

УДК 657.22

UDC 657.22

МЕТОДОЛОГИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТРАЖЕНИЯ В ОТЧЕТНОСТИ ОБЪЕКТА КОНЦЕССИОННОГО СОГЛАШЕНИЯ**METHODOLOGY OF ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING FOR OBJECT OF SERVICE CONCESSION AGREEMENT**

Палеес Ирина Владимировна
аспирант
Санкт-Петербургский государственный инженерно-экономический университет, Россия

Paleyevs Irina Vladimirovna
post-graduate student
St. Petersburg State University for Engineering and Economics, Russia

В статье рассматриваются теоретико-методологические подходы к бухгалтерскому учету и отражению в финансовой отчетности объекта концессионного соглашения по российским и международным стандартам

This article deals with theoretical-and-methodological approaches to the accounting for the object of service concession agreement and its recognition in financial statements according to the Russian and international standards

Ключевые слова: КОНЦЕССИОННОЕ СОГЛАШЕНИЕ; БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Keywords: CONCESSION AGREEMENT; ACCOUNTING; INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Государственно-частное партнерство (далее - ГЧП)– это институциональный и организационный альянс между государством и бизнесом в целях реализации общественно значимых проектов и программ в широком спектре отраслей. В последние пятнадцать-двадцать лет в самых разных странах ГЧП стало главным способом решения государством своих задач в экономике и социальной сфере. Во-первых, потому, что общепризнанна бóльшая эффективность частного бизнеса по сравнению с государственным управлением, а во-вторых, потому, что практически во всем мире возникла потребность в сокращении бюджетных дефицитов [1].

Одной из основных форм реализации ГЧП является концессионное соглашение. Концессия представляет собой систему хозяйственных отношений, с помощью которой государство (концедент) передает определенные права частной, общественной или смешанной компании (концессионеру) на строительство, модернизацию, реконструкцию, эксплуатацию и управление, обслуживание и использование принадлежащего ему на праве собственности объекта на длительный срок времени и за плату. Концессионная компания получает доход

(вознаграждение) в форме платы, которая вносится пользователями объекта инфраструктуры и (или) государством. [4] Большим преимуществом концессионных соглашений является возможность передачи рисков от государства частной компании-исполнителю.

Объектами концессионного соглашения, в первую очередь, являются социально значимые объекты, которые не могут быть приватизированы, такие как аэродромы, железные и автомобильные дороги, объекты ЖКХ и другие инфраструктурные сооружения, а также системы общественного транспорта, объекты здравоохранения, образования, культуры и спорта [4].

Концессионные взаимоотношения своими корнями уходят глубоко в прошлое. В царской России большинство железных дорог было построено на условиях концессии. В конце XIX века царское правительство вынуждено было отказаться от использования данного механизма при железнодорожном строительстве из-за чудовищной коррупции при распределении концессий. Впоследствии концессии снова получили широкое распространение в Советском Союзе в годы НЭПа (1920-е годы). Однако после непродолжительного периода активизации концессии стали постепенно сворачиваться и к концу 1930-х гг. снова перестали существовать. С целью выхода из экономического кризиса интерес к этой форме управления государственной собственностью вновь возник в России только в начале 1990-х гг. в связи с обсуждением путей приватизации и под влиянием усиления роли концессий в процессах реформирования государственного сектора во многих странах мира. В течение последних лет проблема развертывания концессионной деятельности в России в различных отраслях и сферах, в особенности в транспортной инфраструктуре, выдвинулась в ряд актуальных проблем экономической политики.

На современном этапе развития экономических отношений роль концессий в мировой экономике возрастает. Для развивающихся стран, как и для России, основной областью использования концессии является транспорт. За последние два десятилетия концессии применялись для развития транспортной инфраструктуры более чем в 50 странах мира. В Мексике, Корее, Индонезии 100 процентов магистралей построено и эксплуатируется на концессионной основе, более половины магистралей находятся в концессиях в Японии, Франции, Аргентине, Италии, Малайзии и ЮАР [3]. По данным World Bank за период с 1990 по 2006 годы в развивающихся странах было реализовано 476 проектов строительства или модернизации автомагистралей, инвестиции в которые составили порядка \$ 104 млрд.

Федеральный закон № 115-ФЗ от 21.07.2005 "О концессионных соглашениях" (далее – Концессионный закон), закрепивший суть концессионного механизма, был принят в России только в 2005 году. Однако не все соглашения между государством и бизнесом, фактически являющиеся концессионными, регулируются данным законом, который предусматривает только один тип концессии— ВТО ("Built/Строительство — Transfer/ Передача — Operate/Управление"). Модель концессионных отношений, предусмотренная данным законом, представлена на рисунке.

В Санкт-Петербурге и Москве в настоящее время в рамках концессии на условиях ГЧП проводится реализация следующих проектов:

- Западный скоростной диаметр;
- Скоростная автомагистраль Москва — Санкт-Петербург;
- Морской пассажирский терминал;
- Реконструкция пассажирского терминала "Пулково-1";
- Орловский тоннель;
- Надземный Экспресс.

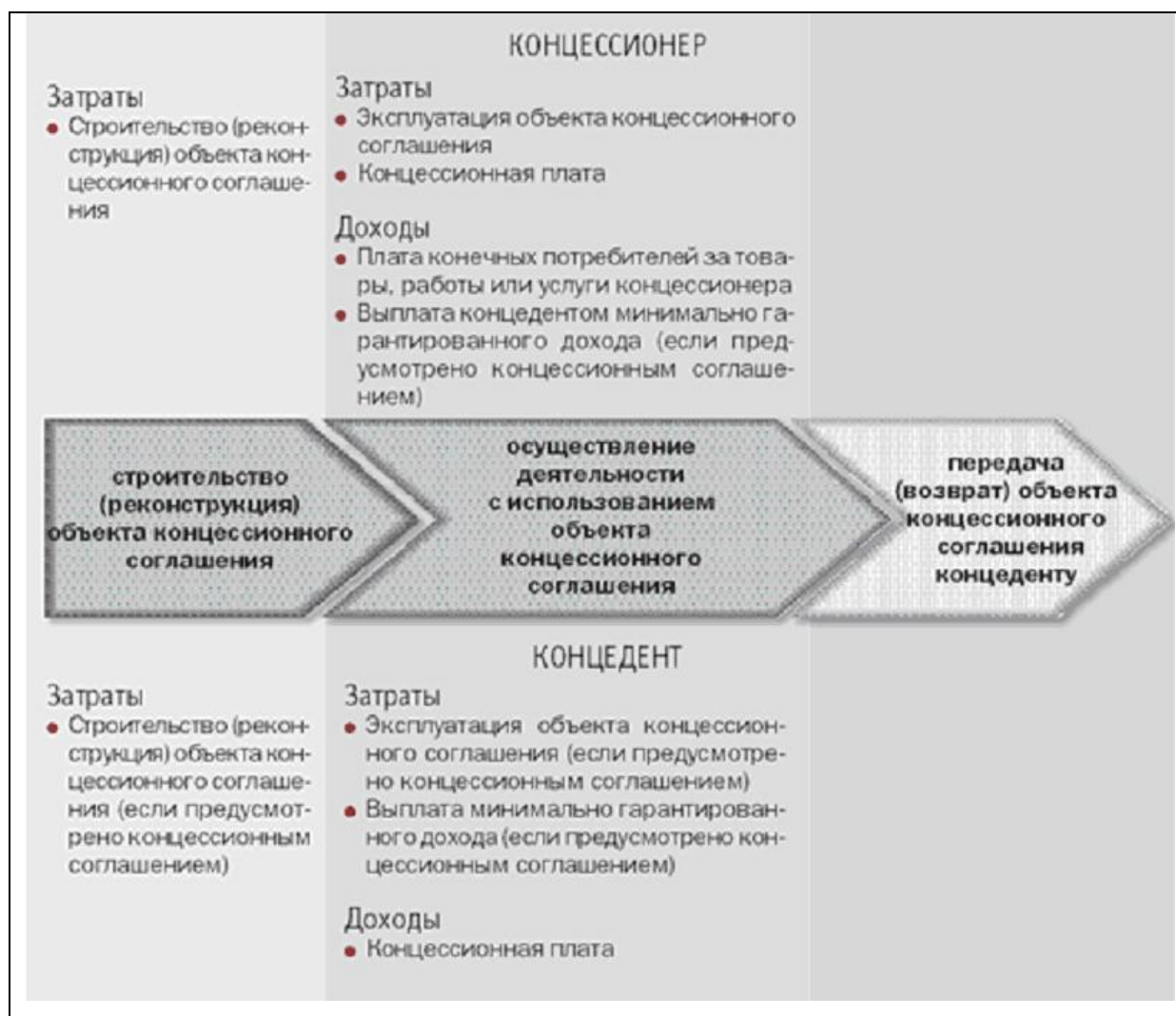


Рисунок. Модель концессионных отношений согласно Концессионному закону

Принимая во внимание развернувшийся мировой финансовый кризис, следствием которого стало повсеместное существенное увеличение бюджетных ограничений, можно утверждать, что количество проектов, реализуемых в рамках ГЧП, в том числе и на условиях концессии, в будущем будет существенно увеличиваться.

Таким образом, вопрос отражения инфраструктурных концессионных соглашений в бухгалтерском учете российских организаций возник относительно недавно. По этой причине данный

вопрос не получил достаточного освещения в существующей современной научной и учебно-методической литературе.

Какие-либо методические указания по бухгалтерскому учету концессионного соглашения в настоящее время отсутствуют. А подход Министерства Финансов Российской Федерации, продемонстрированный им в Письме "О порядке отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности операций, осуществляемых концессионером при исполнении концессионного соглашения, и о порядке применения концессионером налоговых вычетов по НДС" от 19 декабря 2007 года № 07-05-06/324, весьма неоднозначен.

Таким образом актуальность данной статьи не вызывает сомнений.

Концессионный договор имеет сходные черты с договором аренды, договором строительного подряда, доверительного управления имуществом, лицензионным договором, а также контрактом на управление. Сравнительный анализ условий концессионного соглашения с условиями упомянутых гражданско-правовых договоров дает основание утверждать, что концессионное соглашение, хотя и содержит элементы некоторых из них, все же отличается своими условиями и сферами его применения в рыночных экономических отношениях. Таким образом, ряд существенных отличий концессионного соглашения от всех вышеперечисленных договоров как с юридической, так и с экономической точки зрения позволяет сделать вывод, что концессионное соглашение является специфическим комплексным гражданско-правовым договором [2]. Следовательно, при разработке методологии его бухгалтерского учета, необходимо принимать во внимание всю совокупность отношений по концессионному договору.

Вопросы отражения на счетах бухгалтерского учета операций по концессионному соглашению подпадают под сферу применения сразу

нескольких бухгалтерских стандартов, что значительно затрудняет выбор наиболее приемлемой методологии учета.

Наиболее дискуссионным с учетной точки зрения представляется вопрос отражения в бухгалтерском учете и отчетности концессионера объекта концессионного соглашения. Рассмотрим его подробнее.

Следует отметить, что с ученой точки зрения концессионное соглашение содержит, как минимум, два объекта учета:

- юридический объект соглашения (объект инфраструктуры) и
- исключительное право концессионера на осуществление определенного вида деятельности с использованием данного объекта инфраструктуры.

На первом этапе выполнения концессионного соглашения концессионер, с одной стороны, выступает в роли подрядчика по выполнению капитального строительства (реконструкции, модернизации) объекта концессионного соглашения, право собственности на который принадлежит государству. С другой стороны, концессионер строит объект, который будет дальше использоваться в его основной деятельности.

Объект концессионного соглашения удовлетворяет критериям признания основного средства, установленным Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 №34н (ред. от 26.03.2007), и Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01), утвержденным Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 №26н (ред. от 27.11.2006). Следовательно, данный объект является основным средством для целей бухгалтерского учета и подлежит отражению в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости.

Однако в российской бухгалтерской практике принята и действует юридическая трактовка актива, согласно которой имущество признается в

активе бухгалтерского баланса, если предприятие владеет им на праве собственности. Таким образом, согласно действующим правилам отечественного бухгалтерского учета, объект концессионного соглашения подлежит отражению на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства". Однако, по нашему мнению, такой подход противоречит требованию приоритета содержания перед формой, установленному пунктом 6 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 №106н (ред. от 11.03.2009), который гласит, что учетная политика должна обеспечивать отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования. Принимая во внимание тот факт, что рассматриваемый объект, как правило, является основным активом предприятия, с помощью которого оно извлекает доход, отчетность, подготовленная согласно действующим нормативам, не дает истинного и справедливого представления экономической сущности концессионного соглашения, не является рациональной и может ввести в заблуждение заинтересованных пользователей.

Формальные требования действующего российского ПБУ 14/2007 не позволяют учесть исключительное право концессионера в качестве нематериального актива, хотя, с нашей точки зрения, оно полностью соответствует экономическому содержанию данной учетной категории. Следует отметить, что в международной практике подобные исключительные права соответствуют определению нематериального актива и отвечают критериям признания, установленным МСФО 38 "Нематериальные активы".

На основании этого для целей бухгалтерского учета и отражения в отчетности объектов концессионного соглашения представляется целесообразным введение новой учетной категории - Концессионные активы. При этом под концессионными активами следует понимать совокупность объектов, контролируемых (управляемых) компанией, возникающих из концессионного соглашения, от которых компания планирует получать экономические выгоды в будущем.

Исходя из данного определения, концессионные активы могут включать:

- объект инфраструктуры;
- исключительное право концессионера взимать платежи с пользователей объекта концессионного соглашения и осуществлять владение и пользование данным объектом;
- прочие активы, возникающие из концессионного соглашения.

Таким образом, к концессионным активам могут относиться как основные средства, так и нематериальные активы, используемые организацией при осуществлении концессионной деятельности.

Руководствуясь принципом имущественной обособленности и принимая во внимание существенность концессионных активов, предлагаем учитывать их обособленно на одноименном счете бухгалтерского учета 06 "Концессионные активы" с последующим отражением в первом разделе бухгалтерского баланса концессионера по статье "Концессионные активы". Отметим, что предлагаемая авторская методология бухгалтерского учета соответствует идеям теории динамического баланса и, соответствует парадигме двойной динамической бухгалтерии.

В случае если концессионное имущество сооружено частично за счет средств, полученных от государства, уменьшения экономических выгод

хозяйствующего субъекта в этой части в конечном итоге не происходит, поскольку затраты организации на строительство частично компенсируются бюджетными средствами. По нашему мнению, амортизация, соответствующая части основного средства, построенной за счет государственного финансирования, не должна увеличивать себестоимость услуг, а должна быть отнесена на уменьшение доходов будущих периодов в части государственного финансирования, поскольку такое уменьшение стоимости актива фактически является отражением целевого использования бюджетных средств.

Таким образом, ежемесячно в течение срока полезного использования объекта, но не более срока действия концессионного соглашения в бухгалтерском учете предлагается производить следующую запись: Дебет счета 98 "Доходы будущих периодов"/ субсчет "Целевое финансирование" Кредит счета 02 "Амортизация основных средств"/ субсчет «Амортизация концессионных активов» - начислена амортизация концессионного актива, рассчитанная исходя из доли в стоимости объекта, профинансированного за счет государства.

По нашему мнению, минимальный перечень информации, подлежащий раскрытию с учетом существенности в бухгалтерской отчетности концессионера, должен включать:

- срок действия концессионного соглашения;
- сущность и степень обязательств концессионера по созданию и (или) реконструкции объекта концессионного соглашения, соблюдению сроков его создания и (или) реконструкции; сущность и степень обязательств концессионера по осуществлению деятельности, предусмотренной концессионным соглашением;
- состав и описание объекта концессионного соглашения;

- порядок предоставления концессионеру земельных участков, предназначенных для осуществления деятельности, предусмотренной концессионным соглашением, и срок заключения с концессионером договоров аренды (субаренды) этих земельных участков (в случае, если заключение договоров аренды (субаренды) земельных участков необходимо для осуществления деятельности, предусмотренной концессионным соглашением);
 - цели и срок эксплуатации объекта концессионного соглашения;
 - объем инвестиций в создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения;
 - объем производства товаров, выполнения работ, оказания услуг при осуществлении деятельности, предусмотренной концессионным соглашением;
 - сущность и степень обязательства предоставить или права получить определенные активы в конце периода концессии;
 - условия возобновления и прекращения соглашения;
 - изменения в соглашении, произошедшие в течение периода.
- В случае если концессионер ведет также деятельность, отличную от концессионной, представляется обоснованным и целесообразным раскрытие в бухгалтерской отчетности концессионера (в составе пояснительной записки) информации, связанной с осуществлением деятельности по концессионному соглашению, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2000), утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 января 2000 г. N 11н (в ред. от 18.09.2006). Концессионная деятельность крайне специфична и, как правило, дает отрицательный финансовый результат на протяжении нескольких первых лет осуществления проекта. Вследствие этого финансовые показатели

такой деятельности могут сильно повлиять на общий финансовый результат организации в сторону его ухудшения, что в свою очередь, может ввести в заблуждение пользователей финансовой отчетности. Раскрытие информации по отчетному операционному сегменту "Концессионная деятельность" способно обеспечить всех заинтересованных пользователей информацией, позволяющей лучше оценить деятельность организации, перспективы ее развития, подверженность рискам и получению прибыли.

Таким образом, в бухгалтерской отчетности организации-концессионера по сегменту "Концессионная деятельность" подлежат раскрытию следующие показатели, относящиеся к отчетному сегменту:

- общая величина выручки от оказания общественных услуг с использованием концессионного объекта;
- финансовый результат (прибыль или убыток);
- общая балансовая величина активов;
- общая величина обязательств;
- общая величина капитальных вложений в основные средства, в том числе концессионные активы, и нематериальные активы;
- общая величина амортизационных отчислений по основным средствам, в том числе концессионным активам, и нематериальным активам.

Принимая во внимание активно идущий процесс реформирования отечественной системы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности необходимо проанализировать учетный подход данных стандартов в отношении рассматриваемых операций.

В международной практике учет концессионных соглашений регулируется Интерпретацией IFRIC 12 "Концессионные соглашения на

предоставление услуг" (далее- IFRIC 12), действующей в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2008 года или после этой даты. Согласно IFRIC 12 концессионер не может признавать объект инфраструктуры общественного назначения, на который распространяются требования IFRIC 12, в качестве собственных основных средств, поскольку считается, что он имеет лишь право доступа к указанному объекту, а не право пользования объектом, он лишь управляет объектом инфраструктуры от имени концедента, который в свою очередь контролирует данный объект. "Контроль"- центральная концепция, применяемая в IFRIC 12. Таким образом, любой объект инфраструктуры, который остается под контролем концедента, будет учитываться с использованием одной из двух моделей бухгалтерского учета - как финансовый или нематериальный актив.

Концессионер признает финансовый актив, если он имеет безусловное право получить денежные средства от концедента, например, через четкую гарантию минимального уровня доходов, подлежащих получению на протяжении всего срока действия концессионного соглашения. Концессионер признает нематериальный актив, когда его доходы зависят от степени, в которой общественность использует данную услугу и платит сборы, которые концессионер уполномочен взимать [5]. Однако общая методика учета, предусмотренная IFRIC 12, кажется нам спорной, ввиду того, что все риски и выгоды, связанные с эксплуатацией объекта инфраструктуры, принадлежат концессионеру.

Предложенная в настоящей статье методология бухгалтерского учета и сформулированные предложения по определению минимальных требований к раскрытию информации о концессионных операциях в российской бухгалтерской отчетности концессионера могут быть полезны

при разработке специального бухгалтерского норматива в отношении бухгалтерского учета концессионных операций.

Специальный бухгалтерский норматив сможет оказать помощь управляющим компаниям, а также внешним пользователям финансовой информации (инвесторам, аналитикам) лучше понять природу, выполнение и связанные с этим риски концессионного соглашения.

Литература

1. Амуниц Д.М. Государственно-частное партнёрство. Концессионная модель совместного участия государства и частного сектора в реализации финансовоёмких проектов // Справочник руководителя учреждения культуры. — 2005. — №12.
2. Жемалетдинов Р.М. Гражданско-правовое регулирование концессионных соглашений: Автореф. дис. канд. юрид. наук. - Уфа, 2008. -23 с.
3. Концентрация концессий в отрасли продолжается // Новости от 29.08.2008 [Электронный ресурс].- Режим доступа: <http://www.ring-road.ru/press-room/ne/?newsid=20>.
4. О концессионных соглашениях: Федеральный закон от 21 июля 2005 года №115-ФЗ (ред. от 30.06.2008) // Российская газета.-2005.- 26 июля.-№161.
5. IFRIC Interpretation 12 Service Concession Arrangements // URL: <http://www.iasb.org/IFRSs/IFRS.htm>.