

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

31-6.2
20.11.23

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

Юлія Дмитрівна Нарепеха

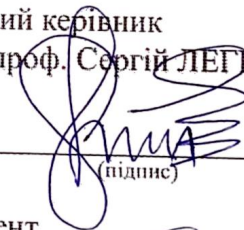
КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему

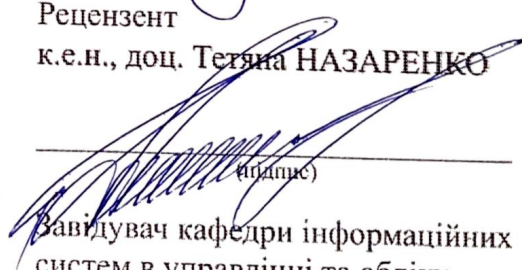
**«Екологічний облік:
стан та перспективи розвитку в Україні»**

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

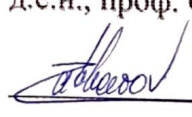
Науковий керівник
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК


(підпис)

Рецензент
к.е.н., доц. Тетяна НАЗАРЕНКО


(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних
систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК


(підпис)

Житомир
2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП _____	4
РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ТА ПЕРЕДУМОВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ЕКО- ЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ _____	7
1.1. Економічна сутність екологічного обліку _____	7
1.2. Екологічні рахунки як засіб встановлення зв'язку між навколишнім се- редовищем та економікою _____	11
1.3. Нормативно-правове регулювання екологічного обліку в Україні ____	17
РОЗДІЛ 2. ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК ЯК ЧАСТИНА СИСТЕМИ БУХГАЛ- ТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ _____	25
2.1. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в управлінні підприємством _____	25
2.2. Організація обліку екологічних витрат _____	31
2.3. Аналіз екологічних аспектів соціальної відповідальності підприємств та їх відображення в звітності _____	39
РОЗДІЛ 3. ЕКОЛОГІЧНЕ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ _____	48
3.1. Впровадження європейського досвіду екологічного оподаткування ____	48
3.2. Екологічне оподаткування в умовах воєнного стану _____	56
РОЗДІЛ 4. ВИЩА ОСВІТА В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ _	66
4.1. Забезпечення якості вищої освіти в умовах воєнного стану _____	66
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ _____	74
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ _____	76

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний соціально-економічний розвиток України часто супроводжується погіршенням якості околиць природного середовища із-за екологічно небезпечного природокористування внаслідок непередуманих економічних рішень. Довготривала господарська діяльність, яка проводиться без урахування існуючої і прогнозованої ситуації довколишнього природного середовища, приводить до різкого погіршення екологічного стану в Україні, а це певним чином викликає виникнення економічних проблем.

На нинішньому етапі розвитку людства все більше уваги необхідно приділяти питанням ефективності екологічного контролю та управління, важливе місце в яких посідає дотримання норм і правил охорони природи на всіх етапах реалізації будь-якого проекту. Основні принципи діяльності, базові технічні та технологічні пропозиції, підпорядковані цій парадигмі, мають визначатися і відповідним чином оцінюватися ще на стадії підготовки та розгляду плану.

Важливий аспект діяльності держави це визначення характеру і ступеня потенційної дії будь-якого запланованого до реалізації задуму на довколишнє середовище, очікуваних екологічних та пов'язаних із ними соціальних чи економічних наслідків у ході реалізації подібного проекту, а надто вироблення заходів щодо забезпечення раціонального використання природних ресурсів й охорони довколишнього світу від шкідливих впливів відповідно до вимог екологічного законодавства.

Оцінення ефективності вжитих економічними суб'єктами заходів стосовно забезпечення паритету екологічності та економічної ефективності розвитку регулюється в Україні значним масивом нормативно-правових актів різного рівня, спрямованості та суб'єктності, що потребує проведення його аналізу на предмет відповідності та адекватності сучасним викликам. На новітньому етапі розвитку економіки й суспільства здійснюється розробка і впровадження таких методів ведення сільського господарства, які б враховували природні залишки в бік мінімального шкідливого впливу або призводили до покращення природного

потенціалу, потребує від суб'єктів господарювання аналізу впливу на довколишнє природне оточення та проведення заходів охорони природи.

Основним інструментом, покликаним вирішити цю проблему на рівні підприємства, є екологічний облік або екологічний облік. Наукові дослідження й практичний досвід говорять про те, що затрати й зобов'язання, викликані природоохоронною роботою, стають так значними, що негожа увага до них значно підвищує ризик неправильної оцінки фінансового стану підприємств і організацій, яка формується бухгалтерським обліком і звітністю. Це виражається в об'єктивності та ефективності управлінських рішень, котрі утворюють екологічну спроможність господарських організацій, що може істотно змінити інвестиційну привабливість та рівень ризику, конкурентоспроможність та імідж підприємства в цілому.

Українські вчені й практики у різний час зробили великий вклад в дослідження та формування правових, організаційних, методичних, економічних основ формування й розвитку екологічного обліку і екологічної звітності. Задля організації на підприємстві комплексного екологічного обліку потрібна комплексна система екологічних оцінок, котра сприяє вияву "вузьких місць" підприємства і направлена на скорочення екологічних ризиків.

При цьому економічні, організаційні, методичні й нормативно-аналітичні площини екологічного обліку й звітності у порядку екологічного менеджменту є слабо дослідженою сферою екологічного забезпечення на усіх рівнях фінансово-господарського та управлінського функціонування із урахуванням галузевої специфіки.

В умовах перспективи вибору фірмою облікової політики особливе значення набуває вивчення питань формування й функціонування інтегрованого екологічного обліку й звітності.

Питання екологічного обліку досліджувалось в роботах таких авторів Беренда Н.І., Остапенко Н.В., Прокопишин О.С., Гнатишин Л.Б., Замула І.В., Папірко В.З., Свято Н.В. проте деякі питання екологічного обліку залишились недостатньо розкритими.

Метою роботи є розробка пропозицій щодо напрямів удосконалення екологічного обліку підприємства з метою посилення його конкурентних позицій на ринку.

В ході виконання роботи задля досягнення означеної мети, виконаємо наступні **задачі**:

- розкрити економічну сутність та походження екологічного обліку;
- дослідити нормативно-правову базу функціонування екологічного обліку провести оцінку ступеню ведення екологічного обліку;
- вивчити сутність та методiku економіко-екологічного аналізу;
- навести методичні принципи побудови економіко-екологічного аналізу.

Предметом дослідження виступають теоретичні та методологічні складові екологічного обліку та еколого-економічного аналізу.

На базі проведеного дослідження було опубліковано тези доповідей: «Селецька Д.О., Нарепеха Ю.Д. Особливості екологічного оподаткування в Укарїні / Селецька Д.О., Нарепеха Ю.Д. // Нотатки сучасної науки: електронний мультидисциплінарний науковий часопис. – № 12. – Харків: СГ НТМ «Новий курс», 2024.

Інформаційна база для проведеного дослідження в ході написання роботи було опрацьовано праці вітчизняних та зарубіжних науковців у сфері економіки, екології та екологічного менеджменту, також досліджено фінансову звітність аналізованого підприємства та регіональні доповіді стосовно складу та розміру забруднень повітря.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Основний зміст кваліфікаційної роботи викладено на 81 сторінці друкованого тексту. Робота містить 5 таблиць, 5 рисунків. Список використаних джерел налічує 60 найменувань і розміщений на 6 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ОСОБЛИВОСТІ ТА ПЕРЕДУМОВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОГО ОБЛІКУ

1.1. Економічна сутність екологічного обліку

Вплив людської діяльності на навколишнє середовище став важливим політичним питанням. З одного боку, зростає занепокоєння щодо впливу економічної діяльності на місцеве та глобальне середовище. З іншого боку, безперервне економічне зростання та добробут людей залежать від переваг, отриманих від навколишнього середовища. В останні роки європейська політика все більше і більше зосереджується на тому, як європейську економіку можна розвивати в сталому напрямку, з особливим акцентом на (пом'якшення наслідків та адаптацію до) зміни клімату.

Екологічний облік – це спеціалізована галузь бухгалтерського обліку, яка зосереджена на вимірюванні, аналізі та відображенні у звітності екологічних витрат, вигод і впливу діяльності організації. Він допомагає відстежувати та керувати екологічною діяльністю та стійкістю компанії.

Основними видами екологічного обліку є первинний (на підприємстві) і вторинний (на рівні держави) облік.

До способів екологічного обліку можна віднести спостереження: інвентаризацію викидів небезпечних речовин, дистанційне зондування, картографування, моніторинг стану довкілля, ідентифікацію об'єктів небезпеки, екологічну паспортизацію, декларування безпеки об'єктів підвищеної небезпеки.

Основними формами екологічного обліку визначено статистичні спостереження, звітність, спеціальні державні реєстри, кадастри та переліки.

Використовуючи екологічний облік, фірми можуть визначити фінансові витрати, пов'язані з їх впливом на навколишнє середовище. Це дозволяє організаціям зрозуміти можливі ризики та можливості, пов'язані з екологічною стійкістю. Крім того, це допомагає їм відповідати нормативним вимогам і очікуванням зацікавлених сторін.

Унікальною якістю екологічного обліку є його зосередженість на оцінці природних ресурсів і екосистемних послуг. Оцінюючи їх в грошовому вимірі, підприємства можуть точно порахувати їх збереження або виснаження. Цей підхід підтримує практику сталого управління, підкреслюючи економічну важливість збереження природного капіталу.

Для успішної практики екологічного обліку організаціям необхідно взяти до уваги деякі поради. По-перше, вони повинні визначити чіткі методи збору даних, які точно фіксують відповідну інформацію. Це може включати використання таких технологій, як датчики Інтернету речей, або використання стандартизованих структур звітності, таких як Global Reporting Initiative.

Крім того, компанії повинні співпрацювати з експертами зі звітності про сталий розвиток або наймати спеціалістів, які мають знання економіки навколишнього середовища та методів обліку. Ці люди можуть допомогти у формуванні надійних систем бухгалтерського обліку, які відповідають міжнародним стандартам і найкращим практикам.

Додатково організації повинні включати питання сталого розвитку в свої процеси прийняття рішень. Фактори навколишнього середовища слід розглядати так само, як і фінансові міркування при оцінці проектів або інвестицій. Це гарантує, що всі потенційні впливи на природні ресурси будуть належним чином розглянуті перед прийняттям бізнес-рішень.

Екологічна відповідальність і прозорість. Практика екологічної відповідальності дозволяє компаніям оцінювати свій вплив на навколишнє середовище та вживати відповідальних заходів для його зменшення. Це включає моніторинг і вимірювання використання ресурсів, утворення відходів і викидів. Прозоре звітування дозволяє зацікавленим сторонам отримати доступ до цієї інформації та зрозуміти зусилля, які докладаються для сталого розвитку.

В цьому руслі екологічний облік може допомогти організаціям знайти сфери вдосконалення, що призводить до творчих рішень, які мінімізують шкоду навколишньому середовищу.

Є не тільки внутрішні переваги – екологічна підзвітність покращує

репутацію компанії. Демонструючи прозору звітність і стійку практику, підприємства можуть залучати екологічно обізнаних клієнтів і мати перевагу на ринку.

Оцінка екологічної ефективності. Оцінюючи екологічну ефективність, звертається увага на такі ключові показники, як споживання енергії, використання води, утворення відходів і викиди парникових газів, щоб надати фактичні дані, допомагаючи підприємствам відстежувати прогрес і приймати рішення щодо зменшення впливу на навколишнє середовище. Дивлячись на екологічні показники, слід враховувати якісні аспекти, як-от дотримання екологічних норм, встановлення сталої політики та взаємодія із зацікавленими сторонами, також мають значення. У звіті WWF йдеться про те, що 1/3 світових видів дикої природи зменшується через діяльність людини та руйнування середовища існування.

Визначення можливостей економії коштів. Організації можуть отримати фінансову вигоду, застосувавши методи екологічного обліку. Такі заходи можуть призвести до підвищення прибутковості та покращення позиції на ринку. Візьмемо, наприклад, виробничу компанію. Використовуючи енергозберігаючі методи та процеси поводження з відходами, їм вдасться скоротити свої витрати.

Крім того, інвестування у відновлювані джерела енергії може знизити рахунки за електроенергію та надати податкові пільги чи гранти. Політика віддаленої роботи може зменшити потребу у фізичних офісних приміщеннях, відповідно зменшивши орендну плату та витрати на технічне обслуговування.

Зменшення екологічних ризиків. Розглянемо таблицю нижче, щоб зрозуміти важливість пом'якшення екологічних ризиків.

Таблиця 1.1.

Визначення потенційних екологічних ризиків підприємств

<i>Ризик</i>	<i>Опис</i>	<i>Вплив</i>
Забруднення	Виділення шкідливих речовин у повітря, воду або ґрунт	Шкідливий вплив на здоров'я
Вирубування лісів	Вирубка лісів для сільського господарства, лісозаготівель або урбанізації	Втрата біорізноманіття
Зміна клімату	Збільшення викидів парникових газів призводить до глобального потепління	Підвищення рівня моря, екстремальні погодні умови

Для пом'якшення екологічних ризиків слід впроваджувати додаткові заходи,

як інвестиції у відновлювані джерела енергії, використання зелених технологій і зменшення відходів.

Щоб отримати всебічне розуміння ключових принципів і концепцій екологічного обліку, варто розглянути його етапи. Першим з них є повний облік витрат.

Компоненти повного обліку витрат:

1. Прямі витрати: витрати на сировину та робочу силу.
2. Непрямі витрати: споживання енергії, плата за утилізацію відходів і обладнання для контролю забруднення.
3. Приховані витрати: відновлення навколишнього середовища, інциденти з охорони здоров'я та безпеки та судові витрати.

Повний облік витрат дає глибоке уявлення про справжню вартість продуктів/послуг. Він враховує прямі та непрямі витрати, а також приховані витрати, пов'язані з навколишнім середовищем та соціальними питаннями. Компанії можуть приймати обґрунтовані рішення, які відповідають екологічним практикам, використовуючи повний облік витрат. Ці знання можуть сприяти кращому розподілу ресурсів і більшій підзвітності, сприяючи довгостроковому успіху.

Щоб краще зрозуміти екологічний облік і його практичне застосування, розглянемо приклад. Включення витрат на навколишнє середовище у фінансову звітність є ключовим для сталого ведення бізнесу. Це допомагає компаніям отримати уявлення про справжню вартість операцій і приймати обґрунтовані рішення для екологічнішого майбутнього. Дослідження показує, які витрати на навколишнє середовище підприємства повинні враховувати під час складання фінансової звітності – говоримо про витрати, пов'язані з енергією, управлінням відходами, використанням води та заходами з контролю забруднення.

Зацікавлені сторони можуть зрозуміти реальну цінність і вплив діяльності компанії, а не лише традиційні фінансові показники. Підприємства повинні застосовувати екологічно відповідальну практику не лише для дотримання нормативних вимог, але й для зміцнення довіри клієнтів та інвесторів.

Неврахування екологічних витрат може призвести до втрати економії коштів та ефективності роботи. Організації повинні бути мотивовані потенційними

перевагами включення екологічних витрат.

Існує кілька керівних принципів і основ екологічного обліку, що регламентуються наприклад Глобальною ініціативою зі звітності (GRI), Радою зі стандартів бухгалтерського обліку сталого розвитку (SASB) і Радою з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC).

1.2. Екологічні рахунки як засіб встановлення зв'язку між навколишнім середовищем та економікою

Екологічні рахунки – це багатоцільова система даних, яка містить концептуальну основу та таблиці, що описують взаємозв'язки між економікою та навколишнім середовищем у спосіб, який узгоджується з національними рахунками.

Наприклад, вони проливають світло на обсяги забруднення промисловості та домогосподарств і дозволяють порівняти із зайнятістю та вартістю продукції, виробленої в цих секторах, або з витратами, зробленими цими секторами, щоб уникнути забруднення. Політики можуть використовувати цю інформацію, щоб вирішити, де діяти найефективніше (рис. 1.1).

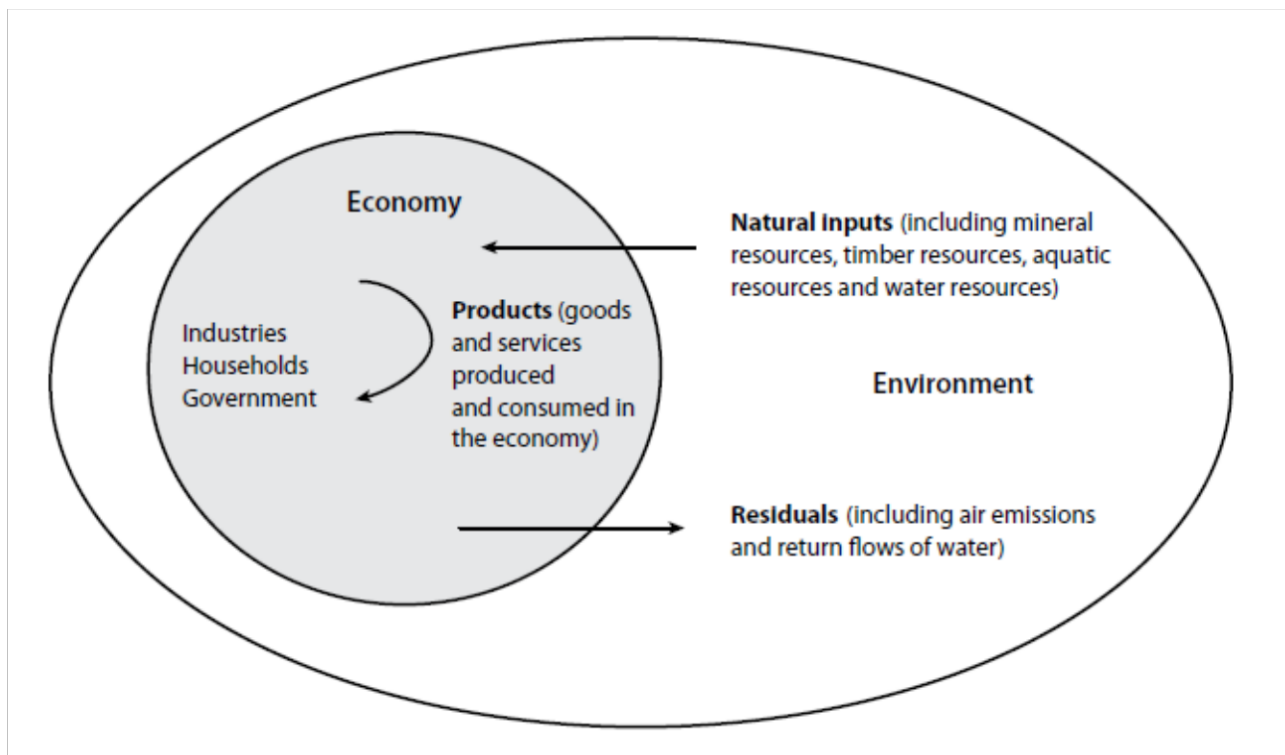


Рис. 1.1. Встановлення зв'язку між економікою та навколишнім середовищем

Екологічні рахунки забезпечують інтегровану основу для даних, показників та аналізу. Інтеграція даних, пов'язаних з навколишнім середовищем, із системою національних рахунків робить отримані показники більш узгодженими між собою та дозволяє також узгодити соціальні аспекти сталого розвитку та аспекти зайнятості зеленого зростання.

Облікові записи дозволяють об'єднати в єдиній системі обліку інформацію про низку природних ресурсів (наприклад, воду, мінерали, енергію, деревину, рибу, нафту, землю та екосистеми) та діяльність людини (наприклад, забруднення та відходи, виробництво, споживання та накопичення). Європейські екологічні рахунки ще не охоплюють усіх цих аспектів, оскільки міжнародні стандарти Системи еколого-економічного обліку 2012 року впроваджуються поступово.

Екологічні рахунки об'єднують існуючі дані та забезпечують узгодженість між ними. Структура облікових записів дає змогу порівнювати та порівнювати різноманітну вихідну інформацію для отримання кращих оцінок. Система бухгалтерського обліку дозволяє організувати інформацію в таблицях і рахунках інтегрованим і концептуально узгодженим способом. Ця інформація може бути використана для створення узгоджених агрегатів, індикаторів і тенденцій по широкому спектру екологічних і економічних питань. З точки зору складання оцінок, однією з переваг екологічних рахунків є те, що вони (переважно) складаються шляхом реорганізації вже існуючих даних (рис. 1.2).

Однією з найважливіших особливостей екологічних рахунків є їх здатність організовувати та узгоджено подавати інформацію як у фізичному (часто для навколишнього середовища), так і в грошовому (часто для економіки) вираженні. Основним напрямком вимірювання є використання фізичних одиниць для реєстрації потоків матеріалів і енергії, які надходять і залишають економіку, а також потоків матеріалів і енергії в самій економіці. Це так звані фізичні потоки. Екологічні рахунки застосовують облікові концепції, структури, правила, класифікації та принципи національних рахунків до екологічної інформації. Особливо важливим є узгодження з межами виробництва та принципом проживання в національних рахунках, тобто прийняття сфери охоплення, заснованої не на території,

а на основі місця перебування виробничих одиниць, обсягу, що використовується для валового внутрішнього продукту.

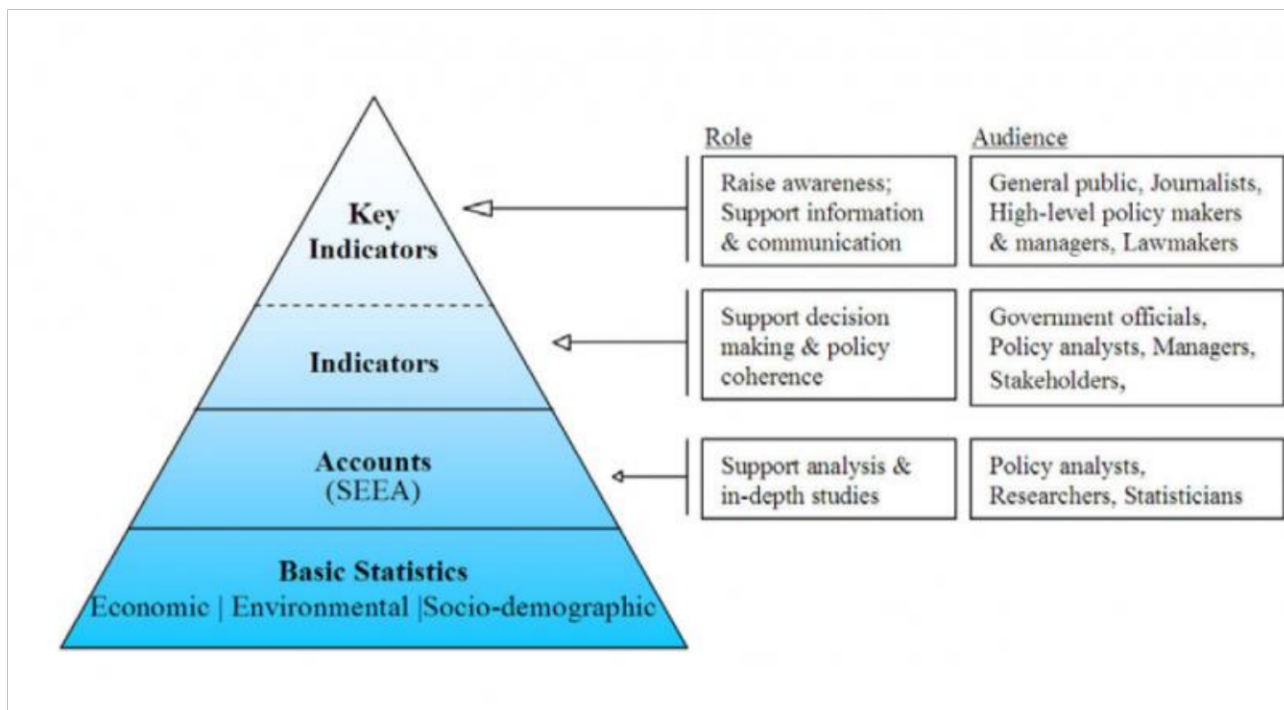


Рис. 1.2. Екологічні рахунки як база формування інформації для зацікавлених сторін

На практиці базова структура включає фізичні та грошові таблиці пропозиції та використання (які повідомляють про те, які потоки надходять і що виходять), функціональні рахунки та рахунки активів для природних ресурсів (які повідомляють про те, як початковий запас плюс зміни дають кінцевий запас). Вимірювання фізичних потоків структуровано навколо потоків природних ресурсів із навколишнього середовища в економіку, потоків продуктів всередині економіки та потоків з економіки в навколишнє середовище, тобто залишків.

Сфера застосування екологічних рахунків включає ефективне використання ресурсів і продуктивність, аналіз декомпозиції, аналіз чистого багатства та виснаження, стає виробництво та споживання. Рахунки також забезпечують інформаційну базу для розробки моделей, наприклад аналізу витрат-випуску та моделювання загальної рівноваги.

Міжнародним стандартом є System of Environmental-Economic Accounting 2012 – Central Framework (SEEA 2012 CF). Його було створено та опубліковано під егідою Статистичного відділу ООН, Європейської комісії (Євростат),

Продовольчої та сільськогосподарської організації ООН, ОЕСР, Міжнародного валютного фонду та групи Світового банку. Він був схвалений як міжнародний стандарт Статистичною комісією ООН у 2012 році. SEEA 2012 CF базується на попередніх версіях, SEEA 2003 та 1993.

Європейські екологічні рахунки встановлено Регламентом (ЄС) 691/2011. Регламент забезпечує правову основу для узгодженого збору порівнянних даних з усіх держав-членів ЄС і країн ЄАВТ. Європейські екологічні рахунки узгоджуються з CF SEEA 2012 і структуровані за модулями. Наразі реалізовано лише деякі частини SEEA 2012 CF. Положення включає шість модулів. Посилання на статті з поясненнями статистики, які повідомляють про результати цих облікових записів, можна знайти внизу цієї статті.

1. Рахунки викидів в атмосферу (АЕА) реєструють викиди в атмосферу шести парникових газів, включаючи CO_2 , і сім забруднювачів повітря. АЕА пропонує розбивку за 64 галузями викидів плюс домогосподарствами та охопленням, що відповідає принципу резидентності національних рахунків. Ці функції недоступні в національних кадастрах викидів згідно з міжнародними конвенціями CLRTAP і UNFCCC, що робить АЕА придатним для комплексного моделювання, наприклад, сценаріїв моделювання вуглецевих слідів і зміни клімату. Крім того, Євростат також щоквартально готує оцінки викидів парникових газів, використовуючи моделі, засновані на (річних) рахунках викидів в повітря.

2. Загальноекономічні рахунки матеріальних потоків (EW-MFA) звітують про обсяги фізичних вкладень в економіку, накопичення матеріалів в економіці та випуски в інші економіки або назад у природу. Фізичні ресурси класифікуються за 50 категоріями матеріалів: біомаса, металеві руди, неметалічні мінерали та викопні енергетичні матеріали. EW-MFA використовується для оцінки, серед іншого, видобутку ресурсів економікою, споживання матеріалів, продуктивності ресурсів, матеріальних слідів і розмежування між економічним зростанням і видобутком природних ресурсів.

3. Рахунки потоків фізичної енергії (PEFA) звітують про потоки енергії (включаючи природні ресурси, що використовуються для виробництва

енергетичних продуктів і енергетичних залишків) з навколишнього середовища в економіку, всередині економіки та з економіки в навколишнє середовище. Потoki енергії представлені з розподілом за типом природних ресурсів, продуктів і залишків, а також за постачальником і користувачем (64 галузі плюс домогосподарства). PEFA можна використовувати для енергопродуктивності, аналізу, моделювання тощо.

4. Екологічні податки звітують про екологічні податки (у чотирьох великих групах: енергетика, транспорт, забруднення та ресурси) з розподілом за 64 галузями промисловості та домогосподарствами. Усі податкові показники узгоджуються з національними рахунками та можуть порівнюватися з ВВП, загальними податками та соціальними внесками та іншими економічними агрегатами.

5. Рахунки сектору екологічних товарів і послуг (EGSS) повідомляють інформацію про виробництво товарів і послуг, які були спеціально розроблені та виготовлені з метою захисту навколишнього середовища або управління ресурсами. Рахунки EGSS охоплюють такі характеристики: обсяг виробництва, експорт виробленої продукції, відповідна валова додана вартість і зайнятість. Облікові записи мають розбивку за 21 галуззю промисловості та за функціональними класифікаціями захисту навколишнього середовища та управління ресурсами (CEPA та CReMA). EGSS можна використовувати для моніторингу зростання екологічної економіки, зелених робочих місць тощо.

6. Рахунки витрат на охорону навколишнього середовища (EPEA) звітують переважно з точки зору попиту про витрати, здійснені економічними одиницями для цілей охорони навколишнього середовища. EPEA збирає дані про випуск, проміжне споживання, імпорт та експорт, інвестиції (валове нагромадження основного капіталу) та трансферти з розподілом за чотирма секторами та за функціональними класифікаціями охорони навколишнього середовища (CEPA).

Окрім цих 6 категорій, є робота над іншими європейськими екологічними рахунками. У липні 2022 року Комісія прийняла пропозицію внести зміни до Регламенту (ЄС) № 691/2011, щоб запровадити нові облікові записи щодо лісів,

екосистем та екологічних субсидій. Виконується статистична робота для консолідації цих облікових записів, а саме:

1. Лісові рахунки охоплюють, в принципі, природні активи (лісисті землі, деревина); економічні аспекти (додана вартість, випуск і продукти лісового господарства та лісозаготівельної промисловості) та екологічні аспекти (баланс деревини, уловлювання вуглецю, залишки та дефоліація). На практиці, оскільки збір є добровільним, дані повні або майже повні лише з економічних аспектів.

2. Облікові записи екосистем базуються на стандарті SEEA Ecosystem Accounting, який був прийнятий на міжнародному рівні в 2021 році. Ці облікові записи складаються з використанням просторово чітких даних та інформації про функції активів екосистеми та екосистемні послуги, які вони виробляють. Є три категорії екосистемних рахунків, а саме:

1) рахунки екосистеми фіксують загальну площу кожної екосистеми, класифіковану за типом у межах визначеної території (облікова територія екосистеми);

2) рахунки стану екосистеми фіксують стан активів екосистеми з точки зору обраних характеристик у певні моменти часу. З часом вони фіксують зміни свого стану та надають цінну інформацію про здоров'я екосистем;

3) рахунки екосистемних послуг реєструють надання екосистемних послуг екосистемними активами та використання цих послуг економічними одиницями, включаючи домашні господарства. Прикладами є глобальне регулювання клімату, запилення, забезпечення культурами та екосистемний туризм.

3. Екологічні субсидії та подібні трансферти реєструють субсидії та інші форми заходів державної підтримки, які допомагають захистити навколишнє середовище, наприклад податкові знижки, звільнення від сплати податків, податкові кредити, відстрочення сплати податків тощо. Заходи, які знижують ціни та стимулюють споживання, що може призвести до збільшення у заторах і забрудненні повітря називають потенційно шкідливими для навколишнього середовища субсидіями. Рахунки розрізняють поточні трансферти (включаючи субсидії), капітальні трансферти та податкові знижки. Дані розбиті за інституційними галузевими та функціональними класифікаціями охорони навколишнього

середовища та управління ресурсами (класифікації CEPA та CReMA). Наразі це добровільний щорічний збір даних.

Як видно, ці категорії та облікові записи знаходяться на різних стадіях зрілості. Розвиток європейських екологічних рахунків викладено в багаторічній Європейській стратегії екологічних рахунків.

1.3. Нормативно-правове регулювання екологічного обліку в Україні

Масштабність екологічних проблем, зростання забруднення навколишнього природного середовища вимагають спрямування державної діяльності на їх усунення та спонукають до пошуку інструментів екологоекономічного управління, що базуються на принципах сталого розвитку. При цьому, однією з найголовніших перешкод розробки і реалізації ефективної державної екологічної політики є відсутність належного забезпечення управління комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про природоохоронну діяльність, яка підлягає державному обліку.

Відповідно до ст. 23 та 24 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища», такому обліку підлягають природні ресурси, об'єкти, що шкідливо впливають або можуть вплинути на стан навколишнього природного середовища, види та кількість шкідливих речовин, що потрапляють у навколишнє природне середовище, види й розміри шкідливих фізичних та біологічних впливів на нього.

В науковій літературі під таким обліком прийнято розуміти хронологічне, систематичне або комбіноване нагромадження, групування та узагальнення інформації про стан навколишнього середовища, динаміку його змін, джерела впливу на нього, використання природних ресурсів, здійснення природоохоронних заходів та іншої екологічно важливої інформації, отриманої з первинних документів, що прийняті до обліку. Вважається, що здійснення цієї функції управління дозволяє не тільки створити об'єктивну картину впливу людини на довкілля, але й боротися із його забрудненням, виявляючи джерела такого забруднення і запобігати такому негативному впливу.

Збір, обробка і подання відповідним державним органам зведеної статистичної звітності про обсяги викидів, скидів забруднюючих речовин, використання природних ресурсів, виконання завдань з охорони навколишнього природного середовища та іншої інформації, ведення екологічних паспортів здійснюється за єдиною для республіки системою в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України.

Однак, аналізуючи чинне законодавство та науково-правову літературу, нами було встановлено відсутність єдиних механізмів визначення видів, правових форм та способів такого обліку, що і стало підставою обрання даної теми дослідження, адже вони виступають обов'язковою складовою механізму правового регулювання.

Переходячи до безпосереднього дослідження окресленої проблематики, слід передусім згадати ч. 2 ст. 24 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища», якою передбачено, що підприємства, установи та організації проводять первинний облік у галузі охорони навколишнього природного середовища і безоплатно подають відповідну інформацію органам, що ведуть державний облік у цій галузі. Виходячи з цього твердження, можна припустити, що в Україні діє два види екологічного обліку, а саме: первинний (виробничий) і вторинний (державний), що разом становлять єдиний і неподільний механізм.

Сучасний екологічний облік базується на державному статистичному обліку, у відповідності до ст. 14 Закону України «Про державну статистику».

Статистичне спостереження – початкова стадія державного обліку. Це планомірний, науково організований процес збирання даних щодо масових явищ і процесів, які відбуваються в різних сферах життя, через їх реєстрацію за спеціальною програмою, розробленою на основі статистичної методології. Воно відрізняється від інших методів збирання даних характером і масовістю даних та способами їх отримання. Одержання якісних статистичних даних значною мірою залежить від того, на якому рівні збирається відповідна інформація.

Відповідно до Закону України «Про державну статистику» (ст. 9) статистичні спостереження в нашій країні проводяться органами державної статистики

через збирання статистичної звітності, здійснення одноразових обліків, переписів (опитувань), вибіркового та інших обстежень. Державні статистичні спостереження проводяться органами державної статистики відповідно до затвердженого Кабінетом Міністрів України плану державних статистичних спостережень або за окремими рішеннями Кабінету Міністрів України. Інші статистичні спостереження проводяться відповідно до Положення про проведення статистичних спостережень та надання органами державної статистики послуг на платній основі, яке затверджується Кабінетом Міністрів України.

Відповідно до спеціальної літератури, статистичне спостереження здійснюється в три етапи: 1) підготовка спостереження; 2) реєстрація статистичних даних; 3) формування бази даних.

З погляду організації статистичного спостереження розрізняють три основні організаційні форми спостереження: звітність, спеціально організоване статистичне спостереження та реєстри

Звітність – це форма спостереження, за якої кожний суб'єкт діяльності регулярно подає дані в державні органи статистики та відомства у вигляді документів (звітів, екологічних декларацій, повідомлень) спеціально затвердженої форми. Звітність підприємств, установ та організацій є основним джерелом статистичної інформації у нашій країні. У ній передбачається система чітко регламентованих показників, які характеризують діяльність підприємств, установ та організацій. Зміст звіту, форма і термін подання встановлюються спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики – Державною службою статистики України.

Залежно від рівня затвердження та призначення звітність поділяють на зовнішню і внутрішню. Зовнішня затверджується та збирається органами державної статистики, міністерствами та відомствами, внутрішня – розробляється самим суб'єктом діяльності для власних оперативних, управлінських та аналітичних потреб, зокрема шляхом інвентаризації викидів забруднюючих речовин тощо.

За порядком проходження звітність поділяють на централізовану і децентралізовану. Централізована звітність проходить через систему державної

статистики, де обробляється і передається відповідним органам управління. Тобто міністерства і відомства цю звітність підвідомчих підприємств не розробляють, а отримують у готовому вигляді від органів державної статистики.

Децентралізована звітність опрацьовується у відповідних міністерствах чи відомствах, а зведену інформацію подають статистичним органам.

Наприклад, відповідно до наказу Державного комітету статистики України від 24 жовтня 2006 року № 494 «Про затвердження інструкцій щодо заповнення форм державних статистичних спостережень з охорони навколишнього природного середовища» такими формами звітів є: 1) № 1- екологічні витрати «Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічні платежі» та 2) № 1-небезпечні відходи «Звіт про утворення, оброблення та утилізацію відходів I-III класів небезпеки» тощо. Зазначена звітність характеризується такими властивостями, як обов'язковість, систематичність та вірогідність.

На локальному рівні (підприємством) здійснюється первинний облік у досліджуваній сфері під яким слід розуміти систему виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування та охорони навколишнього природного середовища з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень.

Такий облік здійснюється шляхом ведення взаємопов'язаних спеціальних реєстрів (форм), а також способів відображення в них інформації, в тому числі про природоохоронні заходи підприємства з урахуванням особливостей його діяльності.

Вітчизняним законодавством сьогодні передбачено такі способи первинного екологічного обліку, як, зокрема: інвентаризація викидів забруднюючих речовин, ідентифікація об'єктів небезпеки, паспортизація та декларування безпеки об'єктів підвищеної небезпеки.

Відповідно до Інструкції про зміст та порядок складання звіту проведення інвентаризації викидів забруднюючих речовин на підприємстві, затвердженої наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної

безпеки України від 10 лютого 1995 року № 7 інвентаризація включає в себе характеристики технології, газоочисних установок з точки зору утворення і відведення забруднюючих речовин, визначення параметрів стаціонарних джерел викидів, а також характеристику неорганізованих джерел.

Така інвентаризація може проводитись як в повному обсязі, так і вибірково по визначенню параметрів окремих джерел утворення або викидів, визначенню якісних і кількісних характеристик окремих забруднюючих речовин, що відводяться в атмосферне повітря при експлуатації технологічного обладнання тощо.

Дуже схожою за своїм характером до інвентаризації є процедура ідентифікації об'єктів небезпеки.

Така процедура запроваджується з метою визначення ступеня їх екологічного ризику: потенційно небезпечний об'єкт чи об'єкт підвищеної небезпеки для визначення процесів їх подальшої реєстрації.

Процедура визначення об'єкта потенційно небезпечним чи об'єктом підвищеної небезпеки визначена в наказі Міністерства України з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи від 23 лютого 2006 р. № 98 «Про затвердження Методики ідентифікації потенційно небезпечних об'єктів» та постанові Кабінету Міністрів України від 11 липня 2002 р. № 956 «Про ідентифікацію та декларування безпеки об'єктів підвищеної небезпеки».

За результатами виконання таких процедур власники об'єктів потенційної або підвищеної небезпеки розробляють та затверджують у відповідному порядку екологічний паспорт для об'єктів потенційної небезпеки або декларацію безпеки для об'єктів підвищеної небезпеки.

У зв'язку з наслідками Чорнобильської катастрофи, а також у випадках радіаційних аварій, для планування й проведення заходів щодо захисту людини від впливу іонізуючого випромінювання та аналізу ефективності цих заходів в Україні здійснюється також й оцінка стану захисту людини від впливу іонізуючого випромінювання; діє державна система обліку та контролю індивідуальних доз опромінення персоналу; проводяться аналізи та оцінки стану дозових

навантажень населення й персоналу на відповідних територіях. Щоб систематизувати радіоекологічні дані, відповідно до наказу Міністерства охорони здоров'я України від 2 лютого 2005 року № 54 «Про затвердження державних санітарних правил «Основні санітарні правила забезпечення радіаційної безпеки України» для відповідних територій вводяться радіаційно-екологічні паспорти, у які щорічно вносяться результати проведення аналізів та оцінок стану захисту людини від впливу іонізуючого випромінювання.

Об'єкти правової охорони навколишнього природного середовища, особливо окремі території та природні комплекси, від стану яких безпосередньо залежить безпека життєдіяльності населення, як і суб'єкти господарювання, також потребують такого самого обліку й контролю. До таких об'єктів, що підлягають екологічній паспортизації, належать водні об'єкти, які є джерелами питного водопостачання, та земельні ділянки.

Для проведення еколого-агрохімічної оцінки ґрунтів, що визначає їх родючість і забрудненість, у відповідності до наказу Міністерства аграрної політики та продовольства України від 11 жовтня 2011 року № 536 «Про затвердження Порядку ведення агрохімічного паспорта поля, земельної ділянки» проводиться паспортизація полів та земельних ділянок. Екологоагрохімічний паспорт земельної ділянки (поля) – це документ, у якому зосереджена інформація про родючість ґрунтів (агрохімічні, фізико-хімічні та агрофізичні властивості) і рівень їх забруднення важкими металами, радіонуклідами, залишками пестицидів та іншими токсикантами. Він розробляється для кожного поля або земельної ділянки на основі матеріалів агрохімічного, радіологічного та інших видів моніторингу довкілля. Екологоагрохімічні паспорти земельних ділянок застосовуються в сільському господарстві для обґрунтування заходів, спрямованих на раціональне використання й підвищення родючості ґрунтів, поліпшення їх агроекологічного стану.

Крім того, для оцінки екологічного стану басейнів річок та розробки заходів щодо раціонального використання та охорони вод і відновлення водних ресурсів складаються їх екологічні паспорти в порядку, що визначається постановою Кабінету Міністрів України від 14 квітня 1997 року № 347 «Про затвердження

Порядку складання паспортів річок»²⁹⁷. Екологічний паспорт річки – це уніфіковане зведення основних даних про водний режим, фізико-географічні особливості, використання природних ресурсів і екологічну обстановку в її басейні, а також відпрацювання рекомендацій щодо підвищення стійкості екологічної системи. Паспорти розробляються на річки, які мають площу водозабору до 50 тис. км². Основні джерела вихідної інформації для складання паспортів річок: а) матеріали комплексних польових обстежень річок та їх басейнів; б) дані багаторічних спостережень за режимом поверхневих і підземних вод; в) відомості про природні умови регіону; г) архівні матеріали про екстремальні показники гідрометеорологічних характеристик; д) матеріали інженерно-гідрометеорологічних і спеціальних експедиційних досліджень; е) топографічні й тематичні карти і плани, складені за матеріалами аерофотозйомок; є) дані водообліку, Державний водний кадастр; і) схеми комплексного використання та охорони водних ресурсів; ї) Державний земельний кадастр та природно-сільськогосподарське районування території басейну річки; ж) фондові й оперативні дані наукових та проектних організацій.

На водні об'єкти, які є джерелами питного водопостачання, складання екологічних паспортів регламентує закон України «Про питну воду та питне водопостачання» від 10 січня 2002 року. Перелік показників якості води в паспорті джерела питного водопостачання має відповідати переліку, що визначений державним стандартом на питну воду.

рім вищенаведених напрямів екологічної паспортизації нині в Україні розробляється методологія її застосування до об'єктів Збройних сил України, військово-промислових територій природно-заповідного фонду. Набула поширення також паспортизація міст для: а) розробки лімітів і договорів використання природних ресурсів підприємствами міста; б) визначення гранично допустимих навантажень і лімітів забруднення навколишнього середовища підприємствами; в) визначення платежів підприємств міста за використання природних ресурсів і забруднення навколишнього середовища; г) прийняття екологічного статусу міста та його районів (безпечний, небезпечний, надзвичайний тощо); д) розробки

заходів щодо екологічного й соціального захисту населення.

Паспорт міста призначений для використання в діяльності управлінь екології виконавчого комітету міської ради, обласного управління екології та природних ресурсів, санітарно-епідеміологічних органів, у системах екологічного управління підприємств.

У випадку ж, якщо підприємство збирається використовувати об'єкт підвищеної небезпеки, власники або користувачі таких об'єктів повинні розробляти декларацію безпеки об'єкта підвищеної небезпеки у відповідності до Закону України «Про об'єкти підвищеної небезпеки» від 18 січня 2001 р. та постанови Кабінету Міністрів України від 11 липня 2002 р. № 956 «Про ідентифікацію та декларування безпеки об'єктів підвищеної небезпеки».

Порядок розробки таких декларацій регулюється наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 4 грудня 2002 р. № 637 «Про затвердження Методики визначення ризиків та їх прийнятних рівнів для декларування безпеки об'єктів підвищеної небезпеки». Однак також звертаємо увагу на прийняті законодавчі зміни у цьому напрямку.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо об'єктів підвищеної небезпеки» від 15 липня 2021 року з 15.07.2022 року виходить із законодавчого вжитку термін «декларація безпеки об'єкта підвищеної небезпеки», який замінюється на «звіт про заходи безпеки на об'єкті підвищеної небезпеки», а також коригується порядок подачі такого документу.

РОЗДІЛ 2

ЕКОЛОГІЧНИЙ ОБЛІК ЯК ЧАСТИНА СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Екологічні аспекти бухгалтерського обліку в управлінні підприємством

Екологічна економіка є науковою галуззю, яка виникла в зв'язку з необхідністю вирішення питань екологічного характеру в економіці країни. Важливими складовими екологічної економіки є екологічний облік, екологічний аудит та екологічний менеджмент.

Роботи, в яких досліджуються питання взаємодії суб'єкта господарювання з навколишнім середовищем, об'єднані західними науковцями в єдиний науковий напрям – Environmental Accounting. Екологічний облік на підприємстві розглядається Агенцією США з охорони навколишнього середовища з точки зору фінансового та управлінського обліку (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Екологічний облік в системі облікового процесу підприємства

На сьогоднішній день єдині методологічні підходи до ведення екологічного обліку знаходяться в процесі розробки. Насамперед такі підходи потребують розробки якісних характеристик.

Проблема набуває особливого значення в організації бухгалтерського процесу на підприємствах України. Так, екологічний облік по сьогоднішній день не є чітко визначеним, а тому значення такої економічної категорії може розглядатися у вузькому або більш ширшому сенсі.

На думку Гоголева Т. Н. та Свиноус І. В., у вузькому сенсі під екологічним обліком потрібно розуміти формування систематизованої та задокументованої інформації про екологічну діяльність суб'єкта господарювання та складання на основі цієї інформації екологічної звітності.

Відповідно, предметом управління є виключно екологічна діяльність підприємства. Звідси можна дійти висновку, що на багатьох підприємствах України екологічний облік не здійснюватиметься через відсутність екологічної складової діяльності.

Кірсанова Т. А. та Людвенко Д. В. розглядають поняття екологічного обліку в більш широкому сенсі та розуміють під ним систему визначення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, обробки, зберігання і підготовки даних про діяльність суб'єкта господарювання в сфері природокористування з метою їх передання користувачам та прийняття ефективних рішень. У цьому випадку предметом управління є ресурси підприємства: природні, енергетичні, сировинні ресурси, які безпосередньо використовуються практично в кожному виробничому процесі.

Аналізуючи дослідження сучасних вчених в сфері обліку та аудиту екологічної діяльності підприємства, необхідно відмітити, що в їх роботах простежується загальний підхід до визначення поняття екологічного обліку. Відповідно до нього, це системи збору, реєстрації та підсумування інформації екологічного змісту. Враховуючи вищезазначене, можна зробити висновок про те, що екологічний облік має стати важливою частиною єдиного інформаційного простору в системі бухгалтерського обліку підприємства. В період гострої нестачі ресурсів під час

російськоукраїнської війни, коли підприємства вимушені планувати свою діяльність відповідно до графіків подачі енергоресурсів громадянам та бізнес-структурам країни це набуває особливої актуальності.

Інформація екологічного характеру необхідна керівникам для управління, а працівникам – для усвідомлення економічних наслідків екологічних аспектів. Наприклад, в умовах дефіциту ресурсів підприємство може планувати власні виробничі процеси та впроваджувати заходи з модернізації виробництва, що дозволяють забезпечити безперебійність діяльності в кризових умовах.

Застосування принципів екологічного обліку має низку переваг, серед яких необхідно відзначити наступні:

- визначення екологічних витрат, які можуть бути прихованими в традиційному обліку;
- більш точне співвідношення екологічних витрат з продукцією; – визначення надходжень (наприклад, надходжень, отриманих в результаті економії від використання енергозберігаючих технологій;
- прийняття вигідних рішень про інвестування в природоохоронні заходи;
- використання інформації нефінансового характеру, яка пов'язана з навколишнім середовищем.

Основа для досягнення цілей підприємства формується екологічним обліком. Наприклад, якщо потрібно скоротити відходи виробничої сировини відповідно до встановленого показника, то знадобиться інформація про цільові показники, фактичні результати та їх співвідношення. Таку інформацію може надати система управлінського обліку. Екологічний облік забезпечує зворотній зв'язок, контроль, підзвітність та відповідальність персоналу підприємства. Крім того, екологічний облік дозволяє визначити розбіжності, що виникли між поставленими цілями та досягнутими результатами. За результатами аналізу виявлених відхилень складаються звіти. Працівники, які відповідають за ці відхилення, вживають заходи щодо їх усунення. Ключові завдання екологізації виробництва та її вплив на управлінські процеси наведені в табл. 2.1.

Екологізація виробництва має позитивний вплив на діяльність

підприємства, а саме:

- підвищує екологічні показники;
- формує господарський механізм природокористування, орієнтований на екологічність;
- скорочує техногенне навантаження на довкілля;
- сприяє переходу на сучасні екологічні технології.

Таблиця 2.1

Завдання екологізації виробництва та її вплив на управлінські процеси

<i>Завдання екологізації</i>	<i>Вплив на управлінські процеси</i>
Покращення еколого-економічних показників діяльності підприємства	Конкурентоспроможність продукції на внутрішніх та світових ринках
Формування системи екологічного управління та екологічної свідомості персоналу	Розширення міжнародних ринків збуту
Технологічне та матеріальне забезпечення випуску екологічної продукції	Суттєве зниження ризику банкрутства та недоотримання доходів
Вторинне використання відходів виробництва	Покращення співпраці з кваліфікованими партнерами
Застосування енергозберігаючих технологій та екологічно придатного обладнання	Диференціація цін на екологічні чисті та сертифіковані сировину й продукцію порівняно з іншими видами
Використання енергоекономних ресурсів	Зниження витрат на енергопостачання
Використання автономних систем енергозабезпечення	Можливість безперебійної діяльності

Екологічні аспекти обліку повинні стати важливою частиною управління підприємством, що зумовлено низкою чинників.

Природоохоронна діяльність та пов'язані з нею питання є предметом управлінської діяльності. Правильна оцінка продукції та прийняття ефективних інвестиційних рішень, заснованих на реальних витратах та вигодах, неможлива без своєчасного виявлення та раціонального розподілу витрат на природоохоронні заходи.

Прийняття інвестиційних рішень потребує достовірної інформації про екологічні заходи, які здійснюються підприємством, та пов'язані з цим витрати.

Вплив підприємства на довкілля і вплив пов'язаних з природоохоронною діяльністю витрат та ризиків на фінансовий стан суб'єкта господарювання відображаються в його рахунках.

Підприємство, яке виробляє екологічно чисті товари чи пропонує кращі з екологічної точки зору послуги, має переваги в конкурентній боротьбі за клієнтів.

Ведення екологічного обліку допомагає визначити екологічну ефективність суб'єкта господарювання на основі даних про його природоохоронні витрати, вплив на навколишнє середовище, використання енергоефективних технологій та економії, якої вдалося досягти.

З метою отримання управлінської інформації бухгалтерський облік повинен накопичувати дані екологічного характеру, що пов'язані з:

- витратами підприємства на заходи з охорони довкілля;
- витратами та проведення капітального ремонту основних фондів, які мають природоохоронне призначення;
- капітальними вкладеннями, спрямованими на охорону довкілля та раціональне використання природних ресурсів;
- витратами на проведення наукових досліджень, пов'язаних з охороною довкілля та раціональним використанням природних ресурсів;
- витратами на утримання природних територій, які знаходяться під посиленою охороною;
- витратами на навчання та підвищення кваліфікації спеціалістів екологічної сфери;
- платою за використання земель та водних ресурсів, екологічними платежами;
- витратами, пов'язаними з утриманням органів державної влади, які здійснюють діяльність в сфері охорони навколишнього середовища;
- витратами на послуги з сертифікації готової продукції, сировини для її виготовлення чи виробництва щодо екологічної безпеки.

Дані повинні подаватися в порівнянні з отриманим від здійснення вкладень прибутком та підтверджуватися відповідними документами. Таким чином, по ступеню надійності екологічний облік не поступається фінансовому чи податковому обліку. Зазначені види обліку ведуться на підприємстві у відповідності з діючим законодавством України, а саме, нормативно-правовими актами, які їх

регулюють. За порушення законодавства підприємство несе відповідальність.

Отже, система обліку екологічної діяльності суб'єкта господарювання складається з чотирьох елементів:

- облік витрат, спрямованих на обмеження негативного впливу на довкілля, який здійснюється в процесі виробництва;
- облік зобов'язань, які визначаються як сукупність витрат, що є наслідком минулого, поточного та майбутнього періоду;
- звітність про діяльність в сфері охорони природи;
- аудит звітності.

Кожен з вищезазначених елементів має важливе економічне значення для підприємства, на якому здійснюється облік екологічної діяльності.

Невизначеність екологічних зобов'язань, зумовлена технічною та організаційною складністю заходів з відновлення природи, є основною причиною проблеми їх організації та обліку. Крім того, такі природоохоронні заходи мають довгостроковий характер. Також достатньо складно оцінити конкретну додаткову вартість, яку підприємство може привести, використовуючи нові екологічні технології виробництва. Необхідно зазначити, що в даному аспекті облікові процеси повинні доповнюватися аналітичними, які дозволяють за унеможливлення точного вимірювання прибутку від нових впроваджень, показати обсяг додаткових надходжень, отриманих підприємством через реалізацію екологічної продукції або впровадження екологічних технологій.

Інформація про діяльність підприємства в природоохоронній сфері, вказана в річному бухгалтерському звіті, необхідна для оцінки діяльності керівництва, забезпечення суспільного контролю та формуванню позитивного іміджу підприємства.

Вітчизняні підприємства, які займаються неекологічними видами діяльності, не ведуть екологічну звітність в необхідному обсязі. Для таких підприємств важливо серед ключових показників ефективності господарювання презентувати ключові показники екологічного значення, які формуватимуть розуміння про ефективність інвестицій чи економного використання ресурсів.

На сьогоднішній день проблемі відсутності екологічної звітності на підприємствах надається недостатня увага. В результаті, спотворюється картина фінансового становища таких суб'єктів господарювання. Таким чином, питання, пов'язані з екологічною діяльністю, мають значний вплив на аудит бухгалтерської звітності.

2.2. Організація обліку екологічних витрат

Формування релевантних управлінських даних про витрати передбачає передусім їх правильної класифікації та організації обліку. Екологічні витрати як важлива складова сучасних економічних відносин потребують правильної організації обліку з огляду на їх роль у господарських процесах. Віднесення екологічних витрат до різних груп та перерозподіл їх за центрами відповідальності впливатиме на такі важливі показники як собівартість виготовленої продукції, витрати звітного періоду, фінансовий результат. Методика розподілу та віднесення екологічних витрат до різних груп, об'єктів калькулювання та центрів виникнення витрат має якомога об'єктивніше відображати дійсний стан бізнеспроцесів на підприємстві.

Екологічні витрати можна визначати в різних вимірах:

1. У широкому розумінні, з точки зору загальноекономічної категорії, яка пояснює зв'язок господарської діяльності із діяльністю, пов'язаною із природо-користуванням. Виробничі процеси практично неможливі без споживання природних ресурсів. Відповідно, в широкому розумінні під екологічними витратами розуміють певну вартість, яка має бути сплачена за можливість споживання природних ресурсів або втручання в екологічну рівновагу.

2. У вузькому розумінні екологічні витрати доцільно визначати на рівні господарської одиниці як один із об'єктів управління бізнес-процесами підприємства, а відповідно і об'єкт організації бухгалтерського обліку.

Переважає більшість дослідників до екологічних витрат (у вузькому розумінні, тобто на рівні суб'єктів господарювання) включають в основному витрати природоохоронного характеру:

- витрати на охорону атмосферного повітря та зменшення шкідливих викидів в атмосферу;
- витрати на очищення стічних вод;
- витрати на сортування та розміщення відходів;
- витрати на захист та поліпшення ґрунту;
- витрати на захист від забруднення підземних та поверхневих вод;
- витрати на збереження біорізноманіття.

Зокрема, Н. Букало до екологічних витрат відносить 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.

М. І. Совик трактує екологічні витрати як витрати на усунення негативного впливу господарської діяльності на навколишнє природне середовище, які виникли в процесі здійснення природоохоронних заходів у добровільному чи обов'язковому порядку, а також унаслідок втрат продуктивності та незворотних втрат активів підприємства. Основне призначення екологічних витрат він вбачає в усуненні чи зменшенні навантаження на довкілля, спричинене діяльністю підприємства. Даний автор акцентує увагу на тому, що поряд із екологічними витратами в обліку необхідно відображати і екологічні зобов'язання, які виникають в наслідок здійснення основної діяльності (плата за використання природних ресурсів); недотримання норм екологічного законодавства, які тягнуть за собою компенсацію завданої шкоди, виплату штрафів тощо; добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє природне середовище, виходячи з міркувань піклування про свою репутацію.

М. М. Цюга розділяє поняття екологічних витрат та витрат на природоохоронну діяльність, включаючи до складу останніх як поточні, так і капітальні витрати. В свою чергу до екологічних витрат автор відносить всі можливі витрати на скорочення шкідливого впливу на навколишнє середовище, а також збиток, який у свою чергу є сумою витрат на компенсацію наслідків негативної дії,

втраченої вигоди та не виправних втрат. Природоохоронні витрати на відміну від екологічних не включають невідшкодований збиток.

О. М. Колівешко підкреслює, що при визначенні екологічних витрат важливо враховувати не тільки підходи науковців, але й чинну нормативну базу, та відносить до екологічних витрат: плату за користування природними ресурсами; плату за видобування корисних копалин; екологічний податок; витрати на природоохоронні заходи.

В решті, у визначення екологічних витрат вчені переважно закладають на прями їх здійснення, тобто базову класифікацію. Більшість визначень містить можливий перелік екологічних витрат. Такий підхід вириває поняття екологічних витрат з контексту стандартів обліку. НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначає витрати як зменшення економічних вигід у вигляді зменшення активів або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками). Для екологічних витрат варто доповнити дане визначення фразою, щодо суспільної користі таких витрат.

Екологічні витрати як об’єкт бухгалтерського обліку представляють собою зменшення економічних вигід у вигляді зменшення активів або збільшення зобов’язань з метою оптимізації процесів природокористування на підприємстві та усунення наслідків негативного впливу його діяльності на оточуюче природне середовище. Під оптимізацією природокористування розуміється оптимальне співвідношення вигоди бізнесу та шкоди для довкілля, орієнтація на ресурсозбеігаючі та енергоефективні технології.

О. Ф. Савченко, О. І. Дачій, А. О. Байда, Г. І. Зима пропонують розширити поняття господарського обліку, включивши до нього, наряду з фінансовим і управлінським, екологічний облік. Для його повноцінного впровадження розробили перелік об’єктів аналітичного обліку екологічних витрат, що дуже доречно з огляду правильної організації їх обліку.

І. В. Замула пропонує подвійне групування екологічних витрат: за видами діяльності (на операційні, інвестиційні і фінансові) та за характером впливу на

навколишнє природне середовище (на експлуатаційні та природоохоронні).

Л. М. Очеретько та А. С. Другакова наголошують на важливості відображення екологічних витрат у внутрішній та фінансовій звітності. Для надання інформації зовнішнім користувачам про екологічні витрати пропонується ввести відповідний рядок у форму № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”.

Т. І. Воскресенська виділяє наступні основними проблемами, які впливають формування бухгалтерського обліку екологічних витрат вітчизняними промисловими підприємствами:

- відображення екологічних витрат виробничих (основних і допоміжних) підрозділів підприємства здійснюється у складі виробничих та загальновиробничих витрат, без їх виокремлення на відповідних аналітичних рахунках;
- поточні екологічні витрати на ремонт очисних споруд, установок, відображаються у складі поточних витрат (виробничих, загальновиробничих) відповідно до місць їх знаходження;
- капітальні екологічні витрати збільшують первісну вартість об’єктів основних засобів у місцях їх використання, і відображаються в складі загальних капітальних інвестицій без фіксації їхньої екологічної складової;
- витрати на використання альтернативної енергії, безвідходних чи маловідходних технологій не відображаються як екологічні.

Неоднорідність екологічних витрат зумовлює необхідність їх правильної класифікації. Питання класифікації екологічних витрат важливе з точки зору їх віднесення на різні об’єкти обліку витрат. Екологічні витрати можуть як включатися до собівартості, так і списуватися на витрати звітного періоду. Включенні до собівартості екологічні витрати можуть бути класифіковані як прямі, так і накладні, які підлягатимуть наступному розподілу за об’єктами калькулювання. Окрім того, частина екологічних витрат підлягає капіталізації. При класифікації екологічних витрат доцільно поділяти їх на три великі групи:

1. Капіталізовані екологічні витрати.
2. Виробничі екологічні витрати.

3. Екологічні витрати звітного періоду.

Капіталізовані екологічні витрати можуть бути двох типів:

– перший тип представляють собою витрати на поліпшення об’єктів основних засобів, які призведуть до збільшення економічних вигод від використання об’єкту у майбутньому, вони збільшуватимуть первісну вартість поліпшеного основного засобу. Додатковою умовою капіталізації таких витрат можна визначити екологізацію даного об’єкту, яка може передбачати зменшення шкідливих викидів в атмосферне повітря, водні об’єкти, забруднення ґрунту; зміну технологій на енерго- та ресурсозберігаючі, більш раціональне поводження з відходами. Вітчизняні стандарти обліку не містять елементів оцінки активів, які би віддзеркалювали екологічну сторону діяльності підприємства. Введення таких умов у НП(С)БО 7 “Основні засоби” стало би суттєвим кроком у розвитку вітчизняної практики екологічного обліку;

– до другого типу можна віднести витрати, які за своїм змістом не можуть бути додані до певного, вже існуючого об’єкту основних засобів, але являють собою вкладення довгострокового характеру, користь від використання яких позитивно впливатиме на навколишнє середовище тривалий час: створення очисних споруд, об’єктів по переробці відходів, придбання ліцензій природоохоронного характеру. Такі витрати утворюють новий об’єкт обліку, який підлягатиме амортизації. До цієї ж групи відносяться капітальні витрати на покращення земель.

Виробничі екологічні витрати нерозривно пов’язані із технологічним процесом виробництва та мають бути включені до собівартості виготовленої продукції. Ті витрати, які безпосередньо пов’язані із виробництвом окремих видів продукції мають включатися до складу прямих витрат згідно відповідних калькуляційних одиниць. Ті витрати, які здійснюються для забезпечення виробничого процесу в цілому, можуть класифікуватися як загальновиробничі та підлягають розподілу між калькуляційними одиницями

Екологічні витрати можуть бути елементом як прямих, так і непрямих витрат, залежно від їх характеру, місця виникнення та центрів відповідальності, відповідно, можуть відображатися в складі:

- прямих виробничих витрат на рахунку 23 “Виробництво” в тому випадку, якщо вони безпосередньо пов’язані із виробництвом окремого виробу;

- загальновиробничих витрат на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” в тому випадку, коли ці екологічні витрати відносяться до виробництва багатьох виробів, зокрема поточний ремонт основних засобів природоохоронного призначення, витрати на утилізацію та переробку виробничих відходів, плата за спеціальне використання природних ресурсів. Такі екологічні витрати підлягатимуть розподілу між об’єктами калькулювання пропорційно до обраної бази розподілу, яка встановлена обліковою політикою підприємства.

Витрати, які не відносяться до виробничих та не можуть бути капіталізовані, відносяться до витрат звітного періоду із наступним списанням на фінансові результати, зокрема до:

- адміністративних витрат на рахунку 92 “Адміністративні витрати”, коли екологічні витрати виникають в процесі управління (наприклад при поводженні з відходами, витрати на проходження екологічного аудиту та екологічної експертизи, плата за спеціальне використання природних ресурсів, коли таке використання не пов’язано безпосередньо з виробничим процесом);

- витрат на збут на рахунку 93 “Витрати на збут” при використанні безпечних для довкілля пакувальних матеріалів, екологічних способів доставки продукції до покупців;

- витрат на розробки на рахунку 941 “Витрати на дослідження і розробки” при здійсненні науково-дослідної діяльності в галузі екології та раціонального використання ресурсів.

Для належної організації облікового процесу на підприємстві мають бути визначені облікові номенклатури та носії облікових номенклатур. Облікові номенклатури для екологічних витрат формуються залежно від напрямів природоохоронної діяльності на підприємстві. Наприклад, для обліку викидів забруднюючих речовин у повітря, водні об’єкти чи ґрунт стаціонарними джерелами забруднення можна встановити наступні параметри: вид забруднюючої речовини, одиниці виміру, затверджені ліміти, викиди в межах затверджених лімітів, понадлімітні

викиди, сума нарахованого екологічного податку. Носії облікових номенклатур – це первинні документи та реєстри обліку, які в повній мірі відображатимуть усі передбачені облікові номенклатури. Враховуючи тенденцію до лібералізації з боку законодавства питання формалізації документів, підприємства можуть самостійно розробляти внутрішню та зовнішню документацію щодо реєстрації витрат природоохоронного характеру.

Суттєвою подією для розвитку екологічного обліку в Україні було введення у 2021 році статистичної форми № 1-екологічні витрати (річна) “Звіт про витрати на охорону навколишнього природного середовища”, яка є річною формою і подається не пізніше 28 лютого. Важливість цієї звітної форми для організації бухгалтерського обліку полягає саме класифікації екологічних витрат на дві великі групи:

Розділ I. Капітальні інвестиції на охорону навколишнього природного середовища.

Розділ II. Поточні витрати на охорону навколишнього природного середовища.

Крім того у звіті відображаються Спеціалізовані екологічні послуги (у розділі III) та Реалізація побічної продукції, отриманої при здійсненні природоохоронних заходів (розділ IV).

Організація бухгалтерського обліку екологічних витрат має дозволяти накопичувати інформацію для заповнення даного статистичного звіту.

Елементи облікової політики екологічних витрат можуть бути визначені за наступним переліком:

- класифікація екологічних витрат підприємства за об’єктами обліку витрат;
- критерії поділу витрат на виробничі, операційні та капіталізовані;
- методи розподілу виробничих екологічних витрат за об’єктами калькулювання;
- приблизний склад прямих та непрямих екологічних витрат;
- склад первісної вартості капіталізованого об’єкту екологічних витрат;
- засоби контролю за доцільністю здійснення екологічних витрат та

ефективністю природокористування.

У сучасному глобальному світі нормальною практикою вважається усвідомлення бізнесом своєї відповідальності перед суспільством і майбутніми поколіннями за результати своєї діяльності. Здійснюючи вкладення у ресурсозберігаючі та енергозберігаючі технології, побудову очисних споруд, відмову від використання токсичних речовин у виробництві, підприємство генерує екологічні витрати, величина яких може суттєво позначитися на показниках прибутку, собівартості, величини активів. Природа екологічних витрат дещо відрізняється від традиційного підходу до визначення витрат, оскільки вони здійснюються не тільки в інтересах окремого підприємства, а й в інтересах суспільства в цілому. Зокрема, капіталізація таких витрат має здійснюватися з урахуванням екологічного підходу із внесенням відповідних змін до стандартів бухгалтерського обліку. Первісну вартість об'єктів основних засобів мають збільшувати не тільки витрати, які призведуть до зростання економічних вигод від використання об'єктів у майбутньому, а й від покращення екологічних умов їх експлуатації, використання прогресивних технологій, які дозволяють економити обмежені природні ресурси, використовувати альтернативні джерела енергії, зменшувати шкідливий вплив на навколишнє природне середовище.

Формування окремої облікової політики щодо екологічних витрат із врахуванням їх економіко-екологічної природи, розробка нових облікових номенклатур для належного накопичення інформації про ці витрати дозволить отримати повну та достовірну інформацію про екологічний напрям діяльності підприємства. Це важливо для включення інформації про екологічний капітал підприємства до інтегрованих звітів. Формування релевантної інформації про екологічні витрати в інтегрованій звітності є перспективним напрямком для майбутніх досліджень.

2.3. Аналіз екологічних аспектів соціальної відповідальності підприємств та їх відображення в звітності

Інституційні засади формування та впровадження екологічної відповідальності підприємств в Україні визначені національним і міжнародним законодавством, що спрямовані на зменшення негативного впливу господарської діяльності на навколишнє природне середовище для забезпечення сталого розвитку.

Зокрема термін «екологічний аспект» визначений міжнародним стандартом ISO 14001:2004 (у новій редакції – ISO 14001:2015) «Система екологічного управління» як «елемент діяльності, продукції чи послуги компанії, який відображає взаємодію підприємства із зовнішнім середовищем». Стандарт вимагає від підприємств виявляти й фіксувати екологічні аспекти, визначати їхню значимість у контексті нормативних приписів та ймовірних ризиків.

Глобальний договір ООН передбачає три принципи збереження довкілля, де закликає ділові кола підтримувати підхід до екологічних питань, заснований на принципі обережності, запроваджувати ініціативи, спрямовані на підвищення відповідальності за стан довкілля та сприяти розвитку й упровадженню екологічно безпечних технологій. Саме попередження щодо скорочення та відновлення втрат у навколишньому природному середовищі повинно вирішуватися комплексно.

В Україні сформоване законодавство, яке визначає інституційні засади діяльності підприємств у сфері захисту до-вкілля. Згідно із Законом України «Про оцінку впливу на довкілля» від 23.05.2017 № 2059-VIII, провадження господарської діяльності підприємств торгівлі не підлягає обов'язковій оцінці впливу на довкілля. Разом із тим, положення Закону України «Про управління відходами» від 20.06.2022 № 2320-IX (набуває чинності 09.07.2023 р.) безпосередньо стосується підприємств торгівлі як утворювачів і власників відходів та визначає базові засади діяльності в цій сфері, а саме:

- уживати заходів для запобігання утворенню відходів, а також для уникнення, зменшення або усунення негативного впливу відходів на здоров'я людей і навколишнє природне середовище;

- здійснювати оброблення відходів на найближчій споруді / установці з оброблення відходів або в місці захоронення відходів.

- покривати витрати на запобігання утворенню відходів, їх збирання, перевезення та оброблення, включаючи витрати на створення та утримання об'єктів оброблення відходів.

Широкомасштабна війна в Україні надзвичайно загострила існуючі та створила абсолютно нові екологічні ризики діяльності підприємств. У таких надскладних умовах дотримання екологічних стандартів залишається пріоритетним завданням для українських підприємств, зокрема підприємств торгівлі. Споживачі товарів та інші стейкхолдери також співпрацюють і спрямовують свій вплив на те, щоб змусити підприємства торгівлі відповідально ставитись до екологічних наслідків своєї господарської діяльності, знаходити можливості для реалізації принципів екологічної відповідальності.

За визначенням Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України, важливими екологічними аспектами господарської діяльності підприємства є збереження та захист довкілля, а саме заходи із:

- забезпечення раціонального використання природних ресурсів;
- пом'якшення негативних впливів на зміну клімату й адаптацію до змін клімату;
- захист об'єктів біорізноманіття;
- відновлення навколишнього середовища.

У 2019 році на конференції ООН у Парижі Міжурядова науково-політична платформа з біорізноманіття та екосистемних послуг (IPBES) оприлюднила доповідь щодо глобальної оцінки стану природи. Доповідь присвячена тому, у якій мірі людство в майбутньому здатне зберегти біологічне різноманіття. Глобальною ідеєю представленої доповіді є відвернення світу від "обмеженої парадигми економічного зростання". Автори пропонують відійти від внутрішнього валового продукту як ключового показника економічного багатства й замість цього прийняти більш цілісні підходи, які охоплюють якість життя та довгострокові наслідки. При цьому традиційне поняття "хорошої якості життя", що нині

передбачає збільшення споживання на кожному рівні, має змінитися.

Підприємства торгівлі прагнуть до позитивних перетворень, скорочуючи споживання енергії та води, використовуючи сучасніші технології та методи утилізації й переробки відходів, норми викидів в атмосферне повітря, запроваджують системи зелених закупівель, започатковують виробництво повного циклу та інше. Особливо важливим є впровадження тих екологічних заходів, які відповідають їхнім бізнес-інтересам. При ухваленні бізнес-рішень обов'язковим є застосування правильного підходу для забезпечення позитивного впливу господарської діяльності підприємств торгівлі на екологію.

За даними доповіді IPBES про глобальну оцінку біорізноманіття та екосистемних послуг (2019 р.), із 1970 по 2018 рік населення світу подвоїлося, глобальна економіка зросла в чотири рази, міжнародна торгівля збільшилася в 10 разів. Цей розвиток супроводжувався зростанням негативного впливу на навколишнє природне середовище. Так, лише за період 1980-2018 років рівень забруднення пластиком навколишнього середовища зріс у десять разів, а викиди парникових газів збільшилися вдвічі.

Відновленню загальної системи здоров'я планети сприяє впровадження підприємствами циркулярної бізнес-моделі, що має численні екологічні переваги. Саме переробка й повторне використання відходів та вдосконалення процесів їх переробки із запровадженням бізнесом екосистемних підходів, зменшує негативний вплив господарської діяльності на навколишнє природне середовище. У реалізації цієї концепції циркулярної економіки важливу роль відіграють підприємства торгівлі.

В Україні окремі підприємства вже застосовують циркулярні бізнес-моделі. Наприклад, ТОВ «Епіцентр К» виготовляє з макулатури упаковку та канцтовари, а ТОВ «МЕТРО Кешенд Кері Україна» відправляє на вторинну переробку пляшки, здійснює роздільне збирання відходів та вживаного одягу з метою їх повторного використання. Таким чином підприємства торгівлі сприяють відновленню ресурсів, запобігають створенню або зменшують обсяги відходів, повторно використовують відпрацьовану упаковку й продукцію, які стають цінною

сировиною для переробки та приносять додатковий дохід підприємству.

За індексом екологічної стійкості (The Environmental Performance Index 2022), який щорічно визначають Єльський і Колумбійський університети у співпраці з Всесвітнім економічним форумом, де відображають досягнення країн у сфері управління природними ресурсами та їхнім раціональним використанням, Україна займає 52 місце зі 180 країн з оцінкою 49,6 бала. Для порівняння: Канада займає 49 місце з оцінкою 50,0 балів, а Ізраїль – 57 місце з оцінкою 48,2 бала. Разом із тим, слід визначити суттєвий прогрес, оскільки ще у 2018 році наша країна займала 109 місце.

Упровадження ефективної системи екологічного управління на виробничих підприємствах веде до поліпшення еко-логічних характеристик їхньої продукції. Цьому сприяє й застосування міжнародних систем сертифікації та маркування, що відповідає нормам Закону України «Про основні засади (стратегію) державної екологічної політики України на період до 2030 року». До такої практики долучаються в основному великі підприємства торгівлі. Програми екологічного маркування, які реалізуються в Україні, пройшли сертифікацію в межах Міжнародної програми довіри та взаємного визнання відповідних національних і регіональних програм (GENICES).

У кожному разі, для визначення екологічних проблем найбільш популярним є комплексний аналіз роботи підприємства, а також ідентифікація екологічних аспектів як елементів діяльності, що взаємодіють із зовнішнім середовищем. На жаль, використання одноразових упаковок та утворення відходів, застосування хімічних засобів та детергентів, високий рівень споживання електроенергії та води, викиди в атмосферу забруднюючих речовин традиційно мали місце в діяльності підприємств торгівлі. Досі керівники деяких українських підприємств не вважають екологічні фактори пріоритетними об'єктами управління, не мають чіткого уявлення про корисність дотримання екологічних аспектів соціальної відповідальності та не бачать переконливих обґрунтувань для їх упровадження. Та сучасне конкурентне середовище вимагає, щоб екологічна відповідальність стала життєвою філософією підприємства й була основою формування стосунків із

постачальниками й споживачами, а також місцевими громадами. Усе частіше покупці прагнуть купувати сертифіковані екологічно чисті товари, а отже, звертають увагу на питання відповідності українських та інших представлених на вітчизняному ринку товарів екологічним нормам.

Сучасний тренд сталого розвитку в Україні потребує впровадження заходів, що забезпечують дотримання належних екологічних показників якості товарів. Водночас, оцінка ефективності екологічної політики підприємств торгівлі залежить також від вирішення проблем негативного впливу їхньої господарської діяльності та товарів, що реалізуються, на навколишнє природне середовище. Критично важливим для цього є переосмислення керівниками підприємств їхньої екологічної відповідальності перед споживачами, працівниками, місцевими громадами, бізнес-партнерами тощо.

Нині саме керівники великих підприємств торгівлі по-новому розставляють пріоритети бізнесу, залучають співробітників до екологічних ініціатив, упроваджують відповідальну екологічну політику, отримуючи й економічні вигоди та одночасно рухаючи суспільство вперед. При цьому належну увагу приділяють вивченню думки зацікавлених осіб та факторів, що викликають їхнє занепокоєння, дослідженню й аналізу нормативно-законодавчих актів із питань охорони довкілля, використання природних ресурсів та забезпечення екологічної безпеки. Вони намагаються звести до мінімуму економічні та екологічні ризики й негативний екологічний слід своєї господарської діяльності та сприяють формуванню позитивної репутації підприємства й формуванню прибутку. Адже тільки фінансово спроможне підприємство зможе здійснювати екологічні витрати. Узгодження економічних та екологічних інтересів сприяє забезпеченню фінансово-економічної стабільності підприємств торгівлі.

Зобов'язання стосовно екологічних аспектів соціальної відповідальності, які беруть на себе підприємства торгівлі, вимагають від них ретельного вивчення, економічного аналізу та виконання вимог чинного законодавства. Дотримання екологічних стандартів є одним із основних поточних і стратегічних завдань підприємств торгівлі. Адже Закон України «Про охорону навколишнього

природного середовища» передбачає, що умовою сталого економічного та соціального розвитку України є охорона навколишнього середовища, раціональне використання природних ресурсів та забезпечення екологічної безпеки життєдіяльності людини.

Проведене дослідження фінансової та нефінансової звітності підприємств торгівлі, їхніх вебсайтів та іншої відкритої інформації підтвердило припущення про поширення практики екологічної відповідальності на вітчизняних підприємствах торгівлі.

У звіті з корпоративної соціальної відповідальності за 2020 та 2021 роки ТОВ «Ашан Україна Гіпермаркет» (міжнародна мережа роздрібної торгівлі «Ашан Рітейл» створена у Франції 1961 року) [18] надає дані про зменшення харчового марнотратства та кількості харчових відходів у співпраці з громадською організацією «Тарілка». Сортують та передають на переробку картон, пластик, пінопласт, метал, скло, відпрацьовані соняшникові масла, дерево, люмінесцентні лампи та акумуляторні батареї, утилізують тверді побутові відходи та спалюють жири тваринного походження. Сорткування відходів зростає з року в рік. На всіх об'єктах товариства розміщені сортувальні баки для роздільного збирання відходів клієнтів магазинів. Вагомим кроком у 2021 році назустріч свідомому споживанню є запуск пакета, що на 100 % виготовлений із переробленого пластику, що дозволяє відмовитись від первинного пластику; після використання його можна знову передати на переробку й так до 5 разів; не потребує обов'язкового температурного режиму, не містить жодних домішок, що прискорюють розклад пластику на дрібні частинки – мікропластик.

Відповідаючи на кліматичні виклики сьогодення, ТОВ «Ашан Україна Гіпермаркет» ставить ціль зменшити викиди вуглецю завдяки зменшенню рівня енергоспоживання об'єктів та зменшенню викидів парникових газів, що пов'язані з транспортуванням товарів. Команди логістики працюють над оптимізацією завантаження фур для зменшення використання пального та супроводжують постачальників у напрямі більш екологічного підходу, наприклад екомодернізація автопарку (надавати перевагу транспорту типу Euro 5 та Euro 6).

Ресурси, із яких виготовляються товари, мають прямий вплив на кліматичну ситуацію, тож аби зменшити дефорестацію, Товариство працює над перевіркою сертифікації (FSC, PEFC тощо). Замінюють матеріали та енергоекономні прототи на всіх об'єктах.

Таблиця 2.2

Фактичні обсяги споживання енергоресурсів
ТОВ «Ашан Україна Гіпермаркет» у 2019-2021 роках

Показники	Фактичні обсяги споживання		
	2019 рік	2020 рік	2021 рік
Електроенергія, кВт	81 669 809	77 586 319	77 738 438
Теплоенергія, кВт	14 338 053	10 767 878	12 143 153
Вода, м ³	279 809	229 444	219 247

Дані табл. 2.2 свідчать про зменшення споживання енергоресурсів у 2020 році порівняно з 2019 роком: електроенергії на 5 %, води на 18 %, теплоенергії на 24,9 %. Ми бачимо, що у 2021 році споживання електроенергії збільшилось на 0,2 %, теплоенергії – на 12,8 %, а споживання води зменшилось на 4,4 %. Ефективне збереження енергоресурсів знижує витрати підприємства, що впливає на зменшення ціни товарів, робіт та послуг. Можемо констатувати, що це приносить користь навколишньому природному середовищу й підвищує фінансову потужність підприємства.

У рамках турботи про навколишнє середовище ТОВ «Ашан Україна Гіпермаркет» щорічно доєднується до міжнародної акції World CleanupDay, організованої давніми партнерами Lets do it Ukraine: було зібрано сміття у 2020 році 5 130 кг, у 2021 році – 2 645 кг. Окрім фізичних чинників формування CO₂, є й цифрові, а саме хмарне сховище та електронна пошта. Із нагоди Дня Землі вперше в компанії була проведена масова кампанія з цифрового прибирання (digital-прибирання). Метою було очищення Google-простору кожного учасника. Звільнено пам'яті Gmail 5944,4 ГБ, а це майже 18 тонн еквіваленту CO₂ [20]. Проведений аналіз показує, що Товариство знаходить нові шляхи екологічних підходів та намагається охопити глобальну аудиторію. Компанія «Ашан Рітейл» створила «Кліматичну дорожню карту», бере зобов'язання зі скорочення споживання

електроенергії на 40 % до 2040 року, планує перейти на 100 % використання відновлюваної електроенергії у 2030 році, прагне змінити транспортний склад на користь морського та залізничного, розробити спільно з постачальниками рішення, що базуватимуться на відновлюваних джерелах енергії, на ефективності продуктів або на циркуляторній економіці. Здійснюють декларування системи НАССР (Hazard Analysis and Critical Control Points) на всіх об'єктах: у 21 магазині та 2 логістичних центрах. Товариство прагне до покращення екологічного сліду, упроваджує екологічну політику, скорочує викиди CO₂ на 5 % на рік, запроваджує екологічні аспекти діяльності, які знижують ризики глобального потепління, та покращує свої екологічні й економічні показники.

Таблиця 2.3

Аналіз показників доходів, витрат і фінансового результату ТОВ «Ашан Україна Гіпермаркет» за три роки

<i>Назва показника</i>	<i>2019</i>	<i>2020</i>	<i>2021</i>
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	14 187 056	14 133 970	14 489 581
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт та послуг), тис. грн	10 520 579	10 172 131	10 472 040
Інші операційні доходи, тис. грн	120 206	140 625	186 261
Витрати на збут, тис. грн	3 560 097	3 452 036	3 286 816
Адміністративні витрати, тис. грн	383 788	316 363	497 764
Інші операційні витрати, тис. грн	228 481	337 916	58 647
Разом витрат, тис. грн	14 692 945	14 419 071	14 501 528
Індекс інфляції, %	104	105	110
Зростання/зниження витрат до попереднього періоду, %	-	98	101
Зростання/зниження витрат до індексу інфляції, %	-	-7	-9,4
Фінансовий результат від операційної діяльності, тис. грн	385 683	-3 851	360 575

Бачимо, що порівняно з 2019 роком показники витрат 2020 року зменшились на 273 874 тис. грн, а у 2021 році порівняно з 2020 роком збільшились на 82 457 тис. грн. Аналіз нефінансової звітності (табл 2.2) підтвердив, що фактичні обсяги споживання опалення, освітлення, водопостачання, щорічно мають різні показники, які впливають на розмір величини витрат підприємства (табл. 2.3). Також, аналізуючи витрати на збут, до складу яких включають витрати пакувальних

матеріалів для завантаження готової продукції на складах готової продукції, витрати на ремонт тари, витрати на утилізацію багатооборотної тари, можемо впевнитись, що підприємство враховує в грошовому вираженні показники екологічних витрат у їхньому складі, які впливають на фінансовий результат діяльності підприємства. Маємо припущення, що відображення цих сумарних показників екологічних витрат окремим рядком у нефінансовій звітності могло б зацікавити стейкхолдерів, стало еколого-економічним стимулом збереження природного середовища та фактором впливу майбутнього економічного зростання.

Це свідчить, що екологічні аспекти діяльності підприємств торгівлі впливають на фінансово-економічні показники, на цінову політику, але визначити їхній сумарний екологічний ефект відповідно до даних фінансової та нефінансової звітності неможливо.

Проведений аналіз нефінансових звітів підприємств торгівлі дозволяє зробити певні висновки щодо їхньої екологічної відповідальності як утворювачів/власників відходів та користувачів природних ресурсів, землі, води й електроенергії. Нефінансова звітність досліджених підприємств торгівлі розкриває ряд екологічних аспектів їхньої діяльності, надаючи показники використання води, управління відходами, викидів парникових газів, споживання енергії, зокрема через упровадження різноманітних спеціальних заходів, проєктів, програм, технологій, проведення екомарафонів тощо. Та маємо зазначити, що у фінансовій і нефінансовій звітності підприємства торгівлі не відображають окремо вартісні показники екологічних витрат, важливість яких зростає.

Дослідження підтвердило, що великі підприємства торгівлі як передові гравці українського товарного ринку все більше уваги приділяють зменшенню негативного впливу своєї діяльності на довкілля та впроваджують системи екологічного управління, що забезпечують раціональне використання електроенергії й паперових виробів, відмову від пластику та перехід до споживання енергії з альтернативних джерел. Ухвалюючи управлінські рішення, їхні керівники прагнуть дотримуватися міжнародних екологічних стандартів та вимог вітчизняного законодавства.

РОЗДІЛ 3

ЕКОЛОГІЧНЕ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Впровадження європейського досвіду екологічного оподаткування

Екологічне оподаткування – один із найважливіших стимулів раціонального природокористування. Основна ідея введення екологічних податків полягає у встановленні прямої залежності між розміром податкових відрахувань та ступенем негативного впливу на навколишнє природне середовище й природні ресурси в результаті діяльності суб'єктів господарювання. Історія розвитку та запровадження екологічних податків є тривалою. Уперше ідею екологічного оподаткування висловлено в працях А. К. Пігу, який запропонував розглядати податки як інструмент впливу на поведінку «забруднювачів» навколишнього середовища, з одного боку, та як стимул до природоохоронної діяльності через дотації – з іншого.

Необхідність їх застосування підтверджена Програмою дій Європейського Союзу з охорони навколишнього природного середовища (1973 р.), що пов'язана з реалізацією принципу «забруднювач платить». Наступним етапом у розвитку екологічного оподаткування є ідея подвійного виграшу (win-win situation). Вона полягає в економічному стимулюванні охорони довкілля та раціональному природокористуванні за допомогою введення екологічних податків з одночасним зниженням податкового навантаження на інші об'єкти оподаткування.

Нова європейська стратегія економічного розвитку «Європа 2020: стратегія розумного, стійкого і всеосяжного зростання» значну увагу приділяє втіленню в життя ідеї більш раціонального використання природних ресурсів, покращенню екологічної ситуації, розробці нових екологічно чистих технологій. Згідно з єдиною екологічною стратегією, яка розрахована до 2020 р. і дістала назву «Стратегія 20–20–20», планується на 20 % скоротити викиди парникових газів (від рівня 1990 р.), довести до 20 % частку виробництва енергії за рахунок відновлювальних джерел енергії, а загальні енерговитрати країн – членів ЄС мають скоротитися на 20 %. У країнах – членах ЄС поширеними екологічними податками є

енергетичні податки (Австрія, Великобританія, Італія, Нідерланди, Словенія, Швеція). Це податки на споживання електрики, вугілля, природного газу та палива; податок на мінеральне паливо (Австрія, Великобританія, Греція, Данія, Ірландія, Іспанія, Італія, Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Словаччина, Франція).

Директорат із податків і митних зборів Європейської комісії розподілив екологічні податки на сім груп за сферами використання:

- енергетичні податки (на моторне паливо, енергетичне паливо, електроенергію);
- транспортні податки (на пройдені кілометри, щорічний податок із власників, акцизи при купівлі автомобіля);
- плата за забруднення (емісія забруднювальних речовин в атмосферу й викиди у водні басейни);
- плата за розміщення відходів на звалищах та їх переробку;
- податки на викиди речовин, що призводять до глобальних змін (руйнування озонового шару);
- податок на шумовий вплив;
- плата за використання природних ресурсів.

Найбільш поширеними в країнах Європи є транспортні та енергетичні податки. Так, енергетичні податки складають 72 % від загальної величини екологічних податків у ЄС, а транспортні податки – 23 %.

За основними цілями використання отриманих доходів екологічні податки поділяють на такі види: стимуляційні податки (стимулювання екологічної поведінки природокористувачів); збори на покриття затрат (затрат на відновлення екології та моніторинг і контроль стану довкілля; податки, що підвищують доходи (поповнення державного бюджету).

Розбіжності в структурі й методах застосування національних екологічних податків є важливим чинником для розробки заходів гармонізації екологічних податків країн-членів ЄС. У табл. 3.1 уміщено інформацію щодо основних видів екологічних податків та зборів, які застосовуються деякими державами ЄС.

Таблиця 3.1

Екологічні податки та збори деяких країн ЄС

<i>Країна</i>	<i>Основні види екологічних податків та зборів</i>
Великобританія	Збір за паливо; акциз на автомобілі; збори з авіапасажирів; податок на звалища; збір за зміну клімату; податок на будівельні матеріали.
Німеччина	Екологічні податки (спеціальний податок на фінансування навколишнього середовища, податок на захист навколишнього середовища); система зборів для підтримки якості навколишнього середовища (плата за забруднення води); збори на продукти (надбавка до ціни продукту, виробництво або споживання якого забруднює довкілля); торгівля квотами.
Польща	Плата за забруднення повітря, води, скидання стічних вод, утилізацію твердих відходів, вирубку лісу; плата за продукцію, що не відповідає екологічним стандартам.
Словенія	Плата за скидання стічних вод; податок за викиди вуглецю; податок на виробництво електроенергії; податок на транспортні засоби.
Латвія	Плата за забруднення повітря, води; плата за відходи; плата за видобуток корисних копалин; плата за продукцію, яка шкодить довкіллю.
Литва	Цільова плата за забруднення природи; нецільові податки за використання окремих видів природних ресурсів.
Чехія	Плата за викиди в атмосферу; плата за продукцію з використанням хлорфторвуглецю; плата за забруднення води; плата за діяльність, пов'язану зі знищенням відходів; податок на шумове забруднення (оподатковуються аеропорти).

Щодо України, то проблеми екологічного оподаткування ніколи не були в центрі уваги вітчизняної податкової нормотворчості. Модель обкладення платежами діяльності, яка прямо експлуатує ті чи інші ресурси навколишнього природного середовища, по суті, не змінювалася ще з кінця минулого століття. За даними Звіту про виконання Зведеного бюджету України за 2017 р., надходження від екологічного податку до бюджетів усіх рівнів склали 4,7 млрд грн. Це ніщо навіть у структурі лише податкових надходжень (яких понад 800 млрд грн). Краща ситуація з рентною платою за використання природних ресурсів, але й там 45 млрд грн (із 51 млрд грн) надходжень забезпечує плата за видобування корисних копалин.

На сумну ситуацію з екологічним податком в Україні нещодавно вказала Рахункова палата у Звіті про результати аудиту ефективності виконання повноважень органами державної влади в частині контролю за повнотою й своєчасністю надходження екологічного податку з викидів в атмосферне повітря та скидів у водні об'єкти.

Тож для України, яка позиціонує себе як держава, орієнтована на європейські цінності, закономірним буде переймати напрацювання в зазначеному напрямі більш досвідчених «колег». Зарубіжні країни використовують екологічні податки для стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності у сфері охорони навколишнього природного середовища. Наприклад, у Швеції та Великобританії деякі екологічні податки запроваджуються з визначення прямого обов'язку з боку держави спрямовувати доходи від екологічних податків на скорочення податків на доходи фізичних осіб та податків на фонд заробітної плати.

Досвід країн ЄС свідчить про те, що причини дієвості екологічних податків за забруднення в державах ЄС полягають у високих ставках, які спрямовані на те, щоб підприємствам було вигідніше вживати заходи з охорони довкілля, а не забруднювати його. Головна особливість податкового еколого-економічного інструментарію полягає в тому, що зібрані таким способом кошти надходять на бюджетні рахунки відповідного рівня (державного чи місцевого) і використовуються на фінансування екологічних проблем та відшкодування збитків.

Щодо ситуації в Україні, то суми видатків зведеного бюджету України на охорону навколишнього природного середовища повинні відповідати податковим надходженням з екологічного податку в регіонах України, оскільки в протилежному випадку можна стверджувати про необґрунтованість розміру ставок екологічного податку, а саме про їх заниження в певних регіонах, оскільки їх розмір не забезпечує дохідну частину відповідних бюджетів на достатньому рівні для виконання покладених на них завдань. Оскільки розмір сплаченого екологічного податку є прямим відображенням завданої шкоди навколишньому природному середовищу, а впровадження цього податку покликане покращити та відновити екологічний складник, то теоретично сума бюджетних витрат на таке відновлення не повинна бути меншою за сплачену на цій території суму екологічного податку. Світовий досвід екологічного регулювання показує, що для захисту інтересів громадян і національних виробників світова спільнота намагається скоординувати свої дії у сфері екологічного оподаткування. Нині в державах – членах ОЕСР і ЄС широко застосовують понад 520 різновидів екологічних податків, які

стимулюють суб'єктів господарювання зменшувати викиди забруднювальних речовин.

Важливо зазначити, що особливістю екологічного оподаткування є те, що екологічний прогрес досягається з найменшими втратами для економіки, порівняно з іншими інструментами регулювання. Використання цінових стимулів за допомогою оподаткування «шкідливого виробництва» більш високими податками, порівняно з «екологічно чистими» альтернативами, має більш гнучку реакцію виробників і споживачів. Податки стимулюють зміну поведінки за рахунок системи стимулювання, а не примусу.

Головною особливістю екологічної політики країн ЄС є те, що вона спрямована на попередження виникнення забруднення навколишнього середовища за допомогою проведення екологічної оцінки, таких видів: екологічна оцінка впливу на навколишнє середовище й екологічна оцінка стратегічних планів і програм розвитку.

Оцінка впливу на навколишнє середовище (ОВНС) являє собою процедуру оцінки ймовірних наслідків промислової діяльності для навколишнього середовища й здоров'я людей на етапі планування (проектування) такої діяльності. Оцінка впливу на навколишнє середовище є обов'язковою процедурою та одним із ключових елементів запобігання забрудненню навколишнього середовища в усіх розвинених країнах світу, міжнародних фінансових установах.

Значні фінансові результати від реформи екологічного оподаткування вже отримала Німеччина. За рахунок збільшення надходжень від енергетичних податків (із 34,1 млрд євро в 1998 р. до близько 52,7 млрд євро у 2003 р.) вдалося спрямувати 88 % від отриманої суми на зменшення внесків громадян у межах системи державного пенсійного страхування, а 3 % використано на фінансування урядової федеральної програми щодо розширення інвестицій у поновлювальні джерела енергії та підвищення енергоефективності будівель.

Зі свого боку, Україна в процесі розв'язання екологічних проблем із допомогою податкового регулювання може забезпечити економічні стимули для забруднювачів – стимулювати їх до нововведень та інвестицій у відновлювані джерела

енергії й альтернативні види палива; ефективне використання паливноенергетичних ресурсів, реалізацію заходів енергозбереження; збільшення частки відновлюваних джерел енергії та альтернативних видів палива в енергетичному балансі країни; коригування споживчого попиту на екологічно «чисті» й «шкідливі» товари, їх пропозиції з боку виробників; ефективне використання природних ресурсів; фінансування природоохоронних фондів тощо.

Якщо розмір штрафних санкцій за байдужість до екологічних проблем керівників підприємств, які забруднюють довкілля, є меншим від витрат на дотримання правил, то уряд, змінюючи ставки екологічних податків, їх структуру й правила сплати, має зробити їх більшими. Це матиме результат – зменшення викидів забруднювальних речовин, збільшення витрат на інновації та технологічні вдосконалення. Отже, податки дають змогу збільшити обсяг коштів, які заплатить забруднювач навколишнього середовища [10, с. 147]. Позицію уряду щодо збільшення ставок екологічного оподаткування висловив міністр екології та природних ресурсів О. М. Семерак. За його словами, наявна система оподаткування не компенсує суспільству збитків, завданих природному середовищу та здоров'ю населення внаслідок потрапляння в атмосферу, воду, ґрунти й ліси шкідливих компонентів. Міністр повідомив, що є тиск і на нього, і на міністерство, аби не відбувалося підвищення ставок, та що підвищення податків – це створення несприятливих умов для роботи бізнесу. Міністр вважає, що, піднявши екологічний податок, власникам підприємств буде вигідніше вкладати кошти в екологічну модернізацію й зменшувати викиди, автоматично зменшуючи суму сплаченого податку. Натомість держава може компенсувати бізнесу частини відсоткової ставки за кредитом, який підприємство взяло на екологічну модернізацію. При цьому глава відомства акцентував, що в Україні податок на викиди в рази нижчий, ніж в інших країнах. Адже в багатьох державах світу є так званий вуглецевий податок. При цьому польські та українські підприємства продають той же метал за світовими цінами.

Визначення рівня вуглецевого податку виходить із нормативів заданої державою ціни на вуглець, з урахуванням якої суб'єкти ринку обчислюють можливі

обсяги викидів, які не лімітуються. Вуглецеві податки використовуються багатьма державами Європи, а також Мексикою та Японією. Щорічний світовий обсяг їх сплати складав 14 млрд дол. США (на квітень 2015 р.) Ціни на вуглець складають від 1 дол. за тонну вуглекислого газу в еквіваленті в Мексиці до 130 дол. за тонну у Швеції. Разом із тим здебільшого ця ціна складає менше ніж 10 дол. за тонну. Згідно з Податковим кодексом України, ставка вказаного податку становить 0,33 грн (0,015 євро) за 1 тонну вуглекислого газу в еквіваленті, тоді як у ЄС зараз ринкова ціна за 1 тонну вуглекислого газу в еквіваленті складає близько 6 євро. Тому цей податок в Україні поки що не створює належних стимулів до зменшення парникових викидів в атмосферу та заохочує як українських, так і зарубіжних інвесторів розвивати в нашій країні «брудні» виробництва. Цьому може завадити лише самоорганізація населення на місцях і соціально відповідальний бізнес, оскільки наша держава ще не приділяє належної уваги збереженню довкілля.

Водночас, ураховуючи той факт, що в останні роки Україна перетворилася на найбільш біднішу країну Європи, важливо поступово підвищувати ставку вуглецевого податку, орієнтуючись на його рівень у найменш розвинутих державах ЄС. Для України важливо ефективніше торгувати вуглецевими квотами на міжнародних вуглецевих біржах, щоб отримати додаткові іноземні інвестиції для побудови «зеленої» економіки в країні. Справа в тому, що наша держава поки що не вибирає встановлені для неї міжнародним співтовариством вуглецеві квоти на викиди в повітря двоокису вуглецю. Їх можна продавати розвинутим країнам, які перевищують закріплені за ними подібні квоти. Але умовою отримання вказаних інвестицій є обов'язкове їх використання на проекти, у яких передбачено скорочення викидів парникових газів у цілому. Цілком закономірно, що такі фінансові інструменти, як «зелені податки», можуть забезпечити бюджет додатковими доходами, які можна буде використати для поліпшення екології або скорочення податків для незаможних верств населення.

Витрати на адміністрування податків надзвичайно важливі, тому екологічні податки є досить ефективними. Зокрема, надзвичайно низькі витрати на їх

адміністрування в Німеччині: на екологічні податки витрачається лише 0,1 % їхніх доходів (для порівняння: 2,2 % доходів від податку на доходи фізичних осіб і 5 % доходів від корпоративного прибуткового податку витрачаються на їх адміністрування). Для України ж досить дорогим є адміністрування податків у цілому та екологічного зокрема, тож скорочення таких витрат, відповідно до досвіду Німеччини, для нашої країни є одним із пріоритетних завдань.

Також для України було б доцільно ввести понижувальні коефіцієнти або ставки екологічного податку для платників, які запровадили систему екологічного менеджменту (система стандартів ISO 14 000). Одним із варіантів фіскального стимулювання зменшення викидів може стати дозвіл на вирахування природоохоронних витрат із суми екологічних платежів. Із початку 1990-х років багато країн в основу оподаткування автомобілів заклали викиди вуглекислого газу (CO₂). Першою була Фінляндія, яка запровадила його в 1990 р. Невдовзі її приклад наслідували Великобританія, Данія, Німеччина, Нідерланди, Польща, Словенія, Фінляндія та Швеція.

В Україні важливо вже докорінно змінювати ситуацію щодо екологічного оподаткування й переймати світовий досвід, тим більше, це слід зробити у 2018–2020 рр., оскільки, за підсумками 2017 р., наша країна втратила 65 позицій за індексом екологічної ефективності, опинившись на 109 місці серед 180 держав світу. Усе це вимагає суттєвого вдосконалення використання тих екологічних фінансово-кредитних інструментів, які вже застосовуються в Україні (насамперед екологічного податку, «зеленого» тарифу, «зелених» інвестицій, податкових пільг на використання електротранспорту тощо), та запровадження нових, що вже застосовуються в провідних країнах світу («зелені» інновації, «зелені» сертифікати, карбонові обмеження на діяльність підприємств на перспективу тощо). Це потрібно тому, що однією з підвалин соціальноринкової економіки, на думку зарубіжних й українських учених, є забезпечення екологічного порядку, що передбачає збереження довкілля, енергетичну ефективність, використання альтернативних відновлюваних джерел енергії.

У країнах ЄС розглядають питання щодо запровадження спеціальних екологічних сертифікатів, у яких буде передбачено вид енергії, що використаний для продукування того чи іншого товару (послуги). У випадку застосування переважно викопних джерел енергії для виробництва певного товару для нього будуть уведено обмеження для експорту в держави ЄС. Тим самим фінансово стимулюватиметься виробництво енергії з відновних джерел. Так, у країнах Європи основною функцією екологічного оподаткування є регулювання діяльності економічних агентів, щоб їхня діяльність спричиняла менше навантаження на навколишнє природне середовище. В Україні вигідніше заплатити екологічний податок і далі виконувати шкідливу діяльність, аніж екологізувати виробництво. З огляду на зазначене, податок не виконує ні регулятивно-стимуляційну, ні фіскальну функцію (через мізерний рівень надходжень). Наприклад, ставка податку за викиди в атмосферне повітря встановлена на рівні 0,41 грн за тонну, тоді як у світі мінімальні розміри ставок починаються від 1 дол. за тонну. Окрім того, чи не найбільше проблем в Україні існує з адмініструванням та контролем за сплатою екологічного податку. Наприклад, зовсім не врегульовано порядок взаємодії між органами фіскальної служби та екологічної інспекції. Задля виправлення ситуації потрібно систематизувати досвід європейських країн та адаптувати його для впровадження в українських реаліях.

3.2. Екологічне оподаткування в умовах воєнного стану

Загострення екологічних проблем значною мірою визначає особливості сталого розвитку суспільства, адже відбувається виснаження природних ресурсів через переважаючу швидкість їх споживання над темпами відновлення. Крім цього, рівень забруднення довкілля в рази перевищив допустимі норми. Одним з економічних інструментів, що допомагає вирішити цю проблему, є екологічний податок, сутність якого не має обмежуватися компенсацією суспільству та державі винуватцем забруднення навколишнього природного середовища завданої шкоди.

У цьому контексті потребує більш глибокого дослідження сутність екологічного оподаткування, зокрема, уточнення змісту його регулюючої функції. Так,

важливе місце посідає природоохоронна складова цієї функції екологічного оподаткування з позиції реалізації екологічної політики держави, що втілена в такому фінансовому інструменті, як екологічний податок.

Уперше застосування екологічного оподаткування запропонував англійський економіст, видатний представник Кембриджської неокласичної школи Артур Сесіль Пігу. У науковій праці «Економіка добробуту» (1920р.) він обґрунтував необхідність впливати на поведінку підприємців, виробнича діяльність яких завдає шкоди довкіллю, через встановлення податків, що покриватимуть екологічні втрати. Тобто мета податку в цьому випадку полягає у збільшенні граничних приватних витрат підприємців, що створюють соціальну шкоду, до рівня граничних суспільних витрат.

Щодо визначення екологічного податку, то в глосарії Eurostat він трактується як податок, базою оподаткування якого є фізична одиниця (або її еквівалент) чогось, що має доведений, конкретний негативний вплив на навколишнє середовище, і який визначається в Європейській системі рахунків (ESA 2010) як податок. Тобто відповідно до цього визначення критерієм віднесення податку чи збору до екологічного є те, що база оподаткування має мати відношення до навколишнього середовища та впливати на нього.

Згідно зі ст.9 Податкового кодексу України (ПКУ) екологічний податок віднесений до загальнодержавних податків і зборів, а в пп.14.1.57 наведено його трактування: «екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року».

З наведеного трактування екологічного податку можемо зазначити, що: об'єкт оподаткування безпосередньо пов'язаний із джерелом забруднення; використання (зберігання) об'єкта оподаткування завдає шкоду навколишньому природному середовищу; при розрахунку розміру екологічного податку

враховуються обсяг і вид забруднюючих речовин, які утворюються в результаті діяльності платника податку та викидаються в атмосферне повітря й у водні ресурси, а також обсяги відходів (у тому числі радіоактивних), які зберігаються у їх виробника тощо.

Відповідно до цього, економічна сутність екологічного податку полягає в тому, що він у грошовому вираженні відображає збитки, які нанесені платником податку в результаті забруднення навколишнього природного середовища, тобто цей суб'єкт «компенсує» відповідну шкоду. Проте, не потрібно сприймати доходи бюджету від екологічного податку лише як джерело покриття витрат на природоохоронні заходи, адже, зважаючи на значну шкоду, що завдається довкіллю, зокрема, від певних видів виробництва, екологічне оподаткування має й сприяти скороченню негативного впливу на природне середовище. Таким чином, екологічне оподаткування буде виконувати як компенсуючу, так і стимулюючу функції.

У національному законодавстві наголошується на тому, що мета справляння екологічного податку полягає у стимулюванні раціонального використання природних ресурсів. Наприклад, у Водному кодексі України вказано, що «збори за спеціальне водокористування справляються з метою стимулювання раціонального використання і охорони вод та відтворення водних ресурсів і включають рентну плату за спеціальне використання води та екологічний податок за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, які встановлюються Податковим кодексом України».

Згідно з даними про надходження екологічного податку до Зведеного бюджету України протягом 2019-2022 років спостерігається скорочення їх обсягу майже на 1195 млн грн, або на 19,6% (табл.1). Особливо стрімке скорочення показника відбулося в 2022 році із початком повномасштабного вторгнення РФ на територію України, адже сильніше постраждали регіони, де розташовувалися промислові підприємства –найбільші платники цього податку.

Зауважимо, що найбільші надходження були від екологічного податку, який справляється за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин

стаціонарними джерелами забруднення, проте його обсяг зменшився майже вдвічі (на 1255,8 млн грн), а частка в структурі екологічних податків – більш як на чверть. У 2022 році екологічний податок, який справляється за викиди в атмосферне повітря двоокису вуглецю стаціонарними джерелами забруднення, складав третину в загальному обсязі надходжень від екологічних податків, а обсяг надходжень від нього збільшився в 1,7 раза (на 688,1 млн грн).

Зазначимо, що 30.11.2021 внесені зміни до Податкового кодексу України, згідно з якими у 2022 році ставки екологічного податку збільшені, зокрема:

- податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення – на 5%;
- податку за викиди двоокису вуглецю – з 0,41 грн до 30 грн за 1 тону;
- податку за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти – щорічно з 01.01.2022 до 01.01.2025 на 30%, 60%, 90% та 100% відповідно від ставок визначених ПКУ (тобто, за цей період ставка зростає у 8 разів);
- податку за розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах – на 10%;
- податку за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) – з 0,0127 грн до 0,0133 грн у розрахунку на 1 кВт-год виробленої електричної енергії;
- податку за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк – на 5%.

Бюджетним кодексом України (стаття 29) встановлено порядок розподілу екологічного податку між державним і місцевими бюджетами, зокрема:

- 45% екологічного податку зараховується до загального фонду державного бюджету України (крім екологічного податку, що справляється за викиди в атмосферне повітря двоокису вуглецю стаціонарними джерелами забруднення, який зараховується до загального фонду державного бюджету в повному обсязі; екологічного податку, що справляється за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та/або тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх

виробниками понад встановлений особливими умовами ліцензії строк, який зараховується до спеціального фонду державного бюджету в повному обсязі);

– 55% екологічного податку зараховується до спеціального фонду місцевих бюджетів (крім екологічного податку, визначеного п.16-1 частини другої ст.29 ПКУ), у тому числі: до бюджетів місцевого самоврядування (крім бюджетів міст Києва та Севастополя) –25%, обласних бюджетів та бюджету Автономної Республіки Крим –30%, бюджетів міст Києва та Севастополя –55%.

Дослідження структури надходжень екологічного податку до державного та місцевих бюджетів України протягом 2019-2022 років (рис.3.1) показало, що найбільшу частку займали надходження до державного бюджету – понад 2/3, при цьому відбувався щорічний її приріст.

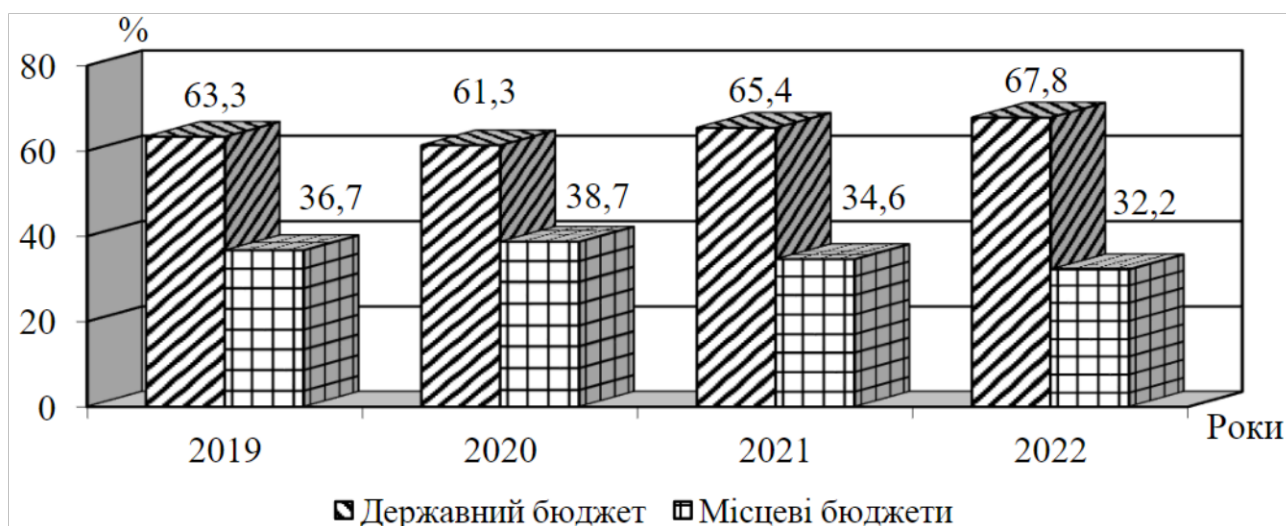


Рис. 3.1. Динаміка структури надходжень екологічного податку до державного та місцевих бюджетів України протягом 2019-2022 років

На фоні розглянутої динаміки обсягу надходжень екологічного податку до державного і місцевих бюджетів України, констатуємо низький рівень та скорочення частки цього податку в структурі ВВП України: зменшення з 0,153% у 2019 році до 0,094% у 2022 році (рис. 3.2).

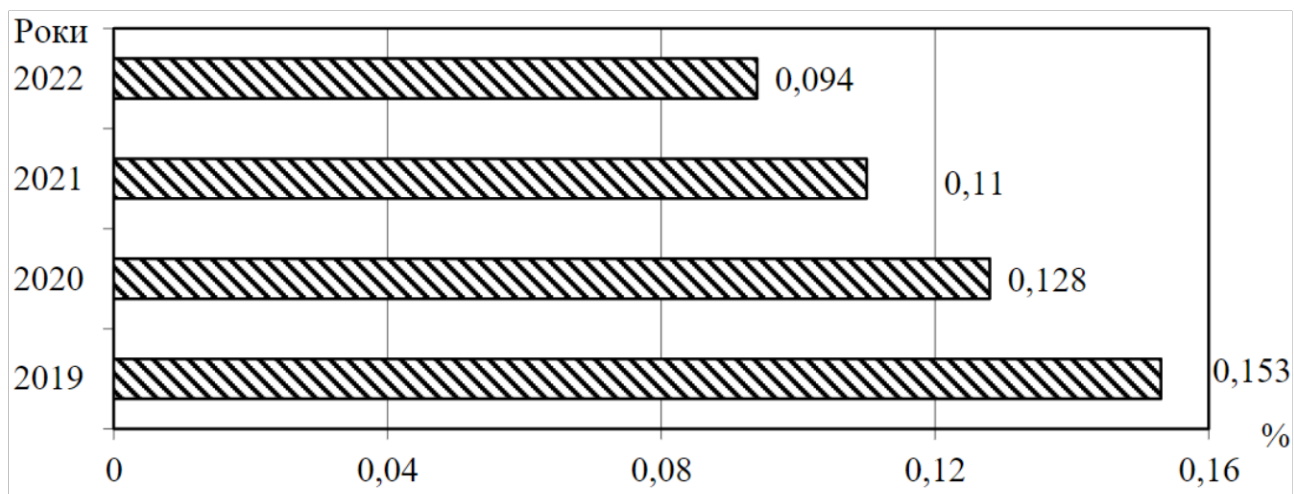


**Рис. 3.2. Динаміка частки екологічного податку
у ВВП протягом 2019-2022 років**

Для порівняння, за даними Eurostat у середньому в країнах Європейського Союзу частка надходжень від екологічного податку складала дещо по-над 2%. Зокрема, у 2021 році цей показник становив 2,24%, при цьому най-більший його рівень був у Греції (3,93%) та Хорватії (3,11%), а найнижчий – в Ірландії (1,16%) та Швейцарії (1,36%).

Зазначимо, що протягом 2019-2021 рр. спостерігалось щорічне зростання витрат на охорону навколишнього природного середовища в Зведеному бюджеті України, зокрема за ці роки фактичний їх приріст становив 890,8млнгрн, або 9,2%, хоча недовиконання плану за цим показником –23,51; 20,02 та 17,05% відповідно. Найбільша частка коштів направлялася на фінансування заходів із запобігання та ліквідації забруднення навколишнього природного середовища (охорону та раціональне використання природних ресурсів, утилізацію відходів, ліквідацію іншого забруднення навколишнього природного середовища) – понад 2/3 і у 2021 році на ці цілі спрямовано понад 7679,0млнгрн. Крім цього, кошти використовувалися на збереження природно-заповідного фонду, на фінансування фундаментальних і прикладних досліджень та розробок у сфері охорони навколишнього природного середовища, на іншу діяльність у цій сфері.

Виокремлення 2022року в межах досліджуваного періоду викликано тим, що держава не мала можливості в повному обсязі фінансувати природоохоронні

витрати через вторгнення РФ на територію України. Відповідно з'являлися більш пріоритетні напрями витрачання бюджетних коштів, зокрема, на забезпечення обороноздатності країни. Тому витрати на охорону навколишнього природного середовища у 2022 році зменшилися більш ніж удвічі та склали 5226,7 млн грн (у 2021 році – 10620,6млнгрн). Більшість витрат також використовувалося на фінансування заходів із запобігання та ліквідації забруднення навколишнього природного середовища.

Враховуючи ту ситуацію, у якій опинилися деякі платники екологічного податку через воєнний стан в Україні (окупація Росією територій, постійні обстріли, воєнно-техногенне забруднення), внесені зміни до Податкового кодексу України, відповідно до яких не нараховується та не сплачується екологічний податок щодо об'єктів, які розташовані на територіях, де ведуться активні бойові дії, а також на тимчасово окупованих РФ територіях України (перелік таких територій затверджується наказом Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України). Таке звільнення визначене в п.69.16 підрозділу 10 Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України та діятиме до першого числа місяця, який настане після дати завершення бойових дій або ж тимчасової окупації такої території.

Вагомою екологічною проблемою для України є великі площі земельних ділянок, які забрудненні вибухонебезпечними предметами (або такі, що визнані потенційно забрудненими вибухонебезпечними предметами). Нормами загаданого вище пункту 69.16 ПКУ передбачається звільнення від сплати екологічного податку до моменту, коли такі ділянки будуть визнані придатними до використання.

Крім цього, постійні обстріли енергетичної інфраструктури України вплинули на те, що електрогенератори стали невід'ємним елементом забезпечення життєдіяльності країни (зокрема, лікарень, закладів освіти, енергогенеруючих підприємств тощо). Тому наприкінці 2022 року внесені доповнення до ПКУ (п.46 підрозділу 5 Розділу XX «Перехідні положення»), де визначено, що на період дії воєнного стану на території України, а також протягом 30днів з дня

його припинення або скасування електрогенераторні установки (код за УКТ ЗЕД –8502) не вважаються стаціонарними джерелами забруднення, відповідно екологічний податок щодо них не сплачується.

Високий рівень воєнно-техногенного забруднення більшості території України вимагатиме значного фінансування та багато років на реалізацію проєктів з відновлення довкілля. Тому система екологічного оподаткування має бути зорієнтована передусім на стимулювання розумного споживання, забезпечення рециклінгу, сортування відходів, що дозволить зменшити негативний вплив на навколишнє природне середовище та здоров'я людей.

У межах активізації стимулюючої функції екологічного оподаткування, державна політика має бути спрямована на впровадження відповідних фінансових інструментів, наприклад, введення податкових пільг у сфері еко-логічного оподаткування, що сприятиме зацікавленості підприємців, виробництва яких негативно впливають на довкілля, впроваджувати відновлювальні джерела енергії, «чисті» технології, модернізувати виробництво через перехід на ресурсо- та енергозберігаючі технології, які завдаватимуть мінімальної шкоди навколишньому природному середовищу.

Питання застосування системи пільг регулюється ст.41 п. «д» Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища», де серед економічних інструментів визначена можливість надання підприємствам, установам і організаціям, а також громадянам податкових, кредитних та інших пільг при впровадженні ними маловідходних, енерго-і ресурсозберігаючих технологій та нетрадиційних видів енергії, здійсненні інших ефективних заходів щодо охорони навколишнього природного середовища.

Залежно від природоохоронних заходів, які впроваджує платник екологічного податку, пільгове екологічне оподаткування передбачатиме зменшення бази оподаткування на: суму прибутку, за рахунок якого профінансовано такі заходи; вартість обладнання, яке придбане для подальшого використання, що дозволить значно зменшити шкідливі викиди в навколишнє природне середовище. Окрім цього, тим підприємствам, які проводять наукові дослідження у

сфері безвідходного виробництва, впровадження екологічно чистих технологій, що дозволяє підвищити рівень ресурсозбереження та знизити забруднення навколишнього природного середовища, доцільно надавати пільги щодо оподаткування податку на прибуток, зокрема, в частині зменшення бази оподаткування на суму прибутку, який використано на проведення таких досліджень.

Погоджуємося з думками експертів, що необхідно встановлювати диференційовані ставки екологічного податку за перевищення визначених чинним законодавством дозвільних норм, при цьому мають бути збільшені розміри штрафів за порушення вимог природоохоронного законодавства, доречним є врахування інфляційних чинників при визначенні сум податкових зобов'язань.

Потребують перегляду принципи міжбюджетного перерозподілу екологічного податку, розглянуті вище, що передбачають лише 55% його надходжень направляти до спеціального фонду місцевих бюджетів. Задля забезпечення більшого рівня цільової спрямованості екологічного податку доцільно збільшити частку, яка надходитиме до місцевих бюджетів, що дозволить спрямовувати кошти на вирішення конкретних проблем, пов'язаних з охороною довкілля на територіях відповідних територіальних громад.

В Україні поки що відсутня дієва система контролю за суб'єктами, діяльність яких негативно впливає на довкілля. Така система дозволяла б точно визначати обсяг викидів забруднюючих речовин у навколишнє середовище та оцінювати реальний обсяг шкоди, завданої такими суб'єктами, достовірно розраховувати розмір екологічного податку.

Поряд з цим, позитивної оцінки заслуговує те, що Україна на шляху реалізації свого прагнення бути членом Європейського Союзу, вдосконалює природоохоронне законодавство відповідно до Директиви про промислові викиди. Так, у 2022 році прийнятий Закон України «Про Національний реєстр викидів та перенесення забруднювачів», а у 2023 році – Порядок його ведення, що відкриє доступ широкому колу зацікавлених осіб до інформації про всіх суб'єктів, діяльність яких має негативний вплив на навколишнє природне середовище. Така електронна база може використовуватися й податковими органами для

адміністрування екологічного податку. Передбачається інтеграція Національного реєстру протягом двох років з Європейським реєстром викидів та перенесення забруднювачів, що є важливим кроком на шляху виконання євроінтеграційних вимог Україною.

На фінансування природоохоронних заходів виділяється значний обсяг бюджетних коштів, які формуються й за рахунок надходжень від екологічного податку. Це обумовлює необхідність підвищення ефективності функціонування системи моніторингу використання коштів на охорону навколишнього природного середовища задля забезпечення прозорості їх витрачання та недопущення нецільового їх витрачання.

РОЗДІЛ 4

ВИЩА ОСВІТА В УКРАЇНІ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

4.1. Забезпечення якості вищої освіти в умовах воєнного стану

Повномасштабне вторгнення росії в Україну призвело до потужних руйнівних наслідків не тільки для економіки країни, її інфраструктури, різних сфер життєдіяльності суспільства, а й для освітньої галузі, що постала перед новими серйозними викликами. За даними дослідження МОН України та ДНУ«ІОА», такими загрозами у сфері освіти стали: ризики, пов'язані з небезпечними для життя і здоров'я умовами навчання та праці; пошкодження і масштабні руйнування освітньої інфраструктури; втрати кадрового потенціалу й скорочення контингенту здобувачів; зменшення державних видатків на фінансування сфери освіти; відсутність управлінського освітнього контролю й доступу до освіти громадян, які знаходяться на тимчасово окупованих територіях або у зоні активних військових дій. Звичайно, що всі ці виклики взаємопов'язані й значною мірою впливають на систему забезпечення якості вищої освіти, що в останнє десятиріччя зазнавала суттєвих позитивних змін з огляду на її реформування.

З перших днів масштабної агресії росії проти України було ухвалено важливі рішення органами державної влади щодо функціонування сфери вищої освіти, яка в умовах воєнного стану здійснюється у межах і відповідно до Законів України «Про введення воєнного стану в Україні» (2022), «Про правовий режим воєнного стану» (зі змінами та доповненнями) (2015), «Про внесення змін до деяких законів України щодо державних гарантій в умовах воєнного стану, надзвичайної ситуації або надзвичайного стану» (2022), «Про внесення змін до деяких законів України у сфері освіти» (2022), «Про внесення змін до деяких законів України щодо державної підсумкової атестації та вступної кампанії 2023 року»(2023); наказів МОН України «Про деякі питання організації роботи закладів фахової передвищої, вищої освіти на час воєнного стану» (2022), «Про проведення атестації випускників закладів фахової

передвищої, вищої освіти» (2022), «Про затвердження Порядку прийому на навчання для здобуття вищої освіти в 2022 році» (2022), «Про затвердження Порядку прийому на навчання для здобуття вищої освіти в 2023 році» (2023) та інших наказів, рекомендацій і листів МОН України. Ці документи створили інституційне підґрунтя для забезпечення діяльності ЗВО й організації освітнього процесу в умовах війни.

Важливу роль у стабілізації системи вищої освіти й прийнятті ефективних рішень щодо її функціонування відіграли й продовжують відігравати згуртованість і активна громадянська позиція населення, титанічні зусилля освітянської й наукової спільноти, ефективна внутрішня політика ЗВО, підтримка міжнародної спільноти тощо. Держава намагається виробити механізми для відновлення й подальшої трансформації вищої освіти, забезпечення її якості у складних умовах воєнного стану. З цією метою здійснюється низка заходів щодо виявлення і фіксації збитків, завданих ЗВО, з'ясування масштабів освітніх втрат, відбувається підготовка експертних висновків й інформаційно-аналітичних документів, досліджуються різні аспекти функціонування освітньої системи, зокрема щодо забезпечення якісної організації освітнього процесу та здійснення освітньої діяльності ЗВО у воєнний період.

Зважаючи на виникнення нових викликів і загроз для системи вищої освіти в умовах війни й необхідності пошуку шляхів їх подолання, а також збереження актуальності питання якісного забезпечення освітнього процесу в закладах вищої освіти МОН України, ДСЯО, НАЗЯВО, ДНУ «ІОА» у 2022-2023 рр. було організовано й проведено низку моніторингових досліджень щодо якості надання освітніх послуг і організації освітнього процесу в умовах воєнного стану. Під час проведення онлайн-опитувань і здійснення кабінетних досліджень вивчалися ключові аспекти організації освітнього процесу ЗВО в умовах воєнного стану – якість, безпека й ресурси.

Так, МОН України спільно з ДНУ «ІОА», Освітнім кластером у партнерстві з Дитячим фондом ООН (ЮНІСЕФ), Міжнародною неурядовою організацією «Save the Children» та Світовим банком з 25 червня до 4 серпня 2022 року

було проведено опитування у 252 ЗВО в усіх регіонах України щодо з'ясування освітніх втрат і нагальних потреб в умовах воєнного стану. Оцінка потреб ЗВО охоплювала такі напрями: освітній процес; освітня інфраструктура; потреби внутрішньо переміщених осіб з числа здобувачів і науково-педагогічних працівників (далі – НПП); професійні потреби НПП; потреби у психосоціальній допомозі та підтримці ментального здоров'я учасників освітнього процесу; фінансовий менеджмент.

Задля вивчення стану організації освітнього процесу та якості навчання у 2021/2022н.р., окреслення викликів, пов'язаних із питаннями забезпечення якості вищої освіти під час війни, з 6 до 13 травня 2022 року ДСЯО було проведено опитування здобувачів і НПП у 54 ЗВО різних регіонів України. Результати дослідження показали, що з 14 березня 2022 року освітній процес у ЗВО було відновлено переважно в дистанційному форматі (81,9%), лише 17,9% ЗВО здійснювали освітній процес у змішаній формі.

Нагальною проблемою для ЗВО в умовах війни стало встановлення контакту з Любомира Піічук⁵¹ учасниками освітнього процесу, забезпечення їх залученості до навчання/викладання з урахуванням місця перебування. Отримані за результатами дослідження показники засвідчили, що кількість здобувачів, які беруть участь в освітньому процесі, знизилась приблизно на 10% у порівнянні з періодом дистанційного навчання під час карантину. Зокрема 46,8% НПП засвідчили, що до вивчення їхніх курсів долучились від 71% до 100% здобувачів, 37,1% – відзначили фактичну участь здобувачів в освітньому процесі у межах 51-70%, 13,5% респондентів наголосили на залученості до освітнього процесу від 26% до 50% здобувачів. При цьому серед причин низького рівня залученості здобувачів до навчання визначено: відсутність доступу до мережі Інтернет (55,8%), недостатня самоорганізація (19,7%), відсутність техніки (17,3%).

Стосовно якісного забезпечення освітнього процесу в умовах воєнного стану з використанням цифрових інструментів дистанційного навчання, то більшість респондентів вважають найефективнішими з них віртуальні освітні

середовища (74,6%) та технології відеозв'язку (ZOOM, Skype, Google Meet тощо) (87,8%). Однак лише 60% здобувачів можуть скористатися цими інструментами дистанційного навчання під час війни. Більш доступними для здобувачів у цих умовах є месенджери (Viber, Messenger, Telegram тощо) (74,3%), за допомогою яких споживачі освітніх послуг можуть оперативно отримувати необхідну інформацію, налагоджувати контакт із викладачем та іншими учасниками освітнього процесу. Водночас на ефективність цього інструменту навчання вказали менше половини НПП (46,6%). Щодо оцінювання якості отриманих знань, то 92,7% НПП і 87,9% здобувачів підтвердили здійснення поточного контролю знань за допомогою дистанційних технологій і лише 6,3% і 10,9% респондентів відповідно зауважили, що проводиться лише підсумковий контроль знань здобувачів.

З приводу результативності освітнього процесу в умовах воєнного стану, то 24% НПП і 23,9% здобувачів вважають її високою; 43,5% НПП і 39% здобувачів – вище середньої; 28,3% і 27,5% респондентів відповідно – середньою; 3,1% НПП і 5,9% здобувачів – нижче середньої; 1,1% НПП і 3,7% здобувачів – низькою. Майже кожен четвертий респондент обох груп вважає якість освітнього процесу в Півріччі 2021/2022 н.р. в умовах війни високою, дві третини з них зауважують, що результативність навчання є середньою і вище середньої (Аналітична Довідка щодо Тенденцій, 2022).

З огляду на актуальність питання своєчасного та якісного початку 2022/2023 н.р. ДСЯО спільно з НАЗЯВО з 5 до 14 вересня 2022 року було проведено опитування НПП і здобувачів у 50 ЗВО щодо з'ясування рівня їхньої задоволеності організацією освітнього процесу в умовах продовження воєнного стану. За результатами дослідження з'ясовано, що I півріччя 2022/2023 н.р. 36,4% ЗВО розпочали освітній процес дистанційно, 31,9% – у змішаному форматі. Слід наголосити, що 70,7% НПП задоволені початком навчального року в очній формі. Щодо здобувачів, то лише 49% задоволені відновленням офлайн-навчання. Водночас більшість НПП (89,5%) і здобувачів (79,1%) підтримали онлайн-навчання.

Оцінюючи якість навчання/викладання ЗВО в порівнянні з довоєнним періодом, то 14,8% НПП і 63,6% здобувачів наголосили на відсутності змін в системі якості надання освітніх послуг. Деякі учасники опитування зауважили, що якість освіти погіршилася (22,3% НПП і 56,3% здобувачів) і суттєво погіршилася (11,4% НПП та 67,4% здобувачів). Окремі респонденти зауважили, що якість покращилася (11,7% НПП і 53,2% здобувачів) і суттєво покращилася (10,1% НПП та 54,6% здобувачів). При цьому за результатами дослідження підтверджено негативний вплив безпекової ситуації на якість вищої освіти у різних регіонах країни.

Одним із критеріїв ефективності й дієвості проведених заходів ЗВО є задоволеність здобувачів якісним забезпеченням освітнього процесу в умовах війни. Проведене опитування показало, що задоволеність споживачів освітніх послуг якістю освіти знаходиться на середньому рівні. Зокрема 30,7% здобувачів зауважили, що повністю задоволені, 16,3% – задоволені (за 10-бальною шкалою). Що стосується НПП, то їх рівень задоволеності організацією освітнього процесу в умовах воєнного стану високий (41,3% і 22,7% повністю задоволені й задоволені відповідно) (Аналітична Довідка щодо Стану, 2022).

Задля відстеження динаміки змін в системі вищої освіти й швидкого реагування на виклики щодо забезпечення якості надання освітніх послуг у 2022/2023 н.р. ДСЯО з 24 до 31 березня 2023 року було проведено опитування здобувачів і НППу 60 ЗВО. Аналіз відповідей респондентів показав, що у змішаному форматі здійснюють освітній процес 42% закладів освіти, дистанційно – 31%, в очному режимі – 27%. Як бачимо, порівняно із попереднім періодом зросла частка закладів, що працюють в очному форматі, та знизилась частка таких, що здійснюють освітній процес дистанційно, що, безумовно, впливає на якість надання освітніх послуг. При цьому на вибір формату навчання безпосередньо впливає безпекова ситуація у регіоні. Так, якщо на початку I півріччя 2022/2023 н.р. лише заклади західного регіону мали змогу організовувати освітній процес в очній і змішаній формі, то в II півріччі 2022/2023 н.р. таку можливість вже мали заклади центрального, північного та частково південного

регіонів України. Значна частка закладів освіти південного і східного регіонів здійснюють освітній процес дистанційно (73% і 71,1% відповідно).

Варто наголосити, що більшість респондентів з числа НПП (82,5%) і здобувачів (60,3%) задоволені форматом організації освітнього процесу. При цьому найбільше обраний формат навчання підтримують здобувачі, які навчаються дистанційно (67%), що підтверджує в цілому висновки, зроблені за результатами попередніх досліджень щодо їх лояльності до дистанційної форми навчання. Стосовно очного і змішаного формату, то його підтримує 58,4% і 56,7% респондентів відповідно. Водночас результати дослідження показали, що 38,5% здобувачів надають перевагу змішаному формату, 30,9% – очному і 30,6% – дистанційному. Тому у II півріччі 2022/2023 н.р. показник підтримки дистанційної форми навчання скоротився порівняно з результатами попередніх досліджень.

Результати цього та попередніх опитувань свідчать про те, що безпека учасників освітнього процесу є ключовим чинником, що визначив вибір оптимального формату навчання/викладання у ЗВО. Серед інших чинників, що зумовлюють вибір формату навчання, респонденти відзначили: повітряні тривоги (63,6% здобувачів, 46,1% викладачів), відсутність у закладі обладнання критичного (35,5% і 35,8% респондентів відповідно), перебування учасників освітнього процесу за кордоном (35,6% із числа здобувачів і 49,7% НПП), спроможність закладу забезпечити освітні послуги належної якості в онлайн-форматі (19,1% і 31% опитаних відповідно).

Зазначимо, що ситуація із відвідуванням занять якісно змінилась упродовж року від початку війни. Так, якщо навесні 2022 року про відвідування дисциплін на рівні 76-100% відзначили 46,8% НПП, то в II семестрі 2022/2023 н.р. цей показник зріс до 59%. Поряд з тим 33% респондентів зауважили, що участь здобувачів в освітньому процесі коливається у межах 51-75%, 7% – вказали на 26-50% відвідуваності. Водночас лише 39,7% НПП оцінили фактичну присутність здобувачів на заняттях у дистанційному форматі на рівні 76-100%. Найкращі показники щодо залученості здобувачів до занять у цих межах показують очний (74,6%) та змішаний (65,8%) формати навчання. Щодо

відповідей здобувачів, то половина з них відвідують заняття на рівні 76-100%. Якщо аналізувати відвідування занять здобувачами, які навчаються дистанційно, то лише третина з їх числа може долучитися до занять у межах 76-100%. При цьому основним інструментом передачі інформації залишаються асинхронні засоби – месенджери, про що засвідчили 85,6% НПП і 88,8% здобувачів, а також синхронні засоби навчання – віртуальні освітні середовища (74,4% НПП та 39,7% здобувачів) і відеоконференції (69% НПП і 36,1% здобувачів). Привертає увагу різниця у відповідях НПП і здобувачів щодо рівня використання в освітньому процесі синхронних засобів, що може вказувати на зниження участі здобувачів у таких заходах під час дистанційного та змішаного форматів навчання.

Щодо забезпечення закладами належної якості освітніх послуг, то більшість респондентів (92% НПП і 68% здобувачів) позитивно оцінили рівень організації освітнього процесу у 2022/2023 н.р. Зокрема, 52% НПП вважають, що рівень якості освіти не змінився порівняно з попереднім періодом, 42% – зазначили, що рівень організації освітнього процесу кращий, ніж у 2021/2022 н.р. і лише 6% респондентів вказали на погіршення якості надання освітніх послуг. 26% здобувачів вважають, що якість організації освітнього процесу покращилася, 42% із них зауважують, що вона абсолютно не змінилась, 10% відзначають погіршення якості. При цьому 55,1% НПП відзначили, що рівень знань здобувачів не змінився порівняно з аналогічним періодом 2021/2022 н.р., 22,9% вказують на покращення результатів навчання, 22% респондентів – на їх погіршення.

Результати дослідження показали, що в II півріччі 2022/2023 н.р. рівень задоволеності станом організації освітнього процесу в умовах воєнного стану залишається високим у НПП і середнім у здобувачів, що збігається із проведеними опитуваннями у 2021/2022 н.р. і 2022/2023 н.р. Так, 82% НПП вказали на високий рівень задоволеності організацією освітнього процесу, 15,1% – на середній і 2,9% – на низький. Що стосується відповідей здобувачів, то 64,7% мають високий рівень задоволеності якістю навчання, 24,2% – середній та 11,1% –

низький. Слід зазначити, що результати обрахунку індексу задоволеності за регіональним показником виявили, що у більшості областей на цей час врегульовані питання, пов'язані з особливостями організації навчання під час війни, зокрема забезпечення участі здобувачів в освітньому процесі з урахуванням їхнього місця перебування, встановлення зв'язку з учасниками освітнього процесу, створення безпечних умов для навчання/викладання у ЗВО (Інформаційно-аналітична Довідка щодо Організації, 2023).

Наголосимо, що у цій науковій розвідці представлено результати далеко не всіх досліджень, проведених впродовж 2022-2023 рр. щодо якості організації освітнього процесу у ЗВО в умовах воєнного стану. Лише у 2022р. ДСЯО було проведено шість моніторингових досліджень, у 2023р. організовано два он-лайн-опитування із запланованих чотирьох досліджень з питань якості надання освітніх послуг та організації освітнього процесу під час війни. Окрім того, достовірну інформацію щодо потреб і проблем, із якими зіштовхнулись ЗВО в умовах воєнного стану, можна отримати і з інших актуальних досліджень. Таким вочевидь є дослідження «Вища освіта в умовах війни очима студентів», проведене InfoSapiens на замовлення Школи політичної аналітики НаУКМА (Вища Освіта, 2022), а також опитування, здійснені безпосередньо ЗВО у різних регіонах України для з'ясування освітніх втрат і пошуку шляхів їх подолання, створення необхідних умов для якісної організації освітнього процесу в умовах війни.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Під час написання дипломної роботи ми виконали поставлені задачі та дійшли наступних висновків:

1. Спроби відобразити параметри навколишнього середовища в системі обліку і звітності підприємств ряду країн стали проводитися в 70-х роках XX століття. Однак наполеглива увага до обліку цих витрат і управління ними стала привертатися лише з початку 90-х років XX століття. Грандіозним поворотним пунктом визнано проведення в 1992 році Конференції Організації Об'єднаних Націй із питань оточуючого середовища й розвитку (зустріч найвищого рівня "Планета Земля"), на котрій було прийнято Порядок денний на XXI ст. стосовно забезпечення незмінного розвитку, там вперше висунули концепцію екологічного обліку мовби інструменту провадження послідовної політики у даній галузі.

Екологічний облік – являє собою систему, котра може бути використана для виявлення, систематизації, регулювання й представлення даних та інформації щодо стану навколишнього середовища в природних та вартісних показниках. Основана на таких же принципах, що й усі системи обліку, система екологічного обліку надає об'єктивне видовище стану та динаміки природного спадку, взаємодії економіки та оточуючого середовища й витрат стосовно профілактичних заходів, охорону навколишнього оточення і компенсацію шкоди довколишньому середовищу.

2. Для ефективного нормативного регулювання природокористування необхідно розглядати його як систему, що функціонує на декількох рівнях (міжнародний, державний та місцевий), тісно взаємопов'язаних і інтегрованих між собою.

На міжнародному рівні регулювання екологічного менеджменту здійснюється за допомогою міжнародних стандартів, розроблених Міжнародною організацією стандартизації ISO серії 14000, що надає практичні рекомендації для компаній, які прагнуть поліпшити свої екологічні показники і поліпшити екологічну ситуацію в навколишньому середовищі.

На національному рівні екологічний менеджмент регулюється Державними

стандартами та технічними умовами (ДСТУ). В Україні міжнародні стандарти серії ISO 14000 прийняті як національні в 1997 р. Окрім того, в Україні є також національні нормативно-правові акти, які регулюють господарську діяльність підприємств та організацій щодо екологічної політики та охорони довкілля. Основним законодавчим актом, який регламентує діяльність з охорони довкілля є Закон "Про охорону навколишнього природного середовища", проте ще існує багато законів, котрі регламентують діяльність та природокористування.

На місцевому рівні екологічна політика зводиться безпосередньо до екологічного менеджменту – визначення його цілей і основних завдань, розробки власних стандартів компаній в екологічному менеджменті і підвищення ефективності виробництва з урахуванням екологічної складової.

3. Під економіко-екологічним аналізом найчастіше розуміється сукупність розрахунково-аналітичних методів, прийомів і способів, що дозволяють за допомогою сукупності систематизованих показників врахувати взаємовплив і взаємодії підприємств і довкілля.

Систематизуючи і узагальнюючи вищезгадані дослідження вчених про сутність еколого-економічного аналізу, можна визначити, що ЕЕА - це аналіз, який являє собою процес виявлення пропорційності прибутку і витрат з акцентом на зовнішні екологічні наслідки, економічні та соціальні ефекти.

Еколого-економічні дослідження є найважливішою складовою оцінки впливу на довкілля. І результати цього аналізу повинні бути використані при комплексному дослідженні підприємства. Такий аналіз проводиться через екологічний аудит, екологічну експертизу, ситуаційний аналіз та екологічний маркетинг.

4. Економіко-екологічний аналіз базується на наступних методологічних принципах: конкретність, науковість, послідовність, об'єктивність, складність, порівнянність, окупність, закономірність та ефективність.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Джигирей В. С. Основи екології та охорона навколишнього природного середовища (Екологія та охорона природи): [навчальний посібник.] / Джигирей В.С., Сторожук В.М., Яцюк Р.А. – Львів : Афіша, 2004. – 272 с.
2. Greenhouse Gas Emissions Report [An illustration for business climate change and greenhouse gas emissions reporting] / PricewaterhouseCoopers. - UK, 2009 URL <http://www.uk.pwc.com/>
3. Вороновська О. В. Екологічний облік в системі інформаційних джерел антикризового регулювання аграрного виробництва [Текст] / О. В. Вороновська // Збірник наукових праць Таврійського Державного агротехнологічного університету (економічні науки). – Мелітополь: ТДАУ, 2010. – № 3. – С. 127- 132.
4. Вороновська О. В. Сутність і розвиток екологічного обліку / О.В. Вороновська [Текст] // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 2(31). – С. 195-200.
5. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля / Л.М. Пелиньо // Науковий вісник НЛТУ України. - 2008. - Вип. 18.2. - С. 70-75.
6. A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators [Version 1.1] / United Nations Conference On Trade And Development. - New York and Geneva, 2004 URL: <http://www.unctad.org/>
7. Федулова Л.І. Менеджмент організацій : підручник / Л.І. Федулова. – К. : Либідь, 2003. – 448 с.
8. Купалова Г.І., Ульянова Д.К. Формування ефективної системи екологічного менеджменту та аудиту // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. – № 1(11). – С. 48-53 68
9. Системи екологічного управління. Вимоги та настанови щодо застосування ДСТУ ISO 14001:2006 (ISO 14001:2004, IDT) [Текст]. – Введ. 2006-05-15. – К. : Держспоживстандарт УКРАЇНИ, 2006. – 17 с.
10. Про охорону навколишнього природного середовища : Закон України від 26.06.91 № 1268-XII // ВВР України – 1991 – № 41 – 547 с. URL

<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>

11. Про природно-заповідний фонд України : Закон України від 16.06.1992 № 2456-XII URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-12#Text>

12. «Про охорону атмосферного повітря» Закон України від 16.10.1992 № 2707-XII, URL https://ips.ligazakon.net/document/T270700?an=1&ed=2020_10_16

13. «Про тваринний світ», Закон України від 13.12.2001 № 2894-III, URL <https://ips.ligazakon.net/document/T012894>

14. «Про використання ядерної енергії та радіаційну безпеку» Закон України від 08.02.1995 № 39/95-ВР, URL :<https://ips.ligazakon.net/document/Z950039>

15. «Про поводження з радіоактивними відходами» Закон України від 30.06.1995 № 255/95-ВР, URL <https://ips.ligazakon.net/document/Z950255>

16. «Про відходи» Закон України від 05.03.1998 № 187/98-ВР, URL <https://ips.ligazakon.net/document/z980187?an=20>

17. «Про рослинний світ» Закон України від 09.04.1999 № 591-XIV, URL https://ips.ligazakon.net/document/t990591?ed=2011_06_16

18. «Про енергетичну ефективність» Закон України від 21.10.2021 № 1818-IX, URL <https://ips.ligazakon.net/document/T211818>

19. «Про альтернативні джерела енергії» Закон України від 20.02.2003 № 555-IV, URL <https://ips.ligazakon.net/document/T030555>

20. «Про альтернативні види палива» Закон України від 14.01.2000 № 1391-XIV, URL <https://ips.ligazakon.net/document/T00139>

21. «Землі енергетики» Закон України від 09.07.2010 № 2480-VI, URL <https://ips.ligazakon.net/document/TM039502>

22. «Про ринок електричної енергії» Закон України від 13.04.2017 № 2019-VIII, URL <https://ips.ligazakon.net/document/T172019>

23. «Про теплопостачання» Закон України від 02.06.2005 № 2633-IV, URL <https://ips.ligazakon.net/document/T052633>

24. Кожушко Л.Ф., Скрипчук П.М. Екологічний менеджмент : під-ручник / Л.Ф. Кожушко, П.М. Скрипчук. – К. : ВЦ «Академія», 2007. – 432 с.

25. Про екологічний аудит : Закон України від 24.06.2004 № 1862-IV // ВВР

України. – 2004 – № 45. – 500 с. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1862-15>

26. Кірсанова Т.О. Екологічний контролінг в системі управління підприємством : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.08.01 / Т.О. Кірсанова ; Сум. держ. ун-т. – Суми, 2004. – 20 с.

27. Аналітична оцінка та контроль бізнес-процесів в межах маркетингової стратегії суб'єкта гос-подарювання : монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. Замули І.В. Житомир : Видавець О.О. Євенок, 2016. 388 с.

28. Гусєв В.О., Мужилко О.О. Парадигма сталого інноваційного розвитку України. Економіка та держава. 2011. № 9. С. 115–118.

29. Туниця Ю.Ю. Еко-економіка і ринок: подолання суперечностей. Київ : Знання, 2006. 314 с.

30. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення в сфері охорони довкілля. Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. 2008. № 18(2). С. 70–75.

31. Петрик О. Проблеми розвитку та здійснення екологічного аудиту в Україні. Вісник податкової служби України. 2004. № 16. С. 61–64.

32. Сторожук, Т., Дружинська, Н. (2021). ОРГАНІЗАЦІЯ ЕКОЛОГІЧНО ОРІЄНТОВАНОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА. Економіка та суспільство, (25). URL <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-25-65>

33. Дерій В.А. Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та напрями розвитку. Економічний аналіз. 2015. Том 19. № 2. С. 193–200

34. Прокопишин О.С., Гнатишин Л.Б. Моделювання бухгалтерського відображення екологічної діяльності в системі обліку сільськогосподарських підприємств. Наукові праці. Економіка. 2016. Випуск 263. Том 275. С. 78–83.

35. Беренда Н.І., Остапенко Н.В. Розвиток екологічного обліку в Україні з врахування світового досвіду. URL:

<http://dspace.nuft.edu.ua/bitstream/123456789/6439/1/2..pdf>

36. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 440 с.

37. Папінко В.З. Облік і аналіз природоохоронної діяльності підприємств хімічної промисловості України : автореферат дис. на здобуття канд. екон. наук : 08.06.04. Тернопіль : Sam-Studio, 2004. 20 с.

38. Святохо Н.В. Особливості обліку витрат на природоохоронну діяльність промислових підприємств в Україні. Экономика и управление. 2010. № 5. С. 45–51.

39. Бухгалтерський фінансовий облік : Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Бутинець Ф.Ф., Герасимович А.М. Кірейцев Г.Г. і ін.]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. [5-е вид., доп. і перероб]. Житомир : ПП «Рута», 2003. 726 с.

40. Гнилицька Л. Напрями удосконалення обліку, аналізу та аудиту витрат природоохоронної діяльності. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 7. С. 13–17.

41. Китаєв О. В. Методичні підходи до визначення еколого-економічного рейтингу підприємства / О. В. Китаєв // Вісник Сумського державного університету. Серія “Економіка”. – 2003. – № 4(50). – С. 166-171.

42. Кобушко І. М. Теоретичні основи екологічного бюджетування. / І. М. Кобушко // Екологізація економіки та освіти як чинник сталого розвитку суспільства. Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України, 2005, вип. 15. – С. 320 -326.

43. СКЛЯР Л. Б. Методологічні принципи побудови економіко-екологічного аналізу. Економіка харчової промисловості, 2014, 3: 86-90.

44. Савицька Г.В. Аналіз фінансово-господарської діяльності: [Навчальний посібник] - 4-те вид., випр. и доп. М.: Инфра-М, 2008. 467 с.

45. «Про екологічний аудит». Закон України від 24.06.2004 № 1862-IV, URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15#Text>

46. Мельник Л.Г. Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: Підручник. Суми: ВТД «Університетська книга». 2006. 759с.

47. Базилевич В.Д. Економічна теорія. Політекономія: [Навч. посіб.] – 2-ге вид., перероб. і доповн. К.: Знання. 2010. 327 с.
48. Борнос В. М., Марчук І. В. Еколого-економічний аналіз структуризації показників виробництва. Вісник СУМДУ. 2006. Вип. 7. С. 53-58.
49. Мишенин Е. В. Эколого-экономический анализ как комплексная категория оценки экологически устойчивого развития / Е. В. Мишенин, Т. В. Токарева // Экологическая экономика и управление. – Сумы : ИПП „Мрия-1” ЛТД, 1997. – Т. 2 : Экономика для экологии. – 2002. – 125–129 с.
50. Танасієва М. М. Теоретико-методичні засади економіко-екологічного аналізу / М. М. Танасієва // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. - 2013. - № 4. - С. 117-124.
51. Митяй О.В. Проектний аналіз: Навч. посіб. для студентів, викладачів ВНЗ. Рекомендовано МОН / О.В.Митяй – К., 2011. – 311 с.
52. Офіційний сайт ПАТ ЗМК "ЗАПОРІЖСТАЛЬ" URL <https://zaporizhstal.com/>
53. Гайдис Н.М. Фінансовий аналіз: Навч.-метод. посібник для студ. вищих навч. закл. / Національний банк України; Львівський банківський інт. –Л. : ЛБІ НБУ, 2006. –414с.7.
54. Базилінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: навчальний посібник / О. Я. Базилінська. –2-ге вид.. –К.: ЦУЛ, 2011. –328 с.
55. Білик М.Д., Павловська О.В, Притуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. Фінансовий аналіз: Навч. посібник / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. –К. : КНЕУ, 2005. –592с.
56. Бочкарьова Т.О., Кулинич Р.О., Пігуль Н.Г. Показники рентабельності підприємств різних галузей України та шляхи підвищення їх рівня. Економіка і суспільство. 2017. Вип. 10. С. 188-193
57. Пандас А.В., Федерка Т.М. Особливості визначення рентабельності будівельних підприємств. Економіка і суспільство. 2020. Вип. 22. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2020-22-76>
58. РЕГІОНАЛЬНА ДОПОВІДЬ про стан навколишнього природного

середовища Запорізької області у 2021 році м. Запоріжжя 2022р. - ЗАПОРІЗЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ Департамент захисту довкілля URL [/https://mepr.gov.ua/files/docs/EkoMonitoring/ 2022/regional/% B4%D1D0%B7 %90%202021.pdf](https://mepr.gov.ua/files/docs/EkoMonitoring/2022/regional/%B4%D1D0%B7%90%202021.pdf)

59. Як на комбінаті «Запоріжсталь» працює управління охорони навколишнього середовища URL <http://iz.com.ua/zaporoje/yak-na-velikomuzaporizkomu-pidpriyemstvi-kontrolyuyut-vikidi-u-atmosferne-povitrya-ta-richkudnipro>

60. «Запоріжсталь» визнано «Лідером екоінвестицій» всеукраїнського рейтингу «Екотрансформація-2021» URL <https://ecolog-ua.com/news/liderstvo-iekotransformaciya-2021-ponad-50-nadyhayuchyh-keysiv-uspishnoyi-konsolidaciyizusyl>