

## **РЕЗЕРВ ПО ВЫВОДУ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ИЗ ЭКСПЛУАТАЦИИ ПО МСФО**

Когда организация приобретает определенные виды долгосрочных активов, она иногда обязана вывести такие объекты из эксплуатации после окончания срока их полезного использования и восстановить находящийся под ними участок земли.

Типичными примерами таких активов являются нефтяная вышка или атомная электростанция.

Когда нефтяная вышка, электростанция или аналогичный объект выполняют свою задачу и заканчивается срок его полезного использования для окружающей среды и для людей, справедливо вывести ее из эксплуатации и восстановить участок земли настолько, насколько это возможно.

В Беларуси законодательство не требует от организации снести какое-либо здание и восстановить землю после окончания срока службы такого объекта.

Но во многих странах законодательство требует сноса здания и восстановление участка земли, и поэтому организация, работающая с аналогичными активами, будет нести неизбежные расходы для вывода из эксплуатации своих активов в будущем.

Поэтому и возникает проблема, связанная с тем, когда и как следует учитывать такие расходы.

Было бы явно несправедливо учитывать такие расходы по мере их возникновения.

Причина в том, что обязательство по выводу объектов из эксплуатации и восстановлению окружающей среды возникло сразу же после создания соответствующих активов, и поэтому организация с самого начала знала об этих расходах.

Пользователи финансовой отчетности имеют право знать о таком обязательстве и соответствующих расходах.

Поэтому МСФО содержат несколько правил о так называемых «резервах по выводу объектов основных средств из эксплуатации».

**IAS 37** «Резервы, условные обязательства и условные активы» требуют признания резерва при наличии обязательства, то есть уже существующей обязанности, возникшей в результате прошлых событий.

Когда вы приобретаете либо создаете актив, который требует ликвидации после окончания срока его полезного использования и восстановления участка земли, тогда на момент его создания или приобретения и возникает такая обязанность.

Обязательство может возникнуть либо из законодательства («юридического обязательства»), либо из действительных ожиданий третьих лиц, созданных компанией («конструктивное обязательство»).

Кроме **IAS 37**, положения **IAS 16** «Основные средства» требуют включения первоначальной оценки затрат на демонтаж, на удаление объекта и восстановление окружающей среды в стоимость актива.

Это означает, что резерв на ликвидацию объекта не признается в составе прибыли или убытка, а признается как актив, как часть стоимости объекта основных средств.

Наконец, есть **IFRIC 1** «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах».

### ***Как определить размер резерва на вывод объектов долгосрочного имущества из эксплуатации***

Определение размера резерва является сложным процессом, поскольку при его расчете нужно учесть множество неопределенностей. Основная проблема здесь заключается в том, что делается попытка измерить расходы, которые будут понесены после окончания срока полезного использования конкретного актива. А это может произойти через 30, 40 или даже через 100 лет.

Согласитесь, что в нашей стране трудно спрогнозировать, что произойдет в течение ближайших полгода, не говоря уже о сроке в 100 лет.

И все же при расчете суммы резерва нужно обратить внимание на самое главное, а именно:

- 1)** на виды расходов по выводу объекта из эксплуатации, их детализацию, время, необходимое для вывода;
- 2)** на корректировки суммы резерва на уровень инфляции;
- 3)** на дисконтирование размера резерва.

Таким образом, процесс расчета суммы резерва будет состоять из следующих этапов:

### 1. Привлечение экспертов для оценки будущих расходов.

Несомненно, белорусские бухгалтеры очень умные люди, но, к сожалению, знают не все в отношении технической стороны ликвидации объекта. Поэтому технические специалисты в бухгалтерском деле также иногда оказываются очень даже полезными. По крайней мере, необходимо получить от них как минимум следующую информацию:

какие работы необходимы для ликвидации/восстановления объектов;

какова расчетная стоимость таких работ с достаточной их детализацией;

какое время потребуется на выполнение таких работ исходя из расчетных сроков (несомненно, что даже белорусский бухгалтер не может предположить, что белорусская атомная электростанция будет разобрана в течение 1 года — для завершения работы может потребоваться и 10 лет, если не больше).

### 2. Изучение отчета технических специалистов и его корректировка.

Технические специалисты — профессионалы в своем деле, но они не бухгалтеры. Поэтому необходимо понять, как технические специалисты оценивают будущие затраты. А для этого из их отчета необходимо уяснить следующее:

по каким тарифам — сегодняшним или прогнозным — были спрогнозированы затраты на ликвидацию объекта; принималась ли во внимание инфляционная составляющая прогнозирования таких тарифов.

В расчет бухгалтеров не должна включаться дважды инфляционная составляющая прогнозной оценки, поэтому если расчет был сделан в текущей оценке тарифов, тогда необходимо скорректировать примененный тариф на реальную ставку дисконтирования (исключая эффект общей инфляции).

Если же технические специалисты применили тариф с учетом инфляции (что бывает крайне редко в практике), то в этом случае бухгалтеры применяют номинальную ставку дисконтирования.

В правоприменительной практике обычно просят технических экспертов при осуществлении их расчетов использовать цены и тарифы текущего года, которые затем корректируются на эффект инфляции. Основная причина в том, что денежные потоки не заканчиваются горизонтом в один год, а все-таки будут продолжаться на протяжении нескольких лет, и оценка уровня инфляции может быть дифференцированной в разные годы;

проводился ли расчет экспертов на основе существующих технологий или же они свои прогнозы затрат делали на основе технологий, которые пока еще недоступны для применения. Такие расчеты должны делаться на основании применения действующих на время расчета резерва технологий, а не на основании будущих и неприменяемых пока еще технологий, затраты по которым в настоящее время невозможно определить;

какая часть этих расходов связана с ликвидацией зданий и сооружений, какая часть таких расходов относится к восстановлению окружающей среды.

Ответы на эти вопросы важны для определения размера и сроков формирования резерва.

### 3. Выбор ставки дисконтирования и дисконтирование своих денежных потоков.

**IAS 37** требует выбрать «ставку(ки) до налогообложения, отражающую(ие) текущую рыночную оценку временной стоимости денег и риски, характерные для обязательства» (pre-tax rate(s) that reflect(s) current market assessment of the time value of money and the risks specific to liability).

В МСФО мало указаний относительно выбора ставки дисконтирования в каждом конкретном случае, поскольку существует множество подходов к выбору учетной ставки для конкретной ситуации. Причем у каждого из них есть свои плюсы и минусы.

Наиболее популярны в Беларуси ставки дисконтирования, которые принимаются на уровне ставки рефинансирования Национального банка или фактической ставки процента по долгосрочным кредитам банка. В последнем случае это текущая эффективная ставка процента по долгосрочной задолженности, то есть процент, под который предприятие может взять средства в долг в настоящее время. В необходимых случаях может учитываться надбавка за риск, которая добавляется к ставке дисконтирования для безрисковых вложений.

#### ***Как первоначально признать резерв по выводу объектов долгосрочного имущества из эксплуатации***

После расчета размера резерва необходимо признать его в учете и финансовой отчетности. Как указывалось ранее, **IAS 16** требует признания первоначальной оценки затрат на вывод из эксплуатации в стоимости актива.

Поэтому в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Дебет «Основные средства (объекты: атомная электростанция, нефтяная вышка, здание, оборудование, что угодно)»;

Кредит «Резерв на вывод объектов долгосрочного имущества из эксплуатации».

Вопрос в том, когда следует признать такой резерв, поскольку белорусская атомная электростанция или аналогичные активы строятся в течение нескольких лет.

Резерв должен быть признан только тогда, когда произошло событие (в прошлом), которое создает обязательство в настоящем.

В большинстве случаев обязательство создается вместе с вашим активом. Конечно же, у вас будет меньше затрат на ликвидацию не смонтированного до конца реактора, чем на демонтаж полностью демонтированного реактора (что и следовало бы учесть строителям белорусской АЭС).

Поэтому наиболее рациональный вариант признания резерва состоит в распределении его размера по отдельным годам за весь период создания актива. Чем больший срок строительства от его начала, тем больше у вас размер возникшего обязательства.

Есть своя особенность по признанию резервов на покрытие будущих операционных убытков от хозяйственных операций.

Событие для возникновения обязательства в этом случае происходит при выполнении хозяйственных операций. Поэтому в данном случае не признаются никакие резервы на покрытие будущих операционных убытков, вызванных операциями на момент создания актива.

Кроме того, такой резерв к осуществляемым операциям, а не к самому активу, и поэтому этот резерв признается в составе прибыли или убытка (а не в стоимости актива).

Например, возьмем белорусскую АЭС. После монтажа реакторов возникает необходимость их демонтажа по истечении срока их полезного использования, поэтому резерв на демонтаж признается во время их монтажа в стоимости электростанции.

В процессе эксплуатации атомной электростанции образуются радиоактивные отходы. Конечно же, такие отходы необходимо извлекать и утилизировать, и это довольно дорого, потому что их нужно хранить в бетонных холодильных агрегатах, а затем в постоянном хранилище. Резерв на такие расходы признается при производстве радиоактивных отходов (то есть при эксплуатации АЭС).

#### ***Последующий учет резерва на демонтаж***

Прежде всего необходимо каждый отчетный период дисконтировать сумму резерва. Это означает взимание процентов от суммы резерва с целью приведения в соответствие суммы обязательства до его будущей стоимости.

Во-вторых, не забывайте начислять амортизацию с вашего актива.

Наконец, необходимо пересмотреть размер вашего резерва в конце каждого отчетного периода и признать его изменения в соответствии с IFRIC.

Причем учет изменения резерва зависит от модели учета вашего актива:

если вы учитываете свой актив по модели затрат (по первоначальной стоимости), то в этом случае вы признаете сумму изменения резерва в стоимости вашего актива;

если вы учитываете свой актив по модели переоценки (по переоцененной стоимости), то тогда вы признаете изменение своего резерва как увеличение либо уменьшение резервов переоценки.

#### **Рассмотрим учет резерва на демонтаж основных средств на примере.**

Допустим, ваши технические специалисты оценили расходы на вывод из эксплуатации атомной электростанции следующим образом (с учетом срока полезного использования в 30 лет):

Годы	Расходы, млн долл. США
2069	800
2070	1 000
2071	1 200
2072	1 100
2073	500

Кроме того, эксперты оценивают ежегодные расходы в размере 200 млн долл. США для удаления радиоактивных отходов, вызванных деятельностью электростанции в течение срока ее полезного использования.

Все расходы указаны в реальных ценах (2019 год).

Исходя из достигнутых результатов социально-экономического развития страны за 2018 год вы предполагаете, что уровень инфляции составит 1,5%, и соответствующая ставка дисконтирования составляет 2%.

Рассчитаем резерв для вывода из эксплуатации белорусской атомной электростанции и признаем его в финансовой отчетности этой электростанции.

#### РАСЧЕТ

После получения отчета наших экспертов оценки уровня инфляции и установления размера учетной ставки необходимо проверить все исходные данные для расчета, то есть нам необходимо:

- проинфляцировать денежные потоки, поскольку они указаны в текущих ценах;
- продисконтировать денежные потоки до их текущей стоимости.

При этом вы не должны включать прогнозные расходы на удаление радиоактивных отходов в сумму резерва для вывода АЭС из эксплуатации.

Причина в том, что в данном случае обязательство возникает, когда электростанция уже находится в эксплуатации, поэтому вам необходимо будет признать соответствующие резервы на покрытие будущих операционных убытков, когда АЭС уже работает и производит радиоактивные отходы (причем признать такой резерв именно в составе прибыли или убытка).

Первоначальный расчет резерва для вывода из эксплуатации АЭС представлен в следующей таблице:

Годы	Количество лет с 2019 (A)	Расходы (B)	Расходы с учетом индекса инфляции в 1,5% (C) (C = B x 1,015 x степень к-ва лет из A)	Фактор дисконтирования при 2% (D = 1 / (1,02) в степени к-ва лет из A)	Текущая стоимость (E = C x D)
2069	30	800	1 250	0,552	690
2070	31	1 000	1 586	0,541	858
2071	32	1 200	1 932	0,531	1 026
2072	33	1 100	1 798	0,520	936
2073	34	500	830	0,510	424
Всего	—	4 600	7 396	n/a	3 934

На счетах сумма начисленного резерва отразится как:

Дебет «Основные средства собственность, основные средства (атомная электростанция)»: 3 934 долл. США;

Кредит «Резерв для вывода из эксплуатации»: 3 934 долл. США.

Если не происходит никаких изменений в исходных данных для расчета первоначального размера резерва, то просто необходимо отразить сумму дисконтирования. В учете за 2020 год будет сделана запись:

Дебет «Финансовые расходы»: 78 долл. США (3 934 x 2%);

Кредит «Резерв для вывода из эксплуатации»: 78 долл. США.

Теперь предположим, что в 2021 году размер ставки дисконтирования изменится до 1,8%, а все остальные оценки (денежные потоки) останутся неизменными.

Необходимо будет пересчитать резерв и учесть его изменения в строгом соответствии с IFRIC 1.

Обратите внимание, что расчет делается за 2021 год, а не за 2019 год, и поэтому количество лет для дисконтирования изменяется (уменьшается) ровно на 2 (причем уменьшается вовсе не для учета инфляции по расходам, поскольку такие действия будут и дальше рассчитываться со дня отчета).

Новая таблица будет выглядеть примерно так:

Годы	Количество лет с 2019 (A)	Расходы (B)	Расходы с учетом индекса инфляции в 1,5% (C) (C из предыдущей таблицы)	Фактор дисконтирования при 1,8% (D)	Текущая стоимость (E = C x D)
2069	28	800	1 250	0,607	758
2070	29	1 000	1 586	0,596	946
2071	30	1 200	1 932	0,586	1 132
2072	31	1 100	1 798	0,575	1 034
2073	32	500	830	0,565	468
Всего	—	4 600	7 396	—	4 338

Как видим, размер пересмотренного резерва в сумме 4 338 долл. США отличается от изначально рассчитанного резерва (3 934 долл. США).

Предполагая, что используется модель затрат (по первоначальной стоимости) для учета электростанции как объекта основных средств, необходимо признать изменение размера резерва в учете и в финансовой отчетности.

Но прежде чем мы признаем такое изменение резерва в соответствии с **IFRIC 1**, необходимо также учесть сумму дисконта за 2021 год:

Дебет «Финансовые расходы»: 80 долл. США  $((3\ 934 + 78) \times 2\%)$ ;

Кредит «Резерв для вывода из эксплуатации»: 80 долл. США.

Затем мы признаем изменение в сумме резерва:

Дебет «Основные средства (АЭС)»: 246 долл. США  $(4\ 338 \times (3934 + 78 + 80))$ ;

Кредит «Резерв для вывода из эксплуатации»: 246 долл. США.

Наконец, когда организация начинает выводить белорусскую АЭС из эксплуатации, то есть ликвидирует электростанцию и восстанавливает землю и окружающую среду, именно тогда все понесенные затраты списываются за счет созданного резерва:

Дебет «Резерв для вывода из эксплуатации»: XXX долл. США;

Кредит «Банковский счет/Поставщики»: XXX долл. США.

*Александр БУГАЕВ,*

*аудитор, профессор ВГТУ, академик Ассоциации международных бухгалтеров — FAIA (acad) (Лондон), член-академик Американской бухгалтерской ассоциации — AAA (США), член Европейской бухгалтерской ассоциации — EAA-EIASM (Брюссель)*

*27.12.2018*

## **ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ СОГЛАСНО IAS 32**

Существуют три IFRS, раскрывающих особенности наиболее сложной темы самих стандартов, а именно представление в финансовой отчетности финансовых инструментов:

**1. IAS 32** Presentation of Financial Statements («Представление финансовой отчетности»). Этот стандарт дает основные определения и правила представления финансовых инструментов.

**2. IFRS 7** Financial Instruments: Disclosures («Финансовые инструменты: раскрытие информации»). В данном стандарте приведен перечень всей необходимой информации, которую следует включить в примечания к финансовой отчетности о финансовых инструментах.

**3. IFRS 9** Financial Instruments («Финансовые инструменты»). Самый новый и самый известный стандарт, поскольку именно он содержит все необходимое для признания, прекращения признания и оценки финансовых инструментов.

Учитывая неоднозначность восприятия самих финансовых инструментов в Беларуси вследствие как полного отсутствия таковых в финансовой отчетности большинства белорусских организаций, так и проблем в их представлении в финансовой отчетности из-за их специфики, данная статья посвящена изложению основ понятий финансовых инструментов и их представлению в финансовой отчетности.

### **Основная цель IAS 32**

Международный стандарт бухгалтерского учета 32 (International Accounting Standard 32), или МСБУ 32 (**IAS 32**), устанавливает общие принципы представления финансовых инструментов в финансовой отчетности, в частности:

- дает определения финансовых инструментов;
- показывает, как отличить капитал от обязательств;
- содержит руководство по сложным (комбинированным) финансовым инструментам;
- устанавливает правила представления в отчетности выкупленных собственных акций;
- определяет условия, при которых можно зачесть финансовый актив и финансовое обязательство в отчете о финансовом положении (финансовой позиции).

### **Что такое финансовый инструмент**

Финансовый инструмент — это любой контракт, который приводит к возникновению финансового актива у одной организации и финансового обязательства или долевого инструмента у другой организации (**IAS 32.11**).

Обратите внимание, что в данном случае ключевым словом является «контракт».