

CZU: 657.1:347.44:347.2

DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.6701274>

## НЕКОТОРЫЕ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИСПОЛНЕНИЯ ДОГОВОРОВ КОНЦЕССИИ

*Татьяна МАСЛОВА*

*Молдавский государственный университет*

Начало 20-го столетия характеризуется возникновением особой формы взаимодействия бизнеса и власти, обусловленного переходом на новый экономический уклад. Данный вид взаимодействия получил название государственно-частное партнерство, одной из форм которого является договор концессии. В основу этого договора положено использование ассоциированной собственности: частной и государственной, что требует разработки и использования специальной методики бухгалтерского учета его исполнения. Методология бухгалтерского учета договоров концессии стала обсуждаться относительно недавно. Поскольку данная тема в научной литературе освещена недостаточно, в данной статье: 1) выявлены характерные особенности концессионного договора; 2) раскрыты юридические и экономические аспекты его признания; 3) рассмотрены общие подходы бухгалтерского учета операций по концессионным договорам; 4) проведен сравнительный анализ методологии учета данных операций в соответствии с МСФО и НСБУ.

**Ключевые слова:** *социально-экономическая парадигма, устойчивое развитие, объединение капиталов, концессионный договор, методология, оценка, accounting.*

### SOME METHODOLOGICAL ASPECTS OF ACCOUNTING FOR THE PERFORMANCE OF CONCESSION AGREEMENTS

The beginning of the 20th century is characterized by the emergence of a special form of interaction between business and government due to the transition to a new economic order. This type of interaction is called a public-private partnership, one of the forms of which is a concession agreement. This agreement is based on the use of associated property: private and state, which requires the development and use of a special accounting methodology for its implementation.

The methodology for accounting for concession agreements has been discussed relatively recently. Since this topic is not sufficiently covered in the scientific literature, the article: 1) reveals the characteristic features of the concession agreement; 2) the legal and economic aspects of its recognition are disclosed; 3) general approaches to accounting for operations under concession agreements are considered; 4) a comparative analysis of the methodology for accounting for these transactions was carried out in accordance with IFRS and NAS.

**Keywords:** *social-economic paradigm, sustainable development, pooling of capital, concession agreement, methodology, valuation, accounting.*

### Введение

Экономика ряда развитых, а в последние десятилетия и развивающихся стран характерна возникновением особой формы взаимодействия бизнеса и власти, что обусловлено переходом на новый экономический уклад, при котором государство и общество в целом неспособны справляться с возрастающими социальными проблемами. Данный вид взаимодействия называется государственно-частное партнерство (ГЧП).

Вопрос методологии учета концессионных договоров следует рассматривать через призму эволюции капиталистической цивилизации и функционирования в ней бизнес-единицы, который становится более актуальным ввиду освоения нового экономического уклада, в основу которого положена социально-экономическая парадигма развития. Новый экономический уклад характеризуется пополнением частных форм собственности за счет государственной (не частной) формы собственности, призванной выполнять функции общенационального значения [1]. Для реализации функции предоставления качественных социальных услуг государство взаимодействует с бизнесом, обладающим для этого достаточным экономическим потенциалом. Этот процесс протекает путем формирования иной системы экономических отношений, в основу которой положена ассоциированная собственность (частная акционерная и нечастная государственная), минимизирующая влияние природы капитала.

С позиции бизнес-структуры, приращение прибыли и, как следствие, его капитала имеет некоторые пределы, а в условиях экономического кризиса эти возможности еще больше сокращаются. Государство

же, осознавая необходимость, с одной стороны, выполнять принятые на себя социальные функции, с другой – поддерживать бизнес налогоплательщика и создателя рабочих мест, проводит политику регулирования деятельности бизнес-единицы несколькими путями, один из которых – заключение договоров государственно-частного партнерства, либо по субсидированию, но которые сегодня рассматриваются как политический инструмент [2], либо других форм, в том числе и договора концессии.

ГЧП характеризуется тесным взаимодействием ассоциированной собственности, а степень участия каждой из них в этом партнерстве зависят от степени превалирования экономических интересов: бизнеса или общества в целом. Отсюда и различные формы и виды ГЧП и, как следствие, их классификационные группировки, в основу которых положены различные признаки – степень проникновения, уровень риска, цель партнерства [3].

Сегодня уже большинство ученых склоняются к пониманию ГЧП как формы взаимодействия государственного сектора с корпоративным сектором, позволяющей в полной мере реализовать экономический потенциал обоих секторов [4]. Более того, ГЧП является одним из инструментов для перехода на модель устойчивого развития общества, что четко обозначено в Национальной Стратегии развития «Молдова-2030» [5], разработанной в контексте внедрения Соглашения об Ассоциации (2014 г.) между Республикой Молдова (РМ) и Европейским Союзом (ЕС) и в основу которой положена концепция устойчивого развития, используемая странами ЕС.

В процессе формирования методологии учета при имплементации ГЧП возникают важные вопросы, связанные с перераспределением прав собственности, закрепляемые соответствующими соглашениями сторон. Имеющиеся на данный момент формы и методы ГЧП дают возможность передавать часть прав собственника частному сектору, сохраняя важнейшие национальные объекты в государственной собственности. В этой связи у автора возникает вопрос: насколько действенно методологическое пространство представления информации о концессионном договоре в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности Республики Молдова? В рамках данного исследования акцент поставлен на социально-экономической методологии учета, поскольку одним из участников партнерства является государство – производитель общественных благ, функциональность которого определяется не только рыночными принципами, привлекая ресурсы частного сектора, но и социальными нормами, согласно которым и определяется часть благ, производимая им самостоятельно.

### **Основная часть и методы**

Данное исследование проводится на основе общенаучных и специальных методов: системного подхода, анализа, синтеза, моделирования, изучения специальной литературы, сравнения и контент-анализ. В основу исследования положены труды ученых-экономистов, опубликованные в зарубежных научных журналах и в виде монографий. При формировании доказательной базы использовались и официальные материалы: системы Международных Стандартов Финансовой Отчетности (МСФО), а также законодательные и нормативные акты Республики Молдова. Действенность системного подхода проявляется в выборе и сочетании научных методов, направленных на построение методологии данного исследования: формулирование проблемы и ее обоснование. Реализация системного подхода исследования нашла свое воплощение в использовании автором следующих научных методов:

- 1) анализа, с помощью которого выявлены особенности определения и сущности договоров концессии в международной системе и законодательной базе Республики Молдова;
- 2) синтеза, который позволил аргументировать авторские умозаключения и обосновать характер методологии бухгалтерского учета концессии;
- 3) сравнения и контент-анализа положений нормативной базы Республики Молдова и МСФО, применяемой в отношении концессии, что позволило выявить отличия между ними;
- 4) наконец, абстрагирования и моделирования, на основе которых предложен механизм сравнения положений законодательной базы Республики Молдова и международной системой учета, применяемых в отношении концессии.

Совокупность обозначенных методов идентифицирует методологический подход исследования, который состоит в определении характера самих публичных благ, которые зачастую весьма неоднозначны.

*Концептуальные понятия концессии, экономическая сущность и эволюция во времени.* 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 конфигурацию интересов и соответствующих прав участников. Частный партнер преследует цель извлечения максимальной выгоды из всех ресурсов, способных улучшить будущие условия его существования и игнорируя при этом морально-этические нормы [6]. Как известно, социальные нормы и условия находят свое отражение в элементах институциональной платформы, и в этом контексте остановится на положениях законодательной базы Республики Молдова.

Итак, в статье 18 Закона Республики Молдова «О частно-государственном партнерстве» № LP179 от 10.07.2008 г. [7] концессионный договор определяется как одна из форм ГЧП.

Само слово «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 [8]. 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 договора регламентируются Законом №LP121 от 05.07.2018 г. «О концессиях работ и концессиях услуг» [9]. 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 договора в инфраструктурных отраслях, где необходим приток частных инвестиций и высококвалифицированное управление. По условиям концессионного соглашения государство обязано возместить концессионеру стоимость инвестиций и выплатить компенсацию за упущенную выгоду.

В дополнение к вышесказанному хочется отметить, что в международной практике известны три модели сотрудничества между государством и частными операторами: английская, немецкая и французская. 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 концессионного договора сроком от 30 до 50 лет. Согласно данной модели, концессионные договора позволяют обеспечить права владения бизнес-партнера как на готовые объекты концессии, так и на объекты, требующие возведения, но при окончании срока действия договора концессионер теряет права владения и должен вернуть все имущество в государственную собственность [10]. 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 [11].

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 в сферах образования, кабельного телевидения, городского общественного транспорта.

**Результаты и дискуссии.** Проведенный сравнительный анализ договоров концессии с договорами аренды, договорами доверительного управления, контрактами подряда показал наличие общих признаков и элементов между ними, однако он также выявил и ряд отличий в условиях и области их применения. 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) [12]. 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 рекомендации 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, на которые бизнес-партнер имеет право на возмещение; плата за концессию бывает в виде разового платежа и в виде периодических платежей.

Учитывая отсутствие специального стандарта для учета операции по договорам концессии, возникает не только возможность, но и необходимость обратиться к международному законодательству с целью выявления расхождений и нахождения возможных путей более корректного учета договоров концессии и достоверного отражения его статей в финансовой отчетности. КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг» [13] (далее IFRIC 12) применяется к концессионеру. IFRIC12 дает необходимые разъяснения и одновременно ссылается на целый 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 этим объектом. В основе лежит требование, согласно которому объект инфраструктуры, находящийся под контролем государства, должен отражаться в финансовом учете по одной из двух моделей: как финансовый или нематериальный актив. В таблице автором сформулированы основные различия в отношении учета операций по концессионным соглашениям по МСФО [14] и НСБУ Республики Молдова [12].

Таблица

## Основные различия учета операции концессионных договоров по МСФО и НСБУ

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 доходы в отношении осуществляемой им деятельности по строительству или реконструкции объекта концессионного договора	Признание доходов от предоставления услуг по строительству в рамках концессионных договоров производится исходя из степени завершенности работ с учетом маржи (IFRS 15 «Доходы по договорам с покупателями»)
Оценочные обязательства	По объектам инфраструктуры не признаются резервы по их техническому обслуживанию или ремонту	Признание резервов признается согласно МСФО IAS 37 «Резервы 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 регулируется положением IFRS 15 «Доходы по договорам с покупателями»

Источник: на базе [15]

Как видно из таблицы, подходы к учету договоров концессии по НСБУ и МСФО существенно отличаются.

Вопрос отражения инфраструктурных концессионных договоров в бухгалтерском учете молдавских организаций не получил еще достаточного освещения в существующей современной научной и

учебно-методической литературе. Целесообразно отметить, что признание получили несколько работ – [3, 11], авторы которых придерживаются противоположных точек зрения в отношении сущности концессионных договоров, что неотвратно приводит к различиям в методологии их бухгалтерского учета. Так, по мнению И.Голочаловой, сущность концессионного договора заключается в его форме как организационной модели ГЧП, основанной на передаче *части властных полномочий и отдельных функций*, что принципиально отличает его от договора аренды, являющегося по сути особой *формой финансирования* в объект договора, что и обуславливает необходимость использования различных механизмов бухгалтерского учета при исполнении каждого из них. С точки зрения Л.Фоала и П.Тостогана, договоры концессии и аренды по сути тождественны друг другу, а, следовательно, при их исполнении допустимо использование единообразного механизма бухгалтерского учета. С целью выработки своей точки зрения по данному вопросу необходимо, детально изучить как положения МСФО, так и законодательные и нормативные акты Республики Молдова.

**Выводы.** В рамках данного исследования была выдвинута и рассмотрена проблема, в результате чего формулируется *общий вывод*: при изучении вопроса учета исполнения концессионных договоров следует руководствоваться социально-экономической парадигмой, которая собственно положена в основу любой формы ГЧП. В этом контексте автором: 1) охарактеризованы базовые международные модели концессионных договоров; 2) проведен контент-анализ для сравнения порядка признания ряда учетных объектов, связанных с исполнением концессионных договоров. По результатам данного этапа исследования сделаны частные выводы:

1. В целях эффективного исполнения концессионных договоров развития, следует усовершенствовать финансовые, институциональные, законодательные и организационные факторы для активизации реализации концессионных соглашений в Республике Молдова. Для этого необходимо исследовать причины, снижающие привлекательность проектов по концессиям и факторы, затрудняющие их корректное исполнение.
2. Необходим единый бухгалтерский норматив, который послужит прямым руководством для управляющих компаниями, а также для всех непосредственных пользователей финансовой информацией, которое поможет глубже понять характер и природу концессионного договора, а также порядок реализации и риски, связанные с тем или иным концессионным договором.

#### Литература:

1. КРАСНИКОВА, Е., ХАМАТХАНОВА, А. *Акционерная собственность как фактор долголетия капитализма*: Монография. Москва: Экономический факультет МГУ им. М.Ломоносова, 2018.
2. GOLOCHALOVA, I., VAKUN, O. *Natural capital accounting in context of the socio-economic paradigm of financial reporting: conceptual and methodological aspects*. Public Policy and Accounting, ISSN 2708-5236 (online), ISSN 2707-9325 (Print). Доступно: <http://ppa.ztu.edu.ua> [https://doi.org/10.26642/ppa-2020-2\(2\)-24-33](https://doi.org/10.26642/ppa-2020-2(2)-24-33) [Дата обращения: 06.08.2021]
3. ГОЛОЧАЛОВА, И. *Концессионный договор и аренда как формы государственно-частного партнёрства: применение и учёт*. Доступно: [https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare\\_articol/78502](https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/78502) [Дата обращения: 06.07.2021]
4. *Государственно-частное партнерство в образовании: сущность, тенденции, социальная ответственность*: Коллективная монография под ред. В.Тимирясова. Казань: Изд-во «Познание» Института экономики, управления и права, 2013. 232 с. Доступно: <http://www.researchgate.net/publication/282857696> [Дата обращения: 10.04.2021]
5. Национальная стратегия развития «Молдова – 2030». Доступно: <https://extwprlegs1.fao.org/pdf> [Дата обращения: 10.04.2021]
6. МИЗЕС, Л. *Человеческая деятельность. Трактат по экономической теории* / (Пер. с англ.). Челябинск: Социум, 2012.
7. Закон Республики Молдова № LP179 от 10.07.2008 г. «О частно-государственном партнерстве». Доступно: <http://lex.justice.md/viewdoc.php> [Дата обращения: 06.07.2021]
8. ВАРНАВСКИЙ, В. *Государственно-частное партнерство*. Москва: ИМЭМО РАН, 2009. Доступно: <https://www.imemo.ru/files/File/ru/publ/2009/09052.pdf> [Дата обращения: 06.07.2021]
9. Закон Республики Молдова №LP121 от 05.07.2018 г. «О концессиях работ и услуг». Доступно: [http://www.amac.md/buletin\\_informativ](http://www.amac.md/buletin_informativ) [Дата обращения: 01.04.2021].
10. ДЕРЯБИНА, М. *Государственно-частное партнерство: теория и практика*. Источник: Экономический портал. Доступно: <https://institutiones.com/general/1079-gosudarstvenno-chastnoe-partnerstvo.html> [Дата обращения: 01.04.2021]

11. ФОАЛЯ, Л. Бухгалтерский и налоговый учет операций концессии у концессионера. В: *Бухгалтерский учет и аудит*. (Кишинэу), 2015, №7, с.17-24
12. *Методические указания об особенностях бухгалтерского учета в процессе осуществления частно-государственного партнерства* (Приказ Министерства Финансов №192 от 12.11.2018. Доступно: [www.legis.md](http://www.legis.md) [Дата обращения: 01.04.2021]
13. Разъяснения КРМФО (IFRIC)12. *Концессионные соглашения на предоставление услуг*. Издательство Методология, (2017). Доступно: <https://finotchet.ru/articles/122/> [Дата обращения: 01.04.2021]
14. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Доступно: <http://www.mf.gov.md/ru/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>. [Дата обращения: 01.04.2021]
15. МАСЛОВА, Т. *Введение в методологию учета договоров концессии*. Доступно: [https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag\\_file/p-230-234.pdf](https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/p-230-234.pdf) [Дата обращения: 01.05.2022]

**Данные об авторе:**

**Татьяна МАСЛОВА**, докторант, докторальная школа *Экономических наук*, Молдавский государственный университет.

**E-mail:** lanadio@mail.ru

**ORCID:** 0000-0003-2418-0950

*Prezentat la 12.05.2022*