

2.4. УЧЕТ ДОГОВОРОВ ПО КОНЦЕССИОННЫМ СОГЛАШЕНИЯМ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО И РСБУ В ОРГАНИЗАЦИЯХ ЖИЛИЩНО-КОММУНАЛЬНОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИИ

Гапаева С.У., аспирант кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета

Московский государственный
университет им. М.В. Ломоносова

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Проблемы отражения инфраструктурных концессионных соглашений в бухгалтерском учете российских организаций возник относительно недавно. По этой причине данная тема не имеет достаточного освещения в существующей современной научной и учебно-методической литературе. В статье рассмотрены общие подходы бухгалтерского учета операций по концессионным соглашениям, проведен сравнительный анализ методологии в учета данных операций в соответствии с МСФО и РСБУ.

ВВЕДЕНИЕ

Концессионные соглашения (договоры) – широко используемая форма ГЧП (государственно-частного партнерства), при которой правительство страны направляет частному сектору осуществление определенных публичных функций, в обмен на определенные инвестиции со стороны государства. В концессионных проектах правительство заказывает представителям частного сектора, построить, модернизировать или реконструировать, например, определенный общественно-социальный объект с целью обеспечения его последующего качественного производственного функционирования. Таким образом, по концессионному договору концессионер должен за свой счет возвести и (или) модернизировать и (или) реконструировать обозначенное данным договором объекты; осуществлять хозяйственную деятельность с использованием (эксплуатацией) предмета концессионного договора, а концедент должен предоставить концессионеру на срок, установленный этим договором, юридические и фактические права эксплуатации и владения предмета концессионного договора для выполнения необходимой хозяйственной деятельности [1].

Концедент – в рамках данного исследования рассматривается Российская Федерация, от имени которой выступает Правительство РФ. На разных уровнях власти в качестве концедента могут выступать уполномоченный Правительством РФ федеральный (административный) орган власти, либо субъект Российской Федерации, от чьего имени выступает орган государственной (административной) власти субъекта РФ, а также орган местного самоуправления, который представляет муниципальное образование.

Концессионер – физическое лицо (предприниматель), юридическое лицо, зарегистрированное на территории РФ либо группа лиц, действующих по договору о совместной деятельности.

Наиболее важное новшество в том, что механизм платы концедента (государства или муниципалитета) концессионеру будет распространен на все возможные объекты концессионного договора, это создает юридическую основу для использования механизма отложенных платежей (Tax Increment Financing, TIF).

Концессионный механизм должен заработать в ЖКХ с 1 января 2014 года. Владимир Путин на Госсовете по ЖКХ уже назвал концессию перспективной моделью и для бизнеса, и для государства. «Главный плюс концессии в возможности

привлечь инвестиции на длительный срок, притом, что собственность на имущество остается у города или муниципалитета. Использование концессий позволяет сделать рынок ЖКХ конкурентным, поскольку заключаются концессионные соглашения должны на конкурсной основе, а также предоставляет возможность обеспечить жесткий контроль за деятельностью концессионера (вплоть до разрыва договора при невыполнении концессионером взятых на себя обязательств)» [18].

Краткий обзор международного опыта

Следует отметить ряд стран в международной практике, где эффективно использовались договоры концессии. В Индонезии, Мексике, Корее все существующие транспортные магистрали проложены и эксплуатируются на концессионной основе, в Малайзии и Японии транспортная инфраструктура более чем на 50% также находится в концессиях, аналогичная ситуация в ЮАР, Аргентине, Франции и Италии [19].

Кирсанов С., и Мустафин Г., анализируя опыт западных стран отмечают следующие объекты общественной инфраструктуры [20]:

- Колумбия, г. Монтериа, 1999 г., проведен международный тендер по обслуживанию системы канализации, водоснабжения города. Обслуживать город в течении 20 лет будет ведущий в мире оператор ЖКХ – консорциум FCC, имеющий также в составе собственников конгломерат из Франции Vivendi. Возможность обеспечивать город населением 300 тыс. человек итальянский консорциум получил благодаря низким ценам (на 18 %) по сравнению с конкурентами [13].
- Австралия, г. Сидней, 1992 г., также на условиях тендера французская компания Suez Lyonnaise des Eaux получила возможность по реализации проекта улучшения качества питьевой воды сроком на 25 лет. Сумма вложений в проект составила 200 млн. австралийских долларов концессионер разработал систему высокоскоростной фильтрации, которая заключается в прямой очистке, без предварительного отстаивания воды. Первоначальные и эксплуатационные расходы станции покрываются через доходы (тариф) на основе объема выработанной готовой воды. На сегодняшний день в г. Сидней станцией производится вода качественнее в соответствии с требованиями ISO 9000.

Для указанных концессионных соглашений характерно следующее:

- четкое распределение ответственности и риска партнеров на основе оговоренностей;
- активное взаимодействие власти и иностранного бизнеса;
- длительный срок действия соглашений о партнерстве;
- партнерские отношения реализуются в условиях конкурентной борьбы [12].

Следует также обобщить в международной практике существующие три формы сотрудничества между государством и частными операторами:

- Английская модель – внедрена в Великобритании в 1989 году и предполагает полную приватизацию коммунальной инфраструктуры. Водоснабжение и канализация принадлежат семи частным компаниям: London Water Services Ltd, Albion Water Ltd, United Utilities Water и др.
- Немецкая модель – предусматривает сохранение контроля над предприятиями со стороны публичной власти и предполагает включение объектов водоснабжения и водоотведения в акционерные капиталы компаний в качестве взноса муниципалитетов. Однако, должно выполняться требование, что муниципалитету принадлежит не менее 50% плюс одна акция компании.
- Французская модель – предполагает передачу в управление частной компании муниципального коммунального имущества на основании долгосрочного концессионного договора (до 30-50 лет). Согласно данной модели, такие договоры могут позволять обеспечить юридические права владения инвестора как на передаваемые (готовые) объ-

екты концессии, так и на вновь возводимые объекты, тем не менее, концессионер теряет права владения и обязуется вернуть все имущество в муниципальную (государственную) собственность по окончании срока действия договора. Тем самым муниципалитет, снижает свои текущие эксплуатационные затраты по поддержанию муниципального имущества и теряет навсегда данное имущество, а инвестор – концессионер заинтересован юридически защищен на срок действия договора, а также заинтересован в развитии предмета концессии с целью компенсации инвестиций и получения прибыли.

Французская модель, по мнению автора более привлекательна, поскольку минимизация политических рисков происходит еще на стадии согласования и заключения контракта. Еще до начала выполнения работ или оказания услуг стороны согласовывают и фиксируют в концессионном соглашении все нюансы взаимоотношений между ними, начиная с взаимоприемлемой процедуры тарифного регулирования и заканчивая подробным описанием механизмов возврата модернизированного имущества в собственность муниципалитетов. Принимая во внимание очередную международный 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.

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.

В Чеченской Республике механизмы государственно-частного партнерства еще не нашли широкого распространения. Первым примером станет соглашение ОАО «Курорты Северного Кавказа» и ООО «Ведучи» о сотрудничестве в целях реализации строительства все-сезонного горнолыжного курорта «Ведучи» в Чеченской Республике. Предполагается, что в ближайшее время ООО «Ведучи» станет резидентом особой экономической зоны, что позволит компании с большей эффективностью осуществлять инвестиции в гостиничную и туристско-развлекательную инфраструктуру, жилую и коммерческую недвижимость курорта. Совместно с ОАО «КСК» будет организована работа по привлечению сторонних источников финансирования, включая частные инвестиции и банковские кредиты. При этом будут использоваться механизмы государственно-частного партнерства.

По проекту предусмотрено создание гостиничного комплекса, коттеджного поселка, трасс четырех уровней сложности общей протяженностью 32 км и максимальной высотой 3 500 м.

На Федеральном уровне следует отметить формирование Российского портала «Инфраструктура и государственно-частное партнерство в России» является проектом Центра развития ГЧП. Оператором портала выступает Федеральное информационное агентство «ГЧП ИНФО» (<http://www.pppi.ru/>)

Цель портала – обеспечение участников рынка актуальной информацией о развитии государственно-частного партнерства в России и реализуемых проектах на основе ГЧП в российских регионах.

В задачи портала входит:

- презентация инвестиционного потенциала субъекта РФ и его политики в области развития инфраструктуры;

- информирование отечественных и зарубежных инвесторов и компаний-операторов о завершенных, реализуемых и планируемых к реализации инфраструктурных проектах;
- аккумулирование успешного российского и зарубежного опыта реализации инфраструктурных проектов на основе ГЧП;
- создание «банка проектных решений и документации»;
- обмен информацией по проектам ГЧП между федеральными и региональными органами власти и муниципалитетами, банками, частными инвесторами и консультантами.

Портал решает проблему информационного вакуума, и содержит такие сведения как перечислено ниже.

- Регулярно обновляемый реестр проектов, завершенных, реализуемых или планируемых к реализации в российских регионах на основе государственно-частного партнерства.
- Актуальную базу регулирующих сферу ГЧП нормативно-правовых актов федерального и регионального уровней.
- Информацию о текущих конкурсах на заключение соглашений о ГЧП и концессионных соглашениях, а также на оказание сопутствующих услуг.
- Новости государственно-частного партнерства в России.
- Описание механизмов государственной поддержки инвестиционной деятельности.
- Сведения об инвестиционных возможностях субъектов РФ с акцентом на ГЧП.
- Информацию о компаниях, подразделениях региональных администраций и муниципалитетах, принимающих участие в проектах ГЧП.
- Статистические данные о рынке проектов ГЧП в России.
- Анонсы профильных мероприятий в сфере ГЧП.
- Библиотеку информационно-аналитических материалов о ГЧП.

Концессии в России попали в ту самую сферу деятельности государства, которая остро нуждается в систематизации, так как здесь комбинируются популярные методы публичного и частного регулирования. В целом правовой режим концессионных соглашений содержит множество публично-правовых элементов.

Автором обобщен анализ ФЗ 115 «О концессионных соглашениях» ряда авторов в области проблем развития концессионных соглашений (Зворыкина Ю.В., Камышанова А.Е., Котов В.В., Леонтьев С.Е., Приходько Д.Г.) [8, 9, 10, 11, 14]. По мнению автора, реформирование ЖКХ способом концессионных соглашений реализуется чрезвычайно низкими темпами, хотя на международном уровне, имеются все предпосылки сотрудничества муниципальными хозяйствами с частным бизнесом. Данная ситуация складывается по ряду причин:

1. В соответствии с ФЗ «О концессионных соглашениях», концедент ФЗ 115 от 21.06.05 (Российская Федерация, от имени которой выступает Правительство РФ на разных уровнях власти в качестве концедента могут выступать уполномоченный Правительством РФ федеральный орган власти или орган местного самоуправления) передает все права владения и эксплуатации предмета концессионного договора. Обычно предметом концессионного договора выступают объекты системы коммунальной инфраструктуры: тепло-, газо- водо- и энергоснабжения, водоотведения, канализации, очистки сточных вод и т.д. Однако прочие объекты не включенные в список Ф части 1 ст. 4 ФЗ 115 3 115, например земельные участки на которых расположены перечисленные объекты коммунальной инфраструктуры не могут быть предметом концессионного договора, список объектов является закрытым и участники концессии не могут включить объекты не утвержденные в ФЗ 115. Также на основе ФЗ «О концессионных соглашениях», концедент ФЗ 115 от 21.06.05 объектом концессионного договора в сфере ЖКХ могут быть теплотрасса, водопровод или котельная, а не оказание услуг по водо- или теплоснабжению.
2. Сформулированные в ФЗ 115 от 21.06.05 «О концессионных соглашениях» определения объектов концессионных

договоров могут отрицательно сказаться на участие крупных отечественных и иностранных компаний и банков, так как последним выгоднее получить по договору полностью всю систему коммунальной инфраструктуры населенного пункта, а не только ее часть.

3. Следующая причина слабого развития концессионных соглашений заключается в организационной проблеме. В соответствии с . 4 ст. 3 ФЗ 115 от 21.06.05 объекты концессионного договора должны быть в юридической и фактической собственности у концедента и освобождены от прав третьих сторон (залог). Однако при заключении концессионного договора, зачастую концедент может не иметь даже надлежаще оформленных правоустанавливающих документов. Также распространены случаи, когда предметы концессии переданы в эксплуатацию или управление и освободить их от прав других, третьих сторон нелегко, в связи с тем, что большинство из них является основными гарантами жизнеобеспечения населенных пунктов муниципального образования.
4. Неясной до сих пор является проблема, связанная с отсутствием в ФЗ 115 от 21.06.05 «О концессионных соглашениях» ситуации с множественностью лиц на стороне концедента и необходимого регулирования хозяйственных отношений концессионера с более чем двумя концедентами, а также между самими концедентами.
5. Особого внимания требует тот факт, что в условиях концессионного договора весьма размыто сформулирована деятельность концессионера по использованию объекта концессии, также как и его отношения с прямыми пользователями коммунальных услуг. Отсутствие четкой системы по регламентации хозяйственной деятельности концессионера, сформулировано лишь то, что она должна быть целевой п. 2 ч. 2 ст. 15 ФЗ 115 от 21.06.05 «О концессионных соглашениях»

Кроме того, пункт 7 стандартного концессионного договора содержит предписание, что состав объекта концессионного договора (в том числе и список объектов недвижимости), его описание, технико-экономические показатели, необходимо перечислить и раскрыть в приложении к концессионному договору [2].

Тем не менее, по решению концедента в одностороннем порядке в концессионный договор может быть включена обязанность концедента передать концессионеру объект концессионного договора, а также со стороны концессионера обязанность принять данный объект. Вместе с тем, концедент должен передать все права владения и использования объектами договора. Пункт 4 Типового концессионного договора, ссылается на акт приема передачи, в котором должны быть перечислены техническое состояние, стоимости (остаточная, восстановительная, сроки оставшегося использования и т.д.). При этом настораживает факт одностороннего принятия решения по усмотрению концедента вопрос передачи прав на объекты недвижимости.

Концессионное соглашение имеет аналогию с договором аренды и доверительного управления имуществом, контрактами строительного подряда и лицензионным договором, а также контрактом на управление. Сравнительный анализ условий концессионного соглашения, с условиями в аналогичных упомянутых ранее гражданско – правовых контрактов / договоров дает основание резюмировать, что концессионный договор, хотя и содержит элементы некоторых из них, все же имеет ряд отличий в условиях и области его применения хозяйственно-экономических отношениях. Обобщая ряд ключевых отличий концессионного договора от ранее вышеперечисленных договоров как с юридической, так и с финансовой точки зрения можно сделать вывод, что

концессионный договор является специфическим комплексным гражданско-правовым договором [7].

Поэтому, при разработке методологии его бухгалтерского учета, следует принимать во внимание полностью всю область отношений по концессионному соглашению.

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

Общий порядок учета концессионных соглашений в соответствии с РСБУ

В России в целях бухгалтерского учета отсутствуют специальные стандарты устанавливающего порядок отражения хозяйственных операций, осуществляемых в рамках концессионного договора. В соответствии с Законом о концессионных соглашениях концедент принимает на себя, затраты на создание и (или) реконструкцию объекта концессионного договора концессионером учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». После ввода в эксплуатацию созданного и (или) реконструированного объекта КС затраты, учтенные на счете 08, списываются на счет 04 «Нематериальные активы». Одновременно следует детализировать счет на аналитический субсчет «Право пользования / владения объектами концессии».

Информация об объекте концессионного договора, учитываются на забалансовых счетах и раскрывается в отдельном балансе, который должен информировать пользователя о стоимостных показателях по объекту концессии и размеру накопленного износа и прочих необходимых показателях, непосредственно связанных с эксплуатацией предмета (объекта) концессионного договора.

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 договора в бухгалтерском учете предлагается производить следующую запись: Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» / субсчет «Целевое финансирование».

Кредит счета 02 «Амортизация ОС»/ субсчет «Амортизация объекта концессии» – начислена амортизация концессионного актива, рассчитанная исходя из доли в стоимости объекта, профинансированного за счет государства. Расходы, связанные с обслуживанием и ремонтом имущества концессионного договора, учитываются согласно с ПБУ 10/99 «Расходы организации» (Приказ Минфина №33н от 06.05.99), а расходы по его улучшению производственных характеристик, модернизации эксплуатационных свойств – как отдельного объекта основных средств или иных внеоборотных активов с дальнейшим начислением амортизации.

При возврате концеденту объекта КС в финансовом учете концессионера выполняется запись:

- кредит «Права владения и пользования объектом концессионного договора»;
- дебет «Амортизация объекта КС».

Одновременно корректируются забалансовые счета по списанию объектов концессионного договора и сумма накопленной амортизации по ним.

Показатели и пояснения о праве владения и пользования объектом концессионного договора, включая сумму начисленной амортизации, о хозяйственных операциях, связанных с ведением деятельности с использованием (эксплуатацией) объекта концессионного договора, и иные показатели и пояснения, связанные с исполнением концессионного договора, раскрываются в бухгалтерской отчетности концессионера отдельно в соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Таким образом, согласно ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (Приказ Минфина №43 от 06.07.99) бухгалтерская отчетность концессионера, должна содержать следующие минимальные показатели и расшифровки о:

- расходах концессионера на возведение и (или) модернизацию и улучшение объекта концессионного договора;
- сумме износа (накопленной амортизации) на права пользования, а также владения объектов концессионного договора;
- сумме задолженности по выплате, вносимой концессионером концеденту в течении срока использования объекта концессионного договора;
- доходах по осуществлению деятельности, в соответствии с концессионным договором.

Общий порядок учета концессионных соглашений в соответствии с МСФО

В соответствии с КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг» (далее IFRIC 12) предусмотрено, что концессионер не имеет права признавать объект инфраструктуры общественного назначения, на который распространяются требования IFRIC 12, в качестве собственных основных средств. Это связано с тем, что ему предоставлено только право доступа к определенному объекту инфраструктуры, но не право использования объектом. Тем самым КРМФО (IFRIC) 12 трактует ситуацию, когда концессионер только управляет объектом, предоставленной ему инфраструктуры от лица концедента, который по прежнему контролирует данный объект.

«Контроль»- основная концепция, на которой базируется в IFRIC 12. На основе данной концепции каждый объект инфраструктуры, находящийся под контролем концедента, должен отражаться по одной из двух моделей финансового учета – а именно, как финансовый или нематериальный актив.

Финансовые активы – Компания признает только, если ее право на получение денежных средств или иных финансовых активов не зависит от использования объекта инфраструктуры. У компании возникает безусловное право на получение денежных средств, если муниципальное образование в договорном порядке гарантирует выплату денежных сумм, величина которых согласована заранее или подлежит согласованию, или разницы (при наличии таковой) между суммами, полученными от потребителей коммунальных услуг, и ранее согласованными или подлежащими согласованию суммами, даже если получение денежных средств зависит от выполнения компанией требований условий

соглашения по эффективности использования объектов инфраструктуры.

Первоначально финансовый актив по концессионному договору об оказании коммунальных услуг признается по справедливой стоимости, после чего его признание производится по амортизированной стоимости. Нематериальные активы – Компания признает только в случае получения права взимать плату за пользование объектами коммунальной инфраструктуры. Нематериальные активы, полученные в качестве вознаграждения за предоставление услуг по строительству / модернизации в рамках концессионного договора об оказании коммунальных услуг, оцениваются по справедливой стоимости услуг по строительству / модернизации за вычетом накопленных амортизации и убытков от обесценения.

Амортизация на нематериальные активы начисляется, начиная с даты их готовности к эксплуатации и до окончания срока действия концессии. Амортизация нематериальных активов начисляется методом, утвержденным в учетной политике и отражается в составе прибыли или убытка за период.

В соответствии с МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» доходы и расходы, активы и обязательства по концессионным соглашениям должны раскрывать отдельно. Информация сегментарной отчетности должна обеспечить всех пользователей необходимой информацией, для того, чтобы лучше оценить финансово-хозяйственную деятельность организации, будущие горизонты ее развития, уязвимость к рискам и полноте убытков (прибыли).

Следовательно, в финансовой отчетности организации – концессионера подлежат обязательному раскрытию по сегменту «Концессионная деятельность» следующие показатели сегмента:

- совокупный размер выручки в денежном выражении от оказания услуг при эксплуатации объекта концессии;
- итоговый результат в отчете о прибылях и убытках и совокупном доходе;
- полная стоимость активов (объектов концессии), отраженная в составе отчета о финансовой позиции;
- сумма обязательств по концессионным контрактам и связанным с ними обязательства;
- совокупный размер капитальных вложений во внеоборотные активы;
- накопленная сумма амортизационных отчислений по внеоборотным активам, а также признанная в составе расходов отчета о прибылях и убытках за отчетный период по концессионным активам, и нематериальным активам.

Проблемы отражения на счетах финансового учета операций сделок по концессионному договору подпадают в область применения сразу ряда финансовых стандартов, что существенно усложняет выбор максимально приемлемой методологии учета объекта концессионного договора. Необходимо отметить, что с научной точки зрения концессионное соглашение включает два основных объекта учета:

- правовой объект договора (объект инфраструктуры);
- исключительное право концессионера для выполнения определенного рода хозяйственной деятельности при эксплуатации данного объекта инфраструктуры.

Автором сформулированы основные различия в отношении учета операций по концессионным соглашениям по МСФО и РСБУ (табл. 1).

В качестве совершенствования порядка учета концессионных соглашений Палеес И.В. и Смирнова Е.Е. предлагают введение новой учетной категории – концессионные активы [13, 16]. При этом под концессионными трак-

туют совокупность объектов, контролируемых (управляемых) компанией, возникающих из концессионного договора, 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 договора и осуществлять владение и пользование данным объектом;
- прочие активы, возникающие из концессионного договора.

Таблица 1

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО КОНЦЕССИОННЫМ СОГЛАШЕНИЯМ В СООТВЕТСТВИИ СО РОССИЙСКИМИ БУХГАЛТЕРСКИМИ СТАНДАРТАМИ И МЕЖДУНАРОДНЫМИ

Показатель финансовой отчетности	РСБУ	МСФО
Финансовые активы	Отсутствует модель признания финансовых активов	Признание финансового актива в размере, которым инструмент обладает безоговорочным договорным правом по получению денежных или иных средств от поставщика концессии или по его поручению для выполнения работ по строительству
Выручка	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. (IAS 11 «Учет договоров на строительство»)
Выручка	Не предусмотрен порядок учета, которые классифицировались бы в рамках МСФО как концессионные соглашения на предоставление услуг	Содержит разъяснения касающиеся соглашений на предоставление услуг
Основные средства	Имеется возможность признать, полученный объект инфраструктуры в качестве собственного объекта	Запрещено признавать объекты общественного назначения в качестве собственных основных средств
Резервы	По объектам инфраструктуры не признаются резервы по их техническому обслуживанию или ремонту	Признание резервов признается согласно с МСФО IAS 37 «Резервы и условные обязательства».
Расходы	Расходы и затраты на содержание, эксплуатацию и техническое поддержание объектов концессионного договора признаются в момент возникновения в составе отчета о прибылях и убытках	Аналогичный порядок учета
Модернизация	Затраты на модернизацию объектов концессионного договора признаются как отдельный амортизируемый внеоборотный актив	Расходы и ожидаемые доходы по модернизации объектов концессионного договора регулируется положением IAS 11 «Учет договоров на строительство»

Таким образом, автор поддерживает идею российских исследователей обособленному учету на одноименном счете бухгалтерского учета «Концессионные активы» с последующим отражением в первом разделе бухгалтерского баланса концессионера по статье «Концессионные активы», такие как основные средства, так и нематериальные активы, используемые организацией при осуществлении концессионной деятельности. 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.

Однако в своем диссертационном исследовании Палес И.В. отмечает, что общая методика учета, предусмотренная IFRIC 12, кажется спорной, ввиду того, что все риски и выгоды, связанные с эксплуатацией объекта инфраструктуры, принадлежат концессионеру [13].

По нашему мнению данный подход обоснован, поскольку выполняет первоочередную задачу по минимизации рисков со стороны инвесторов. Также автором проанализирована финансовая отчетность ОАО «Российские коммунальные системы», ГК «Росводоканал» за последние 5 лет, которые считаются эталонными по представлению и раскрытию финансовой информации в отрасли ЖКХ России. Анализ данных показал, что финансовая отчетность перечисленных Групп ЖКХ не содержит финансовые активы по концессионным соглашениям, это подтверждает, нормативные уязвимости в концессионной сфере деятельности России. Сложившиеся нормативные и геополитические риски не позволяют заключать контракты с возможностью безусловного права получить денежные средства от концедента, посредством прямой гарантии минимального уровня прибыли, подлежащих получению в течении всего срока действия концессионного договора.

В связи с диспропорцией интересов сторон, закрепленной ФЗ 115 от 21.06.05 «О концессионных соглашениях», автор предлагает также рассмотреть альтернативные концессионным соглашения «контракты жизненного цикла». В данных договорах плательщиком выступает правительство страны, а частный партнер (концессионер) получает регулярную прибыль в том случае, если он выполняет все требования по поддержанию объекта концессии на должном уровне. Аналогичные требования должны распространяться на сервисные контракты, включающие в себе признаки концессии и нормы договоров подряда: текущий и капитальный ремонт; обслуживание объекта в течении, периодов между капитальными ремонтами и прочие аналогичные контракты.

В целом для целей развития концессий следует усовершенствовать финансовые, институциональные, законодательные и организационные факторы для активизации по реализации концессионных соглашений на всех уровнях России. В частности, по мнению автора на всех уровнях власти следует проводить соответствующие мероприятия.

- Мотивировать заинтересованность органов государственной власти соответствующего уровня и их потенциальная готовность конкретные действия по формированию нормативно-законодательной базы и привлечению потенциальных инвесторов.
- Создать качественные системы управления объектами коммунальной инфраструктуры. В частности, требуются

структурные подразделения, которые взаимодействовали бы с концессионером и при этом представляли интересы собственника объекта коммунальной инфраструктуры.

- Изменить порядок стратегического планирования. Для заключения концессионного договора целесообразно понимание логики долгосрочного (от 20 и более лет вперед) развития данной территории, что требует значительных затрат и наличия соответствующей квалификации служащих.
- Минимизировать запреты и ограничения (запрет на залог прав из концессионного договора, на уступку прав на стадии строительства; закрытый перечень критериев концессионного конкурса и др.), снижающие привлекательность проектов для рынка и повышающие их стоимость для государства.

Эффективное внедрение перечисленных мероприятий позволит усовершенствовать механизм передачи прав на основании концессионного договора, обеспечит снижение рисков частных инвестиций и развитие государственно-частного партнерства в сфере ЖКХ.

В настоящее время очевиден методологический разрыв между МСФО и РСБУ автор разработал мероприятия, выполнение которых в системе российского учета, позволит оперативнее нивелировать различия в отношении операций концессионных соглашений.

Наряду с общими реформами законодательства, бухгалтерский учет в ЖКХ России также нуждается в кардинальных изменениях, в частности необходимо:

- Регламентировать порядок отражения операций, осуществляемых в рамках концессионных соглашений, путем дополнения ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» разделом о концессионных соглашениях или разработки совершенно нового ПБУ «Концессионные активы».
- Разработать единый бухгалтерский норматив, который будет прямым руководством управляющим компаниям, а также всем непосредственным пользователям финансовой информации глубже понять характер и природу концессионного договора, а также порядок реализации и риски связанные с тем или иным концессионным договором.
- На уровне организаций требуется Детальный анализ соглашений: в данном случае операции концессии могут быть «скрыты» в группе договоров аренды, предоставления займов, субсидий, строительства; которые следует рассматривать комплексно.
- Вести отдельный учет расчетов с покупателями и поставщиками по концессионным соглашениям.
- Проводить все работы по строительству и модернизации объектов концессионного договора в соответствии с МСФО (IAS) 11 «Учет договоров на строительство» (ПБУ «Учет договоров строительного подряда»).
- Проводить оценку обязательств по техническому обслуживанию или ремонту объектов инфраструктуры, для последующего признания резервов.

Предложенные автором рекомендации и сформулированные предложения по учету и определению минимальных требований к раскрытию информации о концессионных договорах в финансовой отчетности концессионера могут быть применимы при разработке специального учетного норматива для целей отражения в системе финансового (бухгалтерского) учета концессионных операций организаций ЖКХ.

Гапаева Селима Усмановна

Литература

1. О концессионных соглашениях. Федеральный закон Российской Федерации от 21.07.2005г №115-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об утверждении типового концессионного соглашения в отношении систем коммунальной инфраструктуры и иных объектов коммунального хозяйства, в том числе объектов водо-, тепло-, газо- и энергоснабжения, водоотведения, очистки сточных вод, переработки и утилизации (захоронения) бытовых отходов, объектов, предназначенных для освещения территорий городских и сельских поселений, объектов, предназначенных для благоустройства территорий, а также объектов социально-бытового назначения. [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 05.12.2006 №748. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Операционные сегменты. [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 13 дек. 2010 г. №167н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Учет договоров на строительство. [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 13 дек. 2010 г. №167н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Концессионные соглашения на предоставление услуг. [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 13 дек. 2010 г. №167н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Учет нематериальных активов. [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 №153н (ред. от 24.12.2010). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Жемалетдинов Р.М. Гражданско-правовое регулирование концессионных соглашений: дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук: 12.00.03.- Ур. гос. юрид. акад – Уфа.- 2008.
8. Зворыкина Ю.В. Концессия объектов инфраструктуры в России. – М.: КноРус, 2003.
9. Камышанова А.Е. Особенности концессионных соглашений в сфере реформирования жилищно-коммунального комплекса. // Семейное и жилищное право. – 2011. – №2. – С. 41-44.
10. Котов В.В. Вопросы организации государственных (муниципальных) концессий и их экономической безопасности // Экономика Строительства №4 (507). М.: Стройинформация, 2001 г.
11. Леонтьев С.Е. Постатейный комментарий к Федеральному закону «О концессионных соглашениях».- М.: Деловой двор, 2009 г.
12. Мартусевич Р.А., Сиваев С.Б., Хомченко Д. Ю. (2006) Государственно-частное партнерство в коммунальном хозяйстве. М.: Фонд «Институт экономики города», с. 106-109.
13. Палеес И.В. Бухгалтерский учет операций по концессионным соглашениям : дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук : 08.00.12. – С.-Петербург. гос. ун-т экономики и финансов.- Санкт-Петербург.- 2009.
14. Приходько Д.Г. Концессия как форма привлечения инвестиций в российскую экономику // Банковское право. 2005. №3. С. 31.
15. Свистунов Н. Концессии-инструмент активизации международных инвестиционных проектов в России/ Н. Свистунов // Проблемы теории и практики управления, 2004. №3.-С.75-79
16. Смирнова Е.Е. Порядок отражения операций в учете концессионера // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2010. №21.
17. <http://www.pppi.ru/>
18. <http://expert.ru/expert/2013/23/vyihod-sovsem-v-drugoj-storone/>
19. <http://www.ring-road.ru/pressroom/ ne/?newsid=20>.
20. <http://www.freu-conference.engec.ru/upload/files/63-67.pdf>

Ключевые слова

Концессионные соглашения, МСФО, РСБУ, жилищно-коммунальное хозяйство, государственно- частное партнерство, бухгалтерский учет.

РЕЦЕНЗИЯ

Формирование и строительство современной, комфортной инфраструктуры в сфере жилищного и коммунального хозяйства, является на сегодняшний день главной предпосылкой развития страны в целом. Наблюдается огромный спрос на инвестиции по реконструкции и модернизации, на специальные улучшения в структурировании проектов. В связи с чем, появляется острая необходимость в достоверном отражении и раскрытии операций концессионных соглашений в сфере жилищно-коммунального хозяйства России. Автор подробно проанализирован законодательные недостатки в общем механизме ГЧП и предложил способы по снижению рисков и ответственности между государством и организациями ЖКХ и достоверному, прозрачному отражению операций по договорам концессионного договора.

Чая В.Т., д.э.н., проф. Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)