



---

## **Европейская экономическая комиссия**

Комитет по устойчивой энергетике

**Специальная группа экспертов по гармонизации терминологии ископаемых энергетических и минеральных ресурсов**

**Седьмая сессия**

Женева, 29-30 октября 2009 года

Пункт 4 предварительной повестки дня

**Исследовательский проект по горнодобывающей деятельности Совета по международным стандартам бухгалтерского учета**

**Краткая информация о дискуссионном документе по горнодобывающей деятельности, подготовленном Советом по международным стандартам бухгалтерского учета**

Записка секретариата<sup>1</sup>

### *Резюме*

На предыдущих сессиях Специальной группы экспертов по гармонизации терминологии ископаемых энергетических и минеральных ресурсов была представлена информация о работе в рамках исследовательского проекта по горнодобывающей деятельности Совета по международным стандартам бухгалтерского учета (СМСБУ). Со времени проведения шестой сессии Специальной группы экспертов группа по проекту СМСБУ разместила на вебсайте СМСБУ дискуссионный документ. Целью настоящей записки является краткое рассмотрение ключевых вопросов, поднятых в дискуссионном документе.

---

<sup>1</sup> Настоящий документ был представлен с задержкой ввиду несвоевременного поступления материалов из других источников.

## Введение

1. На протяжении ряда лет Специальная группа экспертов по гармонизации терминологии ископаемых энергетических и минеральных ресурсов занимается проблемой стандартов финансовой отчетности для горнодобывающей деятельности и, в частности, следит за изменениями в рамках исследовательского проекта по горнодобывающей деятельности Совета по международным стандартам бухгалтерского учета (СМСБУ).

2. На своей шестой сессии Специальная группа экспертов приняла решение о подготовке к седьмой сессии документа с краткой информацией по ключевым аспектам, отраженным в дискуссионном документе, подготовленном участниками исследовательского проекта по горнодобывающей деятельности СМСБУ (ECE/ENERGY/GE.3/2009/2 пункт 46 е)).

3. Минерально-сырьевая и нефтегазовая отрасли представляют собой важный сегмент международных рынков капитала. Ввиду отсутствия всеобъемлющего руководства в финансовой отчетности горнодобывающих компаний, представляемой в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, сложились существенные расхождения, что явилось одной из основных причин для реализации СМСБУ проекта, посвященного горнодобывающим отраслям. Например, существуют расхождения в следующих аспектах:

а) степени, в которой следует капитализировать затраты на поиск, приобретение и освоение минерально-сырьевых и нефтегазовых запасов и ресурсов;

б) методах начисления износа или амортизации капитализированных затрат;

в) степени, в которой следует учитывать не затраты, а количественные и стоимостные параметры минерально-сырьевых и нефтегазовых запасов и ресурсов в связи с признанием активов, их измерением и раскрытием информации о них;

г) определении и измерении минерально-сырьевых и нефтегазовых запасов и ресурсов.

4. В июле 2009 года СМСБУ принял решение отложить публикацию своего дискуссионного документа по горнодобывающей деятельности до начала 2010 года, с тем чтобы обеспечить оптимальное распределение своей рабочей нагрузки. 11 августа 2009 года рабочий проект дискуссионного документа был размещен на вебсайте СМСБУ для информирования заинтересованных наблюдателей.

5. В рабочем проекте изложены выводы группы по проекту, а также рекомендации, подготовленные по итогам проведенного ею исследования. Вопросы, включенные в рабочий проект, приводятся только в иллюстративных целях, и в настоящее время комментарии не запрашиваются. Хотя СМСБУ уже провел обсуждение выводов группы по проекту, касающемуся горнодобывающей деятельности, им еще не подготовлены предварительные соображения относительно рекомендаций, предложенных группой по проекту.

6. Цель настоящей записки состоит в кратком изложении основных выводов и рекомендаций, включенных в рабочий проект.

## I. Сфера охвата и подход

7. В рабочем проекте предлагается, чтобы сфера охвата стандарта по горнодобывающей деятельности включала в себя только поиск, разведку и добычу минерального сырья, нефти и природного газа. Это означает некоторый отход от Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) 6 "*Разведка и оценка ресурсов полезных ископаемых*", в сферу охвата которого включены минерально-сырьевые, нефтегазовые и аналогичные невозобновляемые ресурсы.

Группа СМСБУ по проекту, посвященному горнодобывающей деятельности, приняла решение отказаться от более широкого охвата, поскольку в этой связи может потребоваться разработка дополнительных определений, моделей бухгалтерского учета и механизмов раскрытия информации.

8. Определения запасов и ресурсов, используемые в минерально-сырьевой и нефтегазовой отраслях, имеют существенные сходства. Кроме того, проблемы финансовой отчетности в этих отраслях во многом совпадают. Исходя из этого, группа по проекту предлагает принять для всех видов горнодобывающей деятельности единую модель бухгалтерского учета и раскрытия информации.

## II. Определения запасов и ресурсов

9. Запасы означают количество минерального сырья или нефти и газа, извлечение которых из недр может быть экономически целесообразным, в то время как ресурсы означают количество минерального сырья или нефти и газа, которое было обнаружено, но пока не может быть отнесено к категории запасов.

10. В рабочем проекте рассматривается ряд альтернативных определений запасов ресурсов. Поскольку СМСБУ не располагает необходимыми техническими экспертными знаниями для разработки и введения всеобъемлющего набора определений запасов и ресурсов, группа по проекту предлагает воспользоваться следующими существующими определениями запасов и ресурсов:

а) минерально-сырьевая отрасль: Типовая форма международной отчетности для публичной отчетности о результатах поисково-разведочной деятельности, минерально-сырьевых ресурсах и минерально-сырьевых запасах (типовая форма отчетности Комитета по международным стандартам отчетности о минерально-сырьевых запасах (КРИСКО)), принятая КРИСКО;

б) нефтегазовая промышленность: Общество инженеров-нефтяников/Всемирный конгресс по нефти/Американская ассоциация геологов-нефтяников/Система управления нефтяными ресурсами Общества инженеров по оценке нефти (СУНР-ОИОН).

11. Типовая форма отчетности КРИСКО и СУНР-ОИОН получили широкое признание и являются всеобъемлющими системами классификации, которые охватывают большое число видов минерального сырья, а также нефть и газ. По мнению группы по проекту, характер и степень сходств между типовой формой отчетности КРИСКО и определениями запасов и ресурсов, принятыми ОИОН, свидетельствуют о том, что эти определения могут явиться основой для установления сопоставимых требований в области бухгалтерского учета и раскрытия информации по активам как минерально-сырьевой, так и нефтегазовой отраслей. Тем не менее, между определением активов в рамочном

документе СМСБУ и допущениями, которые положены в основу определений запасов и ресурсов, имеется определенное несоответствие.

12. Хотя группа по проекту рекомендует использовать типовую форму отчетности КРИСКО и СУНР-ОИОН, она также рекомендует альтернативный вариант, заключающийся в использовании Рамочной классификации ископаемых энергетических и минеральных ресурсов Организации Объединенных Наций (РКООН), если проект по горнодобывающей деятельности будет включен в активную повестку дня СМСБУ.

### **III. Признание активов**

#### **A. Определение**

13. В рамочном документе СМСБУ актив определяется как ресурс, который контролируется хозяйственной единицей в результате имевших место в прошлом событий и который в будущем, как ожидается, станет источником экономических выгод для этой хозяйственной единицы.

14. В рабочем проекте предлагается принять за основу минерально-сырьевого или нефтегазового актива юридические права (то есть права на ведение поисково-разведочных работ и права на добычу). Актив следует признавать, когда приобретены юридические права. С этими юридическими правами связана информация о (возможном) наличии минерального сырья или нефти и газа, размерах и характеристиках месторождения, а также экономических параметрах их добычи. Группа по проекту считает, что при наличии прав и информации, относящейся к участкам месторождений минерального сырья или нефти и газа, критерии, предъявляемые к признанию активов, удовлетворяются. Хотя такая информация сама по себе не является отдельным активом, группа по проекту предлагает, чтобы информация, получаемая в ходе последующей поисково-разведочной и оценочной деятельности, а также в процессе освоения, рассматривалась в качестве фактора увеличения активов, имеющих форму юридических прав.

15. Группа по проекту рассмотрела вопрос о том, возможно ли разработать модель бухгалтерского учета для горнодобывающей деятельности с уделением основного внимания этапам этой деятельности. Этот подход был отклонен, поскольку он может привести к противоречиям с определением актива в рамочном документе СМСБУ и ввиду того, что могут возникнуть дополнительные трудности с выработкой четкого и последовательного определения каждого этапа.

#### **B. Единица учета**

16. Один из ключевых вопросов при разработке стандартов бухгалтерского учета и при выборе учетной политики учетчиками заключается в принятии решения об уровне, на котором хозяйственной единице следует вести раздельный учет активов, то есть по вопросу о том, что должна представлять собой "единица учета". Определение единицы учета имеет существенные последствия для ведения бухгалтерского учета, поскольку, например, от него зависит, будут ли применяться требования о признании активов, их измерении и раскрытии информации на уровне региона, страны, контракта, геологического подразделения или организационного подразделения. Хотя в концептуальном рамочном проек-

те СМСБУ вопрос определения единицы учета был отмечен в качестве важного, он по-прежнему не нашел решения.

17. В контексте горнодобывающей деятельности в рабочем проекте предлагается, чтобы "...географические границы единицы учета первоначально определялись в соответствии с имеющимися правами на поисково-разведочные работы. По мере проведения поисково-разведочных работ, оценки и освоения месторождения единица учета будет постепенно уменьшаться до тех пор, пока она не будет сведена до уровня одного участка или группы смежных участков, на которые имеются юридические права и которые управляются отдельно и, согласно прогнозам, позволят генерировать в значительной мере независимые денежные потоки. Кроме того, по мнению группы по проекту, при определении позиций, учитываемых в качестве одного актива, следует применять компонентный подход, используемый в Международном стандарте бухгалтерского учета (МСБУ) 16 "*Недвижимость, здания и оборудование*". Вместе с тем хозяйственная единица может принять решение об учете своих активов на основе использования более мелкой единицы учета.

## **IV. Измерение активов**

### **A. Измерение по первоначальной стоимости**

18. В качестве возможной основы для измерения активов в минерально-сырьевой и нефтегазовой отраслях в рабочем проекте рассматриваются как текущая стоимость (например, справедливая стоимость), так и первоначальная стоимость. Из опросов пользователей были сделаны выводы о том, что:

а) за некоторыми исключениями, информация о первоначальной стоимости не представляет интереса, поскольку накопленные расходы, понесенные в процессе поиска месторождения минерального сырья или нефти и газа, не помогают в прогнозировании будущих денежных потоков от использования этой собственности;

б) измерение ценности участков месторождений минерального сырья или нефти и газа по справедливой стоимости с ее отражением в балансе сочтено нецелесообразным, поскольку существует много важных переменных, которые учитываются при стоимостной оценке, и ввиду того, что при этом может быть проявлена значительная доля субъективизма. По мнению пользователей, в отношении этих факторов важно применять свои собственные суждения, а не полагаться на суждения менеджеров. Они использовали бы справедливую стоимость, указываемую хозяйственной единицей, только в случае широкого раскрытия информации об использованных допущениях;

в) измерение по текущей стоимости на основе стандартных допущений (например, использование 10-процентной нормы дисконта и цен и затрат на конец года), возможно, было бы менее субъективным, позволяло бы обеспечить большее единообразие между хозяйствующими единицами и требовало бы меньше затрат. Однако, чем больше требуется вводимых данных, тем менее вероятно получение объективной стоимостной оценки.

19. На основе этих выводов группа по проекту пришла к заключению о том, что минерально-сырьевые и нефтегазовые активы следует измерять по первоначальной стоимости и что для большей объективности финансовых отчетов следует обеспечить подробное раскрытие информации. Группа по проекту при-

знает, что при выборе первоначальной стоимости в качестве базы оценки она в значительной степени исходила из принципа "наименьшего вреда". Поэтому в заключительном варианте дискуссионного документа будет сформулировано предложение о представлении замечаний в отношении того, какую базу оценки следует использовать для минерально-сырьевых и нефтегазовых активов.

## **В. Обесценение активов**

20. Модель, содержащаяся в МСБУ 36 "*Обесценение активов*", признана практически непригодной для опоискованных участков по двум причинам. Во-первых, при оценке возмещаемой стоимости для опоискованных участков за каждый отчетный период, судя по всему, требуется приложить такие же усилия, как и в случае принятия за базу оценки текущей стоимости. Во-вторых, невозможно ограничить число участков, по которым требуется провести проверку на обесценение активов путем использования индикаторов обесценения, основанных на неблагоприятных изменениях или на новой информации.

21. По мнению группы по проекту, в отношении опоискованных участков проверку на обесценение активов следует проводить только в случае, когда имеются данные, свидетельствующие о том, что полное возмещение балансовой стоимости геологоразведочного актива не представляется возможным. Это означает отсутствие необходимости в ее проведении в отношении таких участков в случае, если данные, необходимые для такой оценки, еще не получены или являются неубедительными. В этом случае хозяйственной единице может быть предъявлено требование раскрыть информацию, объясняющую, почему она считает, что балансовая стоимость его геологоразведочных активов не уменьшилась. Однако следует применять и другие положения МСБУ 36, в частности требования в отношении измерения возмещаемой стоимости признания убытка от обесценения актива и раскрытия информации.

## **У. Раскрытие информации**

22. В рабочем проекте предлагается широкое раскрытие информации для обеспечения того, чтобы пользователи финансовых отчетов могли оценить:

- a) стоимость, приписываемую минерально-сырьевым и нефтегазовым активам хозяйственной единицы;
- b) вклад этих активов в финансовые показатели текущего периода;
- c) характер и масштабы рисков и неопределенностей, связанных с этими активами.

23. В рабочем проекте предлагается подробно раскрывать информацию о количестве запасов и ресурсов, а также доходах и от добычи ее себестоимости. В случае измерения активов по первоначальной стоимости следует подробно раскрывать информацию об их текущей стоимости и методике ее определения. Если, напротив, активы измеряются по справедливой стоимости, то следует подробно раскрывать информацию в отношении такой справедливой стоимости и методе ее определения. Предлагаемые методы раскрытия информации резюмируются во вставке на странице 7 оригинального текста.

## VI. Предложения коалиции "Обнародуйте свои расходы"

24. Коалиция неправительственных организаций проводит кампанию под названием "Обнародуйте свои расходы", в рамках которой она предлагает предъявить к хозяйствующим субъектам, занимающимся горнодобывающей деятельностью, требование о раскрытии в их финансовых отчетах информации о платежах, которые они производят в пользу правительств каждой принимающей страны. Кроме того, эта коалиция предлагает предусмотреть раскрытие других видов информации по каждой стране, в том числе о количестве минерально-сырьевых и нефтегазовых запасов, объемах добычи, доходах от добычи, издержках, понесенных при освоении и добыче, а также об основных дочерних компаниях и участках.

25. В рабочем проекте отмечается, что раскрытие информации о платежах правительствам позволяет получать информацию, которая могла бы быть полезной структурам, предоставляющим капитал, при принятии ими своих решений по инвестициям и кредитам, но поясняется, что для некоторых хозяйственных единиц предоставление такой информации может быть сопряжено с трудностями и затратами. Группа по проекту пытается выяснить, является ли требование о раскрытии этой информации обоснованным с точки зрения затрат и выгод.

## VII. Следующие шаги

26. Дополнительных ознакомительных заседаний с участием членов Совета не запланировано до опубликования предложения о представлении мнений в отношении дискуссионного документа группы по проекту в первом квартале 2010 года. После опубликования предложения о представлении мнений Совет должен принять решение о включении проекта в свою активную повестку дня. Как полагает группа по проекту, после принятия такого решения на подготовку предварительного проекта уйдет как минимум 18 месяцев, а на подготовку окончательного варианта МСФО дополнительно потребуется еще не менее 12 месяцев.

27. В рабочий проект, с которым можно ознакомиться на вебсайте СМСБУ в разделе проектов СМСБУ, включена дополнительная подробная информация о выводах и рекомендациях<sup>2</sup>.

### **Элементы раскрываемой информации, предлагаемые группой по исследовательскому проекту по горнодобывающей деятельности СМСБУ**

Группа по проекту предлагает раскрывать следующую информацию:

а) *количество запасов по отдельным видам сырья в дополнительной разбивке по странам или проектам:*

i) доказанные запасы и доказанные и вероятные запасы;

ii) метод оценки;

<sup>2</sup> <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Extractive+Activities/Summary.htm>

- iii) основные допущения;
  - iv) анализ чувствительности по основным допущениям;
  - v) информация о сверке данных об изменениях количества запасов;
- b) *измерение по текущей стоимости*: если в соответствии с предложением группы по проекту, размер актива измеряется по первоначальной стоимости, то по каждому крупному географическому региону следует раскрывать информацию по следующим аспектам:
- i) информация о текущей стоимости, основанная либо на:
    - a. определенном диапазоне оценок, базирующихся на принципах измерения справедливой стоимости; либо
    - на
    - b. стандартной мере доказанных и вероятных запасов, которой отдала предпочтение группа по проекту;
  - ii) база для подготовки;
  - iii) основные допущения;
  - iv) информация о сверке данных об изменениях текущей стоимости;
- c) *измерение по справедливой стоимости*: если размер актива измеряется по справедливой стоимости, раскрываются следующие аспекты:
- i) оценка справедливой стоимости;
  - ii) основные допущения;
  - iii) анализ чувствительности по основным допущениям;
  - iv) итоги сверки данных об изменениях стоимости запасов;
  - v) другие сведения по аналогии с предложениями, содержащимися в документе ED/2009/5 "*Измерение справедливой стоимости*";
- d) *доходы от добычи по каждому виду сырья*;
- e) *затраты*: пятилетние временные ряды данных, дезагрегированных на том же уровне, что и раскрываемая информация о количестве запасов, о:
- i) затратах на поисково-разведочные работы;
  - ii) затратах на освоение;
  - iii) затратах на добычу.