

## РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ, СВЯЗАННЫХ С ОБЕСПЕЧЕНИЕМ ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ В ОТЧЕТНОСТИ

© 2020 Т.А. Корнеева\*

Рассматриваются вопросы учета и раскрытия в отчетности информации об оценочных обязательствах, возникающих из требований законодательства или обычной практики экономического субъекта в отношении штрафов за загрязнение окружающей среды, затрат на проведение мероприятий по очистке сбросов и выбросов, отходов, затрат на вывод из эксплуатации долгосрочных активов, наносящих ущерб окружающей среде. На основе метода системного анализа проведен сравнительный анализ положений нормативных актов в области бухгалтерского учета и отчетности в России и Международных стандартов учета и финансовой отчетности. С использованием методов наблюдения и выборки дана оценка практики формирования в финансовой отчетности российских нефтегазовых компаний информации о наличии и изменении обязательств, связанных с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности. Предложены подходы к выбору метода определения ставки дисконтирования при признании долгосрочного экологического обязательства и порядка отражения в учете изменений величины оценочного обязательства, связанного с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности компании. Разработаны предложения по внесению изменений в действующий в РФ порядок учета оценочных обязательств в части отражения изменений их величины с целью приведения его в соответствие с требованиями МСФО и предоставления пользователям более полезной информации для принятия экономических решений.

**Ключевые слова:** учет экологических затрат, анализ затрат на экологическую безопасность, оценочные обязательства, особенности возникновения и исполнения экологических обязательств экономических субъектов.

### **Основные положения:**

- ♦ обоснована необходимость проведения анализа негативного воздействия нефтегазовой промышленности РФ на окружающую среду с целью выявления характеристик экологической составляющей деятельности компаний отрасли;
- ♦ определен состав оценочных обязательств, связанных с природоохранной деятельностью и экологической безопасностью, раскрываемых компаниями нефтегазовой отрасли в отдельной и консолидированной отчетности;
- ♦ проанализированы подходы к определению ставки дисконтирования применительно к обязательству по выводу из эксплуатации нефтегазовых активов в компаниях нефтегазовой отрасли;
- ♦ предложен порядок отражения в учете и отчетности изменения величины оценочного обязательства по выводу из эксплуатации нефтегазовых активов, предусматривающий обоснованное распределение расходов по формированию обязательства между отчетными периодами.

### **Введение**

Усиление антропогенного воздействия, нерешенность и накопление экологических проблем в мировом масштабе актуализируют проблемы рационального природопользования, обеспечения экологической безопасности на международном уровне, на уровне национальных экономик отдельных стран, отдельных экономических субъектов. Масштаб экологических проблем возрастает, и на сегодняшний день вопросы негативного воздействия хозяйственной деятельности эконо-

мических субъектов рассматриваются и решаются в контексте устойчивого развития социально-экономических систем, что требует отработки механизмов реализации экологической политики на уровне государства. В этой связи решения требуют вопросы обеспечения информационной прозрачности деятельности экономических субъектов, в том числе в области негативного воздействия на природную среду, а также предпринимаемых шагов по снижению такого воздействия. Основным источником информации о финан-

\* Корнеева Татьяна Анатольевна, доктор экономических наук, профессор Самарского государственного экономического университета. E-mail: korneeva2004@bk.ru.

совых и нефинансовых характеристиках деятельности является публичная отчетность компании. От качества составления такой отчетности и ее прозрачности зависит информированность общества, государства и инвесторов о влиянии деятельности бизнес-субъекта не только на экономическую, но и на социальную и экологическую среду.

В действующей Стратегии экологической безопасности Российской Федерации на период до 2025 г. закреплена необходимость обеспечения экологической безопасности России, которая определяется как сохранение и восстановление природной среды, поддержание качества окружающей среды, необходимого для благоприятной жизни человека и устойчивого развития экономики, ликвидация накопленного вреда окружающей среде вследствие хозяйственной и иной деятельности в условиях возрастающей экономической активности и глобальных изменений климата<sup>1</sup>.

В развитых странах мира в настоящее время пристальное внимание уделяется проблеме экологической ответственности экономических субъектов, включая вопросы организации рационального пользования всеми видами природных ресурсов, бережное отношение к природной среде, приоритетное в рамках концепции “зеленой экономики” сохранение компонентов окружающей среды. Сегодня природные ресурсы и состояние природной среды становятся ограничивающим фактором будущего развития, что концентрирует внимание на учете экологических издержек, требует раскрытия финансовой и нефинансовой информации о природоохранной деятельности организации. В этой связи возникает проблема обеспечения различных категорий пользователей достоверной информацией о результатах и существенных последствиях экологической деятельности компаний, которая широко обсуждается в настоящее время с позиции перспектив развития теории и методологии экологического учета и отражения в отчетности результатов природоохранной деятельности и обеспечения экологической безопасности организаций. Данное обстоятельство обуславливает необходимость формирования и раскрытия финансовой и нефинансовой информации, позволяющей оценить результативность и эффективность проводимых природоохранных мероприятий.

Для предприятий нефтегазовой отрасли характерен широкий круг стейкхолдеров, заинтересованных в результатах их деятельности, что требует уточнения и разработки методов учета и контроля, способствующих комплексной оценке экономической и экологической результативности их функционирования. Повышение экологической ответственности компаний нефтегазовой отрасли является одним из наиболее важных условий устойчивого развития данной отрасли и России в целом.

Российская Федерация является одним из лидеров по добыче и переработке нефти в мире. Следует отметить, что за мировое лидерство по объему нефтедобычи борются Россия, США и Саудовская Аравия. Первое место по добыче нефти в мире Россия занимала в 2013 г. (522,9 т сырья за год). Но в 2018 г. наибольшая доля по добыче нефти принадлежит США - 15% (хотя в разные временные отрезки ей принадлежала доля от 27% в 1965 г. до 7,7% в 2007 г.), на втором месте - Саудовская Аравия (578 млн т нефти, или 12,9% от мирового объема добычи нефти), третье место принадлежит России (555,7 млн т, или 12,6%, тем самым немного уступив первым двум странам)<sup>2</sup>.

С 2008 г. ежегодная добыча нефти в России продолжает стабильно расти - с 488 млн т в 2008 г. до 555,7 млн т в 2018 г. В 2016 г. наблюдается более активный рост добычи нефти - до 548,6 млн т. Незначительное сокращение объема добычи нефти в России в 2017 г. по сравнению с 2016 г. вызвано выполнением обязательств соглашения ОПЕК по снижению добычи сырья<sup>3</sup>. В то же время потенциал развития отрасли ограничен фактами наличия изношенных основных фондов, применения в ряде случаев несовременных технологий производства, а также существующей, в некоторой степени, социальной напряженности в обществе. Масштабы осуществляемых мероприятий в области природоохранной деятельности и их эффективность на нефтегазовых предприятиях не всегда компенсируют отрицательное воздействие на окружающую среду и не позволяют в большинстве случаев обеспечивать соблюдение действующих нормативных требований по охране окружающей среды. По степени и результатам воздействия на окружающую среду предприятий отрасли нефтегазовая от-

расль остается одной из наиболее сложных отраслей добывающей промышленности. Характерными направлениями негативного воздействия этих предприятий являются истощение природных источников водных ресурсов в результате забора воды, сбросы неочищенных сточных вод в водные объекты, загрязнение атмосферного воздуха выбросами вредных веществ, изъятие из землепользования и нарушение земель, образование и размещение отходов производства. Так, в 2018 г. значимыми экологическими аспектами для ПАО «Газпром» признаны загрязнение атмосферного воздуха углеводородами, в частности метаном, оксидами углерода, оксидами азота, диоксидами серы<sup>4</sup>.

Таким образом, последствия нефтяного загрязнения приводят к нарушению обмена в системе «океан - атмосфера», гибели рыбных и других ресурсов, нарушению процессов в биосфере, гибели птиц, животных, рыб, увеличению канцерогенных веществ во флоре и фауне и, как следствие указанных процессов, отравлению людей.

Указанные факты свидетельствуют о целесообразности проведения экономического анализа негативного воздействия нефтегазовой промышленности РФ на окружающую среду с целью выявления характеристик экологической составляющей деятельности компаний отрасли.

Вопросы отражения в учете и отчетности результатов негативного влияния деятельности по добычи нефти и газа обсуждаются в контексте постановки и ведения экологического учета следующими авторами: К.С. Саенко, Е.В. Ильичевой, Л.В. Чхутиашвили, Т.Н. Гоголевой, Ю.И. Бахтуриной. Обязательства добывающих компаний, связанные с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности, включают оценочные обязательства по устранению ущерба, причиненного процессом добычи, включая обязательства по выводу из эксплуатации добывающего оборудования в конце срока использования.

Проблемные вопросы отражения в учете и отчетности информации об оценочных обязательствах раскрыты в работах российских исследователей: Т.Ю. Дружиловской, Т.И. Калачевой, Н.А. Ухтеевой, Е.Ю. Дирковой и др.

При проведении анализа используются данные открытой отчетности, как бухгалтер-

ской (финансовой), так и нефинансовой (интегрированной, корпоративной). Необходимо выявить и обоснованно проанализировать оценочные обязательства в области экологической ответственности компаний отрасли. Поскольку данные обязательства имеют долгосрочный характер и могут изменяться в течение времени ведения деятельности, наносящей ущерб окружающей среде, возникает проблема достоверного определения суммы таких обязательств для отражения в финансовой отчетности компаний нефтегазовой отрасли.

Целью написания статьи является разработка рекомендаций по повышению качества раскрываемой в финансовой отчетности российских компаний информации об оценочных обязательствах, связанных с природоохранной деятельностью и экологической безопасностью, в отдельной и консолидированной отчетности. Задачи, поставленные и решенные в исследовании:

- ♦ обосновать подходы к определению ставки дисконтирования применительно к обязательству по выводу из эксплуатации нефтегазовых активов в компаниях нефтегазовой отрасли;

- ♦ предложить порядок отражения в учете и отчетности изменения величины оценочного обязательства по выводу из эксплуатации нефтегазовых активов, предусматривающий обоснованное распределение расходов по формированию обязательства между отчетными периодами.

Разработанные подходы в дальнейшем могут быть использованы при формировании информационной базы для управления оценочными обязательствами по выводу из эксплуатации нефтегазовых активов с точки зрения их учета, контроля и раскрытия информации в публичной отчетности предприятий нефтегазовой отрасли.

## **Методы**

Основные примененные в данной статье методы исследования - это метод системного анализа, метод наблюдений за исследуемым объектом, методы сравнения, выборки. На основе метода системного анализа проведен сравнительный анализ положений нормативных актов в области бухгалтерского учета и отчетности в России и Международных стандартов учета и финансовой отчетно-

сти. С использованием методов наблюдения и выборки дана оценка практики формирования в финансовой отчетности российских нефтегазовых компаний информации о наличии и изменении обязательств, связанных с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности.

Объектом исследования являются показатели отчетности, сформированной в соответствии с требованиями федеральных стандартов бухгалтерского учета, и консолидированной отчетности российских компаний нефтегазовой отрасли.

Предметом исследования выступают вопросы раскрытия в консолидированной финансовой отчетности оценочных обязательств в области экологической ответственности российских компаний нефтяной и нефтегазовой отрасли.

Информационной базой исследования послужили научные публикации по исследуемой тематике, отчетность российских компаний нефтегазовой отрасли.

### **Результаты**

Трактовка термина “обязательство” дана в п. 7.3 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 г.<sup>5</sup> Данный документ не является федеральным или отраслевым стандартом и не входит в систему нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет в России, но, по аналогии с Концептуальными основами финансовой отчетности (документ выпущен Советом по МСФО), необходим для содействия в интерпретации отчетной информации национальным органам (Минфину России и Банку России), разрабатывающим федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ), а также специалистам, формирующим финансовую отчетность компаний, и заинтересованным пользователям финансовой отчетности.

Обязательство определяется как задолженность компании, существование которой на отчетную дату является следствием совершенных в прошлом фактов хозяйственной деятельности, расчеты данной задолженности должны привести к оттоку активов. Обязательство может возникнуть в силу действия

договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота.

В научной литературе для определения оценочных обязательств в области экологической ответственности нередко используется понятие “экологические обязательства”. При этом подходы к их определению различаются в зависимости от отрасли знания, с позиции которого рассматривается термин: экологического учета, экологического менеджмента, экономики природопользования, экологического аудита.

Одной из значимых проблем практики компаний нефтегазовой отрасли является определение экологического и экономического ущерба от загрязнения окружающей среды, выражающегося в сумме понесенных и вероятных убытков, включающих следующие суммы:

- ♦ затраты, возникающие в связи с негативным влиянием процесса добычи на окружающую природную среду;
- ♦ затраты на возвращение природной среды в прежнее состояние.

В частности, группа ПАО “Транснефть” оценивает свои обязательства в соответствии с природоохранным законодательством, включая обязательства по восстановлению окружающей среды, возникающие от разлива сырой нефти<sup>6</sup>.

Группа ПАО “Роснефть” в консолидированной отчетности раскрывает информацию о резервах на восстановление окружающей среды, которые оцениваются по стоимости затрат на вывод из эксплуатации нефтегазовых активов, восстановление территории песчаных карьеров, хранилищ шлама, поврежденных земель, демонтаж сооружений<sup>7</sup>.

Группа “Новатек” с регулярной периодичностью оценивает свои обязательства в области природоохранной деятельности, при возникновении новых обязательств проводит оценку вероятности получения будущих экономических выгод. В случае невысокой вероятности относит данные обязательства на расходы периода<sup>8</sup>.

Таким образом, на современном этапе развития мировой экономики необходимым условием выживания человечества является повсеместное внедрение принципов “зеленой экономики” в хозяйственную деятельность компаний, что особенно актуально для сис-

темообразующих компаний, осуществляющих добычу нефти и газа, как оказывающих негативное воздействие на состояние окружающей среды. Учитывая специфику деятельности организаций, занимающихся процессом добычи, дадим оценку порядку расчета и раскрытия в учете и отчетности информации об обязательствах, возникающих в период проектирования, строительства добывающих скважин, обязательствах, исполнение которых ожидается в будущем после прекращения процесса добычи нефти и газа.

Обязательства добывающих компаний, связанные с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности, относятся к оценочным или условным, учет которых регулируется в РФ Положением по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010)<sup>9</sup>. К оценочным обязательствам относятся обязанности экономического субъекта, если размер или срок погашения такой обязанности не могут быть определены. Оценочное обязательство может быть установлено законодательными и другими правовыми актами, вступившими в силу судебными решениями, условиями договоров компании с покупателями и заказчиками, совершенными в прошлом действиями или заявлениями экономического субъекта, в связи с чем у стейкхолдеров возникли ожидания в части исполнения компанией принятых на себя обязанностей. Обязательным для признания оценочного обязательства в учете является одновременное выполнение трех условий: во-первых, наличие у компании существующей неизбежной обязанности, во-вторых, вероятным является уменьшение экономических выгод организации при исполнении обязательства, в-третьих, величина обязательства поддается надежной оценке.

В составе оценочных обязательств отдельно выделяются условные обязательства, возникновение которых зависит от наступления либо ненаступления одного или нескольких будущих не контролируемых компанией неопределенных событий. К условным относятся также оценочные обязательства, которые невозможно признать в бухгалтерском учете, так как уменьшение экономических выгод не является вероятным или не существует надежной оценки обязательства.

На международном уровне требования к учету оценочных обязательств содержатся в МСФО (IAS) 37 "Резервы, условные обязательства и активы"<sup>10</sup>. Разъяснения положений стандарта приведены в документе Комитета по разъяснениям международной финансовой отчетности (IFRIC) 1 "Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах"<sup>11</sup>.

Отличительной особенностью оценочных обязательств от прочих обязательств компании, таких как кредиторская задолженность, является присутствующий фактор неопределенности. В оценочных обязательствах отсутствует высокая степень определенности в отношении сумм, необходимых для урегулирования таких обязательств, и сроков исполнения обязательств. На практике нередки случаи, когда договоры с контрагентами имеют сложную структуру, что приводит к возникновению диапазона результатов по срокам и суммам оплаты. В этом случае отличие оценочных обязательств и кредиторской задолженности может быть неочевидно и потребуются применение профессионального суждения бухгалтера для разграничения данных категорий. Если информация является существенной, то примененные при суждении подходы необходимо раскрывать в финансовой отчетности.

Еще одной категорией, требующей применения суждения, являются условные обязательства. Оценочные обязательства в широком смысле являются условными, так как нет определенности в сроках и размерах этих обязательств. Условные обязательства в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 37 нельзя признать в финансовой отчетности. Наличие такого обязательства может быть подтверждено только наступлением в будущем одного или ряда фактов, которые компания не может контролировать.

Оценочные обязательства, в том числе связанные с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности, являются юридическими, т.е. возникающими в силу договора или законодательного акта, и вытекающими из практики. При отражении последнего на практике возникают проблемы из-за неопределенности трак-

товки данного понятия. В стандарте указывается, что оценочное обязательство вытекает из практики деятельности компании, когда компания своей опубликованной политикой и прошлыми действиями создает у пользователей отчетности впечатление о принятии на себя определенных обязательств и об обязательности исполнения принятых обязательств. Например, в отчетности по МСФО за 2019 г. ПАО «НК «Роснефть» раскрывает информацию об условных обязательствах: безусловная неограниченная бессрочная гарантия (поручительство) в соответствии с императивным требованием законодательства Норвегии о полном покрытии потенциальных обязательств дочерней компании ПАО «НК «Роснефть» (RN Nordic Oil AS) в отношении операционной деятельности компании на Норвежском континентальном шельфе. Аналогичные обязательства ПАО «НК «Роснефть» приняла на себя по проектам на Российском континентальном шельфе в отношении компаний Eni S.p.A и Equinor (Statoil ASA), а также обязательства по возмещению потенциальных обязательств по устранению экологических рисков при проведении геолого-разведочных работ на континентальном шельфе Республики Мозамбик. Данные обязательства являются неограниченными, даны без дополнительных условий и являются бессрочными. В стандарте МСФО (IAS) 37 указывается, что достаточной для обязательного признания степени вероятности считается оценка, превышающая 50%<sup>12</sup>.

Признание в учете и отчетности оценочных обязательств, связанных с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности компаний нефтегазового сектора, производится на основе наилучшей оценки затрат, необходимых для урегулирования признаваемого обязательства. Такая оценка не может быть произвольной, согласно ПБУ 8/2010 компания должна документально подтвердить такую оценку. Согласно МСФО (IAS) 37, наилучшей оценкой суммы, которая потребует для погашения оценочного обязательства, является сумма, которую компания, действующая разумно, потратит для урегулирования обязательства. Для учета неопределенности, присущей оценочному обязательству, применяется один из возможных методов: наиболее вероятная ве-

личина, ожидаемая стоимость, средняя стоимость в диапазоне возможных вариантов стоимости. Метод оценки по наиболее вероятной сумме применяется к отдельной статье отчетности, но и в этом случае необходимо учитывать возможность существования других исходов, начисляя, например, большую сумму с учетом значительной вероятности изменения наиболее вероятной величины. При методе ожидаемой стоимости производится статистическая оценка всех вероятных исходов с учетом степени вероятности. Метод оценки по средней стоимости применяется при наличии большого диапазона возможных вариантов исходов при одинаковой степени вероятности. Однако конкретных правил использования этого метода в стандарте не установлено, что затрудняет и делает практически невозможным его применение на практике.

В финансовой отчетности по МСФО ПАО «НК «Роснефть» в составе резервов отражены обязательства по выбытию долгосрочных активов и резервы на восстановление окружающей среды. Лицензии на право добычи нефти и другие нормативные документы устанавливают требования после окончания процесса добычи по ликвидации активов, задействованных в данном процессе, включая ликвидацию скважин, демонтаж оборудования, рекультивацию земель<sup>13</sup>.

Данные резервы включают оценку руководством компании стоимости расходов на выбытие по окончании использования основных средств для добычи нефти и газа, таких как нефтяные скважины и оборудование, площади, прилегающие к скважинам, установки по сбору и первичной переработке нефти, на демонтаж трубопроводов, ведущих к магистральным нефтепроводам, линий электропередач, рекультивацию земель, включая песчаные карьеры, шламовых хранилищ, восстановительные работы на поврежденных промышленным бурением землях. Оценка расходов на выбытие активов производится на основе годовых бюджетов компании, основывается на дисконтированной сумме ожидаемых будущих затрат на вывод из эксплуатации долгосрочных активов.

Второй проблемой в данной связи является выбор применяемой ставки дисконтирования, используемой в расчете долгосрочно-

го резерва. Согласно стандарту МСФО (IAS) 37 она устанавливается как доналоговая ставка, представляющая собой текущую рыночную оценку стоимости денег во времени, а также рисков, которыми обладает обязательство по выводу из эксплуатации или устранения экологического ущерба. В ПБУ 8/2010 не дается детальных указаний по выбору такой ставки в отличие от международных стандартов.

Рассмотрим правила определения ставки дисконтирования применительно к обязательствам по выводу из эксплуатации нефтегазовых активов, применяемые исследуемыми компаниями. В МСФО (IAS) 37 нет указаний относительно применяемой ставки дисконтирования, реальной или номинальной. При составлении отчетности и расчете оценочного обязательства компания может использовать положения стандартов, адекватных МСФО, при отсутствии конкретных положений в самих МСФО. В частности, стандарт Великобритании FRS 12 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы", утвержденный Советом по стандартам финансовой отчетности (ASB) в сентябре 1998 г., указывает, что при оценке будущих денежных потоков в текущих ценах следует применять реальную ставку дисконтирования, исключая влияние общей инфляции, а при оценке будущих денежных потоков в ожидаемых будущих ценах необходимо применять номинальную ставку дисконтирования, включающую прибыль на покрытие ожидаемой инфляции. Несмотря на возможность применения любой из указанных ставок и получения одинакового расчетного значения оценочного обязательства, эффект от начисления дисконта в составе финансовых расходов компании будет различным.

Стандартом МСФО (IAS) 37 установлено требование учета при расчете оценочного

обязательства собственного кредитного риска. Однако в стандарте отсутствует методика такого расчета, и на практике данное требование не может быть реализовано без установления такой методики. В качестве альтернативы может использоваться подход, предусматривающий корректировку самих денежных потоков с учетом риска с последующим дисконтированием этих потоков с использованием ставки без учета риска. В качестве такой ставки на практике применяется ставка по государственным облигациям в соответствующей валюте и со сроком погашения, равным оставшемуся сроку существования оценочного обязательства. При этом компания должна руководствоваться принципом осмотрительности, чтобы корректировка не была учтена дважды.

Следующим проблемным вопросом, требующим решения при формировании резервов, связанных с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности, является отсутствие в отдельных случаях государственных облигаций со сроком, близким к сроку оценочного обязательства. Несмотря на то, что государственные облигации рассматриваются как наиболее надежная оценка временной стоимости денег, альтернативным вариантом может быть признана методика, используемая актуариями для оценки пенсионных обязательств с длительными сроками действия, а именно экстраполирование текущих рыночных ставок по кривой доходности.

Проанализируем ставки дисконтирования, применяемые нефтегазовыми компаниями при оценке резервов, связанных с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности (табл. 1).

Таким образом, выбор ставки дисконтирования относится к сфере профессионального суждения бухгалтера, формирующего

*Таблица 1*

**Ставки дисконтирования, применяемые исследуемыми компаниями для оценки обязательств, связанных с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности**

Наименование компании	Ставка дисконтирования		
	31 декабря 2019 г.	31 декабря 2018 г.	31 декабря 2017 г.
ПАО "Газпром"	Отчетность не выпущена	8,93%	8,47%
ПАО "Новатек"	5,6%	7,7%	6,9%
ПАО "Роснефть"	8,3 %	10,3%	12,4%
ПАО "Транснефть"	Отчетность не выпущена	7,7-8,7%	7,4-7,6%

отчетность, и, как показывает проведенный анализ, применяемые компаниями одной отрасли ставки могут значительно различаться. Этот факт следует учитывать при проведении анализа отраженных в отчетности обязательств, связанных с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности.

Если в международной отчетности оценка по приведенной стоимости применяется при определении дисконтированной стоимости таких обязательств, то при составлении отчетности в соответствии с российскими федеральными стандартами бухгалтерского учета (ФСБУ) данный подход используется не всегда. Применяется оценка по дисконтированной стоимости, в основном, компаниями, формирующими консолидированную отчетность в соответствии с МСФО. Так, например, в отдельной отчетности ПАО «Роснефть» за 2019 г. по ФСБУ указано, что оценочные обязательства, связанные с экологической деятельностью и по выводу активов основных средств из эксплуатации, отражаются по приведенной стоимости. Однако основа определения приведенной стоимости не раскрывается.

В отдельной отчетности ПАО «Транснефть» за 2018 г. по ФСБУ отсутствуют показатели начисленного резерва по выводу из эксплуатации основных средств, наносящих экологический ущерб, в то время как в консолидированной отчетности раскрыта информация о таких обязательствах, их балансовая стоимость составляет на 31.12.2018 г. 8 048 000 тыс. руб. (на 31.12.2017 г. - 8 394 000 тыс. руб.), в том числе краткосрочная часть - 1 278 000 тыс. руб. (на 31.12.2017 г. - 1 469 000 тыс. руб.), которая отражена в составе краткосрочной части резервов предстоящих расходов и платежей<sup>14</sup>.

Согласно п. 23 ПБУ 8/2010 сумму признанного оценочного обязательства компания обязана верифицировать в конце отчетного года и при наступлении новых событий, связанных с этим обязательством.

В МСФО (IAS) 37 и IFRIC1 «Изменение в обязательстве по выводу из эксплуатации объекта основных средств, восстановлению среды и иных аналогичных обязательствах» требование пересмотра суммы оценочного обязательства предусмотрено в ряде случаев, например, при изменениях в сумме буду-

щих платежей, при пересмотре ставки дисконтирования, а также амортизации дисконта, т.е. изменении оценочного обязательства с течением времени.

Согласно ПБУ 8/2010, в случае изменения величины оценочного обязательства сумма такого изменения относится на расходы компании (по обычным видам деятельности или пр.) и не подлежит включению в стоимость признанного актива, требующего демонтажа в конце срока использования. МСФО (IAS) 37 и IFRIC1 устанавливают порядок, предусматривающий различный учет для изменения суммы оценочного обязательства в зависимости от причин такого изменения. Если изменение происходит в результате пересмотра ставки дисконтирования, то оно подлежит обособленному отражению в отчете о прибылях и убытках от амортизации дисконта по оценочному обязательству. Данная корректировка является изменением оценочных значений и, следовательно, согласно МСФО (IAS) 1, подлежит отражению по той же статье отчета, по которой первоначально отражалось создание резерва. По резервам по выводу из эксплуатации основных средств, наносящих ущерб экологии, указанная сумма подлежит включению в стоимость соответствующего актива и подлежит амортизации перспективно в течение срока его полезного использования. В отличие от данного подхода, ПБУ 8/2010 не допускает корректировки стоимости признанного ранее актива на сумму переоценки резерва, предусматривает только отнесение на расходы компании. В табл. 2 проведем расчет суммы резерва на вывод из эксплуатации актива в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ) и МСФО.

В табл. 3 предложим порядок отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни, связанных с формированием и изменением суммы резерва на вывод из эксплуатации актива в соответствии с РСБУ и МСФО.

Порядок, предусмотренный МСФО, позволяет формировать в отчетности наиболее достоверную информацию о наличии и изменении обязательств, связанных с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности. Суммы изменения оценочных обязательств в результате пересмотра ставки дисконтирования или

Таблица 2

**Расчет резерва на вывод из эксплуатации актива**

Наименование показателя	МСФО	РСБУ
1. Ожидаемый отток денежных средств на вывод актива из эксплуатации и восстановление земель на декабрь 2021 г., руб.	100 000	100 000
2. Ожидаемая инфляция 5%	5	5
3. Будущие платежи, скорректированные с учетом инфляции, руб.	115 763	100 000
4. Ставка дисконтирования, %	7,5	7,5
5. Чистая приведенная стоимость признанного резерва на вывод актива из эксплуатации и восстановление земель на декабрь 2018 г., руб.	93 184	80 496
6. Амортизация дисконта за 2019 г., руб.	6989	6037
7. Размер резерва на декабрь 2019 г., руб.	100 173	86 533
8. Амортизация дисконта за 2020 г., руб.	7513	6490
9. Размер резерва на декабрь 2020 г., руб.	107 686	93 023
10. Пересмотренная ставка дисконтирования, %	6,5	6,5
11. Пересмотренная чистая приведенная стоимость признанного резерва на вывод актива из эксплуатации и восстановление земель на декабрь 2020 г., руб.	108 697	93 897
12. В декабре 2020 г. проведен пересмотр оценки при изменении ставки дисконтирования, руб.	1011	873
13. Амортизация дисконта за 2021 г., руб.	7065	6103
14. Размер резерва на декабрь 2021 г., руб.	115 763	100 000

Таблица 3

**Порядок отражения в бухгалтерском учете формирования и изменения суммы резерва на вывод из эксплуатации актива**

Содержание факта хозяйственной жизни	Дт	Кт	Сумма, руб.
<b>Порядок учета в соответствии с МСФО (IAS) 37 и IFRIC1</b>			
Начислен резерв на вывод актива из эксплуатации и восстановление земель в декабре 2018 г.	"Актив"	"Обязательство по выводу из эксплуатации"	93 184
Начислена амортизация дисконта по резерву за 2019 г.	"Финансовые расходы" (ОПУ)	"Обязательство по выводу из эксплуатации"	6989
Начислена амортизация дисконта по резерву за 2020 г.	"Финансовые расходы" (ОПУ)	"Обязательство по выводу из эксплуатации"	7513
В декабре 2020 г. произведено изменение оценки резерва	"Актив"	"Обязательство по выводу из эксплуатации"	1011
Начислена амортизация дисконта по резерву за 2021 г.	"Финансовые расходы" (ОПУ)	"Обязательство по выводу из эксплуатации"	7065
<b>Порядок учета в соответствии с РСБУ</b>			
Начислен резерв на вывод актива из эксплуатации и восстановление земель в декабре 2018 г.	08 "Вложения во внеоборотные активы"	96 "Резервы предстоящих расходов"	80 496
Сумма резерва на вывод актива из эксплуатации и восстановление земель в декабре 2018 г. включена в первоначальную стоимость актива	01 "Основные средства"	08 "Вложения во внеоборотные активы"	80 496
Начислена амортизация дисконта по резерву за 2019 г.	91 "Прочие расходы"	96 "Резервы предстоящих расходов"	6037
Начислена амортизация дисконта по резерву за 2020 г.	91 "Прочие расходы"	96 "Резервы предстоящих расходов"	6490
В декабре 2020 г. произведено изменение оценки резерва	91 "Прочие расходы"	96 "Резервы предстоящих расходов"	873
Начислена амортизация дисконта по резерву за 2021 г.	91 "Прочие расходы"	96 "Резервы предстоящих расходов"	6103

предполагаемых сумм оттока денежных средств при таком подходе обоснованно корректируют сумму актива, так указанные обязательства непосредственно связаны с таки-

ми активами. В связи с этим предлагается внесение изменений в действующий в РФ порядок учета оценочных обязательств в части учета их изменений с целью приведения

его в соответствии с требованиями МСФО и для предоставления пользователям более полезной информации для принятия экономических решений.

В части раскрытия информации о резервах, связанных с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности, необходимо раскрытие информации в финансовой отчетности о видах таких резервов в разрезе объектов и событий, имеющих отношение к экологической безопасности. Необходимым представляется и обеспечение верифицирования данных сведений с нефинансовой информацией в отношении указанных объектов и событий, отражаемой в корпоративной интегрированной (нефинансовой) отчетности.

Кроме того, порядок обособленного раскрытия информации о резервах, связанных с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности, не регламентирован ни в РСБУ, ни в МСФО, что в отдельных случаях может приводить к неверной интерпретации данных при анализе отчетности заинтересованными пользователями при принятии экономических решений по предоставлению компании ресурсов.

### **Обсуждение**

Анализ научных публикаций показал, что вопросы в области экологического учета и отчетности рассмотрены в работах К.С. Саенко, Т.Н. Гоголевой, Ю.И. Бахтуриной и др.

К.С. Саенко, говоря об экологическом учете, отмечает, что в данной системе регистрируется и обобщается информация о хозяйственных операциях в области природоохранной деятельности<sup>15</sup>. Е.В. Ильичева считает экологический учет сегментарной областью бухгалтерского учета в части формирования информации об экологических затратах и экологических обязательствах<sup>16</sup>. Л.В. Чхутиашвили понимает под экологическим учетом процесс формирования информации о затратах и обязательствах экономического субъекта в области природоохранной деятельности для “достижения оптимальной эколого-экономической ниши на рынке товаров и услуг”<sup>17</sup>. Т.Н. Гоголева и Ю.И. Бахтурина, развивая теоретические подходы к определению дефиниции, дают определение экологического учета как системы “формирования докумен-

тированной и систематизированной информации о экологической деятельности компании в соответствии с требованиями к учетной информации и составление на ее основе экологической отчетности”<sup>18</sup>.

Исследованию вопросов, связанных с формированием учетной и отчетной информации об оценочных обязательствах, посвящены работы Т.Ю. Дружиловской<sup>19</sup>, Т.И. Калачевой<sup>20</sup>, Н.А. Ухтеевой<sup>21</sup>, Е.Ю. Дирковой<sup>22</sup> и др. При определении резервов долгосрочного характера авторы отмечают, что расчет их величины должен производиться по дисконтированной стоимости, однако порядок применения ставки дисконтирования при расчете величины оценочного обязательства до сих пор законодательно не определен. В п. 20 ПБУ 8/2010 указывается на необходимость расчета дисконтированной стоимости долгосрочного резерва. Однако, кроме данного документа, нигде в российском законодательстве не предусмотрена возможность для компаний учитывать дебиторскую или кредиторскую задолженность по дисконтированной стоимости.

Для внедрения дисконтирования в российскую практику Минфином России в Программе разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018-2020 гг., утвержденной Приказом Минфина России от 18.04.2018 № 83н, предусмотрена разработка ФСБУ “Финансовые инструменты”, который планируется принять в качестве обязательного к применению с 2022 г.

Однако до настоящего времени данный ФСБУ не утвержден в установленном порядке, следовательно, вопросы применения ставок дисконтирования и учета изменения сумм резервов, рассматриваемых в качестве финансовых инструментов, являются дискуссионными.

### **Заключение**

Таким образом, результаты проведенного исследования позволили выявить основания возникновения обязательств, связанных с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности, характерных для предприятий нефтегазовой отрасли, оценить степень их раскрытия в отчетности отдельных компаний и сделать вывод об актуальности проблемы обеспечения транспарен-

тности и структурированности информации, представляемой в отчетности. Предложенный подход по отражению изменения обязательства в результате изменения размера ставки дисконтирования в условиях отсутствия законодательной регламентации позволит отражать в учете и отчетности объективную оценку активов, вывод из эксплуатации которых связан с обеспечением экологической безопасности, так как резерв в этом случае непосредственно связан с указанным объектом. При пересмотре ставки дисконтирования или суммы будущих расходов корректировка суммы резерва с корректировкой стоимости объекта позволит обоснованно распределить расходы между периодами и сопоставить их с получаемыми экономическими выгодами.

Проведенные исследования свидетельствуют о наличии проблемных вопросов в отношении учета оценочных обязательств, связанных с природоохранной деятельностью и обеспечением экологической безопасности. Предложенный подход к формированию в учете информации об оценочных обязательствах, связанных с выводом из эксплуатации основных средств, причиняющих ущерб экологии, будет способствовать дальнейшей интеграции российского учета в международную систему, а также отвечать принципам экологической ответственности экономического субъекта.

<sup>1</sup> Стратегия экологической безопасности Российской Федерации на период до 2025 года : утв. Указом Президента РФ от 19.04.2017 № 176. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_215668](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215668) (дата обращения: 14.02.2020).

<sup>2</sup> Добыча нефти в России - история, статистика по годам, регионам, компаниям. URL: <https://prognostica.info/news/show> (дата обращения: 14.02.2020).

<sup>3</sup> Там же.

<sup>4</sup> Отчетность ПАО “Газпром”. URL: <https://www.gazprom.ru/investors/disclosure/reports/2019/> (дата обращения: 14.02.2020).

<sup>5</sup> Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России : одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997 г. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_17312](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312) (дата обращения: 14.02.2020).

<sup>6</sup> Отчетность ПАО “Транснефть”. URL: <http://npf-transneft.ru/reporting/otchetnost-2019-goda/> (дата обращения: 14.02.2020).

<sup>7</sup> Отчетность ПАО “Роснефть”. URL: [https://www.rosneft.ru/Investors/statements\\_](https://www.rosneft.ru/Investors/statements_)

and\_presentations/Statements/ (дата обращения: 14.02.2020).

<sup>8</sup> Отчетность ПАО “Новатек”. URL: [http://www.novatek.ru/ru/investors/disclosure/quarterly\\_reports/](http://www.novatek.ru/ru/investors/disclosure/quarterly_reports/) (дата обращения: 14.02.2020).

<sup>9</sup> Положение по бухгалтерскому учету “Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы” (ПБУ 8/2010) : утв. Приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_110328](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328) (дата обращения: 14.02.2020).

<sup>10</sup> МСФО (IAS) 37 “Резервы, условные обязательства и условные активы”. URL: <https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/02/main/ias37.pdf> (дата обращения: 14.02.2020).

<sup>11</sup> Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 “Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах”. URL: <https://www.minfin.ru/common/upload/library/2016/02/main/IFRIC1.pdf> (дата обращения: 14.02.2020).

<sup>12</sup> Отчетность ПАО “Роснефть” ...

<sup>13</sup> Там же.

<sup>14</sup> Отчетность ПАО “Транснефть” ...

<sup>15</sup> Саенко К.С. Учет экологических затрат. Москва : Финансы и статистика, 2005. 376 с.

<sup>16</sup> Ильичева Е.В. Сравнительная характеристика финансового, налогового, управленческого и экологического учета // Фундаментальные исследования. 2009. № 1. С. 66-67.

<sup>17</sup> Чхутиашвили Л.В. Организация и совершенствование экологического учета на российских предприятиях // Lex russica. 2014. № 2. С. 185-198.

<sup>18</sup> См.: Гоголева Т.Н. Экологическая деятельность: теоретический и организационный аспекты экологического учета // Современная экономика: проблемы и решения. № 2. 2012. С. 129-135; Бахтурина Ю.И. Классификация корпоративной социальной ответственности как основа организации учета // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 46. С. 18-29.

<sup>19</sup> Дружиловская Т.Ю. Оценочные обязательства и резервы: трактовка и проблемы учета в системах российских и международных стандартов // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 21. С. 2-18. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenochnye-obyazatelstva-i-rezervy-traktovka-i-problemy-ucheta-v-sistemah-rossijskih-i-mezhdunarodnyh-standartov> (дата обращения: 14.02.2020).

<sup>20</sup> Калачева Т.И. Оценочные значения в бухгалтерском учете // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. 2013. № 2-1. С. 217-223.

<sup>21</sup> Ухтеева Н.А. Особенности применения МСФО 37 “Оценочные обязательства, условные

обязательства и условные активы” // Международный бухгалтерский учет. 2008. № 10. С. 25-31. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-primeneniya-msfo-37-otsenochnye-obyazatelstva-uslovnye-obyazatelstva-i-uslovnye-aktivy>.

<sup>22</sup> Диркова Е.Ю. Положение по бухгалтерскому учету “Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы” (ПБУ 8/2010): особенности применения и связь с МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 21. С. 47-54.

*Поступила в редакцию 15.03.2020 г.*

## **DISCLOSURE OF INFORMATION ON ESTIMATED OBLIGATIONS RELATED TO ENSURING ENVIRONMENTAL SAFETY IN REPORTING**

© 2020 T.A. Korneeva\*

The issues of accounting and disclosure of reporting information on estimated obligations arising from the requirements of legislation or the usual practice of an economic entity in relation to environmental pollution fines, the costs of carrying out measures to clean up discharges and emissions, waste, and the costs of decommissioning long-term assets that cause damage to the environment are considered. Based on the system analysis method, a comparative analysis of the provisions of regulatory acts in the field of accounting and reporting work in Russia and International accounting and financial reporting standards has been conducted. Using the methods of observation and sampling, an assessment is made of the practice of generating information in the financial statements of Russian oil and gas companies on the existence and change of obligations related to environmental protection and environmental safety. Approaches to the choice of a determining method the discount rate when recognizing a long-term environmental liability and the procedure for accounting of changes in the amount of the estimated obligation related to environmental activities and ensuring the environmental safety of the company are proposed. Proposals for the modification of the current Russian accounting treatment of estimated obligations in reflecting changes in their values to make it according to the IFRS requirements and provide users with more useful information for making economic decisions.

**Keywords:** accounting of environmental costs, analysis of environmental safety costs, estimated obligations, features of the occurrence and performance of environmental obligations of economic entities.

### **Highlights:**

- ◆ the article substantiates the need to analyze the negative impact of the Russian oil and gas industry on the environment in order to identify the characteristics of the environmental component of the industry’s companies;
- ◆ the structure of estimated obligations related to environmental protection and environmental safety disclosed by oil and gas companies in separate and consolidated statements has been determined;
- ◆ approaches to determining the discount rate in the obligation to decommission oil and gas assets in oil and gas industry companies are analyzed;
- ◆ the procedure for reflecting of accounting and reporting changes in the value of the estimated obligation for decommissioning oil and gas assets, which provides for a reasonable distribution of expenses for the formation of the obligation between reporting periods, is proposed.

---

\* Tatyana A. Korneeva, Doctor of Economics, Professor at Samara State University of Economics. E-mail: [korneeva2004@bk.ru](mailto:korneeva2004@bk.ru).

*Received for publication on 15.03.2020*