Формирование оценочного обязательства по рекультивации земель в бухгалтерском учете организаций угледобывающей отрасли

**Введение**

Юридическая ответственность организаций за восстановление нарушенных земель в результате осуществления ими предпринимательской деятельности установлена на законодательном уровне:

* Закон РФ «О недрах» № 2395-1 от 21.02.1992 г.
* Постановление Правительства РФ «О рекультивации земель, снятии, сохранении и рациональном использовании плодородного слоя почвы» № 140 от 23.02.1994 г.

Основными документами бухгалтерского учета (РСБУ, МСФО), регулирующими порядок отражения вышеуказанной ответственности в бухгалтерском учете и отчетности с целью предоставления достоверной информации целевым пользователям, являются:

* МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».
* ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (утв. [приказом](http://base.garant.ru/12182729/) Минфина России от 13.12.2010 № 167н).

Представленная далее информация актуальна для предприятий угледобывающей отрасли с открытым способом добычи. Процесс организации деятельности по добычи угля открытым способом имеет ряд особенностей, которые в свою очередь, приводят к необходимости разработки специальных методов бухгалтерского учета хозяйственных операций по отражению обязательств по рекультивации нарушенных земель. В частности, затраты, связанные с процессом освоения территории согласно полученной лицензии и добычи полезных ископаемых, не формируют актив, а переносятся непосредственно в себестоимость продукции. Однако обязательство по рекультивации земель существует вне зависимости от фактического отсутствия актива. Возникает вопрос, каким образом формировать оценочное обязательство на рекультивацию земель и как распределять величину оценочного обязательства во времени.

При изложении позиции аудиторов в отношении порядка учета обязательств на рекультивацию земель обоснование будет базироваться в основном на нормах РСБУ. Однако при необходимости более подробного объяснения или при отсутствии соответствующих норм в российском законодательстве будут приведены положения международных стандартов.

**Признание обязательств в учете.**

Согласно п. 5 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать. В случае, когда у организации возникают сомнения в наличии такой обязанности, организация признает оценочное обязательство, если в результате анализа всех обстоятельств и условий, включая мнения экспертов, более вероятно, чем нет, что обязанность существует;

б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;

в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Получение организацией лицензии на пользование недрами с требованиями по рекультивации нарушенных земель является событием ее хозяйственной жизни, в результате которого у предприятия нет реалистичной альтернативы урегулирования обязательства по полному исполнению требований. Восстановление нарушенных земель связано с будущими оттоками финансовых ресурсов организации, которые определяются на основании проекта рекультивации.

Соответственно, в терминах российского законодательства, с момента заключения лицензионного соглашения на пользования недрами у организации возникают юридические обязательства по рекультивации лицензионного участка, полученного в пользование, и с этого момента необходимо оценивать обязательство.

Однако стоит отметить следующий факт, что организация осваивает участок недр не единовременно, а постепенно в течение срока действия лицензии. В этом случае возникает два вида обязательств:

* Оценочное обязательство (резерв согласно МСФО), которое должно признаваться в бухгалтерском учете в зависимости от площади фактически нарушенных земель. Данный подход отражает принцип отражения обязательств по мере возникновения событий, его формирующее. П. 13(а) МСФО (IAS) 37: «резервы признаются в качестве обязательства, потому что они представляют собой существующие обязательства и представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды».
* Условное обязательство (аналогично в МСФО), которое не должно признаваться в бухгалтерском учете, определяется из площади еще неосвоенных земель, так как его признание в качестве оценочного обязательства зависит от наступления конкретных событий, а именно освоение («нарушение») земель. П. 13(б) МСФО (IAS) 37: «условное обязательство не признается в качестве обязательства, потому что оно представляет собой возможные обязательства, поскольку наличие у предприятия существующего обязательства, которое может привести к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды, еще требует подтверждения».

**Первоначальное признание обязательства**

1. **Алгоритм расчета оценочного обязательства (резерва)**

Согласно п. 15 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату.

Далее в Таблице 1 представлена пошаговая инструкция к определению величины оценочного обязательства на отчетную дату.

Таблица 1

**Инструкция по расчету оценочного обязательства по рекультивации земель**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Шаг** | **Процесс** | **Аббревиатура и формула** | **Источник данных** | **Комментарий** |
| 1 | Определение величины затрат в денежном выражении, необходимых для выполнения обязательств в части нарушенных земель исходя из рыночных условий на отчетную дату | **ОЗпр = З1+ З2+…+ Зk**, где ОЗпр. - общие затраты по проекту З1, З2, … Зk - затраты по видам 1,2,..k - количество наименований затрат | По данным проекта на рекультивацию | Если существует более одного варианта развития событий в величине затрат, так называемые гипотезы, то должен быть применен метод "математического ожидания", то есть учтены вероятности исхода каждой гипотезы: ОЗ=ОЗ1\*%+ОЗ2\*% и так далее в зависимости от количества гипотез. |
| 2 | Определить срок исполнения обязательства | **t** | По данным проекта на рекультивацию | Так как период рекультивации по лицензии в основном продолжительный (свыше 2 лет), целесообразней установить срок исполнения обязательства на дату окончания рекультивации по проекту. Однако организация имеет право выбрать иной вариант с объяснением своей логики. |
| 3 | Скорректировать величину общих затрат на инфляционный фактор для отражения затрат в ценах года исполнения обязательства | **ОЗож = Озпр\*(I1\*I2\*…\*It)**, где ОЗож - общие затраты ожидаемые I1,I2…It - коэффициент инфляции ежегодный 1,2,…t - год исполнения обязательства | Данные Министерства экономического развития РФ, аналитические источники и т.д., применяется профессиональное суждение | Можно использовать любые источники информации о состоянии инфляции, однако данные должны быть реалистичными, отражать состояние рынка и специфику деятельности организации. |
| 4 | Определить дисконтированную (приведенную) стоимость общих затрат ожидаемых, применяя коэффициент дисконтирования | **ОЗож(PV) = ОЗож/(1+i)^t,** где ОЗож (PV) - дисконтированная стоимость общих затрат, i - коэффициент дисконтирования. | Коэффициент дисконтирования является суждением организации. | В качестве ставки дисконтирования можно использовать такие данные как средневзвешенная стоимость капитала (WACC), ставка доходности по государственным облигациям либо средняя рыночная стоимость привлечения заемных средств. В любом случае, данные должны быть реалистичными. |

1. **Отражение в бухгалтерском учете**

Согласно п. 8 ПБУ 8/2010 оценочные обязательства отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов. При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

Именно ОЗож(PV), определенная по результатам шага 4, подлежит отражению в бухгалтерском учете в качестве оценочного обязательства по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Так как при определении величины обязательства применяется метод оценки по площади фактического нарушения, и исполнение обязательства напрямую не связано с выведением каких-либо активов из эксплуатации в дальнейшем, величину оценочного обязательства целесообразно относить на расходы по обычным видам деятельности – в дебет счета 20 «Основное производство».

**Последующее признание/изменение обязательства.**

1. **Алгоритм расчета оценочного обязательства (резерва) в последующих отчетных периодах.**

В последующих отчетных периодах величина оценочного обязательства может изменяться вследствие наступления новых событий или существенных изменений каких-либо факторов, оказывающих прямое влияние на величину оценочного обязательства. Аудиторами проведена группировка таких факторов (событий) в зависимости от способа последующего изменения величины оценочного обязательства:

1. **Расчет дополнительного оценочного обязательства** в процессе последующего освоения (нарушения) новых земель согласно проекту добычи.
2. **Проведение переоценки изначально определенной величины оценочного обязател**ьства, когда изменяются параметры расчета (изменение оценочных значений), которые формируют величину ожидаемых общих затрат (неприведенных).
3. **Проведение корректировки балансовой стоимости оценочного обязательств**а во времени, в ходе приближения к дате исполнения обязательств.

**Вариант № 1 – Расчет дополнительного оценочного обязательства**

В результате дальнейшего освоения новой площади земли у организации появляется обязательство по рекультивации последующей «нарушенной» территории, которое рассматривается как дополнительное обязательство к уже существующему обязательству по ранее нарушенной площади. Данное обязательство, по сути, является новым обязательством, то есть не корректирующим ранее созданное обязательство. Следовательно, новое обязательство определяется исходя из правил, изложенных в разделе «Первоначальное признание оценочного обязательства».

По окончанию текущего отчетного периода общая величина, оценочного обязательства увеличивается на сумму вновь созданного обязательства, рассчитанного исходя из площади, нарушенной в течение отчетного периода, земель.

**Вариант № 2 – Проведение переоценки**

Данный вариант относится к уже существующему обязательству, когда с течением времени изменяются предположения относительно срока урегулирования обязательства, величины требуемых на их урегулирование ресурсов, рыночной среды и экономических условий.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» ПБУ 21/2008 изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств.

К оценочным значениям, влияющим на ожидаемую величину затрат ОЗож (без учета дисконта – шаг 3 в Таблице 1) относятся: величина затрат по видам, срок исполнения обязательств, инфляционный фактор.

Следовательно, при изменении как минимум одной из вышеуказанных величин подлежит корректировке ранее существующее обязательство в сторону его увеличения или уменьшения. При расчете величины корректировки используются следующие правила:

1. Оценочное обязательство корректируется, если происходит существенное изменение величин. Величину существенности организация определяет самостоятельно и раскрывает данный факт в учетной политике. При несущественном изменении показателей организация имеет право не производить корректировку величины оценочного обязательства. Однако, проведение проверки на обоснованность признания, а также величины, оценочного обязательства производится в обязательном порядке в конце отчетного периода.
2. В зависимости от характера влияния указанных величин на итоговую сумму ожидаемых затрат, применяется определенная ставка дисконтирования (см. Таблица 2).

Таблица 2

**Применение ставки дисконтирования**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Изменение оценочных значений** | **Характер изменения** | **Применение ставки дисконтирования** |
| Изменение величины затрат по видам | приводящее к увеличению ожидаемых затрат | текущая ставка |
| приводящее к уменьшению ожидаемых затрат | ставка на дату определения первоначального ОО |
| Изменение инфляционного фактора | приводящее к увеличению ожидаемых затрат | текущая ставка |
| приводящее к уменьшению ожидаемых затрат | ставка на дату определения первоначального ОО |
| Изменение срока исполнения обязательств | без влияния не величину ожидаемых затрат | ставка на дату определения первоначального ОО |

ВНИМАНИЕ: Если в последующих периодах изменяется используемая при начальном расчете оценочного обязательства ставка дисконтирования, то данное событие не влечет за собой переоценку изначально определенного оценочного обязательства. Применение дисконтирования необходимо для приведения экономических (финансовых) показателей разных лет к сопоставимому по времени виду, и сам по себе не влияет на расчетную величину будущих ресурсов, требуемых для исполнения обязательств. Иными словами, если не изменяются условия и предположения первоначального расчета оценочного обязательства (срок, величина затрат, инфляционный фактор), переоценку первоначально определенной величины оценочного обязательства проводить не нужно.

По окончании текущего отчетного периода общая величина оценочного обязательства увеличивается/уменьшается на сумму полученной переоценки с отнесением ее результатов на счета учета прочих доходов и расходов. Учет переоценки целесообразно вести отдельно от основного обязательства, так как ее величину формируют иные оценочные значения.

**Вариант 3 – Корректирование балансовой стоимости оценочного обязательства**

С течением времени (приближением к сроку исполнения обязательств) изменяется только приведенная стоимость первоначально определенного оценочного обязательства в сторону увеличения. На конец каждого последующего отчетного периода приведенная стоимость оценочного обязательства увеличивается на ставку дисконтирования, выбранного при расчете первоначального (дополнительного/переоцененного) обязательства.

Изменение дисконтированной стоимости резерва за счет уменьшения срока до погашения обяза­тельства относится на финансовые расходы организации, то есть подлежит отражению на счете прочих расходов.

1. **Раскрытие информации в отчетности**

Раскрытию в бухгалтерской отчетности подлежит следующая информация:

1. В отношении учетной политики;
2. В отношении оценочных обязательств (при их существенности);
3. В отношении условных обязательств (при их существенности).

**Учетная политика**

Согласно п. 17 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств.

Так как расчет величины оценочного обязательства в бухгалтерской отчетности основан на применении принципа неопределенности, который подразумевает существенное использование предположений и профессионального суждения, заинтересованные пользователи отчетности не смогут без знания конкретных способов оценить адекватность и достоверность информации об оценочных обязательствах.

Вывод: подлежит раскрытию в рамках учетной политики:

1. краткое описание вида оценочного обязательства и обстоятельства, на основании которого оно возникает.
2. порядок расчета оценочного обязательства и основные допущения, используемые при расчете.
3. порядок отражения оценочного обязательства, равно как и его изменений, на счетах бухгалтерского учета.

**Оценочные обязательства**

Согласно п. 24 ПБУ 8/2010 в отношении оценочного обязательства организацией раскрывается в случае существенности, как минимум, следующая информация:

а) величина, по которой оценочное обязательство отражено в бухгалтерском балансе организации, на начало и конец отчетного периода;

б) сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде;

в) сумма оценочного обязательства, списанная в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности в отчетном периоде;

г) списанная в отчетном периоде сумма оценочного обязательства в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания оценочного обязательства;

д) увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости за отчетный период (проценты);

е) характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;

ж) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины оценочного обязательства;

з) ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства, а также активы, признанные по таким требованиям в соответствии с [пунктом 19](consultantplus://offline/ref=A963AFC4855FB2B550AB5E093ECEE3E361F7AB4A0CF709E8DD7577AD573DDC898DCB67F5D18463B8aEI2I) настоящего Положения.

Вывод: если имели место в бухгалтерском учете выше перечисленные факты в отношении оценочного обязательства по рекультивации нарушенных земель, то они подлежат раскрытию в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

**Условное обязательство**

Согласно п. 25 ПБУ 8/2010 в отношении условного обязательства организацией раскрывается в случае существенности, как минимум, следующая информация:

а) характер условного обязательства;

б) оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются определению;

в) неопределенности, существующие в отношении срока исполнения и (или) величины обязательства;

г) возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства.

Вывод: Организация должна раскрыть информацию о характере условного обязательства по рекультивации земель полученных в пользовании согласно лицензии, но еще неосвоенных, то есть не нарушенных, на отчетную дату. Определить какие оценочные значения (или их диапазон) могут быть определены на отчетную дату (например, в части затрат по проекту) и привести их значение. Объяснить какие неопределенности существуют в отношении срока и величины обязательства.

Стоит отметить, что поскольку оценочное обязательство и условное обязательство возникли в результате одних и тех же фактов хозяйственной жизни (получение лицензии на пользование недрами с требованиями по рекультивации нарушенных земель), то организация должна раскрыть информацию, изложенную выше, таким образом, чтобы была видна связь между оценочным обязательством и условным обязательством.