

данном бизнес-процессе, объектом учета является услуга по удалению отходов непригодных для переработки. В свою очередь, объектом расходов - расходы на формирование себестоимости услуги удаления отходов. Составляющими расходов на услуги удаления отходов являются затраты по элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда (ЕСВ), расходы на амортизацию и другие расходы, связанные с процессами обезвреживания и удаления. Следует отметить, обезвреживания отходов предусматривает уменьшение или устранение их опасности, а удаление отходов - их механическое, физико-химическое или биологическое уничтожения, что не приводит к утилизации. Практика показывает, что захоронения отходов является наиболее распространенным способом обращения с ними, однако, несмотря на его простоту и низкую затратность, с позиций экологии - неэффективным. Развитые страны пытаются довести до максимального уровня утилизацию как отходов потребления, так и отходов производства, например, в некоторых странах Европы показатель утилизации составляет более 70%, и в свою очередь – до минимума уменьшить объемы захоронения отходов.

**Выводы.** На основе использования метода моделирования было разработано модели бизнес-процессов хозяйственной деятельности предприятий-утилизаторов, которые позволили структурировать объекты управления и выявить особенности их учетного отображения. Разработанные модели являются теоретическим основанием разработки организационно-методологических положений бухгалтерского учета хозяйственной деятельности предприятий-утилизаторов отходов, и учитывают весь спектр отраслевых особенностей.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Грицишен Д.О. Бухгалтерський облік в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств: монографія / Д.О. Грицишен. – Житомир: ЖДТУ, 2015. – 540 с.
2. Компания «Оболонь» достигла 96% переработки отходов производства // Инвест Газета. 2 апреля 2013. / [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.investgazeta.net/pressrelyzy/kompanija-obolon-dostigla-96-pererabotki-proizvodstva-163886/>
3. Кондрацька В. Гроші не пахнуть: Чи зможе Україна отримувати прибутки зі сміття [Електронний ресурс] / Вікторія Кондрацька // УНІАН Екологія. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.unian.ua/society/1109219-groshi-ne-pahnut-chi-zmoje-ukrajina-otrimuvati-pributki-zi-smittya.html>.
4. Офіційний сайт підприємства "ГалПет" [Електронний ресурс]. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.galpet.com.ua/uk/syire-pokupaem-prodaem>.
5. Поляки хочуть облаштувати сміттєсортувальну лінію в Ковелі [Електронний ресурс] // Ковель - Новини. – 2015. – Режим доступу до ресурсу: <http://kowel.com.ua/News/Article/4206>.
6. Сук П.Л. Способи розподілу спільних витрат під час калюкулювання продукції [Електронний ресурс] / П.Л. Сук // Науковий вісник НУБіП України. – 2012. – Режим доступу до ресурсу: <http://elibrary.nubip.edu.ua/15916/1/12spl.pdf>.
7. Утилізація відходів // Науково-популярний блог [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.npbio.com.ua/index.php/ekologiya/utilizatsija-vidhodiv.html>

#### MODELING OF ACTIVITY OF UTILIZATIONS ENTERPRISE AS THE OBJECT OF ACCOUNTING

Sergienko-Berdyukova

**Abstract.** The article describes the activities of the utilizations enterprise of waste as accounting object. By using simulation method developed models of business processes of the recovery of economic activity of the enterprise. The developed models of business processes "Collection", "Storage", "Sort", "Processing", "Disposal" and "Delete" allow structuring the management of objects and revealing their reflection in accounting. These business process models take into account sectoral characteristics of utilizations enterprises of waste heat, and are the theoretical basis for the development of organizational and methodological provisions of the accounting of business utilizations enterprise of waste.

**Keywords:** accounting, waste, utilizations enterprise, business process modeling.

#### УЧЕТ РЕЗЕРВОВ НА РЕКУЛЬТИВАЦИЮ ЗЕМЕЛЬ НА ОСНОВЕ МСФО

Пашковская Л.В., кандидат экономических наук, доцент, DіrIFR, БГЭУ

**Аннотация.** В статье рассматриваются методология и методики оценки, учета и отражения в финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности особого класса обязательств, представляемых в виде резервов, а именно – резервов предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий. В соответствии с МСФО, в отношении такого факта хозяйственной деятельности, как обязательство по охране окружающей среды, связанного с производственной деятельностью организации, должен быть сформирован соответствующий

резерв. Цель создания данного резерва – представление пользователям бухгалтерской отчетности достоверной информации по обязательствам организации перед собственниками земельных угодий на отчетную дату, а также прогнозирование расходов организации на рекультивацию земель и снижение риска их непогашения. Неначисление такого обязательства в виде резерва на рекультивацию земель влечёт искажение бухгалтерской отчетности.

**Ключевые слова:** учет, финансовая отчетность, МСФО, резерв на рекультивацию земель, обязательство, обязывающее событие, оценка, дисконтирование.

Последние два десятилетия методология и методики бухгалтерского учета в Республике Беларусь развиваются под воздействием Международных стандартов финансовой отчетности. Принятие Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 № 57-3 (далее – Закон) самым значительным образом изменяет действующее законодательство в сторону его максимального сближения с МСФО. Серьезным нововведением стала также обязанность компаний публиковать данные об итогах работы – требование составлять и публиковать отчетность по МСФО становится обязательным в отношении всех общественно значимых организаций, которыми, согласно ст. 1 Закона, являются открытые акционерные общества – учредители унитарных предприятий и (или) основные хозяйственные общества, банки и небанковские кредитно-финансовые организации, а также страховые организации. В соответствии с новыми требованиями (абз. 2 п. 4 ст. 17 Закона), общественно значимым организациям, начиная с 2016 года, вменена обязанность размещать отчетность по МСФО на сайте компании не позднее 31 июля года, следующего за отчетным.

Публичность, несомненно, улучшит имидж Беларуси в глазах потенциальных инвесторов, расширит круг пользователей финансовой отчетности, даст возможность сравнивать предприятия на локальном и международном уровне, а также проводить более глубокий финансовый анализ не только собственникам предприятия, но и другим заинтересованным сторонам – потенциальным инвесторам и кредиторам. В этой связи рассматриваемый в данной теме аспект имеет непосредственное отношение к отражению в финансовой отчетности особого класса **обязательств**, представляемых в виде резервов. Речь не идет о тех резервах, которые, по своей сути, являются ничем иным, как корректировками стоимости активов в бухгалтерском балансе (амортизация, обесценение активов и сомнительная дебиторская задолженность), а также резервах переоценки.

Проблема обусловлена тем обстоятельством, что ряд организаций, в частности, специализирующихся на добыче нерудных ископаемых, в соответствии с законодательством Республики Беларусь [1] сталкивается с необходимостью нести затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий, методология оценки и учета которых до настоящего времени практически не проработана. Нами предлагается методология и методика учета и оценки резервов предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий и отражение данных резервов в финансовой отчетности в соответствии с МСФО. В ряде случаев горные предприятия осуществляют разработку и эксплуатацию карьеров по добыче нерудных полезных ископаемых на территориях, являющихся пахотными землями, принадлежащими сельскохозяйственным организациям.

Факт передачи земли в пользование предприятиям оформляется актом приемки-передачи рекультивируемых земель. Передача производится на основании решения областного исполнительного комитета, впоследствии выдается свидетельство о регистрации земельного участка по новому землепользователю. По окончании использования горные предприятия обязаны вернуть земельный участок в состоянии, пригодном для его дальнейшего использования в качестве сельскохозяйственного угодья, для чего осуществляют затраты по рекультивации.

В соответствии с МСФО, в отношении такого факта хозяйственной деятельности, как обязательство по охране окружающей среды (природоохранные мероприятия, рекультивация земель), связанного с производственной деятельностью организации и возникшего из требований законодательных и нормативных документов или договоров, должен быть сформирован соответствующий резерв.

Цель создания данного резерва – представление пользователям бухгалтерской отчетности достоверной информации по уже существующим обязательствам организации перед собственниками земельных угодий (государства в лице исполнительных комитетов) на отчетную дату, а также прогнозирование расходов организации на рекультивацию земель и снижение риска

их непогашения. Соответственно, неначисление такого обязательства в виде резерва на рекультивацию земель влечёт искажение бухгалтерской отчетности.

В международной теории и практике составления финансовой отчетности критерии признания и оценки такого рода резервов регламентируются стандартом МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», а также разъяснением КР МСФО (IFRIC) 1 «Изменения существующих обязательств по выводу активов из эксплуатации, восстановлению участка и других подобных обязательств».

Резерв – это обязательство на неопределенную сумму или с неясным сроком погашения.

Данный стандарт *требует* признания резерва, если одновременно выполняются три условия (критерия):

- 1) Компания имеет существующее обязательство (юридическое или вытекающее из практики) в результате прошлого события – обязывающего события;
- 2) Вероятен отток ресурсов, заключающих экономическую выгоду, для погашения данного обязательства;
- 3) Сумма обязательства поддается надежной оценке.

Приведенная в стандарте формулировка «*требует*» означает, что предприятие, составляющее отчетность по МСФО, при выполнении перечисленных критериев, *должно* сформировать резерв и отражать его в своей финансовой отчетности. Таким образом, резервы являются действительно *существующими обязательствами*.

Расход и обязательство должны быть признаны в тот год (период), когда возникает обязывающее событие.

В отношении *резервов по затратам на восстановление окружающей среды* применяются общие требования по признанию и оценке. Следовательно, резерв признается в тех случаях, когда:

- у предприятия имеется правовая или «конструктивная» (вытекающая из практики) обязанность по восстановлению участка;
- вред уже причинен (то есть, обязанности, возникающие вследствие производственной деятельности – добычи минеральных запасов, - могут признаваться для целей учета только после того, как начнется добыча);
- вероятность возникновения затрат по восстановлению является высокой;
- величину затрат можно надежно оценить.

Рассмотрим каждый из этих пунктов применительно к предприятиям по добыче нерудных полезных ископаемых.

Обязательство у предприятия возникает, как правило, в результате *обязывающего* события – события, приводящего к возникновению юридического или фактического обязательства, в результате чего у предприятия нет другой реалистичной альтернативы, кроме как погасить это обязательство. Факт неизбежности погашения обязательства является решающим при создании резерва.

На таких предприятиях обязывающим событием является вред (нарушение верхнего плодородного слоя почвы и искажение рельефа), причиняемый сельскохозяйственным землям в результате разработки и эксплуатации карьеров по добыче полезных ископаемых (песка и т.п.). То есть, очевидно наличие правовой (юридической) обязанности по восстановлению участка в соответствии с договором о землепользовании.

В соответствии с МСФО (IAS) 37, резерв начисляется, если при наступлении обязывающего события вероятность оттока ресурсов, содержащих экономические выгоды, составляет 50 %. Другими словами, выбытие ресурсов рассматривается как вероятное, если его наступление более вероятно, чем нет.

Предприятие по окончании разработки карьеров, как правило, всегда устраняет нанесенные повреждения, что приводит к значительным суммам расходов. Поэтому вероятность оттока ресурсов в будущем следует оценить как весьма высокую, значительно выше 50 %.

Наибольшую сложность составляет оценка резерва, которая должна быть в достаточной степени надежной, то есть достоверной. МСФО (IAS) 37 полагает, что такую надежную оценку можно сделать почти всегда (оценить диапазон возможных исходов).

Величина резерва определяется исходя из наилучшей оценки будущих затрат по восстановлению участка. Резерв отражает ту сумму, которую предприятию потребовалось бы

выплатить по состоянию на дату окончания отчетного периода для урегулирования указанной обязанности.

Резерв создается в отношении расчетной величины дополнительных прямых затрат, таких как стоимость оборудования, предназначенного для проведения восстановительных работ, оплата труда работников, осуществляющих указанные работы. Также, по мнению КПМГ [3], при определении величины резерва должны учитываться затраты по следующим видам деятельности:

- исследованиям, связанным с восстановительными работами;
- оценке рисков;
- технико-экономическому обоснованию;
- планированию восстановительных работ;
- восстановительным работам;
- государственному надзору;
- мониторингу после завершения восстановительных работ.

Оценка обязательств по рекультивации должна осуществляться еще на стадии технико-экономического обоснования проектов по разработке месторождений. Сумму резерва с достаточной степенью достоверности можно определить на основании проекта по рекультивации и соответствующей сметы. Как в международной, так и в отечественной практике разработка таких смет предусмотрена на законодательном уровне. В соответствии с законодательством Республики Беларусь, «проект проведения земельных участков, предоставленных во временное пользование и нарушенных в процессе разработки месторождений полезных ископаемых, в состоянии, пригодное для последующего использования их по назначению, составляется в увязке с проектом горных работ, согласовывается с основным землевладельцем или землепользователем, с органами землеустроительной службы, природных ресурсов и охраны окружающей среды и утверждается в установленном порядке» [1, п.8].

МСФО (IAS) 37 содержит детальные указания относительно порядка признания и оценки резервов, но ничего не говорит о дебетовых проводках, осуществляемых на момент первоначального признания и последующих оценок резерва.

При первоначальном признании резерва дебетовая проводка в зависимости от обстоятельств может представлять собой как расходы, так и актив. Актив возникнет в том случае, если в будущем ожидается получение от операции экономической выгоды.

Таким образом, важно понять, на каком этапе и для каких целей была нарушена целостность земли. Обязательство по восстановлению земли может возникать у предприятия, как на стадии начала работ, так и в процессе хозяйственной деятельности.

С этой позиции, в соответствии с МСФО должны разграничиваться:

- затраты на вывод объекта из эксплуатации и его удаление (перемещение) и восстановление занимаемой им площадки (участка), относящиеся к объекту основных средств – регламентируются МСФО (IAS) 16 «Основные средства», п.16(с), и
- затраты на восстановление участка, понесенные вследствие производства продукции – МСФО (IAS) 16 «Основные средства», п.18.

Для примера начисления резерва рассмотрим ситуацию с предоставлением во временное пользование горному предприятию земельного участка сроком на 6 лет со дня государственной регистрации прав на земельный участок для разработки и рекультивации карьера на месторождении ПГС и песка по объекту «Разработка участка».

У данного предприятия имеются обе причины для начисления резервов:

1. Для переработки добытой песчано-гравийной смеси используются дробильно-сортировочные установки, учитываемые как основные средства, которые монтируются на непосредственно прилегающем к карьере участку земли и по окончании эксплуатации участка, перемещаются на другой участок.

В соответствии с МСФО (IAS) 16 «Основные средства», п. 16 (с) в фактическую стоимость объекта основных средств включаются в расчетной оценке затраты на выведение актива из эксплуатации и его удаление (перемещение), а также на восстановление занимаемой им площадки (участка), если такие затраты признаются в качестве резерва.

То есть, в отношении затрат на демонтаж и вывоз дробильно-сортировочных установок и восстановлению земельного участка, на котором они находились, предприятие должно создать резерв, сумма которого должна быть капитализирована в составе фактической стоимости данных установок.

Например, расходы на установку дробильно-сортировочных установок на объекте составили 3600 тыс. руб. Дисконтированная по безрисковой ставке, например, по ставке доходности государственных облигаций (вопрос дисконтирования будет рассмотрен отдельно) стоимость предварительно оцененных расходов на демонтаж и перемещение данных основных средств 540 тыс. руб. Дисконтированная стоимость предварительно оцененных расходов на восстановление земли под объектом – 225 тыс. руб.

Определим, следует ли и в каком размере начислять резерв на демонтаж установок и рекультивацию земельного участка под ним и как отразить эту операцию в бухгалтерском учете.

В данном случае выполняются все условия для признания резерва в финансовой отчетности:

- обязанность по демонтажу и рекультивации земель возникла в результате завершения монтажа установок (обязывающее событие произошло);
- шанс, что предприятие сможет избежать этих расходов, отсутствует (альтернативы нет, обязанность осуществить демонтаж и рекультивацию указана в решении облисполкома);
- для погашения обязательства требуется выбытие денежных средств (выбытие ресурсов, содержащих экономическую выгоду);
- сумма обязательства известна и обоснована – 540 и 225 тыс. руб.

Вывод – резерв должен быть признан.

В соответствии с МСФО (IAS) 16, п. 16, в первоначальную стоимость основного средства включаются расходы (в предварительно оцененной сумме) на демонтаж, перемещение объекта и восстановление территории, на которой он расположен. Эти расходы включаются в балансовую стоимость объекта при наличии у предприятия юридических обязательств по демонтажу и восстановлению территории. И хотя эти расходы не содержат будущих экономических выгод, они являются условием для получения будущих экономических выгод от использования активов.

Таким образом, согласно требованиям МСФО, одновременно с признанием в учете обязательств, необходимо увеличить балансовую стоимость дробильно-сортировочных установок на 765 тыс. руб. (540 и 225). Данные затраты в дальнейшем должны амортизироваться на протяжении срока полезного использования установок на данном объекте – 6 лет. Амортизационные затраты должны быть включены в состав общепроизводственных затрат и соответственно – в себестоимость готовой продукции.

2. Предприятие выпускает следующие виды продукции: пески, гравий и щебень из гравия, а также фильтрующие кварцевые пески для очистки питьевой воды.

Прямые указания относительно включения затрат по восстановлению участка, необходимость в которых возникла как следствие производства запасов готовой продукции в конкретном периоде, содержатся в МСФО (IAS) 16, п. 18 и КР МСФО (IFRIC) 1, п. 4. Данные затраты должны включаться в состав затрат на производство соответствующей продукции (фактическую стоимость этих запасов).

Основные технологические процессы следующие:

- производство вскрышных работ (удаление пустых пород) с перемещением их в выработанное пространство карьера с последующей рекультивацией отработанных площадей и передачей рекультивированных земель постоянным землепользователям;
- добыча полезного ископаемого (песчано-гравийной смеси – ПГС) и транспортирование автосамосвалами на дробильно-сортировочные установки;
- сортировка материалов на виброгрохотах, дробление гравийно-валунного материала в дробилках крупного и мелкого дробления;
- промывка песка и гравия с последующим обезвоживанием.

Например, планируемый объем добычи – 756 тыс. т.

Проектом предусмотрено выполнение работ по рекультивации нарушенных разработкой земель (второй этап) в течение всего периода разработки месторождения, сумма расходов на рекультивацию 1134 тыс. руб.

Анализ ситуации: после начала промышленной добычи ПГС и песка предприятие юридически обязано проводить работы по рекультивации земель (возникает юридическое обязательство). Затраты на рекультивацию земли в виде обязательства должны быть отражены в финансовой отчетности.



В нашей ситуации ПГС и пески используются как сырье для производства другой продукции, предназначенной для продажи. Это означает использование ПГС и песка в производстве активов, предназначенных для продажи.

В бухгалтерском учете предприятия затраты на рекультивацию учитываются в составе запасов согласно МСФО (IAS) 16, п.18 исходя из следующего: объект, расположенный на подлежащей восстановлению территории, используется для производства запасов в течение 6 лет (весь период разработки), необходимость в работах по рекультивации земель возникает в течение этого же периода. Рассчитаем ежемесячную сумму резерва:

- 1) определим долю затрат на рекультивацию в себестоимости 1 тонны добытой ПГС:  
1134 тыс. руб. / 756 тыс. т = 1,5 руб./т
- 2) среднемесячный объем добычи ПГС в течение 6 лет:  
756 тыс. т / 6 лет / 12 мес. = 10,5 тыс. т
- 3) начисление резерва ежемесячно в сумме, равной объему добычи за месяц, умноженному на долю затрат на рекультивацию в себестоимости 1 т:  
10,5 тыс. т × 1,5 руб./т = 15,75 тыс. руб.

В приведенных примерах начисленный резерв является долгосрочным обязательством и подлежит дисконтированию (МСФО (IAS) 37, п. 45 – 47). Это означает, что при первоначальном признании долгосрочный резерв признается в дисконтированной оценке, а впоследствии он «наращивается» до величины, определенной в смете, путем присоединения к нему процентных расходов. Проценты на каждую дату баланса учитываются в составе финансовых расходов (МСФО (IAS) 37, п. 60). В отечественном бухгалтерском учете эта операция отражается проводкой Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 96 «Резервы предстоящих платежей», субсчет «Резерв на рекультивацию земель».

#### *Использование резерва.*

В процессе деятельности горное предприятие использует земельные отвалы, срок разработки которых значительно меньше, чем срок разработки всего объекта. При добыче ПГС образуются карьерные выемки и отвалы, их рекультивация включается в технологическую схему разработки объекта и осуществляется постоянно по мере выработки отвалов. Учетной политикой предприятия предусмотрено ежемесячное начисление резерва на рекультивацию земель по мере выработки отвала.

Планируемый объем добычи – 756 тыс. т. (продолжение примера).

Проектом предусмотрено выполнение работ по рекультивации нарушенных разработкой земель (второй этап) в течение всего периода разработки месторождения, сумма расходов на рекультивацию 1134 тыс. руб. Предполагаемый срок окончания разработки – 6 лет. В течение этого периода рекультивация земель будет осуществляться поэтапно.

Рассчитанная исходя из запланированных данных, доля затрат на рекультивацию в себестоимости 1 тонны добытой ПГС (плановая ставка) составляет 1,5 руб./т. Фактическая ежемесячная добыча ПГС отличается от планового уровня, определенного в предыдущем расчете и составляет 12 тыс. т. Для начисления ежемесячного резерва следует использовать данные о фактическом месячном объеме добычи и плановую ставку затрат на рекультивацию:

$$12 \text{ тыс. т} \times 1,5 \text{ руб./т} = 18 \text{ тыс. руб.}$$

Фактические расходы на рекультивацию земель отличались от запланированных и составили в целом за 6 лет – 1170 тыс. руб.

#### *Риск и дисконтирование*

В случае существенности результата дисконтирования, расчетная сумма затрат дисконтируется по доналоговой (то есть не учитывающей эффект обложения налогом на прибыль) ставке, которая, по оценкам рынка, отражает влияние изменения стоимости денег с течением времени и риски, присущие данному обязательству, за исключением случаев, когда корректируется величина будущих потоков денежных средств с учетом указанных рисков (МСФО (IAS) 37, п. 45, 47).

Для отражения имеющихся рисков корректируются либо будущие потоки денежных средств, либо ставка дисконтирования. По мнению КПМГ, при оценке возможной суммы для урегулирования обязательства проще откорректировать величину будущих потоков денежных средств с учетом риска, а затем продисконтировать ожидаемые потоки денежных средств по безрисковой ставке процента (МСФО (IAS) 37, п. 47).

Таблица – Бухгалтерский учет создания и использования резерва на рекультивацию при использовании Типового плана счетов

Операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Документ
Начислена сумма резерва на рекультивацию за 1-й год 12 × 1,5 × 12 мес.	20	96, Резерв на рекультивацию земель	216 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена стоимость выполненных работ по рекультивации в пределах созданного резерва (за 1-й год)	96, Резерв на рекультивацию земель	10, 70, 69, 02, 25, 60 и др.	216 000	Накладные на отпуск (внутрен. перемещение) материалов, документы о начислении заработной платы, акты выполненных работ и др.
Начислена сумма резерва на рекультивацию за последующие годы 1134 – 216	20	96, Резерв на рекультивацию земель	918 000	Бухгалтерская справка-расчет
Отражена стоимость выполненных работ по рекультивации, в том числе -в пределах созданного резерва (в течение последующих 5 лет)	96, Резерв на рекультивацию земель	10, 70, 69, 02, 25, 60 и др.	918 000	Накладные на отпуск (внутрен. перемещение) материалов, документы о начислении заработной платы, акты выполненных работ и др.
-в сумме превышения фактической суммы над расчетной суммой (после окончания добычи на участке и полного завершения работ по рекультивации) 1170 – 918 – 216	20	10, 70, 69, 02, 25, 60 и др.	36 000	Накладные на отпуск (внутрен. перемещение) материалов, документы о начислении заработной платы, акты выполненных работ и др.

Безрисковая ставка процента может быть определена исходя из ставки процента по какой-либо государственной облигации в той же валюте и с тем же сроком погашения, что и обязательство.

По мнению КПМГ, норма полученной прибыли на активы, выделенные для финансирования исполнения обязательства, не может быть использована в качестве скорректированной на риск ставки дисконтирования применительно к указанному обязательству, поскольку не отражает рисков, присущих обязательству.

Также, по мнению КПМГ, если потоки денежных средств выражены в текущих ценах, то ставка дисконтирования не должна отражать влияние инфляции – т.е. для дисконтирования должна использоваться реальная ставка. Если же потоки денежных средств скорректированы на инфляцию, то ставка дисконтирования должна быть скорректирована на инфляцию – т.е. для дисконтирования должна использоваться номинальная ставка (МСФО (IAS) 37, п. 40).

Например, по состоянию на дату окончания отчетного периода – 31 декабря 2016 г. – расчетная величина затрат на вывод объекта основных средств из эксплуатации и рекультивацию занимаемого объектом участка земли (исходя из действующих расценок) составляет 100 тыс. руб., номинальная (включающая влияние инфляции) безрисковая ставка – 6 %, прогнозируемый темп инфляции – 4 %. Чтобы рассчитать величину ожидаемых затрат по выводу объекта из эксплуатации и рекультивацию земли в конце срока эксплуатации объекта (через 6 лет) на данном участке с учетом инфляции, необходимо текущую стоимость затрат скорректировать на темп инфляции:

$$100\ 000\ \text{руб.} \times 1,04^6 = 126\ 532\ \text{руб.}$$

Тогда дисконтированная стоимость обязательства на дату отчета составит:

$$126\ 532\ \text{руб.} / 1,06^6 = 89\ 205\ \text{руб.}$$

На дату отчета данное обязательство (резерв) будет показано как долгосрочное.

Процентные расходы за первый (2017) год составят:

$$89\ 205 \times 6\ \% = 5\ 352\ \text{руб.}$$

Балансовая стоимость резерва на 31 декабря 2017 года составит:

$$89\ 205 + 5\ 352 = 94\ 557\ \text{руб.}$$

В последующие годы предприятие продолжит начислять процентные расходы от балансовой стоимости обязательства, поэтому к моменту завершения эксплуатации основного средства на данном участке резерв достигнет расчетной величины затрат на вывод объекта основных средств из эксплуатации и рекультивацию занимаемого объектом участка земли.

Если же предполагается частичное ежегодное использование резерва, часть обязательства, относящаяся к текущему году, должна быть показана как краткосрочное обязательство.

Изменим условие нашего примера: по состоянию на дату окончания отчетного периода – 31 декабря 2016 г. – расчетная величина совокупных затрат на рекультивацию участка земли под карьером (исходя из действующих расценок) составляет 100 тыс. руб., номинальная (включающая влияние инфляции) безрисковая ставка – 6 %, прогнозируемый темп инфляции – 4 %.

Проведение работ по рекультивации предполагается осуществлять ежегодно, при этом на данные работы будут направляться средства в размере 1/6 расчетной величины совокупных затрат на рекультивацию. В таком случае мы будем иметь дело с ежегодными оттоками денежных средств в размере 16 667 руб. (в текущей оценке), то есть график движения денежных потоков изменится.

С учетом инфляции величина ежегодных затрат составит:

1 год: $16\,667 \times 1,04^1 = 17\,334$	$17\,334 / 1,06^1 = 16\,352$
2 год: $16\,667 \times 1,04^2 = 18\,027$	$18\,027 / 1,06^2 = 16\,044$
1 год: $16\,667 \times 1,04^3 = 18\,748$	$18\,748 / 1,06^3 = 15\,741$
1 год: $16\,667 \times 1,04^4 = 19\,498$	$19\,498 / 1,06^4 = 15\,444$
1 год: $16\,667 \times 1,04^5 = 20\,278$	$20\,278 / 1,06^5 = 15\,153$
1 год: $16\,667 \times 1,04^6 = 21\,089$	$21\,089 / 1,06^6 = 14\,867$
Итого: 114 974	Итого: 93 601

Будущая стоимость затрат на рекультивацию с учетом инфляции составит: 114 974 руб. Дисконтированная стоимость будущих денежных оттоков, то есть стоимость обязательства на 31 декабря 2016 г. составит 93601 руб., в том числе: краткосрочное обязательство 16352 руб., долгосрочное (со второго по шестой год) – 77249 руб.

Процентные расходы за первый год составят:

$$93601 \times 6\% = 5616 \text{ руб.}$$

Балансовая стоимость резерва через год, 31 декабря 2017 года составит:  $93\,601 + 5616 - 17334 = 81\,883$

Далее, балансовая стоимость по состоянию на:

31.12.2018:	$81\,883 + 4913 - 18\,027 = 68\,769$
31.12.2019:	$68\,769 + 4126 - 18\,748 = 54\,147$
31.12.2020:	$54\,147 + 3249 - 19\,498 = 37\,898$ ***
31.12.2021:	$37\,898 + 2274 - 20\,278 = 19\,894$ ***
31.12.2022:	$19\,894 - 19\,894 = 0$

\*\*\*Примечание: несовпадение с расчетной величиной 6-го года – из-за округления.

### Переоценка

Резервы переоцениваются по состоянию на дату окончания каждого отчетного периода, исходя из наилучшей расчетной оценки суммы, в которой будет урегулировано соответствующее обязательство. Изменения в этой расчетной оценке могут быть вызваны изменениями в величине или времени оттока соответствующих ресурсов, либо изменениями в ставках дисконтирования. (МСФО (IAS) 37, п. 36, 59; КР МСФО (IFRIC) 1, п.4).

В отношении тех резервов, которые были включены в стоимость соответствующего актива, любые изменения величины существующей обязанности, включая те, которые были вызваны изменениями в применяемых ставках дисконтирования, увеличивают или уменьшают стоимость соответствующего актива и амортизируются перспективно на протяжении срока его полезного использования. Исключение составляет сумма периодического «высвобождения дисконта», которая признается в составе прибыли или убытка за период как финансовый расход в момент возникновения (КР МСФО (IFRIC) 1, п.5,8).

### Раскрытие информации о резервах в финансовой отчетности

Для каждого класса резервов компания должна раскрывать:



• Балансовую сумму на начало и конец периода с указанием движения по следующим видам:

- дополнительные резервы, созданные за период, включая увеличение существовавших резервов;
- использованные суммы (то есть понесенные или начисленные против резервов) в течение периода;
- неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода;
- увеличение в течение периода дисконтированных сумм, возникающее в результате течения времени, и влияние изменений в ставках дисконта.

• Краткое описание характера обязательства и предположительное время выбытия экономических выгод.

• Указание неопределенностей относительно суммы или времени такого выбытия.

Там, где необходимо предоставить адекватную информацию, компания должна раскрывать основные допущения, сделанные в отношении будущих событий.

• Суммы любых ожидаемых возмещений с указанием суммы любого актива, признанного для этого возмещения.

Таким образом, по результатам данного исследования могут быть сформулированы следующие основные выводы:

– резервы на рекультивацию земель соответствуют определению обязательств (т.е. являются текущей задолженностью компании, возникшей в результате обязывающего события в прошлом, урегулирование данного обязательства приведет в будущем к оттоку ресурсов, содержащих экономические выгоды);

– также выполняются критерии признания обязательств в финансовой отчетности (вероятность такого оттока весьма высока, и сумма обязательства поддается оценке), поэтому такого рода резервы должны признаваться в финансовой отчетности;

– резервы на рекультивацию земель могут иметь как краткосрочный, так и долгосрочный характер, в связи с чем, соответствующие части резерва должны отражаться в составе краткосрочных и долгосрочных обязательств;

– для компаний, осуществляющих на постоянной основе добычу полезных ископаемых, суммы признанных резервов на рекультивацию земель могут быть весьма существенны, поэтому признание резервов в составе финансовой отчетности соответствует стремлению компаний предоставлять пользователям отчетность, отвечающую необходимым качественным характеристикам.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Положение о рекультивации земель, нарушенных при разработке месторождений полезных ископаемых и торфа, проведении геологоразведочных, строительных и других работ, утвержденное приказом Госкомитета по земельным ресурсам, геодезии и картографии Республики Беларусь 25.04.1997 г. № 22.
2. Международные стандарты финансовой отчетности (2013). – Москва: Аскери, 2013.
3. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по МСФО, подготовленное КПМГ. 2013/2014: в 2 ч. Пер.с англ. – 10-е изд. – М.: АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР, 2014.

#### ACCOUNTING OF PROVISIONS FOR FORTHCOMING COSTS OF REHABILITATION OF LAND

Pashkovskaya L.V., associate professor, Ph.D., DipIFR, Belarus State Economic University

**Abstract.** The article discusses the methodology and methods for assessment, registration and reflection in financial statements in accordance with international financial reporting standards special class of liabilities presented in the provisions, namely reserves of forthcoming costs of rehabilitation of land and implementation of other environmental measures. In accordance with IFRS in respect of such facts of economic activity, as the obligation for the protection of the environment associated with the production activities of the organization must be established an appropriate reserve. The purpose of this reserve is providing users of financial statements of reliable information on the organization's obligations to the owners of the land at the reporting date, as well as forecasting costs to the organization for the reclamation of lands and reduce the risk of non-payment. They hadn't counted such an obligation in the form of a provision for reclamation of land leads to a distortion of financial statements.

**Keywords:** Accounting, financial statements, IFRS, provisions for forthcoming costs of rehabilitation of land, liabilities, valuation.