



Рабочий проект Документа МССБУ (IASB) для обсуждения

Предложения и потенциальные последствия
для компаний и раскрытия ими информации

10-11 декабря 2009 г.

Майкл Линч-Белл
Партнер,
Консультационные услуги
Ernst & Young LLP Transaction
+44 20 7951 9335
mlynchbell@uk.ey.com

 **ERNST & YOUNG**
Quality In Everything We Do

Рассматриваемые вопросы и вступление

- ▶ Статус рабочего проекта
- ▶ Причины, послужившие отправной точкой для данного проекта
- ▶ Сфера действия и подход к подготовке нового стандарта
- ▶ Определения запасов и ресурсов
- ▶ Признание активов
- ▶ Оценка активов
- ▶ Требования к раскрытию информации, в т.ч. предложения в рамках Проекта по повышению прозрачности доходов (PWYP)

- ▶ Потенциальные последствия для компаний и раскрытия ими информации?

Статус рабочего проекта

- ▶ Публикация документа для обсуждения в отношении деятельности по разведке, разработке и добыче полезных ископаемых отложена до начала 2010 года
 - ▶ Рабочий проект документа был предложен вниманию заинтересованных наблюдателей, но комментарии пока не запрашиваются
 - ▶ В рабочем проекте документа представлены выводы и рекомендации *специалистов проектной группы*
- ▶ МССБУ (IASB) еще не сформировал предварительные мнения по представленным рекомендациям
- ▶ Документ для обсуждения и Запрос мнений по нему будут опубликованы в 1 квартале 2010 года

Причины реализации данного проекта

- ▶ Горнодобывающая и нефтегазодобывающая отрасли являются важными участниками международных рынков капитала
- ▶ Усовершенствования в порядке бухгалтерского учета, внесенные МСФО (IFRS) 6 (напр., в части тестирования на предмет обесценения и раскрытия информации об обесценении), носили ограниченный характер
- ▶ Имеются существенные расхождения в подходах к подготовке добывающими отраслями финансовой отчетности по МСФО, в т.ч., обусловленные различными точками зрения по следующим вопросам:
 - ▶ в какой мере затраты на поиск, приобретение и разработку запасов и ресурсов подлежат капитализации
 - ▶ какие методы следует применять для начисления износа или амортизации в отношении капитализированных затрат
 - ▶ в какой степени количество и стоимость запасов и ресурсов, а не затраты, должны влиять на отражение данных в учете
 - ▶ определение запасов и ресурсов и их оценка

Сфера действия

- ▶ Предложение

в сферу действия нового стандарта МСФО по добывающим отраслям должна входить лишь деятельность по разведке, разработке и добыче твердых полезных ископаемых, а также нефти и природного газа

- ▶ Сфера действия охватывает менее широкий круг вопросов, чем МСФО (IFRS) 6
- ▶ Проектная группа решила не расширять сферу действия нового стандарта, чтобы:
 - ▶ обеспечить осуществимость проекта
 - ▶ избежать усложнения модели бухгалтерского учета и раскрытия информации

Подход к подготовке нового стандарта

- ▶ Предложение

для деятельности по разведке, разработке и добыче полезных ископаемых необходима единая модель учета и раскрытия информации, которая должна применяться, как в горнодобывающей, так и в нефтегазодобывающей отраслях

- ▶ Определения запасов и ресурсов, используемые в горнодобывающей и нефтегазодобывающей отраслях, в значительной степени совпадают
- ▶ У этих отраслей также имеются общие вопросы, касающиеся подготовки финансовой отчетности:
 - ▶ определения запасов и ресурсов для целей использования в учете
 - ▶ первоначальное признание и оценка активов, связанных с разведкой, разработкой и добычей
 - ▶ последующее отражение таких активов в учете (напр., переоценка, обесценение и начисление износа)
 - ▶ раскрытие информации (в т.ч. информации о запасах и ресурсах)

Сфера действия и подход к подготовке – потенциальные последствия?

- ▶ Сфера действия ограничена деятельностью, связанной с твердыми полезными ископаемыми, а также нефтью и природным газом
 - ▶ Исключаются "аналогичные невозобновляемые ресурсы" (МСФО (IFRS) 6)
- ▶ Сфера действия охватывает всю деятельность в рамках разведки, разработки и добычи, вне зависимости от этапа реализации проекта
 - ▶ Корректировка сферы действия МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38
- ▶ Существенные области, которые на данный момент подробно не рассматриваются
 - ▶ Отраслевые вопросы, касающихся разведки и оценки, которые в основном входят в сферу действия МСФО (IFRS) 6
 - ▶ Напр., полупассивное доленое участие, договоры о получении/предоставлении доли участия, соглашения о разделе продукции
 - ▶ Теперь подпадают под действие других стандартов, хотя и касаются деятельности по разведке и оценке?
 - ▶ Соглашения о разделе рисков, затраты на вскрышные работы, износ, налогообложение и т.д.
 - ▶ Ограниченная возможность продолжать вести учет и готовить отчетность на основе ранее существовавших стандартов

Определения запасов и ресурсов

▶ Предложение

...использовать в стандарте МСФО по добывающим отраслям определения запасов и ресурсов твердых полезных ископаемых, установленные Комитетом по международным стандартам отчетности для запасов твердых полезных ископаемых (CRIRSCO), и определения запасов и ресурсов нефти и природного газа, установленные Обществом инженеров-нефтяников (Society of Petroleum Engineers) (совместно с другими отраслевыми организациями)

▶ Образец международной отчетности, предлагаемый CRIRSCO, и Система управления углеводородными ресурсами (PRMS) широко применяются и обеспечивают предоставление исчерпывающей информации

▶ Следует повторно рассмотреть вопрос о возможности использования Рамочной классификации ООН для ископаемых энергетических и минеральных ресурсов (UNFC (РКООН))

Запасы и ресурсы – потенциальные последствия?

- ▶ Использование образца международной отчетности CRIRSCO и Системы управления углеводородными ресурсами (PRMS)
 - ▶ Ограничивает внесение изменений в определения для компаний, уже соблюдающих эти стандарты
- ▶ Несогласованность с требованиями Комиссии по ценным бумагам и биржам (SEC) (и других систем стандартов)
 - ▶ Необходимость одновременного соблюдения требований двух систем стандартов?
- ▶ Одобрение подходов, предлагаемых CRIRSCO/ PRMS?
- ▶ Проведение аудита?

Признание активов: определение

▶ Предложение

...основу актива, связанного с твердыми полезными ископаемыми или нефтью и природным газом, составляют юридические права, а именно права на разведку или права на добычу. Такой актив признается по факту приобретения указанных юридических прав. Информация, полученная в результате последующих мероприятий по разведке и оценке и работ по разработке, выполненных с целью получения доступа к месторождению твердых полезных ископаемых или нефти и природного газа, будет учитываться как повышение стоимости указанного актива, имеющего форму юридических прав

- ▶ Актив - это право на разведку, разработку и добычу твердых полезных ископаемых или нефти и природного газа
- ▶ Со временем стоимость такого актива повышается за счет
 - ▶ получения информации в результате проведения разведки и оценки
 - ▶ выполнения работ по разработке с целью получения доступа к месторождениям твердых полезных ископаемых или нефти и природного газа
 - ▶ приобретения дополнительных прав и разрешений (в т.ч. прав на добычу)

Признание активов – потенциальные последствия?

- ▶ Диапазон вариантов в рамках текущей практики признания активов
 - ▶ Расходы на разведку и их подкомпоненты (напр., расходы на топографические, геологические, геохимические и геофизические исследования)
- ▶ Потенциально возможно увеличение капитализированных затрат, в т.ч. затрат, относящихся к "безрезультатным изысканиям"
- ▶ Модель учета построена без привязки к этапам проекта:
 - ▶ для отдельных этапов проекта сложно подготовить конкретные рекомендации по признанию, оценке и раскрытию информации
 - ▶ раскрытие информации по отдельным этапам проекта (напр., о затратах на разведку/ разработку)
 - ▶ факторы, указывающие на обесценение на различных этапах проекта.

Признание активов: единица учета

▶ Предложение

...географические границы единицы учета будут первоначально определяться в соответствии с имеющимися правами на разведку.

По мере реализации мероприятий по разведке, оценке и разработке единица учета будет все больше сокращаться до тех пор, пока она не достигнет размера отдельного участка (или группы смежных участков), на который имеются юридические права, управление которым осуществляется отдельно и от которого ожидается получение в значительной степени независимых денежных потоков.

▶ Компании могут принять решение об использовании единицы учета меньшего размера для целей учета АКТИВОВ

Единица учета – потенциальные последствия?

- ▶ Ключевой фактор бухгалтерского учета для добывающих отраслей
 - ▶ Варианты выбора единицы учета в рамках текущей практики: согласно методу полной стоимости – соответственно исследуемому участку – соответственно юридическим правам – меньшего размера
- ▶ Практические вопросы:
 - ▶ Как на практике выделить единицу учета меньшего размера?
 - ▶ Какие факторы указывают на необходимость прекращения признания единицы учета?
 - ▶ Как выбрать единицу учета, если используется общая инфраструктура?
 - ▶ Как отражать приобретенную "разведочную площадь"?
- ▶ Существенные последствия для компаний, использующих в настоящее время более крупные единицы учета

Оценка активов: историческая стоимость

▶ Предложение

[Рабочим проектом] устанавливается, что в качестве потенциальной основы для оценки активов, связанных с твердыми полезными ископаемыми, а также нефтью и природным газом, могут использоваться текущая стоимость (например, справедливая стоимость) и историческая стоимость. Результаты исследования показали, что, по мнению большинства пользователей, оценка таких активов по исторической стоимости или по текущей стоимости обеспечит получение лишь ограниченного объема значимой информации. Специалисты проектной группы считают, что такие активы следует оценивать по исторической стоимости и дополнительно раскрывать подробную информацию об активах компании, связанных с твердыми полезными ископаемыми или нефтью и природным газом, для повышения актуальности финансовой отчетности

- ▶ Оценка по исторической стоимости, как "наименьшее из двух зол"
- ▶ Раскрытие информации повысит актуальность финансовой отчетности
- ▶ Следует рассмотреть практические вопросы применения в части начисления износа

Оценка активов – потенциальные последствия?

- ▶ Выбор исторической стоимости, как "наименьшего из двух зол"
 - ▶ Снижается значимость, но удобно для цели принятия решений?
 - ▶ Альтернативные варианты, по всей вероятности, сильно повлияют на размер затрат, связанных с соблюдением соответствующих требований, и на получаемые в результате данные финансовой отчетности
- ▶ Начисление износа
 - ▶ Варианты в рамках текущей практики
 - ▶ База запасов?
 - ▶ Будущие капитальные вложения?
 - ▶ Необходимость обеспечить прямую взаимосвязь между размером используемой базы запасов и размером совокупных затрат, на которые начисляется износ

Оценка активов: обесценение

▶ Предложение

... не тестировать активы, связанные с разведкой, на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов". Вместо этого такие активы следует тестировать на предмет обесценения при наличии данных, свидетельствующих о том, что возмещение в полном объеме балансовой стоимости актива, связанного с разведкой, является маловероятным. При таком подходе актив не нужно будет тестировать на предмет обесценения, если на отчетную дату данные, необходимые для проведения такой оценки, еще отсутствуют или не позволяют сделать окончательный вывод. Специалисты проектной группы также предлагают обязать компании раскрывать информацию о том, почему они считают, что балансовая стоимость их активов, связанных с разведкой, не обесценилась

- ▶ Применение всех положений МСФО (IAS) 36 считается нецелесообразным
- ▶ Тестирование на предмет обесценения лишь при наличии данных о том, что возмещение в полном объеме балансовой стоимости актива, связанного с разведкой, является маловероятным
- ▶ В остальном следует выполнять требования МСФО (IAS) 36

Обесценение – потенциальные последствия?

- ▶ Тестирование на предмет обесценения лишь при наличии данных о том, что возмещение в полном объеме балансовой стоимости актива, связанного с разведкой, является маловероятным
 - ▶ Сохраняется освобождение от требований МСФО (IAS) 36 (аналогично предусмотренному МСФО (IFRS) 6)
 - ▶ Этапы не определяются, поэтому существует удобная возможность исключить отдельные активы из числа активов, тестирование которых на предмет обесценения на данный момент требуется согласно МСФО (IAS) 36?
 - ▶ Тестирование на предмет обесценения на данный момент обязательно по завершении этапа разведки и оценки в соответствии с МСФО (IFRS) 6
 - ▶ Оценка "наличия данных" основывается на суждении руководства
 - ▶ Больше не разрешается группировка подразделений, генерирующих денежные потоки, согласно МСФО (IFRS) 6
- ▶ Не исключено, что из-за увеличения затрат, которые понесут компании, чаще будет возникать необходимость тестирования на предмет обесценения

Раскрытие информации: цель

► Предложение

...цели раскрытия информации о деятельности по разведке, разработке и оценке, заключаются в том, чтобы обеспечить пользователям финансовой отчетности возможность оценить:

(а) стоимость, приходящуюся на активы компании, связанные с твердыми полезными ископаемыми или нефтью и природным газом

(б) вклад этих активов в финансовые результаты деятельности за текущий период

(в) характер и масштабы рисков и факторов неопределенности, сопутствующих таким активам

Раскрытие информации: предложения в деталях

► Предложения

...в примечаниях к финансовой отчетности должны раскрываться следующие виды информации:

- (а) количественные показатели доказанных запасов, а также доказанных плюс вероятных запасов, при этом информацию о количестве запасов следует представлять отдельно по каждому виду сырьевых товаров и существенному географическому региону*
- (б) основные допущения, использованные при оценке количества запасов, а также результаты анализа чувствительности этих допущений*
- (в) объяснение изменений в оценках запасов по сравнению с предыдущими годами*
- (г) оценка текущей стоимости, соответствующая раскрытым показателям количества запасов, с объяснением изменений в оценке текущей стоимости по сравнению с предыдущими годами*
- (д) отдельное представление денежных потоков, связанных с разведкой, разработкой и операционной деятельностью, за текущий период и во временной последовательности за определенный период (например, за пять лет)*
- (е) отдельное представление выручки от добычи по видам сырьевых товаров*

Требования к раскрытию информации (нефтегазодобывающая отрасль)

	США: SEC/ОПБУ	Канада	Великобритания: Положение о рекомендованной практике	МСФО (Документ для обсуждения)
Раскрытие информации об объемах запасов	Доказанные, добровольно – вероятные, возможные По видам продукции и географическим регионам	Доказанные, вероятные, (возможные)	Доказанные или доказанные и вероятные	Доказанные и доказанные плюс вероятные с добровольным раскрытием дополнительной информации По видам продукции и по странам или проектам
Ценовые допущения	Средний показатель за 12 месяцев. По выбору: анализ чувствительности	Постоянная и прогнозная цена	По мнению руководства	Прогнозные цены Чувствительность
Раскрытие информации о чистой приведенной стоимости?	Ставка дисконтирования 10%, цены, соответствующие запасам Сопоставление	Ставка дисконтирования 10%, постоянная цена 5%, 10%, 15%, 20%, прогнозная цена	Не требуется	Стандартизованная оценка доказанных и вероятных запасов Сопоставление по географическим регионам
Дополнительная информация?	В том числе: <ul style="list-style-type: none"> ▶ Данные по доказанным неразрабатываемым запасам ▶ Капитализированные затраты ▶ понесенные затраты ▶ Результаты операционной деятельности ▶ Законсервированные скважины 	В том числе : <ul style="list-style-type: none"> ▶ Данные по новым запасам ▶ понесенные затраты ▶ Участки недр и скважины ▶ Участки недр, по которым отсутствуют затраты 	В том числе : <ul style="list-style-type: none"> ▶ Капитализированные затраты ▶ Затраты, понесенные до начала добычи ▶ Результаты операционной деятельности 	В том числе : <ul style="list-style-type: none"> ▶ Выручка от добычи ▶ Затраты на разведку, разработку и добычу ▶ Проект по продвижению прозрачности доходов (ППГД (PWYP))

Требования к раскрытию информации (горнодобывающая отрасль)

	SEC: (IG -7)	Канада: Стандарт NI 43-101	МСФО (Документ для обсуждения)
Раскрытие информации об объемах запасов	Доказанные (подсчитанные), вероятные (предполагаемые)	Доказанные и вероятные	Доказанные и доказанные плюс вероятные с добровольным раскрытием дополнительной информации По видам продукции и по странам или проектам
Ценовые допущения	Исторические цены – средний показатель за последние 3 года.	Требуется раскрытие ключевых допущений, параметров и методов	Прогнозные цены Чувствительность
Раскрытие информации о чистой приведенной стоимости?	Не требуется	Рекомендации отсутствуют	Стандартизованная оценка доказанных и вероятных запасов Сопоставление по географическим регионам
Дополнительная информация?	В том числе : <ul style="list-style-type: none"> ▶ Подробные данные о запасах и их расположении ▶ Права собственности и лицензии ▶ Расчеты для определения категории и объемов в тоннах ▶ Ресурсы не включаются 	В том числе : <ul style="list-style-type: none"> ▶ Данные о ресурсах ▶ Подробные данные о разведываемых участках ▶ Данные по каждой категории запасов и ресурсов отражаются отдельно 	В том числе : <ul style="list-style-type: none"> ▶ Выручка от добычи ▶ Затраты на разведку, разработку и добычу ▶ Проект по продвижению прозрачности доходов (ПППД (PWYP))

Раскрытие информации (в т.ч. в рамках ППД) – потенциальные последствия?

- ▶ Подготовка данных для раскрытия вероятно потребует большого объема работ и затрат
- ▶ Проблема разъяснения сложных геологических и инженерных вопросов таким образом, который подходит для включения в комплект финансовой отчетности
- ▶ Существенные "новые" требования к раскрытию информации
 - ▶ Анализ чувствительности допущений при оценке запасов
 - ▶ Раскрытие горнодобывающими компаниями данных на основе стоимости
- ▶ Наличие коммерчески важной информации в требуемом для раскрытия объеме данных?
- ▶ Проведение аудита раскрываемой информации?
 - ▶ Раскрытие информации в Приложении, который не является частью проаудированной финансовой отчетности?
- ▶ Определение затрат на разведку, разработку и добычу в отсутствие определения этапов?
- ▶ Потенциальные затраты на подготовку данных для раскрытия в рамках Проекта по продвижению прозрачности доходов "Публикуйте, сколько вы платите" (Publish What You Pay Disclosure)

Последствия с точки зрения применения на практике

- ▶ Интерпретация нового стандарта отраслевыми компаниями и профессиональными специалистами в этой области
 - ▶ Пересмотр учетной политики компании
- ▶ Затраты, связанные с применением и соблюдением требований
 - ▶ Использование собственных сотрудников в сравнении с привлечением внешних специалистов
 - ▶ Последствия для имеющихся систем

Заключительные комментарии

- ▶ Первый шаг на пути подготовки нового стандарта для отрасли, которая не имеет исчерпывающего руководства в рамках МСФО
 - ▶ До выпуска нового стандарта предстоит еще выполнить значительный объем работы
 - ▶ Продолжение оценки потенциальных последствий
- ▶ Возможность существенных изменений в порядке учета в сравнении с текущей практикой
 - ▶ Потенциально ограниченная возможность продолжать вести учет и готовить отчетность на основе ранее существовавших стандартов
- ▶ В зависимости от окончательного определения сферы действия, не исключено сохранение существенных толкований вследствие характера и сложности деятельности компаний отрасли
- ▶ Потенциально возможное увеличение расходов на соблюдение новых требований
- ▶ Важность своевременных комментариев по мере реализации проекта



Спасибо за внимание

Ограничение ответственности: Точка зрения, высказанная в данной презентации, является исключительно точкой зрения лица, представляющего ее. Представленная в ней информация лишь в общих чертах дает представление об рассматриваемых вопросах.

Она не должна расцениваться в качестве исчерпывающей и полной информации для цели принятия решений и не должна заменять собой консультации специалистов.

"Эрнст энд Янг" не принимает на себя ответственность за какие бы то ни было убытки, возникающие в результате совершения или несовершения каким-либо лицом каких-либо действий на основе данного материала.