

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-35-7>

УДК 658:504.03

# АУДИТ В СИСТЕМІ АГРАРНОГО ПІДПРИЄМСТВА УКРАЇНИ

## AUDIT IN THE SYSTEM OF AGRICULTURAL ENTERPRISES OF UKRAINE

**Полятикіна Лариса Іванівна**

кандидат економічних наук, доцент,  
Сумський національний аграрний університет  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1548-934X>

**Poliatykina Larysa**

Sumy National Agrarian University

Стаття присвячена актуальним питанням функціонування фінансово-екологічного аудиту в аграрних підприємствах України. Проведено аналіз та охарактеризовано основні моменти необхідності створення фінансово-екологічного аудиту та визначення послідовності методів його функціонування в аграрних підприємствах України. Запропоновано етапи з виділенням основних моментів функціонування фінансово-екологічного аудиту, що є актуальним на даний момент. Пріоритетно увагу приділено питанням охорони навколишнього середовища та раціонального використання земель. Використано комплексний підхід до оцінки природоохоронної функції аграрних підприємств, який забезпечує достатню обґрунтованість низки практичних рекомендацій щодо удосконалення діючого організаційно-економічного механізму фінансово-екологічного аудиту. Отримані результати дослідження рекомендуються для впровадження у всіх формуваннях аграрного підприємництва.

**Ключові слова:** аграрне підприємництво, аудит, фінансово-екологічний аудит, охорона земель, проблеми.

Статья посвящена актуальным вопросам функционирования финансово-экологического аудита в аграрных предприятиях Украины. Проведен анализ и охарактеризованы основные моменты необходимости создания финансово-экологического аудита и определения последовательности методов его функционирования в аграрных предприятиях Украины. Предложены этапы с выделением основных моментов функционирования финансово-экологического аудита, которые являются актуальными на данный момент. Уделено внимание вопросам охраны окружающей среды и рационального использования земель. Использован комплексный подход к оценке природоохранной функции аграрных предприятий, обеспечивающий достаточную обоснованность ряда практических рекомендаций по усовершенствованию действующего механизма финансово-экологического аудита. Полученные результаты рекомендуются для внедрения во всех формированиях аграрного предпринимательства.

**Ключевые слова:** аграрное предпринимательство, аудит, финансово-экологический аудит, охрана земель, проблемы.

The article is devoted to topical issues of financial and environmental audit in agricultural enterprises of Ukraine. The analysis is carried out and the main points of necessity of creation of financial and ecological audit and definition of sequence of methods of its functioning in the agricultural enterprises of Ukraine are characterized. The stages with the selection of the main points of functioning of financial and ecological audit, which is relevant at the moment, are offered. Attention is paid to issues of environmental protection and land use. The priority of risks for each stage of production is determined, which will assist in the analysis of the effectiveness of the implemented environmental measures. The article provides a thorough description of current international standards of financial and environmental audit and their comparative analysis. Conclusions on the possibilities of transforming international environmental measures into the domestic legislative and regulatory system have been made. Its influence on the order of environmental management and financial results of agricultural enterprises is considered. The paper examines the practice of foreign countries, which confirms that changing the orientation of socio-economic development will contribute to the introduction of new and improve existing mechanisms of state control in the field of environmental protection, one of which is financial and environmental audit. A comprehensive approach to assessing the environmental function of agricultural enterprises is used, which provides sufficient justification for a number of practical recommendations for improving the existing organizational and economic mechanism of financial and environmental audit. Emphasis is placed on the fact that the functioning of financial and environmental audit in agricultural enterprises is a promising area of environmental policy of Ukraine. Financial and ecological audit is singled out as one of

the priority areas of state policy in the field of environmental protection, use of resources and ensuring environmental safety. The obtained results of the research are recommended for implementation in all production formations of agrarian entrepreneurship of Ukraine.

**Keywords:** agrarian entrepreneurship, audit, financial and environmental audit, land protection, problems.

**Постановка проблеми.** На сьогодні збільшення обсягів екологічних проблем та забруднення навколишнього середовища на охорону природи вимагають значних фінансових вкладень. А значить в аграрних підприємствах повинен бути сформований відповідний та всебічний контроль. Здійснення аудиту природоохоронної діяльності потребує уваги різних спеціалістів. Перш за все перевірячі підлягають форми звітності в яких відображено витрати природоохоронної діяльності. Цю функцію виконують контролюючі органи, частіше за все аудитори. Однак, доцільно перевірити відповідність діяльності аграрних підприємств екологічним вимогам, проаналізувати необхідність та повноту проведення природоохоронних заходів та їх документальне оформлення, а це входить в компетенцію екологічних аудиторів.

Незадовільний матеріальний стан аграрних підприємств не дає змоги в достатній кількості закуповувати мінеральні добрива. А зменшення поголів'я тварин в аграрному виробництві спонукало до скорочення виробництва органічних добрив – найпоширенішого засобу підвищення родючості ґрунту. В той же час не впроваджуються нові, альтернативні методи підвищення родючості ґрунту, не ведеться пошук дешевих засобів здатних ефективно діяти на процеси утворення гумусу, покращення фізико-хімічних властивостей ґрунту. Це результати непродуманих аграрних реформ в сільськогосподарському виробництві України.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми аудиту природоохоронної діяльності висвітлено в наукових працях дослідників, таких вчених, як Борисова В.А., Купалов Г.І., Рибина Л.О., Максимова Н.О., Шевчук В.Я., Чупіс А.В. та інші. Маючи значний науковий досвід в вирішенні цих питань, в літературі розглянуто значну кількість варіантів, однак проблема аудиту заходів по збереженню природного середовища залишається відкритою. Дискусійними є питання формування та перевірки діяльності аграрних підприємств в галузі охорони природи та навколишнього середовища, організація обліку та управління в цих господарствах.

**Виділення раніше не вирішених частин загальної проблеми.** Нами викорис-

тано комплексний підхід до оцінки природоохоронної функції аграрних підприємств, який забезпечує достатню обґрунтованість низки практичних рекомендацій щодо удосконалення діючого організаційно-економічного механізму фінансово-екологічного аудиту функціонування аграрних підприємств. Отримані результати дослідження фінансово-екологічного аудиту, які є складовою природоохоронної діяльності, рекомендуються для впровадження у всіх формуваннях аграрного підприємництва.

**Формування цілей статті.** Метою статті є проаналізувати необхідність та повноту проведення природоохоронних заходів та їх документальне оформлення, що входить в компетенцію екологічних аудиторів, проведення аналізу та розробка основних аспектів необхідності створення фінансово-екологічного аудиту та визначення послідовності методів його функціонування в аграрних підприємствах України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Охорона навколишнього природного середовища та екологічна безпека в умовах сучасного життя є важливою складовою національної безпеки. Відповідно до Конституції України зазначено, що обов'язком держави є забезпечення екологічної безпеки та підтримання екологічної рівноваги в державі. Щоб досягти цієї мети повинна бути створена державна система реалізації заходів природоохоронної діяльності, яка гарантуватиме право населення на екологічну безпеку та здорове довкілля. В нинішніх умовах євроінтеграції України нагальною залишається потреба впровадження контрольних заходів щодо дотримання екологічних норм і правил не тільки аграрними підприємствами, а і всіма суб'єктами господарювання. Цей контроль повинен здійснюватися не тільки державними органами, а також незалежними експертами. Вирішення цих проблем, на нашу думку, буде досягнуто в результаті впровадження на аграрних підприємствах фінансово-екологічного аудиту. Він буде невід'ємною складовою інвестиційної привабливості та підтвердження конкурентоспроможності і реальності фінансового стану аграрних підприємств [4, с. 73].

Формування фінансово-екологічного аудиту в Україні буде сприяти, на нашу думку, росту

рівня безпеки життєдіяльності та інвестиційної привабливості нашої країни. Дослідження нормативно-законодавчих актів з цього питання підтверджують те, що вони потребують змін і додаткових досліджень та доповнень. На нашу думку було б правомірно розширити коло об'єктів обов'язкового екологічного аудиту, включивши до них підприємства аграрного сектору економіки.

В останні роки особливо гостро відчувається стійка тенденція до погіршення якісного і екологічного стану сільськогосподарських угідь у зв'язку з різким скороченням або повною відсутністю державного фінансування програм і заходів по відтворенню і підвищенню родючості ґрунтів. В сучасних умовах відсутності необхідних матеріально-технічних засобів знизилась загальна культура землеробства а сільськогосподарське використання земель приймає виснажливий характер, застосовуються ґрунторуйні типи системи землеробства і технологій. Такі несприятливі процеси обумовлюють скорочення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції і в майбутньому можуть стати загрозою національній безпеці в забезпеченні жителів України продуктами харчування [3, с. 223].

Виправити становище може тільки оновлення регулюючих, управлінських і контрольних функцій держави, як гаранта дотримання земельного і природоохоронного законодавства, досконалості правових і економічних методів управління. Раціональне використання земель в сільськогосподарських підприємствах означає також вирішення першочергових завдань по відтворенню родючості ґрунтів і її підвищенню. Зміна прийомів в організації системи землекористування стала наслідком дії такого фактору як різноманітність землекористувачів [2, с. 50].

Існуючі методи управління родючістю ґрунтів не відображають оптимальне співвідношення між природним станом родючості ґрунтів, використанням гумусу та інших елементів на формування урожаю, а також ступенем поповнення ґрунту органічною речовиною для формування гумусу та іншими поживними речовинами. Особливо це важливо в складних умовах функціонування аграрних підприємств. Неадекватна політика держави в питаннях розвитку галузі тваринництва призвела до скорочення обсягів органічних добрив тваринного походження. Відсутність державного контролю за поведінкою землекористувачів щодо підвищення родючості ґрунтів призвела до того, що переважна їх

більшість не турбується про відтворення родючості, не шукають, не використовують альтернативних шляхів поповнення органічною речовиною ґрунту [3, с. 255].

При передачі землі в тимчасове користування фермерським господарствам або в оренду законодавчо не визначена їх відповідальність за погіршення родючості землі та її фіто санітарного стану. Фермери або орендарі не мають можливості в достатній кількості вносити органічні добрива які живлять і ґрунт і рослини. Внесення інших видів органічних та мінеральних добрив не контролюється. Безпосередньо такий механізм землекористування виснажує землю, результати роботи не задовольняють землекористувачів [1, с. 10].

При одержанні у власність чи тимчасове користування земельної ділянки одержувачам видається «Державний акт на право приватної власності на землю», чи договір оренди. В цих документах немає характеристики ґрунту, його якості, фіто санітарного стану на момент одержання ділянки (поля). Не передбачена відповідальність землекористувачів за погіршення стану землі, не передбачена обов'язкова компенсація матеріальних витрат землекористувача при поверненні ним земельної ділянки. З метою вирішення цих та багато інших проблем вважаємо за необхідне введення фінансово-екологічного аудиту.

Для оформлення процесу передачі землі у власність селянських фермерських господарств, в оренду або при зміні власника, пропонуємо Державний акт на право приватної власності на землю або Договір оренди доповнити Актом приймання-повернення земельної ділянки. Цей документ буде характеризувати якісний стан земель: вміст гумусу, РН, NPK, забруднення радіонуклідами і обов'язково фіто санітарний стан ділянки на момент її отримання. В ньому передбачається також розділ, де буде характеризуватися стан земельних угідь, при відмові власника від подальшого користування земельною ділянкою, або при зміні власника чи землекористувача. Це пов'язано з тим, що в останні роки багато орендарів чи власників, одержавши земельні ділянки споживацьке ставляться до неї. Обробляють її не якісно, не дотримуються сівозмін, часто не вносять зовсім органічних та мінеральних добрив, або в недостатній кількості на запланований результат. Вони не дотримуються агротехніки вирощування сільськогосподарських культур, не проводять якісно обробіток посівів з метою знищення бур'янів, шкідників та хво-

роб. В результаті земля виснажується, зменшується вміст гумусу і рухомих форм NPK, мікроелементів, підвищується кислотність та інше. Фіто санітарний стан земельних ділянок погіршується настільки, що вже агротехнічними засобами знищити такі бур'яни як пирій, осот, в'юнок польовий, щиріця, мишій та інші не можливо. Для виведення ділянок з такого стану і поліпшення родючості необхідно вкласти великі кошти і пройде немалий відрізок часу перш ніж земельна ділянка почне давати очікувані врожаї. При користуванні агроекологічна оцінка земельних угідь може погіршуватися чи ставати кращою [4, с. 180].

При поліпшенні економічної ситуації в Україні скоріше за все частина власників покине свої садово-городні ділянки і стане важливе питання: як повернути ці землі в сільськогосподарські угіддя. Відповідно наслідком буде пошук варіантів фінансування робіт по рекультивативній земель, виведенню бур'янів, внесенню добрив, їх варт та інше. Ці питання не вирішуються на законодавчому рівні і не затверджені.

В умовах формування ринкових відносин слід створити принципово нову схему передачі землі в оренду, в приватну власність, в користування фермерських господарств. Це дозволить підвищити відповідальність землекористувачів за збереження родючості землі та її фіто санітарного стану. Значне місце в вирішенні цих питань, на нашу думку, буде відведено саме фінансово-екологічному аудиту. Практика успішної господарської діяльності переконує, що висока родючість ґрунту є однією з найважливіших умов цього успіху. В той же час слід зазначити, що рівень урожайності визначається цілим комплексом взаємопов'язаних факторів. На формування врожаю впливають агрокліматичні умови, рівень матеріально-технічного забезпечення, сортова особливість, відповідність районування та інші.

Шлях економіки України до ринкової робить бухгалтерський облік більш важливим як інформаційна система підприємства та як інструмент контролю економічного та ефективного використання всіх ресурсів підприємства для отримання прибутку. Організація та бухгалтерський облік аграрних підприємств здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Дані бухгалтерського обліку дають достовірну інформацію про доходи і витрати аграрних підприємств. Це сприяє прийняттю економічно обґрунтованих управ-

лінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності роботи аграрних підприємств.

На сьогодні при оцінці природоохоронної діяльності аграрних підприємств спостерігається невизначеність. Для підтвердження даних аграрних підприємств про природоохоронну діяльність аудитор змушений звертається за підтвердженням про понесені витрати до даних бухгалтерського обліку та оцінювати ефективність і формулювати рекомендації щодо покращення природоохоронної діяльності. Це підтверджує єдність цілей фінансового та екологічного аудиту, сприяючи формуванню єдиного поняття фінансово-екологічного аудиту природоохоронної діяльності.

Враховуючи проведені дослідження вважаємо за можливе сформулювати поняття фінансово-екологічного аудиту для відображення комплексного підходу до підтвердження економічних показників охорони природи та діяльності пов'язаної з нею, де об'єднати екологічний та фінансовий аудит в одне поняття.

Таким чином, фінансово-екологічний аудит доцільно визначити як документальну процедуру оцінювання об'єктів аудиту з питань дотримання чинного законодавства про охорону природоохоронного середовища, порядку екологічного управління, перевірки інформації, що відображена в даних бухгалтерському обліку, формах звітності аграрного підприємства, що проводиться разом фінансовим та екологічним аудитором з метою аналізу, оцінки та звіряння даних фінансових та екологічних показників аграрного підприємства. Проведення такого аудиту повинно відбуватися аудиторськими організаціями, які внесені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, чи одноосібними аудиторами.

Міжнародно-правове регулювання представлене міжнародними стандартами EMAS та ISO 1400. Стандарти ISO 1400 відображають не лише кількісні параметри (концентрацію шкідливих речовин, обсяги викидів та інше), а направляють на використання кращих, доступніших технологій. Міжнародні економічні стандарти сформульовані таким чином, що вони не суперечать конкретним національним стандартам і направлені на постійне відновлення та вдосконалення економічних процедур.

Основою функціонування ISO 1400 є система екологічного менеджменту. Типові положення цих стандартів направлені на введення і дотримання відповідних процедур, в яких створені різні документи та призначений

відповідальний за певну область. Ціль стандартів ISO серії 1400 формується у гарантуванні захисту та збереження навколишнього природного середовища. Вони спрямовані на дотримання господарюючими суб'єктами певних процедур, які будуть сприяти покращенню екологічної ситуації в світі. За цими документами відмічається, що вказані стандарти повинні гарантувати зменшення несприятливих дій на оточуюче середовище через відповідні напрямки.

Стандарти ISO 1400 є добровільними, однак існує чітка мотивація їх застосування зі сторони Європейського Союзу. На свої ринки країни ЄС допускають продукцію тих виробників, які мають ISO-сертифікати. Послідовність проведення фінансово-екологічного аудиту відповідає Стандарту ISO 14010-98 «Керівні вказівки до екологічного аудиту. Загальні принципи». В цьому Стандарті визначено основні принципи аудиторської перевірки екологічної діяльності.

Фінансово-екологічний аудит дотримання заходів з охорони природного середовища повинен відображати всі етапи від перевірки дотримання нормативних екологічних, бухгалтерських та податкових актів до розробки рекомендацій для покращення їх діяльності. Ці підприємства існують в правовій площині та мають дотримуватись вимог законодавства своєї держави.

Початковим етапом фінансово-екологічного аудиту аграрних підприємств повинен відобразитися аудит засновницьких документів, що включає основні моменти: перевірка відповідності вимогам; виділення окремих моментів діяльності підприємства; аналіз рішень природоохоронної діяльності. Окремо виділяється етап екологічного аудиту, що передбачає регулювання відповідності його об'єктів вимогам та нормам екологічного законодавства. На етапі аудиту системи екологічного менеджменту відбувається перевірка

екологічної політики, аналіз ризиків природоохоронної діяльності та ефективності проведених заходів [1, с. 12].

Звіти фінансово-екологічного аудиту повинні відображати відповідність діяльності аграрного підприємства вимогам законодавства та характеризувати стан справ в галузі захисту навколишнього середовища. За результатами перевірки має бути чітко визначена сутність порушень, ймовірні причини її виникнення сформульована і зрозуміла не тільки для аудиторів, а і для аграрного підприємства, що перевіряється. Вважаємо, що висновки фінансово-екологічного аудиту повинні бути обов'язковими для керівників всіх аграрних підприємств, діяльність яких чітко пов'язані з проведенням природоохоронних заходів. Вважаємо за доцільне запропонувати, що за невиконання заходів за висновками фінансово-екологічного аудиту має наступати юридична відповідальність, тому нормативно-законодавчу базу держави доповнити відповідними нормами.

**Висновки.** Нинішні екологічні умови в нашій країні надзвичайно складні та напружені. Фінансово-екологічний аудит є сучасним інструментом ефективного управління аграрними підприємствами, який буде контролювати дотримання ними природоохоронних заходів. Фінансово-екологічний аудит повинен стати доцільним, раціональним та ефективним. Для підвищення ефективності фінансово-екологічного аудиту було запропоновано схему передачі землі в користування орендаторам та контроль її родючості при поверненні від орендатора і передачі право володіння попередньому власнику. Ці питання є і будуть актуальними в умовах ринку землі в Україні. Вони взаємопов'язані з основними процесами виробництва, екологічними ризиками, природоохоронними заходами та процедурами аудиту в системі господарювання аграрних підприємств України.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Дорош Н.І., Маліновська Д.К. Фінансово-екологічний аудит: сутність та методичні засади. *Агросвіт*. 2016. № 22. С. 8–13.
2. Купалова Г.І. Формування ефективної системи екологічного менеджменту та аудиту. *Вісник університету банківської справи Національного банку України*. 2019. № 1(10). С. 48–54.
3. Михайлов М.Г. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу : навч. пос. Київ : Центр уч. літератури, 2008. 320 с.
4. Павлов О.І., Хвесик М.А., Юрчишин В.В. та ін. Сталій розвиток та безпека агропродовольчої сфери України в умовах глобалізації викликів : монографія. Одеса : Астропринт, 2012. 760 с.
5. Шевчук В.Я. Екологічний аудит : монографія. Київ : Вища школа, 2000. 344 с.

## REFERENCES:

1. Dorosh N.I., Malinovs'ka D.K. (2016) Finansovo-ekologichnij audit: sutnist' ta metodichni zasady [Financial and environmental audit: essence and methodological principles]. *Agrosvit*, no. 22, pp. 8–13.
2. Kupalova G.I. (2019) Formuvannya effektivnoi sistemi ekologichnogo menedzhmentu ta auditu [Formation of an effective system of environmental management and audit]. *Visnik universitetu bankivskoi spravi Nacionalnogo banku Ukraini*, no. 1(10), pp. 48–54.
3. Mikhailov M.G., Poliaykina L.I., Slavkova O.P. (2008) Orhanizatsiia bukhalterskoho obliku na pidpriemstvakh maloho biznesu [Organization of accounting in small business enterprises]. Kyiv: Tsentri uch. literatury.
4. Pavlov O.I., Khvesyk M.A., Yurchyshyn V.V. ta in. (2012) Stalyi rozvytok ta bezpeka ahroproduovoi sfery Ukrainy v umovakh hlobalizatsii vyklykiv: monohrafiia [Sustainable development and security agro sector of Ukraine under globalization challenges: monograph]. Odessa: Astroprint, 760 p.
5. Shevchuk V.Ya. (2000) Ekologichnij audit: monografiya [Ecological audit: monograph]. Kyiv: Vishcha shkola, 344 p.