



## استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۶: چالش‌های پیش رو

انتشار استاندارد حسابداری در زمینه‌ی معادن زیرزمینی (شامل نفت و گاز) در کشورهایی که این صنایع از اهمیت خاصی برخوردارند، حساس‌تر و نیازمند توجه بیشتری است. پس از کشورهای آمریکا، انگلیس، استرالیا و کانادا هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۲۰۰۶ استاندارد اولیه‌ای در زمینه‌ی اکتشاف معادن منتشر کرد. اگر چه انتظار می‌رود استاندارد جامع دیگری تا سال ۲۰۱۱ جایگزین این استاندارد شود، اما بررسی ابعاد انتشار این استاندارد از دیدگاه تدوین استانداردها در کشور ما حایز اهمیت است، زیرا شرکت‌های قابل توجهی در بخش نفت و گاز و صنایع معدنی فعالیت می‌کنند. در این مقاله تلاش شده است تا ضمن بررسی تاریخی به ابعاد فنی و مشکلات و چالش‌های احتمالی استانداردهای معادن زیرزمینی پرداخته شود. چنین نتیجه‌گیری می‌شود که تدوین استاندارد معادن و نفت و گاز بیش از هر چیز نیازمند در نظر گرفتن نیازهای استفاده‌کنندگان و شرایط محیطی پیش رو است.

### افسانه رفیعی

دانشجوی دکتری حسابداری  
و عضو گروه کارشناسی تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی  
امین ناظمی  
دانشجوی دکتری حسابداری  
و عضو گروه کارشناسی تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی

نهادهای تدوین‌کننده‌ی استانداردهای حسابداری دیرزمانی است که موضوع صنایع استخراجی را در دستور کار خود دارند. هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری آخرین نهادی است که برای حل مسأله‌ی چالش‌برانگیز حسابداری صنایع نفت، گاز و معادن به صف طولانی تدوین‌کنندگان استاندارد پیوسته است. انگیزه‌ی اولیه‌ی هیئت برای پرداختن به این موضوع عدم جامعیت تعداد انگشت‌شمار استانداردهای حسابداری ملی در این زمینه و برخورد سازشکارانه‌ی این استانداردها بوده است. شرکت‌های بزرگ در سراسر دنیا از محل اکتشاف و استخراج منابع معدنی درآمدهای کلانی به دست می‌آورند. به عنوان مثال شرکت آگزون موبیل<sup>۱</sup> درآمد سالانه‌ی به مبلغ بیش از ۲۰۰ میلیارد دلار و سود خالصی در حدود

حسابداری صنایع استخراجی به دلیل ویژگی‌های خاص عملیاتی و حساسیت سیاسی آن در زمره‌ی مسائل بحث‌برانگیز حسابداری بوده است. منظور از صنایع استخراجی و اکتشافی شرکت‌هایی است که به فعالیت‌های استخراج منابع نفت و گاز و نیز منابع زیرزمینی، شامل معدن، می‌پردازند. در این فعالیت‌ها جست‌وجو انجام می‌گیرد و منابع طبیعی باطله از سطح زمین کنار گذاشته می‌شود. اقلام موجودی کالای معدن، سنگ‌های معدنی و کنستانتورها، تفاوت بسیار با موجودی کالا در سایر صنایع دارد و تعیین ارزش آن بسیار پیچیده است. فرایند اکتشاف منابع جدید و ارزیابی موفقیت تجاری آن نیز فرآیندی هزینه‌بر است، اما در مقابل دستیابی به نتایج مثبت در ابتدای کار بسیار مبهم و نامطمئن است. زمان‌بندی مخارج و درآمدهای معدنی نیز شرایط ویژه‌ای دارد. با این وصف، بسیاری از

۲۰ میلیارد دلار در سال به دست آورده است. یکی از اهداف هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری در پروژه‌ی معادن نظم‌بخشیدن به روش‌هایی است که سود این چنین شرکت‌هایی به واسطه‌ی آن اندازه‌گیری، ثبت و افشا می‌شود. برای مثال، در ایالات متحده آمریکا تلاش هیئت تدوین استانداردهای حسابداری برای ممنوع کردن روش "هزینه‌یابی کامل"، را کمیسیون بورس و اوراق بهادار باطل کرد، و اصول حسابداری بریتانیا هر دو روش هزینه‌یابی کامل و تلاش‌های موفقیت‌آمیز را مجاز شمرده که روش‌های ناسازگاری هستند. روش تلاش‌های موفقیت‌آمیز روش قدیمی‌تر و محافظه‌کارانه‌تری نسبت به روش هزینه‌یابی کامل است که اجازه می‌دهد بهای قبل از تولید محصول در صورت موفقیت‌آمیز بودن اکتشاف و توسعه‌ی ذخایر معدنی به بهای تمام‌شده‌ی دارایی منظور شود. این مخارج سرمایه‌ای در مقابل درآمدهای کسب‌شده‌ی پروژه‌ی موفقیت‌آمیز در طی دوره مستهلک می‌شود. در صورتی که پروژه‌ای ناموفق باشد، بهای تمام‌شده‌ی قبل از تولید در همان زمانی که شواهد عدم موفقیت برای انجام آن پروژه وجود داشته باشد به هزینه‌های دوره منظور می‌شود. در آمریکا شرکت‌های کوچک در این صنعت روش هزینه‌یابی کامل را بر روش تلاش‌های موفقیت‌آمیز ترجیح می‌دهند، زیرا این روش شرکت‌ها را مجاز می‌سازد تا بهای پیش از تولید را، صرف نظر از این که این موارد موفقیت‌آمیز باشند یا خیر، به حساب دارایی منظور کنند. در این صورت مخارج در مقابل درآمدهای دریافتی از محل پروژه‌های موفقیت‌آمیز قرار می‌گیرد و ویژگی هموارسازی سود در آن وجود دارد. در آمریکا تلاش‌های نهاد استانداردگذار (FASB) برای یکنواخت کردن روش‌های مورد استفاده و حذف روش هزینه‌یابی کامل به نتیجه نرسید و فشارهای سیاسی صنعت نفت و گاز باعث شد تاکنون هر دو روش جزو روش‌های مجاز محسوب شوند.

این موضوع با تاسیس کمیته‌ی راهبردی هیئت بین‌المللی تدوین استانداردها در سال ۱۹۹۸ در حدود ۱۰ سال است که در دستور کار هیئت قرار گرفته است. این کمیته در سال ۲۰۰۰ گزارشی تحقیقاتی منتشر کرد که اهم نتایج آن به شرح زیر است:

- انتشار یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی جامع برای صنایع نفت، گاز و معادن، هدفی بلندمدت محسوب می‌شود.
- اطلاعات مربوط به ذخایر یکی از شاخص‌های اصلی عملکرد است.

- صورت‌های مالی باید بر مبنای بهای تمام‌شده‌ی تاریخی، و نه بر اساس ارزش‌های برآوردی ذخایر باشند، و

- روش‌های حسابداری مبتنی بر تلاش‌های موفقیت‌آمیز نسبت به هزینه‌یابی کامل ارجحیت دارد.

این پروژه عمدتاً به دلیل کمبود منابع به تعویق افتاد. اما پس از اعلامیه‌ی اتحادیه‌ی اروپا برای الزامی شدن تبعیت شرکت‌های پذیرفته‌شده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نیاز به ارائه‌ی رهنمود خاص برای بسیاری از شرکت‌های نفتی و معدنی، انگیزه‌ی تازه‌ای برای ادامه‌ی این پروژه ایجاد شد.

در آوریل سال ۲۰۰۴ هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی پروژه‌های تحقیقاتی در دستور کار خود قرار داد که هدف آن تدوین استانداردهای حسابداری جامع در صنایع اکتشافی بود. گروه پروژه شامل نمایندگانی از نهادهای استانداردگذار از کشورهای استرالیا، کانادا، نروژ و آفریقای جنوبی بود. به منظور مشاوره نیز نظرات شرکت‌های این صنعت، حسابداران عمومی، تحلیلگران مالی و تدوین‌کنندگان قوانین و مقررات در سراسر جهان مد نظر قرار گرفت. هدف از این گروه تدوین یک استاندارد جامع در صنعت اکتشاف تا سال ۲۰۱۱ است. این استاندارد جامع، استاندارد بین‌المللی شماره ۶ را لغو خواهد کرد. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۶ با عنوان "اکتشاف و ارزیابی منابع معدنی" در سال ۲۰۰۴ به صورت موقت در خصوص پاره‌ای موارد منتشر شد و شرکت‌ها برای به‌کارگیری زودتر از موعد آن ترغیب شدند.

### عملیات

پیش از تشریح مباحث فنی حسابداری مرتبط با صنایع استخراجی، بهتر است آشنایی مختصری با عملیات معادن داشته باشیم. معمولاً عملیات یک واحد تجاری فعال در صنایع استخراجی شامل مراحل زیر است:

۱. فعالیت‌های پیش از تحصیل پروانه‌ی اکتشاف، شامل شناسایی یک منطقه‌ی وسیع به منظور تصمیم‌گیری در مورد محل اکتشاف
۲. اکتشاف، شامل مطالعات زمین‌شناسی و لرزه‌نگاری و

- همچنین حفاری اولیه‌ی چاه‌ها و نمونه‌برداری
۳. ارزیابی، شامل فعالیت‌های لرزه‌نگاری، زمین‌شناسی و حفاری بیش‌تر با هدف تعیین امکان‌پذیری فنی و قابلیت موفقیت تجاری منابع معدنی که شامل تعیین حجم و خلوص ذخایر، بررسی فرایندها و روش‌های حفاری و استخراج مورد نیاز، ارزیابی زیرساخت‌ها و خطوط انتقالی مورد نیاز و انجام مطالعات بازار است.

۴. آماده‌سازی، شامل حفر چاه‌های تولیدی و تونل‌ها و احداث زیرساخت برای انتقال نفت، گاز و منابع معدنی

۵. تولید، یا فرایند استخراج و انتقال شامل فعالیت‌هایی که به طور روزمره برای دستیابی به محصولات قابل فروش معدنی در حجم تجاری صورت می‌گیرد.

۶. کنارگذاری، که شامل اصلاح آسیب‌های محیطی ناشی از مراحل قبلی است که پس از خاتمه‌ی عملیات معدنی انجام می‌گیرد. استاندارد بین‌المللی شماره ۶ فقط به مرحله‌ی اکتشاف و ارزیابی می‌پردازد و هیئت هنوز برای مراحل دیگر رهنمودی منتشر نکرده است. استاندارد استخراج نفت و گاز آمریکا تمام مراحل فوق را پوشش می‌دهد.

### روش‌های حسابداری صنایع استخراجی

سه روش مختلف برای حسابداری صنایع استخراجی پیشنهاد شده است که عبارتند از:

- روش هزینه‌یابی کامل
  - روش تلاش‌های موفقیت‌آمیز
  - روش قلمرو منافع<sup>۲</sup>
- تفاوت این سه روش در تعریف مرکز هزینه است. بدین معنی

که روش هزینه‌یابی کامل کل هزینه‌ها را یک‌جا در نظر می‌گیرد و به مرکز هزینه‌ی واحدی نسبت می‌دهد، روش تلاش‌های موفقیت‌آمیز هر پروژه اکتشاف و استخراج را یک مرکز هزینه تلقی و جدا از سایر پروژه‌ها منظور می‌کند و روش قلمرو منافع یک منطقه‌ی جغرافیایی را که دارای منابع معدنی بالقوه یا اثبات شده است مرکز هزینه تلقی می‌کند.

در هر سه روش حسابداری صنایع استخراجی، هزینه‌یابی کامل و تلاش‌های موفقیت‌آمیز، مخارج پیش از تحصیل پروانه‌ی اکتشاف و مرحله‌ی تولید به حساب هزینه منظور می‌شود و مخارج مربوط به مرحله‌ی توسعه و کنارگذاری به حساب دارایی منظور و همزمان با استخراج ذخایر کشف‌شده مستهلک می‌شود. مساله‌ی اصلی در زمینه‌ی منظور کردن مخارج اکتشاف و ارزیابی و به‌ویژه مخارج اکتشاف ناموفق به حساب هزینه یا دارایی است. بر اساس روش "هزینه‌یابی کامل" تمام مخارج مرتبط با یافتن ذخایر باید به حساب دارایی منظور شود، در حالی که حامیان روش "تلاش‌های موفقیت‌آمیز" چنین استدلال می‌کنند که تنها مخارجی که با اکتشافات ارتباط مستقیم دارند حایز شرایط منظور شدن به حساب دارایی هستند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۶ تنها هزینه‌های اکتشاف و ارزیابی را در بر می‌گیرد، که به عنوان مخارج تحمل شده بعد از تحصیل حق قانونی اکتشاف در یک حوزه‌ی معین و قبل از اثبات امکان‌پذیری فنی استخراج منابع معدنی تعریف می‌شود. حد پایانی برای احتساب مخارج منطقی است - زمانی که ذخایر کشف شده است، مخارج اکتشاف باید به حساب دارایی منظور شود، اما حد آغازین برای این مخارج می‌تواند ایجاد سردرگمی کند که اشاره‌ای کوتاه به آن خواهیم داشت.

مخارج زیر باید به عنوان مخارج اکتشاف و ارزیابی به حساب دارایی منظور گردد:

- تحصیل پروانه‌ی اکتشاف،
  - مطالعات مکان‌نگاری، زمین‌شناسی، ژئوشیمی و ژئوفیزیکی،
  - حفاری اکتشافی،
  - گود برداری،
  - نمونه‌برداری، و
  - فعالیت‌های مرتبط با ارزیابی امکان‌پذیری فنی و موفقیت تجاری استخراج منابع معدنی.
- از اهداف اصلی این پروژه تعیین ذخایر و منابع است. به بیان دیگر موضوعات زیر قابل طرح است:

- تعریف ذخایر و منابع
  - زمان شناسایی ذخایر و منابع به عنوان دارایی
  - مبنای اندازه‌گیری شناسایی اولیه‌ی منابع به عنوان دارایی
  - اندازه‌گیری پس از شناسایی اولیه به عنوان دارایی شامل اندازه‌گیری مجدد، کاهش ارزش و استهلاک.
- در این خصوص، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری چهار کارگروه را تعیین کرد و موضوع تعاریف ذخایر به صورت گسترده مورد بررسی قرار گرفت. در دو کارگروه شباهت‌ها و تفاوت‌های میان ذخایر معدنی و ذخایر نفت و گاز بررسی شد. حاصل تلاش‌های این کارگروه‌ها منجر به استفاده از تعریف واحدی از منابع شد که برای

شناسایی منابع معدنی و نفت و گاز کاربرد داشته باشد. البته بر سر کلمه یا عبارتی که بتوان معادن و نفت و گاز را همانند هم تعریف کرد اتفاق نظری ایجاد نشد. از این رو قرار بر این شد شباهت‌های میان دو سیستم فوق ترسیم شود.

### محدوده‌ی خاکستری

میان حد آغازین مخارج اکتشاف و ارزیابی و مخارج تحصیل پروانه‌ی اکتشاف به عنوان یکی از موارد مخارج اکتشاف و ارزیابی محدوده‌ی خاکستری وجود دارد، زیرا مخارج تحصیل پروانه‌ی اکتشاف معمولاً قبل از تحصیل چنین حقی تحمل می‌شود. در عمل، بیشتر شرکت‌هایی که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند معتقدند که وقتی شرکت تصمیم به تحصیل پروانه‌ی اکتشاف می‌گیرد، تمام مخارج مرتبط با این کار می‌توانند به حساب دارایی منظور شوند، در حالی که مخارج پیش از تحصیل چنین مجوزی حتی اگر در زمینه‌ی پیگیری اخذ مجوز باشد نباید به حساب دارایی منظور گردد و باید هزینه شود. این استاندارد بر دیدگاه گزارش تحقیقاتی سال ۲۰۰۰ مبنی بر شناسایی بهای تمام‌شده‌ی تاریخی، تنها در مقطع شناخت اولیه تاکید می‌کند. پس از آن، واحدهای تجاری مجاز به استفاده از روش تجدید ارزیابی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶ با عنوان "املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات" یا استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۸ با عنوان "دارایی‌های نامشهود" هستند، هرچند به نظر می‌رسد این اختیار تاکنون با استقبال گسترده‌ای در عمل همراه نبوده است.

به منظور جبران عقب‌نشینی محافظه‌کارانه از روش تلاش‌های موفقیت‌آمیز با مجاز شمردن روش هزینه‌یابی کامل، این استاندارد الزام می‌کند که واحد تجاری باید ذخایر کاهش ارزش استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۶ با عنوان "کاهش ارزش دارایی‌ها" را برای مخارج انباشته در واحدهای ایجادکننده‌ی وجه نقد به کار گیرد که نباید بزرگ‌تر از قسمت گزارشگری اولیه یا ثانویه طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۴ با عنوان "گزارشگری برحسب قسمت‌های مختلف" باشد. از این رو، تأثیر اصلاحات استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۴ (که با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۸ با عنوان گزارشگری قسمت‌ها جایگزین شده است) بر این استاندارد باید مد نظر قرار گیرد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۶ مجموعه‌ی متفاوت و سهل‌گیرانه‌تری از واقعیت‌ها و شرایط برای ارزیابی احتمال کاهش ارزش ارائه می‌کند، و واحدهای تجاری را از به‌کارگیری الزامات بندهای ۸ تا ۱۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۶ معاف می‌کند. الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۶ بیان می‌کند که کاهش ارزش در موارد زیر باید مورد آزمون قرار گیرد:

- دوره‌ی حق اکتشاف واحد تجاری منقضی شده باشد،
- مخارج اساسی بابت ادامه‌ی اکتشاف و ارزیابی نه پیش‌بینی و نه برنامه‌ریزی شده باشد،

● اکتشاف منجر به کشف منابع معدنی در مقیاس تجاری نشده باشد،

● داده‌های کافی وجود داشته باشد که نشان دهد به‌رغم امکان دستیابی به توسعه، بازیافت کامل مبلغ دفتری دارایی‌های اکتشاف و ارزیابی بعید است.

این استاندارد تاکید می‌کند که این فهرست کامل نیست، در نتیجه هر زمان به‌نظر رسید شرایط مشابهی روی داده‌است، ارزیابی کامل ضروری است.

### تلاش‌های انجام‌شده در ایران

تاکنون استاندارد حسابداری خاصی برای صنایع استخراجی در ایران تدوین نشده است. از جمله دلایل آن، دولتی بودن مالکیت معادن به ویژه در صنعت نفت و گاز و کوچک بودن این صنعت نسبت به کشورهای نظیر آمریکا، کانادا، استرالیا و آفریقای جنوبی است. با این حال شرکت‌های معدنی پذیرفته‌شده در بورس با استفاده از استانداردهای موجود صورت‌های مالی خود را تهیه و ارائه می‌کنند و به‌ظاهر نیز مشکلات خود را با مراجعه به استانداردهای ملی برطرف کرده‌اند. اما اخیراً به‌ویژه پس از صدور استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۶ حرکتی به سمت تدوین استاندارد برای این صنعت آغاز شده است که به دلیل پیچیدگی و بی‌نتیجه ماندن تلاش‌های بین‌المللی تا این زمان این استاندارد نیز

صاحب‌نظران این حوزه به آن معطوف شده است هم‌خوانی میان مجاز شمردن روش حسابداری هزینه‌یابی کامل توسط استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۶ با تعریف دارایی در مبانی نظری است که با هدف تسهیل تدوین و بازبینی استانداردها و کمک به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در تفسیر اطلاعات تدوین شده است. بر اساس مبانی نظری تنها زمانی شناسایی دارایی مجاز می‌باشد که "جریان منافع اقتصادی آتی به واحد تجاری محتمل و ارزش دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد."

مخالفان روش هزینه‌یابی کامل استدلال می‌کنند که در مراحل اولیه‌ی برنامه‌ی اکتشاف، درجه‌ی اطمینان مورد نیاز برای آزمون محتمل بودن به‌سادگی قابل دستیابی نیست. آن‌ها گمان می‌کنند که هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری به دلیل ضرورت صدور استاندارد برای شرکت‌های نفت، گاز و معادن در اروپا در این باره تصمیمی عجولانه گرفته است و پس از بررسی بیش‌تر موضوع، به حساب دارایی منظور کردن مخارج اکتشاف و ارزیابی را ممنوع خواهد کرد. با این حال، باید به خاطر داشت که هر گاه تدوین‌کنندگان استانداردها و قانون‌گذاران تلاش کرده‌اند روش هزینه‌یابی کامل را لغو کنند با مخالفت گسترده و عدم پذیرش عام از سوی صنایع مرتبط مواجه شده‌اند. هیئت در اوت ۲۰۰۹ گزارشی توضیحی منتشر کرده است که تمام جنبه‌های فعالیت‌های استخراجی را در بر دارد. هرچند برنامه‌ی زمانی مشخصی برای تدوین پیش‌نویس و استاندارد نهایی از سوی هیئت ارائه نشده است، اما پیش‌بینی می‌شود که پیش‌نویسی طی ۱۸ ماه و پس از آن استاندارد طی ۱۲ ماه آماده و ارائه گردد.

روشن است که مساله‌ای که سال‌ها است ذهن حسابداران صنعت معادن و نفت و گاز و صاحب‌نظران مالی را آشفته ساخته است، نمی‌تواند با سرعت حل شود. باید پیش از انتشار یک استاندارد مورد پذیرش جهانی، تحلیل‌ها، بحث‌ها، و استدلال‌های کافی انجام گیرد. اما اگر هیئت از عهده‌ی این امر بر آید - که تاریخ نشان می‌دهد هیئت کارنامه‌ی خوبی در مواجهه با مسایل دشوار داشته است - باید به آن تبریک گفت.

### پانویس‌ها

- ۱ - Exxon Mobil
- ۲ - Area of Interest

### منابع

- Brooks M. (2008), "IFRS 6: where next?" Accountancy Magazine, pp. 116117-.
- Corteses, C.L., H.J. Irvine and M. Kaidonis (2006). "Digging Deeper: Uncovering constituent disclosure in the international accounting standard setting process for the extractive industries", Working paper, University of Wollongong.
- Nichols, L.M. (2008). "An Updated Look at the Oil Industry and International Harmonization of Accounting Standards", Petroleum Accounting and Financial Management Journal, Vol. 26, Iss. 3, pp. 123141-.
- <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Extractive+Activities/Summary.htm>

جدول یک: فراوانی گزارش‌های حسابرسی بررسی شده در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران

تعداد مشاهدات	نوع اظهارنظر	درصد مشاهدات
۱۵	مقبول	۶۰
۶	مشروط فاقد بند مربوط	۲۴
۴	مشروط دارای بند مربوط	۱۶

به سرانجام نرسیده است. به منظور حصول اطمینان از صورت‌های مالی شرکت‌های معدنی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، نمونه‌ای به تعداد ۸ شرکت انتخاب و صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی آن‌ها در طی مدت زمان ۴ سال (سال‌های ۸۳-۸۶) بررسی شد. نتایج حاصل در جدول یک نشان داده شده است. بر این اساس، از مجموع ۲۴ مشاهده ۶۰ درصد گزارش‌ها دارای اظهارنظر مقبول بوده‌اند. ۲۴ درصد دارای گزارش مشروطی هستند که فاقد بند حسابرسی مربوط به احتساب مخارج اکتشاف و ارزیابی است. تنها ۱۶ درصد از گزارش‌های حسابرسی دارای بند حسابرسی مربوط بوده‌اند. این یافته‌ها را می‌توان به منزله‌ی عدم وجود مشکل حاد در ارائه‌ی اطلاعات شرکت‌های معدنی انتخاب شده تلقی کرد.

### موضوعات در جریان

مهم‌ترین موضوعی که همچنان مورد بحث بوده و توجه اغلب