



КОНФЕРЕНЦИЯ ОРГАНИЗАЦИИ
ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ
ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/2
3 December 1997

RUSSIAN
Original: ENGLISH

КОМИССИЯ ПО ИНВЕСТИЦИЯМ, ТЕХНОЛОГИИ
И СМЕЖНЫМ ФИНАНСОВЫМ ВОПРОСАМ

Межправительственная рабочая группа
экспертов по международным стандартам
учета и отчетности

Пятнадцатая сессия

Женева, 11-13 февраля 1998 года

Пункт 3 предварительной повестки дня

ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ НА УРОВНЕ КОРПОРАЦИЙ

Доклад секретариата ЮНКТАД*

Сводное резюме

Настоящий доклад состоит из двух глав. Первая глава представляет собой предварительную сводку руководящих принципов оптимальной практики учета и отчетности по природоохранным расходам и экологическим обязательствам. Она подготовлена на основе обобщения основных положений справочного документа "Учет и отчетность по экологическим

* Секретариат ЮНКТАД выражает искреннюю признательность Дэвиду Муру из Канадского института аудиторов (КИА) (Торонто, Канада) и Роджеру Адамсу из Ассоциации дипломированных присяжных бухгалтеров (АДПБ) (Лондон, Соединенное Королевство) за оказанное ими содействие в подготовке настоящего доклада. Секретариат хотел бы также поблагодарить многих других экспертов, представивших свои письменные замечания и высказавших свои мнения в ходе консультаций в период с 1 июля по 31 октября 1997 года.

обязательствам и природоохранным расходам в рамках существующей системы финансовой отчетности", в котором приводится обзор позиций различных национальных органов по установлению стандартов и других организаций. Цель этой предварительной сводки руководящих принципов оптимальной практики заключается в оказании содействия предприятиям, регулирующим органам и органам по установлению стандартов в определении того, что считается оптимальной практикой при учете экологических операций и событий в финансовых ведомостях и сопроводительных примечаниях. На своей тринадцатой сессии Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности приняла решение о важном значении определения руководящих принципов и/или разработки концептуальных рамок экологического учета. Без оперативной разработки этой концептуальной основы в качестве руководства для государств-членов государства впоследствии окажутся в положении, когда им придется согласовывать свои независимые стандарты и процедуры со стандартами и процедурами других государств-членов.

Во второй главе предпринимается попытка выйти за рамки традиционной модели учета и определить основные контрольные экологические показатели (КЭП), а также проанализировать их связь с финансовыми показателями. В ней приводится обзор наилучшей практики, используемой для оценки и представления информации об экологичности деятельности (т.е. КЭП), и анализируется вопрос о том, как подобные экологические данные все шире используются финансовым сообществом при принятии инвестиционных решений. В заключение приводятся рекомендации по усовершенствованию КЭП в целях обеспечения согласованности и полезности отчетности по экологическим аспектам деятельности. Вторая глава основана на более обстоятельном справочном документе, озаглавленном "Увязка экологических и финансовых показателей: обзор оптимальной практики".

СОДЕРЖАНИЕ

	<u>Пункты</u>
I. ПРЕДВАРИТЕЛЬНАЯ СВОДКА РУКОВОДЯЩИХ ПРИНЦИПОВ ОПТИМАЛЬНОЙ ПРАКТИКИ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ	1 - 61
A. Цель и основная идея предварительной сводки	1 - 6
B. Необходимость учета природоохранных расходов и экологических обязательств	7 - 8
C. Сфера охвата	9

СОДЕРЖАНИЕ (продолжение)

	<u>Пункты</u>
D. Определения	10 - 11
E. Регистрация природоохранных расходов	12 - 21
F. Регистрация экологических обязательств	22 - 30
G. Регистрация возмещаемых затрат	31 - 34
H. Количественная оценка экологических обязательств	35 - 42
I. Раскрытие информации	43 - 61
II. УВЯЗКА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ И ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ: ОБЗОР ОПТИМАЛЬНОЙ ПРАКТИКИ	62 - 83
A. Цели исследования	62 - 64
B. Недостатки традиционной модели финансовой отчетности	65 - 68
C. Оптимальная практика оценки и раскрытия информации по контрольным экологическим показателям	69 - 71
D. Методы, используемые передовыми предприятиями в области оценки и раскрытия информации по контрольным экологическим показателям	72 - 79
E. Выводы и рекомендации	80 - 84

Библиография

I. ПРЕДВАРИТЕЛЬНАЯ СВОДКА РУКОВОДЯЩИХ ПРИНЦИПОВ ОПТИМАЛЬНОЙ ПРАКТИКИ ЭКОЛОГИЧЕСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

A. Цель и основная идея предварительной сводки

1. С конца 80-х годов МСУО уделяет пристальное внимание вопросам, касающимся экологического учета, и в этой связи организовала ряд обследований на национальном уровне, а также на уровне предприятий. В 1991 году она определила ряд учетных элементов, которые, по её мнению, могли бы быть рассмотрены советом директоров на предмет включения в свою отчетность или в повестку дня внутренней управленческой дискуссии в целях решения соответствующих экологических проблем. В 1995 году тринадцатая сессии Группы была посвящена исключительно теме экологического учета. В ходе этой сессии Группа по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) отметила, что, несмотря на уже проводимую крупную исследовательскую работу, назрела необходимость в энергичных усилиях по анализу и оценке характера представляемой информации в целях определения наиболее подходящих рекомендаций для правительств и других заинтересованных сторон. Она пришла к выводу о важном значении подготовки таких рекомендаций. По мнению МСУО, без их оперативной подготовки возникнут расхождения и впоследствии государства-члены окажутся в положении, когда им придется согласовывать свои независимые стандарты и процедуры со стандартами и процедурами других государств-членов.
2. Цель настоящей предварительной сводки руководящих принципов оптимальной практики финансового учета и отчетности заключается в оказании содействия предприятиям, регулирующим органам и органам по установлению стандартов в определении оптимальной практики учета экологических операций и событий в финансовых ведомостях и сопроводительных примечаниях. Разделы, посвященные количественной оценке и представлению информации, построены на обобщении позиций, разработанных или разрабатываемых органами по установлению стандартов и другими организациями, и содержат выдержки из некоторых документов, посвященных этой проблематике. Раздел, посвященный раскрытию информации, расширен по сравнению с разделами, включенными в вышеупомянутые документы, и содержит некоторые из предложений по методике раскрытия информации, которые уже выдвигались МСУО в предыдущие годы.
3. В некоторых отношениях предварительная сводка может выходить за рамки позиций, разработанных или разрабатываемых органами по установлению стандартов и другими организациями. Например, "обязательство по праву справедливости" рассматривается в ней в качестве частного случая "конструктивного (презюмируемого) обязательства", которое в этой связи должно учитываться в качестве экологического обязательства, и в ней отстаивается принцип раскрытия информации о размерах любого экологического ущерба собственному имуществу предприятия.
4. МСУО признает, что ряд из этих вопросов входит в сферу ведения Международного комитета по бухгалтерским стандартам (МКБС). В настоящей предварительной сводке

предпринимается попытка свести воедино большинство вопросов, возникающих при учете корпорациями своего воздействия на окружающую среду и составлении соответствующей отчетности. Мало вероятно, что МКБС в ближайшем будущем подготовит такого рода всеобъемлющую методическую сводку. Более вероятно, что он пойдет по пути отражения экологических вопросов в соответствующих отдельных стандартах. Для достижения результата при применении такого подхода может потребоваться несколько лет. В этой связи любую позицию, рассматриваемую в настоящей предварительной сводке руководящих принципов оптимальной практики, отличающуюся от стандарта, который в конечном счете будет принят МКБС, будет необходимо привести в соответствие с таким стандартом после его принятия. По этой причине настоящий документ носит название предварительной сводки.

5. Во главу угла настоящей предварительной сводки поставлены аспекты подотчетности руководства предприятия по вопросам, касающимся финансовых последствий управления вверенными ему экологическими ресурсами.

6. Цель финансовых ведомостей, закрепленная в документе "Цели финансовых ведомостей", изданном МСУО (1989 год), заключается в представлении такой информации о финансовом положении предприятия, которая играет полезную роль для широкого круга пользователей при принятии ими решений и которая необходима для обеспечения подотчетности руководства предприятия по вопросам использования ресурсов, которые ему вверены. Окружающая среда представляет собой важный ресурс для многих предприятий, и она должна использоваться эффективно на благо как самого предприятия, так и общества в целом.

В. Необходимость учета природоохранных расходов и экологических обязательств

7. Вопросы, связанные с учетом природоохранной деятельности, приобретают все более актуальное значение для предприятий (будь то коммерческие предприятия, некоммерческие организации или правительственные субъекты, такие, как муниципалитеты или корпорации Короны), поскольку загрязнение окружающей среды становится все более острой экономической, социальной и политической проблемой во всем мире. На национальном и международном уровне предпринимаются шаги для охраны окружающей среды, а также для уменьшения, предотвращения и смягчения последствий загрязнения. Вследствие этого от предприятий в настоящее время ожидают или даже требуют раскрытия информации об их экологической политике, природоохранных целях и программах, о расходах, производимых при реализации этой политики, целей и программ, а также представления отчетности и создания резервов для покрытия экологических рисков.

8. Инвесторов и их консультантов зачастую очень интересует вопрос о том, как экологические аспекты деятельности предприятия сказываются на его финансовом положении и каким образом финансовую информацию, характеризующую такие аспекты деятельности, можно использовать для оценки экологических рисков и управления ими. Кредиторы

имеют аналогичные интересы, но дополнительным фактором для них является вероятность вынужденного принятия на себя ответственности за устранение экологического ущерба в случае неспособности должника погасить кредит, по которому обеспечением выступает земля; эти суммы могут значительно превышать размеры самого кредита. Особую заинтересованность проявляют собственники и акционеры: это объясняется потенциальным влиянием природоохранных расходов на финансовые показатели доходности их вложений в предприятие.

С. Сфера охвата

9. Настоящая предварительная сводка касается учета природоохранных расходов и экологических обязательств, связанных с операциями и событиями, которые влияют или могут повлиять на финансовое положение и результаты деятельности предприятия и в этой связи должны отражаться в финансовой отчетности предприятия. Здесь не затрагиваются вопросы реинтеграции и количественной оценки расходов или событий, которые не отражаются на счетах предприятия. В качестве примеров подобных расходов (которые нередко называют "внешними издержками") можно привести издержки, связанные с отрицательным воздействием загрязнения воздуха и воды на окружающую среду.

D. Определения

10. В настоящей предварительной сводке употребляются следующие термины в их нижеуказанных значениях:

Окружающая среда означает наше естественное физическое окружение и включает в себя воздух, воду, землю, флору, фауну и невозобновляемые ресурсы, такие, как ископаемое топливо и минералы.

Актив представляет собой ресурс, который контролируется предприятием в результате происшедших в прошлом событий и от которого в будущем ожидаются экономические выгоды для предприятия.

Обязательство (финансовое обязательство) представляет собой текущее обязательство предприятия, которое возникло в результате происшедших в прошлом событий и погашение которого, как ожидается, приведет к оттоку из предприятия ресурсов, воплощающих в себе экономические выгоды.

Условное обязательство - это потенциальное обязательство, которое вытекает из происшедших в прошлом событий и числится за предприятием на дату составления баланса, но конечный исход которого подтвердится только в случае наступления или ненаступления одного или более из неопределенных будущих событий, неподконтрольных предприятию.

Природоохранные расходы представляют собой издержки осуществления или требуемого осуществления мер экологически ответственного управления воздействием работы

предприятия на окружающую среду, а также другие расходы, обусловленные экологическими целями и установками предприятия 1/.

Экологические активы представляют собой природоохранные издержки, которые капитализируются и амортизируются на протяжении текущего и будущих периодов в связи с тем, что они отвечают критериям учета в качестве активов.

Экологические обязательства представляют собой обязательства в связи с природоохранными расходами, которые производятся предприятием и которые отвечают критериям учета в качестве обязательств. Когда суммы или сроки осуществления расходов для погашения данного обязательства точно определить невозможно, "экологические обязательства" в некоторых странах приобретают форму "резервов на случай возникновения экологических обязательств".

Капитализация представляет собой учет природоохранных расходов в качестве либо составной части соответствующего актива, либо в качестве отдельного актива.

Ответственность представляет собой долг или обязательство перед другими, которое подлежит погашению путем будущей передачи или использования активов, предоставления услуг или иной уступки экономических выгод в оговоренный или подлежащий установлению срок, по наступлении определенного события или по требованию. Юридическая ответственность представляет собой ответственность по закону, подзаконному акту или договору. Конструктивная (презюмируемая) ответственность представляет собой обязательство, которое может возникать, подразумеваться или истолковываться исходя из фактов конкретной ситуации таким образом, что у предприятия не остается или практически не остается возможности избежать погашения обязательства, но которое не носит юридического характера 2/. Ответственность по праву справедливости является частным случаем

1/ Примерами являются расходы, связанные с удалением отходов и обеспечением безотходности, с сохранением или повышением качества воздуха, ликвидацией разливов нефти, удалением асбеста из конструкций зданий, проведением исследований в целях создания более экологичной продукции, с организацией экологического аудита и инспекций и т.п. Штрафы, пени и компенсационные выплаты будут рассматриваться в качестве расходов, связанных с природоохранной деятельностью, и не будут включаться в это определение природоохранных расходов, а будут отражаться в отчетности отдельно.

2/ Например, предприятие может не нести никакой юридической ответственности за удаление нефтяного разлива в пределах конкретной юрисдикции, но если оно не сделает этого, то оно может поставить под серьезную угрозу свою репутацию и свои будущие возможности действовать в пределах этой юрисдикции.

конструктивной ответственности, которая основана на этических или моральных соображениях.

11. Концепция учета природоохранных расходов и экологических обязательств основывается на различных устоявшихся базовых понятиях учета. Особенно актуальное значение имеют определения понятий "обязательства" и "активы". Тем не менее потребность в полном отражении различных видов воздействия деятельности того или иного предприятия или отрасли на окружающую среду может обуславливать необходимость или желательность дополнительного раскрытия информации.

Е. Регистрация природоохранных расходов

12. Природоохранные расходы должны проводиться по дебету счета прибылей и убытков за тот период, в который они идентифицированы, за исключением тех случаев, когда они отвечают критериям учета в качестве активов: в этом случае они должны капитализироваться и амортизироваться через ведомость прибылей и убытков за текущий и соответствующие будущие периоды.

13. Ключевые вопросы, касающиеся учета природоохранных расходов, связаны с определением периода или периодов, за которые эти расходы должны проводиться по дебету счета прибылей и убытков.

14. В некоторых случаях природоохранные расходы могут быть связаны с ущербом, причиненным окружающей среде в прошлом. В качестве примеров можно назвать экологический ущерб, причиненный объекту собственности до его приобретения; происшедшие в прошлом аварии или иные события, последствия которых необходимо ликвидировать в текущем периоде; проведение очистных работ на объекте собственности, снятом с баланса в предыдущем периоде; а также расходы, связанные с удалением или очисткой опасных отходов, образовавшихся в прошлые периоды. Вместе с тем стандартами бухгалтерского учета, как правило, не допускается отражение природоохранных расходов по статье поправок и корректировок за прошлые периоды, за исключением тех случаев, когда в принципы бухгалтерского учета вносятся изменения или когда выявляется серьезная ошибка. Следовательно, приведенные выше примеры в принципе не подпадают под это правило.

15. Природоохранные расходы должны капитализироваться, если они прямо или косвенно относятся к будущим экономическим выгодам, которые предприятие получит благодаря:

- a) повышению потенциала или повышению уровня безопасности или эффективности других активов предприятия;
- b) вероятному сокращению или предотвращению загрязнения окружающей среды в результате будущих операций; или

с) сохранению качества природной среды.

16. Из определения понятия "актив" вытекает, что если расходы, произведенные предприятием, в будущем принесут экономические выгоды, то они должны капитализироваться и проводиться по счету прибылей и убытков за тот период, в который эти выгоды должны быть реально получены. Таким образом, природоохранные расходы, отвечающие этому критерию, должны капитализироваться. Капитализация считается уместной и в тех случаях, когда природоохранные расходы производятся в целях повышения безопасности или по экологическим причинам, когда они уменьшают или предотвращают потенциальное загрязнение, а также когда они позволяют добиться сохранения качества окружающей среды в будущем. Хотя они могут и не увеличивать напрямую экономических выгод, такое расходование средств может быть необходимым для получения или продолжения получения предприятием будущих экономических выгод от своих других активов.

17. Многие природоохранные расходы не приводят к получению будущих выгод или недостаточно тесно связаны с будущими выгодами, чтобы оправдать их капитализацию. В качестве примеров можно назвать очистку отходов, затраты на очистные работы в связи с текущей хозяйственной деятельностью, ликвидацию ущерба, причиненного природной среде в прошлые периоды, текущий экологический контроль и проведение экологического аудита. Штрафы и платежи за несоблюдение экологических норм и компенсационные выплаты третьим сторонам за экологический ущерб считаются расходами, связанными с природоохранной деятельностью, и тоже представляют собой примеры производимых затрат, которые не приводят к будущим выгодам. Следовательно, подобные расходы проводятся по дебету счета прибылей и убытков незамедлительно.

18. Когда природоохранные расходы, которые учитываются в качестве активов, связаны с другим активом, то они должны регистрироваться в качестве составной части этого актива, а не проводиться по счетам отдельно.

19. В большинстве случаев капитализируемые природоохранные расходы связаны с другими капитальными активами. Осуществление самих природоохранных расходов не приносит специфических или отдельных будущих выгод. Будущие выгоды от таких расходов заложены в других производительных активах, используемых в операциях предприятия. Например, удаление асбеста из конструкций здания само по себе не приносит будущей экономической или экологической выгоды. Эти выгоды материализуются в самом здании. Следовательно, учитывать такое удаление асбеста в качестве отдельного актива было бы нелогично. С другой стороны, оборудование для удаления загрязняющих веществ из воды или атмосферы может представлять само по себе специфическую или отдельную будущую выгоду и, следовательно, может учитываться отдельной статьей.

20. В тех случаях, когда природоохранные расходы капитализируются и регистрируются в качестве составной части другого актива, этот комбинированный актив должен проверяться на предмет любых потерь стоимости и в соответствующих случаях остаточная сумма должна включаться в восстановительную стоимость актива.

21. Включение капитализированных природоохранных расходов в стоимость соответствующего актива в некоторых случаях приводит к повышению восстановительной стоимости. Следовательно, комбинированный актив должен проверяться на предмет любых потерь стоимости. Аналогичным образом капитализируемые природоохранные расходы, учитываемые в качестве отдельного актива, также должны проверяться на предмет потерь стоимости 3/. Хотя регистрация и количественная оценка экологических потерь строится на тех же принципах, что и учет других форм потерь стоимости, степень неопределенности в этом случае может быть выше. В частности, приходится учитывать влияние эффекта "позорного клейма", связанного с загрязнением окружающей среды, на стоимость расположенных поблизости объектов собственности.

Г. Регистрация экологических обязательств

22. Экологическое обязательство следует регистрировать в тех случаях, когда предприятие обязано произвести природоохранные расходы.

23. Для регистрации экологического обязательства ответственность необязательно должна носить сугубо юридический характер. Возможны случаи, когда предприятие несет презюмируемую ответственность либо в отсутствие юридической ответственности, либо в дополнение к ней. Например, предприятие может возвести в принцип своей политики обеспечение более высокой степени очистки, чем это требуется по закону, и если оно не будет строго следовать этому принципу, то это может отрицательно сказаться на его деловой репутации. Предприятие может также планировать расходование средств на природоохранные цели в силу того, что это правильно и разумно (в данном случае речь идет об ответственности, или обязательстве, по праву справедливости). Однако для учета экологических обязательств в подобных ситуациях необходимо твердое намерение руководства предприятия произвести соответствующие природоохранные расходы (например, запротоколированное общее решение по этому вопросу, имеющее открытый характер или зафиксированное в публичном заявлении). В то же время предприятие не должно отказываться от учета своих экологических обязательств по той простой причине, что его руководство позднее может оказаться неспособным выполнить принятое решение. Если в конечном итоге это все же происходит, то данный факт должен отражаться в примечаниях к финансовым ведомостям с указанием причины, по которой руководство предприятия не в состоянии выполнить принятое решение.

^{3/} IASC, "Proposed International Accounting Standards on Impairment of Assets", May 1997.

24. В редких случаях может оказаться невозможным полностью или частично оценить сумму экологического обязательства. Это не освобождает предприятие от обязанности отражать в своей отчетности наличие экологического обязательства. В подобной ситуации факт невозможности произвести оценку с указанием соответствующих причин должен отражаться в примечаниях к финансовым ведомостям.

25. Когда экологический ущерб относится к собственному имуществу предприятия или причинен операциями и деятельностью предприятия другим объектам собственности, в отношении которых предприятие не несет ответственности за устранение ущерба, масштабы этого ущерба должны указываться в примечаниях к финансовым ведомостям. Если есть разумные основания полагать, что такой ущерб придется устранить в будущем, следует рассмотреть возможность учета этого факта в качестве условного обязательства.

26. Хотя на дату составления баланса у предприятия может и не быть обязательства по устранению экологического ущерба, в будущем ситуация может измениться, например в связи с принятием нового законодательства и в связи с решением предприятия о продаже своей собственности; в этом случае у него возникает соответствующее обязательство. В любом случае собственники и акционеры вправе знать об экологическом ущербе, причиненном собственному имуществу предприятия, а также собственности других сторон.

27. Расходы в связи с восстановлением объекта, закрытием или удалением устаревающих активов, которые обязано произвести предприятие, должны учитываться в полном объеме в качестве экологического обязательства на момент установления необходимости осуществления соответствующих мер по такому восстановлению объекта, закрытию или удалению активов.

28. Поскольку ответственность за будущее восстановление объекта, закрытие или удаление устаревающих активов возникает в момент, когда соответствующий ущерб реально причиняется окружающей среде, экологическое обязательство регистрируется именно на этот момент, а не отсрочивается до завершения таких работ или закрытия объекта.

29. Будущие расходы по восстановлению объекта, которые связаны с ущербом, причиненным в прошлые периоды при подготовке объекта к эксплуатации или к развертыванию деятельности, и которые начисляются в полном объеме в момент причинения соответствующего ущерба, должны капитализироваться.

30. Во многих случаях экологический ущерб причиняется еще до начала предприятием определенной деятельности, а также на протяжении всего срока этой деятельности. Например, операции по добыче полезных ископаемых невозможно начать без проведения соответствующих земляных работ. Предприятия часто обязаны принимать меры для восстановления объекта после завершения работы на нем. Подобные расходы по восстановлению объекта будут учитываться в полном объеме в периоды причинения соответствующего экологического ущерба (см. пункты 27 и 28). Эта сумма также капитализируется и амортизируется с проведением по счету прибылей и убытков на протяжении всего срока этой деятельности.

Г. Регистрация возмещаемых затрат

31. Ожидаемое возмещение затрат третьей стороной не должно вычитаться из суммы экологического обязательства, а должно учитываться отдельной статьей в качестве актива, кроме тех случаев, когда для такого зачета имеются юридические основания. В тех случаях, когда эта сумма вычитается в силу наличия законных оснований для такого зачета, должны отдельно указываться брутто-показатели как экологического обязательства, так и возмещаемых затрат.

32. В большинстве случаев предприятие не освобождается от ответственности за всю сумму соответствующего экологического обязательства; т.е. если третья сторона по какой-либо причине не выплачивает причитающейся суммы, то предприятие будет обязано покрыть полную сумму. Если предприятие не несет ответственности за долю третьей стороны в случае неплатежа, то в качестве экологического обязательства учитывается только доля самого предприятия.

33. Ожидаемая выручка от продажи соответствующей собственности и поступления от ликвидации не должны вычитаться из суммы экологического обязательства.

34. В случае активов с ограниченным сроком службы ликвидационная и остаточная стоимость обычно учитывается при расчете суммы амортизационных отчислений. Сокращение экологического обязательства на такие суммы было бы равнозначно двойному счету.

Н. Количественная оценка экологических обязательств

35. При возникновении трудностей с оценкой суммы экологического обязательства следует приводить наиболее обоснованную из возможных оценок. В примечаниях к финансовым ведомостям следует указывать подробные данные о методике такого расчета. В тех редких случаях, когда оценку дать вообще невозможно, этот факт с указанием соответствующих причин должен отражаться в примечаниях к финансовым ведомостям.

36. В некоторых случаях с оценкой экологического обязательства могут возникать трудности в силу неопределенного характера ряда факторов. К таким факторам относятся: количество и тип опасных веществ на объекте, спектр технологий, которые можно использовать, а также эволюция стандартов, регулирующих степень приемлемости корректирующих мер. Хотя в ряде случаев практическая возможность точной оценки существующего обязательства отсутствует, нередко бывает возможным дать оценку "порядка потерь". В этом случае следует приводить наиболее обоснованную из возможных оценок в пределах этого порядка. Когда дать "наиболее обоснованную оценку" невозможно, следует, по крайней мере, указывать минимальную оценку. Случаи, когда дать хоть какую-то оценку вообще невозможно, бывают крайне редко. Если такая ситуация все же возникает, то данное обстоятельство должно указываться в примечаниях к ведомостям.

Предпочтительная методика учета

37. Экологическое обязательство, связанное с будущим восстановлением объекта или с закрытием и удалением устаревающих активов, должно учитываться по приведенной стоимости ориентировочных будущих расходов, которые потребуются произвести, на основе определения текущих издержек осуществления требуемых работ и действующих юридических и иных требований. В отчетности необходимо указывать факт использования этого метода.

Приемлемые альтернативные методы учета

38. Экологическое обязательство, связанное с будущим восстановлением объекта или с закрытием и удалением устаревающих активов, должно учитываться по ориентировочным издержкам выполнения требуемых работ в текущем периоде. В отчетности следует указывать факт применения этого метода.

39. Для количественной оценки обязательств, связанных с будущим восстановлением объекта, с расходами по закрытию и удалению активов, а также с другими ситуациями, когда фактического расходования средств в порядке погашения обязательства не ожидается на протяжении длительного периода, был предложен целый ряд подходов. Они включают в себя следующие варианты:

- a) подход, основанный на "приведенной стоимости";
- b) подход, основанный на "текущих издержках";
- c) расчет ожидаемых расходов на протяжении всего срока соответствующих операций.

При применении подхода, основанного на приведенной стоимости, и подхода, основанного на текущих издержках, требуется определение ориентировочных издержек осуществления работ по восстановлению объекта, закрытию или ликвидации активов в текущем периоде на основе существующих условий и правовых требований (оценка текущих издержек). При применении подхода, основанного на текущих издержках, эта сумма будет непосредственно отражаться в качестве экологического обязательства. Однако при использовании метода, основанного на приведенной стоимости, количественная оценка экологического обязательства будет базироваться на дисконтировании стоимости расчетных будущих платежей, требуемых для погашения обязательств. Расчет ожидаемых расходов на протяжении срока соответствующих операций основывается на оценке размеров платежей, которые в конечном итоге потребуются произвести, а не на сумме, которая требуется для этого в настоящее время.

40. Применение метода, основанного на приведенной стоимости, требует дополнительной информации о стоимости денег с учетом доходов будущих периодов и о факторах, которые могут повлиять на сроки осуществления и суммы рассчитываемых платежей, необходимых

для погашения обязательств. Расчеты по последним позициям по сути представляют собой попытку оценить исход будущих событий и, следовательно, повышают степень неопределенности, сопряженную с применением этого подхода. Вследствие этого некоторые специалисты считают, что надежность подхода, основанного на приведенной стоимости, является недостаточной, чтобы оправдать установление строгого требования об учете того или иного обязательства в финансовых ведомостях. Они полагают, что подход, основанный на текущих издержках, изначально является более надежным, чем методика, основанная на приведенной стоимости, в силу отсутствия факторов неопределенности, связанных с будущими событиями. Другие же считают, что полезность методики, основанной на текущих издержках, для целей принятия решений снижается с увеличением промежутка времени между первоначальной регистрацией обязательства и его конечным погашением и что логичность метода, основанного на приведенной стоимости, перевешивает умозрительную надежность методики, основанной на текущих издержках. Считая приемлемыми оба этих подхода, МСУО все же отдает предпочтение методу, основанному на приведенной стоимости. Вместе с тем в случае учета экологических обязательств, подлежащих погашению в краткосрочной перспективе, обычно следует применять подход, основанный на текущих издержках.

41. При количественной оценке экологического обязательства по методике, основанной на приведенной стоимости, коэффициент дисконтирования, используемый для расчета приведенной стоимости, должен представлять собой свободную от риска ставку, например совпадающую со ставкой по государственным ценным бумагам с аналогичным сроком погашения. Следует принимать во внимание технологические новшества, которые, как ожидается, появятся в ближайшем будущем, однако вероятные изменения в технологиях в более отдаленном будущем учитывать не следует. Необходимо принимать во внимание также ожидаемую инфляцию, которая будет сказываться на размерах будущих расходов. Помимо этого, следует ежегодно пересматривать сумму экологического обязательства и корректировать ее с учетом любых изменений в посылках, используемых при расчете ориентировочных будущих расходов. Оценка нового или дополнительного обязательства должна основываться на факторах, имеющих актуальное значение в период, когда это обязательство возникает.

42. МСУО не поддерживает методику расчета ожидаемых расходов на протяжении срока соответствующих операций, поскольку этот метод несовместим с требованием учета экологического обязательства на тот момент, когда у предприятия возникает обязанность произвести природоохранные расходы (см. пункт 22).

I. Раскрытие информации 4/

43. Раскрытие информации, касающейся природоохранных расходов и экологических обязательств, имеет важное значение для уточнения или более подробного разъяснения позиций, включенных в балансовую ведомость или в отчет о прибылях и убытках. Такая информация может включаться либо в сами финансовые ведомости, либо в примечания к финансовым ведомостям, либо - в определенных случаях - в раздел отчета (или доклада), публикуемого отдельно от финансовых ведомостей. При решении вопроса о том, следует ли раскрывать какой-либо элемент информации или совокупность таких элементов, необходимо учитывать значимость этого элемента. При определении значимости внимание следует обращать не только на величину суммы, но и на характер этого элемента. Издержки, сопряженные с раскрытием информации, должны быть разумно связаны с выгодами, получаемыми за счет этого. Следует также учитывать потребности предприятия в деле обеспечения конфиденциальности коммерческой информации в стратегически важных для него областях, с тем чтобы не поставить под угрозу его конкурентоспособность или его возможности продолжать осуществление операций.

Природоохранные расходы

44. В отчетности следует раскрывать категории позиций, которые предприятие определило в качестве природоохранных расходов.

45. Природоохранные расходы могут иметь различный характер и нередко приводят к повышению операционной эффективности предприятия, а также его экоэффективности. Руководство предприятия должно само определять, что оно относит к природоохранным расходам. Некоторые предприятия предпочитают включать в эту категорию только те расходы, которые "полностью и исключительно" относятся к природоохранным мерам. Другие же могут в произвольном порядке включать в эту категорию и те расходы, которые лишь частично связаны с природоохранной деятельностью. В этой связи в отчетности необходимо четко указывать, что включается в категорию природоохранных расходов.

4/ МСУО признает, что предлагаемая методика раскрытия информации выходит за рамки принципов, отстаиваемых организациями по установлению стандартов. С другой стороны, большинство предприятий в настоящее время все же раскрывает определенный минимум информации.

46. В примечаниях к финансовым ведомостям следует раскрывать суммы природоохранных расходов, отнесенных на счет прибылей и убытков, с разбивкой на операционные и неоперационные расходы и с соответствующим анализом, учитывающим специфику и размеры предприятия и/или категории экологических вопросов, имеющих актуальное значение для предприятия, а также суммы природоохранных расходов, капитализированных за период.

47. Категории таких позиций в отчетности могут включать в себя - но не исключительно - следующее: очистку жидких стоков; очистку отходов, газов и воздуха; обработку и удаление твердых отходов; восстановление объектов; меры по устранению экологического ущерба; рециркуляцию; а также анализ, контроль и выполнение.

48. В отчетности следует отдельно указывать связанные с природоохранной деятельностью расходы, понесенные в результате выплаты штрафов и пени за несоблюдение экологических норм и в форме компенсационных платежей третьим сторонам в связи с потерями или вредом, причиненным загрязнением окружающей среды и ущербом ей в прошлом.

49. Штрафы, пени и компенсационные выплаты отличаются от других видов природоохранных расходов тем, что они не приносят выгод или прибыли предприятию. В этой связи уместно указывать их отдельно.

50. Природоохранные расходы, учтенные по внереализационным статьям, должны указываться отдельно.

Экологические обязательства

51. Экологические обязательства должны раскрываться отдельно либо в балансовой ведомости, либо в примечаниях к финансовым ведомостям.

52. В отчетности следует указывать базу количественной оценки экологических обязательств (подход, основанный на приведенной стоимости, или подход, основанный на текущих издержках).

53. По каждому значимому классу обязательств необходимо указывать следующее:

- а. краткое описание характера обязательств;
- б. общую информацию о сроках и условиях их погашения.

Если расчет сумм обязательств или определение сроков их погашения сопряжены со значительной неопределенностью, то это обстоятельство следует указывать в отчетности отдельно.

54. В отчетности следует указывать любые значительные факторы неопределенности, связанные с количественной оценкой учитываемого экологического обязательства, и спектр возможных исходов.

55. Если в качестве основы для количественной оценки используется метод, основанный на приведенной стоимости, то следует взвесить возможность описания всех посылок, имеющих важное значение для оценки будущих платежей и обязательства, учитываемого в финансовых ведомостях, включая:

- a) оценку погашения обязательства по текущей стоимости;
- b) ориентировочные долгосрочные темпы инфляции, использованные при расчете суммы обязательства;
- c) ориентировочные будущие издержки погашения;
- d) коэффициент (коэффициенты) дисконтирования.

56. Раскрытие данных, предусматриваемое в пунктах 51-55, призвано помочь пользователям информации в оценке характера, сроков погашения обязательств и готовности предприятия к соответствующему использованию своих финансовых ресурсов в будущем.

Принципы учета

57. В отчетности следует указывать любые принципы учета, которые непосредственно касаются экологических обязательств и природоохранных расходов.

Положения общего характера

58. В отчетности следует указывать характер экологических обязательств и природоохранных расходов, учтенных в финансовых ведомостях, включая, в частности, краткое описание любого экологического ущерба, любых законов или положений, требующих его устранения, а также любые разумные оценки ожидаемых изменений в этом законодательстве или в существующей технологии, которые отражаются на размерах этих обязательств или расходов.

59. В отчетности следует указывать категории экологических вопросов, имеющих актуальное значение для данного предприятия и его отрасли, включая:

- i) официальную политику и программы, которые были приняты предприятием;
- ii) в случае отсутствия такой политики и программ этот факт должен указываться отдельно;

- iii)* улучшения в ключевых областях, достигнутые с момента введения в действие новой политики или на протяжении последних пяти лет, в зависимости от того, какой срок короче;
- iv)* информацию о том, в каком объеме принимаются меры по охране окружающей среды в соответствии с государственным законодательством, и о том, в какой мере эти требования (например, сроки сокращения уровней выбросов) выполняются;
- v)* любые существенные судебные иски на основании природоохранного законодательства 5/.

60. Было бы желательно указать в отчетности любые государственные льготы, включая гранты и налоговые скидки, предоставляемые в связи с принятием мер по охране окружающей среды.

61. Информация по позициям, указанным в пунктах 57-60, может раскрываться либо в примечаниях к финансовым ведомостям, либо в отдельной части отчетной документации за рамками финансовых ведомостей. Представление таких данных позволяет пользователям информации оценивать текущую ситуацию и будущие перспективы, связанные с влиянием экологических аспектов деятельности предприятия на его финансовое положение.

II. УВЯЗКА ЭКОЛОГИЧЕСКИХ И ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ: ОБЗОР ОПТИМАЛЬНОЙ ПРАКТИКИ

A. Цели исследования

62. Одним из характерных явлений 90-х годов стало опубликование предприятиями отчетности по экологическому профилю. В связи с практически повсеместным ужесточением природоохранного законодательства субъекты финансового сектора начинают требовать представления более качественной экологической информации. Они используют такие данные в разных целях: для снижения принимаемых ими на себя рисков в своих ссудных и кредитных операциях; для оценки степени уязвимости своих клиентов; для

5/ Данный раздел представляет собой выдержку из документа МСУО "Выводы относительно ведения учета и отчетности транснациональными корпорациями" (издание Организации Объединенных Наций, в продаже под No. R.94.II.A.9), Нью-Йорк, пункт 209.

определения способности руководства корпораций рационально решать экологические проблемы и отражать экологическую проблематику в своей общей долгосрочной стратегии; а также для сопоставительной оценки прогресса в разрезе компаний и во временном разрезе.

63. Конкретные цели справочного документа, положенного в основу настоящей главы, заключаются в следующем:

- проанализировать недостатки традиционной модели финансовой отчетности в качестве инструментария для экологической отчетности;
- выявить и систематизировать методы, используемые передовыми компаниями в области оценки и раскрытия информации по контрольным экологическим показателям;
- выявить и систематизировать методы, используемые субъектами финансового сектора для учета экологических данных в своих инвестиционных решениях;
- изучить данные, касающиеся любой (возможной) взаимосвязи между экологической ценностью и традиционной стоимостью акционерного капитала;
- сформулировать рекомендации, касающиеся способов отражения экологических показателей во внешней отчетности корпораций, и предложить пути улучшения использования экологических показателей.

64. В основе этих целей лежат следующие послышки:

- i) назрела необходимость в стандартизированном и согласованном представлении информации об экологических аспектах деятельности для обеспечения ее полезности или значимости для потенциальных пользователей; и
- ii) пользователи, представляющие прежде всего финансовый рынок, нуждаются в понимании того, каким образом экологическая стратегия корпораций и результативность ее осуществления влияют на финансовые показатели и стоимость акционерного капитала.

В. Недостатки традиционной модели финансовой отчетности

65. Поскольку ни национальным законодательством, регулирующим деятельность компаний, ни национальными системами общепризнанных принципов бухгалтерского учета (ОППУ) не предусматривается обязательное подробное раскрытие экологической информации, такая информация в годовых отчетах обычно публикуется лишь крупнейшими предприятиями, она носит ограниченный характер и редко является сопоставимой между предприятиями. В

силу этого такая информация редко рассматривается в качестве полезного инструмента для внешних пользователей.

66. В традиционной модели финансового учета и отчетности главный акцент делается на важном значении финансовых показателей. В годовом отчете, составляемом по традиционной модели, находит отражение информация о финансовых активах и обязательствах, стоимости акционерного капитала, операционных доходах и налогах, а также об изменениях в финансовом положении предприятия за отчетный период. Отчетность, составляемая по традиционной модели, содержит довольно скудную информацию, которую можно было бы положить в основу прогнозов или оценки перспектив.

67. В традиционной модели, как правило, игнорируются экологические вопросы, за исключением тех случаев, когда они имеют достаточно существенные финансовые последствия, оправдывающие применение критериев учета и оценки, предусмотренных в большинстве систем ОППУ. Таким образом, по традиционным схемам учета требуется раскрытие лишь ограниченного объема экологической информации: в этих редких случаях акцент, как правило, делается на экологических обязательствах и резервах, условных обязательствах и - в отдельных случаях - на расходах экстраординарного характера, снижении стоимости активов и долгосрочных расходах по выводу из эксплуатации. Однако ввиду факторов неопределенности, связанных с установлением сроков или оценкой сумм, даже эти позиции отражаются в отчетности не полностью или не отражаются вообще.

68. В традиционной модели финансовой отчетности принижается роль данных нефинансового характера. Хотя в последнее десятилетие роль экологических факторов в стратегии корпораций возросла, тем не менее очевидно, что в годовых отчетах в настоящее время не находит отражения значимость экологических вопросов для представляющего отчетность предприятия и должным образом не описываются попытки руководства корпорации интегрировать природоохранную стратегию в общую корпоративную стратегию. В отчетности применяется минималистский подход и главный акцент делается на выполнении юридических обязательств и контрольных показателей.

С. Оптимальная практика оценки и раскрытия информации по экологическим показателям

69. Хорошее резюме современного состояния экологической отчетности, отражаемой в годовых отчетах компаний и в отдельных докладах о природоохранной деятельности, содержится в издании Klynveld Peat Marwick Goedeler (KPMG) "*International Survey of Environmental Reporting 1996*" (КПМГ "Международный обзор экологической отчетности, 1996 год"). Этим обзором охватывается по 100 ведущих

компаний в каждой из 12 (развитых) стран 6/. В целом, 556 (69%) из обследованных компаний упомянули экологические аспекты в своих годовых отчетах (против 37% в 1993 году). Что касается отдельных докладов о природоохранной деятельности, то, по данным КПМГ, 23% из обследованных компаний (13% в 1993 году) выпускают корпоративные доклады о природоохранной деятельности в дополнение к своим ежегодным отчетам для акционеров. Вместе с тем заинтересованность в раскрытии экологической информации и в учете природоохранной деятельности проявляют не только страны, которые были охвачены обследованием КПМГ. Интерес к этому был проявлен и в таких не похожих друг на друга странах, как Индия, Китай, Российская Федерация, Таиланд, Южная Африка и Япония.

70. Некоторые проблемы, возникающие в связи с применяемой в настоящее время методикой раскрытия экологической информации, описываются ниже в таблице 1.

71. В настоящее время отмечается значительное несоответствие между степенью детализированности экологической отчетности корпораций и информационными потребностями субъектов финансового сектора. На основе анализа i) различных исследований, касающихся информационных потребностей пользователей, и ii) существующих руководящих положений/рекомендаций по раскрытию экологической информации в настоящем докладе формулируются рекомендации, дополняющие принятые ранее (1991 год) рекомендации МСУО относительно представления экологической информации (Выводы ЮНКТАД, 1994 год). Ниже в таблице 2 (раздел D настоящей главы) приводится рекомендуемая схема раскрытия экологической информации в годовых отчетах, подготавливаемых для акционеров.

6/ Австралия, Бельгия, Дания, Канада, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Соединенное Королевство, Соединенные Штаты Америки, Финляндия, Швейцария и Швеция.

Таблица 1. Ожидаемая полезность экологической информации, раскрываемой в годовых отчетах для акционеров		
Категория раскрываемой информации	Примеры	Рейтинг ожидаемой полезности для финансовых кругов
Категория 1: финансовые количественные данные, касающиеся экологических обязательств и резервов; экстраординарных природоохранных расходов; экологических сборов и налогов	Балансовые резервы для покрытия будущих расходов на проведение очистных работ	Высокая степень полезности - по стандартам учета и установленным законом требованиям требуется отдельно раскрывать только значимые (существенные) статьи расходов. Отчетность по этой категории проходит аудит.
Категория 2: данные качественного характера, касающиеся (в частности) экологической политики, процедур и достигнутых успехов, других природоохранных расходов	Заявление с изложением экологической политики корпорации; описание процедур и сферы охвата экологического аудита	Средняя степень полезности - раскрытие отдельных элементов информации этой категории нередко представляет собой способ заигрывания с общественностью и не проходит никакой аудиторской проверки, но эта информация служит индикатором намерений корпорации. С определением и проводкой расходов могут возникать проблемы.
Категория 3: нефинансовые, но выраженные в количественных показателях/поддающиеся проверке данные, касающиеся экологических аспектов деятельности	Экологические данные, касающиеся выбросов, использования ресурсов и мер повышения эффективности	Средняя/низкая степень полезности - малая степень вероятности внешней проверки или (на данном этапе) сопоставимости с другими компаниями в этом же секторе

D. Методы, используемые передовыми предприятиями в области оценки и раскрытия информации по контрольным экологическим показателям

72. Вероятно, из-за относительной новизны концепции оценки экологических показателей единого общепринятого способа определения и оценки экологичности поведения предприятий не существует. Возможно применение различных подходов:

- отчетность о соблюдении предусмотренных законом предельных уровней выбросов или требований по типу кадастра токсичных выбросов (КТВ)
- отчетность о сокращениях выбросов в абсолютном выражении
- отчетность об успехах, достигнутых в выходе на контрольные показатели по сокращениям выбросов
- соотнесение выбросов со значимыми последствиями для окружающей среды ("экологический след")
- разработка единых (или множественных) моделей индексов для оценки совокупной экологичности
- разработка набора соответствующих контрольных экологических показателей (КЭП), которые общеприменимы в масштабах отрасли и которые рассчитываются на сопоставимой основе в динамике

73. Общие категории контрольных экологических показателей, определенные Джеймсом и Беннеттом (1994 год), вероятно, можно охарактеризовать в качестве полезного обобщения применяемого в настоящее время подхода к контролю за экологичностью поведения, ее оценке и составлению соответствующей отчетности. Следует отметить, что между категориями КЭП, приводимыми ниже, и категориями, разрабатываемыми для целей внутренней управленческой практики в области природопользования Международной организацией по стандартизации (ИСО - ИСО 14031: Оценка экологических показателей), существует тесная взаимосвязь.

Таблица 2

Категории КЭП	Примеры КЭП
1. показатели конечного воздействия на окружающую среду	• разнообразие видов флоры и фауны в окрестностях предприятия • уровни шума в определенных точках • коэффициент отношения фактических выбросов к расчетному устойчивому уровню
2. показатели риска потенциального воздействия	• использование химических веществ/материалов, представляющих повышенную опасность • опасность причинения непоправимого вреда здоровью населения • опасность причинения вреда экосистемам
3. показатели выбросов/отходности (по массе и объему выбросов и отходов)	• выбросы в атмосферу: токсичные вещества по КТВ, диоксиды серы, оксиды азота, CO₂ и т.п. • захоронение отходов: опасные, неопасные отходы • сброс сточных вод
4. показатели использования вводимых ресурсов (эффективности организации дела)	• показатели, касающиеся людских ресурсов, оборудования, материалов, физической среды, внутренней поддержки
5. показатели потребления ресурсов	• показатели потребления энергии, материалов, воды и т.д. • потребление электричества, газа, нефти • потребление природных ресурсов (бумага/минеральные ресурсы/вода)
6. показатели эффективности (использования энергоресурсов и материалов)	• энергия: коэффициент отношения использованной энергии/энергопотеря • коэффициент отношения фактического/теоретического использования энергии • материалы: эффективность использования в процентах • оборудование: эффективность использования в процентах
7. показатели реакции потребителей (удовлетворенности и поведения)	• степень одобрения • количество рекламаций • знание экологических характеристик продукта • процент клиентов, придерживающихся желательной модели поведения
8. финансовые показатели	• сумма капитальных затрат, связанных с природоохранной деятельностью • непосредственные операционные расходы, связанные с природоохранной деятельностью • соблюдение требований, штрафы и пени • затраты на энергию/материалы • сэкономленные средства плюс значимые выгоды

74. Значительный интерес финансового сообщества к относительным экологическим показателям деятельности предприятий привел к заострению внимания на разработке так называемых "экофинансовых" показателей (или показателей "экоэффективности"). Такие органы, как Европейская федерация обществ финансовых аналитиков и Ассоциация швейцарских банкиров, взяли на себя роль лидеров в этом деле, обратившись с призывами к опубликованию стандартизированных показателей экоэффективности/экофинансовых показателей. Таблица 3 служит иллюстрацией разработанного к настоящему времени спектра таких показателей:

Таблица 3. Значимые с финансовой точки зрения ("экофинансовые") контрольные экологические показатели	
1.	Размеры капитальных затрат, связанных с природоохранной деятельностью
2.	Непосредственно связанные с природоохранной деятельностью операционные или управленческие затраты, в процентах от объема продаж, добавленной стоимости, чистых доходов, доходов подразделения корпорации или от иных показателей производственных издержек, например от себестоимости продукции или реализации продукции данного объекта
3.	Суммарные расходы, связанные с соблюдением установленных нормативов
4.	Штрафы и пени, компенсационные выплаты и расходы по устранению причиненного ущерба
5.	Доля сборов за отходы и их удаление в стоимости материалов
6.	Сэкономленные средства/выгоды, полученные за счет мер по предупреждению загрязнения/сокращение расходов на закупку материалов за счет рециркуляции или повторного использования
7.	Предельные издержки природоохранных мер
8.	Страховые премии как показатели эффективности деятельности по управлению рисками
9.	Сокращение выбросов/расходы
10.	Средние природоохранные расходы в расчете на...
11.	Экологические капиталовложения/суммарные капиталовложения
12.	Стоимостные показатели потребления энергии или топлива или затраты на упаковку
13.	Пожертвования и иные добровольные затраты на природоохранную деятельность
14.	Выбросы по КТВ на млн. долл. оборота

75. Приведенная выше таблица служит свидетельством разнообразия контрольных экологических показателей. Предприятия в одной и той же отрасли зачастую включают в свою отчетность разные показатели и не всегда используют одни и те же показатели из года в год. Все это затрудняет сопоставление экологических аспектов поведения различных предприятий; определение того, достигает ли предприятие успехов в этой области с течением времени; и если дело обстоит именно так, то какой стратегии оно придерживалось для достижения этих успехов и является ли эта стратегия наиболее эффективной с точки зрения затрат. Работа, проводимая в настоящее время по составлению КЭП на отраслевом уровне или в связи со стандартом ИСО 14031, направлена на разработку отраслевых показателей для внутренних управленческих целей, а не для целей внешней отчетности. Определение и стандартизация общих и отраслевых КЭП могут послужить ориентирами в деле подготовки важной качественной и количественной экологической информации для включения в годовые отчеты. Использование стандартизированных показателей в состоянии также стимулировать повышение эффективности экологических и финансовых аспектов деятельности предприятий благодаря их сопоставлению с аналогичными аспектами деятельности конкурентов, т.е. установлению определенных точек отсчета.

76. Широкое использование подобных КЭП находится в зависимости от следующих условий:

- от наличия признанного определения природоохранных операционных и капитальных затрат;
- от дальнейшей эволюции отраслевых КЭП;
- от разработки общих КЭП, характеризующих экологическое воздействие деятельности предприятий, например показателей глобального потепления.

77. Что касается первого условия, то многие предприятия, как представляется, вполне способны ракрывать подобные данные, однако при работе с ними аналитикам или потенциальным пользователям необходимо уделять пристальное внимание конкретным элементам принципов бухгалтерского учета, принятых на вооружение представляющим отчетность предприятием, в преломлении к таким аспектам, как определение и раскрытие экологических операционных и капитальных затрат. Если вести речь о втором условии, то можно отметить, что отраслевые/торгово-промышленные ассоциации проводят активные эксперименты с целью получить надлежащие общепризнанные базовые КЭП. В связи с третьим условием в этой области необходимо провести еще достаточно большую работу; в рамках нового проекта МСУО проводится обзор общих КЭП в контексте таких вопросов, как Повестка дня на XXI век и различные показатели устойчивости.

78. После проведения количественных расчетов информация по экологическим аспектам деятельности доводится до сведения заинтересованных групп через целый ряд различных каналов; некоторые компании для раскрытия информации об экологических аспектах своей деятельности используют два, три, а то и четыре различных канала. Примерами являются:

- годовой отчет, представляемый акционерам
- отдельный отчет об экологических аспектах деятельности корпорации
- местный отчет (отчет по объекту)
- сайт ППП на Интернетe
- официальный реестр природоохранной деятельности, который ведется регулирующим органом.

Как отмечалось в пункте 69 выше, число предприятий, раскрывающих нефинансовые и выраженные в количественной финансовой форме экологические данные, устойчиво возрастает.

79. Однако, как уже тоже отмечалось в пунктах 70 и 71, доверие некоторых групп внешних пользователей к экологической отчетности в настоящее время невелико в силу отсутствия у такой отчетности определенных "качественных характеристик", присущих финансовой отчетности. К таким характеристикам относятся, в частности:

- гарантия полноты
- сопоставимость (обеспечиваемая благодаря стандартизации отраслевых и общих КЭП)
- методическая последовательность в расчетах
- отсутствие процедур авторитетной внешней проверки.

Е. Выводы и рекомендации

80. В целом многие имеющиеся данные свидетельствуют о значительном (и растущем) интересе, проявляемом к экологическим аспектам деятельности корпораций, причем не только соответствующими национальными или региональными органами, отвечающими за регулирование природоохранной деятельности, но и многими другими группами, и прежде всего субъектами финансового сектора (банками, страховщиками, менеджерами фондов и т.п.). В настоящее время у этих пользователей возникают трудности в деле систематического толкования раскрываемой корпорациями экологической информации по следующим причинам: а) в связи с добровольным характером такой отчетности и б) в силу того, что отсутствие общих стандартов в области калькуляции и раскрытия контрольных экологических показателей не позволяет производить их сопоставление на межкорпорационном уровне.

81. Потребность в улучшении стандартов представления данных о природоохранной деятельности ощущают не только предприятия, базирующиеся в развитых странах, и не только предприятия частного сектора. Во многих развивающихся странах и странах с переходной экономикой доступ предприятий к внешнему финансированию будет зависеть, в

частности, от повышения уровня транспарентности и подотчетности в вопросах природоохранной деятельности.

Рекомендации, касающиеся раскрытия информации в годовой отчетности

82. Если исходить из того, что все существенные экологические обязательства и условные обязательства регистрируются, соответствующим образом оцениваются и должным образом раскрываются в рамках традиционной системы бухгалтерского учета, то какого рода дополнительную информацию можно было бы включать в годовую отчетность, представляемую акционерам, не нарушая принципа затратной эффективности? Возможные варианты перечисляются в приводимой ниже таблице. Следует отметить, что большинство из этих элементов информации не вписываются в рамки собственно финансовых ведомостей, проходящих аудиторскую проверку.

Таблица 4. Схема раскрытия экологической информации в годовой отчетности	
Элемент годовой отчетности	Рекомендуемые для включения компоненты экологической информации
Доклад председателя/главного управляющего	• приверженность корпорации неуклонному повышению экологичности своей деятельности • существенные успехи, достигнутые после выпуска последнего доклада
Обзор коммерческих сегментов деятельности	• разукрупненные данные по экологическим аспектам деятельности (если они не приводятся в обзоре природоохранной деятельности (см. ниже)) • успехи в ключевых областях, достигнутые со времени выпуска предыдущего доклада
Обзор природоохранной деятельности	• сфера охвата обзора • заявление с изложением экологической политики корпорации • показатели, характеризующие соблюдение установленных принципов в масштабах всей корпорации • ключевые экологические проблемы, стоящие перед компанией • распределение функций в организации • описание систем управления природоохранной деятельностью и международных стандартов (например, МТП/ИСО/СУКПД) • посегментные данные в разбивке по следующим категориям: энергопользование, потребление материалов, выбросы (CO₂, NO_x, SO₂, ХФУ и т.д.) и способы удаления отходов • секторальные данные, включая согласованные в отрасли КЭП (в том числе КЭП, характеризующие "экоэффективность") • финансовые данные о природоохранных расходах (энергопользование, уровни отходности, устранение ущерба, кадровые аспекты, уплачиваемые в исключительном порядке сборы и списания, штрафы и пени, уплаченные "зеленые налоги", капиталовложения) • финансовая оценка сэкономленных средств и выгод, полученных благодаря активным природоохранным усилиям • перекрестные ссылки на другие экологические отчеты • заключение о независимой проверке
Операционный и финансовый обзор/УДиА	• ключевые экологические проблемы, стоящие перед компанией в кратко- и среднесрочной перспективе, и планы их решения • прогресс в деле внедрения изменений в соответствии с будущими нормативно-правовыми требованиями • фактический и прогнозируемые объемы природоохранных расходов • юридические вопросы, требующие решения
Отчет совета директоров	• заявление с изложением принципов экологической политики (если они не изложены в других отчетных документах)

Изложение принципов бухгалтерского учета	• оценка резервов ассигнований и резервов на случай непредвиденных обстоятельств • политика в области капитализации • политика в области учета потерь стоимости • политика в области снятия с эксплуатации и землевозстановления • политика в области амортизации
Отчет о прибылях и убытках	• экологические отчисления, производимые в исключительном порядке (например, в связи с устранением ущерба, выводом из эксплуатации или потерями стоимости) • прочие экологические расходы и выгоды (если эта информация не раскрывается в отдельном обзоре природоохранной деятельности - см. выше)
Балансовый отчет	• резервы ассигнований на природоохранную деятельность • резервы ассигнований в связи с выводом из эксплуатации • капитализированные природоохранные расходы • ожидаемое возмещение расходов
Примечания к отчетности	• условные экологические обязательства и пояснения
Прочие элементы	Экологические данные могут также приводиться в сводных финансовых ведомостях

Рекомендации в целях повышения качества отдельных отчетов о природоохранной деятельности

83. Относительно формы и содержания отдельных отчетов о природоохранной деятельности, представляемых в настоящее время, можно высказать некоторые рекомендации общего порядка:

- более четкое изложение ключевых экологических проблем, стоящих перед хозяйствующей единицей, представляющей отчетность;
- более активное применение методов сегментации элементов отчетности, используемых для целей составления сводной финансовой отчетности;
- четкое изложение позиций, касающихся полноты экологической отчетности;
- раскрытие информации о количестве зараженных объектов, о текущей работе по устранению экологического ущерба на каждом объекте, а также о вероятных сроках проведения и стоимости процедур будущих ликвидационных работ;
- отражение значимых и приемлемых для данной отрасли базовых экологических показателей (включая эксперименты с показателями экоэффективности); и
- отражение заключений третьих сторон о результатах внешней проверки на базе признанных и апробированных процедур проверки (хотя эти процедуры пока могут быть не до конца разработаны).

Рекомендации относительно будущей работы

84. Как представляется, в связи с вопросом о раскрытии экологической информации предстоит заняться следующими ключевыми проблемами:

- согласование определений понятийного аппарата финансового учета в преломлении к экологическим расходам и поступлениям;
- разработка пользующегося широким признанием набора стандартизированных контрольных экологических показателей, приемлемых для целей внешней отчетности;
- обеспечение признания стандартизированного формата внешней экологической отчетности, будь то в рамках годового отчета, представляемого акционерам, или в рамках отдельного отчета по экологическим аспектам деятельности; и
- повышение уровня доверия к экологической отчетности корпораций за счет придания официального характера процедурам внешней аттестации.

Библиография

Advisory Committee on Business and the Environment (ACBE). *Environmental Reporting and the Financial Sector: An Approach to Good Practice*. London, United Kingdom.

Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) 1993. *Environmental Costs and Liabilities: Accounting and Financial Reporting Issues*. Toronto.

Cohen, M.A., Fenn S.A., Naimon, J.S. (1995). *Environmental and Financial Performance: Are They Related?* Washington: Investor Responsibility Research Centre (IRRC).

EC Accounting Advisory Forum (ECAAF) (1995). *Environmental Issues in Financial Reporting*. Brussels, Belgium.

European Federation of Financial Analysts' Societies (EFFAS) (1996). *Eco-Efficiency and Financial Analysis: the Financial Analyst's Views*. Basle, Switzerland.

Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW) 1996. *Environmental Issues in Financial Reporting*. London.

International Standards Organisation (ISO) (1996). "ISO 14031.5 Environmental Management - Environmental Performance Evaluation". Working draft.

James P., Bennett M. (1994). "Environment-related performance measurement in business: from emissions to profit and sustainability?" Ashridge, United Kingdom: Ashridge Management Centre Working Paper AMRG 946.

Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) (1997). *International Survey of Environmental Reporting 1996*, Entrust, Sweden.

National Round Table on the Environment and the Economy (1997). *Measuring Eco-Efficiency in Business*. Ottawa: Renouf Publishing Company.

ЮНКТАД (1994 год). Выводы относительно ведения учета и отчетности транснациональными корпорациями. (Издание Организации Объединенных Наций, в продаже под № R.94.II.A.9), Нью-Йорк и Женева.

ЮНКТАД (1989 год). Цели и концепции, лежащие в основе финансовых ведомостей. (Издание Организации Объединенных Наций, в продаже под № R.89.II.A.18), Нью-Йорк.

Swiss Bankers Association (SBA) (1997). "Draft discussion paper regarding the voluntary disclosure of environmental information". Draft consultation paper.

United Nations Development Programme (UNDP) (1997). "Valuing the environment: how Fortune 500 CFOs and analysts measure corporate performance". New York: ODS Working Paper.

The World Markets Company Plc (WM). "Is there a cost to ethical investing?" (privately published investment research report).
