

Отражение контрактных обязательств недропользователей



"Со словами благодарности Серику Кожикенову, Татьяне Арзамасцевой и всем сотрудникам компании «Alliance Audit со», оказавшим помощь в написании этой статьи".

*Василий Никитин
Партнер по аудиту
«Alliance Audit со»*

Несмотря на свою простоту, отражение обязательств по контрактам на недропользование вызывает достаточно большое количество вопросов. Это особенно актуально в настоящий момент, когда практически все компании в Казахстане перешли на международные стандарты финансовой отчетности и в добывающей отрасли должны применяться последовательные принципы бухгалтерского учета.

Исходными данными, на которых основываются расчеты, являются оценочная или оговоренная в контракте величина обязательств, текущая ставка дисконтирования и оценочное или оговоренное в контракте время наступления обязательства. В данной статье разбираются наиболее характерные обязательства, встречающиеся в контрактах на недропользование и их корректное отражение в бухгалтерском учете и финансовой отчетности на основании исходных данных.

Основные типы контрактных обязательств

В типовых контрактах на недропользование наиболее часто встречаются следующие виды обязательств:

- подписной бонус;
- бонус коммерческого обнаружения;
- бонус добычи;
- обязательства по восстановлению и рекультивации контрактной территории;
- обязательства по возмещению геологической информации;
- обязательства по инвестициям в инфраструктуру региона;
- обязательства по обучению местного персонала.

Контракты на недропользование предусматривают целый ряд выплат. Некоторые из них подлежат перечислению в бюджет в момент подписания (тендерные платежи, подписной бонус), остальные подлежат выплате в более позднее время, когда у компании-недропользователя появляются устойчивые денежные потоки. Но любой платеж является явной или подразумеваемой стоимостью права разведки и добычи полезных ископаемых и, соответственно, должен включаться в стоимость соответствующего актива.

Подписной бонус

Подписной бонус относится на стоимость лицензии на недропользование в момент подписания контракта и амортизируется после начала коммерческой добычи на контрактной территории по производственному методу¹. Если контракт на недропользование включает в себя несколько контрактных территорий, то целесообразно стоимость подписного бонуса распределить на основании результатов технико-экономических обоснований по каждой территории и каждую часть амортизировать после начала коммерческой добычи на соответствующей части контрактной территории.

¹ В некоторых случаях, когда срок действия лицензии меньше ожидаемого срока погашения геологических запасов, амортизация начисляется по прямолинейному методу исходя из срока действия лицензии. В случае продления контракта на недропользование, затраты по перезаключению контракта и новые контрактные обязательства будут включены в стоимость новой лицензии.

В бухгалтерском балансе капитализированный бонус коммерческого обнаружения отражается по статье «Нематериальные активы: Лицензии», в отчете о доходах и расходах последующая амортизация включается в производственные расходы, а в отчете о движении денег выплаченные средства показываются по статье «Инвестиционная деятельность: Приобретение нематериальных активов».

Бонус коммерческого обнаружения

Очевидно, что бонус коммерческого обнаружения должен отражаться также как и подписной бонус. Тем не менее, на момент подписания контракта бонус коммерческого обнаружения не признается в бухгалтерском учете, так как он не отвечает первому и основному критерию признания нематериального актива в соответствии с МСБУ 38.51. А именно, на момент подписания контракта нет уверенности, что на контрактной территории будут обнаружены ископаемые резервы и что они принесут компании экономические выгоды.

В случае коммерческого обнаружения выплаченный бонус коммерческого обнаружения учитывается и отражается так же как и подписной бонус. А именно, начисленная сумма бонуса включается в стоимость лицензии и начинает амортизироваться когда на обнаруженном месторождении начинается коммерческая добыча.

Бонус добычи

Разные контракты устанавливают для выплаты бонуса добычи различную величину и пороги добычи. Но, несмотря на свою вариативность, они сходны в одном: все они являются платой за право добычи минеральных ресурсов и должны отражаться в стоимости этого права по справедливой стоимости. Справедливой стоимостью бонуса добычи будет приведенная (дисконтированная) стоимость денежных платежей, оцененных в соответствии с производственным планом добычи.

Пример 1:

Компания заключила с компетентным органом контракт на недропользование, в соответствии с которым бонус добычи составляет 20 и 15 миллионов долларов США по достижении добычи в 10 и 15 тысяч тонн нефти соответственно. В соответствии с планом освоения и добычи компания планирует начать коммерческую добычу с пятого года, добыть 10 тысяч тонн на восьмой год, а 15 тысяч тонн нефти – на десятый год контрактной деятельности. Приведенная стоимость платежей при ставке дисконтирования 9%² составит³:

$$20,000,000/(1+9\%)^8+15,000,000/(1+9\%)^{10}=10,037,326+6,336,162=16,373,488^4$$

Полученная сумма переводится в тенге на дату заключения контракта и включается в стоимость лицензии. Амортизация начинается с пятого года после начала коммерческой добычи.

Данный пример является наглядной иллюстрацией справедливой стоимости. Компания может на дату сделки разместить в банке деньги в размере 16,373,488 долларов США под ставку 9% годовых, и на восьмой и десятый год действия контрактной деятельности в полной мере погасить обязательства по бонусу добычи.

В бухгалтерском балансе капитализированный бонус добычи отражается по статье «Нематериальные активы: Лицензии» в корреспонденции со статьей «Долгосрочные обязательства⁵: Резервы», в отчете о доходах и расходах последующая амортизация включается в производственные расходы, а в отчете о движении денег выплаченные на восьмой и десятый год денежные средства раскрываются по статье «Инвестиционная деятельность: Платежи по

² Обоснование ставки дисконтирование приведено в разделе «Величина ставки дисконтирования».

³ В данной статье применяется формат, используемый в английской версии Excel, а именно в качестве разделителя тысячных разрядов применяется запятая, а в качестве знака возведения в степень используется «^». Таким образом, 6,345.5^4 означает шесть тысяч триста сорок пять целых пять десятых в четвертой степени.

⁴ При расчете в электронных таблицах Excel может быть использована формула чистой приведенной стоимости: =ЧПС(9%;;20000000;15000000), в английской версии: =NPV(9%;,20000000,15000000).

⁵ На 7 и 9 год соответствующая часть обязательств будет отражаться по статье «Краткосрочные обязательства: Резервы».

контракту на недропользование». Презентация раскрытия резервов приведена отдельно в соответствующем разделе.

Обязательства по восстановлению и рекультивации контрактной территории

Обязательства по восстановлению и рекультивации контрактной территории возникают, как правило, по окончании добычи на определенном участке. Контракты на недропользование могут оговаривать или нет суммы отчислений на долгосрочные депозиты, но все без исключения вменяют недропользователям в обязанность восстановление месторождения после окончания добычи на контрактной территории.

Провизии начисляются исходя из наилучшей оценки будущих затрат. Ввиду того, что рекультивация будет проводиться в отдаленном будущем, провизии отражаются по приведенной стоимости и впоследствии переоцениваются при изменении ставок дисконтирования.

Провизии начисляются в полной сумме в момент нанесения ущерба экологии (например, бурение скважины, начало проведения вскрышных работ, строительство хвостохранилища и т.д.).

Пример 2:

В соответствии с контрактом на недропользование компания произвела расчет расходов по рекультивации месторождения, которые по текущим ценам составляют 15 миллионов тенге. Срок действия контракта истекает через 20 лет. Приведенная стоимость платежа при ставке дисконтирования 4% составит:

$$15,000,000/(1+4\%)^{20}=6,845,804^6$$

МСФО не дают разъяснений, как учитывать дополнительные обязательства, возникшие в ходе эксплуатации активов, например, в результате принятия нового законодательного акта. Тем не менее, некоторые эксперты полагают, что данные обязательства должны быть списаны на расходы периода, так как они не приносят компании будущие экономическими выгоды⁷.

В бухгалтерском балансе дисконтированные резервы на восстановление и рекультивацию месторождений отражаются по соответствующей статье внеоборотных активов⁸: основные средства, горно-подготовительные работы или нефтегазовые активы⁹. Соответствующие им обязательства отражаются по статье «Долгосрочные обязательства: Резервы». В отчете о доходах и расходах последующий износ включается в производственные расходы, обратный дисконт резервов относится на расходы по процентам. В отчете о движении денег потраченные средства на рекультивацию показываются по статье «Инвестиционная деятельность: Восстановление и рекультивация месторождений».

Обязательства по возмещению геологической информации

Обязательства по возмещению геологической информации являются примером подразумеваемой стоимости лицензии и в соответствии со многими контрактами на недропользование переносятся на периоды, когда у компании появляются устойчивые денежные потоки. Вне зависимости от названия платежа, в конечном итоге компания платит за право ведения работ на контрактной территории, и платежи за геологическую информацию (как бы они не назывались) являются частью стоимости лицензии и должны включаться в ее стоимость.

Часто сумма к возмещению оговаривается в контракте на недропользование, а график платежей согласовывается позже в приложениях к нему. В таких случаях в момент заключения контракта правомерно сделать оценку ожидаемого графика платежей, и капитализировать приведенную стоимость в стоимость лицензии. После согласования графика платежей данные обязательства перестают отвечать определению резервов, так как исключены неопределенности касающиеся и

⁶ При расчете в электронных таблицах Excel может быть использована формула приведенной стоимости: =ПС(4%;20;,-15000000), в английской версии: =PV(4%,20,,-15000000).

⁷ PwC, Financial Reporting in the Mining Industry, June 2007 (9.2.4 Capitalise versus expense, page 57).

⁸ МСФО 16 «Основные средства» §16(в)

⁹ Некоторые контракты на недропользование могут предусматривать рекультивацию участков, не относящихся к контрактной территории, например отстойник, оставшийся от советского завода. Восстановление данного участка является частью стоимости лицензии на недропользование, и его стоимость включается в стоимость нематериального актива.

сумм и сроков погашения обязательств¹⁰. Тем не менее, многие компании предпочитают отражать их по статье «Резервы» для обеспечения большей наглядности раскрытий финансовой отчетности.

Пример 3:

В соответствии с контрактом на недропользование компании следует возместить государству 10,000 долларов США с четвертого по восьмой год контрактной деятельности.

Год	Размер провизии на начало года	Обратный дисконт	Платежи государству	Размер провизии на конец года	Дисконтированные платежи
(а)	(б)	(в)=(б)*9%	(г)	=(б)+(в)+(г)	=(г)/(1+9%) ^(а)
1	6,007	541	–	6,548	–
2	6,548	589	–	7,137	–
3	7,137	642	–	7,779	–
4	7,779	700	(2,000)	6,479	(1,417)
5	6,479	583	(2,000)	5,062	(1,300)
6	5,062	456	(2,000)	3,518	(1,192)
7	3,518	317	(2,000)	1,835	(1,094)
8	1,835	165	(2,000)	–	(1,004)
Итого			(10,000)		(6,007)

Приведенная стоимость платежа при ставке дисконтирования 9% составит 6,007 тысяч долларов США и включается в стоимость лицензии по курсу на дату подписания контракта.

В бухгалтерском балансе дисконтированные резервы на восстановление геологической информации отражаются по статье «Нематериальные активы: Лицензии» и «Долгосрочные обязательства¹¹: Резервы¹²». В отчете о доходах и расходах последующая амортизация включается в производственные расходы, обратный дисконт резервов включается в расходы по процентам. В отчете о движении денег платежи государству отражаются по статье «Инвестиционная деятельность: Платежи по контракту на недропользование».

Обязательства по инвестициям в инфраструктуру региона

Обязательства по инвестициям в инфраструктуру региона также являются подразумеваемой стоимостью лицензии, как правило, без четкого разделения по периодам. Расчет и отражение в бухгалтерском учете такие же, как и для обязательств по возмещению геологической информации, за тем исключением, что они являются ярким примером провизий.

Обязательства по обучению персонала

Обязательства по обучению персонала представляют собой наиболее спорную часть контрактных обязательств. Вообще, мы полагаем, что в стоимость лицензии следует включать только те обязательства, которые компания при прочих равных условиях на себя не стала бы принимать. Например, каждым контрактом оговорена рабочая программа с установленными сроками и объемом капиталовложений, которая в числе прочих является контрактным обязательством компании. Но говорить о капитализации данного обязательства не приходится, поскольку оно является неотъемлемой частью освоения любого месторождения. Таким же образом можно трактовать и обязательства по обучению местного персонала. Если контрактом не оговорено какую часть местного персонала она должна обучать, то компания вполне логично использует преимущественное право обучения своих работников. В этом случае капитализировать обязательства скорее всего не нужно, поскольку в ходе производственной деятельности компания, в любом случае понесла бы эти расходы. В случае если контракт четко оговаривает обучение местного населения или если контрактные обязательства превышают разумную потребность в обучении собственного персонала, данные обязательства следует капитализировать и включить в стоимость нематериального актива.

¹⁰ МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» §10.

¹¹ Начиная с 3 года, часть обязательств, подлежащая уплате в текущем году, будет отражаться по статье «Краткосрочные обязательства: Резервы».

¹² При условии, что компания решила раскрывать обязательства как резервы.

Расчет и отражение в бухгалтерском учете такие же, как и для обязательств по возмещению геологической информации, за тем исключением, что они также являются типичным примером провизий.

Ставка дисконтирования и риски

В случае, если эффект является существенным, резервы дисконтируются до чистой приведенной стоимости.

К сожалению ни МСБУ 37, ни КИМСФО¹³ 1 не дают четкого разъяснения, какой подход следует применять при определении ставки дисконтирования. Достаточно детальное руководство приведено в бухгалтерском стандарте Великобритании FRS 12, который по существу является аналогом МСБУ 37:

- (а) будущие денежные потоки выражаются в текущих ценах, при этом используется реальная ставка дисконтирования (исключающая общий эффект инфляции); или
- (б) будущие денежные потоки выражаются в ожидаемых будущих ценах, при этом используется номинальная ставка дисконтирования (учитывающая эффект изменения цен).

Очевидно, что оба эти подхода должны давать равные результаты.

Номинальная ставка дисконтирования используется в случаях, когда в контракте зафиксированы конкретные суммы платежей, которые не будут изменяться с течением времени, например, бонус добычи, инвестиции в инфраструктуру региона или возмещение геологической информации.

Для обязательств по рекультивации месторождения удобнее использовать реальную ставку. При этом расчет месторождения ведется в текущих ценах (в случае необходимости делается корректировка на ожидаемые изменения законодательства, возможные изменения технологии или изменения стоимости отдельных компонентов) и дисконтируется с использованием реальной ставки.

МСБУ 37.47 оговаривает, что ставка дисконта должна быть ставкой до налогообложения, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и риски, характерные для обязательства. Ставка дисконта не должна отражать риски, на которые были скорректированы будущие потоки денежных средств. Эксперты компаний «большой четверки»^{14, 15} сходятся во мнении, что наиболее оптимальным является корректировка денежных потоков на соответствующие риски и использование ставки дисконтирования свободной от рисков¹⁶.

Пример 4:

Контракт на недропользование оговаривает, что компания должна делать отчисления на долгосрочный счет ликвидации в размере 0.1% от операционных расходов. Планируемые операционные расходы за контрактный период (20 лет) в текущих ценах составят 25 миллиардов тенге, следовательно, расчетные расходы составят 25 миллионов тенге ($25,000,000 = 25,000,000,000 * 0.1\%$). Оценочные расходы по рекультивации в текущих ценах составляют 15 миллионов тенге. Оговоренные контрактом суммы переводятся в ликвидационный фонд, и в контракт включена статья, что по окончании срока действия контракта Государство может принять решение о продолжении эксплуатации всех или части сооружений и обязательства по рекультивации и сумма перечисленных денежных средств будут переданы Государству. Ввиду неопределенности, компании следует выбрать большее из двух значений, которое принимается за денежный поток на рекультивацию месторождения, скорректированный на риск, присущий данному обязательству и дисконтировать по реальной ставке. Приведенная стоимость платежа при ставке дисконтирования 4% составит:

$$25,000,000 / (1 + 4\%)^{20} = 11,409,674$$

Величина ставки дисконтирования

Несмотря на довольно единодушное мнение экспертов, на сегодняшний день у нас нет единого подхода в выборе ставки дисконтирования даже среди Казахстанских компаний, публикующих

¹³ КИМСФО – комиссия по интерпретациям МСФО (англ. название «IFRIC»)

¹⁴ Insights into IFRS, KPMG's practical guide to International Financial Reporting Standards, 4th Edition 2007/8 (3.12.120.20, page 582)

¹⁵ International GAAP, Ernst & Young LLP 2006 (27.4.2.2 Adjusting for risk, page 1801)

¹⁶ За ставку дисконтирования, свободную от рисков берется купонная ставка государственных облигаций со сроками погашения, соответствующими данному обязательству.

свою отчетность на международных фондовых биржах. Это отчасти является результатом недостатка информации, на которой основываются расчеты. А именно, на Казахстанской фондовой бирже практически нет государственных облигаций со сроком погашения 10 и более лет, и объемы торгов достаточно ограничены. Кроме того, у нас официально не публикуются долгосрочные, прогнозы инфляции. Для устранения разночтений мы приводим обоснование текущих ставок дисконтирования, которые должны быть приемлемыми для Казахстанских компаний.

В данном расчете не принимаются в расчет казначейские бумаги МЕУЖКАМ и МУИКАМ (торги по ним проводились 21 января 2008 и 30 октября 2007 соответственно), которые привязаны к текущему индексу потребительских цен и не дают четкого представления о долгосрочной ставке дисконта. Государственные казначейские бумаги с фиксированной купонной ставкой¹⁷, по которым в Казахстане проводились первичные торги за период с сентября 2007 года по апрель 2008 года, представлены следующим образом:

Вид ГЦБ	Фактический объем продаж, млн. тенге	Средневзвешенная доходность
МЕККАМ ¹⁸	109,160	7.9%
МЕОКАМ ¹⁹	18,466	8.5%
МЕУКАМ ²⁰	1,200	9.5%

Таким образом, на сегодняшний день долгосрочная ставка дисконтирования для компаний Казахстана не должна превышать 9-10%. Данная ставка является номинальной ставкой дисконтирования и учитывает эффект изменения цен. Уменьшенная на долгосрочный индекс инфляции она может использоваться как реальная ставка дисконтирования.

Долгосрочный прогноз роста индекса потребительских цен в Казахстане был сделан группой Economist Intelligence²¹ в ноябре 2007 года. По данным этой оценки рост цен составит 8.0% в 2008 году, 6.6% в 2009 году, 5.5% в 2010 году, 5.0% в 2011 году и 4.2% начиная с 2012 года. Таким образом, средний ежегодный рост цен в Казахстане в течение ближайших десяти лет оценивается в пределах 5.0%.

Данный анализ позволяет сделать заключение, что реальная долгосрочная ставка дисконтирования для компаний Казахстана не должна превышать 4-5%, что вписывается в средние мировые показатели:

Страна	Номинальная ставка дисконта ²²	Индекс инфляции ²¹	Реальная ставка дисконта
Мексика	7.5%	2.3%	5.2%
Венгрия	7.4%	2.7%	4.7%
ЮАР	8.7%	4.2%	4.5%
Австралия	6.5%	2.6%	3.9%
Новая Зеландия	6.5%	2.6%	3.9%
Польша	5.9%	2.5%	3.4%
Великобритания	4.7%	1.9%	2.8%
Индия	7.6%	5.0%	2.6%
Италия	4.4%	1.8%	2.6%
Южная Корея	5.3%	2.8%	2.5%

¹⁷ <http://web.minfin.kz/index> (см. Обязательства государства, Результаты аукционов по размещению ГЦБ).

¹⁸ Государственные краткосрочные казначейские обязательства сроком до одного года, более подробно <http://web.minfin.kz/index> (см. Обязательства государства, Классификация ГЦБ).

¹⁹ Государственные краткосрочные казначейские обязательства сроком до пяти лет, более подробно <http://web.minfin.kz/index> (см. Обязательства государства, Классификация ГЦБ). Торги по данным бумагам проводились 14 февраля 2008 года.

²⁰ Государственные краткосрочные казначейские обязательства свыше пяти лет, более подробно <http://web.minfin.kz/index> (см. Обязательства государства, Классификация ГЦБ). Торги по данным бумагам проводились 23 ноября 2007 года.

²¹ <http://www.eiu.com/> (см. World Data, информация платная).

²² <http://seekingalpha.com/article/65191-10-year-government-bond-yield-comparison-a-global-view>

Страна	Номинальная ставка дисконта ²²	Индекс инфляции ²¹	Реальная ставка дисконта
Норвегия	4.4%	1.9%	2.5%
Германия	4.0%	1.5%	2.5%
Франция	4.1%	1.8%	2.3%
Чехия	4.6%	2.4%	2.2%
Испания	4.2%	2.0%	2.2%
Дания	4.1%	1.9%	2.2%
Швеция	4.1%	2.0%	2.1%
США	3.9%	1.9%	2.0%
Канада	3.9%	2.0%	1.9%
Малайзия	3.7%	1.9%	1.8%
Среднее значение	5.3%	2.4%	2.9%

Изменение оценки

В соответствии с МСБУ 37.59, провизии пересматриваются на каждую дату бухгалтерского баланса и корректируются для отражения лучшей текущей оценки. Все изменения стоимости резервов, явившиеся результатом пересмотра составляющих изначальной оценки, включаются в стоимость соответствующего актива и амортизируются в течение его остаточного срока полезной службы²³.

Пример 5:

Контракт на недропользование устанавливает обязательства на обучение персонала в размере 25 миллионов тенге в течение последующих 5 лет. Компания включила всю сумму дисконтированных платежей в стоимость лицензии. Ставка дисконтирования бралась из расчета 8%.

Год	Размер провизии на начало года	Обратный дисконт	Затраты на обучение	Размер провизии на конец года	Дисконтированные платежи
(а)	(б)	(в)=(б)*8%	(г)	=(б)+(в)+(г)	=(г)/(1+8%) ^(а)
1	19,963,550	1,597,084	(5,000,000)	16,560,634	(4,629,630)
2	16,560,634	1,324,851	(5,000,000)	12,885,485	(4,286,694)
3	12,885,485	1,030,839	(5,000,000)	8,916,324	(3,969,161)
4	8,916,324	713,306	(5,000,000)	4,629,630	(3,675,149)
5	4,629,630	370,370	(5,000,000)	—	(3,402,916)
Итого			(25,000,000)		(19,963,550)

На конец года Компания пересмотрела ставку дисконтирования до 9%.

Год	Размер провизии на начало года	Обратный дисконт	Затраты на обучение	Размер провизии на конец года	Дисконтированные платежи
(а)	(б)	(в)=(б)*9%	(г)	=(б)+(в)+(г)	=(г)/(1+9%) ^(а)
1	16,198,599	1,457,874	(5,000,000)	12,656,473	(4,587,156)
2	12,656,473	1,139,083	(5,000,000)	8,795,556	(4,208,400)
3	8,795,556	791,600	(5,000,000)	4,587,156	(3,860,917)
4	4,587,156	412,844	(5,000,000)	—	(3,542,126)
Итого			(20,000,000)		(16,198,599)

Разница между суммами провизий в размере 362,035 тенге (=16,560,634-16,198,599) относят на стоимость лицензии²⁴:

Дт Долгосрочные резервы	362,035	
Кт Нематериальные активы		362,035

²³ МСБУ 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» §36, 37

²⁴ При этом следует учитывать материальность корректировки. Если полученная разница незначительна для финансовой отчетности компании ее проще отразить в отчете о доходах и расходах.

Переход на МСФО

Если бухгалтерские проводки на дату подписания контракта уже не вызывают сомнения, то корректное отражение при переходе с КСБУ на МСФО может вызвать вопросы, особенно учитывая тот факт, что в КСБУ отсутствовало дисконтирование монетарных активов.

Обязательства признаются с использованием наилучшей оценки на дату перехода. По нашему мнению, эта же оценка должна применяться и к активам, но на дату фактического возникновения обязательства, с отражением накопленной амортизации с даты возникновения до даты перехода на МСФО.

Пример 6:

На дату перехода на МСФО (1 января 2008 года) на балансе компании числились два хвостохранилища. Средний срок эксплуатации каждого хвостохранилища составляет 15 лет, компания применяет прямолинейный метод амортизации для основных средств данной группы. Первое хвостохранилище было введено в эксплуатацию в 1996 году (находилось в эксплуатации 12 лет), второе – в 2005 году (находилось в эксплуатации три года). Оценочные расходы на рекультивацию каждого хвостохранилища составляют 50 миллионов тенге на дату перехода на МСФО. Реальная ставка дисконтирования на 1 января 2008 года оценена в 4%.

Стоимость актива:	$50,000,000/(1+4\%)^{15}=27,763,225$
Остаточная стоимость 1:	$27,763,225/15*12=22,210,580$
Величина резерва 1:	$50,000,000/(1+4\%)^{12}=31,229,852$
Остаточная стоимость 2:	$27,763,225/15*3=5,552,645$
Величина резерва 2:	$50,000,000/(1+4\%)^3=44,449,818$

Скорее всего, при переходе на МСФО учетная стоимость хвостохранилищ в соответствии с КСБУ должна быть переведена на МСФО, а именно пересчитана на индексы увеличения цен (в частности это относится к хвостохранилищу №1) или заменена на условную стоимость (в этом случае, как правило, используется амортизируемая стоимость замещения). Но в каждом случае в пересчитанную стоимость должна дополнительно включаться стоимость восстановления и рекультивации. Компания делает следующие проводки:

Хвостохранилище 1:		
Дт Основное средство ²⁵	22,210,580	
Дт Нераспределенный доход	9,019,272	
Кт Долгосрочные резервы		31,229,852
Хвостохранилище 2:		
Дт Основное средство	5,552,645	
Дт Нераспределенный доход	38,897,173	
Кт Долгосрочные резервы		44,449,818

Следует обратить внимание, что стоимость лицензии нужно пересчитывать даже при отсутствии обязательства на дату перехода. Например, компания должна учесть выплаченные и списанные на расходы подписной бонус и бонус коммерческого обнаружения.

Презентация резервов в финансовой отчетности

Ниже приводится один из вариантов раскрытия резервов, которые могут быть оговорены в контракте на недропользование:

²⁵ В случае если компания пересчитывает стоимость основного средства с использованием индексов переоценки, накопленный износ отражается отдельно и прибавляется к пересчитанному накопленному износу данного актива.

	Рекультивация месторождений	Возмещение геологической информации	Обучение персонала	Инвестиции в инфраструктуру региона	Итого
	тыс.тенге	тыс.тенге	тыс.тенге	тыс.тенге	тыс.тенге
На 1 января	108,400	36,050	5,200	8,430	158,080
Приобретение бизнеса	3,000	500	–	–	3,500
Начислено в течение года	4,020	–	–	–	4,020
Отнесено на долгосрочные активы	1,450	(1,803)	(260)	(422)	(1,035)
Использовано в течение года	–	(4,600)	(460)	(300)	(5,360)
Амортизация дисконта	10,518	2,713	403	694	14,328
Курсовая разница	–	(370)	(53)	(86)	(509)
На 31 декабря	127,388	32,490	4,830	8,316	173,024
Краткосрочная часть	–	4,500	430	390	5,320
Долгосрочная часть	127,388	27,990	4,400	7,926	167,704
Итого	127,388	32,490	4,830	8,316	173,024

1. По строке «Приобретение бизнеса» отражается справедливая стоимость обязательств приобретенной компании на дату сделки. При подготовке раскрытия следует убедиться, что итог равен сумме провизий в соответствующем раскрытии баланса приобретенной компании.
2. По строке «Начислено в течение года» отражается сумма новых провизий, начисленных в течение года. Очевидно, что в отчетном периоде компания не заключала новых контрактов на недропользование и начисления, скорее всего, относятся к возводимым объектам, которые будут ликвидироваться по окончании эксплуатации.
3. По строке «Отнесено на долгосрочные активы» отражается изменение оценки. В данном примере была пересмотрена ставка дисконтирования в сторону увеличения, что привело к уменьшению большинства резервов. Кроме того, пересмотренная оценка затрат по рекультивации месторождений была выше предыдущей, что не только скомпенсировало эффект увеличения ставки дисконтирования, но и привело к увеличению данных резервов.
4. По строке «Использовано в течение года» отражается погашение обязательств в течение года. Как видно из примера в течение отчетного периода компания не проводила и на следующий год не планирует проведение работ по восстановлению и рекультивации месторождений. Суммы, выплаченные на возмещение геологической информации, обучение персонала и инвестиции в инфраструктуру региона сопоставимы с планируемыми цифрами будущего года. В отчете о движении денег сумма 5,360 тысяч тенге будет отражена по статье «Инвестиционная деятельность: Платежи по контракту на недропользование».
5. По строке «Амортизация дисконта» отражается увеличение приведенной стоимости обязательств в течение периода, возникающее в связи с приближением на один период момента погашения обязательств. Сумма 14,328 тысяч тенге будет включена в расходы по процентам в отчете о доходах и расходах.
6. Курсовая разница возникает по обязательствам, заключенным в валюте, отличной от тенге. Часто платежи в бюджет устанавливаются в твердой валюте (в нашем примере в долларах США), и ослабление данной валюты относительно тенге уменьшает обязательства компании.

Заключение

Несмотря на то, что мы постарались осветить все характерные примеры, встречающиеся у недропользователей Казахстана, реальные ситуации могут отличаться от приведенных примеров. И если у вас возникнут вопросы по отражению и раскрытию резервов вашей компании, или по особенностям применения соответствующих стандартов и интерпретаций, вы задать свой вопрос на сайте <http://www.allianceaudit.kz/>.