



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Standardul IFRS® 6 Explorarea și evaluarea resurselor minerale



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

Standardul IFRS 6 Explorarea și evaluarea resurselor minerale

Domeniul de aplicare și definiții cheie

Entitățile implicate în explorarea și extragerea resurselor minerale realizează activități specifice care consumă timp și resurse financiare semnificative. De la prospectare până la extragerea resurselor minerale este nevoie de mult timp. În plus, nu există nicio garanție că toate inițiativele de explorare vor avea succes în cele din urmă. Prin urmare, există un risc ridicat ca investițiile semnificative în explorarea unei anumite zone să fie neprofitabile.

Înainte de emiterea Standardului IFRS® 6 Explorarea și evaluarea resurselor minerale, entitățile extractive obișnuiau să înregistreze în contabilitate costurile de explorare și evaluare în diverse moduri. Era dificil pentru utilizatorii de informații să compare datele financiare între diferitele entități extractive, deoarece acestea urmau principiile contabile naționale, care erau diferite de la o țară la alta.

Chiar dacă standardele IFRS® specifică modul în care entitățile ar trebui să își stabilească politicile contabile, entitățile care își desfășoară activitatea în industriile extractive se pot confrunta cu dificultăți și incertitudini în determinarea politicilor contabile acceptabile în conformitate cu standardul IAS 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori.

IFRS 6, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2006, a fost emis pentru a ghida entitățile extractive în stabilirea normelor contabile într-un mod în care datele financiare să fie comparabile pentru utilizatorii acestora. Este foarte important de reținut faptul că acest standard se aplică strict numai pentru o anumită perioadă și nu poate fi aplicat costurilor suportate:

- a) înainte ca o entitate să primească drepturile legale de a explora o anumită zonă;
- b) după ce se dovedește că merită, din punct de vedere tehnic și comercial, să se execute lucrările miniere.

Pentru aceste perioade trebuie aplicate alte standarde IFRS.

Definiții cheie (IFRS6.AnexaA):

Explorarea și evaluarea resurselor minerale - se referă la căutarea de resurse minerale (adică minerale, petrol, gaze naturale etc.). Aceasta activitate începe atunci când o entitate primește dreptul legal de a căuta resurse minerale într-o anumită zonă și se încheie atunci când entitatea respectivă obține o dovadă că merită din punct de vedere tehnic și comercial să exploreze o resursă minerală.

Cheltuieli de explorare - sunt costurile lucrărilor de prospectare pentru descoperirea resurselor minerale.

Cheltuieli de evaluare - sunt costurile suportate pentru a obține dovezi că explorarea unei resurse minerale este viabilă din punct de vedere tehnic și comercial.

Activele de explorare și evaluare - sunt costurile suportate în perioada de căutare a resurselor minerale recunoscute ca active în conformitate cu politicile contabile ale entității.

Aspecte fundamentale: Recunoaștere

În conformitate cu IFRS 6, entitățile pot continua să își folosească politicile contabile atât timp cât respectă punctul 10 din Standardul IAS 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori. Aceasta înseamnă că politica aplicată trebuie să asigure furnizarea de informații relevante și fiabile.

Standardul IFRS 6 permite, de asemenea, entităților să facă excepții de la politica sa contabilă în ceea ce privește modul în care o entitate alege să identifice și să evalueze activele de explorare și evaluare. Acest lucru înseamnă că, chiar dacă politicile contabile respective nu sunt în deplină conformitate cu standardele IFRS specifice, ele sunt aplicabile atât timp cât sunt relevante și fiabile.

Entitățile sunt libere să decidă dacă cheltuielile de explorare și evaluare trebuie să fie trecute la cheltuieli sau dacă trebuie să fie capitalizate parțial sau integral. Entitățile trebuie să identifice în mod clar acest lucru în politica lor contabilă.

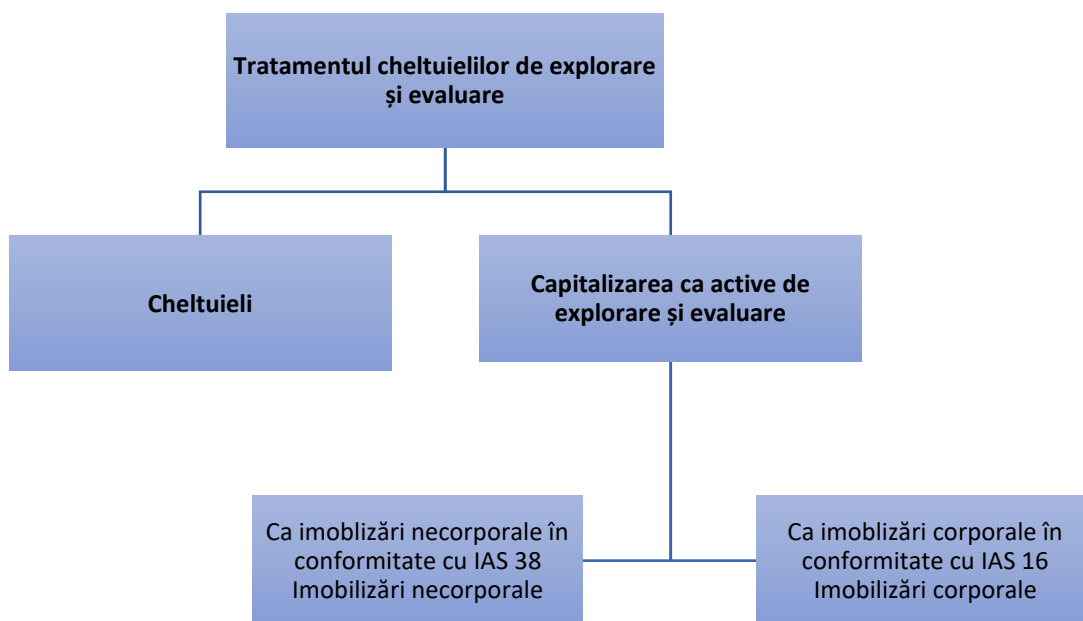


Figura 1. Tratamentul cheltuielilor de explorare și evaluare

După cum se arată în figura 1, în cazul în care o entitate alege capitalizarea, atunci aceasta ar trebui să recunoască activele de explorare și evaluare ca active corporale sau necorporale. Entitatea trebuie să evalueze natura activelor achiziționate și să aplice clasificarea în mod consecvent. Pentru imobilizările corporale se aplică normele din standardul IAS 16. Pentru imobilizările necorporale se aplică regulile din IAS 38.

În cazul în care activele corporale sunt utilizate pentru dezvoltarea imobilizărilor necorporale, partea consumată a imobilizărilor corporale este tratată ca un cost al imobilizărilor necorporale. De exemplu, în cazul în care o entitate efectuează lucrări de foraj pentru evaluarea posibilităților de exploatare a minereurilor, atunci aceste lucrări trebuie înregistrate ca imobilizări necorporale.

Aspecte fundamentale: Evaluare

Activele de explorare și evaluare trebuie să fie contabilizate la evaluarea inițială **la costul de achiziție**.

Entitatea trebuie să descrie în politica sa contabilă ce costuri sunt înregistrate ca active de explorare și evaluare. Apoi, entitatea trebuie să ia în considerare, de asemenea, în ce măsură este posibil să asocieze cheltuielile cu găsirea unor resurse minerale specifice. De exemplu, costurile care ar putea fi capitalizate sunt costurile de obținere a unei autorizații de explorare a mineralelor, diverse studii ale zonei de interes, colectarea și analiza mostrelor de sol, evaluarea rentabilității posibile etc.

Cu toate acestea, dezvoltarea resurselor minerale reprezintă o altă fază a proiectului de explorare, iar aceste costuri fac obiectul Cadrului conceptual pentru raportarea financiară și al standardului IAS 38.

Uneori, entitățile își asumă angajamentele de îndepărtare și restaurare pe măsură ce încep să exploreze și să evalueze mineralele. În astfel de cazuri, aceste angajamente sunt contabilizate în conformitate cu cerințele standardului IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente.

Exemplele care ilustrează modul în care poate fi măsurat costul de explorare sunt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1. Exemple de măsurare a costurilor de explorare.

Tipuri de costuri	Exemple
Imobilizări corporale	Entitatea a achiziționat echipamente de explorare în valoare de 10.000 u.m. pentru a dezvolta posibile puțuri de gaze de șist. Amortizarea echipamentului pe parcursul perioadei este calculată la 2.000 u.m., care este inclusă în imobilizările necorporale.
Imobilizări necorporale	Entitatea a achiziționat o licență de explorare a resurselor minerale pentru o perioadă de 2 ani și a plătit 5.000 u.m. pentru licență. Aceasta va fi clasificată ca imobilizare necorporală.
Remunerarea salariaților care realizează explorarea	În timpul perioadei de doi ani de explorare a gazelor de șist, angajații au fost plătiți cu 40.000 de u.m.. Aceasta plată va fi clasificată ca imobilizare necorporală.
Costul total de explorare	Costul total pe doi ani este de 49.000 u.m. (depreciere pe 2 ani 4.000 u.m. + licență 5.000 u.m. + costuri de manoperă 40.000 u.m.). La recunoașterea inițială, aceste costuri de explorare vor fi recunoscute ca active de explorare și evaluare în situația poziției financiare.

După cum se indică în tabelul 1, amortizarea echipamentelor de explorare utilizate în timpul perioadei de explorare și evaluare este înregistrată ca active necorporale de explorare și evaluare. Licența și salariile angajaților sunt, de asemenea, direct legate de perioada de explorare. Prin urmare, acestea sunt, de asemenea, înregistrate ca active necorporale de explorare și evaluare. Prin urmare, până la sfârșitul celui de-al doilea an de activitate de explorare, activele de explorare și evaluare se ridică la suma amortizării pe doi ani a echipamentelor de explorare, a costurilor de obținere a licențelor și a costurilor salariale.

Următoarea etapă este procesul decizional necesar pentru a decide ce model este acceptabil pentru entitate pentru evaluarea activelor de explorare și evaluare. După cum se arată în figura 2, IFRS 6 oferă posibilitatea de a alege fie modelul costului, fie modelul reevaluării.

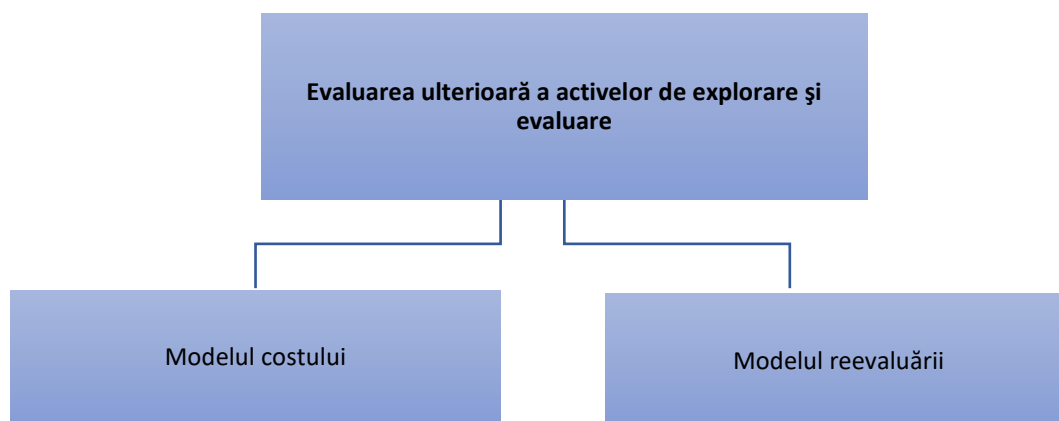


Figura 2. Evaluarea activelor de explorare și evaluare după recunoaștere

În cazul în care o entitate alege să utilizeze modelul costului, activele de explorare și evaluare sunt amortizate la valoarea lor reziduală pe parcursul duratei lor de viață economică utilă. Reglementările privind deprecierea sau amortizarea fiecărei imobilizări corporale și necorporale sunt descrise în mod corespunzător în IAS 16 și în IAS 38.

În cazul în care o entitate alege să utilizeze modelul reevaluării, aceasta trebuie să respecte, de asemenea, orientările privind reevaluarea prevăzute în IAS 16 și în IAS 38. Singura cerință este de a înregistra activele de explorare și evaluare ca o clasă separată de active, astfel încât să fie mai ușor de realizat reevaluarea în acest scop. Acest lucru permite unei entități să aleagă să aplice modele de evaluare diferite pentru activele sale corporale și necorporale. De exemplu, o entitate poate alege modelul costului pentru imobilizările corporale și modelul reevaluării pentru imobilizările necorporale.

Exemplele prezentate în tabelul 2 ilustrează diferența dintre aceste două modele.

Tabelul 2. Exemple de aplicare a modelului costului sau al reevaluării după recunoașterea activelor de explorare și evaluare.

Modelul costului	Modelul reevaluării
La recunoașterea inițială, activele de explorare și evaluare au fost înregistrate la 49.000 u.m.. Entitatea a ales să aplice metoda costului în politicile sale contabile. După explorare, a fost obținut un permis de extracție a resurselor minerale pentru o perioadă de 5 ani. Prin urmare, activele de explorare și evaluare vor fi amortizate în 5 ani. Amortizarea pentru un an va fi de 9.800 u.m., iar valoarea activelor din situația poziției financiare va fi de 39.200 u.m..	La recunoașterea inițială, activele de explorare și evaluare au fost înregistrate la 49.000 u.m.. În urma reevaluării activelor de explorare și evaluare a resurselor minerale, s-a constatat că studii similare ar putea fi efectuate la un cost mai mic (modificări ale pieței) în această perioadă. S-a stabilit că o astfel de explorare a resurselor minerale poate fi efectuată pentru 38.000 u.m.. Această valoare (38.000 u.m.) va fi prezentată în situația poziției financiare.

După cum se arată în exemplele din tabelul 2, valoarea aceluiași activ în situația poziției financiare este diferită atunci când se aleg modele diferite de evaluare. În practică, modelul costului este utilizat mult mai frecvent de către entitățile care explorează, deoarece este mult mai ușor de aplicat și nu necesită colectarea de informații suplimentare pentru a efectua o procedură de reevaluare fiabilă.

Aspecte fundamentale: Proceduri

Schimbarea politicilor contabile

IFRS 6 permite entităților extractoare să utilizeze proceduri specifice de recunoaștere și evaluare descrise în politicile lor contabile, dar există încă anumite reguli privind modul în care acestea pot fi modificate.

O entitate își poate schimba politicile contabile pentru explorare și de evaluare, dacă modificarea face ca situațiile financiare să fie mai relevante pentru necesitățile de luare a deciziilor economice ale utilizatorilor însă nu mai puțin relevante pentru acestea, sau mai fiabile însă nu mai puțin relevante pentru nevoile respective.

Aceasta înseamnă că entitatea trebuie să asigure relevanța și fiabilitatea datelor sale financiare atunci când efectuează orice modificare a politicilor sale contabile. În același timp, IFRS 6 permite modificări, dar nu asigură conformitatea deplină cu aceste criterii.

Depreciere

Poate apărea o situație specifică pe piață sau în anumite condiții de afaceri în care valoarea înregistrată a activului de explorare și evaluare poate deveni mult mai mare decât valoarea sa recuperabilă. În astfel de cazuri, ar trebui efectuată procedura de depreciere, iar Standardul IAS 36 Deprecierea activelor ar impune entității să recunoască o pierdere din depreciere.

Cu toate acestea, este dificil de estimat ce fluxuri de numerar viitoare ar putea fi generate de activele de explorare și evaluare. Prin urmare, IFRS 6 indică circumstanțele specifice în care trebuie efectuat un test de depreciere detaliat și este mai puțin strict decât cerințele din Standardul IAS 36. În IFRS 6 sunt enumerate câteva exemple care ilustrează situațiile în care trebuie efectuat testul de depreciere:

- dreptul de prospectare al entității în zona respectivă a expirat sau va expira în viitorul apropiat fără a fi reînnoit;
- entitatea a utilizat deja suma prevăzută în buget pentru explorare și nu este planificat un buget suplimentar;
- entitatea a luat decizia de a înceta activitățile de explorare, deoarece s-a dovedit că nu este viabilă din punct de vedere tehnic și comercial explorarea unei resurse minerale;
- există dovezi clare că, chiar și în caz de succes, costurile cheltuite pentru dezvoltare nu vor fi, cel mai probabil, recuperate.

Lista nu este definitivă, astfel încât entitatea trebuie să evalueze ce alte condiții pot constitui fundamentul pentru testul de depreciere. Alte exemple ar putea fi scăderea semnificativă a prețului mineralelor, probleme în obținerea de finanțare suficientă pentru explorarea ulterioară a resurselor minerale, întâzieri neplanificate în explorare și evaluare etc.

O entitate trebuie să aloce activele de explorare și evaluare la unități generatoare de trezorerie sau la grupuri de unități generatoare de trezorerie. Această alocare permite efectuarea unei deprecieri mai precise. Regulile de alocare trebuie să fie descrise în politica contabilă a fiecărei entități și trebuie aplicate în toate cazurile de depreciere. Există două cerințe care specifică mărimea și nivelul acestor unități:

- fiecare unitate sau un grup de unități nu trebuie să fie mai mare decât un segment de exploatare;
- nivelul poate fi format din una sau mai multe unități.

Informații de prezentat

IFRS 6 indică doar cerințele minime de prezentare a informațiilor. Entitatea poate prezenta mai multe informații, dacă consideră că sunt necesare. Cea mai importantă cerință este aceea de a dezvălui informații care să arate în mod clar ce sume legate de explorarea și evaluarea resurselor minerale au fost recunoscute în raportarea financiară.

Figura 3 ilustrează elementele de prezentare a informațiilor în rapoartele financiare referitoare la perioada de extracție și evaluare.

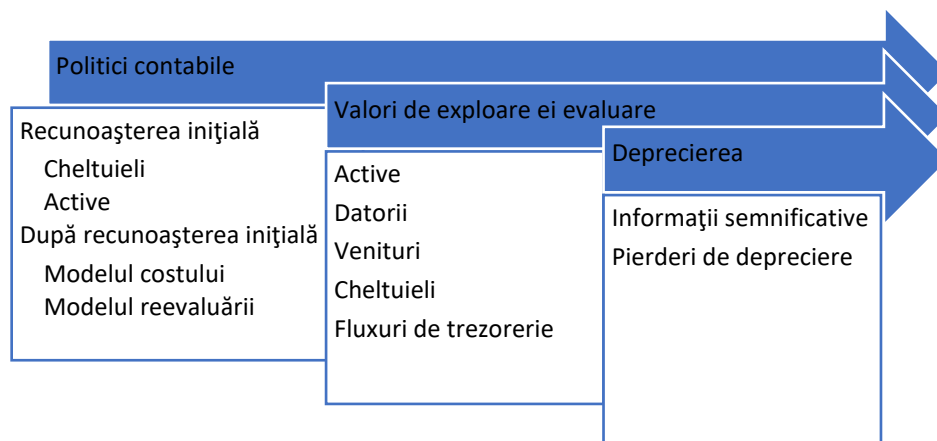


Figura 3. Cerințele privind publicarea obligatorie în cadrul raportării financiare

O entitate extractoare ar trebui să prezinte reglementările sale specifice în politica contabilă, sumele rezultate din activitățile de explorare și informații privind procedurile de depreciere.

Exemple

Entitatea X face rafinare de petrol și caută în mod constant noi domenii de explorare. Această entitate are noi planuri de a începe explorarea petrolului în Africa. Următoarele evenimente economice sunt legate de căutarea unei noi zone petroliere:

- În aprilie 20x1, Entitatea X a primit drepturile legale de a începe explorarea de la guvernul angalez. Licența de explorare a unei anumite zone a costat 20.000 u.m. și este valabilă timp de 4 ani.

Înregistrarea licenței în aprilie 20x1

Dr. Imobilizări necorporale	20.000 u.m.		
		Cr. Numerar	20.000 u.m.

Înregistrare în perioada mai - decembrie 20x1 pentru amortizarea imobilizărilor necorporale (20.000 u.m. / 4 ani / 12 luni x 8 luni)

Dr. Active de explorare și evaluare	3.333 u.m.		
		Cr. Imobilizări necorporale	3.333 u.m.

Înregistrare în ianuarie - decembrie 20x2 pentru amortizarea imobilizărilor necorporale (20.000 u.m. / 4 ani)

Dr. Active de explorare și evaluare	5.000 u.m.		
		Cr. Imobilizări necorporale	5.000 u.m.

Înregistrare în ianuarie - decembrie 20x3 pentru amortizarea imobilizărilor necorporale (20.000 u.m. / 4 ani)

Dr. Active de explorare și evaluare	5.000 u.m.		
		Cr. Imobilizări necorporale	5.000 u.m.

Înregistrare în ianuarie - decembrie 20x4 pentru amortizarea imobilizărilor necorporale (20.000 u.m. / 4 ani)

Dr. Active de explorare și evaluare 5.000 u.m.
Cr. Imobilizări necorporale 5.000 u.m

Înregistrare în ianuarie - aprilie 20x5 pentru amortizarea imobilizărilor necorporale (20.000 u.m. / 4 ani / 12 luni x 4 luni)

Dr. Active de explorare și evaluare 1.667 u.m.
Cr. Imobilizări necorporale 1.667 u.m.

- În mai 20x1, entitatea X a achiziționat echipamentul de exploatare necesar (A) pentru 50.000 u.m.. Perioada de amortizare a echipamentelor este de 5 ani.

Înregistrare echipamentului (A) în mai 20x1

Dr. Imobilizări corporale 50.000 u.m.
Cr. Numerar 50.000 u.m.

Înregistrarea în perioada iunie - decembrie 20x1 pentru amortizarea imobilizărilor corporale A (50.000 u.m. / 5 ani / 12 luni x 7 luni)

Dr. Active de explorare și evaluare 5,833 u.m.
Cr. Imobilizări corporale 5.833 u.m.

Înregistrare în ianuarie - decembrie 20x2 pentru amortizarea imobilizărilor corporale A (50.000 u.m. / 5 ani)

Dr. Active de explorare și evaluare 10.000 u.m.
Cr. Imobilizări corporale 10.000 u.m.

Înregistrare în ianuarie - decembrie 20x3 pentru amortizarea imobilizărilor corporale A (50.000 u.m. / 5 ani)

Dr. Active de explorare și evaluare 10.000 u.m.
Cr. Imobilizări corporale 10.000 u.m.

Înregistrare în ianuarie - decembrie 20x4 pentru amortizarea imobilizărilor corporale A (50.000 u.m. / 5 ani)

Dr. Active de explorare și evaluare 10.000 u.m.
Cr. Imobilizări corporale 10.000 u.m.

Înregistrare în ianuarie - mai 20x5 privind amortizarea imobilizărilor corporale A (50.000 u.m. / 5 ani / 12 luni x 5 luni)

Dr. Active de explorare și evaluare 4.167 u.m.
Cr. Imobilizări corporale 4.167 u.m.

- În mai 20x1, au fost angajați salariați pentru a lucra la proiectul de explorare și evaluare din entitatea X. Costul anual al forței de muncă a acestora este de 20.000 u.m.. Angajații au lucrat până în februarie 20x5.

Înregistrarea costurilor cu forța de muncă în perioada mai - decembrie 20x1 (20.000 u.m. / 12 luni x 8 luni)

Dr. Active de explorare și evaluare 13,333 u.m.
Cr. Numerar 13.333 u.m.

Înregistrarea costurilor cu forța de muncă în perioada ianuarie - decembrie 20x2

Dr. Active de explorare și evaluare 20.000 u.m.
Cr. Numerar 20.000 u.m.

Înregistrarea costurilor cu forța de muncă în perioada ianuarie - decembrie 20x3

Dr. Active de explorare și evaluare 20.000 u.m.
Cr. Numerar 20.000 u.m.

Înregistrarea costurilor cu forța de muncă în perioada ianuarie - decembrie 20x4

Dr. Active de explorare și evaluare 20.000 u.m.
Cr. Numerar 20.000 u.m.

Înregistrare costurilor cu forța de muncă în ianuarie - februarie 20x5 (20.000 u.m. / 12 luni x 2 luni)

Dr. Active de explorare și evaluare 3.333 u.m.
Cr. Numerar 3.333 u.m.

- În iulie 20x3, au fost achiziționate lucrări suplimentare de explorare a entității X de la antreprenori pentru un cost de 15.000 u.m..

Înregistrare în iulie 20x3 pentru explorarea achiziției de lucrări

Dr. Active de explorare și evaluare 15.000 u.m.
 Cr. Numerar 15.000 u.m.

- În martie 20x4, în entitatea X a fost achiziționat un echipament suplimentar de exploatare (B) în valoare de 150.000 u.m.. Perioada de amortizare pentru echipament este de 5 ani.

Înregistrarea achiziției echipamentului B în martie 20x4 pentru echipamente

Dr. Imobilizări corporale 150.000 u.m.
 Cr. Numerar 150.000 u.m.

Înregistrare în aprilie - decembrie 20x4 pentru amortizarea imobilizărilor corporale B (150.000 u.m. / 5 ani / 12 luni * 9 luni)

Dr. Active de explorare și evaluare 22.500 u.m.
 Cr. Imobilizări corporale 22.500 u.m.

Înregistrare în ianuarie - mai 20x5 pentru amortizarea imobilizărilor corporale B (150.000 u.m. / 5 ani / 12 luni x 5 luni)

Dr. Active de explorare și evaluare 12.500 u.m.
 Cr. Imobilizări corporale 12.500 u.m.

- În februarie 20x5, au fost obținute dovezile unei explorări reușite care demonstrează că se pot extrage cantități mari de petrol din puțurile explorate.
- În mai 20x5, entitatea X vinde toate drepturile de explorare pentru 320.000 u.m. către entitatea Y.

Înregistrarea vânzării de drepturilor de explorare

Dr. Numerar 320.000 u.m.
 Cr. Venituri 133.334 u.m.
 Cr. Active de explorare și evaluare 186.666 u.m.

Entitatea X a indicat în politica sa contabilă că toate costurile de explorare și evaluare vor fi capitalizate integral.

Trebuie remarcat faptul că, în cazul în care o licență este contabilizată ca imobilizare necorporală, aceasta este amortizată. În consecință, activele corporale fixe (echipamente) sunt amortizate pe durata de viață utilă estimată. Prin urmare, costurile capitalizate de explorare și evaluare vor fi următoarele:

Costuri capitalizate	aprilie - decembrie 20x1, u.m.	ianuarie - decembrie 20x2, u.m.	ianuarie - decembrie 20x3, u.m.	ianuarie - decembrie 20x4, u.m.	ianuarie - mai 20x5, u.m.	Total, u.m.
Amortizarea licențelor	3.333	5.000	5.000	5.000	1.667	20.000
Amortizarea echipamentului A	5.833	10.000	10.000	10.000	4.167	40.000
Amortizarea echipamentului B				22.500	12.500	35.000
Manoperă	13.333	20.000	20.000	20.000	3.333	76.666
Lucrări de explorare			15.000			15.000
Valoarea totală a activelor de explorare și evaluare	22.499	35.000	50.000	57.500	21.667	186.666