

УДК 658:504.03

DOI: <https://doi.org/10.32782/2708-1834/2023-03.2>**Полятикін С.О.**здобувач наукового ступеня доктора філософії,  
аспірант кафедри фінансів, банківської справи та страхування  
*Сумський національний аграрний університет***Poliatykin Serhii***Sumy National Agrarian University*

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВИЗНАЧЕННЯ МІСЦЯ ФІНАНСОВО-ЕКОЛОГІЧНОГО АУДИТУ В УПРАВЛІННІ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ

## CONCEPTUAL PRINCIPLES OF DETERMINING THE PLACE OF FINANCIAL AND ENVIRONMENTAL AUDIT IN THE MANAGEMENT OF FARMS

Стаття присвячена актуальним проблемам обґрунтування важливості розвитку фермерства на селі для забезпечення ефективності товарного виробництва, зокрема доведено доцільність створення фермерських господарств. Проведено аналіз та розроблено основні аспекти необхідності функціонування фінансово-екологічного аудиту. Розглянуто законодавчі вимоги до фінансового та екологічного аудиту, розкрито відмінні та спільні риси. Приділено увагу питанням природоохоронної діяльності та процедур аудиту. Виділено схему взаємозв'язків між основними виробничими процесами, екологічними ризиками, природоохоронними заходами та процедурами аудиту для підвищення ефективності проведення фінансово-екологічного аудиту. Визначено пріоритетність ризиків для кожного етапу виробництва, що буде сприяти при здійсненні аналізу ефективності виконаних природоохоронних заходів. Дана детальна характеристика діючих міжнародних стандартів фінансово-екологічного аудиту та їх порівняльний аналіз. Зроблені висновки щодо перспектив імплементації міжнародних природоохоронних заходів у вітчизняну нормативну систему та їх вплив на систему управління та фінансові результати конкретних фермерських господарств.

**Ключові слова:** аудит, фінанси, екологічний аудит, фінансово-екологічний аудит, етапи, природоохоронна діяльність, фермерство.

At the article is justified the importance of the development of farming in the countryside to ensure the efficiency of commodity production, which confirms the feasibility of creating farms. The main problems that slow down their development are identified, as well as a number of practical recommendations for improving the current organizational and economic support of farms are given. The main aspects of the implementation of the financial and environmental audit are analyzed and developed. The legislative requirements for financial and environmental audits are considered, distinctive and common features are revealed. The results of the analysis are confirmed the importance of separating the financial and environmental audit as a separate type of audit, which will be jointly conducted by financial and environmental auditors. The basic principles of auditing of environmental activities are defined. The corresponding stages are proposed, indicating the main key aspects of the financial and environmental audit. The issues of environmental protection and audit procedures are explored in a separate projection. The scheme of relationships between the main production processes, environmental risks, environmental protection measures and audit procedures is highlighted to increase the effectiveness of the financial and environmental audit. The priority of risks for each stage of production during the analysis of the effectiveness of the implemented environmental protection measures is

determined. A detailed description of current international standards of financial and environmental audit and their comparative analysis is given. Conclusions regarding the prospects of implementing international environmental protection measures into the domestic regulatory system and their impact on the management system and financial results of specific farms are formed. The experience of foreign countries, which shows that a change in the orientation of socio-economic development will contribute to the introduction of new and improvement of existing mechanisms of state control in the field of environmental protection are considered. Most popular of them is a financial-environmental audit in farms. It is emphasized that one of the achievements of Ukraine's environmental policy is the introduction of environmental audit. This tool is one of the priority directions of state policy in the field of environmental protection, resource use and ensuring environmental safety.

**Key words:** audit, finance, environmental audit, financial – environmental audit, stages, environmental protection activity, farming.

**Постановка проблеми.** На сьогодні в умовах зростання кількості екологічних катастроф та забруднення навколишнього середовища природоохоронна діяльність потребує значних фінансових вкладень. А значить в фермерських господарствах повинен бути встановлений належний контроль. Здійснення аудиту природоохоронної діяльності потребує уваги різних спеціалістів. Перш за все перевірки підлягають форми звітності в яких відображено витрати природоохоронної діяльності. Цю функцію виконують контролюючі органи. Частіше за все аудиторі. Однак, доцільно перевірити відповідність діяльності фермерських господарств екологічним вимогам, проаналізувати необхідність та повноту проведення природоохоронних заходів та їх документальне оформлення, що входить в компетенцію екологічних аудиторів [1, с. 112].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок щодо вивчення сутності та оцінки функціонування підприємств різних форм власності і господарювання зробили українські вчені: Лупенко Ю., Малік М., Месель-Веселяк В., Макаренко П., Мельник Л., Молдаван Л., Макаров Ю., Саблук П., Червен І. та інші. Проблеми аудиту природоохоронної діяльності висвітлено в наукових працях таких вчених, як Борисова В.А., Купалов Г.І., Максимів Л.І., Шевчек В.Я., Чупіс А.В. та інші

Незважаючи на значне наукове опрацювання, проблема аудиту природоохоронної діяльності залишається відкритою. Диску-

сійними є питання забезпечення природоохоронної діяльності фермерських господарств, організація обліку та управління в цих господарствах.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття.** Метою статті є проаналізувати необхідність та повноту проведення природоохоронних заходів та їх документальне оформлення, що входить в компетенцію екологічних аудиторів, дослідити сучасний стан та визначити перспективи розвитку фермерства в Україні; проаналізувати недоліки та сформулювати основні тенденції діяльності фермерських господарств, проведення аналізу та розробка основних аспектів необхідності створення фінансово-екологічного аудиту та визначення послідовності методів його функціонування в фермерських господарствах.

**Постановка завдання.** Метою даного дослідження є теоретико-методологічне обґрунтування й оцінка ефективності функціонування фермерських господарств Сумської області, а також обґрунтування методичних підходів та розробка практичних пропозицій щодо важливих аспектів їх організації, оцінки та методики обліку, аналізу і аудиту в умовах нинішньої економіки. Проведення додаткового поглибленого дослідження особливостей діяльності фермерських господарств, на наш погляд, є перспективним. Це проводиться з метою виявлення більш наявних та реальних причин погіршення земельного фонду держави та пошук шляхів їх удосконалення.

**Практичне значення результатів дослідження.** Отримані результати дослідження фінансово-екологічного аудиту, які є складовою природоохоронної діяльності фермерських господарств, рекомендуються для впровадження не тільки у фермерських господарствах, але й у всіх інших формуваннях дрібного і середнього аграрного підприємництва.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В умовах сучасного життя екологічна безпека є важливою складовою національної безпеки. Конституцією передбачено, що обов'язком держави є забезпечення екологічної безпеки та підтримання екологічної рівноваги в державі. Засобом досягнення цієї мети є створення державної системи реалізації природоохоронних функцій суспільства, яка гарантуватиме право населення на екологічну безпеку та здорове довкілля. Разом з тим в умовах євроінтеграції України відчутною є потреба у впровадженні контрольних заходів щодо дотримання екологічних норм і правил суб'єктами господарювання не тільки державними органами, а також незалежними експертами. Мова йде про впровадження на аграрних підприємствах фінансово-екологічного аудиту як невід'ємної складової їх інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності.

Реформування екологічного аудиту в Україні допоможе підвищити рівень безпеки життєдіяльності та інвестиційної привабливості України. Аналіз чинного законодавства в цій галузі свідчить про те, що воно потребує змін і доповнень. Пропонуємо розширити коло об'єктів обов'язкового екологічного аудиту, включивши до них підприємства аграрного сектору економіки, особливо фермерські господарства [2, с. 35].

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.

Виправити становище може тільки оновлення регулюючих, управлінських і контрольних функцій держави, як гаранта дотримання земельного і природоохоронного законодавства, досконалості правових і економічних методів управління. Рациональне 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 [3, с. 24].

В Україні з початку 80-х років минулого століття набрало розвитку фермерство, як сімейно-приватна форма господарювання на селі. За цей період господарювання фермерські господарства стали невід'ємною складовою аграрної економіки. Однак їх подальший розвиток потребує серйозної державної підтримки та зваженої державної аграрної політики.

В залежності від типу організації виробництва фермерські господарства поділяються на такі категорії:

- сімейні (один двір), власники яких разом із своїми сім'ями займаються господарською діяльністю, вкладають необхідні засоби і виконують всі виробничі операції;
- сумісні, утворені із декількох сімей рідних або шляхом об'єднання власності двох і більше осіб.

В даний час розповсюдження одержали різні варіанти спільних господарств.

Подальший розвиток фермерських господарств доцільно проводити в таких напрямках: формування власного ринку збуту продукції; впровадження інноваційних технологій

виробництва сільськогосподарської продукції; реалізація інвестиційних проектів із придбання сільськогосподарської техніки на умовах лізингу; спрямування частини інвестицій на розвиток технологічної та виробничої інфраструктури; створення добровільних об'єднань фермерських господарств; збільшення обсягів прямого інвестування фермерських господарств за рахунок власних коштів і позик; забезпечити дотації на впровадження новачій у сільськогосподарському виробництві екологічно чистої продукції та її переробки на місцях.

Метою створення фермерського господарства є забезпечення добробуту селянської сім'ї на основі трудової участі її членів у виробничій і комерційній діяльності та одержання доходу (прибутку). Його соціально-економічне значення визначається участю у формуванні продовольчого фонду країни шляхом реалізації продукції державі та на місцевому ринку.

Основними видами діяльності фермерського господарства є виробництво і переробка сільськогосподарської продукції, транспортування (перевезення), зберігання, реалізація сільськогосподарської продукції власного виробництва, а також сільський туризм (агротуризм).

Фермерське господарство саме визначає напрямки своєї діяльності, обсяги виробництва і форми реалізації продукції, необхідні умови по забезпеченню ефективного використання землі, збереженню і поліпшенню її родючості.

Якщо у діяльності фермерського господарства використовується наймана праця, її оплачують по попередньо укладеному договору. Причому розрахунок із залученими

працівниками не залежить від підсумків роботи господарства.

За даними Державної служби статистики України, у 2020 р. у власності сільгоспідприємств та фермерських господарств і користуванні особистих селянських господарств аграрного сектору було загалом 36417,6 тис. га сільськогосподарських угідь, якими користувалися на орендній основі 7,8 тис. сільськогосподарських підприємств та 32,3 тис. фермерських і володіли на правах приватної власності 4,2 млн особистих селянських господарств.

Із загального фонду землекористування та землеволодіння 16240,3 тис. га, або 44,6 % загального земельного фонду, перебували у господарській діяльності сільськогосподарських підприємств, 4308,6 тис. га (11,8 %) – у фермерських господарствах та 15868,7 тис. га (43,5 %) – в особистих селянських господарствах. Середній розмір земель у них становив відповідно 2082,0 га, 118,3 та 0,44 га сільськогосподарських угідь.

У період 2005–2020 років відбувалось скорочення кількості фермерських господарств (табл. 1). Так, площа сільськогосподарських угідь зросла більш як удвічі, зокрема ріллі – у 2,1 рази, а з розрахунку на одне господарство їх площа збільшилася в середньому у 2,4 та 2,5 рази і у 2020 р. становила відповідно 134,5 та 130,7 гектара. Це відповідає загальним тенденціям в Україні до консолідації землекористування [4, с. 126].

Головний засіб виробництва без якого не можливий сам процес виробництва сільськогосподарської продукції у сільському господарстві – це земля. Вона значною мірою визначає рівень ефективності і темпи

Таблиця 1  
Динаміка розвитку фермерських господарств України в 2005–2020 рр.

Показник	2005	2010	2015	2020	2020 р. до 2005 р., %
Кількість фермерських господарств, одиниць	38428	42445	41524	32303	84,1
Площа сільськогосподарських угідь, тис. га	2157,6	3661,2	4290,8	4343,7	201,3
у тому числі: ріллі, тис. га	1994,0	3492,6	4161,9	4223,3	211,8
У розрахунку на одне господарство:					
сільськогосподарських угідь, га	56,1	86,3	103,3	134,5	239,8
у тому числі: ріллі, га	51,9	82,3	100,2	130,7	251,8

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України [3]

розвитку сільськогосподарського виробництва. За розмірами загальної земельної площі підприємство є невеликим в порівнянні з підприємствами району і області. Фермерські господарства створюються для виробництва, виготовлення, переробки та реалізації сільськогосподарської продукції на засадах підприємництва, здійснення інших видів діяльності, пов'язаних з аграрним виробництвом та дозволеням законодавством України. Основними цілями діяльності фермерських господарств є задоволення потреб своєї родини, членів господарства та найманих працівників через збільшення виробництва товарної продукції на засадах раціонального використання землі і підвищення її родючості, переробки та реалізації, з метою одержання прибутків.

Для більш детального вивчення усіх природно-економічних умов розвитку даного підприємства ознайомимось із структурою земельних угідь фермерського господарства «НАТОН» Сумського району Сумської області за даними таблиці 2.

З даних таблиці 2 можна стверджувати, що ФГ «НАТОН» в 2020 р. порівняно з 2018 р. та 2019 р. не відбулось збільшення площі сільськогосподарських угідь. Причиною стабільності структури земельних угідь стало те, що сільськогосподарське підприємство взяло в оренду земельні і майнові паї працівників. В структурі земельного фонду найбільшу питому вагу займають сільськогосподарські угіддя, в тому числі рілля (95,2 %). У 2020 році порівняно з 2019 та 2018 роком не відбулося зміни питомої ваги ріллі. Якщо питома вага ріллі в структурі земельного фонду становить більше 80%, то

можна стверджувати, що земля в господарстві використовується інтенсивно та приносить користь.

Розрахунки показали, що економічні показники діяльності господарства у звітному періоді порівняно з базисним роком покращились. Про це може свідчити зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також валюти балансу на 35,61% та на 99,53% відповідно.

Позитивним в функціонуванні господарства є також зростання середнього абсолютного приросту суми власного капіталу на 2399,55 тис. грн.

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 фермерських господарств. Неадекватна політика держави в питаннях розвитку галузі тваринництва призвела до скорочення обсягів органічних добрив тваринного походження [5, с. 144].

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 [6, с. 41].

**Висновки.** Отже, враховуючи важливість ведення природоохоронної діяльності фермерськими господарствами, фінансово-

Таблиця 2

## Структура земельних угідь ФГ «НАТОН» Сумського району Сумської області

Види угідь	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення (+;-) 2020 р. від 2018 р.
	Площа, га	Питома вага, %	Площа, га	Питома вага, %	Площа, га	Питома вага, %	
Загальна земельна площа	2874	100	2874	100	2874	100	0
Всього сільськогосподарських угідь	2790	95,2	2790	95,2	2790	95,2	0
В т.ч. рілля	2790	95,2	2790	95,2	2790	95,2	0

Джерело: підготовлено авторами на підставі звітності господарства

**Динаміка основних економічних показників виробничо-фінансової діяльності  
ФГ «НАТОН» за 2018–2020 рр. Сумського району Сумської області**

Показник	Рік			2020 р. у % до 2018 р.	Середній абсолютний приріст (або середній темп росту)
	2018	2019	2020		
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	87070,7	61277,2	118079,3	135,61	+26097,1
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	65885,1	64145,6	94314,6	143,15	+14214,75
Валовий прибуток (збиток), тис. грн.	21185,6	-2868,4	23764,7	112,2	-25343,55
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	15562,0	10762,9	15496,8	99,6	-32,6
Валюта балансу, тис. грн.	50946,0	88147,3	101656,7	199,53	+25355,35
Власний капітал, тис. грн.	35770,7	51332,7	40569,8	113,41	+2399,55
Власні оборотні кошти, тис. грн.	24967,1	14977	-6844	-27,42	-15905,55
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	9322,1	18783,4	6563,7	70,41	-1379,2
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	4014,9	5248,5	9468,8	235,84	+2726,95

Джерело: підготовлено авторами

екологічний аудит є сучасним інструментом ефективного управління підприємством. Проведення аудиту доцільно за визначеними етапами: аудит засновницьких документів,

аудит системи екологічного менеджменту, екологічний аудит, аудит обліку природоохоронної діяльності, фінансової та соціальної звітності, розробка рекомендацій.

#### Список літератури:

1. Михасюк Р.І. Регулювання земельних відносин. Львів : Укр. технології, 2012. 248 с.
2. Poliatykina L.I. Rationale and trends of development of small business enterprises in Ukraine. *Economic and law paradigm of modern society*. 2018. № 2. P. 31–39.
3. Світличний О.П. Раціональне використання та охорона земельних ресурсів: поняття і зміст. *Землеустрій і кадастр*. 2011. № 1. С. 23–25.
4. Третяк А.М., Дорош О.С. Управління земельними ресурсами : навч. посібник. Вінниця : Нова Книга, 2006. 360 с.
5. Хомюк Н.Л. Сутність та раціональне використання земельних ресурсів. *Інноваційна економіка*. 2013. № 5. С. 143–145.
6. Талавера М.П., Лимар В.В., Байдала В.В., Голуб Р.Т. Підходи до визначення виробничих детермінант біоорієнтованої економіки. *Економіка АПК*. 2016. № 7. С. 39–43.

#### References:

1. Mikhasyuk R.I. (2012) *Reguluvannya zemelnykh vidnosyn* [Regulation of land relations]. Lviv: Ukr. technology.
2. Poliatykina L.I. (2018) Rationale and trends of development of small business enterprises in Ukraine. *Economic and law paradigm of modern society*, no. 2, pp. 31–39. (in English)
3. Svitlichny O.P. (2011) Ratsionalne vykorystannia ta okhorona zemelnykh resursiv: poniattia i zmist [Rational use and protection of land resources: concept and content]. *Zemleustrii i kadastr*, no. 1, pp. 23–25.
4. Tretyak A.M., Dorosh O.S. (2006) *Upravlinnia zemelnymy resursamy* [Land management]. Vinnytsia: New Book.
5. Khomyuk N.L. (2013) Sutnist ta ratsionalne vykorystannia zemelnykh resursiv [The essence and rational use of land resources]. *Innovative economy*, no. 5, pp. 143–145.
6. Talavera M.P., Lymar V.V., Baidala V.V., and Holub R.T. (2016) Approaches to the definition of production determinants of bio-oriented economy. [Pidkhody do vyznachennya vyrobnychykh determinant biooriyentovanoi ekonomiky]. *Economy AIC*, no. 7, pp. 39–43.