

Формирование резервов по выводу основных средств из эксплуатации

А. В. Алейникова,
Финансовый университет
при Правительстве РФ,
avaleinikova@yandex.ru

В настоящее время компании горнодобывающей промышленности наряду с поисково-разведочными работами приобретают дополнительные запасы ресурсов путем покупки шахт (рудников) других предприятий. Чтобы подготовить компанию к происходящим переменам, необходимо составлять отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, поскольку приобретения могут полностью или частично финансироваться за счет выпуска акций.

В соответствии с приказом Минфина России от 25.11.11 № 160н на территории нашей страны был введен в действие ряд международных стандартов финансовой отчетности. Этот шаг, безусловно, приблизит финансовую отчетность отечественных горнодобывающих предприятий (ГДП) к отчетности, составляемой международными организациями. При переходе на МСФО российские компании приобретут иностранные инвестиции, высокую информативность отчетности и полезность для пользователей.

Для целей учета деятельность ГДП разделяется на определенные фазы (этапы), каждая из которых влечет появление характерных активов и обязательств финансовой отчетности (таблица).

Этапы не всегда следуют один за другим в приведенной последовательности, выполнение некоторых из них может осуществляться одновременно с другими. Например, в процессе добычи производится дополнительная разведка (доразведка) полезных ископаемых или рекультивации участка приступают задолго до завершения срока лицензии.

Остановимся более подробно на этапе рекультивации земель и вывода основных средств из эксплуатации.

У многих ГДП возникают обязательства по восстановлению площадки (участка) и по выводу активов из эксплуатации в результате разведочных работ. Эти обя-

зательства должны подвергаться проверке на обесценение. В отношении обязанности по выводу актива из эксплуатации или восстановлению площадки признается резерв-обязательство в полной сумме непосредственно после возникновения события, служащего основанием для возникновения данного обязательства. Например, соответствующий резерв на обязательство по ожидаемым затратам на демонтаж испытательной буровой установки признается при ее монтаже.

Специфические элементы финансовой отчетности горнодобывающих предприятий

Этапы производства ГДП	Элементы финансовой отчетности
Приобретение прав пользования участком недр	Нематериальные активы – права на осуществление разведки и добычи полезных ископаемых, полученные на основании лицензии или подписания контракта (например, контракты, аналогичные соглашениям о разделе продукции)
Геологоразведочные работы	Текущие активы – расходы будущих периодов по видам работ (геофизические, топографические, геологические и т. д.)
Разработка месторождений	1. Активы по разработке и оценке месторождений: – активы по обустройству месторождений (подъездные пути, общежития, медицинские учреждения и т. п.); – скважины, бурильное оборудование и прочие приспособления; – незавершенное строительство. 2. Выручка от реализации полезных ископаемых, добытых и проданных до начала полномасштабной добычи
Добыча	Выручка от реализации попутной продукции
Рекультивация участков после окончания добычи (перед сдачей лицензии на разработку недр)	Расходы: – по выводу активов из эксплуатации; – по восстановлению окружающей среды

Обязательство признается в балансовом отчете тогда, когда существует вероятность оттока ресурсов, воплощающих в себе экономические выгоды в результате принятия организацией обязательства действовать определенным образом, а сумма, по которой происходит принятие обязательства, может быть надежно измерена.

Компании должны создавать резерв в полной сумме расходов по выводу из эксплуатации активов и рекультивации земель, которые возникают в связи с деятельностью компании.

Резервы — это обязательства с неопределенным сроком исполнения или обязательства неопределенной величины. Отличие от стандартных обязательств в момент признания заключается в неопределенности суммы или сроков оттока экономических выгод. Резерв должен признаваться в случаях, когда:

- у предприятия есть существующее обязательство, возникшее в результате какого-либо прошлого события;
- представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, сохраняющих экономические выгоды;
- возможно привести надежную расчетную оценку величины обязательства.

Целью создания резервов предстоящих расходов является правильное исчисление финансового результата отчетного периода. В состав предстоящих расходов по выводу основных средств из эксплуатации и восстановлению окружающей среды включается стоимость демонтажа и (или) ликвидации объектов основных средств, стоимость работ по восстановлению окружающей среды, а также расходы по ликвидации причиненного ущерба населению.

На россыпных месторождениях с сезонным характером производства резерв для покрытия затрат по зимнему отстою драг, демонтажу промысловых установок, линий электропередач, водоводов (эксплуатация которых завершается в текущем году) создается на счете 96 "Резервы предстоящих расходов".

До начала промыслового сезона фактические затраты по указанным расходам относятся на счет 97 "Расходы будущих периодов", а в период промыслового сезона — списываются на производственные затраты.

Суммы резерва предстоящих расходов, которые планируется произвести в период после завершения

промыслового сезона до окончания текущего года, включаются в производственные затраты в период промыслового сезона.

По окончании текущего года производится корректировка сумм резервов в сопоставлении с фактически затратами. При этом затраты текущего периода полностью включаются в себестоимость конечной продукции отчетного года.

Данный учетный вопрос в МСФО регулируется тремя основными документами:

- МСФО (IAS) 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы", поскольку данные затраты представляют собой особый вид обязательств — резерв;
- МСФО (IAS) 16 "Основные средства", так как в первоначальную стоимость основных средств должны включаться указанные затраты по дисконтированной стоимости;
- Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 "Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах".

IAS 37 не регулирует учет оценочных резервов (резервы сомнительной дебиторской задолженности, резерв под снижение стоимости запасов и пр.), которые являются регулируемыми позициями к статьям соответствующих активов (дебиторской задолженности, запасов и пр.). Аналогом этого стандарта является ПБУ 8/01 "Условные факты хозяйственной деятельности".

Отметим, что положения IAS 16 не применяются к:

- основным средствам, классифицируемым как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность";
- биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (МСФО (IAS) 41 "Сельское хозяйство");
- признанию и оценке активов, связанных с разведкой и оценкой (МСФО (IFRS) 6 "Разведка и оценка запасов полезных ископаемых");
- правам пользования недрами и запасами полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Между тем на учет основных средств, используемых для развития и обеспечения ведения сельского хозяйст-

ва и разведки полезных ископаемых, требования МСФО 16 распространяются.

Российские правила учета основных средств регламентирует ПБУ 6/01 "Учет основных средств" и Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утверждены приказом Минфина России от 13.10.03 № 91н).

Положения IFRIC 1 применяются при оценке существующих на отчетную дату обязательств по выводу из эксплуатации основных средств и восстановлению окружающей среды, которые одновременно признаны:

- компонентом первоначальной стоимости объекта основных средств, в соответствии с МСФО (IAS) 16;
- резервом согласно МСФО (IAS) 37.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 нацелено на рассмотрение отражения в учете и отчетности изменений оценки резервов, возникших в связи с:

- изменением в предполагаемом оттоке заключающих в себе экономические выгоды ресурсов, которые необходимы для погашения такого обязательства;

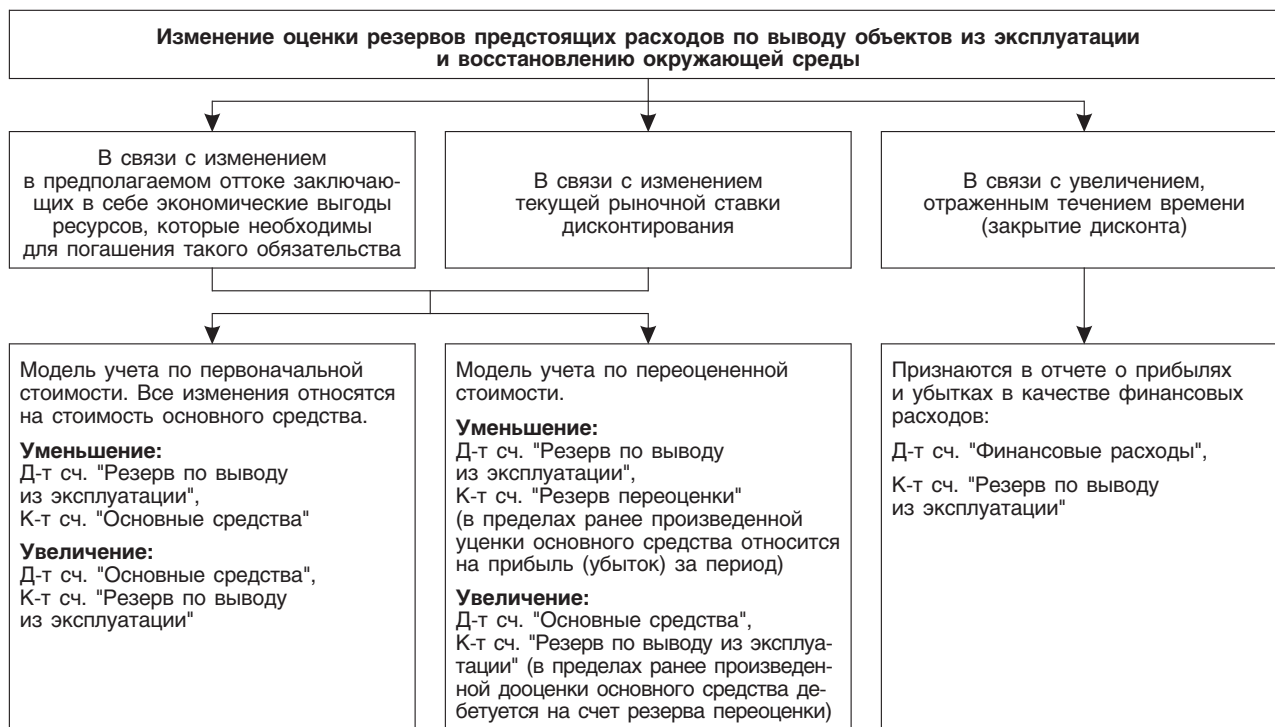
– изменением текущей рыночной ставки дисконтирования;

– увеличением, отраженным течением времени (закрытие дисконта).

Порядок учета изменений оценок резервов по выводу объектов из эксплуатации и восстановлению окружающей среды зависит от причины изменения (их три) и применяемой модели учета основных средств (их две), которая определена учетной политикой компании (рис.).

В отечественной практике учета, в случае когда по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, при формировании учетной политики компания самостоятельно разрабатывает его, исходя из норм российских стандартов и МСФО (п. 7 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации").

Поэтому чаще всего предприятия резервируют ожидаемые расходы по выводу основных средств из эксплуатации согласно проектно-сметной документации аналогично расходам по их ремонту на счете 96.



Литература

1. МСФО (IAS) 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы".
2. МСФО (IAS) 16 "Основные средства".
3. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 "Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах".