

Jozefina Beke-Trivunac¹
Snežana Knežević²
Jelena Krpić³

STRUČNI RAD
UDK 657.6:553.04 (497.11)

DOI: 10.46793/Rev25109.155BT
Primljen: 15.02.2025.
Prihvaćen: 10.03.2025.
Objavljen: 15.04.2025.

MRS JS 50

Istraživanje i procenjivanje mineralnih resursa – primer Rio Tinto

Rezime: *U ovom radu prikazani su najznačajniji zahtevi Međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor, MRS JS 50 Istraživanje i procenjivanje mineralnih resursa. Ilustracija primene zahteva ovog MRS JS data je na osnovu napomena iznetih u finansijskim izveštajima kompanije Rio Tinto.*

Ključne reči: *IPSAS 50, odloženi troškovi, troškovi istraživanja i razvoja*

¹ ALFA BK Univerzitet, Srbija.
E-mail: jozefina.beke@alfa.edu.rs
ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0002-7394-7006>

² Univerzitet u Beogradu, Fakultet organizacionih nauka, Srbija.
E-mail: snezana.knezevic@fon.bg.ac.rs
ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-9833-7274>

³ ALFA BK Univerzitet, Srbija.
E-mail: jelena.krpic@alfa.edu.rs

UVOD

U novembru 2024. godine objavljen je Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor MRS JS 50 Istraživanje i procenjivanje mineralnih resursa (MRS JS 50) Ovaj standard primenjuju entiteti iz javnog sektora koji pripremaju svoje finansijske izveštaje na principu obračunskog računovodstva. (2).

Standardom se uređuje finansijsko izveštavanje o istraživanju i procenjivanju mineralnih resursa od strane rudarskih entiteta u javnom sektoru čije je poslovanje komercijalne prirode. Kako Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde u javnom sektoru (IPSASB) nije prepoznao nikakve posebne razloge zbog kojih bi se računovodstveno obuhvatanje ovih aktivnosti od strane javnih entiteta razlikovalo od onih koje zahteva Međunarodni standard finansijskog izveštavanja za privatne entitete IFRS 6 Istraživanje i procenjivanje mineralnih resursa (IFRS 6), MRS JS 50 skoro je identičan sa IFRS 6. Razlike koje se javljaju između ova dva standarda rezultat su razlika u terminologiji i formi samih standarda.

O odloženim troškovima kao nematerijalnim sredstvima

Troškovi koji nisu iskazani kao rashod perioda u kojem su nastali, već se njihovo iskazivanje u okviru troškova odlaže, kapitalizuju se kao sredstva. Razlog odlaganja je očekivanje da će ta sredstva donositi ekonomske koristi u budućim periodima. Sve veća složenost poslovnih aktivnosti proširuje broj i vrstu odloženih troškova. Primeri su troškovi istraživanja i razvoja i troškovi razvoja računarskog softvera. Motivacija za odlaganje troškova je da se troškovi bolje podudaraju sa očekivanim budućim koristima. Ova motivacija leži u osnovi kapitalizacije svih dugoročnih sredstava. Ako troškovi koji su nastali u tekućem periodu donose ekonomske koristi u budućem periodu, bilo u vidu prihoda, bilo u vidu smanjenja rashoda, onda entitet može da odloži odgovarajući trošak za budući period. Na primer, ako entitet ima velike početne troškove u radu novih, boljih, ili efikasnijih objekata, on može odložiti ove troškove i upariti (amortizovati) ih sa očekivanim budućim ekonomskim koristima.

O računovodstvu troškova istraživanja i razvoja

Računovodstvo troškova istraživanja i razvoja suočava se sa visokim neizvesnostima krajnjih koristi koje proizilaze iz aktivnosti istraživanja i razvoja. Troškovi nastali u ranim fazama istraživanja iskazuju se kao trošak perioda u kojem su nastali, jer se smatra da postoji značajna neizvesnost u vezi njihovih ishoda. Aktivnosti istraživanja i razvoja koje se javljaju u kasnijim fazama – u fazi “razvoja”, kao što je unapređenje ili poboljšanje postojećeg proizvoda – imaju izvesnije i merljivije buduće koristi. IFRS omogućavaju entitetima da takve troškove istraživanja i razvoja kapitalizuju i iskazuju kao nematerijalnu imovinu u bilansu stanja. Nematerijalna imovina se zatim amortizuje tokom svog korisnog veka trajanja. Ključ za kapitalizaciju je da je entitet u stanju da pokaže da je postignuta tehnološka izvodljivost i da postoji jasna mogućnost za prodaju proizvoda.

Izdaci i troškovi koji su povezani sa aktivnostima istraživanja i razvoja uključuju: materijale, opremu i objekte stečene ili izgrađene za određeni projekat istraživanja i razvoja, ili kupljenu nematerijalnu imovinu koja nema alternativnu buduću upotrebu (u projektima istraživanja i razvoja ili na drugi način), materijale koji se troše u istraživačko-razvojnim aktivnostima i amortizaciju opreme i objekata i nematerijalne imovine koja se koristi u aktivnostima istraživanja i razvoja koje imaju alternativne buduće namene, kao i plate i druge srodne troškove osoblja angažovanog u istraživačko-razvojnim aktivnostima.

O troškovima istraživanja i razvoja u ekstraktivnim industrijama

Potruga za novim depozitima prirodnih resursa važna je za kompanije u ekstraktivnim industrijama. Ove industrije uključuju naftu, prirodni gas, metale, ugalj i nemetalne minerale. TRaganje za prirodnim resursima karakteriše visok rizik, koji je povezan sa neizvesnošću konačnih rezultata istraživanja. Za ekstraktivnu industriju, problem je da li su troškovi istraživanja i razvoja, za koje se razumno očekuje da će se nadoknaditi iz prodaje prirodnih resursa, rashodi perioda u kojem su nastali ili se mogu kapitalizovati i amortizovati tokom budućeg perioda u kojem se očekuje da će donositi ekonomske koristi.

ZAHTEVI MRS JS 50 TROŠKOVI ISTRAŽIVANJA I PROCENJIVANJA

MRS JS 50 daje smernice koje se odnose na troškove istraživanja i procenjivanje mineralnih resursa (na primer, minerala, nafte, prirodnog gasa i sličnih neregenerativnih resursa), kao i troškove određivanja tehničke izvodljivosti i komercijalne održivosti vađenja mineralnih resursa. Ovaj standard se ne primenjuje na troškove koji su nastali pre započinjanja istraživanja i procenjivanja mineralnih resursa, kao što su troškovi nastali pre nego što entitet stekao zakonsko pravo na istraživanje određenog područja, niti nakon dokazivanja tehničke izvodljivosti i komercijalne opravdanosti vađenja mineralnih resursa.

Ključni termini u ovom Standardu su:

- **Sredstva/Imovina za istraživanje i procenjivanje** koja označava izdatke za istraživanje i procenjivanje koji se priznaju kao sredstva u skladu sa računovodstvenim politikama entiteta.
- **Izdaci za istraživanje i procenjivanje** koji označavaju izdatke izazvane od strane entiteta u vezi sa istraživanjem i procenjivanjem mineralnih resursa pre nego što su tehnička izvodljivost i komercijalna održivosti vađenja mineralnih resursa dokazane.
- **Istraživanje i procenjivanje mineralnih resursa** koje označava potragu za mineralnim resursima, uključujući minerale, naftu, prirodni gas i slične neobnovljive resurse nakon što je entitet stekao zakonska prava da istraži određeno područje, kao i utvrđivanje tehničke izvodljivosti i komercijalne održivosti ekstrakcije mineralnih resursa.

Pri utvrđivanju računovodstvenih politika priznavanja sredstava za istraživanje i procenjivanje, entitet primenjuje tačku 12 MRS JS 3 Računovodstvene politike, promene u računovodstvenim procenama i greške, prema kojoj, u slučaju nepostojanja standarda koji se posebno odnosi na predmetnu transakciju, rukovodstvo prosuđuje o izboru politike koja najbolje pruža informacije koje su merodavne za verno prikazivanje finansijskog položaja, rezultata finansijskog poslovanja i novčane tokove entiteta i zadovoljava kvalitativne karakteristike kao što su razumljivost, pravovremenost, uporedivost i proverljivost i uzima u obzir ograničenja informacija uključenih u finansijske izveštaje opšte namene i ravnotežu između kvalitativnih karakteristika. (1)

Entitet utvrđuje računovodstvenu politiku u kojoj se navodi koji se rashodi priznaju kao sredstva za istraživanje i procenjivanje. Utvrđena računovodstvena politika primenjuje se dosledno. Prilikom donošenja ove odluke, entitet razmatra stepen do kojeg se rashodi mogu povezati s pronalaženjem specifičnih mineralnih resursa. Primeri troškova koji mogu biti uključeni u početnom merenju sredstava istraživanja i procenjivanja su: sticanje prava na istraživanje, topografske, geološke, geohemijske i geofizičke studije, istraživačko bušenje, pretraživanje rovova, uzorkovanje i aktivnosti povezane sa procenom tehničke izvodljivosti i komercijalne održivosti vađenja mineralnih resursa. Sredstva istraživanja i procenjivanja inicijalno se mere po nabavnoj vrednosti ili ceni koštanja. Pri naknadnom merenju, sredstva za istraživanje i procenjivanje iskazuju se po istorijskoj vrednosti ili poštenoj/fer vrednosti, zavisno od modela koji je rukovodstvo izabralo.

U skladu sa zahtevima za prikazivanje sredstava za istraživanje i procenjivanje, entitet klasifikuje sredstva za istraživanje i procenjivanje kao materijalna ili kao nematerijalna, saglasno prirodi stečene imovine. Primer nematerijalnog sredstva je pravo na bušenje, dok je bušilica primer materijalnog sredstva.

Standard MRS JS 50 Troškovi istraživanja i procenjivanja stupa na snagu 1. Januar 2027. godine.

ILUSTRACIJA PRIMENE FINANSIJSKOG IZVEŠTAVANJA O IZDACIMA ZA ISTRAŽIVANJE I PROCENJIVANJE – PRIMER POSLOVNE GRUPACIJE RIO TINTO

Rio Tinto plc, sa sedištem u Londonu u Velikoj Britaniji, koji se kotira na Londonskoj i Njujorškoj berzi, i Rio Tinto Limited, sa sedištem u Australiji, koji se kotira na Australijskoj berzi hartija od vrednosti, formirali su 1995. godine kompaniju sa dualnom strukturom listinga (DLC). Prema DLC-u, Rio Tinto plc i Rio Tinto Limited posmatraju se kao jedinstveno ekonomsko preduzeće, sa zajedničkim upravnim odborima, a akcionari obe kompanije imaju zajednički ekonomski interes u DLC-u.

Rio Tinto se bavi pronalaženjem, rudarstvom i preradom mineralnih resursa. Glavni proizvodi su ruda gvožđa, aluminijum, bakar, industrijski minerali (borati, titanijum dioksid i so) i dijamanti. Aktivnosti se odvijaju u celom svetu, a najviše u Australiji i Severnoj Americi, sa značajnim preduzećima u Aziji, Evropi, Africi i Južnoj Americi.

Poslovna grupacija Rio Tinto priprema finansijske izveštaje u skladu sa međunarodnim računovodstvenim standardima usvojenim od strane Ujedinjenog Kraljevstva i Međunarodnim standardima finansijskog izveštavanja koje je izdao Odbor za Međunarodne računovodstvene standarde. U svom finansijskom izveštaju za 2024. godinu, poslovna grupacija Rio Tinto, između ostalog, obelodanjuje i podatke o ulaganjima u istraživanja i procenjivanja mineralnih resursa. Ovi podaci izneti su u bilansu uspeha i odgovarajućoj napomeni.

U konsolidovanom bilansu stanja Rio Tinto Grupe izdaci za istraživanje i procenjivanje (engl. Exploration and evaluation expenditure) iskazani su kao posebna stavka u okviru poslovnih rashoda (Rio Tinto, 2025, 162). Analiza strukture poslovnih prihoda i rashoda pokazuje da izdaci za istraživanje i procenjivanje iznose 1,74% poslovnih prihoda u 2024. godini, 2,28% poslovnih prihoda u 2023. godini i 1,6% poslovnih prihoda u 2022. godini. Više informacija o ovim izdacima dato je napomeni 8 Izdaci za istraživanje i procenjivanje (engl. Exploration and evaluation expenditure). Troškovi istraživanja i procenjivanja uključuju troškove koji se direktno mogu pripisati: istraživanju i analizi postojećih podataka o istraživanju, sprovođenju geoloških studija, istraživačkom bušenju i uzorkovanju, ispitivanju i testiranju metoda ekstrakcije i tretmana, sastavljanju različitih studija (red veličine, pre-izvodljivost i izvodljivost) i / ili prethodni radovi na rudničkim lokacijama pre obaveštenja da se ono nastavi. Izdaci za istraživanje odnose se na početnu potragu za depozitima sa ekonomskim potencijalom. Izdaci za istražne aktivnosti koje preduzima Grupa se ne kapitalizuju, već se iskazuju kao rashod u periodu u kojem su nastali. Izdaci za procenjivanje odnose se na detaljnu procenu depozita ili drugih projekata (uključujući projekte topionica i rafinerija) za koje je utvrđeno da imaju ekonomski potencijal. Ovi troškovi se takođe iskazuju kao rashod sve dok odgovarajući projekat nije dovoljno uznapredovao. (3, s. 179).

U napomeni 12 Nematerijalna sredstv (engl. Intangible assets) uz finansijske izveštaje, detaljno su navedene računovodstvene politike priznavanja izdataka za istraživanje i procenjivanje kao sredstva, tj. politike kapitalizovanja troškova istraživanja i procenjivanja. Troškovi procenjivanja odnose se na detaljnu procenu depozita ili drugih projekata (uključujući topionice i rafinerije projekte) koji su identifikovani kao oni koji imaju ekonomski potencijal. Kapitalizacija troškova procenjivanja počinje kada postoji visok stepen poverenja da će Grupa utvrditi da je projekat komercijalno održiv; to jest, da će projekat obezbediti zadovoljavajući prinos u odnosu na uočene rizike i, stoga se smatra verovatnim da će buduće ekonomske koristi priticati u Grupi. Stav Grupe je da postoji visok stepen poverenja ako je ono veće od 50% sigurnosti, a manje od 90% sigurnosti. Procena da li postoji visok stepen poverenja da će Grupa na kraju utvrditi da je projekat procenjivanja komercijalno održiv zahteva procenu i razmatranje svih merodavnih činilaca kao što su: priroda i cilj projekta, trenutna faza projekta, vremenski okvir projekta, trenutne procene neto sadašnje vrednosti projekta (uključujući analize osetljivosti za ključne pretpostavke) i glavne rizike projekta. (3, s. 183)

Finansijski izveštaji Grupe Rio Tinto dostupni su na <https://www.riotinto.com/en/invest/reports/annual-report>.

LITERATURA

- (1) IPSASB (2024) IPSAS 3 – Accounting policies, changes in accounting estimates and errors, 2024 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements.
- (2) IPSASB (2024a) International Public Sector Accounting Standard IPSAS 50, Exploration for and Evaluation of Mineral Resources.
- (3) Rio Tinto (2025), Annual report 2024, str. 162. <https://www.riotinto.com/en/invest/reports/annual-report>.