

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ СКЛАДАННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Л.І. Максимів, канд. екон. наук

Український державний лісотехнічний університет

Розглядаються питання складання і подання екологічної звітності як доповнення до фінансової звітності підприємств, що чинять істотні впливи на довкілля. Запропоновані принципи складання цієї звітності та її склад відповідно до концепції сталого розвитку.

У публікаціях з питань соціоекологічної звітності на рівні підприємства [4-6] пропонуються різні підходи, які, зокрема:

- передбачають монетаризацію екологічних впливів. За допомогою таких підходів екологічні ефекти подаються з економічної точки зору, масштабом слугують витрати, які повинні бути понесені для підтримання природних умов життя (наприклад, будівництво і утримання очисних споруд), витрати на ремонт внаслідок завданої шкоди (наприклад, реставрація старих будівель, пошкоджених внаслідок забруднення довкілля) і суспільні витрати, які виникають внаслідок погіршення природних умов життя (наприклад, підвищені витрати на очищення питної води);

- ґрунтуються на складанні матеріальних та енергетичних балансів. При цьому матеріальні й енергетичні потоки обраховуються у фізичних вимірниках, отже, на їх основі будуються різні концепції і розробляються відповідні методи вимірювання екологічних наслідків діяльності суб'єктів господарювання, такі, як: екологічна бухгалтерія, аналіз життєвого циклу продукції, екобаланси й екопрофілі для систем упакування тощо.

Важливе значення має правдиве відображення екологічних питань і екологічних ризиків у фінансовій звітності підприємства для цілей аудиту фінансової звітності. Так, у Положенні "Врахування екологічних питань при аудиті фінансової звітності", випущеному Комітетом з міжнародної аудиторської практики Міжнародної федерації бухгалтерів, відзначається, що "екологічні питання стають важливими для все більшої кількості суб'єктів і за певних обставин можуть чинити істотний вплив на фінансову звітність. Такі питання викликають дедалі більшу зацікавленість користувачів фінансової звітності" [1]. До екологічних питань віднесені спроби запобігти, зменшити чи усунути шкоду, яка завдається довкіллю; наслідки порушень законів і нормативних актів з охорони довкілля; наслідки екологічної шкоди, завданої іншим особам чи природним ресурсам, а також встановлена законом субститутивна відповідальність (наприклад, за шкоду, завдану попередніми власниками).

Екологічні питання можуть бути причиною ризику суттєвого викривлення фінансової звітності ("екологічний ризик"). Іншими словами, екологічний ризик може бути складовою невід'ємного ризику при розробленні загального плану аудиту і містити: ризик витрат у зв'язку із дотриманням екологічного законодавства чи умов договору; ризик недотримання екологічних законів і нормативних актів, а також можливий вплив конкретних екологічних вимог клієнтів суб'єкта та їх можливу реакцію на екологічну поведінку суб'єкта.

Таким чином, формування екологічно зорієнтованої системи бухгалтерського обліку зумовлене необхідністю створення інформаційної системи, яка надаватиме користувачам змогу враховувати й аналізувати, крім суто фінансових, інші важливі аспекти діяльності підприємств і подавати, поруч з фінансовою, екологічну й соціальну звітність.

При складанні екологічних звітів, що подаються зовнішнім користувачам, важливими є їх якісні характеристики. Зміст якісних характеристик, визначений Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для фінансових звітів, доцільно використати в екологічних звітах [3]. Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів містить такі чотири основні якісні характеристики: зрозумілість, доречність, достовірність і порівнянність. Розглянемо їх стосовно екологічної звітності.

Зрозумілість. Інформація в екологічних звітах повинна бути зрозумілою для користувачів за умови, що вони володіють певними знаннями про методи оцінювання довкілля і промисловість. Екологічні аспекти діяльності підприємства повинні бути розкриті, а інформація повинна бути добре пояснена або представлена відповідно до практики подання такої інформації відомими фірмами. Для більшої очності та зрозумілості вона складається, як правило, з двох частин: вербальної (словесного опису) та кількісної інформації у вигляді графіків, таблиць, діаграм тощо.

Доречність. Екологічна інформація повинна бути релевантною для користувачів екологічних звітів. Вона повинна допомагати прийняттю екологічно зорієнтованих рішень на підставі оцінювання минулих, поточних або майбутніх подій або підтверджувати чи виправляти минулі оцінки. Це означає, що ступінь передбачення в екологічних звітах збільшується при розкритті незвичайних, неординарних впливів на довкілля.

Достовірність. Для екологічних даних достовірність означає, що вони мають відповідну якість і екологічний вплив буде оцінено правильно. Достовірне подання означає також, що екологічні впливи обраховуються та подаються відповідно до екологічної реальності, а не відображають тільки допущені законом вимоги. Інформація та методи екологічного звітування повинні бути нейтральними. Якщо, наприклад, фірма випускає бензол, вона повинна обраховувати його окремо, а не з субрахунком летких органічних складників, які виготовляються з менш шкідливих речовин.

Порівнянність. Користувачі повинні мати змогу порівнювати екологічні звіти підприємства в часі для визначення тенденцій екологічного стану й екологічного подання (вертикальне порівняння). Більш того, користувачі повинні мати змогу порівнювати екологічні звіти різних підприємств з метою оцінювання позицій та змін у них (горизонтальне порівняння).

Важливою передумовою забезпечення якісної характеристики порівнянності є надання користувачам інформації про екологічну політику, якою керуються підприємства при складанні звітів про сталість розвитку, будь-яких змін у цій політиці та їх впливу.

Наведені вище характеристики є головними атрибутами, які роблять інформацію корисною для користувачів екологічних звітів.

У суспільстві панує згода в оцінюванні того, що шлях до сталого розвитку є неперервним процесом навчання, який має бути організований для найрізноманітніших суспільних груп. Зміст цього діалогу визначається насамперед наявністю конфлікту цілей. Між економічними, екологічними і соціальними цілями виникають конфлікти інтересів, причини яких повинні бути явними для внесення їх до балансу в сенсі сталого розвитку. Для пошуку компромісу між трьома складовими розвитку - економічною, екологічною та соціальною - недостатньо визначати економічний успіх як базу для досягнення екологічних і соціальних цілей. Разом з тим саме економічні цілі видаються пріоритетними, а економіка перебуває на першому плані.

Важливою передумовою діалогу з суспільними групами є звітування про бачення, цілі, стратегії та дії підприємства. *Звітування про сталість розвитку* повинно бути центральним інструментом у діалозі між підприємством і суспільством. Суспільство очікує від підприємства, що воно візьме на себе відповідальність за сталий розвиток. Що стосується цих вимог конкретно для підприємства, воно само повинно визначити, чи проводити поточне підбиття підсумків щодо обміну думок шляхом постійного опитування відповідних цільових груп, чи шляхом безпосередніх бесід з релевантними зацікавленими колами (наприклад, географічними сусідами, спілками споживачів, екологічними групами). Інтереси і вимоги зацікавлених суспільних груп повинні знаходити відображення у звітності підприємства. Вирішальною передумовою цього є транспарентність. Для сталого розвитку транспарентність означає ідентифікування ринкових відносин у їх впливах на економічні, екологічні та соціальні величини. Підприємство вносить вклад у транспарентність, якщо воно достовірно звітує про свою діяльність. Інформація про завдання, заходи і результати сталого господарювання на підприємстві є важливою передумовою відкритого, критичного і цілеспрямованого діалогу із суспільно зацікавленими колами.

Таким чином, основними вимогами до звітування про сталість розвитку (сталого звітування), на нашу думку, є:

- **транспарентність і достовірність**, якими закладаються підвалини довіри;
- **готовність до відкритої дискусії**, яка уможливорює критичний діалог;
- **участь зацікавлених кіл**, чим уможливується перевірка діяльності підприємств.

Передумовою транспарентності та достовірності є чітке визнання керівництвом підприємства сталості як керівництва до дії. Таке визнання вивільняє ініціативу і креативний потенціал персоналу для впровадження стратегії сталості. Виконання зобов'язань силами кваліфікованого персоналу само по собі не робить звіт достовірним. Укорінення системи цінностей на підприємстві є попереднім успіхом, що має влитися у стратегію, структуру і діяльність підприємства для того, щоб сталість стала її невід'ємною складовою. Внутрішня дискусія на підприємстві, в ході якої співробітники мають змогу висловити свої ідеї, пропозиції та критичні зауваження, є важливою складовою відкритої та правдивої політики підприємства.

Підприємства оприлюднюють звіти з метою презентації своїх досягнень певному колу адресатів. При цьому вони хочуть бути якомога більш позитивно сприйнятими і тому схильються до того, щоб позитивні сторони представляти відносно повно, а негативні замовчувати. Ці створені ринковими стратегами звіти не є достовірними і не вносять цілеспрямованого вкладу у відкриту дискусію задля сталого розвитку. Разом з тим завданням сталого звітування є зв'язок відповідальності для майбутнього. Те, як підприємство, що звітується, сприймає свою відповідальність, є предметом звіту, який відтак вносить вклад у відкриту дискусію щодо майбутнього. Таким чином, формується нова якість суспільного явища, яке можна означити як "суспільно-громадський контроль". Інформація про дотримання правових вимог і норм становить, як і раніше, інтерес поруч із заходами щодо ресурсозбереження та обмеження емісій, гуманізації робочих місць та інших важливих заходів. Суспільно-громадський контроль за своєю сутністю не обмежується дотриманням нормативного рівня і акцентує увагу на процесах, які несуть в собі елементи конфліктності. Передумовою успішного суспільного дискурсу є відкритість і толерантність, взаємоповага і готовність всіх учасників до навчання.

Інституційна перевірка звіту про сталість розвитку може проводитися органом сертифікації чи аудитором. Посвідчення зовнішнього експерта засвідчує насамперед достовірність даних, про які підприємство повідомляє добровільно. Обсяг перевірки, однак, не торкається аспектів, які є релевантними для сталого розвитку, але з тих чи інших причин підприємством не оприлюднюються. Оскільки на сьогоднішні - окрім "Global Reporting Initiative" (GRI) - відсутні інструкції щодо верифікації звітів про сталість розвитку і, як наслідок, релевантний зміст такого звіту кожне підприємство встановлює для себе самостійно, зовнішній експерт засвідчує, як правило, правильність інформації, добровільно наданої підприємством. Зацікавлені кола очікують, однак, повного, правдивого і самокритичного звіту, в якому не замовчуються недоліки. Довіра до звіту насамперед виникає тоді, коли форми надійного кооперування і структур розвивають підключення до цього процесу зацікавлених кіл, які уможлиблюють, наприклад, право співпливу.

Структура звіту про сталість розвитку. При складанні звіту про сталість розвитку підприємствам рекомендується орієнтуватися на рекомендації світового "Global Reporting Initiative" (GRI). Разом з тим конкретний зміст звіту залежить від галузі та важливих цільових груп підприємства. Складові звіту про сталість розвитку, які пропонуються для використання вітчизняними підприємствами, такі: передмова керівництва; основні показники; профіль підприємства; бачення і стратегія; політика підприємства; система менеджменту; результати діяльності підприємства.

У передмові керівництво підприємством декларує курс у напрямі до сталого розвитку і особисту прихильність Ідеям цього розвитку. Йдеться про правдиве визначення позиції вищого керівництва підприємством, в якій має бути приділена увага і можливим конфліктам соціальних, екологічних та економічних цілей. Для швидкого ознайомлення із підприємством мають бути наведені показники, як і комплексно екологічні аспекти діяльності підприємства. Профіль підприємства містить дані про сферу і види його діяльності, а також про найважливішу продукцію і послуги. Далі має бути поінформовано про конститутивні моменти, такі, як правова форма, відносини власності, місце розташування підприємства. Для отримання уяви про величину підприємства наводять дані щодо кількості персоналу, оборот, майно, розвиток підприємства в історичному розрізі та на перспективу.

Центральне місце у звіті про сталість розвитку займають бачення і стратегія, оскільки сталість є "регулятивною ідеєю", яка має бути конкретизована з метою роз'яснення мети діяльності підприємства. Однак саме бачення як мотив для сталого розвитку є недостатнім. Воно вимагає визначення відношення до довготривалої стратегії, яка визначатиме політику підприємства наступних років. Кожне підприємство має завдання, які найкраще встановити письмово у вигляді декларації про його політику.

У політиці підприємства доцільно відобразити принципи і довгострокове бачення сталого розвитку і оприлюднити її як для персоналу, споживачів, постачальників, інвесторів, так і для громадськості. У звіті подається опис системи менеджменту підприємства. У системі менеджменту встановлюються відповідальність і спосіб інтегрування завдання сталості у поточні процеси. Нарешті, у розділі "Результати діяльності підприємства" наводиться інформація про статус-кво підприємства з огляду на сталий розвиток. Тим самим зазначається вирішальна мета звіту про сталість розвитку, оскільки врешті-решт йдеться про визначення й оприлюднення результатів діяльності підприємства. Воно звітує про свої стратегічні цілі й оперативні завдання і досягнення у формі результативних даних. Ці дані слід проаналізувати й інтерпретувати, що дасть змогу здійснити порівняльну оцінку (в сенсі бенчмаркінгу чи самооцінки). Для цього доцільно розробити систему показників. У результаті аналізу сильних і слабких сторін підприємство повинно переглянути задекларовані і за потреби встановити для себе нові цілі.

Представлення результатів діяльності підприємства ґрунтується на трьох категоріях сталого розвитку: соціальних, екологічних та економічних. Особливий інтерес становить інтегративна перспектива сталого розвитку, при якій всі три категорії не розглядаються відокремлено одна від одної, а є рівноцінними складовими діяльності підприємства.

Етапи складання звіту про сталість розвитку схематично подані на рис. 1.



Рисунок 1 – Етапи складання звіту про сталість розвитку підприємства

Таким чином, складання і оприлюднення екологічної звітності підприємствами, які обрали наступальну екологічну політику за складову стратегію свого розвитку, сприятиме покращанню їх іміджу перед споживачами та партнерами з бізнесу, зростанню довіри з боку громадськості, розширенню ринків збуту продукції, а також покращанню фінансових результатів діяльності.

SUMMARY

The questions of environmental reporting creating and making it open to external stakeholders in addition to financial reporting of enterprises, which cause strong impacts on environment are considering. Principles of such kind reporting have been proposed.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Положение "Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности /In: International Standards of auditing and ifac code of ethics (1999). -New York, 1999.
2. Экологический учет и аудит: Сборник статей. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1997. - С. 167.
3. IAS 1 "Подання фінансової звітності" //International Accounting Standards. - London, 2000.
4. Commission Recommendation of 30 May 2001 on the recognition, measurement and disclosure of environmental issues in the annual accounts and annual reports of companies (2001/453/EC). Official journal of the European Communities 13.6.2001.156/33.
5. Gray R.H. The Greening of the Accounting: The Profession after Pearce. The Chartered Association of Certified Accountants, Certified Research Report, №17, 1990 b
6. Stahlman V. Rechnungswesen // In: Zukunftsfaehige Unternehmen. Wege zurnachhaltigen Wirtschaftsweise von Unternehmen // Hrsg. von BUND und Unternehmen Gruen. Muenchen: oekom, Gesellschaft fuer oekologische Kommunikation, 2002. - S. 162-176.

Надійшла до редакції 16 листопада 2005 р.