

## 2.7. ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА РЕЗЕРВОВ ПО ВЫВОДУ ОБЪЕКТОВ ИЗ ЭКСПЛУАТАЦИИ, РЕКУЛЬТИВАЦИИ И ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ РЕАБИЛИТАЦИИ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Ракитянская Т.Б., аспирант кафедры учета, анализа и аудита

*Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова*

В данной статье рассматриваются вопросы признания и оценки резервов по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации, где международный стандарт финансовой отчетности 37 носит рекомендательный характер и не дает точных указаний. На основе анализа нормативных актов и специализированной литературы предлагаются пути решения данных вопросов. Описывается, как рекомендуемый автором метод учета отражается в бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Раскрываются проблемы учета резервов, с которыми в будущем могут столкнуться организации.

### ВВЕДЕНИЕ

В последние годы в России стало уделяться больше внимания проблемам охраны окружающей среды. Это связано с тем, что негативный экологический имидж страны отражается на ее инвестиционной привлекательности. Экологическое состояние России превращается в важный внешнеэкономический фактор.

В связи с этим в России был принят ряд нормативных правовых актов в сфере экологии, устанавливающих подход к определению характеристик качества окружающей среды и ее компонентов, а также к возмещению вреда, причиненного природным ресурсам. Такое изменение законодательства оказывает влияние не только на страну в целом, но и на организации, осуществляющие свою деятельность на ее территории.

Так, согласно статье 13 Главы II Земельного кодекса Российской Федерации при наличии у организации земельного участка и объекта основных средств на данном участке возникает обязательство по рекультивации земли и восстановлению природной среды [1]. В случае, когда у организации есть вышеуказанное обязательство, а также представляется вероятным, что для урегулирования данного обязательства потребуются выбытие ресурсов, и возможно привести надежную расчетную оценку величины обязательства, возникает необходимость создания резерва.

Организации, осуществляющие свою деятельность на территории Российской Федерации, все чаще сталкиваются с необходимостью создания резервов и их надлежащего отражения в бухгалтерском учете.

Для учета резервов по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации организация должна следовать требованиям международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». МСФО 37 носит во многом рекомендательный характер и не дает точных указаний по всем вопросам признания и оценки резервов, а именно:

- в какой момент резервы по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- как отразить резервы по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации, выраженные в иностранной валюте, в бухгалтерском учете;
- как оценить величину резервов по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации;

- существует ли возможность выбора подхода к признанию и оценке резервов; на чем он должен быть основан и как раскрыт в финансовой отчетности организации.

В данной статье исследуются и предлагаются пути решения вышеуказанных вопросов, а также описываются возможные проблемы учета резервов, с которыми организация может столкнуться в следующие годы после их первоначально признания.

### Резервы по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации: признание

В соответствии с п. 14 МСФО 37 резервы по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации признаются в случае, когда у организации существует обязательство (юридическое или конклюдентное) по восстановлению места нахождения объекта, принесенного вреда, и существует вероятность того, что будут понесены затраты, которые возможно надежно оценить [8, 9, 10].

Юридическое обязательство (legal obligation) – обязательство, проистекающее из договора (из прямо определенных или его подразумеваемых условий); законодательства; или иного действия правовых норм [8].

Конклюдентное обязательство (constructive obligation) – обязательство, обусловленное сложившейся практикой. Данное обязательство может возникнуть в результате опубликованной политики, сложившейся практики прошлых лет рекультивации и экологической реабилитации, а также в результате заявлений о политике рекультивации и экологической реабилитации, исходя из которых организация создала у других сторон обоснованные ожидания, что она исполнит принятые на себя обязательства [8].

Внутрифирменные стандарты и практика по рекультивации и экологической реабилитации могут привести к возникновению конклюдентного обязательства только в том случае, если они доведены до внимания третьих лиц, так как обязательство всегда подразумевает существование другой стороны, перед которой это обязательство имеет место быть. Например, несмотря на то, что у компании нет юридического обязательства по рекультивации и экологической реабилитации, правление компании дало указание произвести рекультивацию и экологическую реабилитацию места нахождения объекта, где земля и подземные воды были загрязнены. Если бы у компании не было опубликованной политики и сложившейся практики прошлых лет по рекультивации и экологической реабилитации, тогда обязательство по признанию резерва не возникло. Решение правления о проведении рекультивации и экологической реабилитации не приводит к конклюдентному обязательству, если оно не было доведено до внимания третьих лиц, так как данное решение может быть отменено, и расходов в этом случае можно избежать. [12]

Событие, не ведущее к немедленному возникновению обязательства, может привести к его появлению позднее вследствие изменений в законодательстве. Например, при причинении ущерба окружающей среде может не существовать обязательства по устранению его последствий. Однако причинение ущерба станет обязывающим событием, когда вновь принятый закон потребует устранения существующего ущерба. Будущие изменения в экологическом законодательстве не принимаются во внимание при признании оценочных обязательств за исключением тех случаев, когда прак-

тически бесспорно, что закон будет принят в том виде, в каком он изложен в проекте [8].

Резерв по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации может быть признан в момент признания актива, к которому он относится, или после того, как актив, к которому он относится, был признан [12].

Когда обязательство по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации возникает в момент признания актива, затраты по исполнению обязательства включаются в стоимость актива, к которому он относится, и на эту же сумму признается резерв. Данный подход соответствует указаниям п. 16 МСФО 16 «Основные средства» [5].

МСФО 37 не содержит точных рекомендаций по поводу того, как должен быть учтен резерв после того, как актив, к которому он относится, был признан. В результате сложившейся практики резерв признается в тот момент, когда обязательство возникло; затраты по исполнению обязательства включаются в стоимость актива, к которому он относится, и амортизируются в соответствии с оставшимся сроком полезного использования актива. Таким образом, данная корректировка учитывается как изменение в оценочных обязательствах в соответствии с разъяснением КРМФО 1 и приводит к увеличению стоимости актива. Организации следует проанализировать, не служит ли увеличение стоимости актива признаком того, что новая балансовая стоимость не является полностью возмещаемой. Если это так, то актив должен быть протестирован на обесценение на основе расчетной оценки его возмещаемой стоимости, и в учете должен быть отражен убыток от обесценения в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов». Если оценка данного актива производится по переоцененной стоимости, то увеличение обязательства подлежит признанию в составе прибыли или убытка и относится на дебет счета прироста стоимости от переоценки в составе капитала в сумме имеющего кредитового сальдо [2].

Вышеуказанный подход может применяться, если обязательство по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации возникло в конце срока полезного использования актива [12].

### **Резервы по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации в иностранной валюте: признание**

Обязательства по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации, выраженные в иностранной валюте, приводят к появлению курсовых разниц. Например, компания строит завод. Когда завод будет построен, на компанию будет возложено обязательство по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации. Затраты на исполнение данного обязательства выражены в иностранной валюте и поэтому приведут к возникновению курсовых разниц.

В соответствии с п. 23 МСФО 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» монетарные статьи (monetary items), выраженные в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу валют, который действителен на дату закрытия. Немонетарные статьи (non-monetary items), которые оцениваются по исторической стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному

курсу валют на дату операции [6]. Обязательство по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации является монетарным, если оно будет погашено денежным платежом по оплате подрядчику за выполненные работы, и немонетарным, если оно будет погашено при выполнении работ самой организацией.

Денежные потоки от монетарного обязательства, выраженного в иностранной валюте, должны быть сначала продисконтированы, используя коэффициент дисконтирования, применимый к данной валюте. Далее текущая стоимость переводится по обменному курсу, который действителен на отчетную дату. Расходы, связанные с дисконтированием, признаются как финансовые расходы в отчете о прибылях и убытках в период их возникновения. Данный подход соответствует п. 54 МСФО 36 «Обесценение активов» [7].

Так как МСФО 37 не содержит четких рекомендаций по поводу учета курсовых разниц, организация может выбрать один из нижеуказанных вариантов учета [12]:

- курсовые разницы, относящиеся к обязательству по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации, выраженному в иностранной валюте, включаются в стоимость актива и амортизируются в соответствии с оставшимся сроком полезного использования;
- курсовые разницы, относящиеся к обязательству по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации, выраженному в иностранной валюте, признаются в качестве финансовых расходов в отчете о прибылях и убытках в период их возникновения.

В первом случае курсовые разницы приводят к изменению в оценке обязательства и таким образом уменьшают или увеличивают стоимость актива в соответствии с разъяснением КРМФО 1.

Во втором случае курсовые разницы не приводят к изменению в оценке обязательства и признаются в качестве финансовых расходов в отчете о прибылях и убытках в период их возникновения, тем самым не изменяя стоимость актива.

### **Резервы по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации: оценка**

В соответствии с п. 36 МСФО 37 сумма, признанная в качестве резерва, должна отражать наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых на конец отчетного периода для урегулирования существующего обязательства. Наилучшая расчетная оценка затрат, необходимых для урегулирования существующего обязательства, представляет собой сумму, которую организация рационально затратит для погашения обязательства на конец отчетного периода или для передачи его третьему лицу в указанное время [8].

При оценке резерва должны учитываться следующие факторы [8]:

- Фактор времени. Из-за влияния фактора времени на стоимость денег резервы, связанные с выбытиями денежных средств, вскоре после окончания отчетного периода, являются более обременительными, чем когда выбытие денежных средств той же величины возникает позднее. Следовательно, там, где такое влияние существенно, резервы дисконтируются.
- Риски и источники неопределенности. Риск определяет вариативность ожидаемого результата. Корректировка на риск может изменить оценку величины обязательства. При формировании суждений в условиях неопределенности необходима

осторожность с тем, чтобы не завязать оценку доходов или активов и не занижить оценку расходов или обязательств.

- Будущие события. Будущие события, которые могут повлиять на сумму, необходимую для урегулирования обязательства, должны учитываться при определении величины резерва, если существуют достаточно объективные свидетельства в технологии. Сумма признаваемого резерва отражает обоснованные ожидания технически грамотных, объективных наблюдателей, учитывающие все имеющиеся свидетельства относительно технологий, которые станут доступны на момент проведения рекультивационных работ. Таким образом, уместно учесть ожидаемое уменьшение затрат, связанное с накоплением опыта применения существующей технологии. Однако компания не может полагаться на появление принципиально новой технологии очистки, если только не существует достаточно объективных свидетельств таковой.

Обязательство по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации будет выполнено при осуществлении работ в будущем. Для определения величины резерва организация должна оценить стоимость данных работ, исходя из затрат по оплате подрядчику за выполненные работы по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации. В соответствии с пунктом В8 Проектного документа 2010/1 «Оценка обязательств в МСФО 37» при расчете резерва, основанного на затратах по оплате подрядчику за выполненные работы по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации, возможны следующие варианты [11]:

- если рынок по данному виду услуг существует, тогда оценка резерва основывается на стоимости, которая организация рассчитывает заплатить подрядчику за выполненные работы в будущем;
- если рынок по данному виду услуг отсутствует, тогда оценка резерва основывается на стоимости, которую бы установила организация при выполнении данных работ для другой стороны. Таким образом, величина резерва должна включать стоимость работ, которая организация понесет при выполнении данных работ, и прибыль, которую бы она получила при выполнении данных услуг для другой организации.

Например, у горнодобывающей компании есть текущее обязательство в отношении одной из своих шахт по демонтажу горнодобывающего оборудования и восстановлению участка земли в конце полезного срока использования шахты. Компания планирует выполнить демонтаж оборудования и восстановить участок сама. Наилучшая расчетная оценка текущей стоимости (best estimate of the present value) работ<sup>1</sup> компании равна 60 денежным единицам (далее де). Если бы компания не могла выполнить данные работы самостоятельно, тогда она должна была привлечь подрядчика. Компания оценивает, что в данном случае существует:

- 30% вероятность того, что текущая стоимость работ, которую подрядчик потребует через 10 лет, будет равняться 80 (де);
- 70% вероятность того, что текущая стоимость работ, которую подрядчик потребует через 10 лет, будет равняться 60 (де).

Компания выполнит следующий расчет для определения ожидаемой текущей стоимости работ по демонтажу

горнодобывающего оборудования и восстановлению участка в конце полезного срока использования шахты:

$$\text{Ожидаемая текущая стоимость (expected present value)} = (80 * 30\%) + (60 * 70\%) = 66 \text{ (де)}$$

Также должна быть сделана корректировка на риск, чтобы отразить неопределенность, связанную с возможным изменением стоимости затрат между отчетной датой и датой выполнения работ. Данная поправка увеличит ожидаемую текущую стоимость работ по демонтажу горнодобывающего оборудования и восстановлению участка в конце полезного срока использования шахты. Предположим, что величина данной поправки равна 2 (де), тогда первоначальная оценка будет равняться:

$$\text{Ожидаемая текущая стоимость (expected present value)} = 66 \text{ (см. выше)} + 2 = 68 \text{ (де)}$$

Таким образом, компания должна признать резерв в размере 68 (де).

Если рынка по работам по демонтажу и восстановлению участка земли нет и величина прибыли, которую компания получила бы при выполнении данных услуг для другой организации, равна 7 (де), тогда резерв будет равняться 67 (де), так как по вышеуказанному условию наилучшая расчетная оценка текущей стоимости работ равна 60 денежным единицам.

### Резервы по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации в учетной политике

В заключение к данной статье рассмотрим, существует ли возможность выбора подхода к учету резервов, на чем он должен быть основан и как раскрыт в финансовой отчетности организации.

В соответствии с п. 10 МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» в отсутствие конкретного МСФО, применимого к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение в разработке и применении учетной политики для формирования информации, которая:

- уместна для пользователей при принятии экономических решений;
- надежна в том, что финансовая отчетность достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств организации; отражает экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму; является нейтральной, то есть свободной от предвзятости; является консервативной; и является полной во всех существенных отношениях.

При вынесении суждения, руководство должно обращаться и рассматривать применимость следующих источников в нисходящем порядке:

- требования МСФО, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы;
- определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

При вынесении суждения, руководство может также рассматривать самые последние нормативные документы других устанавливающих стандарты органов, которые используют схожую концепцию для разработки стандартов бухгалтерского учета, прочую литературу по бухгалтерскому учету и принятую в отрасли практику [4].

Таким образом, руководство организации может выбрать подход признания и оценки резервов по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации, основываясь на вышеуказанных

<sup>1</sup>В данном примере стоимость работ показана с учетом фактора времени.

требованиях МСФО 8. Затем следует отразить выбранный подход в учетной политике организации.

В соответствии с п. 112 МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» организация должна представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и об используемой учетной политике в приложении к финансовой отчетности. При принятии решения о том, следует ли раскрывать информацию о конкретном принципе учетной политики, руководство должно рассмотреть вопрос о том, будет ли такое раскрытие информации полезно для понимания пользователями способа отражения операций, других событий и условий в финансовых результатах и финансовом положении организации. Раскрытие конкретных принципов учетной политики особенно полезно для пользователей, если такие принципы выбраны из числа альтернативных вариантов, предусмотренных МСФО [3].

### Возможные проблемы учета резервов, с которыми организация может столкнуться в следующие годы после их первоначального признания

В соответствии с п. 59 МСФО 37 резервы должны пересматриваться на конец каждого отчетного периода и корректироваться с учетом текущей наилучшей расчетной оценки, так как расчетная оценка предполагает суждения, основанные на самой актуальной, доступной и надежной информации [8]. Новые риски и будущие события могут повлиять на величину резерва и должны приниматься во внимание при пересмотре величины резерва.

В дальнейшем исследовании учета резервов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности представляется интересным рассмотрение следующих вопросов:

- на основе какой информации величина резерва должна пересматриваться; из каких источников должна поступать данная информация;
- какие риски должны учитываться при определении величины резерва и его пересмотре; как определить величину риска; из каких источников должна поступать информация о возможных рисках, т.е. какие источники неопределенности существуют у организации; какому раскрытию риски подлежат в финансовой отчетности;
- какие будущие события должны учитываться при определении величины резерва и его пересмотре; как оценить объективность свидетельства, что будущие события произойдут; из каких источников должна поступать информация; какому раскрытию будущие события подлежат в финансовой отчетности.

### Литература

1. Земельный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: принят ГД ФС РФ 28.09.2001. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. КРМФО 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах» [Электронный ресурс], 2004. URL: <http://www.minfin.ru>.
3. МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс], 1997. URL: <http://www.minfin.ru>.
4. МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Электронный ресурс], 1993. URL: <http://www.minfin.ru>.
5. МСФО 16 «Основные средства» [Электронный ресурс], 1993. URL: <http://www.minfin.ru>.
6. МСФО 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» [Электронный ресурс], 1983. URL: <http://www.minfin.ru>;

7. МСФО 36 «Обесценение активов» [Электронный ресурс], 1998. URL: <http://www.minfin.ru>.
8. МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» [Электронный ресурс], 1998. URL: <http://www.minfin.ru>.
9. Чая В.Т., Чая Г.В., Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] / В.Т. Чая, Г.В. Чая. – М.: Рид Групп, 2011. – 368 с.
10. Шишкова Т.В., Козельцева Е.А., Международные стандарты финансовой отчетности: полный курс MBA, - 2-е изд., перераб. и доп. [Текст] / Т.В. Шишкова, Е.А. Козельцева. – М.: Рид Групп, 2011. – 320 с.
11. Exposure Draft 2010/1 Measurement of Liabilities in IAS 37, electronic data, URL: <http://www.ifrs.org>;
12. Insights into IFRS, 8th Edition 2011/12, KPMG, electronic data.

### Ключевые слова

Резервы по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации; МСФО 37; признание; оценка; учетная политика.

*Ракитянская Татьяна Борисовна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что международные стандарты финансовой отчетности несут во многом рекомендательный характер и не дают точных указаний по всем вопросам учета резервов, таким как признание резервов, оценка и их отражение в финансовой отчетности предприятий.

Официальное признание МСФО в России произошло в 2010 году в связи с вступлением в силу закона о консолидированной отчетности. В настоящее время в России многие организации только начинают применять международные стандарты финансовой отчетности, поэтому не все вопросы и пути их решения освещены в литературе по бухгалтерскому учету. Принятие надлежащих решений по вопросам признания и оценки резервов будет способствовать достоверному и единообразному представлению информации в отчетности предприятий.

В данной статье исследуются и предлагаются пути решения вопросов признания и оценки резервов по выводу объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Теоретические аспекты решения вопросов показываются на основе примеров, что способствует их возможному практическому применению.

В статье также описывается, на чем должен быть основан выбор подхода к учету резервов и какому раскрытию он подлежит в финансовой отчетности. В заключении раскрываются возможные проблемы учета резервов, с которыми предприятия могут столкнуться в следующие годы после их первоначального признания.

*Чая В.Т., д.э.н., профессор кафедры учета, анализа и аудита Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова*