

ГАЛУЗЬ НАУКИ «ФІНАНСИ І КРЕДИТ»

шифр “Діалектика”

**на тему: «Проблеми фінансування екологічної діяльності підприємства
в умовах сталого розвитку»**

Миколаїв 2021 р.

Зміст

Вступ.....	3
1. Сутність екологічної діяльності підприємства.....	4
1.1. Екологічна діяльність як один з видів діяльності підприємства.....	4
1.2. Аналіз законодавчо-нормативної бази з управління екологічною діяльністю підприємства.....	6
2. Аналіз екологічних витрат та джерел фінансування екологічної діяльності підприємства.....	7
2.1. Капітальні інвестиції та їх динаміка.....	7
2.2. Аналіз поточних екологічних витрат.....	10
2.3. Взаємозв'язок капітальних інвестицій та екологічних поточних витрат.....	12
3. Удосконалення фінансування екологічної діяльності підприємства.....	17
3.1. Екологічні витрати як складова загально-екологічних витрат.....	17
3.2. Удосконалення фінансової звітності з урахуванням показників екологічної діяльності підприємства.....	20
Висновки.....	26
Список використаних джерел.....	28

ВСТУП

Концепція сталого розвитку яка була прийнята на конференції ООН в 1992 році не тільки не зменшила своєї актуальності але і продовжує ставити ряд нових еколого-економічних завдань.

Антропогенне і техногенне навантаження на навколишнє природне середовище в Миколаївській області у кілька разів перевищує відповідні показники ніж у інших областей України. Значною мірою це зумовлено забрудненням навколишнього природного середовища внаслідок провадження виробничої діяльності підприємствами гірничодобувної, металургійної, хімічної промисловості та паливно-енергетичного комплексу. Тому важливо приділити увагу екологічній діяльності та пов'язаним з нею екологічним витратам промислових підприємств, аналізу природних ресурсів, визначити основні екологічні витрати та шляхи їх зменшення.

Сьогодні важливою проблемою для промислових підприємств є визначення впливу процесів екологізації на результати господарсько-фінансової діяльності підприємства. Вирішення цієї проблеми потребує формування масиву фінансової інформації яка дасть змогу проаналізувати екологічні витрати, ефективність природоохоронних заходів, ефективність екологічної діяльності та джерел її фінансування.

Мета даної роботи – визначити напрямки та принципи фінансування екологічної діяльності підприємства.

Завдання роботи полягає:

- розглянути сутність екологічної діяльності підприємства та екологічних витрат;
- встановити основні капітальні інвестиції, поточні витрати та їх взаємозв'язок;
- проаналізувати джерела фінансування екологічної діяльності підприємства

1. Сутність екологічної діяльності підприємства

1.1. Екологічна діяльність як один з видів діяльності підприємства

В усі віки люди всебічно використовувала навколишнє природне середовище з метою задоволення усіх своїх потреби, що постійно зростають.

Як констатують П. Бубенко та О. Димченко «...на противагу іншим мешканцям Землі людина пов'язана з природою не тільки безпосередньо, але й опосередковано – через виробництво. Виробництво протиставляє суспільство природі, забезпечує його відносну незалежність від неї. Одяг і житло, їжа та тепло з часом перестають бути тільки дарами природи, а стають результатом людської праці. Чим більше люди панують над природою, тим краще вони розуміють і відчують нерозривний зв'язок з нею. Людина, засоби виробництва та природа знаходяться у взаємодії один з одним і створюють за цієї умови еколого-економічну систему» [4].

У цій системі мають місце три види зв'язку: «...по-перше, економічні зв'язки (відносини), що виникають між людьми у процесі виробництва, яке завжди є перетворенням природи; по-друге, технологічні зв'язки між людьми, засобами виробництва і природним оточенням, наприклад, у процесі видобування корисних копалин та вилучення відходів виробництва; по-третє, екологічні зв'язки між окремими елементами природи, за допомогою яких останні взаємодіють один з одним уже без участі людини, хоча інколи і за умови її посереднього сприяння, наприклад, те ж саме забруднення» [26, 31].

П. Бубенко зазначає, що екологія «...не може розвиватися без грошових коштів, як і будь-яка інша наука й будь-яке інше виробництво. Необхідність охорони навколишнього середовища припускає створення нових видів економічної активності, сприяє створенню додаткових робочих місць, наприклад за рахунок розвитку екологічно орієнтованої підприємницької діяльності. Розвиток економіки необхідний для вирішення гострих екологічних проблем [4]. Необхідно визнати, що матеріальні потреби людей і всього людського суспільства безмежні й неосяжні; природні ресурси;

засоби задоволення потреб; обмежені та рідкі і здатність природи до саморегулювання та самоочищення не безмежна.

Л. Очеретко та А. Другакова продовжують думку, аргументуючи що «...існує такий зв'язок між економікою та екологією: – економіка не може розвиватися без обліку екологічних факторів, а екологія – без грошових коштів, як і будь-яка інша наука; обидві науки мають загальні завдання, загальні закони та загальні методи вивчення» [24].

Варто зазначити, що економіка та екологія розвиваються як дві відособлені галузі знань зі своїми унікальними методологічними підходами, закономірностями та принципами. Відтак, у сучасних умовах господарювання виникла нагальна потреба у застосуванні нових підходів до вирішення проблем охорони навколишнього середовища та раціонального використання природних ресурсів.

Основними напрямками сучасної соціально-екологічної економіки є екологізація суспільного виробництва та забезпечення екологічної безпеки життєдіяльності населення та природних екосистем.

Так, П. Бубенко розглядає екологічна діяльність підприємства, як «...відповідний сегмент його операційної діяльності, який повинен забезпечити баланс між суспільними інтересами та інтересами підприємства, у результаті функціонування якого має бути максимально збережене природне середовище в тому стані, у якому воно перебувало донедавна. Екологічна діяльність підприємства, пов'язана із виконанням ним певних заходів та робіт, які б забезпечували баланс інтересів людей, що проживають поблизу, з балансом інтересів його власників (орендарів, акціонерів)» [4].

Екологічна діяльність на підприємстві пов'язана, насамперед, з відповідними витратами, доходами та зобов'язаннями які впливають на економічні показники роботи підприємства. Це зумовлює сьогодні вести бухгалтерський облік екологічних наслідків. Виокремлення доходів, витрат, зобов'язань що пов'язані з природоохоронними заходами призведе до достеменних облікових даних про розміри, напрями та їх види.

Екологічні витрати виникають у процесі діяльності підприємства (операційної, інвестиційної) і пов'язані з використанням природних ресурсів та їх охороною. Ґрунтовні дослідження праць вітчизняних учених щодо витрат пов'язаних з екологічною діяльністю показали різноманітні категорії таких визначень: «природоохоронні витрати», «витрати на охорону довкілля», «витрати на охорону навколишнього природного середовища», «екологічні витрати».

Отже, необхідною умовою сталого економічного та соціального розвитку України на сучасному етапі є забезпечення екологічної безпеки, формування системи охорони навколишнього середовища та раціонального використання природних ресурсів. Відтак, екологічна діяльність держави загалом та окремого підприємства тісно пов'язана з відповідними затратами, що істотно впливають на економічні показники його функціонування.

1.2. Аналіз законодавчо-нормативної бази з управління екологічною діяльністю підприємства

Після проголошення незалежності в Україні сформовано загальні основи природоохоронної діяльності, регламентовано системне регулювання відносин щодо природного середовища як єдиного організму. Зокрема, Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 26 червня 1991 року є «... стержневий, центральний закон у цій сфері, що не тільки проголошує, але й запроваджує систему управління в галузі природокористування. Він закріплює право громадян України на безпечне для життя навколишнє середовище» [10].

До природоохоронного законодавства належать також такі закони, як: закони України «Про екологічну експертизу», прийнятий 9 лютого 1995р. із відповідними змінами, «Про відходи» [10], прийнятий 5 березня 1998р. із відповідними змінами, «Про поводження з радіоактивними відходами», прийнятий 30 червня 1995р. із відповідними змінами, «Про об'єкти підвищеної небезпеки», прийнятий 18 січня 2001р.

із відповідними змінами, «Про природно-заповідний фонд України», прийнятий 16 червня 1992р. із відповідними змінами, «Про курорти», прийнятий 5 жовтня 2000р. із відповідними змінами тощо [10].

Зазначимо, в сьогодні в Україні управління природоохоронною діяльністю здійснюється державними органами у сфері природокористування й охорони довкілля, зокрема, Міністерством охорони навколишнього природного середовища та Управлінням комплексного регулювання охорони, використання та відтворення природних ресурсів.

Отже, головною проблемою сучасного суспільства є велика кількість законопроектів у сфері природокористування, що потребує удосконалення та врахування сучасних тенденції його розвитку . Окрім того зазначимо, що управлінська діяльність на законодавчому рівні може стати дієвим інструментом проведення природоохоронних заходів, що забезпечить належні умови для природо- та ресурсозбереження, використання безпечних технологій і методів господарювання.

2. Аналіз екологічних витрат та джерел фінансування екологічної діяльності підприємства

2.1. Капітальні інвестиції та їх динаміка

У сучасних умовах глобалізації значну екологічну загрозу становлять нові проблеми забруднення навколишнього середовища, зумовлені діяльністю людства. Самостійне їх вирішення окремою країною не можливо, тому у 1997 році з метою покращення стану екосистем, захисту довкілля у світі 162 країни підписали Кіотський протокол, який є міжнародним екологічним договором.

Проте виконання Україною зазначених у договорі вимог без розвитку екологоінноваційних технологій є складним. За умов критичного ресурсно-екологічного стану України особливої актуальності набувають заходи щодо екологізації інвестиційної діяльності.

За екологічними інвестиціями слід розуміти, що це «... всі види майнових та інтелектуальних цінностей, які вкладаються з метою

запобігання, обмеження, усунення і відновлення забруднень навколишнього природного середовища» [З. с.314].



Рис. 2.1. Види екологічних інвестицій

З урахуванням чотирьох основних напрямків природоохоронної діяльності «... екологічні інвестиції поділяються на:

- 1) ресурсозберігаючі – інвестиції в охорону не відтворюваних природних ресурсів (насамперед охорона та раціональне використання ресурсів надр);
- 2) ресурсовідтворювані – інвестиції в охорону і відтворення відновлюваних ресурсів – лісових, ґрунтових, рибних, інших біологічних ресурсів, які широко використовуються;
- 3) середовищезахисні – інвестиції в охорону навколишнього середовища (середовища перебування людини);
- 4) природоконсервуючі – інвестиції в охорону генофонду (біологічної різноманітності) і біогеоценозів (екосистем)» [19].

Аналіз стану екологічного інвестування в Миколаївській області за останні роки свідчить про позитивну динаміку активізації підприємств та організацій Миколаєва щодо капітального інвестування екологічного призначення.

Однак позитивна тенденція не відстежується у 2020 році, протягом якого було витрачено 118060,9 тис.грн. (без ПДВ), що на 1,04% менше порівняно з 2019 р. на заходи охорони навколишнього природного середовища підприємствами, організаціями та установами. Але деякі

капітальні інвестиції у 2019 році збільшилися, ніж у 2018 р. Тобто оцінка джерел фінансування витрат на природоохоронні заходи у 2020 р. свідчить про істотну активність суб'єктів господарювання.

Розглянемо структуру капітальних інвестицій за напрямками природоохоронної діяльності в Миколаївській області за 2020 р. (табл.2.1).

Таблиця 2.1.

Структура капітальних інвестицій за напрямками природоохоронних заходів 2020 р.

	Капітальні інвестиції		У тому числі	
	Фактично витрачено-усього	Власні кошти	Кошти Державного бюджету	Кошти місцевих бюджетів
Усього	118060,9	116454,6	350,0	1256,3
У т. ч.				
охорона атмосферного повітря і проблеми зміни клімату	35035,7	35035,7	-	-
очищення зворотних вод	36184,6	36123,6	156046,23	61,0
поводження з відходами	44002,3	4002,3	-	-
захист і реабілітація ґрунту, підземних і поверхневих вод	44,1	44,1	-	-
зниження шумового та вібраційного впливу	-	-	-	-
збереження біорізноманіття і середовища існування	2794,2	1248,9	350,0	1195,3
радіаційну безпеку	-	-	-	-
науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування	-	-	-	-
інші напрями природоохоронної діяльності	-	-	-	-

Так, у 2020 р. найбільше коштів в цілому для Миколаївської області було вкладено: в охорону атмосферного повітря і проблеми зміни клімату- 29,6%; очищення зворотних вод – 30,6%; поведження з відходами – 37,2%.

Щодо структури капітальних інвестицій на охорону навколишнього середовища, то за досліджуваний період спостерігаємо поступове зростання інвестування очищення зворотних вод та поведження з відходами. Але якщо подивитись на інвестиції щодо зниження шумового і вібраційного впливу та радіаційну безпеку, то їх нема. На нашу думку, Миколаївська область не має великі ризики щодо шумового вібраційного впливу та знаходиться у низькому рівні радіаційного фону, тому не має потреби у капітальному

інвестуванні. Також, ми вважаємо, що потрібно інвестувати у науково-дослідні роботи прородоохоронного спрямування, щоб мати нові дослідження в сфері екологічної діяльності і це в подальшому дасть змогу покращити стан екології, або знайти шляхи як знизити екологічні витрати і збільшити капітальне інвестування.

Отже, незважаючи на те, що на сьогодні обсяги капітальних інвестицій на охорону навколишнього природного середовища зростають, інвестиційне забезпечення охорони навколишнього середовища в Миколаївській області та загалом в Україні недостатнє, а обсяги природоохоронних інвестицій дуже незначні.

Необхідно активне впровадження у вітчизняну практику екологічних інвестицій, мобілізувати інвестиції у природоохоронну діяльність з усіх можливих джерел, збільшити державні інвестиції, активізувати альтернативне інвестування, стимулювати притік іноземних інвестицій у природоохоронну діяльність, щоб сприяти перешкоджанню існуючих в даний час кризисних економіко-екологічних явищ.

2.2 Аналіз поточних екологічних витрат

Здійснення природоохоронної діяльності, яка була би спрямована на підтримку якості середовища проживання та захист природи, потребує постійних суспільних витрат. Усі такі витрати (екологічні витрати) за сутністю поділимо на витрати запобігання й економічний збиток, що включає в себе прямі втрати ресурсів природи та витрати на ліквідацію, нейтралізацію і компенсацію уже допущених екологічних порушень. Розглянемо поточні витрати природоохоронного призначення Миколаївської області за 2017-2020 рік (табл. 2.2).

Отже, витрати на охорону навколишнього середовища починаючи з 2017 р. збільшувались і навіть з 2020 року перевищили у півтора мільйона.

Таблиця 2.2.

Витрати на охорону навколишнього природного середовища 2017 – 2020 рр.

	2017 р.	2018 р.	2019р.	2020 р.
Усього	546745,2	1502518,4	1358819,7	1446683,9
У тому числі				
охорона атмосферного повітря і проблеми зміни клімату	9553,1	7002,6	10687,9	12739,5
очищення зворотних вод	77728,5	151802,9	173269,7	200373,8
поводження з відходами	35061,2	1294337,9	1128842,0	1179222,9
захист і реабілітація фунту, підземних і поверхневих вод	5367,3	21599,3	12497,9	12862,2
зниження шумового та вібраційного впливу (за винятком заходів для охорони праці)	-	-	-	-
збереження біорізноманіття та середовища	14125,3	20940,5	25313,4	12862,2
радіаційна безпека	395123,4	-	0,3	-
науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування	1690,2	2083,0	1499,4	3852,0
Інші напрями природоохоронної діяльності	8096,2	4752,2	6708,8	6840,4

Протягом 2020 року на охорону навколишнього середовища було витрачено 1446683,9 млн грн. що на 87864,2 тис. грн. порівняно з 2019 роком більше.

Збільшилися витрати по всім показникам, крім збереження біорізноманіття і середовища. Але витрати на зниження шумового і вібраційного впливу не були зазначені, отже, як було сказано у підрозділі 2.1, Миколаївська область має низький рівень шумового та вібраційного впливу на природне середовище.

Але збільшення витрат на охорону навколишнього природного середовища зумовлює то як підприємства погано впливає на екологію нашої області. Детально розглянемо структуру поточних витрат Миколаївської області за 2020 рік (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Поточні витрати підприємств, установ та організацій на охорону і раціональне використання природних ресурсів за джерелами фінансування в 2020 році.

	Фактично витрачено усього	У тому числі		
		Власні кошти	Кошти державного бюджету	Кошти місцевих бюджетів
Усього	1446683,9	1421657,1	489,6	24537,2
охорона атмосферного повітря і проблеми зміни клімату	12739,5	12739,5	-	-
очищення зворотних вод	200373,8	200061,7	312,1	-
поводження з відходами	1179222,9	1178708,2	23,5	491,2
захист і реабілітація фунту, підземних і поверхневих вод	12862,2	12862,2	-	-
зниження шумового та вібраційного впливу (за винятком заходів для охорони праці)	-	-	-	-
збереження біорізноманіття та середовища	30793,1	6593,1	154,0	24046,0
науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування	3852,0	3852,0	-	-
Інші напрями природоохоронної діяльності	6840,4	6840,4	-	-

Протягом 2020 р. витрати на охорону навколишнього природного середовища підприємствами, установами й організаціями Миколаївської області було витрачено 1446683,9 тис. грн. Найбільшу питому вагу з них склали витрати на очищення зворотних вод (200373,8 тис. грн.) та поведження з відходами (1179222,9 тис. грн.). Основні напрямки використання коштів природоохоронних фондів вказують на основні екологічні проблеми держави – це охорона та покращення стану водних ресурсів та раціональне поведження з відходами.

2.3. Взаємозв'язок капітальних інвестицій та екологічних поточних витрат

Аналізуючи складові інвестиційних витрат природоохоронного призначення сьогодні виділити чотири види природоохоронних інвестицій:

ресурсозберігаючі, ресурсовідтворювані, середовищезахисні, природоконсервуючі. На підставі даних взятих з попередніх розділів, розглянемо капітальні інвестиції та поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища Миколаївської області з 2015-2020 рік у вигляді таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Капітальні інвестиції і поточні витрати спрямовані на охорону
навколишнього природного середовища

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Усього (капітальні інв. та поточні витрати	1533891	193327	578004	1600687	1481542	1564745
У тому числі Капітальні інвестиції, з них Капітальний ремонт	20590	38761	31259	98168	122722	118061
Засобів природоохоронного призначення	10312	8213	10437	2906	1172	323
Поточні витрати	133301	154566	546745	1502519	1358820	1446684
Частка витрат на охорону навколишнього природного середовища за рахунок коштів Держбюджету, % У капітальних інвестиціях	2,1	29,7	0,1	-	0,6	0,3
У поточних витратах	0,2	0,5	0,0	0,0	0,0	0,0

Згідно зі статистичними даними, за період 2015–2020 рр представлений у таблиці 2.5 підтверджує висновок щодо майже повної незалежності обсягів викидів забруднюючих речовин від капітальних інвестицій та поточних витрат на основні природоохоронні заходи протягом аналізованого періоду. Так, якщо з року в рік поточних витрат на основні природоохоронні заходи має постійну тенденцію до зростання, а капітальні інвестиції з 2015р до 2020 р. виросли майже втричі, то обсяг викидів забруднюючих речовин повинен зменшуватися під дією цих факторів, однак візуально зазначена залежність не виконується. Детально розглянемо капітальні інвестиції та поточні витрати у 2020 році.

Таблиця 2.5.

Капітальні інвестиції та поточні витрати підприємств, організацій, установ на охорону та раціональне використання природних ресурсів за джерелами фінансування в 2020 році

	Фактично витрачено -всього	У тому числі		
		Власні кошти	Кошти Державного бюджету	Кошти місцевих бюджетів
Усього	1564744,8	1538111,7	839,6	25793,5
Охорона атмосферного повітря і клімату	47775,2	47775,2	-	-
Очищення зворотних вод	236558,4	236185,3	312,1	61,0
Поводження з відходами	122322,2	1222710,5	23,5	491,2
Захист і реабілітація ґрунту, підземних і поверхневих вод	12906,3	12906,3	-	-
Збереження біорізноманіття і середовища існування	33587,3	7842,0	504,0	25241,3
Науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування	3852,0	3852,0	-	-
Інші напрямки природоохоронної діяльності	6840,4	6840,4	-	-

Згідно з цими даними, підтверджуємо висновок, щодо основних напрямків використання коштів природоохоронних фондів, які вказують на основні екологічні проблеми держави – це охорона та покращення стану водних ресурсів та раціональне поводження з відходами.

Але чимало важливішим у взаємозв'язку між капітальними інвестиціями та поточними витратами є викиди забруднюючих речовин, детальніше розглянемо ці викиди у рис.2.2.

Ми бачимо, що починаючи з 2008 року викиди забруднюючих речовин мають тенденцію зменшення, навіть з 2014 року дуже швидко цей показник зменшується. І ми маємо надію, що це буде і надалі, але Миколаївська область нажалі серед інших областей має найбільші забруднення в атмосферне повітря.

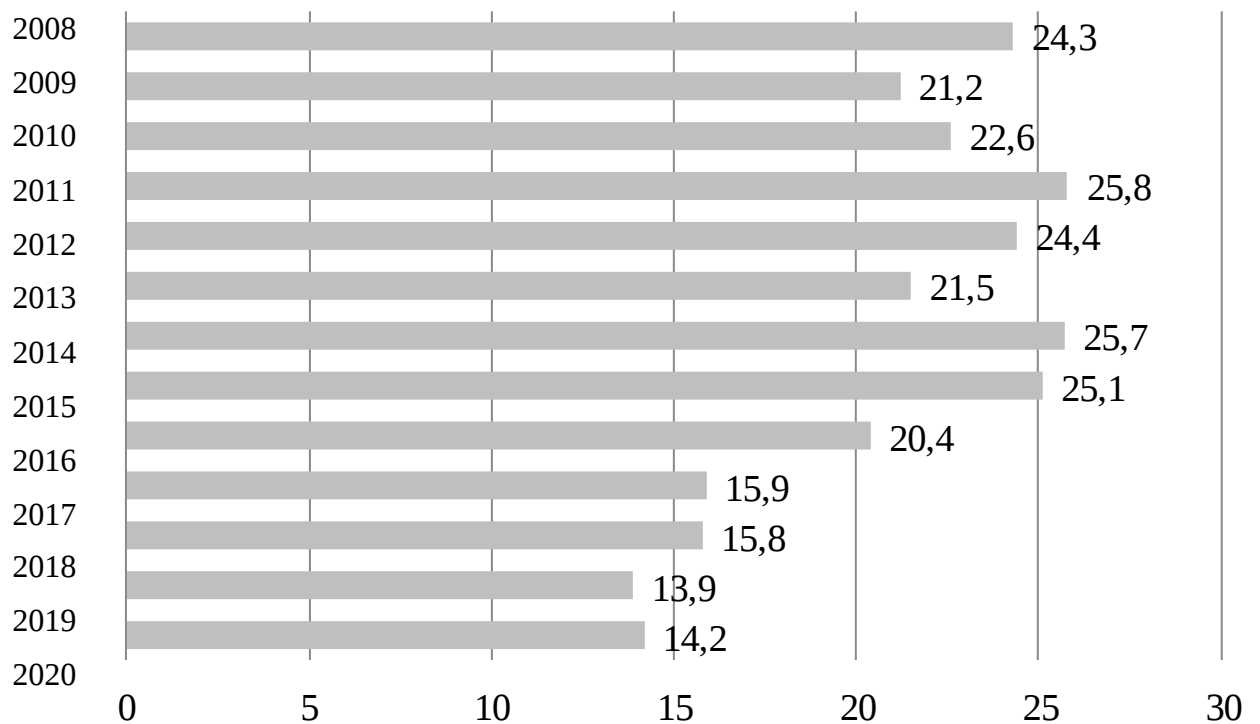


Рис.2.2. Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення

Розглянемо вплив розмірів капітальних інвестицій і поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища. Через брак даних які надаються Головним управлінням статистики у Миколаївській області, проведення аналізу зіставлення з обсягами викидів забруднюючих речовин можливе тільки для 2017-2020 рр.

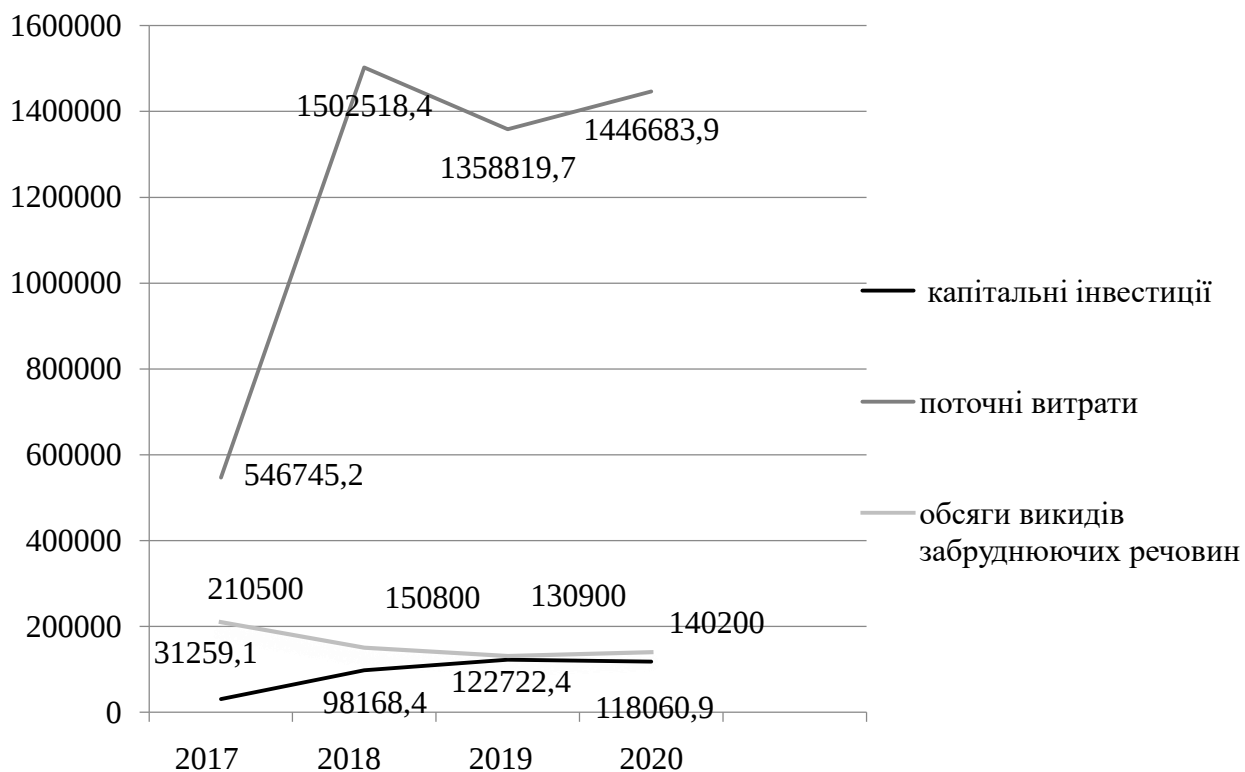


Рис. 2.3. Порівняння динаміки обсягів викидів забруднюючих речовин, капітальних інвестицій та поточних витрат на основні природоохоронні заходи протягом 2017-2020 рр.

Аналіз даних, представлених на рис. 2.3, підтверджує висновок щодо майже повної незалежності обсягів викидів забруднюючих речовин в Миколаївській області від капітальних інвестицій до поточних витрат на основні природоохоронні заходи протягом аналізованого періоду.

Так, якщо з року в рік розмір поточних витрат на основні природоохоронні заходи має постійну тенденцію до зростання, а капітальні інвестиції з 2017 р. до 2020 р. виросли майже втричі, то обсяг викидів забруднюючих речовин повинен зменшуватися під дією цих факторів, що і відбувається, але на жаль, Миколаївська область є однією з найзабрудненіших міст в Україні.

Отже, проведений аналіз визначив інвестиційне забезпечення природоохоронної діяльності як сукупність інвестиційних ресурсів, необхідних для реалізації природоохоронних заходів, спрямованих на

збереження, поліпшення і раціональне використання природноресурсного потенціалу.

3. Удосконалення фінансування екологічної діяльності підприємства

3.1. Екологічні витрати як складова загально-екологічних витрат

Описуючи складові еколого-економічних витрат, відзначимо, що «...це лише незначна частина повних екологічних витрат, яку сьогодні може взяти на себе суспільство. Інакше кажучи, це та частина громадських витрат екологічного характеру, яку суспільство змогло перевести з форми екстернальної (тобто зовнішніх для господарюючих суб'єктів витрат) в інтернальні, тобто внутрішні витрати підприємств, які ті вимушені покривати фінансовими результатами своєї діяльності (рис. 3.1.). До того ж, як показують дослідження вчених» [3], частка інтернальних витрат у загальному обсязі екологоекономічних витрат, що виникають внаслідок антропогенної дії підприємства становить близько 30–35 %, решта покривається суспільством, тобто належить до екстернальних.

Вважаємо, що витрати інтернальної категорії мають активний характер щодо економічного зростання та реалізуються під час господарської діяльності підприємства. Це сприяє збільшенню обсягів виробництва, доходів і, загалом, економічному розвитку підприємства.

З іншого боку, підприємство вимушене здійснювати витрати, обумовлені негативним характером взаємодії з природним середовищем і спрямовані на захист людей, місця розташування підприємства тощо, від дії природних чинників. Усі ці витрати пасивного характеру щодо економічного зростання, оскільки вони не сприяють збільшенню обсягу вироблених матеріальних благ і в сумі вони становлять другу категорію інтернальних витрат.

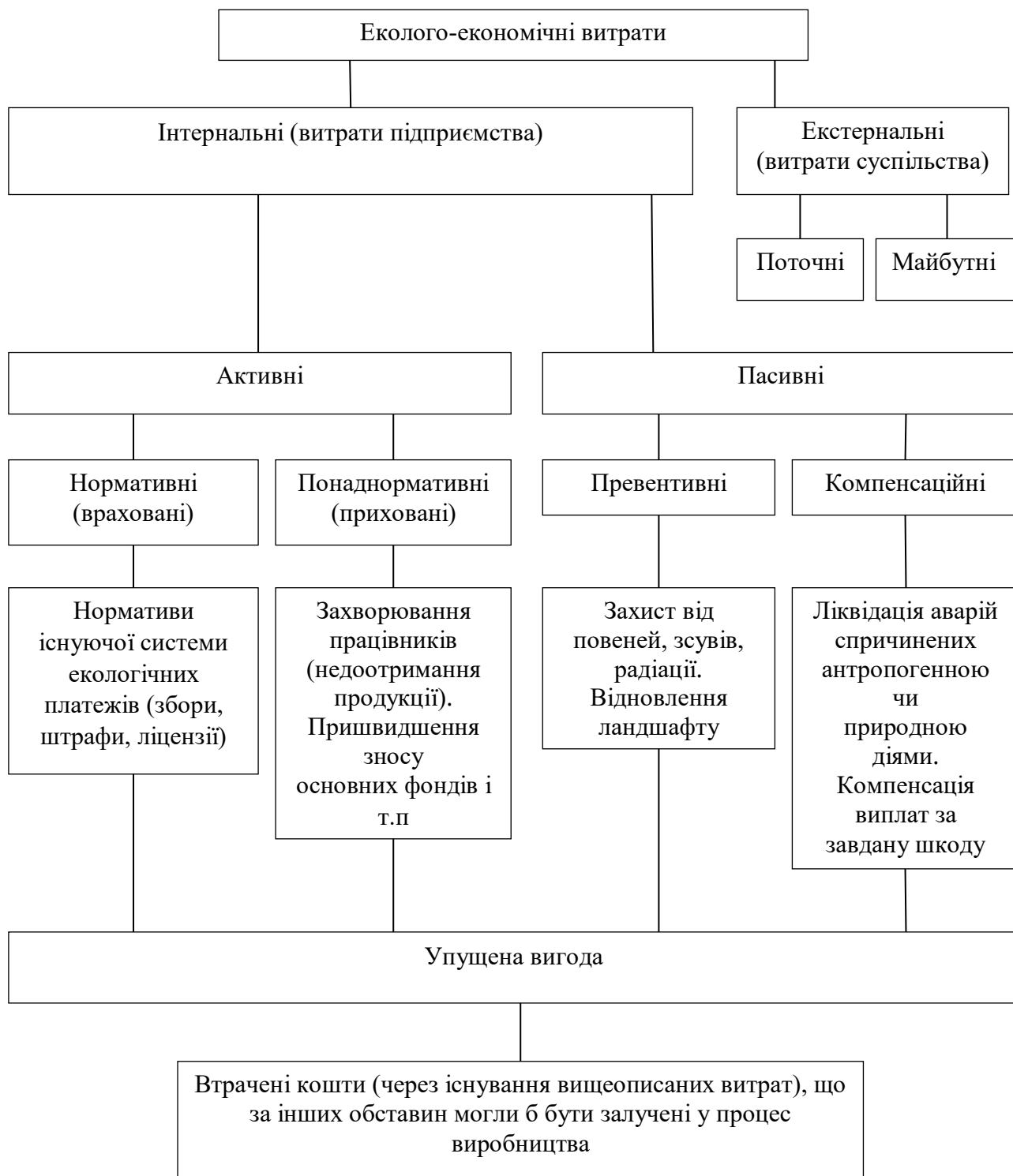


Рис. 3.1. Еколого-економічні витрати підприємства

Активні і пасивні витрати, своєю чергою, розподіляються на нижчий ряд витрат, що існують на підприємстві. До активних витрат відносять такі, що «...мають форму адресних витрат господарських суб'єктів. Ці витрати, по-перше, юридично визнані як самими суб'єктами, так і державою, а по-

друге, вони є статистично зафіксованими базами даних, що існують в державі і називаються нормативними (враховані). Сюди належать нормативи наявної системи екологічних платежів (збори, штрафи, ліцензії тощо.)» [3].

Враховуючи, що сучасне виробництво об'єктивно є відходоємним, а значить матимуть місце еколого-економічні витрати забруднення природного середовища, в подальшому необхідно розглядати тільки визначення мінімальної їх величини, за якої відвернення економічних ресурсів в пасивному напрямі будуть мінімальними. Для мінімізації усієї сукупності еколого-економічних витрат, необхідно поетапно розглядати суміжні альтернативні варіанти і залишати з них ті, які забезпечують більше зниження витрат на подальших етапах їх реалізації.

Так, наприклад, «...порівнюючи заходи з зниження утворення шкідливих речовин і заходів, пов'язаних з їх очищенням, приймається те рішення, яке вимагає менших витрат на одиницю результату. Аналогічно, якщо приріст природоохоронних витрат спричиняє більше зниження економічного збитку, таке рішення доцільне. Однак слід брати до уваги і той факт, що вдосконалення екологічних характеристик технологій може супроводжуватися супутніми економічними ефектами: економією енергетичних ресурсів, поліпшенням якості та конкурентоспроможності продукції, збільшенням обсягів її реалізації» [3].

У сукупності економічні наслідки забруднення навколишнього середовища обумовлені «...перерозподілом економічних ресурсів з сфери активного накопичення (що забезпечує економічне зростання) в сферу пасивного споживання (що забезпечує відвертання і компенсацію негативних наслідків забруднення довкілля). Відвернення частини економічних ресурсів із сфери виробництва призводить до недоотримання чистого кінцевого продукту в подальшому відтворювальному циклі. Зменшення витрат кінцевого продукту можливе шляхом мінімізації сукупних економічних витрат забруднення природного середовища» [3].

3.2. Удосконалення фінансової звітності з урахуванням показників екологічної діяльності підприємства

Розробка напрямків фінансування екологічної діяльності підприємства потребує формування фінансового екологічного обліку. Ми підтримуємо думку, саме він «...може бути рушійним методом обліку витрат на охорону навколишнього середовища та визначення такого підходу до явищ господарської діяльності підприємств, розгляду всіх засобів і процесів у безпосередньому їх руслі й розвитку, єдності, взаємозв'язку та взаємоузгодженні. Мова йдеться про облік витрат на підприємстві, слід, у першу чергу, розрізняти облік фактичних (минулих) і планових (майбутніх) витрат» [3, 33].

Фінансовий екологічний облік повинен «...виявляти та відображати у грошовій формі зовнішні ефекти (витрати). Вирішення цієї проблеми можливе за умови використання двох різних підходів:

- 1) внесення уточнень до системи традиційного обліку, перш за все, більш детальним і диференційованим відображенням екологічних аспектів підприємства, включаючи всі витрати на проведення природоохоронних заходів, а також змін, що викликаються ними, у бухгалтерському балансі підприємства (назвемо його диференціювання фінансової звітності);

- 2) реорганізація та розширення обліку, у тому числі за допомогою складання екобалансів для більш повного відображення (з урахуванням часового аспекту) зовнішніх екологічних витрат, як і ефектів виробничої діяльності (назвемо його розширенням фінансової звітності)» [3, 33].

У першому випадку, «...під час уточнення (диференціювання) традиційного обліку, перед річним звітом ставиться завдання більш повного відображення конкретних форм впливу екологічного менеджменту на майно та прибутковість підприємства» [7]. При обліку витрат необхідне «...диференційоване відображення екологічних витрат за їх видами й місцем виникнення. Калькуляція витрат для окремих виробів або послуг також може

служити відображенню частини витрат та обороту, обумовленого екологічними аспектами. Подібні обчислювальні операції пов'язані із загальними проблемами обліку (облік постійних витрат, підбір базових величин, перенесення витрат тощо). Цей підхід може більш точно виявити екологічні витрати й використати одержані дані під час взаємодій із зовнішніми інвесторами. Крім того, у рамках проведення підприємством застережної екологічної політики цей підхід дозволяє знайти резерви та мінімізувати витрати на ОНС» [33].

Другий підхід передбачає «...реорганізацію й розширення обліку в цілях його використання як інструменту активного екологічного менеджменту. Традиційний облік практично не пристосований для цієї мети. Щоб привести його у відповідність до нових вимог, його необхідно істотно доповнити, зокрема, через визначення нових об'єктів обліку, а також формулювання нових цілей обліку й інших показників. Облік повинен по можливості повно відображати позитивні та негативні зовнішні ефекти, що викликаються виробничою діяльністю або виробленою підприємством продукцією» [7].

Але перш ніж передбачити екологічні витрати на підприємствах необхідно «...відновити і відповідними службами здійснювати щоденне спостереження, фіксувати це у комп'ютері за формами журналів ППД-1, ППД-2, ППД-3 (форма ППД — означає: первинна природоохоронна документація). Форма ППД-1 має вестись щоденно, форма ППД-2 має вестись один раз у неділю керівниками цехів, а форма ППД-3 — 1 раз у місяць технічним директором, або головним інженером підприємства» [31]. Для обліку стану навколишнього середовища мають застосовуватись «...інструментальні способи і методи виміру та за відповідними затвердженими методами здійснювати підрахунки фактичного стану довкілля. Це так званий трьохступеневий метод контролю і обліку на підприємстві. Його також можна віднести і до управління станом довкілля на діючому підприємстві. Управління екологічними витратами залежить від

достатнього їх обліково-аналітичного забезпечення. Але при цьому при формуванні інформації в обліку і звітності є деякі проблеми. Так, не розроблено методологічний інструментарій для практичного ведення обліку витрат і результатів природоохоронних заходів на підприємствах. Тому, актуальним є впровадження на всіх підприємствах системи екологічно орієнтованого обліку, продуктом якого є інформація про взаємодію підприємства із довкіллям» [33].

Для надання зовнішнім користувачам екологічної інформації, яка має вплив на інвестиційні рішення, необхідно «...вдосконалювати структуру фінансової звітності, зокрема балансу підприємства. Для цього було б доцільно відображати в першому розділі активу балансу підприємства (Звіті про фінансовий стан) разом із статтями основних засобів відомості про основні засоби природоохоронного призначення (наприклад, очисні споруди), про незавершене будівництво об'єктів природоохоронного призначення, про придбані права природокористування, права на забруднення навколишнього середовища, права сумісного користування спорудами для охорони навколишнього середовища, а також відомості про амортизаційні відрахування по природоохоронному устаткуванню» [7]. З цією метою можна виділяти «...окремим рядком основні засоби природоохоронного призначення, що дозволить отримати інформацію для всебічного аналізу динаміки їх розвитку. Інформацію про основні засоби природоохоронного призначення також важливо деталізувати в примітках до річної звітності. З цією метою облік таких необоротних активів необхідно виділяти в аналітичному обліку і така інформація може бути використана в податковому обліку і статистичній звітності» [31, 33].

У другому розділі активу балансу доцільно «...відображати для оцінки наявності і залишків екологічно чистих запасів підприємств відповідно до методики відображення інформації в звітності (додатковим рядком) запаси екологічно чистої готової продукції, вирощеної підприємством, виокремлювати окремим рядком, на виробничих підприємствах – запаси

екологічно чистої сировини для виробництва готової продукції, в торговельній мережі – залишок екологічно чистих товарів. З цією метою необхідно вести аналітичний облік такої продукції. І на його основі також у статистичній звітності відображати окремими рядками суми реалізованої екологічно чистої продукції, вартість готової продукції, виготовленої і реалізованої продукції з використанням екологічно чистої продукції. І якщо буде передбачено законодавством, мати пільги пов'язані з виробництвом, зберіганням і реалізацією такої продукції» [31].

Відповідно до статуту підприємства можна формувати резервні фонди на погашення втрат від непередбачуваних екологічних катастроф і відображати їх у розділі "Власний капітал". Це може стати джерелом фінансування екологічних капітальних вкладень та дасть змогу оцінити діяльність підприємства, його інвестиційну привабливість та економічну стабільність.

З метою контролю за використанням позикових коштів у розділах довгострокових і короткострокових зобов'язань варто виділяти кошти від незалежних фондів на природоохоронні цілі. Також виокремлення коштів за урядовими програмами дозволить ефективно вести контроль за їх використанням.

Для визначення впливу екологічної діяльності на діяльність підприємства в цілому необхідно виділяти в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) окремим рядком доходи від реалізації екологічно чистої продукції і собівартість такої продукції.

До інших екологічних доходів можна віднести і потім виділяти в звітності доходи від прийняття на себе (надання в користування) відходів інших виробництв, доходи від продажу, вибуття об'єктів основних засобів, пов'язаних із природоохоронною діяльністю. А виручку від торгівлі на забруднення навколишнього середовища виділяти окремим рядком.

До екологічних витрат можна віднести і окремо виділити «...витрати на придбання екологічно чистої сировини; оплату праці за виконану роботу

пов'язану з охороною навколишнього середовища; амортизаційні відрахування природоохоронного устаткування; пені, штрафи, виплачені державі за наднормативні викиди забруднюючих речовин; пені за прострочені позики, видані на природоохоронні цілі; збитки від продажу, вибуття об'єктів основних засобів, пов'язаних із природоохоронною діяльністю; інші витрати на охорону навколишнього середовища» [31].

Ми вважаємо, що доцільно вести облік фінансових витрат, що з'являються у результаті обслуговування одержаних кредитів для здійснення екологічної діяльності.

В обліковій політиці варто обговорити і питання документального відображення витрат екологічної діяльності. Виходячи із практичного досвіду, вважаємо за доцільне запропонувати до впровадження форму внутрішньої звітності з обліку екологічних витрат – Звіт про екологічні витрати (табл.3.1.).

Таблиця 3.1.

Звіт про екологічні витрати

№	Найменування показників	Джерела фінансування						
		Коштами підприємства	Коштами засновників	Коштами цільового фінансування	Коштами інвесторів	Коштами кредитних установ	Коштами міжнародних організацій	Разом
1	Капітальні інвестиції на здійснення екологічної діяльності: - на ремонт; - введення нових об'єктів екологічного призначення; - інші капітальні витрати;							
2	Поточні витрати на здійснення екологічної діяльності: - витрати, пов'язані з експлуатацією обладнання;							
3	Екологічний податок: - податкове зобов'язання за звітний період; - штрафні санкції							
4	Всього витрат							

Запровадження запропонованого звіту спростить процедуру узагальнення інформації щодо екологічних витрат при побудові Форми 2 "Звіт про фінансові результати" [27, 31].

ВИСНОВКИ

В першій главі роботи було визначено сутність екологічних витрат, наводилися різноманітні визначення, з чого можна зробити висновок, що під екологічними витратами можна розуміти всі витрати пов'язані із здійсненням екологічної діяльності: витрати за користування всіма природними ресурсами, витрати на охорону навколишнього природного середовища, витрати на усунення негативних наслідків, витрати на дослідження та відтворення природних ресурсів.

Слід вважати, що екологічна діяльність підприємства є відповідним сегментом його операційної діяльності, який має забезпечити баланс між суспільними інтересами й інтересами підприємства, у результаті функціонування якого має бути максимально збережене навколишнє середовище.

Екологічна діяльність підприємства тісно пов'язана з виконанням ним специфічних заходів і робіт, що забезпечують баланс інтересів людей, які проживають поблизу, із балансом інтересів його власників [24]. Крім того, були розглянуті законодавчі та теоретичні аспекти природоохоронної діяльності.

Також наведена економічна характеристика капітальних інвестицій та поточних витрат Миколаївської області за останні роки. Під час аналізу можна побачити, що в екологічному інвестуванні в Миколаївській області в останні роки спостерігається позитивна тенденція активізації підприємств Миколаєва щодо капітального інвестування екологічного призначення, але не у 2020 році. Екологічні витрати теж мають тенденцію до збільшення, але збільшення витрат на охорону навколишнього природного середовища зумовлює те, як діяльність підприємств погано впливає на екологію нашої області. І це все свідчить про взаємозв'язок капітальних інвестицій та поточних екологічних витрат.

Аналіз також показав, що викиди забруднюючих речовин мають тенденцію до зменшення, навіть з 2015 року дуже швидко цей показник зменшується. І ми маємо надію, що це буде і надалі, тому що, Миколаївська область, нажаль, серед інших областей має найбільші забруднення в атмосферне повітря.

В третьому розділі було розглянуто стан фінансового обліку операцій з екологічними витратами. Акцентовано, що облік витрат екологічної діяльності потребує термінового удосконалення. З метою вирішення цього питання запропоновано:

- виділити в системі бухгалтерського обліку окремі статті для обліку поточних і загальних екологічних витрат;
- передбачити в обліковій політиці самостійну підсистему забезпечення екологічного обліку;
- внести зміни до П(С)БО 16 "Витрати", де передбачити порядок визначення екологічних витрат та їх оцінку, класифікацію і відображення в обліку;
- внести доповнення до НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" в частині формування інформації про екологічні витрати;
- передбачити у робочий план рахунків аналітичні рахунки з метою обліку доходів і витрат екологічної діяльності;
- затвердити типову форму внутрішньої звітності з обліку екологічних витрат;
- визнати контроль екологічних витрат як необхідну складову внутрішнього фінансового контролю.

Реалізація у практичній діяльності зазначених рекомендацій буде сприяти формуванню необхідного інформаційного забезпечення та прийняття виважених управлінських рішень щодо здійснення екологічної діяльності підприємств та організації дієвого внутрішнього фінансового контролю за обсягами екологічних витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз стану природно-заповідного фонду України. URL: <https://komekolog.rada.gov.ua/> (дата звернення: 24.10.2020).
2. Зятковський І.В. Фінансове забезпечення діяльності підприємств. Тернопіль : Економічна думка. 2000. 228 с.
3. Берлінг Р.З., Гавран В.Я. Еколого-економічні витрати: їх структура, суть та значення у загальнопромислових процесах підприємства. URL: https://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/15962/1/39_254-257_Vis_725_Ekonomika.pdf (дата звернення: 24.10.2020).
4. Бубенко П.Т., Димченко О.В. Економіка довкілля і природних ресурсів: Навч. посіб. Харків: ХНУМГ, 2014. 280 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/33756495.pdf> (дата звернення: 24.10.2020).
5. Головне управління статистики у Миколаївській області. URL: <http://www.mk.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 27.10.2020).
6. Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин. Київ. ГСЕУ України, 1998. 21 с. URL: <http://mozdocs.kiev.ua/view.php?id=2445> (дата звернення: 27.10.2020).
7. Экология и здоровье. URL: <http://childflora.org.ua/> (дата звернення: 28.10.2020).
8. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 440 с.
9. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Житомир, 2010. 36 с.
10. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1264-12> (дата звернення: 30.10.2020).

11. Закон України «Про відходи», № 187/98-ВР від 05.03.1998 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show> (дата звернення: 31.10.2020).
12. Закон України «Про охорону атмосферного повітря» 16.10.1992 №2707. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/sho> (дата звернення: 30.10.2020).
13. Закон України. Основи законодавства України про охорону здоров'я. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/> (дата звернення: 02.11.2020).
14. Кіотський протокол до Рамкової конвенції Організації Об'єднаних Націй про зміну клімату URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_801 (дата звернення: 02.11.2020).
15. Кодекс України. Водний кодекс України, № 213/95-ВР від 06.06.1995 р. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_801 (дата звернення: 02.11.2020).
16. Коржнев М. М. Природно-ресурсні основи сталого розвитку. Київ : КНУ, 2001. 270 с.
17. Лапин Е.В. Методы учета экологического фактора при оценке экономического фактора при оценке экономического потенциала предприятия. *Вісн. Сумського держ. ун-ту. Серія "Економіка"*. 2005. №2(74). С.156–167.
18. Лень В., Колівешко О. Екологічні збитки, витрати та втрати: поняття, зміст. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 2. С. 11–18.
19. Макар С.В. Основи економіки природокористування: пров. з англ. Конференція ООН з торгівлі та розвитку: зб. доповідей. Москва: «Фінанси і статистика», 1997. 200 с.
20. Макарова Н. С. Економіка природокористування: навч. посіб. / Н. С. Макарова, Л. Д. Гармідер, Л. В. Михальчук. Київ : Центр учбової літератури. 2007. 322 с.
21. Макарова Н. С. Економіка природокористування : навч. посіб. / Н. С. Макарова, Л. Д. Гармідер, Л. В. Михальчук. Київ. : Центр учбової літератури, 2007. 322 с.

22. Максимів Л. І. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит : наук. журнал*. 2005. № 5. С. 18–23.
23. Нормативні акти України. Інформаційно-пошукова правова система URL: <http://www.nau.ua> (дата звернення: 29.10.2020).
24. Очеретько Л.М., Другакова А.С. Удосконалення обліку витрат екологічної діяльності. *Економічна наука*. 2018. №1. URL: www.economy.in.ua/pdf/12018/11.pdf (дата звернення: 02.11.2020).
25. Пеліхов, О. М Економіка сучасного підприємства: Навчальний посібник. Сумець. 2017. 216 с.
26. Природоохоронні витрати виробництва та їх облік. Склад і структура природоохоронних витрат. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/23456789/5111/1/49.pdf> (дата звернення: 02.11.2020).
27. Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися бюджетними установами природно–заповідного фонду. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.12.2000 р. № 1913. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1049.1732.1>. (дата звернення: 30.10.2020).
28. Податковий кодекс України Кодекс України; Закон, «Екологічний податок» Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.11.2020).
29. Раяцкас Р.Л., Радушек В.Ю. К методологии оценки экономических издержек загрязнения окружающей природной среды. *Экономика и математические методы*. 1985. Т. XXI. С.34–36.
30. Рассадникова С. І. Регіональні аспекти екологізації економіки України. *Ефективна економіка*. 2011. № 10.
31. Савченко О. Ф., Дацій О. І., Байда А. О., Зима Г. І. Екологічні витрати: проблеми права, обліку та оподаткування. *Економіка та держава*. 2015. № 5. С. 11–19. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/5_2015/4.pdf (дата звернення: 02.11.2020).

32. Синякевич І. В. Екологізація розвитку: об'єктивна необхідність, методи, пріоритети. *Економіка України*. 2004. № 1. С. 57–63.
33. Сироїд Н. П. Проблемні питання бухгалтерського обліку екологічної якості продукції та шляхи їх вирішення. Конференції державного університету «Житомирська політехніка». URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/12/112.pdf> (дата звернення: 04.11.2020).
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/standart-buhgalterskogo/pologhennya-standart-buhgaltersykogo-1021482.html> (дата звернення: 04.11.2020).
35. Хомик Х. Р. Облік і внутрішній аудит екологічних витрат підприємств лісового господарства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.09 бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Львів, 2016. 30 с.
36. Эндрес А., Квернер И. Экономика природных ресурсов: перевод под научной редакцией д.э.н., проф. Н. Пахомовой, д.ф.-м.н., проф. К. Рихтера, 2-е изд. 2004. 256 с.