

ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ МИНЕРАЛЬНОГО СЫРЬЯ, ДОБЫТОГО В РАМКАХ ВЫПОЛНЕНИЯ СОГЛАШЕНИЯ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ**Наталья Владимировна ЗЫЛЁВА^а, Юлия Николаевна РУФ^б**

^а кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита, Тюменский государственный университет (ТюмГУ), Тюмень, Российская Федерация
zyileva@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 8547-3978

^б кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита, Тюменский государственный университет (ТюмГУ), Тюмень, Российская Федерация
ruf2077@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 1824-9824

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 27.05.2019
Получена в доработанном виде 24.06.2019
Одобрена 03.07.2019
Доступна онлайн 15.08.2019

УДК 657.22

JEL: M41, M48, Q35

Ключевые слова:

соглашение о разделе продукции, оценка, условная оценка, произведенная продукция, компенсационная продукция, прибыльная продукция

Аннотация

Предмет. Вопросы оценки объектов учета актуальны всегда, поскольку связаны с имущественным положением экономического субъекта. Неполное раскрытие способов денежного измерения этих объектов в нормативных актах, разночтения в них, использование редкого понятия («условная оценка») не в той трактовке, как в других нормативных актах, затрудняют оценку готовой продукции, полученной по соглашению о разделе продукции. Существующие варианты оценки спорны, поскольку не отражают реальных затрат.

Цели. Выявление проблемы в оценке минерального сырья, полученного в рамках соглашения о разделе продукции, как объекта учета «готовая продукция» и предложение решения с учетом требований действующего законодательства.

Методология. Исследование основано на методах сравнения и анализа.

Результаты. В результате анализа российских нормативных актов и научных источников об учетных аспектах оценки минерального сырья, полученного в рамках соглашения о разделе продукции, выявлена сложность использования некоторых положений в связи с отсутствием дополнительных пояснений к ним. Предложены варианты устранения затруднений в оценке данной готовой продукции.

Область применения. Обновление рекомендаций в области бухгалтерского учета операций в рамках соглашений о разделе продукции, как минимум, в части оценки готовой продукции по авторским рекомендациям обеспечит постановку единообразного учета в соответствии с особенностями рассматриваемого вида договора. Материал статьи может применяться в теории финансового учета и практике организаций, действующих на условиях соглашений о разделе продукции.

Выводы. Сделан вывод о необходимости обновлений Указаний по отражению в бухгалтерском учете и отчетности операций при исполнении соглашений о разделе продукции с учетом действующих федеральных стандартов.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Зылёва Н.В., Руф Ю.Н. Особенности оценки минерального сырья, добытого в рамках выполнения соглашения о разделе продукции // *Международный бухгалтерский учет*. – 2019. – Т. 22, № 8. – С. 872 – 884.

<https://doi.org/10.24891/ia.22.8.872>

На территории Российской Федерации добычу нефти и газового конденсата (нефтяного сырья), кроме прочих, осуществляют организации, действующие на условиях соглашений о разделе продукции, о чем свидетельствуют данные официального сайта

Министерства энергетики Российской Федерации¹. Согласно Федеральному закону № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции»², соглашение о разделе продукции является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (инвестору) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на указанном в соглашении участке недр и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется осуществить проведение указанных работ за свой счет и на свой риск. В ст. 14 указанный закон требует вести учет финансово-хозяйственной деятельности инвестора при выполнении работ по соглашению в порядке, определенном российским законодательством, а п. 4 ст. 2 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»³ подтверждает это: «Настоящий Федеральный закон применяется при ведении бухгалтерского учета в процессе выполнения соглашения о разделе продукции, если иное не установлено Федеральным законом от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции».

Постановка учета предусматривает денежное измерение всех объектов, в том числе готовой продукции, каковой в нефтегазодобывающем производстве является минеральное сырье. Поскольку нормативные документы в области регулирования бухгалтерского учета допускают вариативность способов оценки в денежном выражении готовой продукции, каждой организации, в том числе действующей в рамках выполнения соглашения о разделе продукции, необходимо отразить в своей учетной политике выбранный вариант оценки. При этом оценка минерального сырья, добытого в рамках выполнения соглашения о разделе продукции, имеет свои особенности, незнание которых может привести к нарушению постановки учета.

¹ Добыча нефтяного сырья. Основные показатели // Официальный сайт Министерства энергетики Российской Федерации. URL: <https://minenergo.gov.ru/node/1209>

² Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции» от 30.12.1995 № 225-ФЗ (в ред. от 27.06.2018).

³ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 29.07.2018).

Стоит отметить, что в имеющихся в открытом доступе статьях, в том числе иностранных авторов, в названиях которых фигурирует «оценка минерального сырья» [1–4], говорится не об оценке готовой продукции, а об экономической оценке месторождения, достоверности его разведанных ресурсов и запасов. Можно согласиться с тем, что оценка добытого минерального сырья ничем не отличается от оценки любой другой готовой продукции [5–9]. Тем не менее, если речь идет о минеральном сырье, добытом в рамках соглашения о разделе продукции, возмездный характер отношений между государством и субъектом предпринимательской деятельности не может не вносить свои коррективы.

Влияние соглашения на бухгалтерский учет представлено в нескольких статьях [10–15]. Однако, на наш взгляд, в них недостаточно информации об оценке минерального сырья как готовой продукции (объекта учета), добытого в рамках соглашения, что и вызвало желание обсудить обозначенный вопрос.

По поводу оценки готовой продукции, в ст. 59 Приказа Минфина России № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»⁴ говорится: «Готовая продукция отражается по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат». Однако, в Федеральном законе № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции»⁵ не используется понятие «готовая продукция». Вместо него в нормативном акте применяются понятия «произведенная продукция», «компенсационная продукция», «прибыльная продукция», оценка которых, на наш взгляд, недостаточно раскрыта в нормативных актах,

⁴ Приказ Минфина России № 34н от 29.07.1998 «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» (в ред. от 11.04.2018).

⁵ Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции» от 30.12.1995 № 225-ФЗ (в ред. от 27.06.2018).

что и легло в основу настоящего исследования.

Понятия видов продукции раскрыты в ст. 8 указанного закона.

1. Произведенная продукция – количество продукции, содержащееся в фактически добытом (извлеченном) из недр минеральном сырье, по своему качеству соответствующей национальному стандарту Российской Федерации, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту организации, добытое инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенное на количество технологических потерь в пределах нормативов.
2. Компенсационная продукция – часть произведенной продукции, которая передается в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполнение работ по соглашению. Предельный уровень компенсационной продукции не должен превышать 75%, а при добыче на континентальном шельфе РФ – 90% общего объема произведенной продукции.
3. Прибыльная продукция – произведенная при выполнении соглашения продукция за вычетом части этой продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции за отчетный (налоговый) период.

Добытая в рамках выполнения соглашения продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с соглашением, но минимальные требования к условиям и порядку раздела этой продукции между сторонами относительно денежного измерения в ст. 8 закона все же указаны: необходимость предусмотреть «определение общего объема произведенной продукции и ее стоимости», «передачи инвестором государству части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента». При этом, как можно отметить по понятийным пояснениям, в законе говорится лишь об

определении объема (количества) по видам продукции. Про способ оценки видов продукции в законе не упоминается. Кроме того, по предоставленным в законе пояснениям, общее количество произведенной продукции не равняется сумме компенсационной и прибыльной продукции, поскольку расчет количества прибыльной продукции включает в себя еще и вычет «части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых»⁶:

$$\text{ПрП} = \text{ПП} - \text{ПНДПИ} - \text{КП},$$

где ПрП –прибыльная продукция, т;

ПП – произведенная продукция, т;

ПНДПИ – продукция, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), т;

КП –компенсационная продукция, т.

Следовательно, кроме произведенной, компенсационной и прибыльной продукции, у добывающих организаций, выполняющих работы по соглашению о разделе продукции, возникает еще один вид продукции (ПНДПИ), вариант оценки которой требуется раскрыть в учетной политике, несмотря на то, что в учете денежное выражение такой продукции не найдет отражения, так как необходимо только для расчета количества прибыльной продукции.

Постановка учета и оценка минерального сырья, добытого в рамках выполнения соглашения о разделе продукции, описана в Приказе Минфина России № 53н «Об утверждении Указаний по отражению в бухгалтерском учете и отчетности операций при исполнении соглашений о разделе продукции»⁷ (далее Указания № 53н). Поскольку Указания № 53н были приняты до утверждения Федерального закона № 402-ФЗ

⁶ Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции» от 30.12.1995 № 225-ФЗ (в ред. от 27.06.2018).

⁷ Приказ Минфина России от 11.08.1999 № 53н «Об утверждении Указаний по отражению в бухгалтерском учете и отчетности операций при исполнении соглашений о разделе продукции».

«О бухгалтерском учете»⁸ и Приказа Минфина России № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»⁹, то применяются они в положениях, не противоречащих закону, и с необходимостью заменять устаревшие коды предлагаемых в них бухгалтерских счетов на новые действующие.

Указания № 53н не поясняют, в какой оценке вести учет готовой продукции, но требуют учитывать компенсационную и прибыльную продукцию на одноименных субсчетах к счету 43 «Готовая продукция», при этом компенсационную продукцию – в сумме фактических возмещаемых затрат (состав затрат, подлежащих возмещению инвестору, определяется соглашением), а прибыльную продукцию – в условной оценке, обычно применяемой инвестором в сравнимых обстоятельствах за единицу добытого минерального сырья. Из такого требования следует логичный вывод о невозможности указать в учетной политике способ оценки всей произведенной продукции, поскольку ее составляющие (компенсационная и прибыльная продукция) оцениваются по-разному.

Забегая вперед, отметим, что авторы не считают предложенный Указаниями № 53н вариант оценки продукции однозначно необходимым. Однако все же для начала проанализируем удобства использования положений Указаний для организации учета готовой продукции.

Денежное измерение компенсационной продукции основано на фактических производственных затратах, в состав которых не должны входить поисковые затраты, то есть затраты на поиск, оценку и разведку полезных ископаемых на определенном участке недр, которые могут возникнуть, поскольку соглашение о разделе продукции

предусматривает также передачу прав на поиск и разведку минерального сырья. Вполне вероятно, что большинство поисковых затрат также войдут в состав возмещаемых затрат по соглашению, но их величина будет формировать себестоимость геологоразведочных работ, а не себестоимость добываемой продукции. Таким образом, организации, осуществляющие деятельность в рамках соглашения о разделе продукции, должны идентифицировать и отдельно учитывать затраты, относящиеся к геологоразведочной деятельности, и затраты, относящиеся к деятельности по разработке месторождения, как требует ПБУ 24/11 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»¹⁰, а в учетной политике, помимо прочего, «утвердить субсчета к счетам учета производственных затрат, касающиеся учета поисковых затрат» [16, с. 164], для их отделения от затрат, понесенных на добычу минерального сырья. О раздельном учете поисковых затрат и затрат на добычу не упомянуто в Указаниях № 53н, поскольку ПБУ 24/11 утверждено намного позже. Однако, если такая информация и в дальнейшем не появится в документе, то это может быть воспринято пользователями, как отсутствие необходимости раздельного учета.

Денежное измерение прибыльной продукции, на наш взгляд, требует дополнительных пояснений, поскольку изначально подразумевает расчет объема продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых (ПНДПИ), а он, в свою очередь, невозможен без информации об оценке единицы продукции, применяемой для такого расчета. Поскольку в нормативных актах нет дополнительной информации по этому поводу, мы считаем, что организации, действующие в рамках соглашений о разделе продукции, должны в своей учетной политике указать, какой показатель будет принят для расчета объема продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых. По-нашему мнению, так как расчет объема

⁸ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 29.07.2018).

⁹ Приказ Минфина России от 31.10.2000 (ред. от 08.11.2010) № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

¹⁰ Приказ Минфина России от 06.10.2011 № 125н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011)».

продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, необходим для расчета прибыльной продукции, а последняя, согласно Указаниям № 53н, должна отражаться в условной оценке, то и оценка единицы продукции, применяемой для расчета ПНДПИ, должна быть та же.

Следует отметить, что такой вид оценки, как «условная», не часто упоминается в научных статьях, а если и встречается, то с ссылкой на работу профессора Я.В. Соколова, в которой условная оценка (оценка *promemoria*¹¹) представлена как «чисто номинальная оценка, не имеющая ни экономического, ни юридического смысла, например, все музейные экспонаты оцениваются в 1 руб.»¹². Также термин «условная оценка» редко встречается в российских нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учет, и ни в одном из них не раскрыто понятие этого термина. По условной оценке учитываются запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, при отсутствии цены на указанные запасы в договоре (п. 18 Приказа Минфина России от 28.12.2001 № 119н «Об утверждении Методических указаний бухгалтерскому учету материально-производственных запасов»¹³), бланки строгой отчетности на одноименном забалансовом счете (второй абзац к счету 006 Инструкции по применению Плана счетов¹⁴), некоторые основные средства организаций государственного сектора (пп. 12, 21, 23, 59 Приказа Минфина России от 31.12.2016 № 257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора

«Основные средства»¹⁵). При этом в указанных нормативных документах под условной оценкой понимается оценка, равная одному рублю. Очевидно, что условная оценка, о которой говорится в Указаниях № 53н, не то же самое, и денежное измерение прибыльной продукции ближе по своей сути к оценке готовой продукции по нормативной (плановой) производственной себестоимости. Более того, если помнить о том, что часть прибыльной продукции передается государству, пополняя бюджет, то такая оценка вполне логична, поскольку «согласно методике бюджетного учета готовая продукция, выпущенная из производства, оценивается по плановой (нормативно-плановой) себестоимости» [8, с. 7]. В этой связи, на наш взгляд, для того, чтобы не вводить пользователя в заблуждение, в учетной политике необходимо прописать оценку прибыльной продукции именно как «по нормативной (плановой) производственной себестоимости», а не «по условной оценке», поясняя при этом, что такая оценка устанавливается, например, по данным о производственных затратах предыдущего месяца на единицу минерального сырья. Кроме того, в учетной политике следует отметить, что эта же нормативная (плановая) производственная себестоимость принимается для расчета объема продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых (ПНДПИ).

Особенностью учета готовой продукции у организаций, выполняющих соглашение о разделе продукции, является и то, что часть производственных затрат, в частности невозмещаемые затраты, списываются согласно Указаниям № 53н на финансовые результаты. Также со счетом учета финансовых результатов корреспондирует субсчет «Прибыльная продукция» счета 43 «Готовая продукция» при отражении доли прибыльной продукции, принадлежащей инвестору после завершения процедуры разделения продукции. Принадлежащая

¹¹ От итал. *promemoria* – напоминание.

¹² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

¹³ Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» (ред. от 24.10.2016).

¹⁴ Приказ Минфина России от 31.10.2000 (ред. от 08.11.2010) № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

¹⁵ Приказ Минфина России от 31.12.2016 № 257н «Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Основные средства».

государству доля прибыльной продукции учитывается инвестором за балансом.

Методологию учета готовой продукции, прописанную в Указаниях № 53н, в современной интерпретации предложила Л.Г. Лукинова, уточняя, что «изложенные рекомендации, освещенные с оглядкой на действующую нормативную базу, касаются соглашения инвестора с государством, по условиям которого производится раздел только прибыльной продукции. Если же разделу подлежит вся продукция, то ее стоимость целесообразно сформировать по общим правилам, а уж после этого делить результаты в долях, установленных заключенным соглашением о разделе продукции» [11, с. 33].

Поясним, что раздел произведенной продукции, согласно п. 2 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции» от 30.12.1995 № 225-ФЗ¹⁶, возможен лишь в «отдельных случаях». С такой методикой учета не согласен В.И. Конков, высказывая мнение о том, что «для целей бухгалтерского учета все затраты, связанные с деятельностью по соглашению о разделе продукции, являются возмещаемыми, то есть должны покрываться доходами, получаемыми от данного вида деятельности..., все расходы по добыче и реализации должны признаваться расходами по формированию полной себестоимости всей продукции... Это обеспечит большую согласованность и достоверность отражения в учете и отчетности результатов хозяйственной деятельности инвестора» [15, с. 601–602].

Каким образом отражать в учете передачу инвестором государству соответствующей доли произведенной продукции и в какой оценке, В.И. Конков не уточняет. Можно было бы предложить отражать продукцию, принадлежащую государству, по цене, указанной в соглашении, однако А.Д. Невирко, рассматривая юридические стороны соглашения о разделе продукции, как договора, делает вывод о том, что «информация о цене в таких договорах не

является типичной для гражданско-правовых договоров, поскольку ценой соглашения о разделе продукции является часть произведенной продукции или ее стоимостный эквивалент, передаваемые инвестором государству после раздела в соответствии с условиями соглашения» [17, с. 28], то есть конкретной цены в денежном выражении в соглашениях нет.

Однако о такой цене упоминается в ст. 346.38 НК РФ¹⁷: «Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение объема прибыльной продукции и цены произведенной продукции, устанавливаемой соглашением...». Можно ли считать, что «цена произведенной продукции» из НК РФ и «условная оценка, применяемая обычно инвестором в сравнимых обстоятельствах за единицу добытого минерального сырья» из Указаний № 53н – это один и тот же денежный измеритель, или принимать их как разные, поскольку условная оценка прописана не для произведенной, а только для прибыльной продукции. Вопрос остается открытым.

Нельзя не признать, что, отражая минеральное сырье на счете 43 «Готовая продукция» в «смешанной» оценке, состоящей из фактических возмещаемых затрат (то есть только части фактических производственных затрат), по которой отражена компенсационная продукция, и условной стоимости прибыльной продукции, инвестор искажает данные о реальной себестоимости добытой продукции. Соглашаясь с С.Н. Поленовой в том, что «чем более реальная стоимость будет использована для оценки активов и обязательств..., тем более достоверная величина финансового результата будет представлена в нем, а значит, существенно возрастет уровень релевантности данных для принятия решений инвесторами» [18, с. 3], считаем, что и оценка добытого минерального сырья, даже в рамках соглашения о разделе продукции, должна отражать реальную его стоимость.

М.В. Белова и В.Ю. Сергушенкова считают, что реальной для оценки готовой продукции

¹⁶ Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции» от 30.12.1995 № 225-ФЗ (в ред. от 27.06.2018).

¹⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (в ред. от 01.05.2019).

является восстановительная стоимость, объясняя это, помимо прочего, тем, что «осуществление оценки готовой продукции по исторической стоимости зачастую противоречит принципу консерватизма, так как влечет за собой необоснованно оптимистичные показатели финансового результата деятельности организации» [7, с. 4]. Однако восстановительная стоимость, под которой «принято понимать сумму денежных средств, которую необходимо потратить предприятию для восстановления ресурсов» [6, с. 120], это все же результат переоценки актива с учетом инфляции, то есть пересчет прошлых материальных затрат в цены настоящего.

В целом подобная позиция актуальна в отношении основных средств, поскольку «они участвуют в процессе производства многократно... длительное время» [19, с. 99]. Мы же в статье решаем вопрос оценки добытого минерального сырья в момент его первоначального учета, то есть оценки в настоящем. Поэтому оценка по восстановительной стоимости не подходит. Кроме того, добывающая промышленность не относится к материалоемким производствам, что становится еще одним аргументом не в пользу оценки добытой продукции по восстановительной стоимости.

Анализируя влияние временных факторов на оценку в бухгалтерском учете, Е.Б. Абдалова и С.Н. Карельская, составив временную матрицу, определили, что «оценка актива, измеряемого в настоящем для экономических условий настоящего – это справедливая стоимость» [20, с. 10, табл. 2]. Однако они тут же уточняют, что «справедливая стоимость – все учетные объекты, которые независимо от даты покупки (создания) получили отражение в учете по ценам, сложившимся на дату составления баланса» [20, с. 11, табл. 3], а значит, оценка по справедливой стоимости – это оценка на дату составления отчетности, а не на дату принятия объекта к учету.

Информация о фактической себестоимости готовой продукции полезна, в первую очередь, собственникам организации и для расчета бухгалтерской прибыли. Именно она и должна

использоваться. В этом мы согласны с В.И. Конковым и считаем, что «все затраты по добыче должны признаваться расходами по формированию полной себестоимости всей продукции» [15, с. 602].

Поскольку затраты делятся на «возмещаемые» и «невозмещаемые», а продукция – на «компенсационную» и «прибыльную», в первую очередь, из-за расчета налога на прибыль, считаем, что особенности оценки минерального сырья, добытого в рамках выполнения соглашения о разделе продукции, должны касаться именно налогового учета, а не бухгалтерского.

Если налоговый учет вести отдельно от бухгалтерского, то можно не обращать внимания на то, какой вид продукции подлежит разделу между инвестором и государством (прибыльная или вся произведенная) и, как предлагает Л.Г. Лукинова, «стоимость продукции формировать по общим правилам, а уж после этого делить результаты в долях, установленных заключенным соглашением о разделе продукции» [11, с. 33].

Единственное, что хотелось бы добавить, – это то, что для отражения на счетах бухгалтерского учета продукции инвестора и продукции государства необходимо будет сначала рассчитать фактическую себестоимость единицы добытой продукции и количество единиц продукции, принадлежащих инвестору по соглашению (вся произведенная продукция за вычетом доли прибыльной продукции, принадлежащей государству), и лишь потом себестоимость этих единиц отразить корреспонденцией счетов 43 «Готовая продукция» и 20 «Основное производство» для того, чтобы не учитывать на балансе продукцию, не являющуюся собственностью инвестора.

Поскольку продукцию, принадлежащую государству, необходимо отразить на забалансовом счете, то оставшуюся часть неписанных производственных затрат предлагается списать на финансовые результаты. При этом отражение принадлежащей государству продукции по

фактической себестоимости не будет противоречить требованию об «условной оценке», поскольку ее, конечно, можно считать оценкой, «применяемой обычно инвестором в сравнимых обстоятельствах за единицу добытого минерального сырья». Более того, оценка добытой продукции по фактической себестоимости, а не по «смешанной» (из фактических возмещаемых затрат и условной оценки) не будет противоречить возможным видам оценки готовой продукции, указанным в федеральном

стандарте – Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ¹⁸.

Подводя итог, хотелось бы надеяться, что проведенное исследование и предложенные варианты уточнений вопросов оценки готовой продукции добывающих компаний, выполняющих работы по соглашениям о разделе продукции, в определенной форме найдут отражение в нормативных документах, регламентирующих учет этого актива.

¹⁸ Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

Список литературы

1. Каменев Е.А., Позднякова Л.Н. Обзор методических подходов к стоимостной оценке минерального сырья в недрах // Север и рынок: формирование экономического порядка. 2007. № 2. С. 120–126.
2. Аглюков Х.И. Оценка минерального сырья // Экономические, гуманитарные правовые исследования. 2012. № 5. С. 3–7.
3. Gandhi S.M., Sarkar B.C. Geostatistical Resource/Reserve Estimation. In: *Essentials of Mineral Exploration and Evaluation*. Elsevier, 2016, pp. 289–308.
URL: <https://doi.org/10.1016/B978-0-12-805329-4.00019-3>
4. Bustillo Revuelta M. Mineral Resource Evaluation. In: *Mineral Resources*. Springer Textbooks in Earth Sciences, Geography and Environment. Springer, 2018, pp. 223–309.
URL: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-58760-8_4?fbclid=IwAR2BcqFbhr9XXbkRE8Zu8Zpze_hGmnDzjVzjO8W9S-tRcNP6G4YUwo46H0
5. Сергушенкова В.Ю. Применение восстановительной стоимости для оценки незавершенного производства и готовой продукции // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. 2011. № 6. С. 144–147.
6. Сергушенкова В.Ю. Принципы формирования оценки незавершенного производства и готовой продукции // Проблемы современной экономики. 2011. № 2. С. 120–123.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/printsiipy-formirovaniya-otsenki-nezavershennogo-proizvodstva-i-gotovoy-produktsii>
7. Белова М.В. Оценка незавершенного производства и готовой продукции в системе бухгалтерского учета // Сфера услуг: инновации и качество. 2016. № 22. С. 4.
8. Козменкова С.В., Маслова Т.С., Сабова Т.В. Методические особенности бухгалтерского учета выпуска готовой продукции и ее продажи в муниципальном бюджетном учреждении здравоохранения // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2018. № 2. С. 2–17. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/metodicheskie-osobennosti-buhgalterskogo-ucheta-vypuska-gotovoy-produktsii-i-ee-prodazhi-v-munitsipalnom-byudzhetnom-uchrezhdenii>
9. Asekomeh A.O., Russell A., Tarbert H., Lawal L.M. Decision-Usefulness of Oil and Gas Historical Cost and Supplementary Present Value Disclosures – A Revisit of the Misspecification Hypothesis. *Petroleum Accounting and Financial Management Journal*, 2010, vol. 29, iss. 1, pp. 19–70.
10. Зылёва Н.В. Учет инвестиций в геологоразведку нефтегазовой отрасли на условиях соглашения о разделе продукции // Современные аспекты экономики. 2008. № 6. С. 40–49.
11. Лукинова Л.Г. Методология учета операций по соглашению о разделе продукции // Современные аспекты экономики. 2009. № 10. С. 33–36.
12. Чая В.Т., Панкратова В.В. Бухгалтерский учет контрактов, заключаемых нефтегазовыми компаниями, в соответствии с МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 3. С. 16–22. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/buhgalterskiy-uchet-kontraktov-zaklyuchaemyh-neftegazovymi-kompaniyami-v-sootvetstvii-s-msfo>
13. Nichols L.M. Accounting Implications of Production Sharing Contracts. *Petroleum Accounting and Financial Management Journal*, 2010, vol. 29, iss. 2, pp. 1–15.

14. *Carl D.H., Oliver P.* Let's Be Clear: Compliance with New Transparency Requirements is Going to Be Challenging for Resource Companies. *The Journal of World Energy Law & Business*, 2014, vol. 7, iss. 1, pp. 36–45. URL: <https://doi.org/10.1093/jwelb/jwt023>
15. *Конков В.И.* Соглашение о разделе продукции в Арктическом регионе: особенности бухгалтерского учета // Развитие Северо-Арктического региона: проблемы и решения: материалы научной конференции профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов Северного (Арктического) федерального университета имени М.В. Ломоносова. Архангельск: Северный Федеральный университет имени М.В. Ломоносова, 2016. С. 601–604.
16. *Зылева Н.В.* Проблемные аспекты нормативного регулирования бухгалтерского учета затрат по выполнению геологоразведочных работ // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. 2013. № 1. С. 156–164. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/problemnye-aspekty-normativnogo-regulirovaniya-buhgalterskogo-ucheta-zatrat-po-vypolneniyu-geologorazvedochnyh-rabot>
17. *Невирко А.Д.* Цена в соглашении о разделе продукции // Актуальные вопросы юриспруденции: сборник научных трудов по итогам международной научно-практической конференции. Екатеринбург: Инновационный центр развития образования и науки, 2015. С. 26–28.
18. *Поленова С.Н.* К вопросу оценки по справедливой стоимости объектов бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 1. С. 2–11.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/k-voprosu-otsenki-po-spravedlivoy-stoimosti-obektov-buhgalterskogo-ucheta>
19. *Руф Ю.Н.* Амортизация основных средств: затрата или накопления // Современные аспекты экономики. 2013. № 3. С. 98–100.
20. *Абдалова Е.Б., Карельская С.Н.* Время и виды оценок: взаимосвязь и тенденции развития // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 48. С. 2–14.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/vremya-i-vidy-otsenok-vzaimosvyaz-i-tendentsii-razvitiya>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

MEASUREMENT OF MINERAL RESOURCES EXTRACTED AS PART OF THE PRODUCTION SHARING AGREEMENT: SPECIFIC FEATURESNatal'ya V. ZYLEVA ^{a,*}, Yuliya N. RUF ^b^a University of Tyumen (UTMN), Tyumen, Russian Federation
zyileva@mail.ru
ORCID: not available^b University of Tyumen (UTMN), Tyumen, Russian Federation
ruf2077@yandex.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:Received 27 May 2019
Received in revised form
24 June 2019
Accepted 3 July 2019
Available online
15 August 2019**JEL classification:** M41,
M48, Q35**Keywords:** productionsharing agreement, evaluation,
contingent estimation, output,
cost-recovery product, profit
product**Abstract****Subject** Measurement of accounting items is always of relevance, since this reflects the existing property of a business entity. Due to the poor description of measurement methods in regulatory documents, regulatory discrepancies, rare terms and their differing interpretations across regulations, it is difficult to evaluate the output produced under production sharing agreements. The existing measurement methods are disputable, failing to show the actually incurred costs.**Objectives** The study identifies the challenging point in the measurement of mineral resources extracted under production sharing agreements as finished products. We make our suggestions in accordance with the effective laws.**Methods** The study employs methods of comparison and analysis.**Results** Analyzing the Russian regulations and scholarly proceedings on accounting for mineral resources produced under production sharing agreements, we find out that some regulations are difficult to use due to missing clarifications. We suggest how such difficulties in output measurement should be eliminated.**Conclusions and Relevance** It is necessary to update the Instructions on Accounting and Financial Reporting of Transactions as Part of Production Sharing Agreements and align them with the effective federal standards. If accounting guidelines for transactions under production sharing agreements are at least updated concerning the measurement of finished products and our recommendations are considered, this will harmonize the accounting practice and the specifics of the above agreements. The article and its materials may prove useful in the theory of financial accounting and practices of entities operating under the above agreements.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Zyleva N.V., Ruf Yu.N. Measurement of Mineral Resources Extracted as Part of the Production Sharing Agreement: Specific Features. *International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 8, pp. 872–884.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.8.872>**References**

1. Kamenev E.A., Pozdnyakova L.N. [Overview of methodological approaches to the measurement of in-situ mineral resources]. *Sever i rynek: formirovanie ekonomicheskogo poriyadka = The North and the Market: Forming the Economic Order*, 2007, no. 2, pp. 120–126. (In Russ.)
2. Aglyukov Kh.I. [Evaluation of mineral resources]. *Ekonomicheskie, gumanitarnye pravovye issledovaniya = Economic, Humanities and Legislative Research*, 2012, no. 5, pp. 3–7. (In Russ.)

3. Gandhi S.M., Sarkar B.C. Geostatistical Resource/Reserve Estimation. In: *Essentials of Mineral Exploration and Evaluation*. Elsevier, 2016, pp. 289–308.
URL: <https://doi.org/10.1016/B978-0-12-805329-4.00019-3>
4. Bustillo Revuelta M. Mineral Resource Evaluation. In: *Mineral Resources*. Springer Textbooks in Earth Sciences, Geography and Environment. Springer, 2018, pp. 223–309.
URL: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-58760-8_4?fbclid=IwAR2BcqFbhr9XXbkRE8Zu8Zpze_hGmnDzjVzjO8W9S-tRcNP6G4YUwo46H0
5. Sergushenkova V.Yu. [Using the recovery cost to measure construction in progress and finished products]. *Uchet, analiz i audit: problemy teorii i praktiki = Accounting, Analysis and Auditing: Theoretical and Practical Issues*, 2011, no. 6, pp. 144–147. (In Russ.)
6. Sergushenkova V.Yu. [Evaluation of non-completed production cycle and completed production: Principles of formation]. *Problemy sovremennoi ekonomiki = Problems of Modern Economics*, 2011, no. 2, pp. 120–123. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/printsipy-formirovaniya-otsenki-nezavershennogo-proizvodstva-i-gotovoy-produktsii> (In Russ.)
7. Belova M.V. [Measurement of construction in progress and finished products in accounting]. *Sfera uslug: innovatsii i kachestvo = Servicing Sector: Innovation and Quality*, 2016, no. 22, p. 4. (In Russ.)
8. Kozmenkova S.V., Maslova T.S., Sabova T.V. [Methodological distinctions of accounting for finished products and its sale in municipal healthcare institutions]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2018, no. 2, pp. 2–17. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/metodicheskie-osobennosti-bukhgalterskogo-ucheta-vypuska-gotovoy-produktsii-i-ee-prodazhi-v-munitsipalnom-byudzhetnom-uchrezhdenii> (In Russ.)
9. Asekomeh A.O., Russell A., Tarbert H., Lawal L.M. Decision-Usefulness of Oil and Gas Historical Cost and Supplementary Present Value Disclosures – A Revisit of the Misspecification Hypothesis. *Petroleum Accounting and Financial Management Journal*, 2010, vol. 29, iss. 1, pp. 19–70.
10. Zyleva N.V. [Accounting for investment in geological survey in the oil and gas sector under production sharing agreements]. *Sovremennye aspekty ekonomiki = Modern Aspects of Economics*, 2008, no. 6, pp. 40–49. (In Russ.)
11. Lukinova L.G. [The accounting methodology for transactions under production sharing agreement]. *Sovremennye aspekty ekonomiki = Modern Aspects of Economics*, 2009, no. 10, pp. 33–36. (In Russ.)
12. Chaya V.T., Pankratova V.V. [Bookkeeping of the contracts concluded the oil and gas companies, in according to IFRS]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2010, no. 3, pp. 16–22. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/bukhgalterskiy-uchet-kontraktov-zaklyuchaemyh-neftegazovymi-kompaniyami-v-sootvetstvii-s-msfo> (In Russ.)
13. Nichols L.M. Accounting Implications of Production Sharing Contracts. *Petroleum Accounting and Financial Management Journal*, 2010, vol. 29, iss. 2, pp. 1–15.
14. Carl D.H., Oliver P. Let's Be Clear: Compliance with New Transparency Requirements is Going to Be Challenging for Resource Companies. *The Journal of World Energy Law & Business*, 2014, vol. 7, iss. 1, pp. 36–45. URL: <https://doi.org/10.1093/jwelb/jwt023>

15. Konkov V.I. [Production sharing agreements in the Arctic region: The specifics of accounting]. *Razvitie Severo-Arkticheskogo regiona: problemy i resheniya: materialy nauchnoi konferentsii professorsko-prepodavatel'skogo sostava, nauchnykh sotrudnikov i aspirantov Severnogo (Arkticheskogo) federal'nogo universiteta imeni M.V. Lomonosova* [Proc. Sci. Conf. The Development of the Northern Arctic Region: Issues and Solutions]. Arkhangelsk, NArFU Publ., 2016, pp. 601–604.
16. Zyleva N.V. [Problematic aspects of regulatory accounting costs for the implementation of exploration work]. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya: Ekonomika = Herald of Omsk University. Series Economics*, 2013, no. 1, pp. 156–164.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/problemnye-aspekty-normativnogo-regulirovaniya-buhgalterskogo-ucheta-zatrat-po-vypolneniyu-geologorazvedochnyh-rabot> (In Russ.)
17. Nevirko A.D. [The price in production sharing agreements]. *Aktual'nye voprosy yurisprudentsii: sbornik nauchnykh trudov po itogam mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii* [Proc. Sci. Conf. Topical Issues of Legal Studies]. Yekaterinburg, Innovation Center for Development of Education and Science Publ., 2015, pp. 26–28.
18. Polenova S.N. [On fair value measurement of accounting objects]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*, 2015, no. 1, pp. 2–11. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/k-voprosu-otsenki-po-spravedlivoy-stoimosti-obektov-buhgalterskogo-ucheta> (In Russ.)
19. Ruf Yu.N. [Depreciation on fixed assets: Cost or savings]. *Sovremennye aspekty ekonomiki = Modern Aspects of Economics*, 2013, no. 3, pp. 98–100. (In Russ.)
20. Abdalova E.B., Karel'skaya S.N. [Time and types of accounting estimates: Interrelation and development trends]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*, 2015, no. 48, pp. 2–14. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/vremya-i-vidy-otsenok-vzaimosvyaz-i-tendentsii-razvitiya> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.