

---

# УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ

## THE ACCOUNT, AUDIT AND THE CONTROL

УДК 657  
ББК 65.052.231.11  
В 57

**М.П. Владимирова**

*Доктор экономических наук, профессор кафедры экономики и финансов общественного сектора Международного института государственной службы и управления (МИГСУ) Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, г. Москва. Тел.: (910) 439 14 57, e-mail: mpvladi@mail.ru*

**Г.Н. Курбанов**

*Аспирант кафедры экономики и финансов общественного сектора МИГСУ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, г. Москва. E-mail: vlmp2012@mail.ru*

### **Современные подходы к начислению амортизации горно-подготовительных работ в системе совершенствования учетной политики и аудита (Рецензирована)**

**Аннотация.** В статье рассматриваются актуальные вопросы совершенствования учетной политики и аудита промышленных предприятий, связанных в процессе своей деятельности с промышленной разработкой сырья. Создание амортизационного фонда здесь является важным условием конкурентоспособности как источника данных капиталовложений.

**Ключевые слова:** амортизация, амортизационный фонд, амортизационные отчисления, промышленная политика, учетная политика, бухгалтерский учет, анализ и аудит, международные стандарты финансовой отчетности, ревизия, финансовый контроль.

**M.P. Vladimirova**

*Doctor of Economics, Professor of Department of Economy and Finance of Public Sector, International Institute of Public Service and Management (MIGSU), the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Moscow. Ph.: (910) 439 14 57, e-mail: mpvladi@mail.ru*

**G.N. Kurbanov**

*Post-graduate student of Department of Economy and Finance of Public Sector, MIGSU of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Moscow. E-mail: vlmp2012@mail.ru*

### **Modern approaches to depreciation charge of mountain preparatory work in improvement system of accounting policies and audit**

**Abstract.** This paper deals with topical issues of improvement of accounting policy and audit at the industrial enterprises connected in the course of their activity with industrial development of raw materials. Creation of reserve for depreciation here is an important condition of competitiveness as the data source of capital investments.

---

**Keywords:** depreciation, reserve for depreciation, depreciation charge, industrial policy, accounting policy, accounting, analysis and audit, International Financial Reporting Standards, auditing, financial control.

Сырьевые материалы — основа экономики Российской Федерации. Промышленная разработка месторождений создает между участниками рынка жесткую конкурентную борьбу за наиболее перспективные возможности. Перспективные месторождения могут принести значительный доход. Однако для того, чтобы их открыть, разведать, освоить и вести промышленную добычу сырья, необходимы существенные капиталовложения. И в этих условиях немаловажным условием конкурентоспособности организации является создание амортизационного фонда как источника данных капиталовложений [1].

Дадим определение горно-подготовительных работ. Согласно Инструкции Министерства Черной Металлургии СССР «по определению и учету вскрытых, подготовленных и готовых к выемке запасов полезных ископаемых на горных предприятиях» (1974 год) «горные работы и выработки при открытом способе разработки полезных ископаемых подразделяются на горно-разведочные, горно-капитальные, горно-подготовительные, вспомогательные и добычные».

*Горно-разведочные работы* проводятся с целью уточнения контуров залежей, запасов, вещественного состава и физико-механических свойств полезного ископаемого и вмещающих пород, планирования горных работ и решения ряда других задач, связанных с разработкой месторождения.

К результатам горно-разведочных работ относятся разведочные шахтные стволы, камеры для подземного разведочного бурения, разведочные шурфы и др.

*Горно-капитальные работы* проводятся с целью вскрытия и разработки месторождения или его части.

К горно-капитальным относятся работы по вскрытию месторождения, включая проведение въездных и разрезных траншей, необходимых для обеспечения карьера подготовленными и готовыми к выемке запасами, достаточными для его нормальной эксплуа-

тации в соответствии с техническим проектом.

К горно-капитальным относятся также работы по проведению специальных горных выработок, предназначенных для осушения и гидрозащиты карьерных полей (шахтные стволы, шурфы и т.д.).

Затраты на горно-капитальные работы, на стоимость попутно добытой руды не уменьшаются, но в сметах на их производство указывается возвратная сумма от реализации попутно добытой руды» [1].

*Горно-подготовительные работы* проводятся с целью подготовки к разработке вскрытой части месторождения.

К горно-подготовительным работам относятся:

— вскрышные работы (кроме горно-капитальных);

— работы по проведению въездных траншей, предназначенных для подготовки запасов на нижележащих горизонтах;

— работы по проведению разрезных траншей;

— работы по выемке пустых пород и некондиционного полезного ископаемого на рабочих горизонтах.

Согласно «Инструкции по планированию, учету и калькуляции себестоимости добычи руды при очистных разработках», утвержденной Комитетом РФ по драгоценным металлам и камням,» к затратам на горно-подготовительные работы относится стоимость следующих горных работ и горнотехнических сооружений и построек:

— при разработке месторождений открытым способом — вскрышные работы в карьерах в период эксплуатации, проходка разрезных и временных въездных траншей;

— горнотехнические сооружения и постройки горнодобывающих предприятий на месторождениях с коротким сроком отработки запасов — в пределах срока их износа и не требующих вследствие этого накопления средств на их поддержание и восстановление» [2].

«Вспомогательные работы» проводятся в подготовленной части месторождения. Вспомогательными работами полностью завершается подготовка запасов к производству добычных работ.

К вспомогательным работам относятся:

— работа по зачистке уступов от остатков вскрышных пород;

— работы по подготовке уступов к производству буровых работ;

— работы по строительству автодорог (подъездов) к экскаваторам;

— работы по проведению временных водоотводных каналов.

К добычным работам относятся работы по извлечению полезного ископаемого из готовой к выемке части месторождения.

Добычные работы включают в себя следующие основные производственные процессы: отбойку, погрузку, транспортировку и разгрузку полезного ископаемого» [2].

Более детальная классификация горно-подготовительных работ приводится в «Инструкции по планированию, учету и калькуляции себестоимости добычи руды при очистных разработках», утвержденной Комитетом РФ по драгоценным металлам и камням в 1994 году.

Согласно данной инструкции, к горно-капитальным относятся «работы, проводимые с целью:

— вскрытия месторождения полезного ископаемого;

— для последующей разработки, а также работы по возведению капитальных горно-технических сооружений и зданий.

При открытом способе добычи руды к горно-капитальным работам относятся:

— работы по вскрытию карьера и устройству путей и заездов для выдачи руды из карьера (выездные и съездные траншеи вне контура карьера, постоянные съездные траншеи внутри карьера до ввода его в эксплуатацию);

— сооружения по защите месторождения от водопритоков в контур карьера (система водопонижения и осушения).

При подземном способе добычи руды к горно-капитальным работам относятся:

— горные работы капитального характера (шахтные стволы, шурфы, штольни, квершлагги, штреки и другие горные выработки производственного назначения;

— электровозное депо, клады, специальные вентиляционные, закладочные и водосточные выработки и т.п.), а также сооружения по защите горных выработок от водопритоков;

— горно-технические здания и сооружения (копры шахт и бункеры при них, здания подъемных машин и лебедок, здания компрессорных, трансформаторные киоски, бурозаправочные, вентиляционные помещения и каналы, расходные склады взрывчатых веществ и средств взрывания.

Проведение горных работ и возведение горнотехнических сооружений и построек на небольших месторождениях с коротким сроком отработки запасов относятся к горно-подготовительным работам» [3].

Расходы на горно-подготовительные работы (далее в тексте вскрышные расходы), понесенные на этапе разработки шахты (часто в литературе также именуется как расходы на удаление вскрышных пород) как правило, капитализируются в составе амортизационной стоимости шахты. И с момента добычи минеральных ресурсов, данные вскрышные расходы амортизируются в течение срока использования шахты.

Результаты вскрышной деятельности первоначально учитываются по стоимости приобретения. Стоимость включает в себя те расходы, которые непосредственно относятся к выполнению вскрышных работ.

Дополнительные расходы, не обязательные для производства вскрышной деятельности, как планировалось, не должны быть включены в стоимость вскрышных работ. Такими дополнительными расходами могут быть, например, строительство подъездной дороги в районе, в котором ведутся вскрышные работы.

Менеджменту компаний следует руководствоваться принципами,

изложенными в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» и Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» при определении расходов, которые могут быть отнесены в состав стоимости вскрышных работ.

По нашему мнению, весьма важно провести анализ формирования стоимости и амортизации горно-подготовительных работ. Это связано с тем, что в сравнении с другими видами проходческих работ стоимость горно-подготовительных работ наиболее существенна.

Интерпретация ПКИ (IFRIC) 20 «Затраты на вскрышные работы в ходе открытой разработки рудника на этапе добычи» предлагает порядок учета затрат на удаление пустых пород (вскрышные работы) на стадии добычи. Согласно данной интерпретации, организации горнодобывающего сектора, которые готовят финансовую отчетность по МСФО, возможно, должны будут списать имеющиеся у них затраты на горно-подготовительные (вскрышные) работы на остаток нераспределенной прибыли на начало периода, если данные активы не могут быть отнесены с идентифицируемым компонентом рудного тела.

Цель и сфера применения IFRIC 20. Затраты на горно-подготовительные (вскрышные) работы, понесенные в период, когда месторождение находится на стадии добычи, часто приносят выгоду в форме текущей добычи и доступа к будущей добыче.

Сложность заключается в том, как правильно распределить затраты на горно-подготовительные (вскрышные) работы между двумя данными активами и, следовательно, правильно определить, что является затратами текущего периода, а что активом, который принесет выгоду в будущем. Цель данной Интерпретации – привести методические рекомендации и разобраться с многообразием подходов, которые используются на практике в настоящее время.

Интерпретация IFRIC 20 применяется только к затратам на вскрышные работы, которые были понесены в ходе открытой разработки рудника на эта-

пе добычи. Она не применяется к подземной добыче или к добыче нефти и газа. Добыча на нефтеносных песках, которую многие считают более близкой к горному делу, чем к традиционной добыче нефти и газа, также не входит в сферу применения рассматриваемой Интерпретации.

Подход к учету вскрышных затрат по новой интерпретации можно представить в виде рисунка 3.

Требования переходного периода, предусматриваемые Интерпретацией, могут иметь огромное влияние на горнодобывающую компанию, которая для отражения отложенных затрат на вскрышные работы применяет общий коэффициент капитализации. Существующее сальдо актива, которое не может быть соотнесено с идентифицируемым компонентом рудного тела, должно будет списываться на нераспределенную прибыль.

Интерпретация ПКИ (IFRIC) 20 дает возможность организации ответить на следующие вопросы:

1. Есть ли соответствие активу?
2. Когда необходимо признавать актив?
3. Как первоначально должен измеряться актив вскрышной деятельности?
4. Как должен измеряться актив вскрышной деятельности в дальнейшем?

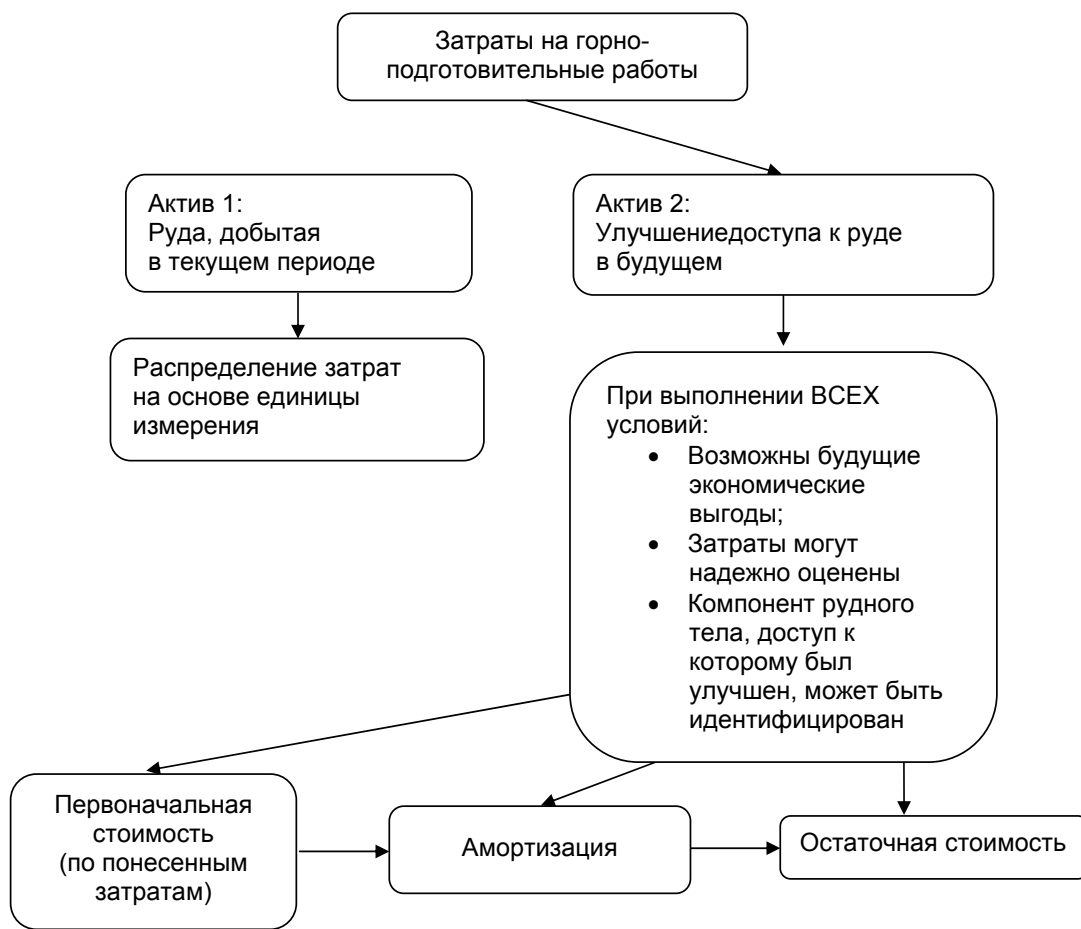
Вскрышная деятельность может создавать экономическую выгоду двух видов:

- произведенные запасы текущего периода;
- улучшение доступа к руде.

Компания должна определить, соответствует ли выгода от вскрышной деятельности какой-либо из указанных категорий.

Экономическая выгода в форме улучшения доступа к руде будет классифицироваться как внеоборотный актив только при выполнении следующих условий:

- существует вероятность того, что будущие экономические выгоды (в форме улучшения доступа к руде), связанные с вскрышной деятельностью, поступят в компанию;



**Рисунок 3. Определение активов вскрышных работ (IFRIC 20)**

— компания может идентифицировать компонент рудного тела, доступ к которому был улучшен;

— когда затраты, связанные с улучшением доступа к указанному компоненту, могут быть надежно оценены.

Критерии признания МСФО требуют того, что организация должна четко идентифицировать компоненты рудного тела, по отношению к которому были понесены затраты на горно-подготовительные (вскрышные) работы. Если организация не в силах это идентифицировать, то результаты вскрышных работ не могут быть признаны.

На практике формы и размеры рудных тел могут изменяться случайно и не поддаются зависимости, поэтому идентификация компонентов рудного тела становится сложным процессом, требующим обоснованных оценок руководства.

Соответственно, для проведения горно-подготовительных (вскрышных) работ руководству необходимо создать

систему корректного определения компонентов рудного тела.

Затраты на вскрышные работы, связанные с произведенными запасами, учитываются в составе текущих издержек производства в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы».

Затраты на вскрышные работы, которые создают выгоду в форме улучшения доступа и соответствуют приведенному выше определению актива, должны учитываться как дополнение или усиление существующего актива (актив вскрышной деятельности). Капитализированные затраты классифицируются как материальные или нематериальные в соответствии с характером существующего актива.

Первоначально актив вскрышной деятельности должен измеряться по понесенным прямым затратам. Эти затраты включают «затраты на перевалку, транспортировку пустой породы, потре-

бленные материалы, применяемое оборудование, оплату труда и топлива» [4]

На практике возникают трудности в процессе распределения затрат между теми, которые были понесены при создании будущей выгоды (актив вскрышной деятельности), и затратами текущего периода, связанными с производством текущих запасов.

Компании распределяют общую сумму затрат между произведенными запасами и активом вскрышной деятельности, используя соответствующую единицу измерения добычи. Единица измерения добычи рассчитывается для идентифицируемого компонента рудного тела и применяется для определения величины актива, созданного такой дополнительной деятельностью. Согласно интерпретации IFRIC 20 примером единицы измерения могут быть объем извлеченной пустой породы в сравнении с объемом, ожидаемым при конкретных уровнях добычи.

Организации, в настоящее время применяющие «вскрышной коэффициент», могут найти новое требование похожим на применяемый ими подход, хотя базой для коэффициента будет идентифицируемый компонент, а не полный срок разработки рудника.

Актив вскрышной деятельности учитывается по себестоимости или переоцененной стоимости (согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства») за вычетом амортизации и обесценения. Амортизация начисляется систематически на рациональной основе в течение срока полезного использования соответствующего компонента рудного тела.

Наиболее частой ошибкой на практике является определение срока полезного использования самого рудника, а не компонента рудного тела. Это является наиболее частой распространенной ошибкой. В большинстве случаев срок полезного использования будет меньше, чем срок разработки рудника.

Согласно разъяснениям КРМФО (IFRIC) 20 «Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения», «актив, связанный со вскрышными работами, должен аморти-

зироваться на систематической основе в течение ожидаемого срока полезного использования идентифицированного компонента рудного тела, доступ к которому улучшается в результате проведения вскрышных работ. Должен применяться способ списания стоимости пропорционально объему продукции, если только другой метод не является более целесообразным» [4]. Модель применения IFRIC 20 отражена на рисунке 4.

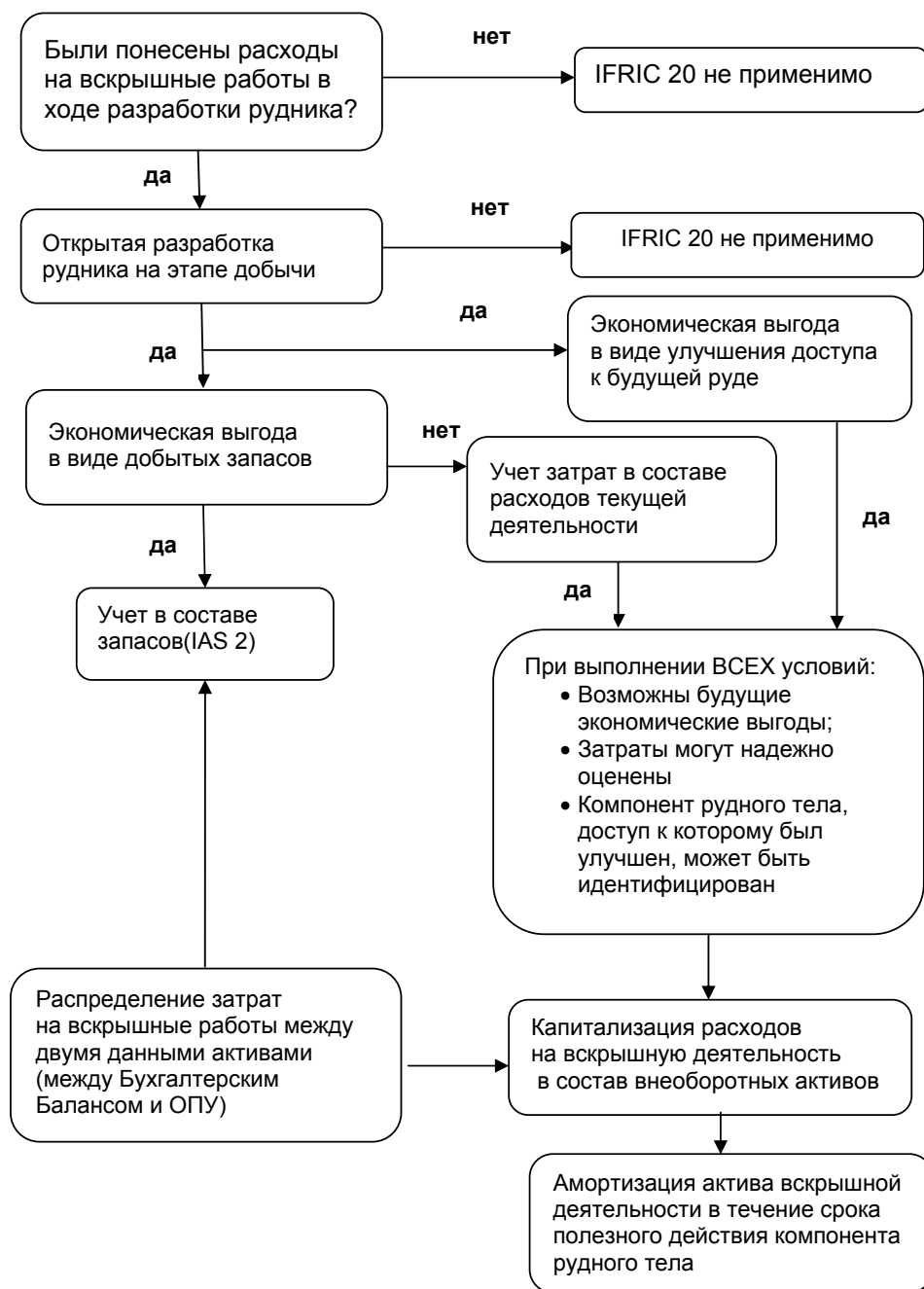
В процессе применения IFRIC 20 финансовый менеджмент компаний зачастую сталкивается с некоторыми проблемными вопросами. Как было указано выше, горно-подготовительные работы в соответствии с IFRIC 20 должны амортизироваться методом единиц производства продукции (потонный метод, unit of production).

Сегодня государственное регулирование деятельности горнодобывающей промышленности, например, осуществляется с помощью федерального закона «О драгоценных металлах и драгоценных камнях» (от 26.03.1998г. в редакции от 21.11.2011 №327-ФЗ).

Согласно данному федеральному закону «Органы государственного контроля над геологическим изучением и разведкой месторождений драгоценных металлов и драгоценных камней, их добычей, производством, использованием и обращением в соответствии с целями и видами контроля осуществляют следующие полномочия:

- 1) проводят ревизии, проверки и обследования во всех организациях независимо от их форм собственности, добывающих, производящих, перерабатывающих, использующих драгоценные металлы и драгоценные камни, а также проверки использования драгоценных металлов и драгоценных камней индивидуальными предпринимателями, осуществляющими операции с драгоценными металлами и драгоценными камнями;

- 2) устанавливают формы учета и отчетности при осуществлении добычи, производства, использования и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней, а также порядок предоставления указанных документов;



**Рисунок 4. Модель применения IFRIC 20**

3) направляют должностным лицам контролируемых организаций обязательные для них предписания в письменной форме об устранении выявленных нарушений;

4) в случае обнаружения при ревизиях, проверках и обследованиях признаков преступления или иных существенных нарушений законодательства Российской Федерации передают соответствующие материалы в правоохранительные органы» [5].

Существенным недостатком суще-

ствующего действующего законодательства в области регулирования деятельности предприятий горнодобывающего сектора нам видится отсутствие обязательного ежегодного аудита геологической оценки минеральных ресурсов (запасов) всех месторождений. Целью такой процедуры является повышение эффективности государственного контроля над деятельностью предприятий данной отрасли [6].

На практике отсутствие государственного участия в процессе оценки

запасов повышает потенциальные риски ошибок внешнего аудиторского подтверждения суммы начисленной амортизации, ведь вполне логично, что внешние аудиторы не могут получить уровень необходимой аудиторской уверенности в результатах работы внешнего негосударственного оценщика [7, 8].

В связи с этим нашим предложением по устранению данного аудиторского риска является введение ежегодной обяза-

тельной государственной геологической оценки запасов минеральных ресурсов. Данная государственная оценка даст возможность внешним финансовым аудиторам получить необходимый им уровень уверенности, что, в свою очередь, улучшит эффективность системы финансового контроля над процессом начисления амортизации основных средств и горно-подготовительных работ в компаниях горнодобывающего сектора.

#### **Примечания:**

1. Владимирова М.П., Курбанов Г.Н. Амортизационная политика промышленных предприятий: сущность, принципы, инструменты и пути совершенствования в современной экономике: монография. М., 2013. С. 18-21.

2. Инструкции по планированию, учету и калькуляции себестоимости добычи руды при очистных разработках: [утв. Роскомдрагметом 28.02.1994]. П. 2.3 // СПС КонсультантПлюс. М., 2013.

3. Инструкции министерства Черной металлургии СССР по определению и учету вскрытых, подготовленных и готовых к выемке запасов полезных ископаемых на горных предприятиях. М., 1974.

4. Разъяснения КРМФО (IFRIC) 20 «Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения», Министерство Финансов РФ, п.15

5. О драгоценных металлах и драгоценных камнях: Федеральный Закон №41-ФЗ от 26.03.1998: [в ред. от 21.11.2011], ст. 27, п. 2 // СПС КонсультантПлюс. М., 2013.

6. Жуков Б.М. Принципиальная схема взаимодействия экономических сторон в процессе капитализации бизнеса // Социально-экономические и технические системы: исследование, проектирование, оптимизация. 2006. №2. С. 18.

7. Владимирова М.П., Курбанов Г.Н. Амортизационная политика промышленных предприятий: сущность, принципы, инструменты и пути совершенствования в современной экономике: монография. М., 2013. С. 91-107.

8. Агаркова Л.В. Отражение в бухгалтерском учете вложений во внеоборотные активы // Kant. 2011. №3. С. 73-78.

#### **References:**

1. Vladimirova M.P., Kurbanov G.N. Depreciation policy of the industrial enterprises: essence, the principles, tools and improvement ways in modern economy: monograph. M., 2013. P. 18-21.

2. Instructions on planning, the account and cost accounting of ore production at clearing development: [approved by the Russian State Committee on Precious Metals and Precious Stones 28.02.1994]. Item 2.3 // Legal-reference system ConsultantPlus. M., 2013.

3. Instructions of Ministry of Iron and Steel of the USSR on definition and the accounting of the stocks of minerals that are opened, prepared and ready to dredging at the mountain enterprises. M., 1974.

4. Explanations of KRMFO (IFRIC) 20 «Costs of overburden works at an operational phase of a field developed by open way», the Ministry of Finance of the Russian Federation, item 15.

5. About precious metals and jewels: Federal Law No. 41-FZ of 26.03.1998: [in an edition of 21.11.2011], Art. 27, item 2 // Legal-reference system ConsultantPlus. M., 2013.

6. Zhukov B.M. The schematic diagram of interaction of the economic sides in the course of business capitalization // Social and economic and technical systems: research, design, optimization. 2006. No. 2. P. 18.

7. Vladimirova M.P., Kurbanov G.N. Depreciation policy of the industrial enterprises: essence, the principles, tools and improvement ways in modern economy: monograph. M., 2013. P. 91-107.

8. Agarkova L.V. Reflection in accounting of investments in non-current assets // Kant. 2011. No. 3. P. 73-78.