

УДК 657.1 DOI: 10.14451/1.230.73

Экологические обязательства как объект бухгалтерского учета: понятие и классификация

© 2024 **Гришкина Светлана Николаевна**

Доктор экономических наук, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности. Факультет налогов, аудита и бизнес-анализа. Финансовый университет при Правительстве РФ, Россия, Москва.

E-mail: sgrishkina@list.ru

© 2024 **Трушина Анастасия Александровна**

Аспирант Департамента аудита и корпоративной отчетности. Факультет налогов, аудита и бизнес-анализа. Финансовый университет при Правительстве РФ, Россия, Москва.

E-mail: nastasya_trushina@mail.ru

Ключевые слова: экологические обязательства, корпоративная отчетность, классификация экологических обязательств.

Совершенствование концепции устойчивого развития требует повышенного внимания к экологическим аспектам деятельности компаний. Объектом учета, характеризующим экологическую ответственность бизнеса в рамках корпоративной отчетности, являются экологические обязательства. В статье рассмотрены сущность понятия «экологические обязательства», а также подходы к классификации экологических обязательств. На основе изучения существующих мнений ученых, а также анализа требований стандартов бухгалтерского учета различных учетных систем (МСФО, ОПБУ США, ФСБУ России) в статье предложена трактовка понятия «экологические обязательства». Представлены систематизированные классификационные признаки экологических обязательств для целей бухгалтерского учета. Проведенный анализ позволил сформулировать выводы по поводу целесообразности развития понятийного аппарата по экологическим обязательствам на уровне нормативно-правовых актов в области бухгалтерского учета.

Экологическая безопасность экономической деятельности компаний является одним из главных вопросов, поднимаемых в рамках концепции устойчивого развития бизнеса, поскольку в основе обеспечения экологической и экономической безопасности общества лежат конкретные действия компаний по охране и вос-

становлению окружающей среды, являющиеся следствием ответственного отношения к окружающей среде. Однако стоит упомянуть тот факт, что необходимость бережного отношения к окружающей среде создает дополнительную финансовую нагрузку на бизнес. Тем не менее, понимание ответственности за последствия

производственно-экономической деятельности организации позволяет создать стимулы для развития технологий, применения инструментов рационального использования природных ресурсов, восстановления окружающей среды.

Развитие концепции экологической ответственности бизнеса требует закрепления основополагающих терминов и понятий в нормативных документах по бухгалтерскому учету. Так, экологическая ответственность компаний в первую очередь предполагает наличие экологических обязательств перед обществом в целом. Экологические обязательства, как объект бухгалтерского учета, оказывают влияние на финансовое положение, финансовый результат деятельности компании. Однако вопросам терминологии, экономической сущности, классификации экологических обязательств уделено недостаточное внимание.

Кроме того, имеет место увеличение сроков эксплуатации промышленных объектов, в отношении которых признаны в учете экологические обязательства по выводу активов из эксплуатации. Учитывая эффект дисконтирования при признании таких обязательств, их величина ближе к сроку погашения может быть значительна в общей сумме обязательств. Согласно прогнозам консалтинговой компании IHS Markit, на вывод активов из эксплуатации после окончания периода их использования и на восстановление окружающей среды на 20 различных рынках до 2040 года может потребоваться до 200 млрд долл. [14]. Неопределенность в выполнении обязанностей по восстановлению окружающей среды может означать, что компании понесут более существенные затраты, чем планировалось первоначально [4].

Понятие экологических обязательств не установлено законодательно в нормативных документах по бухгалтерскому учету. Отсутствие единообразных требований к формированию и раскрытию информации об обязательствах затрудняет сопоставимость показателей отчетности различных организаций, ведет к неточностям отраслевого анализа, а также препятствует

нахождению лучшей практики представления показателей об экологических обязательствах в отчетности.

Как справедливо отмечает Корнеева Т. А., подходы к трактовке понятия «экологических обязательств» могут быть различны в зависимости от отрасли знания, с позиции которого рассматривается термин экологического учета, экологического менеджмента, экономики природопользования, экологического аудита [9].

Поскольку понятие экологических обязательств не имеет единого, законодательно закрепленного определения, обратимся к существующим подходам к пониманию данного термина отечественными учеными. Теориям и методикам экологического учета, проблемам учета экологических активов и экологических обязательств посвящены научные работы ученых Л. В. Масько, А. И. Белоусова, Я. В. Соколова, В. Ф. Палия, В. В. Палия, А. В. Зотова, К. С. Саенко, Н. В. Фрибус, В. А. Пшеничного.

Трактовки понятия «экологические обязательства», предложенные учеными, рассматривающими данную тематику в своих научных работах в области бухгалтерского учета и аудита:

- В. Ф. Палий, В. В. Палий. В силу требований законодательства или договорных обязательств, а также хозяйственной политики предприятия возникает необходимость резервировать средства для устранения экологических последствий производственной деятельности. Следует начислять суммы экологических обязательств (резервов) по кредиту счета «Резерв предстоящих расходов и платежей», а фактические расходы на эти цели списывать на дебет этого счета [15].
- В. С. Плотников, О. В. Плотникова. Авторы применяют терминологию финансовых обязательств по экологической деятельности [3].
- В. А. Пшеничный. Экологическое обязательство – задолженность предприятия, обусловленная природопользовательской и природоохранной деятельностью, погашение которой приведет к уменьшению ресурсного экологи-

ческого потенциала [16].

Экологические обязательства:

- возникают при допущении экологических нарушений по соответствующим договорам;
 - представляют собой серьезную угрозу для жизнеспособности предприятия, имея определенные последствия;
 - предполагают наличие гарантийных отношений между дебитором и кредитором;
 - направлены на создание резерва по возмещению возможных потерь [16].
- Л. В. Масько. Задолженность организации, обусловленная взаимоотношениями с окружающей средой в процессе осуществления природоохранной или хозяйственной деятельности, возникает в результате хозяйственных операций: по начислению налогов, при наступлении ответственности за нарушение налогового законодательства в части их исчисления и уплаты; по текущей природоохранной деятельности и природоохранным мероприятиям, а также в результате расчетов связанных с созданием, приобретением, эксплуатацией различных экологических активов [11].
- Н. В. Фрибус. Экологическое обязательство – существующая или потенциальная обязанность (перед третьими лицами), возникшая из действия закона, договора, деликта или обычаев делового оборота в ходе деятельности, оказывающей негативное воздействие на окружающую среду и (или) сопряженной с особыми экологическими рисками, исполнение которой неизбежно приведет к уменьшению экономических ресурсов либо к принятию нового обязательства (или передаче третьей стороне) [18].
- И. В. Еремина. Экологическое обязательство – это существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием осуществления ею проектов в области природопользования и природоохранной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов организации [6].

ские обязательства представляют собой задолженность, возникающую вследствие природоохранной и природопользовательской деятельности организации (Пшеничный А. В. [16], Масько Л. В. [11], Еремина И. В. [6]). Также в научной литературе встречается иная точка зрения, Н. В. Фрибус использует понятие «обязанности» в рамках трактовки экологических обязательств.

В научных работах О. В. Жуковой приводится обоснование определения обязательств с точки зрения существования обязанности, а не задолженности. Автор отмечает, что в основе понятия «обязанность» лежит трехсторонняя природа источников своего возникновения (ряд действий в пользу определенных лиц, достижение определенных показателей и ответственность за выполнение) [7].

Кроме того, рассматривая понятие «обязанности» и «задолженности» применительно к экологическим обязательствам стоит обратить внимание на специфику экологических обязательств. Опираясь на мнение автора О. В. Жуковой, представляется целесообразным добавить следующий аргумент в пользу трактовки «экологических обязательств», используя понятие «обязанности». Понятие «обязанности» является более широким, поскольку наличие обязательства не всегда предполагает существование некоторой задолженности перед конкретными лицами. Например, в случае с обязательствами по восстановлению окружающей среды, обязанность, как правило, может существовать в целом перед обществом, но работы по восстановлению проводит конкретная подрядная организация. В отношении данной подрядной организации у компании возникнет задолженность. Данный аргумент иллюстрирует, что для экологических обязательств следует применить более широкий термин «обязанности».

Большинство авторов в рамках своих определений термина «экологические обязательства» указывают на основания возникновения обязательств: законодательство, договор, деликт, обычаи делового оборота, а также хозяйственную политику предприятия (Фрибус Н. В. [18], Па-

Ряд исследователей отмечают, что экологиче-

лий В. Ф. [15]). Определения, содержащие различные основания возникновения обязательств, являются наиболее точными, поскольку позволяют расширить перечень обязанностей организации, которые могут быть отнесены к экологическим обязательствам.

Возникновение экологических обязательств сопряжено с производственно-хозяйственной деятельностью компаний. Так, например, В. Ф. Палий, В. В. Палий указывают на экологические обязательства с точки зрения резерва предстоящих платежей [15]. Кроме того, в рамках своих определений ряд авторов указывают на экологические обязательства как следствие негативно-го характера воздействия экономического субъекта на окружающую среду: нарушение норм в области экологии (Пшеничный В. А. [16]), нанесение ущерба, последствия для компании в виде штрафов и компенсаций. Безусловно, экологические обязательства преимущественно связаны с негативным воздействием на окружающую среду. Однако, в таком случае в определении учитываются не все аспекты природоохранной деятельности предприятий. Так, обязательства по экологическим мероприятиям (например, посадка деревьев в регионах присутствия), проводимым компанией с целью поддержания репутации экологически ответственного экономического субъекта. Такие обязательства возникают в отношении экологических мероприятий и не являются прямым следствием негативно-го воздействия на окружающую среду. Также в отдельную группу экологических обязательств следует учесть налоговые платежи, поскольку, согласно уточнению Ереминой И., одной из целей взимания налога на добычу полезных ископаемых будет компенсирование вреда окружающей среде, причиненного в процессе добычи полезных ископаемых, а также стимулирование сокращения уровня негативного воздействия на окружающую среду [5]. Однако для компании данное обязательство будет являться обязанностью, определенной законодательно. С учетом вышеизложенных аргументов, представляется целесообразным с целью определения понятия «экологические обязательства» рассматривать

деятельность организации в области природопользования и охраны окружающей среды, избегая уточнения о «негативном» эффекте. Определение экологических обязательств следует дополнить указанием на текущие экологические обязательства, например, по платежам за негативное воздействие на окружающую среду.

Поскольку теория легитимности и теория заинтересованных сторон, как основополагающие концепции, предопределившие возникновение корпоративной социальной и экологической отчетности, предполагают, что в качестве критерия раскрытия в отчетности информации выступают интересы и потребности заинтересованных сторон. Таким образом, определение экологических обязательств целесообразно дополнить условием, что обязательства должны быть доведены до сведения стейкхолдеров.

Особое значение в признании обязательств имеет условие создания обоснованных ожиданий организацией в исполнении таких обязательств перед заинтересованными сторонами. Как уже упоминалось, экологические обязательства зачастую возникают в целом перед обществом. Принимая во внимание тот факт, что конкретная подрядная организация будет осуществлять работы по восстановлению окружающей среды, следует отметить, что в широком смысле – стороной, в отношении которой признается обязательство, является общество, в узком смысле – конкретные группы заинтересованных сторон, например, население региона, в котором компания осуществляет добычу полезных ископаемых, местные органы власти, экологическое гражданское общество и иные лица, заинтересованные в восстановлении окружающей среды.

Экологические обязательства зачастую являются оценочными обязательствами неопределенной величины. В связи с чем целесообразно обратиться к международным стандартам в рамках анализа понятия «оценочное обязательство». В МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» подчеркивается, что обязательство создается только в том случае, если компания довела свое на-

мерение выполнить заявленные обязательства до сведения заинтересованных сторон до конца отчетного периода в достаточно конкретной форме [12]. Учитывая тот факт, что большинство экологических обязательств являются оценочными, мы считаем, что данное условие по взаимодействию с заинтересованными сторонами является неотъемлемым в определении понятия «экологическое обязательство».

Экологические обязательства характеризуются отличительными особенностями. Так, экологические обязательства не могут быть погашены таким же образом, как, например, финансовые. В случае признания организации неплатежеспособной кредиторы получают активы фирмы в счет погашения финансовых обязательств. Экологические обязательства не подлежат погашению подобным образом, в случае если компания, наносящая вред окружающей среде, приобретает признаки неплатежеспособности. При этом экологические обязательства, как правило, привязаны к конкретному промышленному или добывающему активу организации. Значительные экологические обязательства, относящиеся к активам, делают такие активы «не привлекательными» с точки зрения получения их кредиторами. Экологические обязательства могут существенно повлиять на остаточную стоимость активов фирмы, и имеют последствия не только для будущих владельцев компании, но и для внешних заинтересованных сторон: государства, общества.

В рамках понятия «экологические обязательства» также следует учесть основополагающие характеристики обязательства в соответствии с Концептуальными основами представления финансовых отчетов: существующая обязанность; результат прошлых событий; отток экономических ресурсов как результат погашения обязательства.

Экологические обязательства могут представлять собой как текущие обязательства по реализации ряда экологических мероприятий или платежам за негативное воздействие на окружающую среду, так и оценочные обязательства.

Указание на отток экономических ресурсов/активов присутствует в определениях, предложенных в научных работах ученых Н. В. Фрибус [18], И. В. Ереминой [6].

Рассматривая вопрос выбытия экономических ресурсов для оценочных обязательств следует упомянуть критерий «вероятности», лежащий в основе отнесения обязательства к категории «оценочных». Так, целесообразно указать в определении экологических обязательств, что выбытие ресурсов – вероятно, что эквивалентно условию «выбытие ресурсов скорее произойдет, чем нет». Такое условие будет иметь особое значение в условиях существования нескольких обязывающих сторон и солидарной ответственности. Данное уточнение позволит рассматривать оценочные обязательства в рамках понятия «экологических обязательств».

Таким образом, предлагается следующая трактовка понятия: экологическое обязательство – существующая обязанность, связанная с деятельностью экономического субъекта в области природопользования и охраны окружающей среды, которая возникла в результате прошлых событий вследствие юридических оснований, и (или) обычаев делового оборота, и (или) практики, посредством которой были созданы обоснованные ожидания перед заинтересованными сторонами в исполнении такого обязательства и которая, вероятно, приведет к выбытию ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды.

Данное определение позволяет трактовать экологические обязательства как отдельный объект бухгалтерского учета, что позволяет повысить качество, прозрачность раскрываемой информации об экологической деятельности организации.

Далее проанализируем существующие подходы к их классификации с точки зрения нормативно-правовых актов и научных работ отечественных и зарубежных ученых. Классификации экологических обязательств, предложенные исследователями данной темы:

- Л. В. Масько. Классификация экологических обязательств основана на циклах хозяйствования – природопользование и природоохранную деятельность с дальнейшим подразделением на следующие виды: долгосрочные экологические обязательства; краткосрочные экологические обязательства; экологические обязательства на забалансовом учете [10].
- А. В. Зотов. Экологические обязательства:
 - экологические платежи;
 - работы, услуги, оказанные сторонними организациями по экологическому обоснованию производственной деятельности;
 - природоохранное обеспечение деятельности [8].
- К. С. Саенко. Экологические затраты:
 - экологические платежи, куда входят природоресурсные платежи, природоохранные платежи и другие платежи,
 - природно-охранные затраты, объединяющие капитальные вложения и текущие затраты [17].
- Н. В. Фрибус. Классификация экологических обязательств включает следующие признаки группировки:
 - источник финансирования,
 - срок исполнения,
 - соответствие условиям признания,
 - отражение на счетах бухгалтерского учета,
 - цели осуществления затрат,
 - направления экологической деятельности,
 - источник возникновения,
 - виды платежей [18].
- А. И. Белоусов. Экологические пассивы:
 1. Экологический резерв;
 2. Экологические обязательства:
 - 2.1. Платежи по добыче, освоению и использованию природных ресурсов,
 - 2.2. Экологические и природоохранные платежи.
- 3. Резервы предстоящих расходов,
- 4. Оценочные резервы [2]
- О. В. Жукова. В зависимости от наличия прямой связи с использованием какого-либо определенного актива или группы активов экологические обязательства подразделяются на: обязательства по ликвидации основных средств и поисковых активов и обязательства по охране и восстановлению окружающей среды [7].

Данные группировки обязательств учитывают следующие классификационные признаки: циклы хозяйствования (Масько Л. В. [10]), связь с использованием актива (Жукова О. В. [7]). Ряд авторов раскрывает экологические обязательства с точки зрения расчетов по экологическим налогам и сборам, экологическим платежам за воздействие на окружающую среду (Саенко К. С. [17], Зотов А. В. [8]).

Наиболее полная классификация, разработанная Н. В. Фрибус, включает группировку обязательств по информации, раскрываемой в отчетности (источник финансирования, срок исполнения, соответствие условиям признания, отражения на счетах бухгалтерского учета) и по характеру обязательств (источник возникновения, цели осуществления затрат, направления экологической деятельности, вид платежей) [18].

Обобщая и используя накопленный опыт исследователей проблематики классификации экологических обязательств, была сформирована классификация экологических обязательств для целей бухгалтерского учета, приведенная в таблице 1. Данная классификация позволяет рассматривать экологические обязательства как объект бухгалтерского учета и способствовать формированию наиболее полной информации о данном объекте учета, отражаемой в корпоративной отчетности.

Таблица 1. Классификация экологических обязательств для целей бухгалтерского учета.

Классификационный признак	Виды обязательств	Характеристика
В зависимости от основания возникновения	<ol style="list-style-type: none"> 1. Обязательства, возникающие вследствие наличия юридической обязанности: <ol style="list-style-type: none"> 1.1. Предусмотренные договором; 1.2. Обусловленные законодательством; 1.3. Обусловленные судебным решением; 1.4. Иное действие правовых норм. 2. Обязательства, обусловленные практикой. 	<p>Под юридической обязанностью понимается обязанность, возникающая в силу договора, законодательства или иного действия правовых норм.</p> <p>К обязательствам, обусловленным практикой, относятся обязательства, в отношении исполнения которых, организация создала у других сторон обоснованные ожидания посредством установившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного недавнего заявления.</p>
По степени точности оценки и вероятности исполнения	<ol style="list-style-type: none"> 1. Фактические обязательства; 2. Оценочные обязательства; 3. Условные обязательства. 	<p>Фактические обязательства – обязательства с определенным сроком погашения и известной величины (как правило, возникают в результате действия договора, законодательства).</p> <p>Оценочные обязательства – обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины.</p> <p>Условные обязательства – возможная или существующая обязанность, по которой выбытие ресурсов не является вероятным или величина которой не может быть оценена с достаточной степенью надежности.</p>
По наличию документального оформления	<ol style="list-style-type: none"> 1. Обязательства, имеющие документальное подтверждение; 2. Начисленные неотфактурованные обязательства 	<p>Классификация обязательств в зависимости от наличия документального оформления позволяет выделить начисленные неотфактурованные обязательства – обязательства, по которым еще не получены документы, но которое могут быть признаны в учете.</p>
По срокам погашения	<ol style="list-style-type: none"> 1. Краткосрочные (срок погашения менее одного операционного цикла/12 месяцев); 2. Долгосрочные (срок погашения более одного операционного цикла/12 месяцев); 3. С неопределенным сроком погашения. 	<p>Классификация также позволяет учесть оценочные обязательства с неопределенным сроком погашения.</p>

Продолжение на следующей странице

Таблица 1. Классификация экологических обязательств для целей бухгалтерского учета. (Продолжение таблицы)

Классификационный признак	Виды обязательств	Характеристика
По направлению экологической деятельности	<ol style="list-style-type: none"> 1. Обязательства по выводу активов из эксплуатации; 2. Обязательства по восстановлению окружающей среды: <ol style="list-style-type: none"> 2.1. Обязательства, возникшие в ходе нормальной эксплуатации актива, 2.2. Обязательства, возникающие в связи с чрезвычайными обстоятельствами и нанесением ущерба окружающей среде; 3. Обязательства, возникающие в связи с природоохранной деятельностью экономического субъекта; 4. Обязательства, связанные с осуществлением экологических налогов/сборов/иных платежей, предусмотренных законодательством. 	В зависимости от направления осуществления экологической деятельности организации: ликвидация активов и восстановление окружающей среды, текущие природоохранные мероприятия, выплата законодательно определенных платежей.
По направлению экологической деятельности <i>(применимо для группы обязательств, возникающих в связи с природоохранной деятельностью экономического субъекта)</i> .	<p>Обязательства в области:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Охраны и рационального использования водных ресурсов; 2. Охраны атмосферного воздуха и предотвращения изменения климата; 3. Охраны и рационального использования земель, в т. ч. рекультивация земель; 4. Обращения с отходами; 5. Сохранения биоразнообразия и охраны природных территорий; 6. Обеспечения радиационной безопасности окружающей среды. 	Классификация основана на направлениях, выделяемых на законодательном уровне по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов.
По количеству обязывающих сторон	<ol style="list-style-type: none"> 1. Обязательства, возникающие у единственной обязывающей стороны; 2. Обязательства, возникающие у нескольких (2 и более) обязывающих сторон. 	В зависимости от наличия иных обязывающих сторон в отношении данного обязательства. В случае наличия нескольких обязывающих сторон, ключевое значение приобретает их роль в экологических мероприятиях и проблематика возникновения солидарной ответственности.
По своевременности погашения	<ol style="list-style-type: none"> 1. Обязательства, по которым истек срок погашения; 2. Обязательства, по которым не наступил срок погашения. 	Критерий своевременности погашения предполагает исполнение/неисполнение обязательства относительно установленных сроков погашения.

Продолжение на следующей странице

Таблица 1. Классификация экологических обязательств для целей бухгалтерского учета. (Продолжение таблицы)

Классификационный признак	Виды обязательств	Характеристика
По обеспеченности	1. Обеспеченные; 2. Необеспеченные.	Понятие обеспеченности экологических обязательств рассматривается в связи с введением законодательных требований по подтверждению финансовых обеспечений ликвидационных мероприятий.

Ряд классификационных признаков и выделение видов обязательств по каждому из них следует обосновать более подробно. В рамках классификации обязательств по основаниям возникновения выделяем обязательства, возникающие вследствие наличия юридической обязанности, проистекающие из договоров, судебных решений, законодательства, а также иного действия правовых норм, а также обязанности, обусловленные практикой. Ряд экологических обязательств по восстановлению окружающей среды будет относиться именно ко второй группе обязательств (обусловленные практикой). Всеобъемлющее определение обязанности, обусловленной практикой, указано в МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» и объединяет обязанность, возникающую посредством установившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного недавнего заявления [12]. При этом важным аспектом является создание обоснованных ожиданий у заинтересованных сторон в выполнении данных обязательств. Таким образом, в основе данного критерия классификации обязательств лежат принципы и термины, установленные в МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Следующий классификационный признак по степени точности оценки и вероятности исполнения позволяет выделить фактические, оценочные и условные обязательства. Данная классификация является основополагающей группировкой, предложенной Б. Нидлз применительно к обязательствам: фактические (definitely determinable

liabilities), оценочные (estimated liabilities), условные (contingent liabilities) [13].

Классификация обязательств в зависимости от наличия документального оформления позволяет выделить начисленные неотфактурованные обязательства – обязательства, по которым еще не получены документы, но которые могут быть признаны в учете.

Деление обязательств по срокам погашения предполагает выделение краткосрочных и долгосрочных обязательств. Кроме того, в качестве отдельной категории стоит выделить в отдельную категорию обязательства с неопределенным сроком погашения. Данный признак позволяет учесть в классификации оценочные экологические обязательства.

В основе классификации на краткосрочные и долгосрочные обязательства согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» следует использовать понятие четко идентифицируемого операционного цикла, а не стандартную длительность отчетного периода, равную 12 месяцев [1]. Информация о предполагаемых сроках погашения обязательств является полезной для оценки ликвидности и платежеспособности организации. Экологические обязательства не являются обязательствами, в отношении которых применяется понятие оборачиваемости. В связи с чем влияние учета операционного цикла компании, а не стандартного периода 12 месяцев, вероятно, не будет иметь значительного влияния. Кроме того, большая часть экологических обязательств представлена обязательствами по выводу активов из эксплуатации и восстановле-

нию окружающей среды, срок погашения которых наступает после окончания срока эксплуатации промышленного объекта. Таким образом, подавляющая часть экологических обязательств представляет собой долгосрочные обязательства. Решение об использовании операционного цикла (в случае наличия возможности его определения) или стандартного периода 12 месяцев, является элементом профессионального суждения руководства.

Наиболее значимой является классификация экологических обязательств по направленности экологической деятельности предприятий, поскольку имеет влияние на применение методики их дальнейшего учета. В таблице представлены виды обязательств, выделенные в рамках данного критерия, в зависимости от направления осуществления экологической деятельности организации: ликвидация активов и восстановление окружающей среды; текущие природоохранные мероприятия, связанные с проведением экологической политики предприятия и направленные на повышение экологической безопасности; выполнение законодательных требований в области природопользования и связанная с ними уплата обязательных платежей.

Также следует определить виды обязательств с учетом направлений, выделяемых на законодательном уровне по охране окружающей среды и рациональному использованию природных ресурсов. Данная классификация, вероятно, не будет учитываться при применении методики бухгалтерского учета и отражении таких обязательств в финансовой отчетности, однако следует отметить её значимость для представления информации об экологических обязательствах в нефинансовой отчетности.

Также на оценку обязательств оказывает влияние распределение ответственности между обязывающими сторонами. Различные системы учета (МСФО, ОПБУ США, ФСБУ России) затрагивают вопросы солидарной ответственности по обязанностям. Так, стандарты ОПБУ США (ASC410-20, ASC410-30, ASC450-20) предлагают подробную классификацию обязывающих

сторон и четкую регламентацию правил учета в зависимости от наличия определенного вида обязывающих сторон. Таким образом, данная классификация может иметь последствия для дальнейшего учета экологических обязательств.

В рамках классификации экологических обязательств также следует выделить критерий своевременности погашения. Наиболее важно идентифицировать обязательства, по которым наступил срок погашения, поскольку для организации это может повлечь последствия в виде штрафных санкций. Эти санкции следует признать в составе оценочных или условных обязательств в зависимости от вероятности возникновения обязанности. Данный факт может привести к увеличению обязательств.

Анализ экологических обязательств нередко затрагивает вопросы фактического исполнения таких обязанностей. Используя терминологию финансовых обязательств по экологической деятельности О. В. Плотников отмечает, что такие обязательства должны быть увязаны с финансовыми возможностями как на уровне отдельной организации, так и на государственном уровне, то есть с финансовой возможностью исполнения экологических обязательств [3].

Особую актуальность приобретает проблема финансовой обеспеченности ликвидационных работ и мероприятий по снижению негативного воздействия на окружающую среду, оказываемого отдельным производственным объектом, выводимым из эксплуатации. Таким образом, следующий признак классификации в зависимости от наличия обеспеченности обусловлен изменениями в законодательстве. Так, Федеральным законом от 30.12.2021 № 446-ФЗ была введена статья 56.3 Федерального закона № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды». Введение в действие данной статьи позволило более четко регламентировать вопросы подтверждения финансирования ликвидационных мероприятий. Законом предусмотрены следующее документальное оформление в качестве подтверждения финансового обеспечения: независимая гарантия уплаты денежных сумм, необходимых для ре-

ализации мероприятий, предусмотренных планом мероприятий; поручительство по данным обязательствам, а также документы, подтверждающие создание резервного фонда.

Таким образом, ввиду внедрения законодательных требований по подтверждению финансового обеспечения ликвидационных мероприятий в ФЗ «Об охране окружающей среды», целесообразно выделить критерий обеспеченности в классификации: обеспеченные и необеспеченные экологические обязательства.

Исходя из обозначенных выше аргументов, указанные классификационные признаки позволяют определить вид экологического обязательства и применить корректную методику учета.

Выводы

В рамках существующей системы стандартов учета в России экологическим обязательствам

уделено недостаточное внимание. По мере развития экологической ответственности бизнеса возникает необходимость в уточнении понятия «экологические обязательства», их классификации и более подробной регламентации правил учета данных обязательств. На основе исследования работ ученых в области экологического учета были предложены определение экологических обязательств и классификация экологических обязательств для целей бухгалтерского учета. В рамках применения ESG-концепции и инструментов устойчивого развития необходимо развивать понятийный аппарат бухгалтерского учета в области формирования и представления информации о деятельности предприятий в области природопользования, экологической ответственности бизнеса в целом и теоретические основы бухгалтерского учета экологических обязательствах в частности.

Библиографический список

1. «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 „Представление финансовой отчетности“» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 30.12.2021).
2. Белоусов А. И., Шелухина Е. А., Близно Л. В. Бухгалтерский экологический учет и анализ : учебное пособие. – 2-е изд. – М. : Форум : Инфра-М, 2023. – 206 с.
3. В. Концепция экологического капитала в бизнес-учете и интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24, 12(486). – С. 1330–1348.
4. Гришкина С. Н., Трушина А. А. Признание и оценка обязательств по выводу активов в соответствии с МСФО и ГААП // Экономические науки. – 2022. – № 209. – С. 278–284.
5. Еремина И. В. Налог на добычу полезных ископаемых в системе природоресурсных платежей и платежей за пользование недрами (о правовой природе налога на добычу полезных ископаемых). Публичные финансы и налоговое право: ежегодник. – Вып. 7: Природоресурсные и экологические платежи в странах Центральной и Восточной Европы. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2017. – 214 с.
6. Еремина И. В. Необходимость формирования механизма проведения экологического аудита в России // Интернет-журнал «Науковедение». – 2015. – Т. 7, № 6.
7. Жукова О. В. Обеспечение прозрачности представления в бухгалтерской отчетности нефинансовых обязательств коммерческих организаций : дис. ... канд. экономических наук : 08.00.12 / Жукова Ольга Владимировна. – М., 2022. – 166 с.
8. Зотов А. В. Бухгалтерский учет и аудит экологической составляющей деятельности организации АПК : дис. ... канд. экономических наук : 08.00.12 / Зотов Алексей Васильевич. – Воронеж, 2006. – 217 с.
9. Корнеева Т. А. Раскрытие информации об оценочных обязательствах, связанных с обеспечением экологической безопасности в отчетности // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2020. – 4(186). – С. 97–108.
10. Масько Л. В. Методики аудита операций с экологическими активами и обязательствами // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 4. – С. 63–75.
11. Масько Л. В. Экономическая сущность, состав и классификация экологических обязательств как объекта бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет и анализ. – 2012. – № 1. – С. 11–16.
12. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 17.02.2021).
13. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / пер. А. В. Чмеля, Д. Н. Исламгулова. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 495 с.

14. Отчет «Вывод активов из эксплуатации» / PWC. – URL: <https://www.pwc.ru/ru/publications/defining-decommissioning-rus.pdf>.
15. Палий В. Ф., Палий В. В. Финансовый учет : учебное пособие. – 2-е изд. – М. : ФБК-Пресс, 2001. – 672 с.
16. Пшеничный В. А. Бухгалтерский учет и аудит экологической составляющей деятельности организации АПК : дис. ... канд. экономических наук : 08.00.12 / Пшеничный Владимир Анатольевич. – Ставрополь, 2012. – 149 с.
17. Саенко К. С. Инновационный и экологический учет: предпосылки и общие принципы их становления и развития // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5. – С. 10–11.
18. Фрибус Н. В. Бухгалтерский учет и аудит экологических обязательств угледобывающих предприятий : дис. ... канд. экономических наук : 08.00.12 / Фрибус Наталья Владимировна. – Новосибирск, 2019. – 190 с.