

Приложение № 48
к приказу
Министерства финансов
Российской Федерации
от 25.11.2011 г. № 160н

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 г.),
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства» (в редакции 2003 г.),
- МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»,
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (в редакции 2004 г.),
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы».

Исходная информация

- 1 Многие предприятия имеют обязательства по демонтажу и ликвидации объектов основных средств, а также восстановлению природных ресурсов на занимаемом ими участке. В настоящем разъяснении такие обязательства называются «обязательствами по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичными обязательствами». Согласно МСФО (IAS) 16, себестоимость объекта основных средств включает первоначальную расчетную оценку затрат на демонтаж и ликвидацию объекта, а также восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием производственных запасов в течение этого периода. МСФО (IAS) 37 содержит требования, касающиеся способов оценки обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичных обязательств. Настоящее разъяснение содержит рекомендации относительно того, как следует отражать в учете последствия изменений в оценке существующих обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичных обязательств.

Сфера применения

- 2 Настоящее разъяснение применяется к изменениям в оценке любых существующих обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичных обязательств, которые одновременно:

- (a) отражены в составе себестоимости объекта основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16; а также
- (b) отражены как обязательство в соответствии с МСФО (IAS) 37.

Например, обязательства по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и аналогичные обязательства могут существовать в отношении вывода из эксплуатации промышленного комплекса, ликвидации экологического ущерба в горнодобывающих отраслях или вывода оборудования.

Вопрос

- 3 Настоящее разъяснение отвечает на вопрос о том, как следует отражать в учете последствия следующих событий, вызывающих изменение в оценке существующих обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов или аналогичных обязательств:
- (a) изменение в предполагаемом оттоке заключающих в себе экономические выгоды ресурсов (например, потоках денежных средств), которые необходимы для погашения такого обязательства;
 - (b) изменение текущей рыночной ставки дисконтирования согласно определению пункта 47 МСФО (IAS) 37 (включая изменения временной стоимости денег и риски, характерные для данного обязательства); а также
 - (c) увеличение, отражающее течение времени (также называемое закрытием дисконта).

Консенсус

- 4 Изменения в оценке существующих обязательств по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов или аналогичных обязательств, обусловленные изменениями предполагаемых сроков или величины оттока ресурсов, заключающих экономические выгоды, которые необходимы для погашения такого обязательства, или изменением ставки дисконтирования, подлежат учету в соответствии с изложенными ниже пунктами 5-7.
- 5 Если оценка соответствующего актива производится с использованием модели учета по фактическим затратам, то:
- (a) с учетом пункта (b), изменения в обязательстве должны прибавляться к себестоимости соответствующего актива в текущем периоде или вычитаться из нее.
 - (b) сумма, вычитаемая из себестоимости актива, не должна превышать его балансовую стоимость. Если уменьшение суммы обязательства превышает балансовую стоимость актива, такое превышение подлежит немедленному признанию в составе прибылей или убытков.
 - (c) если такая корректировка приводит к увеличению себестоимости актива, предприятию следует проанализировать, не служит ли это признаком того, что новая балансовая стоимость актива не является полностью возмещаемой. Если это так, то предприятие должно протестировать актив на обесценение на основе расчетной оценки его возмещаемой стоимости и отразить в учете любой убыток от обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36.
- 6 Если оценка соответствующего актива производится с использованием модели учета по переоцененной стоимости, то:
- (a) изменения обязательства меняют величину прироста или снижения стоимости от переоценки, ранее признанного в отношении данного актива, таким образом, что:
 - (i) уменьшение обязательства должно (с учетом пункта (b)) признаваться в составе прочего совокупного дохода и относиться на кредит счета прироста стоимости от переоценки в составе капитала, но при этом оно подлежит признанию в составе общего совокупного дохода в той степени, в которой оно восстанавливает снижение стоимости актива от переоценки, ранее признанное в составе прибыли или убытка;
 - (ii) увеличение обязательства подлежит признанию в составе прибыли или убытка, кроме того что оно должно быть признано в составе прочего совокупного дохода и относиться на дебет счета прироста стоимости от переоценки в составе капитала в сумме ранее имевшегося кредитового сальдо, на счете прироста от переоценки соответствующего актива.
 - (b) если уменьшение обязательства превышает балансовую стоимость, которая была бы признана, если бы актив был отражен с использованием модели учета по фактическим затратам, это превышение подлежит немедленному признанию в составе прибыли или убытка.
 - (c) изменение обязательства является признаком того, что актив, возможно, придется переоценивать с тем, чтобы избежать существенного отличия балансовой стоимости от значения, которое было бы получено при оценке по справедливой стоимости на конец отчетного периода. Любая такая переоценка должна приниматься во внимание при определении сумм, подлежащих отнесению на прибыль или убыток и на прочий совокупный доход в соответствии с пунктом (a). Если возникает необходимость в переоценке, она должна производиться применительно ко всем активам, относящимся к данному виду.

- (d) МСФО (IAS) 1 требует раскрытия информации в отчете о совокупном доходе по каждому компоненту прочего совокупного дохода или убытка. Для выполнения данного требования необходимо отдельно идентифицировать и раскрыть изменение в приросте стоимости от переоценки, возникающее в связи с изменением обязательства.
- 7 Скорректированная амортизируемая стоимость актива амортизируется на протяжении срока его полезного использования. Таким образом, когда соответствующий актив достигает конца срока полезного использования, все последующие изменения обязательства подлежат признанию в составе прибыли или убытка по мере их возникновения. Это касается как модели учета по фактическим затратам, так и модели учета по переоцененной стоимости.
- 8 Периодическое закрытие дисконта подлежит признанию в составе прибыли или убытка в качестве финансовых расходов по мере его возникновения. Альтернативный порядок учета капитализации, предусмотренный в соответствии с МСФО (IAS) 23, не разрешен.

Дата вступления в силу

- 9 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 сентября 2004 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периодов, начинающихся до 1 сентября 2004 г., то оно обязано раскрыть этот факт.
- 9A МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности. Более того, указанный стандарт внес поправки в пункт 6. Предприятие должно применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, поправки должны быть применены в отношении такого более раннего периода.

Переход к новому порядку учета

- 10 Изменения в учетной политике подлежат учету в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».*

* Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2005 г., такое предприятие должно следовать требованиям предыдущей редакции МСФО (IAS) 8, озаглавленной «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике», если только предприятие не применяет пересмотренный вариант этого стандарта в отношении указанного более раннего периода.