named after Peter Mohyla complex "Kiev-Mohyla Academy"]*. Series: *Economics*, 275, V.263. 78-83 [in Ukrainian].

16. Savchenko, O.F. (2011). *Ekonomika, orhanizatsiia i upravlinnia ratsionalnym pryrodokorystuvanniam na mikrorivni. [Economics, organization and management of rational environmental management at the micro level]*. Poltava: RVV PUET, Ch. 1, 242 s. [in Ukrainian].

17. Ocheretko, L. M. & Druhakova, A. S. (2018). Udoskonalennia obliku vytrat ekolohichnoi diialnosti. [Improving the accounting of environmental costs]. *Ekonomika ta derzhava - Economy that power*, 1, 50-54 [in Ukrainian].

18. Stehnei, M.I. (2016). Mekhanizm ekolohichno staloho rozvytku silskykh terytorii: sutnist, skladovi ta funktsii. [The mechanism of environmentally sustainable development of rural areas: essence, warehouses and functions]. *Ekonomichnyi visnyk Zaporizkoi derzhavnoi inzhenernoi akademii - Economic Bulletin of the Zaporozhye State Engineering Academy*, 1, 36-42 [in Ukrainian].

19. Gutsalenko, L., Wasilewski, M., Mulyk, T., Marchuk, U. & Mulyk, Y. (2018). Accounting control of capital investment management: realities of Ukraine and Poland. *Economic Annals-XXI*, 3-4, 79-84.

20. Pravdiuk, N., Pokynchereda, V. & Pravdiuk, M. (2019). The human capital of an enterprise: theory and assessment methodology. *Baltic Journal of Economic Studies*, 5, 2, 176-183.

21. Glachant, M. (2002). *Implementing European Environmental Policy in the European Union*. Cheltenham: Edward Elgar, 214 p.

Відомості про автора

ПРАВДІЮК Наталія Леонідівна – доктор економічних наук, професор, зав. кафедри бухгалтерського обліку, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: npravduyk@gmail.com).

PRAVDIUK Nataliia – Doctor of Economic Sciences, Professor of Accounting Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, 3, Sonyachna St., Vinnytsia, e-mail: npravduyk@gmail.com).

ПРАВДІЮК Наталия Леонидовна – доктор экономических наук, профессор, зав. кафедры бухгалтерского учёта, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: npravduyk@gmail.com).