

УДК 336.018; JEL G33  
DOI: 10.17223/22229388/25/5

*Н.С. Кукушкина*

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРИЗНАНИЯ И ОЦЕНКИ ЛИКВИДАЦИОННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ (ASSET RETIREMENT OBLIGATIONS – ARO) ПО ВЫВОДУ ОБЪЕКТОВ ИЗ ЭКСПЛУАТАЦИИ И РЕКУЛЬТИВАЦИИ НАРУШЕННЫХ ЗЕМЕЛЬ В УГЛЕДОБЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

*Исследованы законодательные и нормативно-правовые акты, регламентирующие обязанность и порядок формирования, признания и последующей оценки ликвидационных обязательств. Осуществлено сопоставление порядка формирования, признания и оценки ликвидационных обязательств на основании российских положений по бухгалтерскому учету (РПБУ) и международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).*

**Ключевые слова:** угледобывающая организация, финансовая отчетность, юридическое обязательство, оценочное обязательство, обязательство по ликвидации активов, рекультивация, дисконтирование.

В бухгалтерском учете одну из самых неоднозначных позиций занимает вопрос первоначального признания, последующего доначисления и оценки ликвидационных обязательств для целей формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом влияние на финансовую отчетность отдельных показателей, сформированных как при первоначальном признании ликвидационного обязательства, так и при последующем доначислении и оценке, может быть весьма существенным.

Угледобывающая отрасль является одной из отраслей, в которой необходимость формирования ликвидационных обязательств возникает на самых начальных стадиях деятельности. С целью понимания актуальности данного вопроса для организаций угледобывающей отрасли необходимо исследовать законодательную и нормативно-правовую базу, регламентирующую теоретические аспекты признания и последующей оценки ликвидационных обязательств по выводу объектов из эксплуатации и рекультивации нарушенных земель в угледобывающих организациях. Для чего последовательно рассмотрим:

- российское законодательство, устанавливающее необходимость ликвидации горных выработок и рекультивации земель (юридический аспект);

- российское законодательство, устанавливающее необходимость формирования ликвидационных обязательств (финансовый аспект);

- международное законодательство в области признания и оценки для целей финансовой отчетности ликвидационных обязательств (финансовый аспект);

- влияние вида ликвидационных обязательств на порядок признания и оценки для целей финансовой отчетности (технический и финансовый аспекты);

- методики оценки ликвидационных обязательств на отчетную дату, установленные законодательством (методологический и финансовый аспекты).

*Российское законодательство, устанавливающее необходимость ликвидации горных выработок и рекультивации земель*

Угледобывающая отрасль является одной из самых «травматичных» для окружающей среды видов отраслей. Независимо от выбранного способа отработки месторождения угледобывающие организации оказывают негативное воздействие на компоненты окружающей среды на всех этапах жизненного цикла длительного процесса освоения природных ресурсов. Негативное воздействие на окружающую среду в процессе освоения угольных месторождений происходит в периоды разведки, строительства объектов инфраструктуры и добычи угля.

Согласно [1] горнодобывающие компании должны планировать, готовиться к фактическому «закрытию шахты» с самого начала проекта. Это означает, что обязательства по закрытию и рекультивации на каждой стадии фаз жизненного цикла шахты: разведочные работы, в ходе технико-экономических обоснований, строительства шахты, ввода в эксплуатацию и операций, вплоть до последнего дня добычи, должны быть поняты, запланированы, управляемы и контролируемы.

В соответствии с российским законодательством Лицензионное соглашение на пользование недрами содержит условие о порядке и сроках подготовки проектов ликвидации горных выработок и рекультивации земель [2]. Следовательно, отсутствие подготовленных проектов ликвидации горных выработок и рекультивации земель в установленные Лицензионным соглашением сроки является нарушением пользователем недр существенных условий лицензии.

Дополнительно отметим, что согласно российскому законодательству нарушение правил охраны и использования недр при проектировании, размещении, строительстве, вводе в эксплуатацию и эксплуатации горнодобывающих предприятий, если эти деяния повлекли причинение

значительного ущерба, влечет уголовную ответственность, предусмотренную ст. 255 Уголовного кодекса РФ. Законодательством предусмотрено наличие административной ответственности по ст. 8.7 КоАП за невыполнение или несвоевременное выполнение обязанностей по рекультивации земель при разработке месторождений полезных ископаемых.

Ликвидация горных выработок и рекультивация нарушенных земель регламентируются также законодательством РФ об охране окружающей среды, согласно которому при выводе из эксплуатации зданий, строений, сооружений и иных объектов должны быть разработаны и реализованы мероприятия по восстановлению природной среды [3]. При этом законодательством РФ об охране окружающей среды предусмотрены отдельные требования в области охраны окружающей среды при размещении, проектировании, строительстве, реконструкции, вводе в эксплуатацию и эксплуатации объектов нефтегазодобывающих производств. Наличие в законодательстве об охране окружающей среды отдельных норм для нефтегазодобывающих организаций обусловлено повышенным контролем государства за деятельностью нефтегазодобывающих организаций.

**Вывод:** Наличие в законодательных актах РФ положений, обязывающих производить ликвидацию горных выработок и рекультивацию нарушенных земель добывающими организациями, является юридическим основанием, в контексте настоящей статьи – **юридическим обязательством** (legal obligation), приводящим к формированию ликвидационного оценочного обязательства в финансовой отчетности.

**Российское законодательство, устанавливающее необходимость формирования ликвидационного оценочного обязательства**

Считается, что для целей составления финансовой (бухгалтерской) отчетности национальная практика формирования оценочных обязательств является непродолжительной ввиду отсутствия соответствующих нормативно-правовых актов, регламентирующих данные учетные процессы. Фактически необходимость отражения в бухгалтерской отчетности «условного факта» хозяйственной деятельности в виде обязательств в отношении охраны окружающей среды затронута еще в ПБУ 8/98 «Условные факты хозяйственной деятельности», действовавшем в период с 01.01.1999 по 31.12.2001 г.

В настоящее время действует ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [4]. Согласно ПБУ 8/2010 обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения (далее – **оценочное обязательство**) может возник-

нуть из норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров. Основанием для возникновения оценочного обязательства является наличие **юридического обязательства**.

Зачастую авторы, исследующие тему, подменяют понятие **оценочных обязательств** понятием **оценочные резервы**, при этом в ПБУ 8/2010 указано, что данное положение не применяется в отношении оценочных резервов. С целью дальнейшего понимания отличительных особенностей оценочных обязательств от оценочных резервов рассмотрим принципы их формирования.

Согласно ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» [5] оценочным значением является величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других **оценочных резервов**, например резерв под обесценение финансовых вложений. Российское положение по бухгалтерскому учету [5] частично затрагивает аспекты, изложенные МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» [6], в соответствии с которым актив обесценивается, если его балансовая стоимость превосходит возмещаемую сумму. Возмещаемая сумма согласно МСФО (IAS) 36 определяется как справедливая стоимость актива за вычетом затрат на выбытие или ценность использования в зависимости от того, которая из данных величин больше. В МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» [7] указано, что справедливой стоимостью является цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Согласно российскому законодательству, регламентирующему бухгалтерский учет, **оценочные резервы** – это резервы, регулирующие стоимость активов. То есть резервы, которые уменьшают стоимость активов, в том числе обесценившихся, с целью достоверного представления информации в финансовой отчетности. Оценочные резервы по своей сути являются **регулирующими величинами**. В ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [8] заявлено, что бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом **регулирующих величин**, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

Таким образом, если оценочный резерв – это регулирующая величина, снижающая стоимость актива, то оценочное обязательство, в том числе резерв на ликвидацию горных выработок, – это собственно обязательство, отражаемое в пассиве баланса в разделах учета обязательств. Несмотря на то, что оценочные **обязательства** отражаются на счете учета **резервов предстоящих расходов**, они не являются оценочными резервами с точки зрения положений по бухгалтерскому учету.

**Вывод:** Существуют не только юридические обязательства в виде законодательных актов о необходимости ликвидации горных выработок и рекультивации нарушенных земель, но и введены в действие нормативно-правовые акты, регламентирующие необходимость формирования ликвидационных **оценочных обязательств** в бухгалтерской (финансовой) отчетности российских угледобывающих организаций.

**Международное законодательство в области признания и оценки для целей финансовой отчетности ликвидационных обязательств**

Резервы предстоящих расходов, сформированные в отношении оценочных обязательств, являются важным инструментом управления финансовым результатом в отчетности компании. Разумное распределение во времени будущих затрат путем создания резервов позволяет сгладить разницу в финансовых результатах отчетных периодов, в частности периода фактического несения затрат [9]. МСФО (IAS) 37 [10] определяет **оценочное обязательство** как обязательство с неопределенной суммой или неопределенным временем исполнения. При этом **обязательство** (*liability*) в соответствии с принципами МСФО представляет собой текущую задолженность, возникающую вследствие прошлых событий, урегулирование которой приведет к оттоку ресурсов, содержащих экономические выгоды.

В МСФО наличие соответствующего *юридического* основания не является единственным условием формирования резервов. Компании могут иметь **обязательства, порожденные предыдущей практикой** (*constructive obligation*). С точки зрения МСФО основой для создания резервов является любая задолженность, обязательство, в отношении которых компания создала обоснованное ожидание у третьих лиц по поводу их исполнения и имеет соответствующее намерение. Отличием резерва от обычного безусловного обязательства является **неопределенность** суммы или срока исполнения.

Согласно [10] организация признает оценочное обязательство, например, на покрытие затрат по выводу из эксплуатации нефтедобывающей установки или атомной электростанции в той степени, в которой организация обязана устранить уже нанесенный среде ущерб. Обязательство по ликвидации горных выработок и рекультивации нарушенных земель (далее по тексту – **ликвидационное обязательство** (*asset retirement obligations* – ARO)) является одним из видов оценочных обязательств.

Особый интерес представляет изучение национальных стандартов в области составления финансовой отчетности стран-лидеров по добыче угля, таких как США и Австралия. Необходимо

отметить, что национальные стандарты США в области финансовой отчетности US GAAP, несмотря на лидирующие позиции в добыче угля, ориентированы преимущественно на деятельность компаний по добыче нефти и газа [11]. Это вызвано тем, что нефтегазовые компании являются самой многочисленной группой среди крупнейших в мире транснациональных корпораций. Это и обосновывает, в том числе, ориентацию национальных стандартов учета в США в отношении добывающей отрасли на потребность нефтегазовых компаний.

FAS143 «Учет обязательств по ликвидации активов» US GAAP [12], применяемый в США, имеет принципиальные отличия от МСФО (IAS) 37, возникающие при изменении оценки ликвидационных обязательств или ставки дисконтирования. Согласно FAS143 ликвидационное обязательство не переоценивается для изменений безрисковой ставки дисконтирования, поскольку безрисковая процентная ставка дисконтирования, использованная для первоначальной оценки резерва, используется для всех последующих снижений оценочных будущих денежных потоков, измеренных изначально.

МСФО (IAS) 37 не дает руководства по учету изменений оценок обязательств, однако комментарии требуют, чтобы корректировки отражались в стоимости соответствующего актива. Не всегда отражение ликвидационного обязательства приводит к отражению актива. Разъяснения об изменениях в существующих ликвидационных обязательствах для целей МСФО раскрыты в [13]. Но данное разъяснение применяется к изменениям в оценке существующих ликвидационных обязательств, которые одновременно отражены в составе первоначальной стоимости объекта основных средств и отражены как обязательство. Следовательно, вопросы в отношении изменения оценки ликвидационных обязательств остаются открытыми.

Сравнительный анализ методик в отношении первоначального признания и последующей оценки ликвидационных обязательств ARO, а также применяемых процентных ставок дисконтирования, закрепленных МСФО (IAS и IFRIC), ГААП США (FAS US GAAP) и РПБУ, представлен в приложении. Анализ показывает, что финансовая отчетность, составленная в соответствии с требованиями российского законодательства, будет отличаться от финансовой отчетности, составленной в соответствии с принципами МСФО и нормами ГААП США. Вопрос о том, какие стандарты наиболее точно позволяют раскрыть информацию в финансовой отчетности в отношении ликвидационных обязательств, остается открытым.

Интерес для исследования представляет австралийский стандарт бухгалтерского учета, кото-

рый не ориентирован на отдельные виды добывающих организаций. Согласно ASS 7 [14] если есть ожидание, что лицензионный участок (горный отвод) подлежит восстановлению, должны быть предусмотрены расходы на восстановительные работы в отношении деятельности по разведке до начала добычи и составлять часть стоимости соответствующих этапов операций. Также должны быть предусмотрены расходы на восстановительные работы в отношении любой деятельности после начала эксплуатации, на этапе процесса добычи, и они должны рассматриваться в качестве затрат на добычу. При определении суммы резерва на рекультивацию, которая будет представлена в финансовой отчетности в любом определенном отчетном периоде, сальдо должно быть оценено в свете ожидаемых дальнейших расходов. Затраты на рекультивацию, которые, как ожидается, будут понесены, представляются как часть стоимости работ по разведке, оценке, разработке, строительству или этапов производства, которые приводят к необходимости рекультивации.

В ряде стран при переходе на международные стандарты финансовой отчетности либо при сближении национальных стандартов с международными стандартами компании сталкивались с трудностями в отношении порядка первоначального признания и последующей оценки ликвидационных обязательств. В [15] рассматривается переходный период для канадских компаний в связи с переходом с национальных стандартов учета на международные стандарты финансовой отчетности.

Исследование переходного периода для японских компаний рассмотрено в [16]. В рамках проекта конвергенции с международными стандартами финансовой отчетности Совет по стандартам бухгалтерского учета Японии (ЯССУ – ASBJ) на 31 марта 2008 г. издал положение № 18: Стандарт бухгалтерского учета для обязательства по ликвидации активов (далее – ASBJ18). ASBJ18 имитирует стандарт финансовой отчетности FAS143 US GAAP. До вышеуказанных событий большинство фирм в Японии не признавали обязательства по выбытию активов.

Угледобывающие организации, составляющие финансовую отчетность как на основании российских положений по бухгалтерскому учету, так и по международным стандартам, столкнутся на практике с отличием порядка признания и оценки ликвидационного обязательства. Наличие различий в методиках учета по международным стандартам и учета по национальным стандартам указывает на отсутствие единых позиций по данному вопросу.

Характерно, что национальные стандарты учета стран-лидеров по добыче угля в отношении порядка признания и оценки ликвидационных обязательств отличаются от международных

стандартов. При этом использование международных стандартов позволяет в определенной степени привести в сопоставимый вид отчетность угледобывающих организаций из разных стран. Но с учетом того, что международные стандарты не дают ответы на все вопросы, возникающие в процессе признания и оценки ликвидационных обязательств, полагаем, что переход отчетности с национальных стандартов на международные не всегда приведет к более качественному раскрытию финансовой информации.

**Вывод:** Международными стандартами финансовой отчетности предусмотрена обязанность по формированию ликвидационных обязательств. Национальными стандартами стран-лидеров по добыче угля, таких как США и Австралия, регламентируется обязанность формирования ликвидационных обязательств. В то же время существуют различия между нормами РПБУ, МСФО и ГААП в отношении методики признания и оценки ликвидационных обязательств. Существующие стандарты, положения в области составления финансовой отчетности не дают детальных единых методик, позволяющих надежно оценить предстоящие расходы по ликвидации горных выработок и рекультивации нарушенных земель.

#### ***Влияние вида ликвидационных обязательств на порядок признания и оценки для целей финансовой отчетности***

Получение лицензии на недра само по себе не приводит к возникновению ликвидационного обязательства, в случае если организацией не нанесен ущерб природным ресурсам и отсутствуют объекты, в будущем подлежащие ликвидации. Формирование резерва по ликвидации горных выработок под *будущие* постройки, предусмотренные в целом проектной документацией, будет неправомерным.

Например, проектный период функционирования шахты (подземный способ добычи) составляет 50 лет, в течение которых будут отработаны 40 лав. В текущем периоде организацией осуществляется строительство надземной инфраструктуры (эксплуатация в течение 50 лет), горно-капитальных подземных выработок (например, стволы: эксплуатация в течение 10 лет) и двух лав (период отработки 3 года). В указанной ситуации угледобывающей организации необходимо произвести оценку и сформировать ликвидационное обязательство на отчетную дату только под фактически построенные объекты, так как только по данным объектам возникает обязанность по их ликвидации, консервации, рекультивации нарушенных ими земель; с учетом дифференциации расходов по видам объектов, срока их эксплуатации, момента вывода из эксплуатации в соответствии с проектной документацией.

Стоимостная оценка обязательств осуществ-

ляется еще при технико-экономическом обосновании проекта по разработке угольных месторождений. Эту сумму с достаточной степенью достоверности можно определить на основании проектов по рекультивации и смет, разработка которых предусмотрена на законодательном уровне.

Последовательность **возникновения** оценочного обязательства в угледобывающих организациях зависит от последовательности процесса освоения месторождений. Сначала осуществляется подготовка территории к ведению горных работ (нарушение почвенного покрова), на данном этапе возникают **обязательства по рекультивации** нарушенных земель. На следующем этапе происходит строительство объектов инфраструктуры, следовательно, возникают **обязательства по ликвидации активов**. Поэтому для целей формирования оценочных обязательств необходимо отделять собственно ликвидационное обязательство (обязательство по ликвидации активов: Asset Retirement Obligations – ARO) от обязательства по рекультивации. В рамках данной статьи данные виды оценочных обязательств рассматриваются в совокупности с применением обобщенного определения – ликвидационное обязательство.

**Нарушение** почвенного покрова не всегда приводит к возникновению актива (поисковые активы, горно-капитальные активы) и может привести к наличию обязательства по рекультивации при отсутствии ликвидационного обязательства, например при открытом способе добычи угля, в период отработки угольного месторождения. И если включение ликвидационных обязательств в стоимость строящихся активов в период разведки регламентируется нормативно-правовыми актами в области формирования финансовой отчетности, то порядок учета резерва на рекультивацию при отсутствии формирования стоимости актива остается открытым.

В [17] отмечено, что действующим законодательством по бухгалтерскому учету не установлен конкретный вид активов, которому бы соответствовали затраты по оценочному обязательству. Поэтому сумма оценочного обязательства может быть включена в стоимость отдельного вида внеоборотных активов.

Согласно [18], помимо обязательств по ликвидации ОС, в деятельности организаций возникают обязательства по устранению негативных воздействий строительства основных средств и поисковых активов (рекультивации земель, высадке компенсирующих лесополос, озеленению альтернативных участков). Такие обязательства могут быть оценочными, а могут быть обычными в зависимости от наличия **определенности** в отношении срока и суммы их погашения. Организация **разрабатывает** подход по учету таких обязательств в зависимости от их особенностей. То есть угледобывающие организации должны

есть угледобывающие организации должны самостоятельно вырабатывать соответствующие подходы в отношении решения данного вопроса, что заведомо влечет за собой риск в отсутствие единого образа признания данных видов обязательств.

Согласно [19] рекультивация земель – это комплекс работ, направленных на восстановление продуктивности и народнохозяйственной ценности нарушенных земель, а также на улучшение условий окружающей среды, и состоит из двух этапов:

- Технический этап рекультивации земель – этап рекультивации земель, включающий их подготовку для последующего целевого использования в народном хозяйстве.
- Биологический этап рекультивации земель – этап рекультивации земель, включающий мероприятия по восстановлению их плодородия, осуществляемые после технической рекультивации.

Фактическое осуществление расходов в рамках **исполнения** ликвидационного обязательства и обязательства по рекультивации также последовательны. То есть сначала возникает обязанность по ликвидации активов и только затем технический и биологические этапы рекультивации.

В [20] отмечено, что экологические риски часто имеют длительные временные периоды. Финансовые последствия этих рисков не могут быть реализованы в течение многих десятилетий. За это время активы и обязательства могут быть проданы несколько раз. В данном случае покупатели должны быть осведомлены о потенциальном риске финансовой отчетности. При этом отдельные экологические риски часто бывают несущественными. В то же время общая стоимость всех непризнанных, неправильно классифицированных или неверно оцененных экологических обязательств может быть существенна. Следовательно, корректировки многочисленных искажений повлекут совокупный эффект на финансовую отчетность. Принимается во внимание и то, что экологические риски имеют тенденцию осуществляться по одному, а риски финансовой отчетности имеют тенденцию осуществляться все сразу.

**Вывод:** При формировании в финансовой отчетности ликвидационных обязательств необходимо учитывать виды данных обязательств. Виды оценочных обязательств: ликвидационное обязательство; обязательство по технической или биологической рекультивации – оказывают влияние на порядок признания оценочного обязательства в финансовой отчетности и на порядок оценки на отчетную дату.

#### **Методики оценки ликвидационных обязательств на отчетную дату, установленные законодательством**

На сегодняшний момент проблемы, возникающие в процессе механизма оценки ликвидационных обязательств для целей угледобывающей отрасли, не урегулированы. Данный аспект

влечет за собой отсутствие единообразия отражения оценочного обязательства для целей финансовой отчетности угледобывающих организаций, отсутствие возможности сопоставления отчетности и финансовых показателей с конкурентами, вызывает трудности в планировании финансовых потоков, особенно на среднесрочную и долгосрочную перспективы.

Согласно [21] в связи со строительством или приобретением значительных объектов основных средств и поисковых активов экономический субъект несёт обязательства по восстановлению природных ресурсов, а также демонтаж и ликвидацию этих объектов. Возникает вопрос надлежащего отражения соответствующих обязательств в бухгалтерском учёте и отчетности. Данный аспект особенно актуален для угледобывающих организаций в связи с тем, что временной период между нанесением ущерба окружающей среде и фактическим периодом исполнения обязательства по рекультивации является существенным и может составлять десятки лет.

В тех случаях, когда влияние временной стоимости денег существенно, величина оценочного обязательства должна равняться приведенной стоимости ожидаемых затрат на погашение обязательства [5]. Из-за влияния временной стоимости денег оценочные обязательства, связанные с денежными оттоками вскоре после конца отчетного периода, являются более обременительными, чем когда денежные оттоки той же величины возникают позднее. Следовательно, там, где такое влияние существенно, оценочные обязательства дисконтируются. Ставка дисконтирования должна быть ставкой до учета налогообложения и отражать текущие рыночные оценки временной стоимости денег и рисков, характерных для данного конкретного обязательства. Ставка дисконтирования не должна учитывать риски, которые уже были отражены в расчетной оценке будущих денежных потоков.

Вопросы, касающиеся методик дисконтирования оценочных обязательств, также являются неоднозначными. Так, согласно [22] для оценки объектов бухгалтерского учета организации в ряде случаев сталкиваются с необходимостью дисконтирования денежных сумм, подлежащих уплате или получению в будущем. Одной из ключевых проблем в этом вопросе является определение *приемлемой* ставки дисконтирования. Формулировки стандартов (как российских, так и международных) в отношении выбора ставки дисконтирования *расплывчаты и двусмысленны*. Единых системных подходов к решению данного вопроса не сформировано.

В приложении к настоящей статье в строке «Ставка дисконтирования ARO» представлены нормы РБПУ, МСФО и ГААП США в отношении применяемой ставки дисконтирования. И если российские стандарты учета разработаны на базе МСФО, то ГААП США отличается в отношении применяемой ставки дисконтирования.

В приложении к настоящей статье в строке «Признание изменений в оценке ARO» представлены отличия в порядке признания изменений в оценке ликвидационных обязательств РБПУ, МСФО и ГААП США.

**Вывод:** В настоящее время нормативно-правовыми актами в области формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности предусмотрено дисконтирование ликвидационных обязательств на отчетную дату. В то же время применение приемлемой ставки дисконтирования и порядок отражения дисконтного расхода при составлении финансовой отчетности по РБПУ, МСФО и ГААП США имеет отличия.

Угледобывающая отрасль наносит серьезный вред окружающей среде. Законодательством РФ предусмотрена обязанность ликвидации горных выработок и рекультивации нарушенных земель. С этой целью угледобывающим организациям в бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо отражать ликвидационное оценочное обязательство. Практика формирования оценочных обязательств для российских угледобывающих компаний является непродолжительной. Нормативно-правовая база в области формирования финансовой отчетности в отношении порядка признания и оценки ликвидационных обязательств основана на сближении российских положений по бухгалтерскому учету (РБПУ) с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

При этом существует отличие по ряду вопросов в признании и оценке ликвидационных обязательств между РБПУ и МСФО. Применение МСФО приводит к единообразию отражения ряда показателей в финансовой отчетности отдельных угледобывающих организаций из разных стран. Однако МСФО, а также законодательные и нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету РФ не дают детального инструментария в отношении порядка первоначального признания и последующей оценки ликвидационных оценочных обязательств. Отсутствие единых системных подходов по данному вопросу приводит к необходимости принятия решений на уровне хозяйствующих субъектов, что в свою очередь приводит к отсутствию сопоставимости финансовой отчетности российских угледобывающих организаций.

## Литература

1. Mike Slight, Harley Lacy. Managing and estimating closure and reclamation liabilities – a practitioner's view // Published by ASMR, 3134 Montavesta Rd., Lexington, KY 40502. P. 122–132.
2. Закон РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» [Электронный ресурс]. Доступ из информационно-правовой базы «КонсультантПлюс».
3. Федеральный закон от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» [Электронный ресурс]. Доступ из информационно-правовой базы «КонсультантПлюс».
4. ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», утв. Приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н [Электронный ресурс]. Доступ из информационно-правовой базы «КонсультантПлюс».
5. ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений», утв. Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н [Электронный ресурс]. Доступ из информационно-правовой базы «КонсультантПлюс».
6. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов». Введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н [Электронный ресурс]. Доступ из информационно-правовой базы «КонсультантПлюс».
7. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н [Электронный ресурс]. Доступ из информационно-правовой базы «КонсультантПлюс».
8. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н [Электронный ресурс]. Доступ из информационно-правовой базы «КонсультантПлюс».
9. Титова С.Н. РСБУ и МСФО: различия в методологии резервирования // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2009. № 8 [Электронный ресурс]. <http://finotchet.ru/articles/436/>.
10. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н [Электронный ресурс]. Доступ из информационно-правовой базы «КонсультантПлюс».
11. Кукушкина Н.С. Основные проблемы и перспективы развития угольной отрасли // Проблемы учета и финансов. 2015. № 2. С. 63–71.
12. FAS143 Accounting for Asset Retirement Obligations US GAAP [Электронный ресурс]. [http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document\\_C/DocumentPage?cid=1218220124991&acceptedDisclaimer=true](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220124991&acceptedDisclaimer=true)
13. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах» [Электронный ресурс]. Доступ из информационно-правовой базы «КонсультантПлюс».
14. Australian Accounting Standard AAS 7 November 1989 «Accounting for the Extractive Industries» [Электронный ресурс]. [http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AAS07\\_11-89.pdf](http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AAS07_11-89.pdf)
15. Schneider T. Accounting for Environmental Liabilities under International Financial Reporting Standards // Oil Sands Research and Information Network, University of Alberta, School of Energy and the Environment, Edmonton, Alberta. OSRIN Report No. TR-9. 2011. February. 16 p.
16. Akihiro NODA, Chika SAKA Asset Retirement Obligations Standard and Value Relevance // Journal of Accounting and Economics. 2016. № 03. P. 1–16 [Электронный ресурс]. <http://kgur.kwansei.ac.jp/dspace/bitstream/10236/14218/1/16-1.pdf>.
17. Петрова В.В., Щербачева Е.Н., Тютюникова Е.С. Формирование оценочного обязательства по расходам на ликвидацию основных средств и восстановлению окружающей среды // Финансовые и бухгалтерские консультации: ежемесячный научно-практический журнал. 2014. № 3. Март. С. 11–19.
18. Толкование Т-20/2013-КпТ «Ликвидационные обязательства», Фонд «НРБУ «БМЦ», дата заседания: 21.06.2013 [Электронный ресурс]. Доступ из информационно-правовой базы «КонсультантПлюс».
19. Приказ Минприроды РФ № 525, Роскомзема № 67 от 22.12.1995 [Электронный ресурс]. Доступ из информационно-правовой базы «КонсультантПлюс».
20. Rogers C. Gregory. Environmental Disclosure Due Diligence (ED3)TM - The Next Step in Environmental Due Diligence. Second Quarter 2007. <https://www.hklaw.com/publications/Insiders-Perspective-Article-Environmental-Disclosure-Due-Diligence-ED3TM-The-Next-Step-in-Environmental-Due-Diligence-06-06-2007/>.
21. Рекомендация БМЦ Р-30/2013-КпР «Ликвидационные обязательства». Принята 21.06.2013 [Электронный ресурс]. [http://bmcenter.ru/Files/KpT\\_Likvidacionnue\\_obyazatelstva](http://bmcenter.ru/Files/KpT_Likvidacionnue_obyazatelstva)
22. Рекомендация БМЦ Р-65/15 «Ставка дисконтирования». Принята 11.09.2015 [Электронный ресурс]. Доступ из информационно-правовой базы «КонсультантПлюс».

## Приложение

Сравнительный анализ методик в отношении первоначального признания и последующего доначисления, а также оценки ликвидационных обязательств АРО, применяемых процентных ставок дисконтирования, закрепленных МСФО (IAS и IFRIC), ГААП США (FAS US GAAP) и РПБУ

Показатель	МСФО	ГААП США	РПБУ
1	2	3	4
Первоначальное признание АРО	МСФО (IAS) 16: Первоначальная стоимость объекта основных средств включает первоначальную расчетную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление занимаемого им участка, в отношении которых организация принимает на себя обязанность	П. 11 FAS143 US GAAP: При первоначальном признании обязательства, связанного с выбытием активов, предприятие должно капитализировать в стоимость подлежащего ликвидации актива путем увеличения балансовой стоимости соответствующих долгосрочных активов на ту же сумму, что и обязательство	В части материальных поисковых активов, п. 12 ПБУ 24/2011: В фактические затраты на приобретение (создание) поисковых активов включаются: обязательства организации в отношении охраны окружающей среды, рекультивации земель, ликвидации зданий, сооружений, оборудования, возникающие в связи с выполнением работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, связанные с признаваемыми поисковыми активами

Окончание приложения

1	2	3	4
Ставка дисконтирования <b>ARO</b>	МСФО (IAS) 36: Ставка дисконтирования является <b>ставкой до налогообложения</b> и отражает текущие рыночные оценки: временной стоимости денег и <b>рисков</b> , характерных для данного актива, по которым не производилась корректировка расчетных оценок будущих денежных потоков	П. 14 FAS143 US GAAP: Процентная ставка, используемая для оценки, должна быть скорректирована с учетом кредитно-безрисковой ставки, которая существовала, когда обязательство или его часть <b>первоначально</b> были оценены	П. 20 ПБУ 8/2011: Применяемая организацией ставка дисконтирования: а) должна отражать существующие на финансовом рынке условия, а также риски, специфичные для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства; б) не должна отражать суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль организации
Признание изменений в оценке <b>ARO</b>	П. 4 КРМФО (IFRIC) 1: Изменения в оценке существующих ликвидационных обязательств, обусловленные изменениями предполагаемых сроков или величины оттока ресурсов, заключающих экономические выгоды, которые необходимы для погашения такого обязательства, или изменением ставки дисконтирования зависят от способа оценки данного актива: с использованием модели учета по первоначальной стоимости или с использованием модели учета по переоцененной стоимости	<b>Дисконтируемое ARO</b> , п. 14 FAS143 US GAAP: Сумма должна быть признана как увеличение балансовой стоимости обязательств и как <b>расходы</b> , классифицированные в качестве рабочего элемента в отчете о прибылях и убытках, как увеличение расходов. <b>Недисконтированные ARO</b> п. 15 FAS143 US GAAP: Изменения, возникающие в результате <b>пересмотра сроков или суммы первоначальной оценки</b> недисконтированных потоков денежных средств, признаются как увеличение или уменьшение а) балансовой стоимости обязательства по выбытию активов и б) соответствующие расходы по выбытию активов капитализируются как часть балансовой стоимости соответствующего долгосрочного актива	П. 20 ПБУ 8/2011: Увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается <b>прочим расходом</b> организации. Толкование Т-20/2013-КпТ «Ликвидационные обязательства»: 12. Увеличение величины ликвидационного обязательства в соответствии с п. «а» п. 10 настоящего Толкования признается и отражается в отчетности в порядке, установленном для учета процентных расходов (расходов по займам и кредитам). 13. Изменение величины ликвидационного обязательства в соответствии с п. «б» п. 10 настоящего Толкования относится на доходы либо расходы текущего отчетного периода