

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-64-9>

УДК 502/504:005.936.3:332.2

ЗНАЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО ЕКОЛОГІЧНОГО КОНТРОЛЮ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ АГРОБІЗНЕСУ

THE SIGNIFICANCE OF INTERNAL ENVIRONMENTAL CONTROL FOR AGRIBUSINESS ENTERPRISES

Гуренко Тамара Олексіївна

кандидат економічних наук, доцент,
Національний університет біоресурсів і природокористування України
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2227-1488>

Дерев'янка Світлана Іванівна

кандидат економічних наук, доцент,
Національний університет біоресурсів і природокористування України
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8576-0276>

Hurenko Tamara, Derevianko Svitlana

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

Внутрішній контроль на підприємстві є важливою складовою його безперервної, стабільної, ефективної, результативної діяльності. В загальному аспекті внутрішній контроль дає можливість оцінити достовірність даних за об'єктами обліку в розрізі первинних даних, зведених документів, форм фінансової, податкової та іншої звітності. Екологічна складова аграрного сектору повинна займати в загальній структурі оцінки діяльності підприємства значний відсоток на рівні із економічними, фінансовими та соціальними питаннями. Захист і охорона земель, контрольоване внесення мінеральних добрив, використання технічно придатних для використання у виробництві основних засобів (з меншими викидами в атмосферне повітря шкідливих речовин), збереження водних ресурсів вимагають безперервного внутрішнього екологічного контролю на підприємстві. В статті визначені основні етапи ведення екологічного обліку, внутрішнього екологічного контролю та аналізу стану об'єктів природоохоронного призначення на підприємстві. Виділені важливі методичні прийоми проведення внутрішнього екологічного контролю суб'єктами господарювання.

Ключові слова: внутрішній контроль, внутрішній екологічний контроль, облік, управління, організація, агробізнес.

Internal control at the enterprise is an important component of its continuous, stable, effective, productive activity. In a general aspect, internal control makes it possible to assess the reliability of data by accounting objects in terms of primary data, consolidated documents, forms of financial, tax and other reporting. The agricultural sector, on par with other industries, is closely related to natural resources and affects the country's food security. Therefore, the ecological component of the agricultural sector should occupy a significant percentage in the overall structure of the evaluation of the enterprise's activity, on a level with economic, financial and social issues. Therefore, challenges of a global nature, which are directly related to environmental problems, should come to the fore. Protection of lands, controlled introduction of mineral fertilizers, use of basic means technically suitable for use in production (with lower emissions of harmful substances into the atmospheric air), conservation of water resources require continuous internal environmental control at the enterprise. Business entities and the state should always be interested in high-quality agricultural products, which are produced for both domestic and foreign sales markets, therefore, a high-quality assessment of natural resources, determination of ways and methods of their restoration, allocation of funds (laying into the country's budget – on macro-level, and the estimate of the enterprise – at the micro-level) to restore the state of the environment, first of all, the most polluted territories in the post-war period. This requires the training of specialists in conducting internal environmental control at the enterprise and constant improvement of their qualifications both in conditions of sustainable development and in conditions of uncertainty. Therefore, developed forms of internal environmental reporting for the management system are recommended to assess the state of the environment. The article defines the main stages of environmental accounting, internal environmental control and analysis of the state of environmental protection objects at the enterprise. Important methodological techniques of internal environmental control by business entities are highlighted.

Keywords: internal control, internal environmental control, accounting, management, organization, agribusiness.



Постановка проблеми. Екологічна складова на підприємстві повинна підлягати обліку, контролю і аналізу. В рамках екологічного обліку необхідно виділяти ті об'єкти, які приймають участь у виробничих і невиробничих процесах, пов'язаних із впливом на навколишнє середовище. Відповідно, на підприємстві повинна бути створена служба внутрішнього екологічного контролю (або представник – фахівець з екологічних питань), в обов'язки яких входить нагляд за робочою документацією, дотриманням чинного природоохоронного законодавства, виявлення порушень та вчасного їх усунення.

Внутрішній екологічний контроль на підприємстві повинен носити превентивний характер, а його діяльність бути направлена на погашення недоліків на усіх стадіях діяльності: постачання, виробництва та збуту. Чітке формування внутрішніх управлінських екологічних звітів та в кінці періоду звіту з управління дасть можливість розставляти пріоритети при формуванні матриці рівнів екологічних проблемних питань: високий, середній, низький.

Зацікавленість у високоякісній сільськогосподарській продукції, яка виробляється як для внутрішнього, так і зовнішнього ринків збуту на рівні держави, а головне на рівні суб'єктів господарювання повинні бути в пріоритеті. Нажаль вимоги для складання внутрішніх звітів і звіту з управління на законодавчому рівні й обов'язковості складання останнього підлягають лише великі підприємства, середні – за власним бажанням, а малі і фермерські господарства взагалі не складають, хоча їх частка досить суттєва в Україні. Відповідно вплив останніх на навколишнє середовище при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг є суттєвим, що вимагає створенню на їх основі системи внутрішнього екологічного контролю та розширенню відповідальності за негативний вплив на навколишнє середовище.

Важливим є визначення основних етапів ведення екологічного обліку, внутрішнього екологічного контролю та проведення аналізу стану об'єктів природоохоронного призначення на підприємстві усіх видів і форм власності з виділенням важливих методичних прийомів проведення внутрішнього екологічного контролю суб'єктами господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Закон України «Про екологічний аудит» визначає основні правові та організаційні засади здійснення екологічного аудиту і спрямований

на ефективну діяльність суб'єкта господарювання, незалежно від видів діяльності і форми власності. Декілька років тому був розроблений Проект Закону України про державний екологічний контроль, який крім фізичних осіб, суб'єктів господарювання визначав правові і організаційні засади даного виду контролю в органах державної влади та місцевого самоврядування. Питанням екологічного контролю, екологічного аудиту присвячені роботи таких вчених, як: Небильцова В. М., Остапенко Н. В., Бардаш С. В., Кулаєць М. М., Кузьменко О. К. та ін. Дані праці пов'язані із розкриттям внутрішнього екологічного аудиту як одного із аспектів управлінської діяльності підприємств. Авторами визначалася онтологічна інтерпретація суб'єктної системності екологічного контролю та приділялася увага питанням становлення та формам організації екологічного аудиту на сільськогосподарських підприємствах. На нашу думку, враховуючи сучасні вимоги до бізнесу загалом, а особливо до підприємств аграрного сектору, воєнними діями в Україні, погіршенням стану навколишнього середовища та сільськогосподарських угідь, необхідно все більше уваги приділяти створенню і розвитку системи внутрішнього екологічного контролю на підприємствах аграрного сектору усіх видів діяльності та форм власності.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Значна увага відводиться питанню щодо визначення основних етапів ведення екологічного обліку, внутрішнього екологічного контролю та проведення аналізу стану об'єктів природоохоронного призначення на підприємствах аграрного спрямування усіх видів і форм власності. Важливе значення для ефективною перевірки має вибір основних методичних прийомів проведення внутрішнього екологічного контролю суб'єктами господарювання та формування управлінських звітів для прийняття відповідних екологічних рішень.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є розкриття сучасного стану та напрямів удосконалення організації внутрішнього екологічного контролю підприємств агробізнесу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Збереження навколишнього середовища вже багато років являється найважливішим питанням в усьому цивілізованому світі. Приділяється увага новітнім розробкам, відображенню вимог до екологічних питань на законодавчому рівні.

В Україні досить мало уваги приділялося даній проблемі. А воєнні дії, пошкодження майна, викиди шкідливих речовин, які забруднюють повітря, воду, атмосферу не сприяють на даний час вирощуванню в повній мірі екологічно чистої сільськогосподарської продукції.

Важливим є не тільки економічне, фінансове, технологічне мислення як на державному рівні, так і на мікро- рівні (рівні підприємств, організацій, установ), а й соціально-екологічне, яке є актуальним в сучасному світі.

Питанням екології приділяється незначна увага. Складається зведений бюджет України, яким є сукупність всіх бюджетів, що входять до складу бюджетної системи України. Принципи побудови бюджетної системи регулюються бюджетним законодавством і залежать насамперед від її адміністративно-територіального поділу. До зведеного бюджету України входять державний бюджет

України, бюджет АР Крим та місцеві бюджети. Найважливіше місце в системі державних фінансів належить державному бюджету [1]. На сайті Міністерства фінансів України наведені видатки зведеного бюджету, які можна використовувати для аналізу та прогнозування економічного і соціального розвитку країни. На основі згрупованих показників, визначимо частку видатків, яка припадає на охорону навколишнього середовища (табл. 1).

Але питання підтримки екології, охорони навколишнього середовища необхідно проводити і на рівні суб'єктів господарювання, оскільки останні впливають на стан навколишнього середовища у своєму регіоні. Тому, значного розвитку повинен набирати внутрішній контроль на підприємствах усіх форм власності, що й у свою чергу потребує введення в дію внутрішнього екологічного контролю для системи управління.

Таблиця 1

Видатки зведеного бюджету України (функціональна класифікація), млн грн

	Видатки							
	на 1.03.2024 р.		2023 р.		2022 р.		2021 р.	
Усього	493454,9	100, %	4440940,2	100, %	3043499,1	100, %	1844377,7	100, %
Загально-державні функції	42815,4	8.68	349142,7	7,86	248468,2	8,16	252605,9	13,70
Оборона	227180,2	46.04	2097620,5	47,23	1142872,4	37,55	127527,3	6,91
Громадський порядок, безпека, судова влада	79614,2	16.13	591431,9	13,32	454431,5	14,93	176149,3	9,55
Економічна діяльність	8226,4	1.67	247291,3	5,57	156434,3	5,14	293350,1	15,91
Охорона навколишнього середовища	982,7	0.20	6395,9	0,14	5226,7	0,17	10620,6	0,58
Житлово-комунальне господарство	1,0	0.00	70397,8	1,59	41160,1	1,35	56894,5	3,08
Охорона здоров'я	25561,4	5.18	217419,5	4,90	215275,9	7,07	203610,4	11,04
Духовний та фізичний розвиток	1583,8	0.32	38471,1	0,97	33636,0	1,11	43358,4	2,35
Освіта	8233,5	1.67	308638,9	6,95	290758,5	9,55	312914,6	16,97%
Соціальний захист та соціальне забезпечення	75533,5	15.31	514130,7	11,58	455186,2	14,96	367346,6	19,92
Міжбюджетні трансферти	23722,8	4.81	-	-	49,6	0,002	-	-

Джерело: зведена інформація за даними Міністерства фінансів України [1]

Розглянемо основні підходи наукової спільноти щодо поняття «внутрішній екологічний контроль», але зазначимо, що даному поняттю присвячено менше уваги, ніж поняттю «екологічний аудит».

Небільцова В. М., Остапенко Н. В. внутрішній екологічний аудит, розглядають, як організований та здійснюваний висококваліфікованими працівниками підприємства процес дослідження всіх аспектів еколого-економічної діяльності підприємства з метою проведення її у відповідність з вимогами чинного законодавства України, меті діяльності підприємства, оптимізації використання природних ресурсів та розроблення рекомендацій щодо зменшення фактичних і потенційних екологічних і фінансових збитків підприємства. Внутрішній екологічний аудит є не лише елементом системи заходів щодо охорони природного навколишнього середовища на підприємстві, а й одним із аспектів управлінської діяльності підприємства [2].

Бардаш С. В., Кулаєць Н. М. зазначають, що екологічний контроль є загальним поняттям, що об'єднує всі види контролю, об'єкт яких безпосередньо пов'язаний з екологією, зокрема це охорона довкілля, раціонального використання природних ресурсів, екологічна якість товарів, робіт, послуг, екологічна безпека тощо; діяльність з перевірки дотримання усіма юридичними та фізичними особами норм екологічного законодавства, планів і заходів щодо охорони природи, раціонального використання природних ресурсів, оздоровлення природного навколишнього середовища, дотримання вимог екологічного права і нормативів якості навколишнього середовища [3].

Кузьменко О. К. розкрив поняття екологічний аудит, який є інструментом системи екологічного менеджменту, перевагами впровадження якої є: посилення екологізації виробничо-господарської діяльності підприємств, зменшення витрат на виробництво, зменшення витрат на утилізацію відходів, поліпшення іміджу підприємств, розширення ринків збуту до екологічно чистих товарів [4].

Закон України «Про екологічний аудит», визначає екологічний аудит, як документально оформлений системний незалежний процес оцінювання об'єкта екологічного аудиту, що включає збирання і об'єктивне оцінювання доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, системи екологічного управління

та інформації з цих питань вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту [5].

В наших дослідженнях приділимо більше уваги внутрішньому екологічному контролю, при проведенні якого необхідно здійснювати перевірку і постійний нагляд за робочою документацією для зменшення порушень ще на етапі формування проєктних рішень; перевірка екологічною службою всіх структурних підрозділів підприємства з питань дотримання природоохоронного законодавства; направлення даного виду контролю на виявлення і вчасне виправлення порушень з визначенням термінів і методів; достовірність показників звіту за результатами внутрішнього екологічного контролю. Важливим є прописування на підприємстві екологічних вимог та норм до робітників (виробників продукції), робітників ремонтних майстерень підприємств, а також зовнішніх, як підрядні організації, підприємства, які орендують земельні ділянки, приміщення тощо (чітко прописування даних вимог в договорі з повною відповідальністю останніх за нанесення шкоди довкіллю). Отже, бажано окремо вести на підприємстві екологічний облік, внутрішній екологічний контроль та відповідно здійснювати аналіз стану об'єктів природоохоронного призначення (табл. 2).

Отже, внутрішній екологічний контроль сільськогосподарських підприємств повинен також включати:

- проведення постійного аналізу за веденням обліку та результатів проведення внутрішнього екологічного контролю;
- проведення SWOT-аналізу щодо оцінки сильних і слабких місць, переваг і недоліків при веденні екологічного обліку, внутрішнього екологічного контролю й здійсненні їх аналізу;
- визначення ризиків при проведенні внутрішнього екологічного контролю;
- визначення етапів та методики формування Звіту про результати екологічного контролю;
- проведення моніторингу за рекомендаціями, наданими у Звіті.

Важливим є правильність вибору основних методичних прийомів при проведенні внутрішнього екологічного контролю (табл. 3).

Питання проведення експертизи є важливим, не залежно від часу, у якому ми проживаємо. Хочеться наголосити, що важливим в

Таблиця 2

Етапи ведення екологічного обліку, внутрішнього екологічного контролю та аналізу стану об'єктів природоохоронного призначення на підприємстві

Екологічний облік	Внутрішній екологічний контроль	Аналіз
<ul style="list-style-type: none"> - створення первинних документів для внутрішнього відображення, господарських операцій, пов'язаних з екологічними показниками сільськогосподарської продукції; - перелік викидів та шкідливих речовин в повітря, воду; - облік екологічного податку; - формування та ведення внутрішньої управлінської звітності; - формування резервного капіталу з виділенням субрахунків для формування капіталу на покриття екологічних витрат, на підтримку в робочому стані основних засобів природоохоронного призначення тощо 	<ul style="list-style-type: none"> - фіксування первинних документів в наказі про облікову політику в Розділі «Екологічний облік»; - внутрішній контроль за кількістю викидів та шкідливих речовин в повітря та воду; - внутрішній контроль за правильністю нарахування та сплати екологічного податку; - експертиза за вмістом шкідливих речовин в складі готової продукції; - внутрішній контроль за станом основних засобів природоохоронного призначення; - внутрішній контроль за якістю виробленої готової продукції; - внутрішній контроль за використанням, транспортуванням відходів виробництва до місць їх зберігання та/або подальшого використання (переробки, ліквідації) 	<ul style="list-style-type: none"> визначення коефіцієнтів: - коефіцієнт охорони навколишнього середовища; - коефіцієнт економічних важелів; - коефіцієнт оцінки кількості ресурсозберігаючих технологій; - коефіцієнт видатків від нераціонального природокористування; - коефіцієнт фінансування заходів з охорони навколишнього середовища; - коефіцієнт ефективності витрат на природоохоронні заходи та ін.

Джерело: сформовано авторами

Таблиця 3

Методичні прийоми проведення внутрішнього екологічного контролю

Метод	Характеристика	Приклад застосування
спостереження	проводиться в періодичному режимі, не передбачає втручання в природний план подій	польове спостереження екосистеми, вивчення добових, сезонних циклів; спостереження за природними явищами та їх впливу на екосистему даного періоду
моніторинг	комплексна система спостережень за навколишнім середовищем, де розташоване сільськогосподарське підприємство, надання оцінки і проведення прогнозів щодо можливих змін кліматичних умов	при зміні клімату можливе проведення зміни періоду вирощування сільськогосподарських культур; проведення аналізу видів викидів підприємством. Повинно бути: забезпечення приладами, апаратами; налагоджена організація проведення вимірів, досліджень; вибір основних методик здійснення аналізу результатів проведених спостережень
експертиза	подання зразків із земельних угідь, пасовищ, водних ресурсів, готової продукції та інших матеріалів сільськогосподарського призначення на проведення експертизи та отримання фахових висновків експертів для прийняття правильних, раціональних управлінських рішень	проведення експертами проб землі, води, атмосферного повітря; рослин; кормів; пасовищ; виготовленої готової продукції

Джерело: розроблено авторами

післявоєнний період є підтримка зі сторони держави підприємств усіх форм власності, які займаються виробництвом сільськогосподарської продукції. Це необхідний захід, причиною якого є порушення екосистеми багатьох регіонів України у зв'язку з воєнними діями, викидами шкідливих речовин. Фінансовий стан більшості підприємств є на досить низькому рівні, що не дозволяє залучати експертів до проведення необхідних експертиз.

Оскільки і суб'єкти господарювання, і держава зацікавлені у високоякісній сільськогосподарській продукції, яка виробляється як для внутрішнього, так і зовнішнього ринків збуту, то необхідна високоякісна оцінка природних ресурсів, визначення шляхів та методів їх відновлення, виділення коштів (закладання в бюджет країни) на відновлення стану навколишнього середовища в першу чергу найбільш забруднених територій в післявоєнний період.

Для оцінки стану навколишнього середовища потрібно складати внутрішні управлінські звіти на підприємстві (табл. 4, 5).

Такі форми звітів можна розширювати на вимогу управлінського персоналу і представників внутрішнього екологічного контролю. Можна створювати звіти: Звіт структури зем-

лекористування, Звіт використання та оцінки мінеральних добрив тощо.

Буринська О. І. виділила вагомий фактор, що негативно впливає на екологічну складову сталого розвитку аграрного сектора, а саме неконтрольоване внесення мінеральних добрив. На її думку, використання надмірних, а іноді і необхідних норм добрив, може привести до негативних наслідків:

- зміни властивостей ґрунтів при довготривалому внесенні добрив;
- забруднення ґрунтів сільськогосподарської продукції, прісних вод і атмосфери при внесенні значних доз мінеральних добрив;
- забруднення ґрунтів важкими металами та ін. [6].

Висновки. За результатами проведеного дослідження можна зробити висновки, що аграрний сектор потребує виділення окремого розділу в наказі про облікову політику з питань ведення екологічного обліку; відокремлення в обліку субрахунків для об'єктів обліку природоохоронного призначення; формування внутрішніх управлінських деталізованих екологічних звітів; вдосконалення системи внутрішнього екологічного контролю.

Також зазначимо, що дане питання потребує подальшого більш глибокого дослідження.

Таблиця 4

Звіт оцінки викидів в навколишнє середовище

Назва викидів	Норма викиду	Фактичні викиди	% забруднення	Відхилення фактичних викидів від норми	Дата перевірки	Відповідальна особа	Примітки

Джерело: розроблено авторами

Таблиця 5

Звіт якості готової продукції та оцінка ризиків

Культура	Вихід готової продукції, всього	Аналіз якості			Ризики	Рівень ризику (високий, середній, низький)
		Вміст речовин				

Джерело: розроблено авторами

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Видатки зведеного бюджету України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/expense/>
2. Небильцова В. М., Остапенко Н. В. Внутрішній екологічний аудит як один із аспектів управлінської діяльності підприємств. URL: <https://dspace.nuft.edu.ua/server/api/core/bitstreams/9ab0e463-9b63-4124-b1f6-695f263ae85b/content>
3. Бардаш С. В., Кулаєць М. М. Онтологічна інтерпретація суб'єктної системності екологічного контролю. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. № 2 (43).
4. Кузьменко О. К. Становлення та форми організації екологічного аудиту на сільськогосподарських підприємствах. *Вісник Полтавської державної аграрної академії*. 2013. № 1. С. 163–167.
5. Про екологічний аудит: Закон України від 24.06.2004 р. № 1862-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15>
6. Буринська О. І. Екологічна складова сталого розвитку аграрного сектора України. *Агросвіт*. 2016. № 22. С. 48–57. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/22_2016/10.pdf

REFERENCES:

1. Vidatki zvedenogo biydzhetu Ukraini [Expenditures of the consolidated budget of Ukraine]. Retrieved from: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/cons/expense/> (in Ukrainian)
2. Nebiltsova V. M., Ostapenko N. V. (2013). *Vnutrishnii ekologichnii audit iyk odin iz aspektiv upravlinskoï dialnosti pidpriemstv* [Internal environmental audit as one of the aspects of management activity of enterprises]. Retrieved from: <https://dspace.nuft.edu.ua/server/api/core/bitstreams/9ab0e463-9b63-4124-b1f6-695f263ae85b/content> (in Ukrainian).
3. Bardash S. V., Kulaiets M. M. (2019). Ontologichna interpretatsia sub'iektnoi sistemnosti ekologichnogo kontroliu [Ontological interpretation of the subject system of environmental control]. *Problemi teorii ta metodologii buhgalterskogo obliku, kontroliu i analizu*. № 2 (43). (in Ukrainian).
4. Kuzmenko O. K. (2013). Stanovltnnia ta formi organizatsii ekologichnogo auditu na silskogospodarskih pidpriemstvah [Formation and forms of environmental audit organization at agricultural enterprises]. *Visnik Poltavskoi derzavnoi agrarnoi akademii*. № 1. P. 163–167. (in Ukrainian)
5. Pro ekologichnii audit [About environmental audit]. Law of Ukraine № 1862-IV (2004, June 24). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15> (in Ukrainian)
6. Burinska O. I. (2016). Ekologichna skladova stalogo rozvitku agrarnogo sektora Ukraini [Ecological component of sustainable development of the agricultural sector of Ukraine]. *Agrosvit*. № 22. P. 48–57. Retrieved from: http://www.agrosvit.info/pdf/22_2016/10.pdf (in Ukrainian)