

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 5 «Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации»

Ссылки:

- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»,
- МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»,
- МСФО (IAS) 31 «Участие в совместном предпринимательстве»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»,
- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (выпущенный в октябре 2010 г.),
- ПКР (SIC) 12 «Консолидация – предприятия специального назначения» (в редакции 2004 г.).

Исходная информация

- 1 Цель фондов финансирования вывода объектов из эксплуатации, рекультивации и экологической реабилитации, далее по тексту именуемых «фонды финансирования вывода из эксплуатации» или «фонды», состоит в том, чтобы выделить активы, предназначенные для финансирования некоторых или всех затрат по выводу из эксплуатации производственных объектов (например, ядерных установок) или определенных видов оборудования (например, автомобилей), либо на проведение мероприятий по восстановлению окружающей среды (например, по ликвидации загрязнения водных ресурсов или по рекультивации земель, нарушенных горной разработкой), совместно именуемых «вывод из эксплуатации».
- 2 Взносы в эти фонды могут осуществляться добровольно или в соответствии с требованиями регулирующего положения или закона. Структурно эти фонды могут принимать одну из следующих форм:
 - (a) фонды, учреждаемые единственным вкладчиком для финансирования собственных обязательств по выводу объектов из эксплуатации, причем как на определенном участке, так и на нескольких территориально разрозненных участках.
 - (b) фонды, учреждаемые несколькими вкладчиками для финансирования собственных или совместных обязательств по выводу объектов из эксплуатации, где вкладчики получают право на возмещение своих расходов по выводу объектов из эксплуатации в размере внесенных ими взносов, увеличенных на сумму фактической прибыли на эти взносы, и уменьшенных на сумму затрат по управлению фондом в соответствующей доле. Вкладчики могут иметь обязательство по внесению дополнительных взносов, например, в случае банкротства другого вкладчика.
 - (c) фонды, учреждаемые несколькими вкладчиками для финансирования собственных или совместных обязательств по выводу объектов из эксплуатации, где требуемый уровень взносов определяется исходя из деятельности вкладчика в настоящее время, а приобретаемые выгоды определяются исходя из его деятельности в прошлом. В таких случаях существует потенциальное расхождение между суммой взносов, осуществленных участником (исходя из его деятельности в настоящее время), и величиной выгод, подлежащих получению им из фонда (исходя из его деятельности в прошлом).
- 3 Такие фонды, как правило, имеют следующие характеристики:
 - (a) управление фондом осуществляется независимыми попечителями.
 - (b) предприятия (вкладчики) осуществляют взносы в фонд, и эти взносы инвестируются в различные виды активов, которые могут включать как долговые, так и долевыми инструментами, и

которые доступны для использования в целях покрытия затрат вкладчиков по выводу объектов из эксплуатации. Попечители определяют способ инвестирования взносов с учетом ограничений, устанавливаемых документами, регулирующими деятельность фонда, и любыми применимыми законодательными нормами или иными регулируемыми положениями.

- (c) за вкладчиками сохраняются обязательства по осуществлению затрат по выводу объектов из эксплуатации. Однако вкладчики имеют возможность получить из фонда компенсацию произведенных ими затрат по выводу объектов из эксплуатации, в размере меньшей из двух величин: суммы фактически понесенных затрат и доли соответствующего вкладчика в активах фонда.
- (d) вкладчики могут иметь ограниченный доступ или вообще не иметь доступа к дополнительным активам фонда сверх тех, которые были использованы для покрытия отвечающих требованиям затрат на вывод объектов из эксплуатации.

Сфера применения

- 4 Настоящее разъяснение применяется при отражении в финансовой отчетности вкладчика выгод, связанных с его участием в фондах финансирования вывода из эксплуатации, которым присущи обе следующие характеристики:
 - (a) соответствующие активы фонда управляются отдельно (либо находясь у отдельного юридического лица, либо будучи выделенными в отдельную группу активов в другом предприятии); и
 - (b) право вкладчика на доступ к этим активам ограничено.
- 5 Остаточная доля участия в фонде, превышающая по величине стоимость права на получение компенсационных выплат, например, обусловленное договором право на получение экономических выгод после того, как фонд завершит возмещение всех затрат по выводу из эксплуатации, или после ликвидации фонда, может представлять собой долевой инструмент, включенный в сферу применения МСФО (IFRS) 9, и она не входит в сферу применения настоящего разъяснения.

Вопросы

- 6 Настоящее разъяснение отвечает на следующие проблемные вопросы:
 - (a) каким образом вкладчик должен отражать в учете свою долю участия в фонде?
 - (b) если вкладчик имеет обязательство по осуществлению дополнительных взносов, например, в случае банкротства другого вкладчика, то каким образом следует отражать это обязательство в учете?

Консенсус

Учет доли участия в фонде

- 7 Вкладчик должен признать свою обязанность по осуществлению затрат по выводу из эксплуатации в качестве обязательства и отдельно признать свою долю участия в фонде, если только этот вкладчик не обязан осуществить затраты по выводу из эксплуатации даже в том случае, если фонд не выполняет обязательств по выплатам.
- 8 Обратившись к стандартам МСФО (IAS) 27, МСФО (IAS) 28, МСФО (IAS) 31 и разъяснению ПКР (SIC) 12, вкладчик должен определить, имеет ли он контроль, совместный контроль над фондом или значительное влияние на него.
- 9 Если вкладчик не имеет контроля, совместного контроля над фондом или значительного влияния на него, то этот вкладчик должен признать право на получение возмещения из средств фонда как право на компенсацию в соответствии с МСФО (IAS) 37. Такое право на компенсацию должно оцениваться по наименьшей из указанных ниже величин:
 - (a) величины признанного обязательства по выводу из эксплуатации; и
 - (b) доли вкладчика в справедливой стоимости чистых активов фонда, принадлежащих вкладчикам.

Изменения балансовой стоимости права на получение возмещения, вызванные причинами, отличными от взносов в фонд и выплат из фонда, признаются в составе прибыли или убытка в периоде, в котором произошли эти изменения.

Учет обязательств по осуществлению дополнительных взносов

- 10 Если вкладчик имеет обязанность по осуществлению потенциальных дополнительных взносов, например, в случае банкротства другого вкладчика или уменьшения стоимости инвестиционных активов фонда до размера, недостаточного для выполнения фондом его обязательств по возмещению затрат, такая обязанность представляет собой условное обязательство, входящее в сферу применения МСФО (IAS) 37. Вкладчик должен признать обязательство только в том случае, если вероятность того, что такие дополнительные взносы действительно будут осуществлены, является высокой.

Раскрытие информации

- 11 Вкладчик должен раскрыть информацию о характере своего участия в фонде, а также о любых ограничениях, связанных с доступом к активам фонда.
- 12 Если вкладчик имеет обязанность по осуществлению потенциальных дополнительных взносов, которая не признается в качестве обязательства (см. пункт 10), он должен раскрыть информацию в соответствии с требованиями пункта 86 МСФО (IAS) 37.
- 13 Если вкладчик учитывает свою долю участия в фонде в соответствии с пунктом 9, он должен раскрыть информацию в соответствии с требованиями пункта 85(с) МСФО (IAS) 37.

Дата вступления в силу

- 14 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2006 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если предприятие применяет настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2006 г., то оно обязано раскрыть этот факт.
- 14А МСФО (IFRS) 9, выпущенный в октябре 2010 года, внес поправки в пункт 5. Предприятие должно применять данную поправку при применении МСФО (IFRS) 9, в редакции, выпущенной в октябре 2010 года.

Переход к новому порядку учета

- 15 Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 8.