

УДК 657.37

**ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ И УЧЕТА ОЦЕНОЧНЫХ
ЭКОЛОГИЧЕСКИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ НА ПРИМЕРЕ ПАО «НК
«РОСНЕФТЬ»**

Давтян Е.Д.¹

магистрант,

Самарский государственный экономический университет,

Самара, Россия

Аннотация

Все более усиливающаяся необходимость в раскрытии экологической информации предприятиями и организациями обусловила возникновение экологического учета. Это довольно обширная тема, и в данной статье раскроем основные ее аспекты, а именно определим порядок формирования и использования оценочных экологических обязательств (ОЭО), выявим объекты оценочных обязательств, перечислим составляющие элементы и на примере ПАО «НК «Роснефть» рассмотрим конкретные виды наиболее часто встречающихся ОЭО, а также критерии их признания. В данной статье также обозначим правила расчета приведенной стоимости ОЭО и порядок проведения и документального оформления инвентаризации ОЭО.

Организация экологического учета и формирование отчетности позволяет корректно отражать использование ОЭО и их изменения, что потенциально ведет к умелому распоряжению имеющимися ресурсами компании, достижению «прозрачности» в вопросах ведения финансовой и нефинансовой отчетности.

¹ Научный руководитель – Булавко О.А., д.э.н., профессор, Самарский государственный экономический университет, Самара, Россия

Scientific supervisor – Bulavko O.A., Grand PhD in Economics, Professor, Samara State University of Economics, Samara, Russia

Ключевые слова: экологический учет, обязывающее событие, экологические обязательства, объект оценочных обязательств, Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО), оценка стоимости, приведенная стоимость, ставка дисконтирования, инвентаризация.

PROCEDURE OF FORMATION AND ACCOUNTING OF ESTIMATED ENVIRONMENTAL LIABILITIES ON THE EXAMPLE OF PJSC «NK «ROSNEFT»

Davtyan E.D.
student,
Samara State University of Economics,
Samara, Russia

Absract

The ever-increasing need for disclosure of environmental information by enterprises and organizations has led to the emergence of environmental accounting. This is a rather broad topic, and in this article we will disclose its main aspects, namely, we will define the procedure for the formation and use of estimated environmental obligations (EEO), identify the objects of estimated liabilities, list the constituent elements and, using Rosneft Oil Company as an example, consider specific types of the most common EEO and the criteria for their recognition. In this article we will also outline the rules for calculating the present value of EEO and the procedure for conducting and documenting the inventory of EEO.

The organization of environmental accounting and reporting allows to correctly reflect the use of EEO and their changes, which potentially leads to skillful management of the company's available resources, and to achieving “transparency” in financial and non-financial reporting.

Keywords: environmental accounting, obligating event, environmental obligations, object of estimated obligations, International Financial Reporting Standard (IFRS), valuation, present value, discount rate, inventory.

Ввиду того, что в последние годы, в современных условиях глобализации и изменений в экономической политике, усилилось внимание к вопросам устойчивого развития и формирования оценочных экологических обязательств (ОЭО), данная тема приобрела особую актуальность, как в мировых, так и в российских научных кругах [3].

Не является секретом и тот факт, что масштаб вредных выбросов промышленных предприятий в атмосферу очень велик [6], вследствие чего требования к ведению корректного учета возникающих экологических обязательств ужесточаются, что потенциально позволяет умело распоряжаться имеющимися ресурсами, достигать «прозрачности» в вопросах ведения финансовой и нефинансовой отчетности [1]. Тем временем стейкхолдеры на этой основе смогут делать достоверные выводы об экологической составляющей компании.

Основные законодательные требования к учету оценочных обязательств закреплены в Международном стандарте финансовой отчетности (МСФО) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и в Положении по бухгалтерскому учету (ПБУ) 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [9; 10].

Международный стандарт финансовой отчетности 37 дает следующее определение оценочных обязательств. Обязательство – это существующая обязанность организации, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды. [9; 10]

Оценочное обязательство – это обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины.

В соответствии с МСФО 37, а также согласно ПБУ 8/2010 оценочные обязательства признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении условий [9; 10], представленных на рис. 1.

существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий хозяйственной деятельности, исполнения которой избежать невозможно;

уменьшение экономических выгод, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Рис. 1 – Условия для признания оценочных обязательств

Прошрое событие, приводящее к возникновению оценочного обязательства, называется обязывающим событием, то есть событием, создающим юридическое или обусловленное сложившейся практикой обязательство, в результате которого нет возможности избежать исполнения обязательства.

Обязательства, связанные с операционной деятельностью, признаваемые в расходах (например, аварийные разливы), которые незамедлительно или в течение отчетного периода (год) устраняются, резервированию не подлежат, поскольку не отвечают условиям признания оценочного обязательства согласно пункту 5 ПБУ 8/2010 [11].

Далее на рис. 2 приведены объекты оценочных обязательств.

компоненты окружающей среды, нарушенные в результате производственно-хозяйственной деятельности (загрязненные, нарушенные или поврежденные земли, погибший или вырубленный лес, поверхностные и подземные водные объекты, водные биоресурсы, объекты ликвидации, не связанные с добычей полезных ископаемых);

объекты размещения отходов, отходы производства и потребления.

Рис. 2 – Объекты оценочных обязательств

Под возникновением оценочного обязательства понимается событие хозяйственной жизни, в результате которого стала реализуемой для третьих лиц

(таких как органы государственного экологического надзора, иные органы государственной власти, органы местного самоуправления, собственники земельных участков и т.п.) возможность потребовать выполнения требований, составляющих обязательство. То есть, другими словами, ОЭО возникают в том случае, если Общество имеет экологические загрязнения, которые были вызваны авариями или результатами производственной деятельности, опасными для экологии, и в то же время Общество обязано провести работы по их устранению в силу требований законодательства либо в соответствии с принятой в Обществе практикой [2].

Обязывающими событиями в общем случае являются (рис. 3):

любое событие, наступление которого влечет возникновение обязательства в соответствии с императивно установленными требованиями законодательства в сфере охраны окружающей среды;

получение предписания органов государственного экологического надзора;

получение представления, предостережения прокурора;

вступление в законную силу решение суда;

требования ЛНД Общества, прямо не вытекающие из законодательства в сфере охраны окружающей среды;

заключение договора (соглашения) с органами публичной власти;

опубликование программ и других публичных заявлений Общества, подтверждающих намерение Общества выполнить существенные обязательства.

Рис. 3 – Обязывающие события

Однако важно отметить, что указанные события, условия и критерии не исключают необходимости анализа обстоятельств, влияющих на применимость критериев и условий, установленных МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и ПБУ 8/2010 [9; 10].

Рассмотрим на примере ПАО «НК «Роснефть» конкретные виды оценочных экологических обязательств, наиболее часто встречающихся в Компании и Обществах Группы, а также критерии их признания:

- рекультивация земель, загрязненных в результате разливов нефти и нефтепродуктов, включая лесовосстановление на землях лесного фонда. Признается как оценочное обязательство в случае, если загрязнение в силу объективных причин и условий не может быть в полном объеме ликвидировано при проведении оперативных мероприятий по ликвидации разливов, а проведение работ полностью или частично будет проводиться в период, отличный от периода в котором был загрязнен земельный участок.

- сбор и утилизация битумной пленки с поверхности водных объектов, прочие мероприятия, направленные на очистку водных объектов от загрязнения. Признается как оценочное обязательство в случае, если загрязнение в силу объективных причин и условий не может быть в полном объеме ликвидировано при проведении оперативных мероприятий по ликвидации разливов, а проведение работ по очистке водного объекта полностью или частично будет проводиться в период, отличный от периода в котором был загрязнен водный объект.

- утилизация нефтесодержащих отходов и ликвидация мест их размещения (в том числе нефтезагрязненных грунтов). Экологические обязательства по обращению с нефтесодержащими отходами (за исключением нефтезагрязненных грунтов) возникают:

- при размещении отходов с нарушением запретов, установленных законодательством в сфере охраны окружающей среды;
- при размещении отходов в объектах, не соответствующих установленным требованиям к объектам размещения отходов;
- при нарушении требований проектной документации.

Экологические обязательства в отношении нефтезагрязненных грунтов, образующихся при срезке в процессе рекультивации загрязненных нефтью и

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

нефтепродуктами земельных участков, признаются одновременно с признанием экологических обязательств в отношении обязательств по рекультивации земель.

- рекультивация буровых шламовых амбаров с объемом размещенных в них отходов. Моментом для оценки при признании оценочного обязательства в отношении подлежащего рекультивации бурового шламового амбара является завершение строительства объекта основных средств или поискового актива, в стоимости которого учтена стоимость работ по созданию бурового шламового амбара.

Приведенный перечень не является исчерпывающим и может быть дополнен или сокращен в зависимости от фактического наличия оценочных обязательств в Обществе.

Для корректного ведения учета необходимо также рассмотреть варианты классификации экологических обязательств.

При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина обязательства относится [11]:

- на расходы по обычным видам деятельности;
- на прочие расходы;
- либо включается в стоимость актива.

Изменение величины ранее признанного оценочного обязательства может происходить в случаях, представленных на рис. 4:

ежегодно изменение первоначальной (недисконтированной) оценки стоимости исполнения оценочного обязательства (объемы и расценки);

ежегодно в связи с изменением срока дисконтирования при уточнении ожидаемого срока исполнения обязательств;

ежегодно в связи с изменением ставки дисконтирования;

ежемесячно в связи с амортизацией дисконта (эффект прошествия времени).

Рис. 4 – Случаи изменения величины ранее признанного оценочного обязательства

Согласно МСФО (IAS) 37 величина оценочного обязательства должна пересматриваться по состоянию на 1 октября и корректироваться с учетом текущей наилучшей расчетной оценки. Изменение стоимости оценочных обязательств является изменением оценочного значения и подлежит отражению в бухгалтерском учете и отчетности РСБУ перспективно [9; 10].

Отражение исходной информации об оценочном обязательстве можно увидеть на рабочем листе, который соответствует его характеру. Часть информации, включенной в Реестр, используется для отражения в бухгалтерском учете, а часть информации представляет собой уже отраженные в учете данные, которые вносятся в Реестр с целью контроля и обеспечения корректности и целостности данных. Например, данные по признанию капитализируемых видов оценочных экологических обязательств подлежат признанию на основании Справки-расчета в момент окончания строительства объекта основных средств, а Реестр с учетом отраженного на счетах бухгалтерского учета капитализируемого обязательства составляется ежеквартально [5].

Важным аспектом учета является еще и определение величины оценочного обязательства. При определении величины оценочного обязательства необходимо учитывать следующие обстоятельства [7], которые приведены на рис. 5:

оценка должна быть достоверной;

оценка должна производиться на основе имеющихся фактов хозяйственной деятельности, а также, при необходимости, на основе мнений экспертов;

обоснованность оценки должна быть документально подтверждена.

Рис. 5 – Факторы для определения величины оценочного обязательства

Наиболее достоверная денежная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату.

При расчете оценочного обязательства текущая стоимостная оценка вновь возникающих оценочных обязательств на 31 марта, 30 июня, 30 сентября может производиться по средней удельной расценке (рублей на единицу физического объема оценочного обязательства), сложившейся по данному виду обязательства по результатам годовой по итогам последней по времени инвентаризации. Под объемом оценочного обязательства понимается величина, характеризующая объект оценочного обязательства и пропорциональная объемам работ по его выполнению [8].

В случае, если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев по состоянию на 31 декабря отчетного года, и эффект от дисконтирования существенен, такое обязательство оценивается по приведенной стоимости, определенной путем дисконтирования его величины. Приведенная стоимость определяется как стоимость всех будущих затрат, оцененных в текущих рыночных ценах и приведенных к настоящему моменту (дисконтированные) по выбранной процентной ставке на основе формулы сложных процентов. Так как расходы на исполнение обязательства измеряются в текущих ценах, ставка дисконтирования корректируется на инфляцию.

Приведенная стоимость оценочного обязательства рассчитывается по нижеследующей формуле:

$$C_{\text{диск}} = C_{\text{тек}} / (1 + K_{\text{диск}})^n,$$

где:

$C_{\text{диск}}$ – приведенная (дисконтированная) стоимость оценочного обязательства, подлежащая отражению в бухгалтерском балансе;

$C_{\text{тек}}$ – оценка оценочного обязательства в текущих ценах;

$K_{\text{диск}}$ – годовая ставка дисконтирования, скорректированная на инфляцию (реальная ставка);

n – срок дисконтирования.

Расчет приведенной стоимости оценочного обязательства осуществляет Бухгалтерская служба. Операции по первоначальному признанию вновь возникающих оценочных обязательств и дисконта оценочных обязательств осуществляются на ежеквартальной основе (за исключением оценочных обязательств, по которым принято решение признавать по Справкам-расчетам ежемесячно. Например, экологические обязательства по карьерам, экологические обязательства в стоимости актива).

Ставку дисконтирования, скорректированную на инфляцию, для расчета приведенной стоимости оценочного обязательства определяет Департамент консолидированной отчетности и методологии и предоставляет в Бухгалтерскую службу Обществ Группы Компании. Также важно отметить, что краткосрочная часть обязательства не дисконтируется.

Разница между приведенной стоимостью оценочного обязательства и его оценкой в текущих ценах представляет собой дисконт, который ежемесячно амортизируется. Формула представлена ниже.

$$\text{Дисконт} = C_{\text{тек}} - C_{\text{диск}},$$

где:

$C_{\text{тек}}$ – оценка оценочного обязательства в текущих ценах;

$C_{\text{диск}}$ – приведенная (дисконтированная) стоимость оценочного обязательства, подлежащая отражению в бухгалтерском балансе.

Необходимо еще учитывать, что оценочное обязательство включается в первоначальную стоимость основных средств и (или) поисковых материальных активов только в случае, если они возникли непосредственно в процессе создания, реконструкции или модернизации конкретного объекта (т.е. могут быть, например, поименованы в составе работ в проектной документации).

Перейдем к порядку проведения и документального оформления инвентаризации оценочных экологических обязательств [9; 10].

Инвентаризация оценочного экологического обязательства и условного обязательства, связанного с экологической деятельностью, проводится один раз в год по состоянию на 1 октября для целей составления достоверной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и осуществляется в рамках действий по сбору исходной информации, используемой для расчета дисконтированной стоимости оценочных экологических обязательств по состоянию на конец отчетного года.

В ходе инвентаризации оценочных обязательств осуществляется проверка следующих аспектов (рис. 6):

обоснованности признания оценочных обязательств;

величины признанных оценочных обязательств (в натуральном и стоимостном выражении);

корректности прогноза срока исполнения обязательств (выполнения работ).

Рис. 6 – Аспекты проверки оценочных обязательств в условиях инвентаризации

Результаты инвентаризации оформляются Актом инвентаризации оценочных экологических обязательств и Протоколом инвентаризационной комиссии, а также фиксируются в Реестре по признанию/изменению/реклассификации оценочных обязательств, связанных с экологической деятельностью, и по ликвидации активов, не связанных с добычей полезных ископаемых, который одновременно является источником информации, на основании которой осуществляется расчет дисконтированной

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

стоимости оценочного обязательства для отражения в учетной системе и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности Общества.

Финальные версии согласованных материалов инвентаризации передаются в Центральную инвентаризационную комиссию, которая по итогам их рассмотрения вместе с Приказом по итогам инвентаризации направляет данные материалы в Бухгалтерскую службу Общества для последующего расчета дисконтированной стоимости оценочных экологических обязательств.

По данным Реестра по оценочным экологическим обязательствам за 4 квартал Бухгалтерская служба Общества выполняет расчет приведенной стоимости обязательства (в том числе, по неучтенным/излишне учтенным обязательствам прошлых лет, выявленным в текущем году в ходе годовой инвентаризации) и отражает/корректирует данные бухгалтерского учета в учетной системе.

Во время инвентаризации оценочные обязательства также анализируются на предмет обнаружения тех, которые оказываются уже исполненными. Каждое такое оценочное обязательство следует оценивать индивидуально, исходя из конкретной ситуации. Если событие оказывается уже исполненным, необходимо понять по какой причине обязательство не признано вовремя:

- либо ошибка прошлого периода (текущего года),
- либо при возникновении этого события не выполняются условия признания оценочного экологического обязательства.

Таким образом, рассмотрев теоретические аспекты по данной тематике, можем сделать вывод о важности выделения для целей управления и корректного учета природоохранных затрат из состава других текущих расходов и капитальных вложений [13]. Также важно корректно классифицировать ОЭО и отражать их для дальнейшего формирования отчетности и раскрытия информации заинтересованным сторонам, к тому же для принятия управленческих решений [4].

Библиографический список:

1. Бадоева К.А. Влияние корпоративной социальной ответственности на имидж предприятия / А.К. Бадоева // Аллея науки. – 2020. - Т. 1. №10 (26). – С. 397-402.
2. Гоголева Т.Н. Экологическая деятельность: теоретический и организационный аспекты экологического учета/ Т.Н. Гоголева // Современная экономика: проблемы и решения. – 2022. - №2. – С. 129-135.
3. Домбровская Е.Н. Состояние и перспективы развития нефинансовой отчетности в России //научный журнал «Вестник АГУ». – 2015. - №4 (170). – С. 138-146.
4. Евдокимов В.В., Лаговская А.А., Грицишен Д.А. Международные модели регулирования отчетности об устойчивом развитии предприятия // Международный бухгалтерский учет. – 2013. -№№ 15 (213), 16 (214).
5. Ефимова О.В. Нефинансовая отчетность в России: возможности и перспективы развития // Аудиторские ведомости. – 2017. - № 9. – С. 30-39.
6. Каракеян В.И. Экономика природопользования: учебник для вузов / В.И. Каракеян. – 2-е изд., испр. и доп. — Москва: Издательство Юрайт, 2020. — 478 с. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа — URL:<https://urait.ru/bcode/449725> (Дата обращения: 15.09.2024).
7. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР[Текст]: учеб. пособие / В.В. Качалин. – М.: Дело, 2010. – 432 с.
8. Саенко К.С. Учет экологических затрат. – М.: Финансы и статистика, 2021. - 376 с.
9. Сайт Гарант [Электронный ресурс]. — Режим доступа — URL:<https://base.garant.ru/57401886/?ysclid=m16ec93mfb168234390> (Дата обращения: 11.09.2024).

10. Сайт КонсультантПлюс [Электронный ресурс]. — Режим доступа — URL:https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140000/9bf413acb580a857ff5442466dce134d3dfc93d4/?ysclid=m16ea64hew771089844 (Дата обращения: 10.09.2024).
11. Сайт Минфина России [Электронный ресурс]. — Режим доступа — URL:https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/ (Дата обращения: 10.09.2024).
12. Чхутиашвили Л.В. Организация и совершенствование экологического учета на российских предприятиях // Управленческий учет. – 2022. - №2. – С. 185-198.

Оригинальность 82%