

# ОРГАНИЗАЦИЯ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ

TD



## КОНФЕРЕНЦИЯ ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ

Distr.  
GENERAL

TD/B/ITNC/AC.1/5  
5 January 1995

RUSSIAN  
Original: ENGLISH

### СОВЕТ ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ

Межправительственная рабочая группа экспертов  
по международным стандартам учета и отчетности  
Тринадцатая сессия  
Женева, 13 марта 1995 года  
Пункт 4 предварительной повестки дня

### ВКЛЮЧЕНИЕ КОНТРОЛЬНЫХ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ В ФИНАНСОВУЮ ИНФОРМАЦИЮ, ПРЕДСТАВЛЯЕМУЮ ТРАНСНАЦИОНАЛЬНЫМИ КОРПОРАЦИЯМИ

#### Доклад секретариата ЮНКТАД\*

#### РЕЗЮМЕ

В настоящем докладе рассматриваются результаты исследования возможностей увязывания финансовой и экологической отчетности. Анализ подкрепляется практическими исследованиями, проведенными по шести шведским предприятиям. Был сделан вывод, что слияние хозяйственной и экологической отчетности произойдет в силу ряда обстоятельств. Однако экологические показатели будут не просто дополнять традиционную отчетность предприятий. Возможности видятся в совершенствовании формата и структуры отчетности о результатах деятельности в целом. Предприятия, имеющие четкую и осознанную связь с

\* Настоящий доклад подготовлен при содействии Сёrena Бергстрёма, Бино Катасуса, Матса Лундгрена и Ханса Ремё, сотрудников Стокгольмского бюро устойчивого развития.

районом расположения, низкую зависимость от краткосрочной конъюнктуры финансовых рынков, добросовестных управляющих, рентабельные производственные процессы и потребителей, уделяющих большое внимание качеству приобретаемой продукции, первыми придут к необходимости разработки новых показателей, характеризующих результаты деятельности. Хорошой основой для системы отчетности может стать такая практика, которая поощряет внутренний контроль на предприятиях. Правительственные учреждения должны быть готовы к тому, чтобы дифференцированно проводить свою политику по отношению к транснациональным корпорациям. В то же время возможности для устойчивого развития различаются среди предприятий, отраслей, стран и регионов планеты. Следовательно, различаться должны и правительственные меры стимулирования устойчивого развития.

## СОДЕРЖАНИЕ

	<u>Пункты</u>
<b>ВВЕДЕНИЕ . . . . .</b>	<b>1 - 6</b>
I.    ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ РАМКИ . . . . .	7 - 13
II.   УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ КАК УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ЗАДАЧА . .	14 - 17
III.  ЭКОЛОГИЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ КОМПАНИЙ . . . . .	18 - 27
IV.   ПРАКТИЧЕСКИЕ ИССЛЕДОВАНИЯ . . . . .	28 - 30
V.    ОТЧЕТНОСТЬ НА ПРИМЕРАХ ПРАКТИЧЕСКИХ ИССЛЕДОВАНИЙ . . . . .	31 - 55
A.  Экологические вопросы и общее управление деятельностью . . . . .	33 - 41
B.  Экологический аудит и внутренняя экологическая отчетность . . . . .	42 - 46
C.  Экологическая отчетность, внешняя сертификация и прочие вопросы . . . . .	47 - 50
D.  Увязывание экологических и финансовых показателей . . . . .	51 - 55
VI.  ВОЗМОЖНОСТИ УВЯЗЫВАНИЯ КОММЕРЧЕСКОЙ И ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ ИНФОРМАЦИИ . . . . .	56 - 69
A.  Возможности для составления экологической отчетности в денежном выражении . . . . .	56
B.  Возможности для расчета комплексных показателей результатов деятельности . . . . .	57 - 62
C.  Возможности для совершенствования структуры информации о результатах деятельности . . . . .	63 - 69
VII.  ВЫВОДЫ . . . . .	70 - 79
A.  Различия между отраслями . . . . .	70 - 71
B.  Значение рыночного и законодательного контекста . . . .	72 - 76
C.  Что удастся и что не удастся достигнуть в будущем . . . .	77 - 79

Библиография

Примечания

## ВВЕДЕНИЕ

1. Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) и ранее рассматривала вопрос о экологической отчетности транснациональных корпораций. Сделанные до сих пор выводы в целом свидетельствуют о том, что в деловых кругах экологической проблематике отводится второстепенное место. Исходя из этого МСУО решила изучить вопрос о экологической отчетности предприятий с другой точки зрения: цель заключалась не в количественной оценке той или иной практики компаний, а в использовании некоторых практических исследований как отправной точки для проведения качественного анализа возможностей в этой области. Настоящий доклад главным образом посвящен изучению путей включения экологических показателей в общую структуру данных, характеризующих результаты работы коммерческих предприятий.
2. Первоначально следует остановиться на контексте этого вопроса. Кто является пользователем отчетности компаний? Какие существуют доводы в пользу увязывания финансовой и экологической отчетности? В какой степени соображения внутреннего контроля должны влиять на требования к внешней отчетности (и наоборот)? Экологические показатели, как правило, могут использоваться в нескольких целях, например для проведения оценок в рамках внутренних систем экологического управления, для информирования потенциальных инвесторов и акционеров, для ведения диалога и переговоров с органами власти, а также с поставщиками и покупателями и т.д. Тем не менее, по-прежнему остается открытым вопрос о том, следует ли увязывать информацию подобного рода с традиционной отчетностью компаний, следует ли увязывать ее с какой-либо иной формой отчетности или же представлять ее отдельно в той или иной форме.
3. Финансовая деятельность транснациональных корпораций (ТНК) важна для функционирования финансовых рынков во всем мире. Участники операций на этих рынках анализируют деятельность компаний с одних и тех же позиций, что в определенной степени объясняет требования к точности корпоративной отчетности; люди, не знакомые с компанией как с физическим субъектом, должны тем не менее иметь правильное представление о ее работе.
4. Традиционные экологические показатели не представляют большого интереса для инвесторов. До последнего времени к охране окружающей среды относились как к узко локальной задаче, сводящейся к борьбе с печным дымом, сбросом химикатов в канализацию и шумом от транспортных средств. С политической точки зрения эти вопросы уже давно стали актуальными на местном уровне, в то время как к международному регулированию подобной деятельности приступили лишь совсем недавно. Ни местные органы власти, ни международные органы не видели конкретного смысла в увязывании коммерческой и экологической информации.
5. Многие считают, что подготовка комплексной отчетности об итогах работы компаний должна в первую очередь являться функцией внутренних систем контроля. Ответственные предприятия с четким стратегическим видением своей роли в мировых потоках материалов и энергии, уделяющие большое значение этике сбытовой деятельности, климатическим

изменениям, своим обязанностям на местном уровне, вопросам экономии и т.д., по всей видимости, будут нуждаться в отчетности, охватывающей все эти аспекты. Для них очень важна комплексность информации.

6. После всемирной конференции по окружающей среде, проходившей в Бразилии в 1992 году, идея устойчивого развития как важнейшей темы всех политических форумов и основного ориентира в деятельности как физических, так и юридических лиц получила всеобщее признание, по крайней мере в принципе. Одним из практических следствий этого является необходимость в осознании ТНК своей ответственности. Правительственные и международные органы должны в свою очередь создавать благоприятные условия для работы таких предприятий. Распространение опыта использования различных форм комплексной отчетности о результатах работы может облегчить доступ к "ответственной" практике и косвенным образом порождать среди общественности ожидание ответственного отношения со стороны предприятий. В случае успеха это может способствовать международной стандартизации экологического регулирования и налогообложения. Помимо конкретных стандартов составления отчетности о результатах работы у ответственных предприятий возникнут и конкурентные преимущества. Кроме того, у пользователей специализированными отчетами появятся надежные принципы толкования фактологической и цифровой информации.

## I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ РАМКИ

7. Бытует мнение, что финансовые показатели в целом играют основную роль, а экологические характеристики обособляются от них и утрачивают свое значение, если они не выражены в общепринятых экономических терминах. В настоящем исследовании анализируется, является ли это утверждение верным и какие существуют возможности для увязывания экологической и финансовой информации в отчетности предприятий.

8. В литературе характер работы управляющих подразделяется на два вида: "эмпирический" и "нормативный". "Эмпирическое" поведение анализируется в следующих работах (Andrews 1949, Cyert & March 1963, Chandler 1977, Earl 1983, Douglas 1986, Drucker 1993 and others) и в его основе лежат следующие исходные посылки:

а) Компании стремятся минимизировать свои риски. Управляющие компаний идут на риск крайне редко и лишь в случае необходимости.

б) Компании ориентируются на долгосрочную перспективу. Когда у управляющих начинают преобладать "краткосрочные интересы", следует искать для этого особые причины.

с) Компании ведут себя "экологично" по отношению к окружающей среде, в которой они находятся; они пытаются адаптироваться к изменениям в окружающей среде и заставить окружающую среду адаптироваться к потребностям компаний.

д) Компаниями руководят идеалисты. В основе стратегий и структур компаний лежат политические и технические идеи, грезы и культурная близорукость. Соображения рентабельности обычно проникают в процесс принятия решений довольно поздно.

е) Процесс принятия решений в компаниях чаще всего трудно назвать рациональным. Идея рациональности всегда присутствует, однако при принятии решений серьезно рассматривается сравнительно мало альтернатив и все существующие критерии взвешиваются в лучшем случае крайне редко.

9. Эмпирическая модель в целом дает благоприятное представление о работе компании. Ее характеристики следует искать в здоровой и процветающей компании, возглавляемой добросовестными управляющими. Такая добросовестность сможет оказаться под угрозой в ряде ситуаций. Одна из опасностей возникает тогда, когда та или иная компания является филиалом транснациональной группы, и управляющие материнской компании предписывают филиалу конкретные стереотипы поведения и целевые показатели.

10. Функциональная дифференциация в рамках группы может проявиться и в неправильном взгляде на реальные условия работы каждой местной компании. Компания, охотно привлекающая капитал на финансовых рынках (в форме займов или размещения акций), может стать зависимой от спекулятивной близорукости, царящей на этих рынках. Финансовые операции создают хорошие альтернативные возможности для получения дохода от внутреннего использования капитала, что может отразиться на структуре компании. Обычно в условиях экономических трудностей управляющие вынуждены игнорировать многие долгосрочные соображения. В этих случаях практика начинает укладываться в нормативную модель.

11. В основе нормативной модели лежат такие особенности компаний, как ценовая ориентация, пассивный, а не новаторский подход, стремление к скорейшему получению максимальной прибыли и соблюдение лишь минимальных экологических требований, предписываемых законом.

12. Во взглядах на роль компаний в обеспечении устойчивого развития доминирует нормативная модель. Следовательно, основной вопрос чаще всего заключается в том, как заставить компании, которые, как утверждается, руководствуются в своей деятельности главным образом краткосрочными конъюнктурными соображениями, представлять экологическую и долгосрочную информацию.

13. Признавая все вышеизложенное, авторы настоящего исследования в то же время дают возможность эмпирической модели доказать свое право на существование, избегая описательных методов, демонстрирующих изначальную несовместимость экологических и коммерческих соображений. В практических исследованиях каждое предприятие рассматривается как стремящийся к максимизации собственной стоимости комплекс, объединяющий капитальные ресурсы и функции, именуемые далее корпоративным усилием. Под факторами стоимости в данном контексте можно понимать конкретные целевые характеристики услуг, требования акционеров или другие стратегические задачи, сформулированные управлением звеном компании. Это позволяет приравнять экологические блага к другим используемым и/или задействованным намеченным для использования ресурсам: для работы конкретного комплекса, объединяющего под общим управлением капитальные ресурсы и функции, требуется потоки людских, финансовых и материальных ресурсов. На рис. 1 приводится формальная основная схема практических исследований.

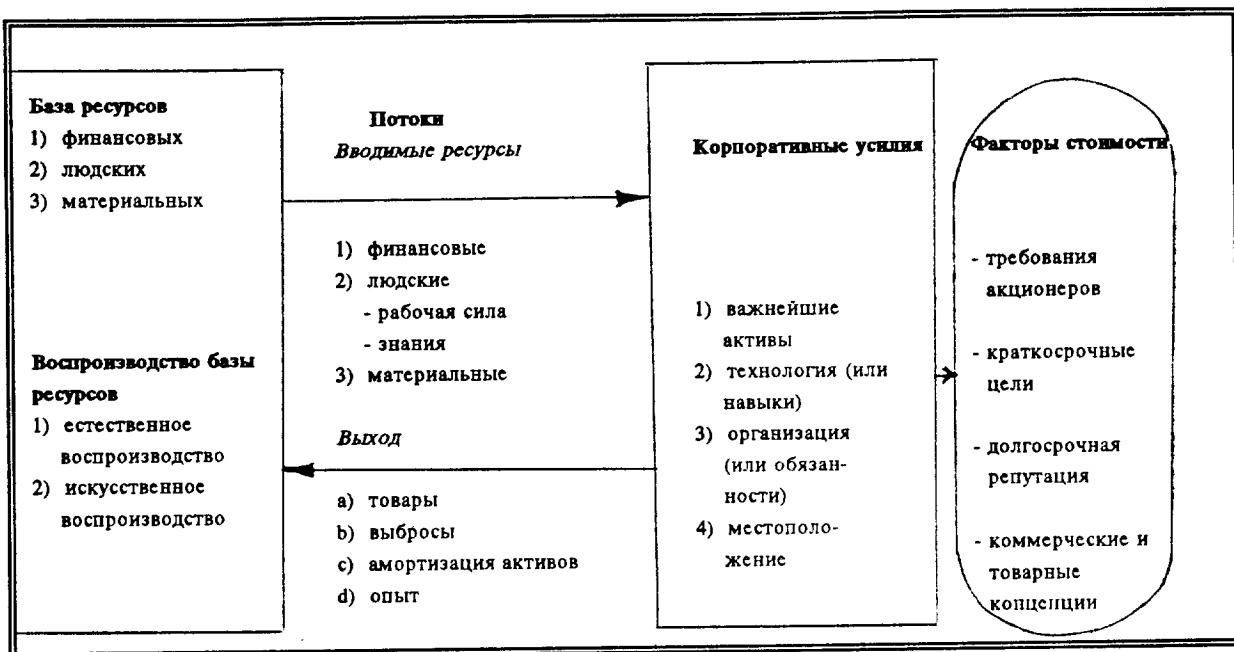


Рис.: Общая структура практических исследований.

## II. УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ КАК УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ЗАДАЧА

14. Почему охрана окружающей среды является управленческой задачей? Предприятие может сократить выбросы в атмосферу на определенный процент или объем или снизить содержание вредных веществ в выбросах. В то же время, если эта природоохранная мера является дорогостоящей и повлекла за собой дополнительные инвестиции, как это наилучшим образом можно отразить в отчетности? Данный вопрос, безусловно, имеет временной аспект, поскольку в долгосрочном контексте инвестиции могут обеспечить как снижение издержек, так и увеличение доходов, но без предварительной подготовительной работы предприятие может понести и убытки. Так, потребление энергии можно снизить за счет внедрения топливосберегающих производственных процессов, которые в долгосрочной перспективе могут обеспечить и снижение расходов. Другим примером является введение более жестких норм на выбросы загрязняющих веществ, которые в свою очередь потребуют внедрения более дорогостоящих производственных процессов и как следствие приведут к повышению операционных издержек.

15. Экологический аспект проблемы часто демонстрируется на примере данных о потреблении энергии, процентной доле рециркулируемых материалов в общем объеме потребления, выбросе загрязняющих веществ и т.д. А что можно сказать о коммерческом аспекте?

16. На основе этой общей информации можно сделать вывод о том, что в будущем экологические соображения будут играть все более важную роль в деятельности компаний.

Таким образом, увязывание экологических показателей с информацией о работе предприятия в целом отвечает интересам управленческого звена. С технической точки зрения этого можно добиться тремя способами:

а) метод приведения. Информация, выраженная в различных физических, финансовых, технических и иных единицах, пересчитывается в одни единицы измерения – как правило в денежные единицы, энергетические единицы или единицы загрязнения;

б) комплексный подход. Вся информация переводится в единый показатель – как правило, абстрактный числовый индекс; или

с) структурный подход. Регулярное использование четкого формата (обычно бухгалтерского), что облегчает толкование различных показателей деятельности и их использование для принятия решений.

17. За такими техническими различиями кроются более серьезные различия – различия во взглядах на сущность компаний. Метод приведения может использоваться в компаниях, стремящихся к соблюдению предписаний, в тех случаях, когда устойчивого развития и выполнения экологических задач можно добиться при незначительном изменении устоявшейся деловой практики. С другой стороны, структурные подходы открывают широкий спектр радикальных возможностей, например, проанализировать компанию как экологическую единицу. Взгляд на предприятие как на экологическую единицу может привести к появлению совершенно новых идей. Могут быть выявлены новые коммерческие возможности, а также отраслевые концепции, факторы социальной динамики и способы изучения экономических отношений.

### III. ЭКОЛОГИЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ КОМПАНИЙ

18. В исследовании "Environmental Management in Transnational Corporations" (United Nations, 1993) приводятся результаты обследования большого числа транснациональных корпораций. В нем содержится вывод о том, что правовой и культурный климат в стране, где создавалась транснациональная компания, оказывает очень сильное воздействие на стиль управления и стратегию предприятия. Каждый регион планеты является уникальным в том смысле, что "вся коммерческая деятельность построена на местных особенностях". Для подготовки к ведению экологической отчетности и особенно для изучения различных вариантов увязывания экологической и финансовой информации требуется большой объем конкретных сведений о компании. Для того чтобы делать сопоставления и выбирать приемлемые методы, необходимо понимать характер существующих экологических условий.

19. Примеры практической связи между финансовой и экологической отчетностью компаний освещаются в литературе достаточно слабо. В большинстве обследований, проведенных Организацией Объединенных Наций, говорится о том, что в обследованных транснациональных корпорациях экологической отчетности уделяется мало внимания. В 1992 году 222 транснациональные компании были обследованы на предмет представления данных, характеризующих степень устойчивости развития, и экологической отчетности в целом. Лишь в семи компаниях (3%) экологическая задолженность была отражена в годовых отчетах. Что же касается других показателей:

- a) 14% компаний приводили информацию об экологических характеристиках в примечаниях к балансу;
- b) 62% компаний приводили информацию об улучшении экологических характеристик;
- c) 64% компаний описывали в своих годовых отчетах финансовые последствия экологических проблем;
- d) 70% компаний информировали общественность о своей экологической политике; и
- e) 86% компаний, по крайней мере, упоминали экологическую проблематику.

20. В докладе Организации Объединенных Наций делается вывод о том, что представляемая широкой общественности экологическая информация имеет в целом низкое качество, никогда не аудируется и очень редко имеет количественное выражение. Данные, необходимые для обоснованного сопоставления положения в различных компаниях, отсутствуют:

"...хотя экологическая проблематика и не чужда транснациональным компаниям, их экологическая отчетность остается неколичественной, описательной, неполной и с трудом поддается сопоставлению. Зачастую отсутствует не только количественная информация, но и временные ряды данных качественного характера. Более того, отсутствует связь между затраченными средствами, достигнутыми результатами и поставленными задачами. Таким образом, невозможно оценить результаты, достигнутые корпорациями в экологической области, не говоря уже о влиянии проводимых ими экологических мероприятий на финансовые результаты". (United Nations, 1992, page 4.)

21. Тот факт, что крупнейшие компании так мало делают для того, чтобы сформировать у общественности более высокое мнение о своей корпоративной культуре, можно объяснить их низкой заинтересованностью в этой области, однако, как утверждается в докладе Организации Объединенных Наций, нельзя недооценивать и существующие трудности. При оценке экологических долгов и экологических издержек следует принимать во внимание следующие соображения:

- a) размер долгов не поддается четкому выражению, поскольку он зависит от будущих законов и нормативов;
- b) они являются более долгосрочными по сравнению с большинством долгов и издержек;
- c) невидимые критические пороги делают функции издержек и долгов прерывистыми;
- d) от экологического ущерба страдают очень многие. Управляющие никогда точно не знают, сколько людей пострадало или сколько из них могут потребовать компенсации;
- e) принятие предприятием более высоких долгосрочных обязательств по сравнению с требованиями закона обычно возможно лишь в ущерб краткосрочной прибыльности.

22. В исследовании Организации Объединенных Наций отмечаются также различия в законодательстве стран. В бухгалтерской практике стран существуют различия в отношении того, что может быть отнесено к обычным расходам, что можно провести по статье инвестиций и что можно списать расходы в течение отчетного года. В некоторых странах для целей уплаты налога на прибыль предусмотрены чрезвычайно короткие сроки амортизации инвестиций на природоохранные мероприятия. В некоторых странах, например, в Канаде и Швеции, существуют законодательные положения, обязывающие компании накапливать резервы в течение срока службы активов на цели покрытия расходов на очистные работы, которые потребуются после окончания срока службы этих активов.

23. В обследовании, проведенном Организацией Объединенных Наций в 1993 году, отмечалось, что, хотя примерно треть компаний и заявляют о том, что они в той или иной форме наладили экологический учет, "...не было представлено ни одного примера конкретных методологий". (*United Nations, 1993, pages 75 and 171.*)

24. В то же время в этой области появляются основания для оптимизма. В обследовании, проведенном недавно компанией ТРГ, шведским филиалом бухгалтерской фирмы "Делойт Туш Томатсу Интернэшнл" отмечается заметный рост интереса к экологической отчетности у компаний, зарегистрированных на Стокгольмской фондовой бирже, хотя вопрос о связи такой отчетности с общими показателями работы компаний в этом исследовании и не рассматривался. В 1991 году международная консалтинговая фирма "Маккинзи и Ко." сообщала, что из 400 компаний 92% считают, что в следующем столетии экологическая проблематика выйдет на первый план (*United Nations, 1993.*)

25. Происходящие в настоящее время в области "управления общим качеством" изменения свидетельствуют о появлении новых возможностей (*Bergström and Gummesson 1994; Welford and Gouldson 1993*). Одна из них связана с Системой управления и контроля в области природоохранной деятельности (СУКПД), недавно утвержденной Европейской комиссией. Поскольку эта система является совсем новой, трудно говорить о ее практических результатах. Однако на первом этапе она должна способствовать улучшению во многих компаниях понимания экологической проблематики. Эта программа совместима с практикой, сложившейся на крупнейших промышленных предприятиях стран Европейского союза. Это означает, что она может противоречить настроениям и подходам на предприятиях, являющихся с экологической точки зрения более радикальными.

26. Когда экологические стандарты повышаются по требованию потребителей, забота об окружающей среде может быстро стать составной частью "обычной работы предприятия". Общественные органы, такие, как правительственные учреждения, муниципальные администрации, школы и т.д., могут возглавить силы, определяющие спрос на рынке, в борьбе за повышение качества. Стандарты на кабинетское оборудование, строительные материалы, копировальную бумагу и т.д. быстро распространяются на другие секторы спроса. Об этом наглядно свидетельствует опыт Швеции.

27. Исследования, проведенные в последние годы Стокгольмским бюро устойчивого экономического развития и экологической исследовательской группой коммерческой школы Стокгольмского университета, говорят о том, что причастность к жизни того района, где расположена компания, является одной из важнейших предпосылок для того, чтобы она стала

всерьез заниматься природоохранной деятельностью. Вследствие этого на путь радикальной реформы экономических концепций, бухгалтерской практики, отчетности и т.д. в первую очередь встают муниципалитеты, местные жилищные компании и аналогичные организации, которые не могут изолироваться от окружающей их "среды". В настоящем аналитическом документе приводятся параллели с вышеуказанным исследованием в целях обсуждения возможных будущих изменений в транснациональных корпорациях.

#### IV. ПРАКТИЧЕСКИЕ ИССЛЕДОВАНИЯ

28. Для целей настоящего доклада было проведено шесть практических исследований, на основе которых предполагалось сделать выводы о возможности увязывания экологических показателей с финансовой и другой информацией, обычно представляемой предприятиями. Объекты для практических исследований были выбраны таким образом, чтобы проанализировать различные виды экологических проблем, с которыми сталкиваются предприятия, и, безусловно, они не охватывают все возможные случаи. В то же время можно с полным основанием полагать, что эти примеры могут оказаться очень полезными для разработки путей увязывания коммерческой и экологической отчетности.

29. Все исследования имеют следующую однотипную структуру:

a) Даётся краткая общая информация о компании и ее положении в корпоративной группе. Во всех исследованиях описывается то или иное шведское подразделение, входящее в транснациональную группу. В двух случаях это подразделение является штаб-квартирой международной группы ("Вольво" и "Астра"), а в четырех – дочерним предприятием группы ("Сануинг", "ВМИ Селлбергс", "Макдональдс" и "Стора"), причем из этих четырех предприятий два имеют шведскую материнскую компанию ("Сануинг" и "Стора"). В сочетании с некоторыми сведениями об истории компании данная справочная информация дает общее представление о том, как должна вестись отчетность компании.

b) Приводятся некоторые сведения о политике, стратегиях, функциональных задачах и т.д. компании, которые являются хорошими критериями оценки результатов деятельности в аналитических целях.

c) Даётся краткое описание отрасли, которое необходимо для понимания актуальных экологических проблем. В этом отношении между практическими исследованиями существуют серьезные различия:

- i) экологические соображения занимают центральное место в концепции деятельности компании "ВМИ Селлбергс". Она предлагает своим клиентам продукцию для повторного использования и рециркулированные материалы;
- ii) "Сануинг хотелз" имеет гостиницы во всех районах планеты. Гостиничный бизнес, как правило, демонстрирует понимание важности рационального природопользования;

- iii) "Свенска Макдональдс" является шведским отделением самой известной в мире сети ресторанов быстрого обслуживания. Попытки группы улучшить свое экологическое лицо получили признание во многих странах;
- iv) автомобилестроительная компания "АБ Вольво" имеет большинство типичных черт старых отраслей. Известно, что при проектировании своей продукции компания принимает во внимание экологические соображения. В автомобилестроении вопросы экологии приобретают все большее значение в сбытовой деятельности;
- v) "СТОРА Ског" является одной из крупнейших шведских компаний в лесной промышленности, где в настоящее время идут серьезные экологические дебаты;
- vi) "Астра" очень конкурентоспособно работает на рынке медикаментов. В фармацевтической промышленности действуют чрезвычайно жесткие нормы к проверке и документированию медикаментов, а также требования к безопасности. Компании, как правило, являются консервативными и стремятся неукоснительно соблюдать предписания законов.

д) приводится информация о том, каким образом компания в своей деятельности использует те или иные ресурсы. Конкретные экологические проблемы, которые могут возникнуть, касаются потоков ресурсов. Таким образом, в соответствии со схемой, изображенной выше на рисунке 1, в исследованиях приводятся сведения о базе ресурсов, их движении и тех формах трансформации ресурсов, которыми занимается компания.

е) Представляется информация о практике отчетности с каждой компанией, а также точка зрения управляющих на потребности в информации и предстоящие, по их мнению, изменения в будущем.

30. В соответствии с кратким типовым форматом, изображенным на рисунке 1, можно схематично изобразить структуру шести практических исследований, которые воспроизводятся ниже на рисунке 2 (в шести частях, 2.1-2.6). Описывается конкретная структура шести компаний как систем, обеспечивающих экономию и оборот ресурсов. В четвертом столбике факторы, определяющие "стоимость", приводятся в алфавитном порядке.

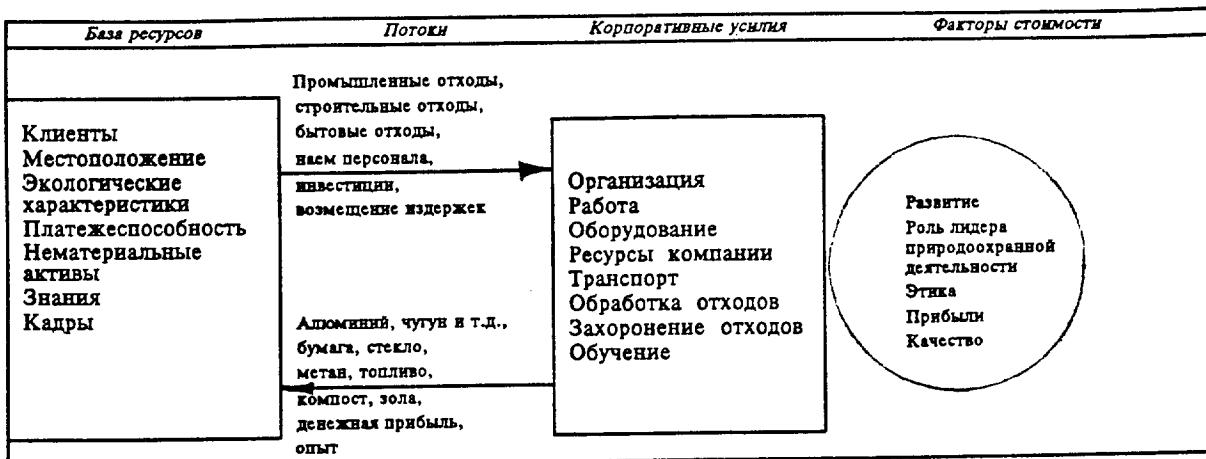


Рис. 2.1 "ВМИ Селбергс". Модель является схематичной и дает общее представление о движении ресурсов, к которым причастна компания.

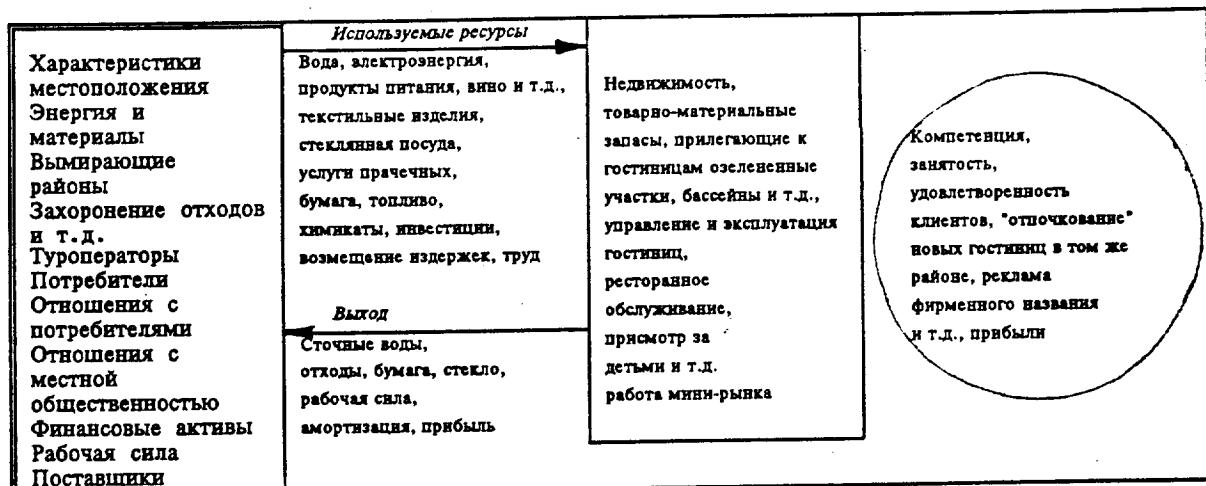


Рис. 2.2 "Сандинг Хотелз". Данная модель дает гораздо более подробное представление о гостиничных "производственных циклах".

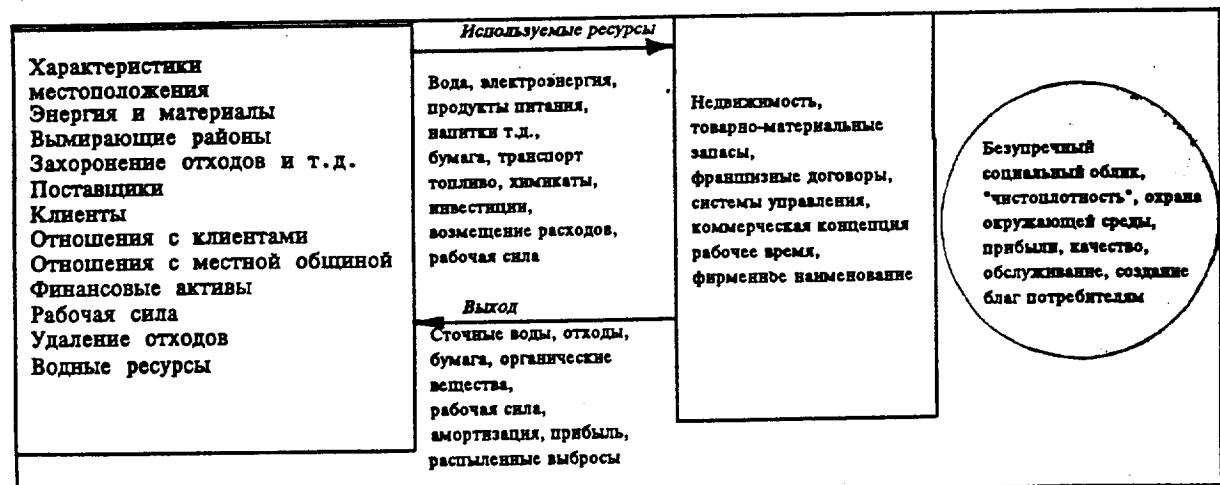


Рис. 2.3 "Свенска Макдональдс". Степень подробности аналогична рис. 2.2. Факторы стоимости, перечисленные в правом столбике, являются отражением общей политики группы и мнения шведских управляющих.

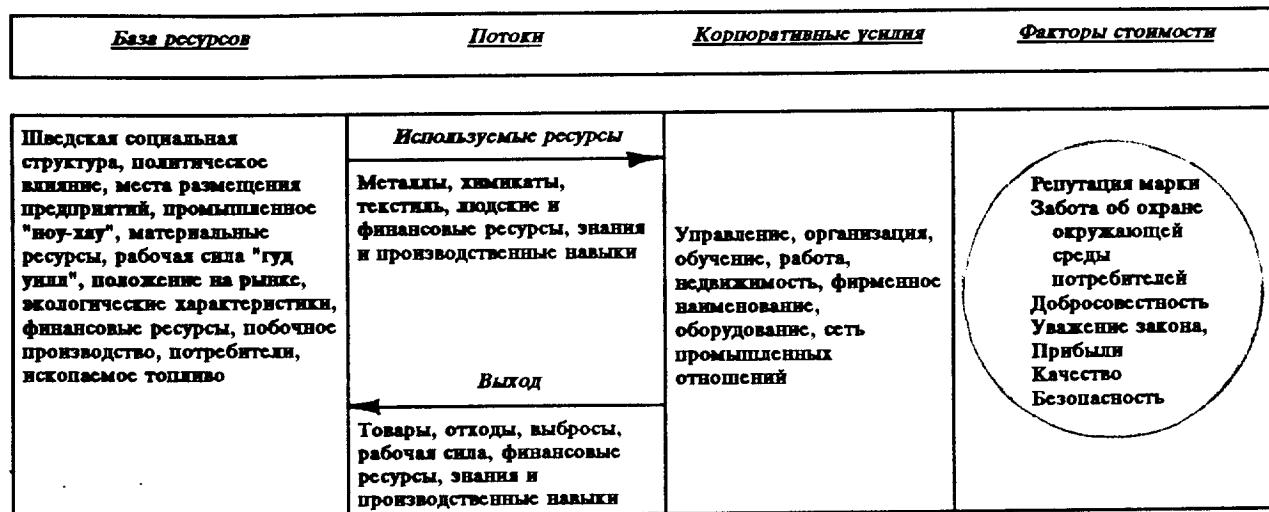


Рисунок 2.4 "АБ Вольво". Общая динамика работы компании изображена довольно абстрактно, а база ресурсов – более подробно.

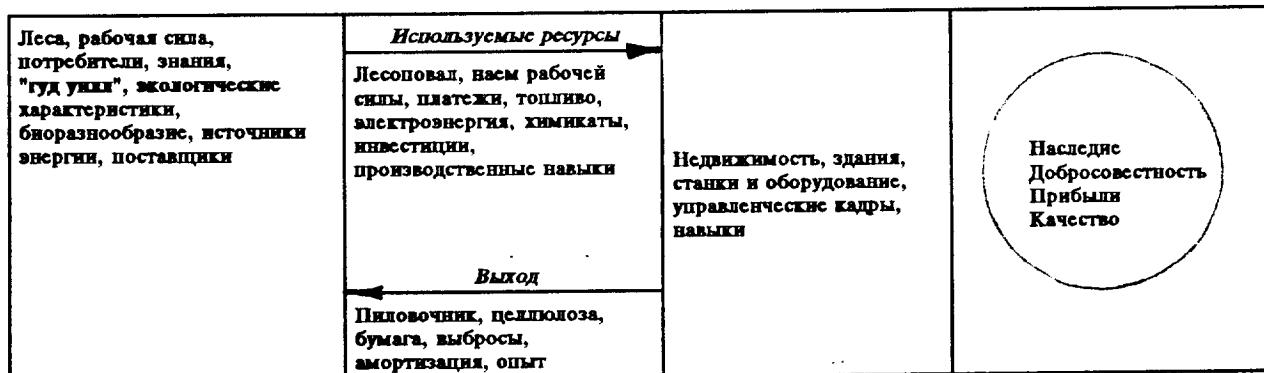


Рисунок 2.5 "СТОРА Ског". Данная модель по своему содержанию и структуре приближается к общей структуре модели, приведенной выше на рисунке 1.

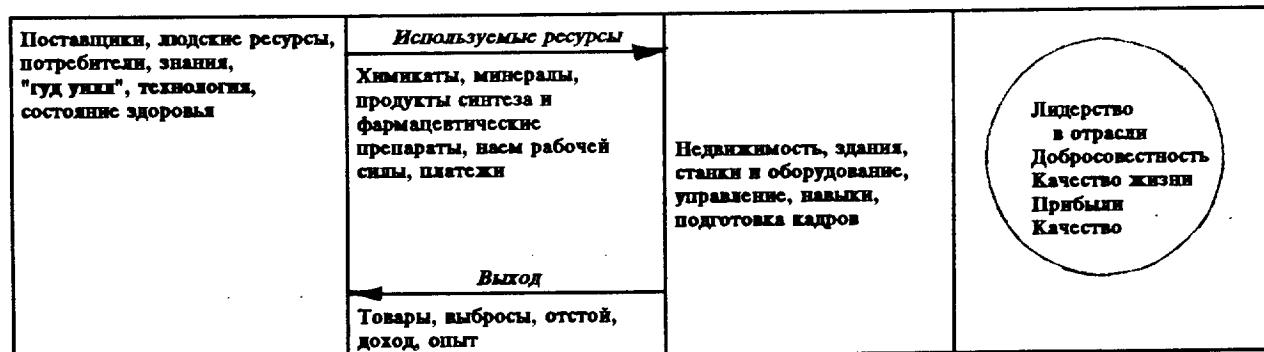


Рисунок 2.6 "АСТРА". См. примечания к рисунку 2.5.

## v. ОТЧЕТНОСТЬ НА ПРИМЕРАХ ПРАКТИЧЕСКИХ ИССЛЕДОВАНИЙ

31. В данном разделе кратко описывается нынешняя практика отчетности в обследуемых компаниях. Нижеприводимая информация является не анализом существующей практики, а, скорее, фактологическим отчетом о ней. В то же время в каждом отдельном случае в такой отчет включается лишь точная информация, в силу чего эти отчеты имеют различную, а не стандартную структуру.

32. Как отмечалось выше, когда эти компании являются составной частью транснациональных групп, они становятся субъектами финансовых рынков и в целом могут более гибко подходить к выбору районов для размещения своих предприятий, вследствие чего от них не следует ожидать новаторского подхода к экологической отчетности. Ниже в таблице 1 обобщается информация об экологической отчетности, которая была получена в ходе проведения шести практических исследований. Все дополнительные сведения включены в документацию, касающуюся конкретных практических исследований.

Таблица 1: Краткий обзор изученной в ходе практических исследований практики составления отчетности

Вопрос	Ответ
Входит ли решение экологических проблем в обязанности управленческого звена компании (делегируется сверху вниз)?	Да, дела обстоят именно таким образом. Руководство группы в различных формах дает понять своим дочерним предприятиям о том, что они должны проявлять разумную инициативу в решении экологических вопросов. В то же время вопросами отчетности и контроля качества занимаются специализированные подразделения.
Доводятся ли экологические проблемы до сведения главного управляющего и Совета директоров на регулярной основе?	Эти вопросы не всегда доводятся до сведения на регулярной основе и не всегда рассматриваются как важные с точки зрения охраны окружающей среды. Честным ответом было бы "в большинстве случаев".
Существуют ли какие-либо возможности для того, чтобы избежать неверной оценки сотрудниками компании экологических условий?	Такие случаи имеют место, однако это не является нормальным. Практикуется внешний аудит, внешнее распространение информации и схемы сертификации или, по крайней мере, активно обсуждается возможность их применения.
Сообщается ли об экологических условиях в информации, доводимой до сведения широкой общественности?	Эта информация имеет весьма невысокое качество: описание стратегии компании и смета расходов дополняются натуральными показателями. Однако экологическая отчетность как таковая отсутствует.
Включается ли информация об экологических условиях в отчетность об общих результатах деятельности?	Нет, однако в настоящее время эта возможность обсуждается с некоторыми компаниями.

**А. Экологические вопросы и общее управление деятельностью**

33. В компании "Вэйст менеджмент интернешнл Селлбергс АБ" (в настоящем докладе используется аббревиатура ВМИС) все линейные управляющие и некоторые специально назначенные лица несут полную ответственность за экологические и другие вопросы в пределах, установленных линейной организацией. Линейные управляющие работают также с компьютеризованной системой контроля за соблюдением экологических требований. Толкованием принимаемых правительством нормативов и соответствующих научных знаний занимается специальный национальный отдел. Отдел кадров ведет разработку учебных программ.

34. В компании "АСТРА" ключевые показатели, касающиеся данных о серьезных экологических последствиях, на регулярной основе сообщаются каждому подразделению. На основе этих цифр контролируется выполнение показателей, установленных в правительственные концессиях и нормативах, а также внутренних задач, формулируемых на уровне каждого конкретного подразделения. Частотность представления такой информации зависит от важности данных с точки зрения экологических последствий, а также от возможности их точного количественного выражения. На одном из объектов ежедневно контролируется соблюдение пяти-шести различных показателей, характеризующих использование и отходы тяжелых металлов, растворителей и хлора.

35. В группе "Макдональдз" существует единый стандарт отчетности. В отчетах приводятся традиционные финансовые показатели, такие, как операционная прибыль или убытки, валовая прибыль и окупаемость инвестиций, а также некоторые другие показатели, характеризующие работу предприятий, например число посетивших рестораны клиентов, объем продукции, реализованной в расчете на одного клиента, доля расходов на продукты питания в совокупных издержках и т.д. Эта информация дополняется данными по поставкам хлебных булочек, жареного картофеля и т.д. Ход выполнения поставленной задачи сократить отходы на 90% проверяется раз в год путем инвентаризации. Услугами внешних экологических аудиторов предприятия не пользуются.

36. Что касается качественных показателей, к достижению которых стремятся рестораны во всем мире, шведские предприятия не представляют традиционную отчетность в "Макдональдз корпорейшн". Однако в будущем будут разрабатываться и представляться некоторые ключевые показатели, демонстрирующие выполнение экологических задач компании. В нынешнем году будет внедрен такой ключевой показатель, как интенсивность использования полиэтилена. Этот показатель позволит понять и регулировать потоки рециркулируемых материалов. Что касается распределения, то, помимо расчетов фактических расходов, используется и такой ключевой показатель, как протяженность перевозки одной тонны распределенной продукции (исходящие транспортные потоки).

37. Каждая гостиница группы "Сануинг" использует в качестве ориентиров ряд стандартных финансовых и операционных показателей. К ним относится число занятых коек и номеров, среднее число сотрудников и совокупные поступления за одни сутки в расчете на одного клиента. Еженедельно каждая гостиница представляет данные о своей ликвидности (кассовой наличности) и операционной прибыли до уплаты налогов в головной офис в Стокгольме. Помимо вышеуказанных финансовых и операционных показателей, ежемесячно представляется

отчет о прибылях и убытках, баланс и отчет о движении ликвидности. Вся отчетность составляется на стандартных формах, которые отправляются в Стокгольм почтой или факсимильной связью. Кроме того, ту же отчетность и с той же частотностью гостиницы группы "Сануинг" представляют в штаб-квартиру. Потоки информации в обратном направлении, т.е. из штаб-квартиры группы ("Эртурз") в головной офис гостиниц "Сануинг" и далее в отдельные гостиницы, отсутствуют. Однако обратная связь возникает в случае невыполнения утвержденных смет.

38. В гостиничном бизнесе традиционно рассчитывается такой показатель, как количество воды и электроэнергии, потребленное в расчете на одного клиента, и данный коэффициент использовался на протяжении многих лет в целях снижения издержек. Однако подобная отчетность не рассматривается как экологическая и не представляется в головной офис в Стокгольме.

39. Компания "Вольво" разработала систему анализа жизненного цикла (АЖЦ), названную СЭПП (стратегии экологических приоритетов при проектировании). СЭПП помогает предприятиям "Вольво" изучать влияние материалов и товаров на окружающую среду. "Вольво" имеет также экологическую базу данных "МОТИВ", содержащую информацию более чем о пяти тысячах химикатов. Центральная группа в компании, именуемая "Иркешиген" (гигиена производственной среды), обслуживает систему и анализирует новые химикаты. Например, база данных может использоваться для выявления всех товаров, содержащих тот или иной химикат. Это может оказаться очень важным в экстренной ситуации.

40. Нынешняя экологическая политика "Вольво" ставит перед собой следующие задачи:

- а) разрабатывать и реализовывать товары с высокими экологическими характеристиками, удовлетворяющие самые высокие требования к эффективности;
- б) использовать те производственные процессы, которые оказывают наименьшее отрицательное воздействие на окружающую среду;
- с) принимать активное участие и самостоятельно проводить НИОКР в области окружающей среды;
- д) отбирать экологически безвредные и рециркулируемые материалы для разработки и производства своей продукции, а также при закупке компонентов у поставщиков;
- е) использовать комплексный подход к изучению отрицательного воздействия товаров на окружающую среду и
- ф) стремиться к выработке единого мирового экологического стандарта для производственных процессов и товаров.

41. Все управляющие компании несут ответственность за проведение в жизнь вышеуказанной политики. Однако сама по себе эта политика является "централизованным продуктом". Экологический совет "Вольво" несет главную ответственность за ее осуществление. Совет, состоящий из специалистов из головного офиса группы и различных оперативных

подразделений, отвечает за текущую координацию деятельности. В последнее время вышеуказанные экологические требования должны соблюдать также и поставщики компании "Вольво".

**в. Экологический аудит и внутренняя экологическая отчетность**

42. В компании ВМИС группа национального экологического аудита существует отдельно от линейных подразделений. Группа аудита подчиняется непосредственно штаб-квартире ВМИС. Независимость группы от всех других оперативных подразделений обеспечивается особыми мерами. Группа национального экологического аудита ведет систему проверки выполнения требований, базу данных, охватывающую все контракты, нормы, требования и т.д., которая может в той или иной конкретной ситуации помочь в выборе правильного решения. Группа аудита анализирует используемые в подразделениях методы управления и аудирования и устанавливает международные стандарты.

43. Экологический аудит в компании "АСТРА" в основном ведется собственным персоналом компании, посещающим различные подразделения. Однако на объектах компании "АСТРА" в Сёдертелье этим занимается внешний аудитор. Внутренние экологические доклады представляются Совету директоров в тех случаях, когда на производстве происходят изменения; в противном случае, помимо годовых отчетов корпорации, Совет не получает каких-либо официальных экологических докладов на регулярной основе.

44. На предприятиях "Вольво" экологические аудиторы являются специалистами компании, работающими под руководством экологического аудитора группы. Аудиторы должны иметь неограниченный доступ ко всей бухгалтерской и иной отчетности, что не позволяет использовать для этих целей внешних консультантов. Тем не менее аудит всегда проводится специалистами, работающими в ином подразделении. Внешние аудиторы привлекались компанией "Вольво" крайне редко и лишь в тех случаях, когда требовалась особые правовые знания.

45. В ходе проведения аудита внимание уделяется следующим группам экологических вопросов:

а) соблюдение действующего национального законодательства,

б) соблюдение возможного будущего законодательства и

с) претворение целей экологической политики "Вольво" в планы действий и конкретные меры в компании.

46. Экологический аудит проводится не на ежегодной основе. Он проводится неожиданно, с тем чтобы получать как можно более объективное представление о том, соблюдаются ли поставленные требования. По сравнению с традиционным финансовым аудитом экологическому аудиту в большей степени свойствен аналитический характер. Экологический аудит не дает ответов на вопрос о том, каким образом компания может усовершенствовать свою экологическую программу: аудиторы лишь указывают на выявленные экологические недостатки. Принятие необходимых мер является обязанностью соответствующего управляющего компании.

С. Экологическая отчетность, внешняя сертификация и прочие вопросы

47. Вопросы внешней сертификации и экологического аудита стоят на повестке дня в компании "СТОРА Ског". Главный управляющий подчеркнул важность доверия общественности к управлению лесной промышленностью в целом, но особенно с экологической точки зрения. В настоящее время в компании "СТОРА Ског" внешний экологический аудит отсутствует. Основной смысл сертификации третьей стороной заключается не в оценке конечного продукта, а в получении нейтральной точки зрения третьей стороны на весь производственный цикл - от заготовки древесины до выпуска конечных изделий.

48. Итоги экологического аудита были включены в годовой отчет "АСТРА" за 1993 год. Начиная с 1994 года будет представляться отдельный годовой экологический доклад.

49. "ВМХ Текнолоджиз групп", материнская компания ВМИС, публикует ежегодный экологический доклад. Он охватывает все дочерние предприятия и представляет собой подробный отчет о важных изменениях в мощностях, процессах и условиях, имеющих отношение к окружающей среде. Очень мало говорится о фактических результатах работы, за исключением части, посвященной соблюдению нормативов, где содержатся следующие показатели:

- a) доля областей, где был проведен аудит и не было обнаружено серьезных проблем с выполнением нормативов;
- b) доля проблем, решенных в соответствии с намеченным планом;
- c) доля штрафных санкций, связанных с самозаявленными происшествиями; и
- d) индекс выполнения, в котором соотносятся федеральные штрафные санкции и валовой доход.

50. Независимый консультант "Артур Д. Литл Инк." проводит внешний аудит, охватывающий политику и процедуры, организацию, программы подготовки кадров, нормативные и управленческие системы отчетности, программы стимулирования и дисциплинарных мер, системы наблюдения за выполнением нормативов, программы аудита и системы корректировочных мер, а также другие программы и системы экологического управления, существующие в компании и на ее дочерних предприятиях.

D. Увязывание экологических и финансовых показателей

51. В годовом экологическом докладе ВМИС (ВМХ Текнолоджиз) отсутствуют ссылки на традиционные показатели эффективности хозяйственной деятельности. Решение экологических проблем рассматривается как важная задача компании, хотя и отдельно от общих коммерческих задач. Руководители ВМИС подчеркивают необходимость увязывания в процессе управления финансовых и экологических показателей, однако у них отсутствует серьезная методология для их расчета.

52. В компании "АСТРА" важнейшие экологические и финансовые показатели не связаны между собой, что свидетельствует об отсутствии комплексной экологической и финансовой отчетности. Управленческое звено не планирует создания такой комплексной системы в ближайшем будущем, хотя оно и имеет доступ к довольно совершенной базе данных.

53. Иным является подход к увязыванию финансовой и экологической отчетности в компании "СТОРА Ског". Для предприятий лесной промышленности эта задача является сложной и безотлагательной. Одним из важных показателей общей финансовой отчетности является стоимость лесных ресурсов. Эти ресурсы имеют балансовую стоимость, однако их реальная стоимость зависит от экологических условий самих лесов. В ближайшем будущем будет ощущаться все большая потребность в стандартизованных, надежных и достоверных методах увязывания экологической информации с традиционной финансовой отчетностью.

54. В своих операциях компания "Макдоナルдс", по крайней мере в Швеции, стремится выполнять требования "общественной политики замкнутого цикла". Это означает, что в своей деятельности она должна руководствоваться четырьмя основными принципами:

- а) минимальное использование подземных месторождений полезных ископаемых (включая ископаемые виды топлива);
- б) отказ от использования искусственных компонентов;
- с) сохранение физических характеристик экосистемы; и
- д) равномерное снижение потребления энергии (метаболизм) в обществе.

55. Чтобы выполнить эти требования, безусловно, еще предстоит многое сделать. В будущем "Свенска Макдоナルдс" будет, по всей видимости, отражать в своей отчетности три вида капитала, предварительно названные "финансовым, физическим и людским капиталом", с тем чтобы следить за выполнением поставленных перед собой целей.

## VI. ВОЗМОЖНОСТИ УВЯЗЫВАНИЯ КОММЕРЧЕСКОЙ И ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ ИНФОРМАЦИИ

### A. Возможности для составления экологической отчетности в денежном выражении

56. Как указывалось выше, существуют различные пути включения понятия экологических показателей в общие концепции отчетов о результатах коммерческой деятельности. В некоторых исследованиях, посвященных общеотраслевой статистике и аналогичным темам, используется стратегия "дополнения" традиционной бухгалтерской отчетности. Однако в ходе составления данного доклада изучение литературы на предмет практического применения подобной методологии в управлении оказалось безрезультатным. Может показаться, что идея составления для управленческого звена экологической отчетности в денежном выражении является довольно неперспективной. Тем не менее такой подход получил признание в научных и политических кругах.

В. Возможности для расчета комплексных показателей  
результатов деятельности

57. Другой альтернативой является анализ жизненного цикла. Данный метод позволяет изобразить все экологические связи того или иного товара или процесса. При этом все его компоненты прослеживаются обратно до своих природных истоков, именуемых "колоибелью", а все виды применения – до момента окончательного уничтожения, именуемого "могилой". Цель такого метода проектирования заключается в минимизации вредных экологических последствий. Пользователи АЖЦ вынуждены проводить довольно сложные оценки, что связано с необходимостью учета различных последствий. Как, например, можно соотнести уменьшение протяженности транспортировки с увеличением объема сточных вод?

58. Радикальной разновидностью этого метода стала система СЭПП, разработанная для шведской автомобильной промышленности (Ридинг и Стин, 1991 год). Она описывается на примере "Вольво". При помощи стандартных процедур можно рассчитать "экологический индекс" для каждого этапа строительного (или производственного) процесса. Затем индексы, рассчитанные для всех этапов, умножаются между собой, что дает комплексный индекс для всего процесса. В целях стандартизации результатов все показатели, характеризующие воздействие на здоровье людей, приводятся в расчете на одного человека, а все экологические показатели – на один квадратный километр.

59. Метод СЭПП является довольно грубым, и его критикуют за довольно поверхностное решение вопросов, связанных с количественными оценками. Его достоинство заключается в том, что он позволяет получить конкретную цифру, которая может служить отправной точкой для последующего более детального изучения экологических последствий. Многие экологические вопросы, по всей видимости, никогда не решаются в силу отсутствия конкретной исходной точки. Если же такой абстрактный индекс, как СЭПП будет использоваться в управлении системах контроля, возможен совершенно противоположный эффект. Управляющие будут не в состоянии понять, что кроется за цифрами – лишь эксперты смогут поставить правильные вопросы. Пользователи отчетности требуют конкретных и разумных показателей. По мнению Джонсона и Каплана (1987 год), это объясняет, почему именно финансовые показатели в настоящее время господствуют в сфере корпоративной директивной деятельности.

60. Методика расчета индексов широко используется лишь в технической области. Одним из исключений, возможно, являются модели градации, аналогичные тем, которые используются, например, "Стандарт энд Пурз" и "Мудиз". "Стандарт энд Пурз" описывает свою модель следующим образом:

"Обычно анализ основывается на данных за прошедший пятилетний период и данных, спрогнозированных на два-три года. Прогнозы важны для обсуждения процесса планирования фирмы, будущих направлений деятельности и управлеченской философии. Они не предназначены для оценки способностей управляющих к прогнозированию."

Цель рейтинга заключается в сопоставлении рискованности различных долговых обязательств, место которых по отношению друг к другу определяется на нескольких

уровнях. Долговые обязательства компаний одной отрасли сопоставляются как на внутренней, так и на международной основе. Смысл аналитического подхода "Стандарт энд Пурз" заключается в создании мерила сравнения.

Ни одному из критериев ранжирования не присваиваются особые веса. Место в списке в конечном счете зависит от сочетания качественных и количественных факторов, обсуждаемых комитетом отдельно по каждому конкретному случаю.

В основе применяемой "Стандарт энд Пурз" аналитической системы градации долговых обязательств компаний лежат два основных компонента. Первый из них ориентирован на коммерческий анализ или анализ конкурентоспособности; второй связан с финансовым анализом..." (Standard & Poor's, 1992).

61. Представляя свои критерии ранжирования "Стандарт энд Пурз" подчеркивает, что процесс составления рейтинга не ограничивается изучением лишь различных финансовых показателей. Напротив, для правильной оценки надежности долговых обязательств требуется анализ более широкой информации, в том числе основных показателей деловой деятельности. Компания конкретно не указывает, что экологические факторы являются составной частью этих основных показателей, хотя и не отрицает тот факт, что они могут учитываться.

62. При составлении рейтинга экологические характеристики компании, по всей видимости, начинают играть все более важную роль. Скрытый характер самого процесса ранжирования, когда сообщается лишь конечный результат - рейтинг, создает благодатную почву для спекуляций. В последнее время на рынке появились рейтинговые компании, заявляющие, что они конкретно учитывают экологические факторы. Это может способствовать более широкому признанию того, что решение экологических проблем является составной частью управления коммерческой деятельностью.

C. Возможности для совершенствования структуры информации о результатах деятельности

63. Среди рассматриваемых практических исследований данная стратегия обсуждается по крайней мере в двух компаниях, "Свенска Макдональдс" и "СТОРА Ског". В будущем "Свенска Макдональдс", по всей видимости, будет включать в свою отчетность информацию о "финансовом, физическом и человеческом капитале". Для того чтобы воплотить это на практике, им придется придерживаться экономической модели компании, допускающей столь широкое определение капитала. Именно это демонстрирует основная модель, используемая в практических исследованиях. Поскольку в компании обращаются все виды ресурсов (финансовые, физические/материальные и людские/социальные) и она стремится к обеспечению экономии, не следует смешивать различные виды ресурсов.

64. Опыт исследований и практических разработок на муниципальном уровне в Швеции подтверждает вышеизложенное: система управления, уделяющая внимание специфике районов (и/или требованиям качества), должна опираться на экономические концепции, тщательно учитывающие все виды ресурсов и их всевозможные характеристики. Быть "экономичным" по сути означает уделять внимание тому, как используются средства для достижения поставленных целей. Таким образом, управленческое звено должно задумываться над тем,

как использовать ограниченные ресурсы для выполнения конкретных задач; в этой связи возникают требования в отношении эффективности, экономности, достаточной прибыли и низкого финансового риска, а также в отношении внешних аспектов работы предприятий.

65. В Швеции был разработан и опробован новый тип системы бухгалтерского учета, в основе которой должны непосредственно лежать концепции и стратегии устойчивого развития. Показатели, характеризующие результативность работы, увязываются с вышеуказанными концепциями: эффективностью, экономностью и прибыльностью. Данный подход получил название ОУР (отчетность устойчивого развития). Предопределяемые этим подходом различные общие требования рассматриваются в других работах (Дели, 1977 год, Бергстрем, 1992, 1993, 1995 годы). Общая структура модели ОУР, которая применялась также в практических исследованиях, описываемых в настоящем докладе (см. рис. 1), включена в схему бухгалтерского учета, в которой данные о ресурсах компаний проводятся по балансовым статьям, а информация об их использовании в рамках производственных процессов отражается на счете прибылей и убытков.

66. С экологической точки зрения подход ОУР отличается от большинства других подходов тем, что он не требует ведения отдельных экологических счетов. Идея заключается в выработке такой методики общей оценки статистических результатов работы компании, которая способствовало бы учету экологических факторов. Смысл ОУР заключается не в том, чтобы уделять должное внимание проблемам окружающей среды, а в том, чтобы прекратить относиться к экологическим аспектам как к нечто особенному, не поддающемуся "нормальному", рациональному учету.

67. Таким образом, ОУР представляет собой бухгалтерский подход к устойчивому развитию. В настоящее время он опробуется в некоторых шведских муниципалитетах, государственных учреждениях и компаниях. В основе теории ОУР лежит концепция, согласно которой каждая хозяйственная операция имеет свои экологические характеристики, которые столь же хорошо поддаются пониманию, как и коммерческие операции фирмы. От коммерческих фирм ожидают финансовых результатов, регулирования издержек и подотчетности. Таким образом, ОУР отвечает на вопрос, как составить отчетность о важнейших результатах деятельности предприятия. Технически данный метод построен на соблюдении всех требований двойной записи в реальном исчислении, что означает, что проводки необязательно должны быть выражены в денежных единицах.

68. Теория ОУР построена на сочетании трех комплексов логических оснований, уходящих корнями в такие области, как экология, экономика и бухгалтерский учет:

- a) экологическая логика или план счетов и другие описательные концепции опираются на процесс физических преобразований на предприятии;
- b) экономическая логика:
  - i) к модели обращения добавлены конкретные стоимостные критерии. Это создает основу для применения концепций прослеживания доходов;
  - ii) в основе экономического анализа лежит принцип разумных усилий, означающий, что не следует прилагать больше усилий, чем это необходимо для достижения конкретной цели;

с) логика бухгалтерского учета:

- i) метод двойной записи требует регистрации любой операции по источнику и назначению. Это позволяет вести детальный учет всех потоков ресурсов компаний;
- ii) в балансах (отдельные балансы ведутся во всех видах применяемых единиц измерения) и отчетах о прибылях и убытках четко разграничиваются уровни активов и другие показатели, характеризующие положение предприятия на определенный момент времени, с одной стороны, и показатели, характеризующие движение ресурсов и другие изменения, - с другой;
- iii) при закрытии счетов записи по дебету должны равняться кредиту, что позволяет систематически аудировать систему. Это позволяет также регистрировать очень сложную информацию, которая в противном случае нарушила бы систему.

69. Метод ОУР ориентирован на систему управлеченческого учета и контроля. Накопленный до сих пор опыт свидетельствует о ряде преимуществ системы. Во-первых, процесс разработки системы способствовал конкретизации стратегических взглядов; во-вторых, сочетание реальных показателей и конкретных критериев оценки результатов деятельности дает возможность проводить количественный анализ вместо личных субъективных оценок, как это имело место ранее. Важные качественные параметры (технические, экологические, потребительские характеристики и т.д.) регистрируются таким же образом и столь же подробно, как и финансовые данные. В-третьих, появляется возможность сопоставлять данные по различным подразделениям компании, а также за тот или иной период времени. В-четвертых, при обсуждении вопросов устойчивого развития подход ОУР позволяет выявлять "мелкие шаги в верном направлении", даже если эти шаги делаются на очень низком уровне. Как свидетельствует таблица 2, результаты расчетов в системе ОУР главным образом принимают форму ключевых показателей. Чем выше значение всех ключевых показателей, тем лучше работает система.

Таблица 2: Возможные ключевые показатели типа ОУР. Примеры касаются практических исследований и соответствуют моделям, изображенным выше на рис. 2. Следует отметить, что эти ключевые показатели приводятся лишь для целей иллюстрации. В практических исследованиях они не утверждены руководством предприятий.

	<b>Эффективность=</b> Показатель фактора стоимости/показатель корпоративных усилий	<b>Экономность=</b> Показатель корпоративных усилий/показатель потоков ресурсов	<b>Прибыльность=</b> Показатель потоков ресурсов/показатель базы ресурсов 1/
("ВМИ Селлебергс")	Прибыли/задействованные ВМИ ресурсы	Товарные материальные ресурсы/совокупные потоки материальных ресурсов	Ликвидные активы/изменение издержек
("Сануинг хотэлз")	Удовлетворение клиентов/стоимость недвижимости	Число посетителей/стирка белья	Местная рабочая сила/сотрудники
("Свенска Макдональдс")	Прибыль/используемый капитал	Капитал/объем перевозок	Рециркулируемые отходы/используемые материальные ресурсы
("Вольво")	Положение марки на рынке/количество проданных автомобилей	Количество произведенных автомобилей/ заводские выбросы	Критический уровень выбросов/текущий уровень выбросов
("СТОРА Ског")	Доля рынка в высшем ценовом сегменте	Объем продаж/объем перевозок	Рост органических ресурсов/заготовка древесины
("АСТРА")	Доля рынка основной продукции	Объем продаж/усилия в области маркетинга	Патенты/распределенная прибыль

## VII. ВЫВОДЫ

### A. Различия между отраслями

70. Некоторые из соображений в отношении общих условий, заставляющих предприятия вырабатывать практический подход к решению экологических проблем, приводятся ниже в таблице 3, где в колонке "за" обобщаются те условия, которые, по всей видимости, будут способствовать принятию на вооружение передовых и далеко идущих подходов к увязыванию коммерческой и экологической отчетности.

Таблица 3. Условия, заставляющие предприятия избирать практический подход к решению экологических проблем

Вид условий		
	"За"	"Против"
Зависимость от местоположения	Четкое и осознанное	Нечеткое или неосознанное
Зависимость от финансовых рынков	Низкая	Высокая
Формальная добросовестность	Высокая	Низкая
Абстрактные или материальные операции	Материальные	Абстрактные
Требования потребителей	Забота о качестве	Рассредоточенность, ориентир на цену

71. На основании этой классификации можно сделать вывод, что компании, по которым проводились практические исследования для настоящего доклада, занимают промежуточное положение с точки зрения факторов, способствующих и препятствующих разработке новых форм финансовой и экологической отчетности.

#### B. Значение рыночного и законодательного контекста

72. Экологические издержки предприятий зависят от времени, которое требуется им для адаптации. Жесткие политические меры в сочетании с заблаговременным оповещением о предстоящих необходимых изменениях представляются успешной политической стратегией оказания воздействия на компании, проявляющие безынициативность в вопросах охраны окружающей среды и развития.

73. Транснациональные корпорации, как правило, должны ощутить на себе последствия жесткого законодательства, прежде чем они начнут переходить к устойчивой практике. Отчасти это происходит потому, что управленческое звено предприятий считает, что включение экологических расходов в издержки производства приведет к уменьшению прибыли от реализации продукции, снизит их конкурентоспособность на рынке и окажет отрицательное воздействие на прибыльность предприятий. В то же время ТНК обычно имеют возможность избегать необходимости соблюдения жесткого законодательства в силу гибкого размещения своих производственных мощностей на международном уровне. В то же время не следует переоценивать степень этой гибкости, поскольку в том или ином регионе планеты инвестиции все же будут сделаны, и экономические соображения, такие, как транспортные расходы и издержки на передислокацию мощностей, могут сильно отразиться на прибыльности операций.

74. Государственным учреждениям и местным муниципалитетам не следует недооценивать свою покупательную силу. Там, где существует возможность проводить единую политику в отношении экологических стандартов, эти органы представляют собой крупный рынок для многих отраслей. Примером может служить производство бумаги, в которой концентрация хлора является очень низкой или вовсе отсутствует.

75. Компании, стремящиеся к обеспечению более устойчивого развития, начинают все шире сотрудничать с неправительственными организациями (НПО). Компания "СТОРА Ског" рационально использует лесные ресурсы и имеет социальные причины для повышения экологической устойчивости своего производства. Это неизбежно потребует определенных издержек, которые рынок возместит лишь в том случае, если НПО, занимающиеся вопросами охраны окружающей среды, будут подталкивать как конкурентов, так и клиентов подобных компаний в том же направлении. Таким образом, существование НПО, способных выдвинуть "необходимые" требования, является очень важным фактором для компаний, руководствуясь передовыми экологическими концепциями.

76. СУКПД и аналогичные инициативы являются как стимулом, так и препятствием для устойчивого развития. С одной стороны, такие программы стимулируют экологические мероприятия, которые в противном случае были бы отложены. С другой стороны, есть основания полагать, что они закрепляют и институционализируют консервативную коммерческую практику и замедляют процесс изменений.

C. Что удастся и что не удастся достигнуть в будущем

77. Высказанные выше в отношении СУКПД замечания иллюстрируют общее наблюдение, на котором следует остановиться подробнее. Некоторые методы и виды практики с успехом помогают внести экологическую проблематику в повестку дня коммерческой деятельности, но в то же время существуют препятствия, не позволяющие двигаться вперед в этом направлении. Для практических действий нужна уверенность. Те, кто пытается сделать первый шаг, привлекая внимание к экологическим проблемам, может считать тот или иной вид деятельности наиболее ценным, в то время как другие, возможно, будут критиковать его как препятствие для дальнейшего движения вперед. Существуют значительные различия в условиях, в которых происходит увязывание экологической и финансовой отчетности.

78. Можно, в частности, назвать следующие проблемы, которым в будущем, возможно, придется уделять внимание:

а) анализ рентабельности, бухгалтерский учет по полной стоимости и аналогичные методы, позволяющие выразить экологические параметры в денежной форме, основываются на методологиях, которые еще не устоялись;

б) экологическая отчетность, не связанная со стратегией или деятельностью предприятия, открывает поле для деятельности и предоставляет определенные возможности сотрудникам, интересующимся данной проблемой. В тех случаях, когда это уместно, подобные инициативы должны увязываться с управлением обязанностями, с тем чтобы пользоваться плодами сотрудничества с работниками в этой области и поощрять его;

с) зависимость директивных органов от экспертов, привлекаемых для толкования информации, является следствием использования абстрактных показателей и длинных цепочек производных. Следует прилагать больше усилий к тому, чтобы снабжать директивные органы удобной для пользования информацией;

д) государственные органы, международное нормотворчество и другие политические меры открывают широкие возможности для деятельности. В таблице 4 описываются направления правительственные мер в поддержку предприятий, имеющих различный стиль руководства и ставящих перед собой различные задачи;

е) когда руководство начинает уделять большое внимание вопросам устойчивого развития и охраны окружающей среды, может возникнуть потребность в переоценке ценностей; и

ф) с одной стороны, некоторые предприятия могут внедрять своего рода "революционные процессы", свидетельствующие о признании ими широкой экологической проблематики. Отдельные же предприятия могут идти по пути проведения недорогостоящих исследований и претворять в жизнь неамбициозную стратегию соблюдения существующих требований, в то время как инвестиции будут делать другие. Еще предстоит выработать наиболее адекватный подход.

79. Среди прогрессивных путей можно выделить следующие:

а) органы власти и исследовательские учреждения могут помочь предприятиям, самостоятельно проявляющим большую заинтересованность в разработке новых путей увязывания различных видов информации о результатах деятельности. Стандарты внешней отчетности окажутся успешными в том случае, если в их основе будут лежать принципы и методы, доказавшие свою полезность во внутренних управлеченческих системах;

б) структурные подходы, и в первую очередь расширение основных экономических концепций, по всей видимости, являются в целом более гибкими, а следовательно, новаторскими по сравнению с остальными. В то же время не следует рассчитывать на то, что такие стратегии в ближайшем будущем будут взяты на вооружение большинством транснациональных корпораций. Темпы будут задавать те компании, которые точно определили, какие проблемы, связанные с местом расположения и ресурсами, им предстоит решать;

с) в целом более гибкий подход к реалиям управлеченческой деятельности в ТНК отвечает интересам государственной политики. Сделанные в настоящем докладе наблюдения и выводы обобщаются в таблице 4, в которой показан широкий диапазон возможных правительственные мер, стимулирующих увязывание экологических соображений с концепциями отчетности о результатах работы компаний независимо от того, предназначается ли такая отчетность для широкой общественности или для внутреннего пользования. Общий формат схемы, а также многие из конкретных положений таблицы почерпнуты из доклада *Benchmark Corporate Environmental Survey (United Nations, 1993, p. 168)*.

Таблица 4

**Связь типов управления предприятиями с их оперативной деятельностью и с правительственные мерами ее стимулирования**

Тип управления	Деятельность предприятия	Стимулирующие меры правительства
I. Управление, ориентированное на выполнение требований (Пассивное предприятие)	Очистка в конце производственного цикла Процедуры снижения загрязнения Отчетность о выполнении требований Экологические эксперты в подразделениях предприятия Экстренные меры	Руководство и контроль, реалистичные нормативы, диалог с отраслевыми организациями, конференциями и т.д. Информация о нормативах, раннее наблюдение, жесткие меры по обеспечению выполнения
II. Превентивное управление (Эффективное и "предусмотрительное" предприятие)	Внутренний аудит Предотвращение загрязнения Минимизация отходов Информирование общественности Экологический учет Ответственность линейных управляющих за решение экологических вопросов	Повышенная ответственность Требования к удалению отходов, жесткая политика захоронения отходов и т.д. Требования об информировании общественности Программы энергосбережения, управление спросом, программы "экологического" налогообложения
III. Стратегическое экологическое управление (Концептуальный подход к работе предприятия)	Диалог с общественностью, продвижение экологически чистой продукции  Внешний аудит и использование программ экологической сертификации  Открытая публикация количественной информации о движении ресурсов; обширные программы АЖЦ  Учет вопросов экологии, здравоохранения и безопасности в техническом проектировании, "зеленые" НИОКР	Устойчивое наращивание нормативной базы  Программы экомаркировки  Поддержка инициатив потребителей и "зеленых" инвесторов  Стратегические проекты закупок в государственных органах  Развитие местных и региональных органов для координации связей промышленности с общественностью
IV. Управление устойчивым развитием (Активное предприятие)	Признание роли предприятия в международном распределении богатства  Признание роли предприятия в потоках материалов и энергии  Политика в отношении этики сбытовой деятельности, изменения климата, экономии ресурсов и т.д.  Использование наиболее эффективной практики во всех операциях на международном уровне  Концепции устойчивого развития в полной мере учитываются в отчетности предприятия  Международный аудит	Распространение информации на международном уровне  Международное согласование экологических нормативов, стандартов и систем налогообложения  В ходе международных переговоров вопросы здравоохранения, безопасности и устойчивого развития оттесняют на второй план традиционные ценности системы свободной торговли

Библиография

- Andrews, P.W.S., 1949, Manufacturing Business. London: MacMillan.
- Bateson, G., 1972, Steps to an Ecology of Mind. New York: Ballantine Books.
- Bergström, S., 1992, "Ecology, Economy and Value Theory." In Human Responsibility and Global Change, ed. by L.O. Hansson and B. Jungen. Heidelberg: Springer.
- Bergström, S., 1993, "Value Standards in Sub-Sustainable Development. On Limits to Ecological Economics." Ecological Economics 7:1 pp. 1-18.
- Bergström, S., 1995, Sustainable Management. On Discretion between Endowment and Quality. New York: Island Press (forthcoming).
- Björsell, M., 1993, Environmental Expenditures in the Swedish Manufacturing Industries. Stockholm: Statistics Sweden/Env. Statistics Programme. August 1993.
- Buzzel, R.D., and B.T. Gale, 1987, The PIMS Principles - Linking Strategy to Performance. New York: The Free Press.
- Chandler Jr., A.D., 1977, The Visible Hand, Cambridge, Mass.: Harvard University Press.
- Common, M., 1988, "Poverty and Progress Revisited". In Economics, Growth and Sustainable Environments. David Collard et al (eds.), London: Macmillan, pp. 15-39.
- Cook, E., 1976, Man, Energy, Society, San Francisco: Freeman.
- Cyert, R., and J. March, 1963, A Behavioral Theory of the Firm. Englewood Cliffs, N.J.: McGraw-Hill.
- Daly, H., 1977, Steady State Economics, San Francisco: Freeman.
- Douglas, M., 1986, How Institutions Think. Syracuse, N.Y.: Syracuse University Press.
- Drucker, P.F., 1993, Post-Capitalist Society, New York: Harper Business.
- Earl, P., 1983, The Economic Imagination, New York: Sharpe.
- Eisner, R., 1988, "Extended Accounts for National Income and Product", Journal of Economic Literature, Vol. XXVI (Dec. 1988) pp. 1611-1684.
- Harris, M., 1977, Cannibals and Kings: The Origins of Culture, New York: Random House.
- Johnson, H.T., and R.S. Kaplan, 1987, Relevance Lost: The Rise and Fall of Managerial Accounting. Cambridge, Mass.: Harvard University Press.
- Lovelock, J.E., 1982, Gaia, a New Look at Life on Earth, New York and Toronto: Oxford University Press.
- Miller, J.G., 1978, Living Systems, New York: McGraw-Hill.
- Myrdal, G., 1975, Against the Stream, New York: Vintage Books.
- Nordhaus, W., and Tobin, 1973, "Is Growth Obsolete?", in The Measurement of Economic and Social Performance, ed. by M. Moss. New York: National Bureau of Economic Research.
- Prigogine, I., and I. Stengers, 1984, Order Out of Chaos: Man's New Dialogue with Nature, New York: Bantam Books.
- Ryding, S-O., and B. Steen, 1991, EPS-systemet, IVL, Göteborg, B 1022.
- Standard & Poor's, 1992, International Criteria. New York (June).
- United Nations, 1990, Information Disclosure Relating to Environmental Measures, New York: United Nations.
- United Nations, 1991, Accounting for Environmental Protection Measures, New York.
- United Nations, 1992, Environmental Disclosures: International Survey of Corporate Reporting Practices, New York: United Nations.
- United Nations, 1993, Environmental Management in Transnational Corporations. Report on the Benchmark Corporate Environmental Survey. New York: United Nations.
- United Nations, 1993, Case Study in Accounting for Sustainable Forestry Management, New York: United Nations.
- Vester, F., 1988, Leitmotiv vernetztes Denken. Für einen besseren Umgang mit der Welt, Munich: Wilhelm Heyne Verlag.
- Welford, R., and A. Gouldson, 1993, Environmental Management and Business Strategy, London: Pitman Publishing.
- Young, M.D., 1992, Sustainable Investment and Resource Use, The Parthenon Publishing Group, London: UNESCO: Man and the Biosphere series, vol.9.
- Zolotas, X., 1981, Economic Growth and Declining Social Welfare, Athens: Bank of Greece.

Примечания

1/ С технической точки зрения формат показателей прибыльности различается в зависимости от структуры базы ресурсов.