ВВЕДЕНИЕ В МЕТОДОЛОГИЮ УЧЕТА ДОГОВОРОВ КОНЦЕССИИ

CZU: 334.722.26:347.413

Татьяна МАСЛОВА

Докторальная школа экономических наук,
Молдавский государственный университет

INTRODUCTION TO THE ACCOUNTING METHODOLOGY OF CONCESSION AGREEMENTS

The accounting methodology for concession agreements of Moldovan economic agents has been raised relatively recently. Taking into account that this topic is not covered enough in the existing scientific literature, the article highlights the characteristic features of the concession agreement, as one of the most relevant forms of public-private partnership, considers their legal and economic aspects in terms of execution and reflection of the transaction in accounting. The general approaches to accounting for operations under concession agreements are considered, a comparative analysis of the methodology for accounting for these operations in accordance with IFRS and NAS. An attempt is made to highlight the methods of assessing assets arising in the process of executing concession agreements in order to create the possibility of choosing the most convenient model.

Keywords*: business, government, PPP, concession agreement, methodology, accounting.*

Введение

Для экономики ряда развитых стран, а в последние десятилетия и развивающихся стран, характерно возникновение особой формы взаимодействия бизнеса и власти. Данный вид взаимодействия обозначается как государственно-частное партнерство (Public-Private Partnership, PPP, далее ГЧП). В процессе оценки рисков и экономических выгод от указанного вида партнерства возникают важные вопросы, связанные с перераспределением прав собственности, закрепляемых соответствующими соглашениями сторон. Разнообразные формы ГЧП и механизмы исполнения, обусловленные эволюцией юридических инструментов их имплементации, позволяют передавать часть прав собственника частному сектору, сохраняя важнейшие национальные объекты в государственной собственности. В нашем исследовании государство рассматривается как производитель общественных благ, действенность которого проявляется не только в способности использовать рыночные принципы и привлекать ресурсы частного сектора для покрытия расходов, связанных с исполнением собственных функций, но и в способности самостоятельно производить часть благ. Методологический подход состоит в определении характера самих публичных благ, которые зачастую весьма неоднозначны. Считается, что государство участвует в гражданском обороте не в своих специфических интересах, а в целях наиболее эффективного функционирования публичной власти. Именно поэтому проекты ГЧП представляют собой не простое сложение ресурсов, а особую конфигура-

цию интересов и соответствующих прав участников. Частный партнер преследует цель максимизации прибыли, а государство должно учитывать сложившиеся институциональные условия и поддерживать социальные нормы и связи.

Один из специальных законов Республики Молдова, Закон № LP179/2008 от 10.07.2008 «О частно-государственном партнерстве», призван регулировать обозначенные выше обстоятельства, определяя концессионный договор как одну из форм ГЧП [1].

Концептуальные понятия концессии, экономическая сущность и эволюция во времени

Термин «концессия» происходит от латинского concessio – разрешение (англ. concession) и означает уступку, соглашение, послабление, скидку. В концессию может передаваться предприятие, вид деятельности, право на оказание услуги [2]. Особенность концессии состоит в том, что государство, вступая в партнерские отношения с бизнесом, остается полноправным собственником имущества, составляющего предмет концессионного соглашения. Оно только уполномочивает частного партнера выполнять оговоренные функции в течение определенного срока и наделяет бизнес-партнера соответствующими правами, необходимыми для обеспечения нормального функционирования объекта концессии. Бизнес-партнер (концессионер) платит государству за пользование государственной собственностью. В Республике Молдова концессионные договоры регламентируются Законом № LP121/2018 от 05.07.2018 «О концессиях работ и концессиях услуг» [3]. Данный закон выделяет ряд характерных признаков концессии: ее предметом всегда является государственная собственность, субъектом концессионного соглашения выступает государство, целью концессии является удовлетворение общественных нужд и потребностей. В рамках концессионного договора государство прежде всего является органом публичной власти и в таком качестве оно не только предоставляет партнерам часть своих полномочий как собственника, но и делегирует им часть своей власти (исключительных суверенных прав). В Республике Молдова наибольшее распространение получили концессионные договоры в инфраструктурных отраслях, где необходимы приток частных инвестиций и высококвалифицированное управление. По условиям концессионного договора государство обязано возместить концессионеру стоимость инвестиций и выплатить компенсацию за упущенную выгоду.

В дополнение к вышесказанному отметим, что в международной практике известны три модели сотрудничества между государством и частными операторами. Английская модель появилась в Великобритании в 1989 году и предполагает полную приватизацию коммунальной инфраструктуры. Водоснабжение и канализация принадлежат семи частным компаниям. Немецкая модель сохраняет контроль над предприятиями со стороны государства и допускает включение объектов водоснабжения и водоотведения в акционерные капиталы компаний, но с условием, что государству принадлежит не менее 50% плюс одна акция компании. Французская модель передает в управление частной компании государственное имущество на основании долгосрочного концес-

сионного договора сроком от 30 до 50 лет. Согласно данной модели концессионные договоры позволяют обеспечить право владения бизнес-партнера как на готовые объекты концессии, так и на объекты, требующие возведения, но при окончании срока действия договора концессионер теряет право владения и должен вернуть все имущество в государственную собственность [4]. Французская модель используется в Республике Молдова и кажется более привлекательной, так как еще на стадии обсуждения и заключения договора происходит минимизация политических рисков, все нюансы взаимоотношений между сторонами фиксируются до начала реконструкции или строительства.

Как в Республике Молдова, так и во всем мире области применения концессионных соглашений стремительно расширяются. Если первоначально концессии применялись при сооружении автострад, автостоянок, обеспечении теплоснабжением, то сегодня они распространяются на сферы образования, кабельного телевидения, городского общественного транспорта.

Виды и методы оценки составляющих бухгалтерской отчетности в части исполнения концессионных договоров

Отражение инфраструктурных концессионных договоров в бухгалтерском учете организаций, действующих в рамках национальной юрисдикции, не получило еще достаточного освещения в существующей современной научной и учебно-методической литературе. Проведенный сравнительный анализ договоров концессии с договорами аренды, договорами доверительного управления, контрактами подряда хотя и показал наличие общих признаков и элементов между ними, но выявил также и ряд отличий в условиях и области их применения [5]. На сегодняшний день в Республике Молдова разработаны методические указания об особенностях бухгалтерского учета в процессе осуществления частно-государственного партнерства (Приказ Министерства финансов №. 192 от 12.11.2018) [6]. В Молдове отсутствуют специальные стандарты, устанавливающие порядок отражения хозяйственных операций, осуществляемых в рамках концессионного договора. Данный вопрос нашел свое отражение только в вышеупомянутых методических указаниях. В основу рекомендаций легли следующие определяющие допущения: государство уступает бизнес-партнеру свои права владения и пользования объектом концессии; доход, полученный при эксплуатации объекта концессии, принадлежит бизнес-партнеру; приобретенное бизнес-партнером имущество за его счет считается собственностью бизнес-партнера, если оно отделимо от данного объекта; неотделимые улучшения считаются собственностью государства, а бизнес-партнер имеет право на возмещение; плата за концессию бывает в виде разового платежа и в виде периодических платежей.

Отсутствие специального стандарта для учета операций по договорам концессии диктует не только возможность, но и необходимость обратиться к международному законодательству с целью выявления расхождений, нахождения возможных путей более корректного учета договоров концессии и достоверного отражения его статей в финансовой отчетности. КРМФО (IFRIC) 12 «Концес-

сионные соглашения на предоставление услуг» [7] (далее IFRIC 12) применяется к концессионеру. IFRIC 12 дает необходимые разъяснения и одновременно ссылается на ряд международных стандартов учета, имеющих отношение к концессионным договорам. IFRIC 12, предусматривает, что концессионер не имеет права признавать объект инфраструктуры, на который распространяются требования IFRIC 12, в качестве собственных основных средств. Это связано с тем, что ему предоставлено только право пользования определенным объектом инфраструктуры, но не право распоряжения объектом. В основе лежит требование, что объект инфраструктуры, находящийся под контролем государства, должен отражаться в финансовом учете по одной из двух моделей: как финансовый или нематериальный актив. Особенностью данного исследования является сравнение порядка учета операций по концессионным договорам по МСФО [8] и НСБУ и формулирование автором основных различий в рамках этих двух систем.

Таблица

Основные различия в учете операций концессионных договоров по НСБУ и МСФО

Показатель финансовой отчетности	НСБУ	МСФО
Основные средства	Имеется возможность признать полученный объект инфраструктуры в качестве собственного средства	Запрещено признавать объекты общественного назначения в качестве собственных основных средств
Финансовые активы	Отсутствует модель признания финансовых активов	Признание финансового актива в размере безоговорочного договорного права по получению денежных или иных средств от поставщика концессии
Доходы	Концессионер не признает выручку в отношении осуществляемой им деятельности по строительству или реконструкции объекта концессионного договора	Признание выручки от предоставления услуг по строительству в рамках концессионных соглашений производится исходя из степени завершенности работ с учетом маржи. (IFRS 15, «Договоры по договорам с покупателями»)
Оценочные обязательства	По объектам инфраструктуры не признаются обязательства, носящие некоторую неопределенность по их техническому обслуживанию или ремонту	Признание и оценка таких обязательств регламентируется МСФО IAS 37 «Оценочные обязательства, условные активы и условные обязательства».
Модернизация	Затраты на модернизацию объектов концессионного договора признаются как отдельный амортизируемый материальный актив	Расходы и ожидаемые доходы по модернизации объектов концессионного договора регулируются положением IFRS 15 «Договоры по договорам с покупателями»

Разработано автором на основе [6], [7], [8]

Как явствует из таблицы, подходы учета договоров концессии по НСБУ и МСФО существенно отличаются. Уместно отметить, что реализация каждой из обозначенных моделей, адаптированных к Общему плану счетов РМ, обстоятельно раскрыта в [9, с. 53-60].

Выводы

Основываясь на исследовании, автор пришёл к следующим выводам: для эффективного исполнения концессионных договоров следует усовершенствовать финансовые, институциональные, законодательные и организационные факторы с целью активизации реализации концессионных соглашений в Республике Молдова; необходимо исследовать причины, снижающие привлекательность проектов по концессиям, и факторы, затрудняющие их корректное исполнение; целесообразно разработать единый бухгалтерский норматив, который будет служить руководством управляющим компаниям, составителям финансовой отчетности, характеризующейся как достоверная, а также заинтересованным в финансовой информации пользователям для понимания характера, природы и рисков, связанных с реализацией концессионного договора, от которых зависят собственно порядок его исполнения и, как следствие, схема бухгалтерского учета.

Литература:

1. Закон Республики Молдова № LP179 от 10.07.2008 г. «О частно-государственном партнерстве». Дата обращения: [11.02.2021]. Доступно: http://lex.justice.md/viewdoc.php
2. ВАРНАВСКИЙ, В. Государственно-частное партнерство. Москва. ИМЭМО РАН (2009). [Дата обращения: 06.02.2021]. Доступно: https://www.imemo.ru/files/ File/ru/ publ/2009/09052.pdf
3. Закон Республики Молдова №. LP121 от 05.07.2018 г. «О концессиях работ и услуг», [Дата обращения: 15.02.2021]. Доступно:: http://www.amac.md/buletin_informativ
4. ДЕРЯБИНА, М. Государственно-частное партнерство: теория и практика. Источник: Экономический портал. [Дата обращения: 10.02.2021]. Доступно: https://institutiones.com/general/1079-gosudarstvenno-chastnoe-partnerstvo.html
5. ГОЛОЧАЛОВА, И. Концессионный договор и аренда как формы государственно-частного партнёрства: применение и учёт. Молдавский государственный университет. (2019). [Дата обращения: 17.02.2021]. Доступно: https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_ articol/78502
6. Методические указания об особенностях бухгалтерского учета в процессе осуществления частно-государственного партнерства (Приказ Министерства финансов №192 от 12.11.2018. [Дата обращения: 15.02.2021]. Доступно: www.legis.md
7. Разъяснения КРМФО (IFRIC 12). Концессионные соглашения на предоставление услуг. Издательство Методология, (2017). [Дата обращения: 11.02.2021]. Доступно: https://finotchet.ru/articles/122/
8. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) [Дата обращения: 11.02.2021]. Доступно: http://www.mf.gov.md/ru/lex/contabilitate-%C8%99i-audit.
9. ЦУРКАНУ, В., ГОЛОЧАЛОВА, И. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами: Учебно-практическое пособие (на сквозном примере). Кишинэу: ACAP, 2014, с. 45-350; 32,10 а. л., ISBN 978-9975-53-282-2