

DOI: [10.32702/2307-2105-2018.12.208](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2018.12.208)

УДК 657

*Н. П. Сироїд,
аспірант, Житомирський державний технологічний університет*

ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЕКОЛОГІЧНУ ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ У ЗВІТНОСТІ

*N. P. Syroid
postgraduate, Zhytomyr State Technological University*

DISCLOSURE OF INFORMATION ON ECOLOGICAL QUALITY OF PRODUCTS IN THE REPORTING

У статті проаналізовано існуючі види фінансової та нефінансової звітності підприємств. Інформація про екологічні показники та їх зміну в процесі діяльності підприємств, впровадження природоохоронних заходів міститься у трьох формах фінансової звітності – Баланс, Звіт про фінансові результати та Примітки до річної фінансової звітності. Проте, існуючі на сьогодні форми фінансової звітності не можуть задовольнити потреби сучасних користувачів фінансово-екологічної інформації. Основним і вагомим недоліком форм фінансової звітності є відсутність окремих розділів, статей щодо екологічних показників діяльності підприємств. Інформація про виробництво та реалізацію екологічно якісної продукції, витрати на екологічну якість входять лише до складу інших показників фінансової звітності або взагалі не розриті у фінансовій звітності. Вирішення проблем відсутності екологічних показників у обов'язкових формах звітності можливе шляхом запровадження практики нефінансового звітування та розробки методики складання її екологічної частини. Так як підприємства не мають достовірної інформації щодо операцій з обліку екологічної якості, то пропонуємо за результатами звітного періоду формувати Звіт про екологічну якість продукції. Інформація представлена в даному звіті може бути використана з метою формування Звіту зі сталого розвитку та забезпечить відображення правдивої та важливої для стейкхолдерів інформації.

The article analyzes the existing types of financial and non-financial reporting of enterprises. Information on environmental indicators and their changes in the process of enterprise activity, implementation of environmental protection measures is contained in three forms of financial reporting - Balance Sheet, Statement of financial results and Notes to annual financial statements. However, the current forms of financial reporting can not meet the needs of modern users of financial and environmental information. The main and significant disadvantage of the forms of financial reporting is the absence of separate sections, items on environmental performance of enterprises. Information on the production and sale of environmentally sound products, quality environmental costs are only included in other indicators of financial statements or are not reflected in the financial statements at all. Thus, as of today, in Ukraine there are no generally accepted forms of source documents and reporting in which the environmental quality of products can be reflected, namely, the costs of increasing the ecological quality of products, this

raises the difficulty of presenting a summary of such information as part of the Sustainable Development Report.

Solving the issues of the absence of environmental indicators in compulsory reporting forms is possible by introducing non-financial reporting practices and developing methods for compiling its environmental part. Since enterprises do not have reliable information on accounting for environmental quality, we suggest to formulate an Environmental Quality Report based on the results of the reporting period. The information presented in this report can be used to create a Sustainable Development Report and provide a reflection of the true and important information for stakeholders. According to the results of the study, we can conclude that, in particular, the formation of information for a non-financial report in the accounting system can increase its reliability, needs methodological substantiation and organizational support.

Ключові слова: *екологічна якість, фінансова та нефінансова звітність, облік.*

Key words: *ecological quality, financial and non-financial reporting, accounting.*

Постановка проблеми. В сучасних умовах інтеграції економіки України у світовий економічний простір великого значення в реалізації політики в екологічній сфері набуває забезпечення достовірної інформації про природоохоронну діяльність суб'єктів господарювання. Як результат, в Основних засадах (стратегії) державної екологічної політики України на період до 2020 р., затверджених Законом України від 21.12.2010 р. №2818-VI, зазначено, що одним із основних завдань реформування державної екологічної політики є створення національної інформаційної системи у сфері екології та охорони довкілля.

В першу чергу основна роль відводиться чіткому та всебічному моніторингу екологічної діяльності суб'єктів господарювання на основі форм статистичної, податкової, фінансової та нефінансової звітності. Але відсутність екологічних даних в обов'язковій звітності підприємств, а також чітко визначених законодавчих вимог щодо показників та повноти розкриття інформації призводить до зниження конкурентоспроможності та рівня екологічної свідомості українських підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Слід відзначити, що дослідження питань екологічної проблематики розпочалося у ХХ ст. і продовжується з наростаючими темпами і до сьогодні, проблеми обліку екологічної якості продукції в своїх наукових працях висвітлюють наступні вчені: О.В. Вороновська, П.І. Гайдучкий, В.А. Голян, В.М. Жук, І.В. Замула, П.М. Майданевич, Н.М. Малюга, Л.М. Пелиньо, К.В. Стецюк, В.А. Фостолович, М.А. Хвесик, В.Я. Шевчук та інші. Проте питання відображення інформації про екологічну якість продукції в звітності не достатньо досліджене.

Метою дослідження є висвітлення методичних аспектів відображення у звітності інформації про екологічну якість продукції.

Виклад основного матеріалу. Сьогодні, у розвинених країнах світу серед 250 найбільших компаній 80% складають нефінансову звітність, а серед країн, що розвиваються з 2,2 тис. компаній – 45%. Проте, на відміну від міжнародної практики в Україні серед 100 найбільших компаній лише 10 % складають та оприлюднюють такі звіти [8].

Така ситуація значно ускладнює одержання повної та достовірної інформації про екологічну діяльність підприємств, дотримання екологічних стандартів при виробництві та реалізації продукції, попередження негативного впливу на довкілля.

Вченими було розроблено теоретичні засади гармонізації екологічної звітності до європейських стандартів, але недостатньо уваги нині приділяється розкриттю інформації про екологічну діяльність підприємств у фінансовій та нефінансовій звітності, потребує поліпшення нормативно-правова база, відсутнє відображення екологічної якості як об'єкта бухгалтерського обліку у звітності. Як результат зазначені питання потребують подальших досліджень.

Екологічна інформація про діяльність підприємств розкривається у декількох видах звітності: статистична, податкова, фінансова, нефінансова. Така звітність включає екологічні, економічні на соціальні результати діяльності підприємства.

З метою більш глибокого вивчення обліку екологічної якості продукції розглянемо детальніше існуючі види фінансової та нефінансової звітності підприємств. В табл. 1 представлено види звітності та їх склад.

Таблиця 1.
Види та склад фінансової та нефінансової звітності в Україні

Вид звітності	Склад звітності	Користувачі звітності	
		внутрішні	зовнішні
1	2	3	4
Фінансова звітність	Ф № 1 «Звіт про фінансовий стан» («Баланс»)	власники, керівництво підприємства, персонал, працівники	інвестори (акціонери), кредитори, постачальники, покупці, замовники, інші дебітори, уряд та державні органи
	Ф № 2 «Звіт про сукупний дохід» («Звіт про фінансові результати»)	власники, керівництво підприємства, персонал, працівники	інвестори (акціонери), кредитори, постачальники, покупці, замовники, інші дебітори, уряд та державні органи
	Ф № 3 «Звіт про рух грошових коштів»	власники, керівництво підприємства, персонал, працівники	кредитори, постачальники, покупці, замовники, інші дебітори
Нефінансова звітність	Ф № 4 «Звіт про власний капітал»	власники, керівництво підприємства	інвестори (акціонери), кредитори, уряд та державні органи
	Ф № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»	керівництво підприємства	інвестори (акціонери), кредитори, постачальники, покупці, уряд та державні органи
	Ф № 6 «Інформація про сегменти»	власники, керівництво підприємства	інвестори (акціонери), кредитори, постачальники, покупці, замовники, інші дебітори, уряд та державні органи
	«Звіт про Прогрес реалізації принципів»	власники, керівництво підприємства,	інвестори (акціонери), кредитори, постачальники, покупці, замовники,
	Глобального договору (ГД) ООН»	персонал, працівники	інші дебітори, уряд та державні органи, громадяни (споживачі продукції)
	«Звіт зі сталого розвитку, сформований відповідно до вимог системи GRI (Глобальної ініціативи зі звітності)»	власники, керівництво підприємства, персонал, працівники	інвестори (акціонери), кредитори, постачальники, покупці, замовники, інші дебітори, уряд та державні органи, громадяни (споживачі продукції)
	Довільний соціальний звіт – за довільною структурою і самостійно обраним показникам	власники, керівництво підприємства, персонал, працівники	інвестори (акціонери), кредитори, постачальники, покупці, замовники, інші дебітори, уряд та державні органи, громадяни (споживачі продукції)

Бухгалтерський облік є важливим для сучасного суспільства, що підтверджується багатьма факторами, найголовніший із яких є соціальна роль. Облікова інформація є основою для нормального функціонування суб'єктів господарювання і як результат економіки і добробуту країни в цілому у сучасних ринкових умовах.

Функціонування будь-якої ланки управління підприємством ґрунтується на оперативній інформації, що забезпечує прийняття обґрунтованих управлінських рішень, правильність та своєчасність яких ґрунтується на використанні достовірної та якісної інформації щодо характеру та обсягу здійснюваних господарських процесів, наявності та використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, джерел отримання фінансових результатів діяльності та напрямів використання прибутку.

Крім того, завдяки фінансовій звітності відбувається систематизація, фільтрування і узагальнення даних щодо всіх напрямів діяльності суб'єкта господарювання (здійснюється відбір суттєвої і необхідної інформації, яка узагальнюється і зводиться у систематизовані групи показників, які, насамперед, покликані спростити та прискорити використання зазначеної інформації для прийняття оперативних рішень та ефективного управління діяльністю суб'єкта господарювання).

У разі відсутності таких даних, неможливо прийняти виважені рішення щодо напрямів подальшого розвитку не тільки підприємства, але й країни в цілому.

Одним із основних елементів методу бухгалтерського обліку, що забезпечують цей процес є звітність. Бухгалтерська інформація, узагальнена у звітності, є основою для аналізу господарської діяльності підприємства, визначення перспективності його розвитку, привабливості для інвестування (кредитування) та, відповідно, прийняття ефективних управлінських рішень.

Інформація, відображена у звітності, повинна бути зрозумілою та мати однозначне тлумачення для її користувачів. Відповідно, до неї висувається ряд вимог, основними з яких є достовірність, оперативність підготовки та своєчасність надання [3, с. 389]

Роль фінансово-економічної інформації, як системи фінансових показників, визначається впливом на обґрунтування і прийняття рішень користувачів. Саме бухгалтерська фінансова звітність, відображаючи всі суттєві зміни в структурі господарських засобів і їх джерел, а також результати фінансово-господарської діяльності, надає в скомпонованому вигляді значний обсяг інформації, необхідної зовнішнім і внутрішнім користувачам. Зміна мети складання та адресності подання, розширення кола суб'єктів, що приймають господарські рішення, спираючись при цьому на звітну інформацію, дозволило визначити бухгалтерську фінансову звітність, як ланку зв'язку між підприємством і зовнішнім середовищем, що покликана адекватно розкривати ті процеси, що відбуваються на підприємстві, з одного боку, та задовольняти інформаційні потреби користувачів, з іншого. При цьому акцент ставиться на якість звітної інформації, що забезпечується за рахунок дотримання методологічних основ її формування і визначає напрямки її удосконалення [6, с.15].

При складанні підприємствами фінансових звітів потрібно дотримуватися вимог щодо порядку їх заповнення. Міжнародними стандартами фінансової звітності визначено якісні характеристики фінансових звітів, яких варто дотримуватися при здійсненні економічної, екологічної та інших видів діяльності. Вони безпосередньо стосуються і екологічної складової фінансових звітів в умовах переходу України на Міжнародні стандарти фінансової звітності.

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» представлено основні якісні характеристики які варто розглянути стосовно екологічних показників фінансової звітності:

1) безперервність: складаючи фінансову звітність, варто оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність (екологічну, економічну) на безперервній основі. За винятком припинення діяльності та ліквідації підприємства;

2) принцип нарахування: суб'єкт господарювання відображає екологічні показники фінансових звітів за принципом нарахування. Винятком можуть бути уточнення Податкового кодексу України та екологічного законодавства щодо оцінки окремих екологічних показників;

3) послідовність подання: подання та класифікація екологічних статей у фінансових звітах має зберігатися від одного періоду до іншого для забезпечення порівнянності інформації, контролю природоохоронної діяльності підприємств і вжиття необхідних заходів у разі її неефективного здійснення;

4) суттєвість та об'єднання: кожний суттєвий клас екологічних статей слід подавати у фінансових звітах окремо. Статті, неподібні за характером або функціональним призначенням, варто подавати окремо, крім випадку, коли вони є несуттєвими;

5) згортання: активи природоохоронного призначення, екологічні зобов'язання, екологічні доходи та витрати не слід згортати, якщо цього не вимагають або не дозволяють облікові стандарти чи інші нормативно-правові акти;

6) порівняльна інформація: необхідно розкривати порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду щодо розміру екологічних показників, наведених у фінансових звітах. У разі зміни або перекласифікації екологічних статей у фінансових звітах порівняльну потрібно також перекласифікувати.

Інформація про екологічні показники та їх зміну в процесі діяльності підприємств, впровадження природоохоронних заходів міститься у трьох формах фінансової звітності – Баланс, Звіт про фінансові результати та Примітки до річної фінансової звітності (табл 2).

Таблиця 2.
Екологічні показники у складі фінансової звітності

№ з/п	Вид фінансового звіту	Екологічна інформація
1	Ф № 1 «Звіт про фінансовий стан» («Баланс»)	інформація про необоротні активи природоохоронного призначення, запаси екологічно якісної сировини, матеріалів, товарів, екологічні зобов'язання, стан розрахунків за екологічними податками і зборами, екологічні капітальні вкладення, інвестиції в екологічне виробництво
2	Ф № 2 «Звіт про сукупний дохід» («Звіт про фінансові результати»)	екологічні доходи і витрати на екологічну якість, прибутки та збитки від екологічної діяльності підприємства
3	Ф № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»	розкривається деталізована інформація про витрати на поліпшення земель, про права за користування природними ресурсами

Узагальнивши інформацію, можемо зробити висновок, що існуючі на сьогодні форми фінансової звітності не можуть задовольнити потреби сучасних користувачів фінансово-екологічної інформації. Основним і вагомим недоліком форм фінансової звітності є відсутність окремих розділів, статей щодо екологічних показників діяльності підприємств. Інформація про виробництво та реалізацію екологічно якісної продукції, витрати на екологічну якість входять лише до складу інших показників фінансової звітності або взагалі не розриті у фінансовій звітності.

Така звітність зменшує ступінь довіри суспільства до підприємств у сфері екологічно якісного виробництва і як результат знижує рівень екологічної свідомості у виробників. До того ж відсутність чіткого податкового законодавства щодо підтримання екологічної якості продукції призводить до недобросовісного

складання і викривлення даних звітності. Не менш важливий вплив недосконалої фінансової звітності чинить на інвестування, а саме незацікавленість інвесторів та суб'єктів господарювання у реалізації екологічних проєктів.

Вирішення проблем відсутності екологічних показників у обов'язкових формах звітності можливе шляхом запровадження практики нефінансового звітування та розробки методики складання її екологічної частини. У європейських країнах нефінансову звітність складають та подають у різних формах, серед яких основними є:

- 1) Звіт з прогресу Глобального договору ООН (Communication Progress - COP);
- 2) Звіт зі сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (GlobalReportingInitiative - GRI);
- 3) інші соціальні звіти, які самостійно розробляються підприємствами.

Звіт з прогресу містить інформацію про відповідність господарської діяльності десяти принципам, визначених Глобальним договором ООН. Вони об'єднані у такі групи: права людини, трудові відносини, екологічні, антикорупційні принципи. Серед екологічних принципів, яких повинні дотримуватися комерційні компанії, слід виокремити такі:

- обережність при вирішенні екологічних проблем;
- ініціативність щодо поширення екологічної відповідальності та свідомості;
- стимулювання розвитку і поширення екологічно чистих технологій.

Важливо підкреслити, що участь у Глобальному договорі ООН та оприлюднення Звіту з прогресу дозволяє підприємствам отримати ряд переваг: стимулювання виходу на міжнародні ринки, встановлення ділових зв'язків із підприємствами інших країн світу, участь у міжнародних програмах з державного управління, охорони навколишнього середовища та соціального розвитку, реалізація екологічних товарів і послуг, обмін досвідом щодо організації підприємницької діяльності, використання сировини, новітньої техніки та технологій, прийняття управлінських рішень. Недоліком вищевказаної форми звітності є відсутність чітко визначених вимог і методик щодо складання звіту. Існування принципів ведення бізнесу – недостатня умова повного розкриття інформації про екологічну діяльність підприємств. Крім того, суб'єктам господарювання варто вчасно звітуватися за такою формою звітності перед керівництвом Глобального договору ООН.

Іншою поширеною формою нефінансової звітності підприємств є Звіт зі сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (GRI). На відміну від Звіту з прогресу, Глобальною ініціативою зі звітності видано рекомендації щодо складання та подання звітності зі сталого розвитку. У них визначено ряд принципів щодо складання звітності зі сталого розвитку, об'єднаних у такі групи:

- 1) системо утворювальні принципи підготовки звітності – відкритість, залучення зовнішніх користувачів, верифікація;
- 2) принципи інформаційної наповненості – повнота, відповідність концепції сталого розвитку, значимість;
- 3) принципи щодо якості та достовірності – точність, об'єктивність, порівнянність;
- 4) принципи, які визначають доступність – якість, своєчасність [4].

Фінансова та нефінансова звітності завжди перебувають у взаємозв'язку та доповнюють одна одну. Але нефінансова звітність наділена характерними їй особливостями: лаконічна, має вільну форму подання в порівнянні з фінансовою.

Проте існують і недоліки, що спонукають компанії користуватися стандартизованою нефінансовою звітністю: довільна форма звіту перешкоджає порівнянню звітів та визначення соціального рейтингу компаній.

Підготовка нефінансової звітності у сфері сталого розвитку має на меті аналіз економічного, екологічного і соціального впливу діяльності господарюючої структури, а також її продукції чи послуг, на зовнішнє середовище. Найпоширенішою формою нефінансового звіту в Україні є Звіт зі сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (GRI). Вважаємо за необхідне дослідити елементи Звіту зі сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (GRI) в межах екологічної якості продукції (табл.3).

Таблиця 3.
Інформація про екологічну якість продукції в розрізі елементів GRI

Елементи	Показники	Характеристика показників
1	2	3
Стратегія і характеристика	-	Характеристика підприємства та стратегічні цілі в екологічному напрямку
Підходи управління	-	Підходи в управлінні, що використовуються на підприємстві з метою дотримання принципів сталого розвитку
Показники результативності	<i>Показники економічної результативності:</i>	
	ЕС1	Створена і розподілена пряма економічна вартість, включаючи доходи, операційні витрати, виплати співробітникам, пожертвування та інші інвестиції в співтовариства, нерозподілений прибуток, виплати постачальникам капіталу і державам

	<i>Показники екологічної результативності:</i>	
	EN1	Використані матеріали із зазначенням маси або обсягу
	EN2	Частка матеріалів, що представляють собою перероблені або повторно використовувані відходи
	EN16	Повні прями і непрямі викиди парникових газів із зазначенням маси
	EN18	Ініціативи щодо зниження викидів парникових газів і досягнуте зниження
	EN26	Ініціативи щодо пом'якшення впливу продукції і послуг на навколишнє середовище і масштаб пом'якшення впливу
	EN28	Грошове значення значних штрафів і загальне число нефінансових санкцій, накладених за недотримання екологічного законодавства і нормативних вимог
	<i>Показники результативності: відповідальність за продукцію</i>	
	PR1	Стадії життєвого циклу, на яких вплив на здоров'я і безпеку продукції і послуг оцінюються для виявлення можливостей поліпшення, і частка істотних продуктів і послуг, що підлягають таким процедурам
	PR2	Загальна кількість випадків невідповідності нормативним вимогам і добровільним кодексам, що стосуються впливу продукції і послуг на здоров'я і безпеку, в розбивці по видах наслідків
	PR3	Види інформації про властивості продукції і послуг, необхідні процедурами, і частка значущих продуктів і послуг, щодо яких діють такі вимоги до інформації

Отже, за рахунок представлення звітності за GRI можливо відобразити суттєві для підприємства показники, що стосуються екологічної якості продукції і як результат, надати повну інформацію для користувачів.

Масштаб проблеми низької екологічної якості продуктів харчування стимулює пошук нових шляхів для вирішення даної ситуації тому що, існуючі інструменти не надають повної, достовірної, зіставної інформації про всі аспекти екологічної якості продукції харчування та витрати на екологічну якість продуктів.

Одним із інструментів є звітність зі сталого розвитку, яка сприятиме поширенню інформації серед зацікавлених користувачів, як вітчизняних, так і зарубіжних, з метою залучення додаткових інвестицій та управління в галузі екологічної якості продукції, збільшення позитивного впливу продуктів харчування на здоров'я людей. З огляду на інтеграційні процеси в Україні важливим є орієнтація на світові ринки збуту вітчизняної продукції, яка повинна відповідати міжнародним стандартам якості та можливість залучення іноземних інвестицій тому звітність повинна складатись за єдиними правилами, незалежно від країни розміщення суб'єкта господарювання.

Досвід зарубіжних країн щодо державного регулювання нефінансової звітності важливий для України і потребує вивчення для визначення подальшого розвитку нефінансової звітності в нашій країні.

Саме гармонізація звітності зі сталого розвитку може вирішити дані проблемні питання.

Перш за все, потрібно дослідити поняття гармонізації в бухгалтерському обліку (табл.4).

Таблиця 4.
Аналіз дефініції «гармонізація» в різних наукових джерелах

№ з/п	Автор, джерело	Визначення
1	Бутинець Ф.Ф. [2, с. 9]	інформація про необоротні активи природоохоронного призначення, запаси екологічно якісної сировини, матеріалів, товарів, екологічні зобов'язання, стан розрахунків за екологічними податками і зборами, екологічні капітальні вкладення, інвестиції в екологічне виробництво
2	Дочинець О.М. [5, с. 62]	Гармонізація – ув'язка різних систем бухгалтерського обліку і звітності шляхом введення в їх рамки загальної класифікації, тобто стандартизація форми із збереженням існуючих розбіжностей. Виходячи з цього визначення, гармонізація бухгалтерського обліку не включає наявності національних систем обліку, а представляє собою шлях досягнення загальної співставності фінансової інформації
3	Кутер М.І. [7, с. 534]	Гармонізація фінансової звітності на міжнародному рівні означає, що фінансова звітність окремо узятій країни повинна відповідати вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Гармонізація фінансової звітності на локальному рівні припускає, що фінансова звітність в окремо взятій країні, що входить до континентальної групи, повинна відповідати вимогам стандартів (нормативам) обліку країн будь-якого континенту

4	Петрук О.М. [9, с. 44]	Гармонізація бухгалтерського обліку представляє собою процес уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів
5	Терехова В.А. [10, с. 11]	Гармонізація передбачає взаємну відповідність законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку, існування в кожній країні своєї моделі організації та ведення обліку, застосування національної системи стандартів. Завдання гармонізації полягає в тому, щоб модель і стандарти суттєво не відрізнялись від аналогічно діючих в інших країнах-членах співтовариства, тобто знаходились у гармонії один з одним

Відповідно до проведеного аналізу літератури можемо зробити висновок, що основна група вчених зупиняється на думці, що гармонізація може бути впроваджена в межах об'єднання певних країн з метою усунення відмінностей між веденням бухгалтерського обліку, складанням звітності, що досягається шляхом впровадження відповідності законодавства країн щодо регулювання бухгалтерського обліку.

Отже, під гармонізацією розуміємо взаємне узгодження принципів ведення бухгалтерського обліку, складання звітності об'єднанням країн.

Гармонізація в контексті формування та подачі звітності може бути визначена як процес, спрямований на підвищення порівнянності звітності, яка складається в різних країнах.

Але такі чинники як не регламентованість, відсутність затверджених форм, методів складання та добровільність екологічної звітності формують у суб'єктів господарювання погляд на таку звітність як на додаткові матеріальні і трудові затрати. А відсутність будь-яких законодавчих вимог призводить до того, що суб'єкти господарювання оприлюднюючи звітність з екологічної діяльності намагаються висвітлювати в ній виключно позитивну сторону своєї діяльності щодо екологічної діяльності, в тому числі екологічної якості продукції, або як більшість підприємств - взагалі не описують такої інформації. Отже, дану інформацію можна вважати не порівнюваною, неправдивою та часто незрозумілою для інвесторів, що вимагає пошуку шляхів гармонізації звітності з екологічної якості продукції.

Так, як на сьогодні в Україні не існує загальноприйнятих форм первинних документів та звітності в яких може знайти відображення екологічна якість продукції, а саме, витрати на підвищення екологічної якості продукції, то це викликає труднощі з представленням узагальненої такої інформації у складі Звіту зі сталого розвитку.

Так як підприємства не мають достовірної інформації щодо операцій з обліку екологічної якості, то пропонуємо за результатами звітного періоду формувати Звіт про екологічну якість продукції (табл.5).

Таблиця 5.
Звіт про екологічну якість продукції

Вид продукції	Назва продукції	Обсяг продукції, кг	Сума продукції, грн	Несертифікована продукція		Сертифікована продукція		Питома вага, %		Продукція що відповідає міжнародним стандартам		Продукція, що експортується, грн	
				Обсяг, кг	Сума, грн	Обсяг, кг	Сума, грн	Несертифікована продукція	Сертифікована продукція	Сума, грн	Питома вага, %	Сума, грн	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14

Інформація представлена в даному звіті може бути використана з метою формування Звіту зі сталого розвитку та забезпечить відображення правдивої та важливої для стейкхолдерів інформації.

Основним недоліком формування такої звітності на даний момент є вузьке коло користувачів та зацікавлених осіб, що пов'язано з низьким рівнем екологічної свідомості громадян.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами дослідження можна зробити висновок, що інформація про екологічні показники та їх зміну в процесі діяльності підприємств, впровадження природоохоронних заходів міститься у трьох формах фінансової звітності – Баланс, Звіт про фінансові результати та Примітки до річної фінансової звітності. Проте, існуючі на сьогодні форми фінансової звітності не можуть задовольнити потреби сучасних користувачів фінансово-екологічної інформації. Основним і вагомим недоліком форм фінансової звітності є відсутність окремих розділів, статей щодо екологічних показників діяльності підприємств. Інформація про виробництво та реалізацію екологічно якісної продукції,

витрати на екологічну якість входять лише до складу інших показників фінансової звітності або взагалі не розриті у фінансовій звітності. Вирішення проблем відсутності екологічних показників у обов'язкових формах звітності можливе шляхом запровадження практики нефінансового звітування та розробки методики складання її екологічної частини, тому пропонуємо за результатами звітного періоду формувати Звіт про екологічну якість продукції. Інформація представлена в даному звіті може бути використана з метою формування Звіту зі сталого розвитку та забезпечить відображення правдивої та важливої для стейкхолдерів інформації, оскільки саме формування інформації для нефінансового звіту в системі бухгалтерського обліку спроможне підвищити її достовірність, потребує методологічного обґрунтування та організаційного забезпечення.

Найбільш важливим напрямом подальших досліджень є визначення заходів, які дозволять забезпечити високий рівень довіри до нефінансової звітності, необхідних для отримання нею статусу, який би дорівнював статусу фінансової звітності.

Література.

1. Брундтланд Г. Наше спільне майбутнє: Міжнародна комісія з навколишнього середовища і розвитку / Г. Брундтланд. – Оксфорд: Оксфорд Юніверсіті Пресс, 1987 – 512 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Міжнародний облік чи його гармонізація та стандартизація / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 2 (24). – С. 3-11.
3. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: [учебник] /А.П. Михалкевич [и др.]; под ред. А.П. Михалкевича. – [4-е изд., с изм.]. – Минск: БГЭУ, 2006. – 688 с
4. Дикий А.П. Соціальне звітування суб'єктів господарювання як інструмент забезпечення сталого розвитку / А.П. Дикий, Д.О. Грицишен // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – № 1 (13). – С. 132-141.
5. Дочинець О.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні в світлі глобальної гармонізації обліку / О.М. Дочинець // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник тез та текстів виступів на науковій міжнародній конференції. Частина IV. – Житомир: ЖІПІ, 2000. – С. 61-66
6. Коробко О.М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання: автореф. дис. ... канд. екон. наук: [спец.] 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / О.М. Коробко: Київ 2003. - 23с
7. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: [учебник]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с
8. О чем молчат нефинансовые отчеты[Електронний ресурс]//Дело. – Режим доступа: <https://delo.ua>
9. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія/ О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с
10. Терехова В.А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности / В.А. Терехова. – СПб.: Питер, 2003. – 272 с

References.

1. Brundtland, H. (1987), *Nashe spilne maybutnye: Mizhnarodna komisiya z navkolyshnoho seredovyscha i rozvytku* [Our Common Future: International Commission on Environment and Development], Oksford Yuniversiti Press, Oksford, UK.
2. Butynets', F.F. (2003), “International accounting or its harmonization and standardization”, *Visnyk ZhDTU*, vol. 2 (24), pp. 3–11.
3. Mykhalkevych, A.P. (2006), *Bukhhalterskyj uchet v sel's'kom khoziajstve* [Accounting in agriculture], 4nd ed, Mynsk, Bilorussia.
4. Dykyj, A.P. and Hrytsyshen, D.O. (2011), “Social reporting of business entities as a tool for sustainable development”, *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu. Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prats*, vol. 1 (13), pp. 132–141.
5. Dochynets', O.M. (2000), “Accounting reform in Ukraine in the light of global accounting harmonization”, *Rozvytok nauky pro bukhhalters'kyj oblik. Zbirnyk tez ta tekstiv vystupiv na naukovij mizhnarodnij konferentsii*, vol. 4, pp. 61–66.
6. Korobko, O.M. (2003), “Accounting financial reporting: methodology of compilation and practice of use”, Ph.D. Thesis, Economy, Kyiv, Ukraine.
7. Kuter, M.I. (2003), *Teoriya bukhhalterskogo ucheta* [Accounting Theory], Finance and Statistics, Moscow, Russia.
8. Vorobei, V. (2010), “What are non-financial reports silent on?”, available at: <https://delo.ua> (Accessed 10 Dec 2018).
9. Petruk, O.M. (2005), *Harmonizatsiia natsional'nykh system bukhhalters'koho obliku* [Harmonization of national accounting systems], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.
10. Terekhova, V.A. (2003), *Mezhdunarodnyye i natsional'nyye standarty ucheta i finansovoy otchetnosti* [International and national standards of accounting and financial reporting], Peter, St.Petersburg, Russia.

Стаття надійшла до редакції 16.12.2018 р.