

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»

1. Сфера применения

Этапы добычи и продажи нефти



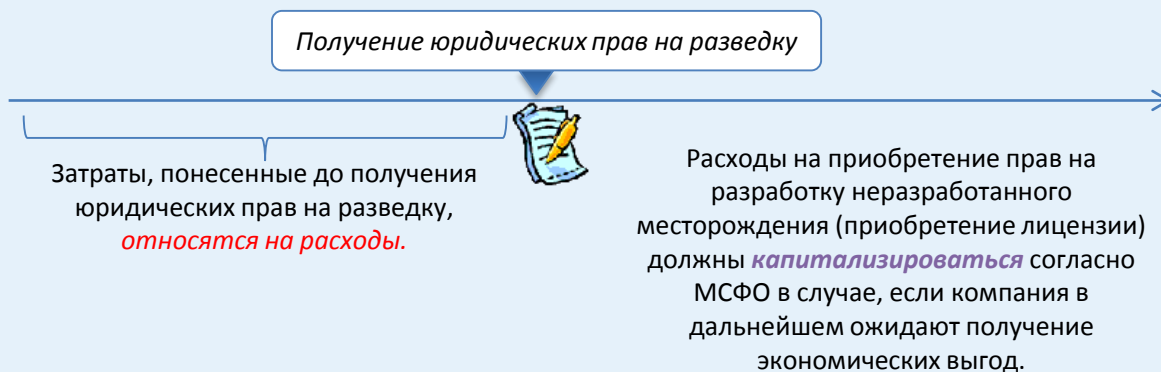
МСФО (IFRS) 6 применяется только к одной фазе извлечения недр: разведке и оценке (*РиО).

Стадия разведки и оценки начинается в момент получения юридических прав на разведку и заканчивается в момент подтверждения технической возможности и экономической целесообразности добычи.

Стандарт не применяется к учету следующих расходов:

- расходов по РиО, понесенных до получения прав (лицензии) на участок
- расходов по РиО, понесенных после получения подтверждения технической возможности и экономической целесообразности добычи (начало стадии разработки). Учет расходов на стадии разработки осуществляется согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

2. Расходы до получения лицензии и расходы на лицензию



МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»

3. Методы учета затрат на РиО

- В МСФО не выработан единый подход к учету затрат на РиО. Стандарт позволяет разрабатывать свою учетную политику в отношении РиО. Для этого в стандарте есть отступления от требований МСФО (IAS) 8.
- В зависимости от выбранной учетной политики затраты на РиО могут либо относиться на расходы по мере их возникновения, либо капитализироваться.
- В практике наиболее популярными являются следующие методы учета затрат на РиО:

| Метод результативных затрат | Метод полных затрат |
|---|--|
| Какие затраты капитализируются? | |
| Капитализация только тех затрат, которые связаны с будущими экономическими выгодами. | Капитализация большинства затрат. |
| Что является центром затрат? | |
| Центр затрат – небольшой участок недр, ассоциируемый с единой геологической структурой, как правило, это месторождение. | Центры затрат имеют значительные размеры: от страны до географического региона. |
| Пример: В течение года нефтяная компания потратила 4 млн. долл. на разведку каждой из 5 скважин. По итогам разведки было установлено: 2 из 5 скважин нефтегазоносные. | |
| Затраты на 2 нефтегазоносные скважины капитализируются, затраты на 3 сухие скважины списываются на расходы: Дт РиО Кт Деньги 4*2=8 долл. Дт Расходы Кт Деньги 4*3=12 долл. | Затраты на все 5 скважин капитализируются: Дт РиО Кт Деньги 4*5=20 долл. |

Капитализированные затраты на РиО должны быть выделены и в зависимости от характера отнесены либо к материальным, либо нематериальным активам.



Материальные активы
Например, буровые установки



Нематериальные активы
Например, права на производство буровых работ

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»

4. Оценка активов РиО при признании

Активы, связанные с РиО, оцениваются по себестоимости.

В себестоимость включаются:

- приобретение прав на производство разведочных работ
- топографические, геологические, геохимические и геофизические исследования
- поисково-разведочное бурение
- прокладка каналов
- отбор проб и образцов
- деятельность, относящаяся к оценке технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Если компания должна восстановить природные ресурсы вследствие работ по разведке и оценке запасов, то компания признает обязательства в соответствии с МСФО (IAS) 37.

5. Последующая оценка

- ✓ модель учета по фактическим затратам
- ✓ модель учета по переоцененной стоимости

| | | |
|----------------------------|---|---------------------------------------|
| Для материальных активов | → | МСФО (IAS) 16 «Основные средства» |
| Для нематериальных активов | → | МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» |

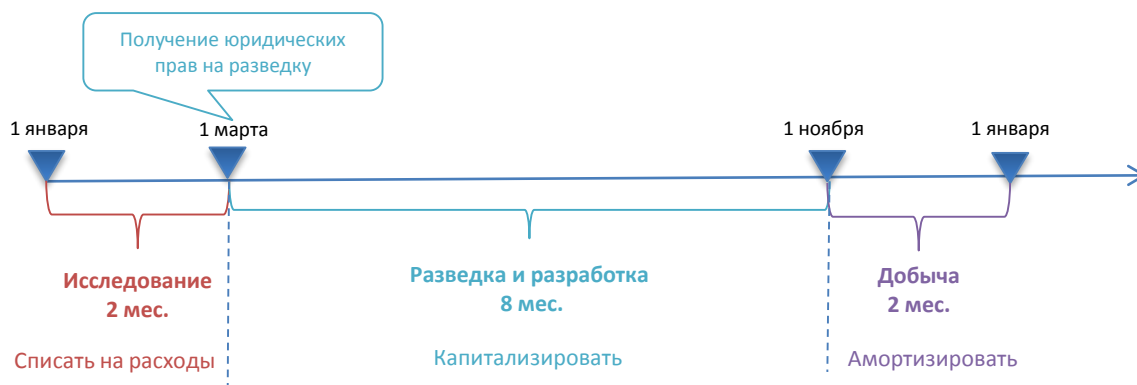
6. Реклассификация

Активы, связанные с РиО, **нельзя** продолжать классифицировать в качестве таковых после того, как стали очевидными *техническая осуществимость и коммерческая целесообразность добычи полезных ископаемых* (начало стадии разработки). Учет расходов на стадии разработки осуществляется согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Перед реклассификацией следует проверить активы, связанные с РиО, на обесценение и признать любой убыток от обесценения.

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»

В январе 2014 года компания решила исследовать возможность проведения разведочных работ с целью выявления месторождений и их промышленной эксплуатации. Компания получила разрешение на проведение разведки с 1 марта 2014 года и немедленно начала разведочные работы. К 1 мая 2014 года разведка показала наличие достаточных запасов полезных ископаемых, чтобы обеспечить коммерческую целесообразность проекта, а также техническую осуществимость процесса добычи. Рыночные исследования также указывали на то, что будущие доходы, вероятно, будут существенно превышать ожидаемые совокупные затраты. Руководствуясь данными оценками, компания начала подготовку к добыче полезных ископаемых. Добыча началась 1 ноября 2014 года. По последним оценкам, добыча полезных ископаемых может продолжаться в течение 5 лет, начиная с 1 ноября 2014 года, причем добыча будет осуществляться равномерно в течение пятилетнего периода.



1) Расходы на исследования

В течение января и февраля 2014 года совокупные затраты на формирование первой исследовательской группы и заработную плату ее участников составили 100 000\$. Затраты, понесенные до получения юридических прав на разведку, относятся на расходы.

Дт Расходы

Кт Денежные средства 100 000\$

2) Приобретение ОС для РиО

1 февраля 2014 года предприятие приобрело долгосрочные активы за 960 000\$ долларов.

Требования МСФО (IAS) 16 не применяются в части признания и оценки РиО. Однако применяются к объектам, используемым для разработки или содержания активов РиО. Долгосрочные активы учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 16.

Дт Основные средства Кт Денежные средства 960 000\$

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»

Предполагаемый СПИ составляет 4 года, а их ликвидационная стоимость равна нулю. С 1 марта 2014 года по 1 мая 2014 года данные активы эксплуатировались исключительно для целей проекта по разработке. Амортизация за март и апрель капитализируется в РиО (2 месяца).

| | | |
|--------------|----------------------|---|
| Дт РиО (НМА) | Кт Основные средства | 40 000\$ =960 000\$/4 года*2 мес./12 мес. |
|--------------|----------------------|---|

Амортизация за февраль и в период с мая по декабрь (9 месяцев) относится на расходы периода.

Дт Амортизация Кт Основные средства 180 000\$ = 960 000\$ / 4 года * 9 мес. / 12 мес.

3) Расходы на оценку

С 1 марта 2014 года по 30 апреля 2014 года прочие прямые затраты, связанные с оценкой потенциальных месторождений составили 420 000\$.

Дт РиО(НМА) Кт Денежные средства 420 000\$

4) Аренда земельного участка

1 мая 2014 года единовременный арендный платеж за пять с половиной лет аренды земельного участка, на котором расположено месторождение составил 660 000\$. Годовые арендные платежи не предусмотрены. Аренда является операционной, и платеж признается как аванс, и в дальнейшем списывается на расходы в течении 5.5 лет.

| | | |
|----------|----------------------|-----------|
| Дт Аванс | Кт Денежные средства | 660 000\$ |
|----------|----------------------|-----------|

Часть арендной платы за период с 1 мая по 1 ноября будут отражаться в составе расходов на разработку (6 месяцев):

| | | |
|--------------|----------|---|
| ДТ РиО (НМА) | Кт Аванс | 60 000\$ = 660 000\$/5.5 года* 6 мес./12 мес. |
|--------------|----------|---|

Арендная платы за период с 1 ноября по 31 декабря будут отражаться в составе расходов на разработку (2 месяца):

Дт Расходы на аренду Кт Аванс 20 000\$ = 660 000\$/5.5 года* 2 мес./12 мес.

5) Затраты на разработку оборудования

С 1 мая по 1 ноября затраты на разработку соответствующего оборудования для добычи полезных ископаемых составили 410 000\$.

Дт РиО (НМА) Кт Денежные средства 410 000\$

6) Прямые затраты на сооружение добывающей установки

С 1 мая по 1 ноября прямые затраты на сооружение добывающей установки и соответствующего оборудования составили 6 000 000\$ долларов.

| | | |
|-------------|----------------------|-------------|
| Дт РиО (ОС) | Кт Денежные средства | 6 000 000\$ |
|-------------|----------------------|-------------|

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»

7) Восстановление земельного участка

В условиях аренды земли содержится юридическое требование о восстановлении первоначального состояния земельного участка в конце срока аренды. Сооружение добывающей установки нанесло вред ландшафту. По оценкам руководства на 1 ноября 2014 года, стоимость устранения данного ущерба составит 700 000\$ на 1 января 2019 года. Применяемая годовая ставка дисконтирования равна 6%. 1 ноября 2014 года приведенная стоимость 700 000\$, уплачиваемых 1 ноября 2019 года при годовой ставке дисконтирования в 6%, приблизительно составит 523 080\$.

Признание резерва в составе РиО

ДТ РиО (ОС)

КТ Резерв 523 080\$

Признание процентных расходов по резерву $523\,080\$ \cdot 6\% \cdot 2 \text{ мес.} / 12 \text{ мес.} = 5\,231\$$

Дт Расходы по %

Кт Резерв 5 231\$

8) Перевод РиО в состав НМА и ОС

На дату добычи перевод РиО в состав НМА и ОС

Дт Основное средство

КТ РнО (ОС) 6 523 080\$

Дт Нематериальный актив

КТ РнО (HMA) 930 000\$

9) Амортизация ОС и НМА

Начисление амортизации за 2 месяца 2014 года

Дт Амортизация

Кт Основные средства 217 436\$ = 6 523 080 \$/5 лет* 2 мес./12 мес.

Дт Амортизация

Кт Нематериальный актив 31 000\$ = 930 000\$/5 лет* 2 мес./12 мес.

Отчет о финансовом положении на 31.12.2014

| | | |
|----------------------------|-----------------------------|---------------|
| ▪ OC №1 | = 960 000 - 40 000 – 80 000 | = 740 000\$ |
| ▪ OC №2 | = 6 523 080 - 217 436 | = 6 305 644\$ |
| ▪ HMA | = 930 000 - 31 000 | = 899 000\$ |
| ▪ Резерв на восстановление | = 523 080 + 5 231 | = 528 311\$ |

Отчет о совокупной прибыли за 2014 год:

| | | |
|---------------------|---|-----------|
| ▪ Расходы | = | 100 000\$ |
| ▪ Расходы на аренду | = | 20 000\$ |
| ▪ Амортизация | = | 248 436\$ |
| ▪ Расходы по % | = | 5 231\$ |

МСФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов минеральных ресурсов»

7. Особенности учета обесценения активов РиО

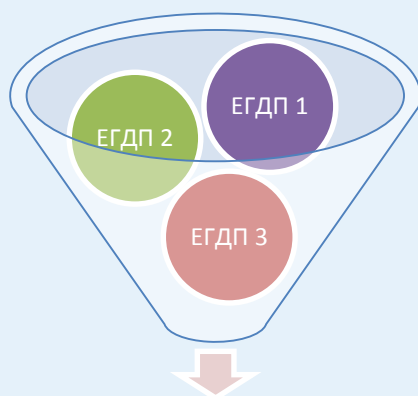
Активы должны быть проверены на обесценение, если факты и обстоятельства позволяют предположить, что балансовая стоимость превышает возмещаемую.

Особенные признаки обесценения активов РиО

(список не исчерпывающий)

1. Срок лицензии(прав на разведку) истек или истечет в ближайшем будущем, а его продление не ожидается
2. Незапланированные существенные затраты в связи с продолжением РиО
3. Результаты РиО не привели к обнаружению коммерчески выгодного количества запасов полезных ископаемых, и предприятие решило прекратить РиО
4. Есть достаточные признаки того, что, несмотря на продолжение РиО (успешную реализацию или продажу) понесенные затраты не будут возмещены

Предприятие должно определить учетную политику для распределения активов РиО между ЕГДП в целях проверки таких активов на обесценение.



СЕКМЕНТ по МСФО (IFRS) 8

При этом уровень агрегирования активов, на котором требуется проверка на обесценение, может быть выше для активов РиО, чем для прочих активов. Компания может объединить несколько ЕГДП в одну группу. Но группа не может превышать сегмент, определённый в соответствии с МСФО (IFRS) 8.

8. Раскрытие информации

- учетная политика в отношении затрат, связанных с РиО, включая признание активов
- суммы активов, обязательств, доходов и расходов, а также движения денежных средств от операционной и инвестиционной деятельности, возникающие в результате РиО
- информация по отдельным активам в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 38