



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®

Международен МСФО® 6 Проучване и оценка на минерални ресурси



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

Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 6 Проучване и оценка на минерални ресурси

Обхват и Определения

Предприятията ангажирани с проучване и добив на минерални ресурси, се занимават със специфични дейности, които отнемат значително време и финансови ресурси. От проучването до добива на минералните ресурси минава много време. Освен това няма гаранция, че всички проучвателни инициативи в крайна сметка ще бъдат успешни. Поради това съществува висок риск значителни инвестиции в проучването на определен район да бъдат нерентабилни.

Преди издаването на МСФО 6 Проучване и оценка на минерални ресурси, добивните предприятия отчитаха разходите за проучване и оценка по различни начини. За потребителите на информация беше трудно да сравняват финансовите данни на различните добивни предприятия, тъй като те прилагаха различни национални счетоводни стандарти.

Въпреки че МСФО уточняват какви счетоводни политики трябва да се прилагат, предприятията, работещи в добивните индустрии, може да се сблъскат с трудности и несигурност при определянето кои счетоводни политики са приемливи в съответствие с МСС 8.

Целта на МСФО 6, който е в сила от 1 януари 2006 г., е конкретизира финансовото отчитане на предприятията за проучване и оценка на минерални ресурси по начин, по който финансовите данни да бъдат сравними за потребителите. Много е важно да се отбележи, че този стандарт се прилага стриктно само за определен период и не може да се прилага за разходи, направени:

- а) преди предприятието да е получило юридическите права за проучване на специфична област;
- б) след като стане възможно да бъдат доказани техническата изпълнимост и търговската приложимост на добиването на минералния ресурс.

За тези периоди се прилагат други МСФО.

Определения (МСФО 6. Допълнение А):

Проучване и оценка на минерални ресурси – Търсенето на минерални ресурси, включително минерали, нефт, природен газ и сходни невъзстановяеми ресурси, след като предприятието е получило юридическите права да извършва проучвания в конкретна област, както и определянето на техническата изпълнимост и търговската приложимост на добиването на минерални ресурси.

Разходи по проучване и оценка – Разходите, извършени от предприятието във връзка с проучването и оценката на минерални ресурси.

Разходи за оценка – Разходите, извършени за доказване на техническата изпълнимост и търговската приложимост на добиването на минерални ресурси.

Активи по проучване и оценка – Разходите по проучване и оценка, признати като активи в съответствие със счетоводната политика на предприятието.

Основни въпроси: Признаване

Съгласно МСФО 6, предприятията може да продължат да прилагат своите счетоводни политики само ако те отговарят на изискванията в параграф 10 от МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки. Това означава, че прилаганата политика трябва да гарантира предоставянето на подходяща и надеждна информация.

МСФО 6 също така позволява освобождаване на предприятията от прилагането му по отношение на начина, по който предприятието избира да признава и оценява активите за проучване и оценка. Това означава, че дори тези счетоводни политики да не са в пълно съответствие с определен МСФО, те са приложими, стига да са уместни и надеждни.

Предприятието определя политика като конкретизира кои разходи се признават като разходи или като активи по проучване и оценка и прилага последователно тази политика.



Фигура 1. Подход за признаване на разходите за проучване и оценка

Както е показано на Фигура 1, ако дадено предприятие избере да признае разходите като активи, то трябва да класифицира активите по проучване и оценка като материални активи или нематериални активи. Предприятието трябва да оцени естеството на придобитите активи и да прилага последователно класификацията. За материални активи се прилагат правилата на МСС Имоти, машини и съоръжения. Правилата на МСС Нематериални активи се прилагат за нематериални активи.

Когато материалните активи се използват за разработване на нематериални активи, изразходваната част от материалните активи се третира като себестойност на нематериалните активи. Например, ако дадено предприятие извършва някои сондажни работи за оценка на възможностите за добив на минерали, тогава тези дейности трябва да бъдат осчетоводени като нематериален актив.

Основни въпроси: Оценяване

Първоначално активите по проучване и оценка се измерват по **цена на придобиване**.

Предприятието определя политика като конкретизира кои разходи се признават като активи по проучване и оценка. При определянето - предприятието отчита степента, до която разходът може да бъде свързан с откриването на конкретни минерални ресурси. Например, разходи, които могат да бъдат включени в началната оценка на активите по проучване и оценка са разходите за придобиване на права за проучвания, за проучвателни сондажи, за вземане на проби за анализ, за оценяване техническата изпълнимост и търговската приложимост на добиването на минерален ресурс и т.н.

Разходите, свързани с разработването на минерални ресурс, не се признават като активи и се отчитат съгласно КРФО и МСС Нематериални активи.

В много случаи, още преди да започнат дейностите по проучване и оценка на минералните ресурси, предприятията се ангажират да рекултивират естествената околна среда. В такива случаи тези ангажименти се осчетоводяват в съответствие с изискванията на МСС Провизии, условни пасиви и условни активи.

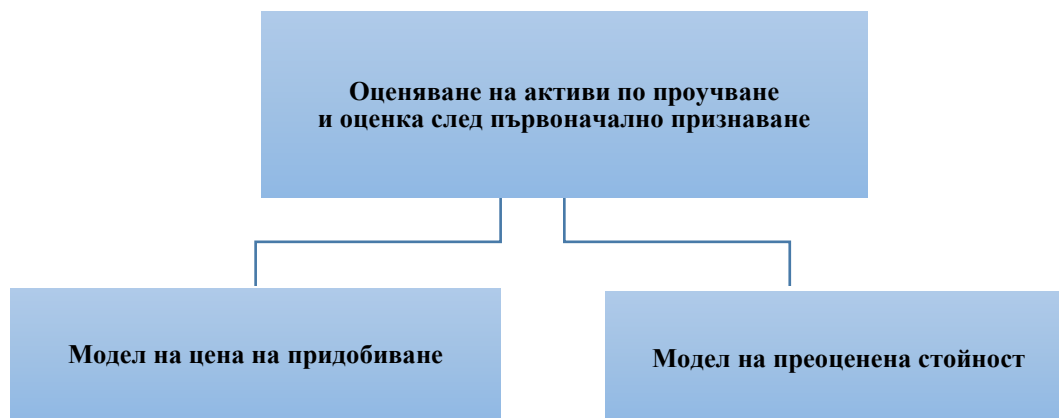
В Таблица 1 са представени примери да оценяване на разходи за проучване.

Таблица 1. Примери да оценяване на разходи за проучване.

Вид разход	Примери
Материални активи	Предприятие закупува оборудване на стойност 10 000 BE за проучване на кладенци за шистов газ. Амортизацията на оборудването през периода се изчислява на 2 000 BE и е призната в нематериални активи.
Нематериални активи	Предприятието придобива лиценз за проучване на минерални ресурси за период от 2 години и е плаща 5 000 BE за лиценза. Той ще бъде класифициран като нематериален актив..
Възнаграждения на персонала	По време на двугодишния период на проучването за шистов газ служителите са получили възнаграждения в размер на 40 000 BE. Те ще бъдат класифицирани като нематериален актив.
Общо разходи за проучване	Общите разходи за повече от две години са 49 000 BE (2-годишна амортизация 4 000 BE + лиценз 5 000 BE + разходи за труд 40 000 BE). Първоначално тези разходи за проучване ще бъдат признати като активи за проучване и оценка в отчета за финансовото състояние.

Както е посочено в таблица 1, амортизацията на оборудването за проучване, извършена по време на периода на проучване и оценка, се записва като нематериален актив по проучване и оценка. Лицензът и заплатите на служителите също са пряко свързани с периода на проучване. Следователно те също се записват като нематериални активи по проучване и оценка. Така до края на втората година от проучвателната дейност, активите по проучване и оценка са сумата от двугодишната амортизация на оборудването за проучване, разходите за получаване на лиценз и разходите за заплати.

Следващата стъпка е предприятието да определи модела, който да се прилага за оценяване на активите по проучване и оценка. Както е показано на Фигура 2, МСФО 6 дава възможност за избор на модела на цена на придобиване или на модела на преоценена стойност.



Фигура 2. Оценяване на активи по проучване и оценка след първоначално признаване

Ако се прилага моделът на цена на придобиване, тогава активите по проучване и оценка се амортизират до тяхната остатъчна стойност през техния полезен икономически живот. Наредбите за обезценяване или амортизация на всеки материален и нематериален актив са описани съответно в МСС 16 и МСС 38.

Ако се прилага моделът на преоценена стойност, предприятието трябва да прилага правилата за преоценка съгласно МСС 16 и МСС 38. Единственото изискване е активите за проучване и оценка да се осчетоводят като отделен клас активи, така че по-лесно да се извършва целевата преоценка. Това позволява на предприятието да избере да приложи различни модели на оценяване към своите материални и нематериални активи. Например, предприятието може да избере модел на цена на придобиване за материалните активи и модел на преоценена стойност за нематериалните активи.

Представените в Таблица 2 примери илюстрират разликата между двата модела.

Таблица 2. Примери за прилагане на модела на цена на придобиване или модела на преоценена стойност след признаване на активи по проучване и оценка.

Модел на цена на придобиване	Модел на преоценена стойност
Първоначално признатите активи по проучване и оценка са на стойност 49 000 BE. Предприятието е избрало да прилага метода на цена на придобиване в своите счетоводни политики. След проучването е получено разрешение за добив на изкопаеми ресурси за срок от 5 години. Следователно активите по проучване и оценка ще бъдат амортизирани в рамките на 5 години. Амортизацията за една година ще бъде 9 800 CU, а стойността на активите в отчета за финансовото състояние ще бъде 39 200 BE.	Първоначално признатите активи по проучване и оценка са на стойност 49 000 BE. След проверка на активите по проучване и оценка за обезценка е установено, че подобни проучвания могат да бъдат извършени на по-ниска цена (промени на пазара) през този период. Установено е, че такова проучване за минерални ресурси може да се извърши за 38 000 BE. Тази стойност (38 000 BE) ще бъде призната в отчета за финансовото състояние.

Както е показано в примерите (вж. Таблица 2), стойността на един и същ актив в отчета за финансовото състояние е различна при избора на различни модели за измерване. На практика моделът на цена на придобиване се използва значително по-често от проучвателните предприятия, тъй като е много по-лесен за прилагане и не изисква събиране на допълнителна информация, за да се извърши надеждна процедура за преоценка.

Основни въпроси: Процедури

Промени в счетоводната политика

МСФО 6 позволява на предприятията да променят своята счетоводна политика, свързана с разходите по проучване и оценка, ако промяната отговаря на някои изисквания.

Всяко предприятие може да променя своята счетоводна политика, свързана с разходите по проучване и оценка, ако.

- промяната прави финансовите отчети по-подходящи за нуждите при вземането на икономически решения и не по-малко достоверни, или
- по-достоверни, но не по-малко подходящи за тези нужди.

Това означава, че предприятието трябва да вземе предвид достоверността и надеждността на своите финансови данни, когато прави каквито и да било промени в своите счетоводни политики. В същото време МСФО 6 допуска промени без постигане на пълно съответствие с тези критерии.

Обезценка

На пазара може да възникне специфична ситуация, при която балансовата стойност на актива по проучване и оценка може да стане много по-висока от неговата възстановима стойност. В такива случаи предприятието оценява, представя и оповестява всяка загуба от обезценка в съответствие с МСС 36.

Въпреки това е трудно да се прецени какви бъдещи парични потоци могат да бъдат генерирани от активите по проучване и оценка. Затова МСФО 6 посочва конкретни факти и обстоятелства, които показват, че предприятието трябва да провери активите по проучване и оценка за обезценка, като в това отношение те са по-малко строги от изискванията на МСС 36. Някои от тези факти и обстоятелства са:

- периодът, за който предприятието има правото да извършва проучвания в конкретната област, е изтекъл през отчетния период или ще изтече в близко бъдеще и не се очаква да бъде подновен;
- нито е бюджетиран, нито е планиран значителен разход за по-нататъшно проучване и изследване на минерални ресурси в конкретната област;
- не открити количества минерални ресурси с възможности за търговска реализация и предприятието решава да прекрати тези дейности по проучването;
- съществуват достатъчно данни, посочващи, че въпреки че разработването на конкретната област вероятно ще продължи, не съществува вероятност балансовата стойност на актива по проучване и оценка да бъде изцяло възстановена чрез успешната разработка или чрез продажба.

Списъкът не е изчерпателен, така че предприятието трябва да оцени какви други условия могат да бъдат основание за тест за обезценка. Други примери могат да включват значителен спад в цените на минералните ресурси, проблеми при получаването на достатъчно финансиране за по-нататъшно проучване на минерални ресурси, непланирани забавяния в проучването и оценката и т.н.

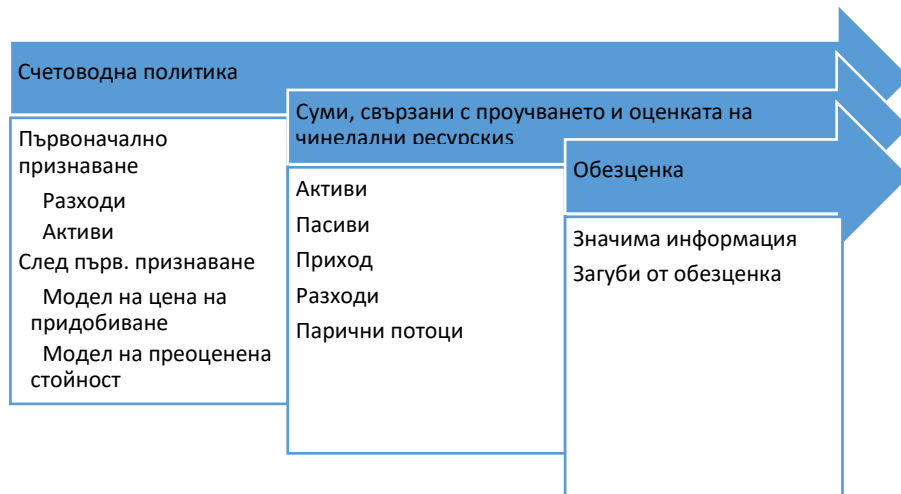
Стандартът изисква предприятието да определи счетоводна политика за разпределяне на активите по проучване и оценка към единици, генериращи парични потоци, или групи от такива единици с цел преценяване на тези активи за наличие на обезценка. Правилата за разпределение трябва да бъдат описани в счетоводната политика на предприятието и трябва да се прилагат във всички случаи на обезценка. Има две изисквания, които определят размера и нивото на тези единици:

- Всяка единица, генерираща парични потоци, и група от такива единици да не е по-голяма от оперативен сегмент;
- Нивото може да съдържа една или повече единици, генериращи парични потоци.

Оповестяване

МСФО 6 постановява само минималните изисквания за оповестяване. Предприятието може да разкрие повече информация, ако прецени, че такова оповестяване е необходимо. Най-важното изискване е да се разкрие информация, която ясно показва какви суми, свързани с проучването и оценката на минерални ресурси, са били признати във финансовите отчети.

Фигура 3 представя елементите за оповестяване във финансовите отчети за периода на извличане и оценка.



Фигура 3. Изисквания за задължително оповестяване във финансовите отчети

Добивното предприятие трябва да оповести специфичните разпоредби на своята счетоводната политика, сумите, свързано с дейности по проучване и информация относно процедурите за обезценка.

Примери

Предприятие X има дял в петролна рафинерия и непрекъснато търси нови райни за проучване. Предприятието има планове да започне проучване за нефт в Африка. Следните икономически събития са свързани с търсенето на нови нефтени находища:

- През април 20x1 г. Предприятие X получава лиценз за проучвателна дейност от правителството на Ангола. Лицензът за проучване на определен район струва 20 000 BE и е валиден за 4 години.

Запис през м. април 20x1 г. за лиценза

Dr. Нематериални активи 20 000 BE

Cr. Каса 20 000 BE

Запис за периода май - декември 20x1 г. за амортизацията на нематериални активи (20 000 BE / 4 години / 12 месеца x 8 месеца)

Dr. Активи по проучване и оценка 3 333 BE

Cr. Нематериални активи 3 333 BE

Запис за периода януари - декември 20x2 г. за амортизацията на нематериални активи (20 000 BE / 4 години)

Dr. Активи по проучване и оценка 5 000 BE

Cr. Нематериални активи 5 000 BE

Запис за периода януари - декември 20x3 г. за амортизацията на нематериални активи (20 000 BE / 4 години)

Dr. Активи по проучване и оценка 5 000 BE

Cr. Нематериални активи 5 000 BE

Запис за периода януари - декември 20x4 г. за амортизацията на нематериални активи (20 000 BE / 4 години)

Dr. Активи по проучване и оценка 5 000 BE

Cr. Нематериални активи 5 000 BE

Запис за периода януари - април 20x5 г. за амортизацията на нематериални активи (20 000 BE / 4 години / 12 месеца x 4 месеца)

Dr. Активи по проучване и оценка 1 667 BE

Cr. Нематериални активи 1 667 BE

- През май 20x1г. Предприятие X закупува необходимото експлоатационно оборудване (A) за 50 000 BE. Срокът на амортизация на оборудването е 5 години.

Запис за м. май 20x1 г. за оборудване (A)

Dr. Материални активи 50 000 BE

Cr. Каса 50 000 BE

Запис за периода юни - декември 20x1 г. за амортизацията на материални активи A (50 000 BE / 5 години / 12 месеца x 7 месеца)

Dr. Активи по проучване и оценка 5 833 BE

Cr. Материални активи 5 833 BE

Запис за периода януари - декември 20x2 г. за амортизацията на материални активи A (50 000 BE / 5 години)

Dr. Активи по проучване и оценка 10 000 BE

Cr. Материални активи 10 000 BE

Запис за периода януари - декември 20x3 г. за амортизацията на материални активи А (50 000 BE / 5 години)

Dr. Активи по проучване и оценка 10 000 BE
Cr. Материални активи 10 000 BE

Запис за периода януари - декември 20x4 г. за амортизацията на материални активи А (50 000 BE / 5 години)

Dr. Активи по проучване и оценка 10 000 BE
Cr. Материални активи 10 000 BE

Запис за периода януари - май 20x5 г. за амортизацията на материални активи А (50 000 BE / 5 години / 12 месеца x 5 месеца)

Dr. Активи по проучване и оценка 4 167 BE
Cr. Материални активи 4 167 BE

- През май 20x1 са наети служители за работа по проекта за проучване и оценка в Предприятие X. Годишни разходи за труд възлизат на 20 000 BE. Служителите са наети до м. февруари 20x5 г.

Запис за периода май - декември 20x1 г. за разходи за възнаграждения (20 000 BE / 12 месеца x 8 месеца)

Dr. Активи по проучване и оценка 13 333 BE
Cr. Каса 13 333 BE

Запис за периода януари - декември 20x2 г. за разходи за възнаграждения

Dr. Активи по проучване и оценка 20 000 BE
Cr. Каса 20 000 BE

Запис за периода януари - декември 20x3 г. за разходи за възнаграждения

Dr. Активи по проучване и оценка 20 000 BE
Cr. Каса 20 000 BE

Запис за периода януари - декември 20x4 г. за разходи за възнаграждения

Dr. Активи по проучване и оценка 20 000 BE
Cr. Каса 20 000 BE

Запис за периода януари - февруари 20x5 г. за разходи за възнаграждения (20 000 BE / 12 месеца x 2 месеца)

Dr. Активи по проучване и оценка 3 333 BE
Cr. Каса 3 333 BE

- През м. юли 20x3 г., Предприятие X е закупува допълнителни проучвателни дейности от изпълнителите на стойност 15 000 BE.

Запис за м. юли 20x3 г. за закупуване на допълнителни проучвателни дейности

Dr. Активи по проучване и оценка 15 000 BE
Cr. Каса 15 000 BE

- През м. март 20x4 г. Предприятие X е закупува допълнително оборудване (Б) на стойност 150 000 BE. Срокът за амортизация на оборудването е 5 години.

Запис за м. март 20x4 г. за закупуване на допълнително оборудване (Б)

Dr. Материални активи 150 000

Cr. Каса 150 000 BE

Запис за периода януари - декември 20x4 г. за амортизацията на материални активи Б (150 000 BE / 5 години / 12 месеца)

Dr. Активи по проучване и оценка 22 500 BE

Cr. Материални активи 22 500 BE

- През м. февруари 20x5 г. проучвателните дейности дават положителен резултат, който доказва, че от съответните кладенци може да се добиват големи количества нефт.
- През м. май 20x5 г. Продава правата си за проучване на Предприятие Y за 320 000 BE.

Запис за периода януари - май 20x5 г. за амортизацията на материални активи Б (150 000 BE / 5 години / 12 месеца x 5 месеца)

Dr. Активи по проучване и оценка 12 500 BE

Cr. Материални активи 12 500 BE

Запис за м. май 20x5 г. за продажбата на проучвателните права

Dr. Каса 320 000 BE

Cr. Приход 133 334 BE

Cr. Активи по проучване и оценка 186 666 BE

В своята счетоводна политика Предприятие X е посочило, че всички разходи за проучване и оценка ще бъдат напълно капитализирани.

Трябва да се отбележи, че ако лицензът се отчита като нематериален актив, той подлежи на амортизация. Съответно, дълготрайните материални активи (оборудването) се амортизират през очаквания полезен живот. Следователно капитализираните разходи за проучване и оценка ще бъдат както следва:

Капитализирани разходи	апр. – дек. 20x1 г., BE	ян. – дек. 20x2 г., BE	ян. – дек. 20x3 г., BE	ян. – дек. 20x5 г., BE	ян. – май 20x5 г., BE	Общо BE
Амортизация на лиценз	3 333	5 000	5 000	5 000	1 667	20 000
Амортизация на оборудване (А)	5 833	10 000	10 000	10 000	4 167	40 000
Амортизация на оборудване (Б)				22 500	12 500	35 000
Труд	13 333	20 000	20 000	20 000	3 333	76 666
Проучвателни дейности			15 000			15 000
Обща стойност на активите по проучване и оценка	22 499	35 000	50 000	57 500	21 667	186 666