

ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ И УЧЕТА КОНЦЕССИОННОГО ДОГОВОРА В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

*Проф. унив., др. хаб. Виорел Цуркану, МЭА
Конф. унив., д.э.н. Ирина Голочалова, МЭА*

*In the conditions of development economics arise differently and complicated operations of economy. Whether this operations including and **concession arrangement**. Theirs is accounting don't investigation almost. Because on this article of the authors are present accounting treatment of service concession arrangement in accordance with IFRIC 12.*

В ходе развития рыночных отношений в международной практике появился ряд специфических финансово-экономических операций, характер которых зачастую зависит от правового аспекта деятельности хозяйствующих субъектов, принимающих в них участие. К ним относятся операции между государственным сектором и бизнес-единицами, возникающие в двух ситуациях – при государственном субсидировании и

при заключении концессионного договора. Государственные субсидии предоставляются бизнес-структуре на выполнение определенных условий в ее операционной деятельности, концессионные договоры заключаются для предоставления бизнес-структурой особого вида услуг.

Остановимся на второй форме этих операций ввиду отсутствия их нормативного регулирования в Республике Молдова. В классическом представлении концессионный договор – это договор на передачу государством месторождений для добычи природных ресурсов, объектов инфраструктуры, предприятий, оборудования или других объектов частной или иностранной компании на определенных условиях за разовое или периодическое вознаграждение. С течением времени его назначение трансформировалось и сегодня **концессионный договор** – это договор (соглашение) на оказание строительных услуг бизнес-структурой, который является механизмом обеспечения населения услугами коммунального значения. Цель концессионного договора заключается в передаче государственным сектором (**концедентом**) управления строительством социально значимых объектов (дороги, мосты, железные дороги, объекты ЖКХ, объекты здравоохранения и т.д.) по договору подряда бизнес-структуре (**концессионеру**) и в принятии на себя ответственности за его финансирование либо за счет бюджетных средств, либо в их отсутствии путем предоставления этой структуре права ведения определенного бизнеса.

Таким образом, принятие концедентом на себя ответственности за финансирование услуг коммунального пользования, а концессионером – обязанности их предоставления, является **характерной особенностью концессионного договора**, отличающей его от простого соглашения. В отсутствие такой характеристики заключенный договор – это обычный договор с внешним подрядчиком на проведение строительных работ. К другим характеристикам концессионного договора можно отнести:

- установление справедливой стоимости вознаграждения (цены) за пользование инфраструктурным объектом (получение коммунальной услуги) и порядка ее последующего изменения;
- обязательство бизнес-структуры возврата объекта инфраструктуры концеденту в установленные сроки и за установленную форму вознаграждения.

Задача бухгалтерского учета состоит в достоверном отражении в отчетности данных о выполнении условий концессионного договора. При этом учет зависит от того, кто осуществляет контроль над объектом после сдачи его в эксплуатацию:

- ↪ концедент уступает концессионеру право контроля или
- ↪ концедент сохраняет право контроля.

Следовательно, право контроля – это **первое условие** для оценки концессионного договора и установления порядка его учета. Считается, что концедент контролирует объекты инфраструктуры, если:

- ↪ осуществляет контроль или регулирование услуг, которые обязан оказывать концессионер с помощью инфраструктуры, и определяет, кому он обязан их оказывать и по какой цене;
- ↪ контролирует значительную остаточную долю в активах на конец срока соглашения на основе права собственности или иным образом.

Примерами контроля со стороны концедента являются: регулирование цены на коммунальные услуги путем ограничения верхнего предела; ограничение возможности концессионера использования или продажи объекта инфраструктуры.

Вторым условием концессионного договора является выбранная форма вознаграждения концессионера за предоставленные им услуги: в виде договорного права требования денежных средств или финансовых активов у концедента; в виде договорного права взимания платы с пользователей объекта инфраструктуры.

Представим влияние указанных условий на первоначальное признание концессионного договора (см. рис.).

В случае отсутствия контроля со стороны концедента инфраструктурный объект будет учитываться концессионером либо как основное средство, либо как актив, переданный в финансовую аренду (см. рис.). Вопросы их оценки и учета адекватно решаются согласно положениям международных стандартов бухгалтерского учета (МСБУ) – IAS 16 «Основные средства» и IAS 17 «Аренда», в сочетании с правилами IAS 11 «Договоры на строительство» и IAS 20 «Государственные субсидии».

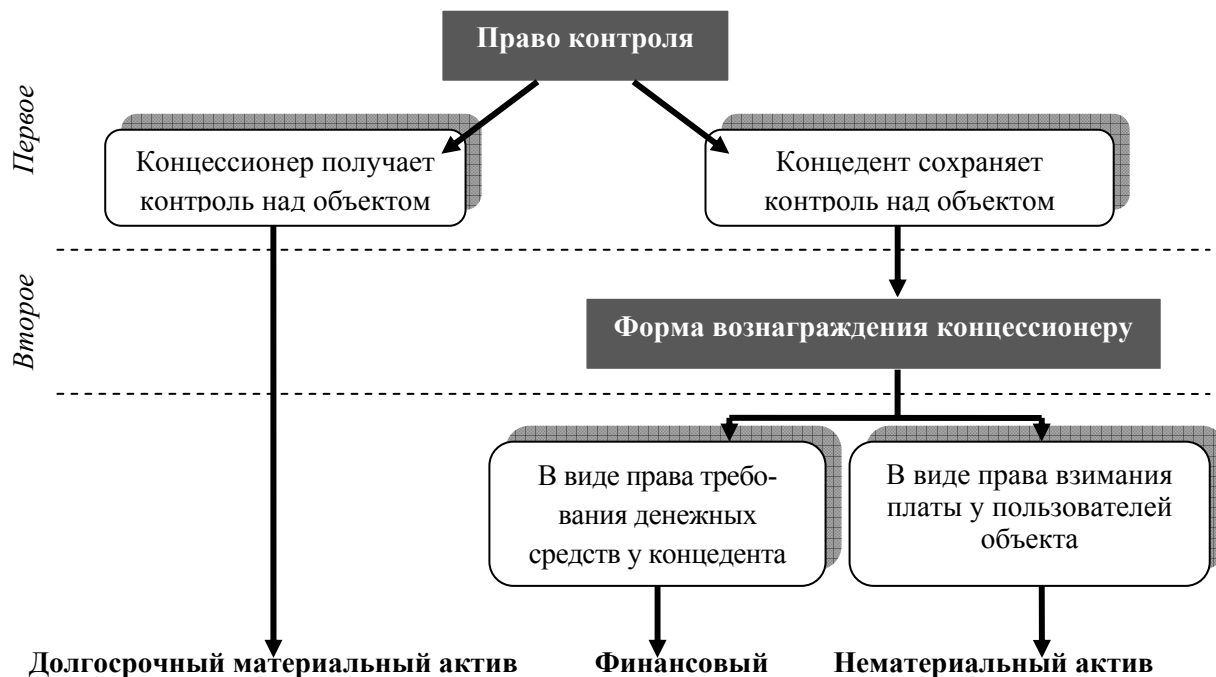


Рис 1. Влияние условий концессионного договора на его первоначальное признание

Сохранение контроля концедентом, оказывает существенное влияние на содержание финансовой отчетности. Для обеспечения единого подхода отражения в бухгалтерском учете операций по исполнению концессионного договора были разработаны правила, включенные в **Интерпретацию IFRIC 12 «Концессионные договоры оказания услуг»**. Она предписывает использование унифицированной методики учета концессионного договора, основанной на двух моделях оценки: **модель финансового актива и модель нематериального актива** (см. рис.). Согласно правилам, установленным **IFRIC 12**, вознаграждение признается в качестве финансового актива в случае имеющегося у концессионера права на получение денежных средств или других финансовых активов от концедента. При отсутствии такого права, концессионер получает плату непосредственно от пользователей объекта инфраструктуры. Договорное право на получение финансирования со стороны концедента соответствует определению финансового актива, который следует учитывать согласно IAS 32 «Финансовые инструменты: представление и раскрытие» и IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Договорное право концессионера на взимание платы с пользователей коммунальной услуги соответствует определению нематериального актива, учет которого следует вести согласно IAS 38 «Нематериальные активы». Положения этих стандартов применяются в сочетании с положениями МСБУ, регулирующих вопросы учета доходов от

реализации услуг, строительства и затрат на этапе эксплуатации. В этом случае **основной проблемой** является установление модели оценки и отражение в отчетности концессионера операций по исполнению концессионного договора при строительстве инфраструктурных объектов собственными силами или приобретенных у третьей стороны, но которые стали активами концедента, поскольку он их контролирует, или существующих активов, которые остаются под его контролем.

При применении модели финансового актива концедент несет полную ответственность за оплату концессионных услуг концессионеру. Финансовый актив может относиться к одной из следующих категорий в зависимости от сроков выполнения работ:

- ссуды или дебиторская задолженность;
- финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи;
- финансовый актив, предназначенный для торговли.

Применение первой категории финансового актива возможно в случае, когда договор предусматривает возврат концессионеру в полном объеме первоначальных инвестиций. При первоначальном признании финансовый актив учитывается по справедливой стоимости, при этом проценты на остаток дебиторской задолженности рассчитываются с помощью метода эффективной ставки процента. Поэтому при последующей оценке финансовый актив будет учитываться по амортизированной стоимости.

Первоначальное признание нематериального актива (концессии) осуществляется концессионером на дату передачи рисков и выгод, связанных со строительством инфраструктурного объекта, установленную в концессионном договоре, то есть в начале строительной фазы. Концессия представляет собой право концессионера на получение вознаграждения (взимание платы) со стороны пользователей, поэтому ее исполнение возможно только после окончания строительства инфраструктуры. При первоначальном признании нематериальный актив (концессия) учитывается по справедливой стоимости подлежащей к получению компенсации, оговоренной в концессионном договоре. Неизбежным следствием применения этой модели является наличие сделки обмена, при которой концессионер получает право ведения определенного бизнеса в обмен на строительные услуги. Поскольку в данной ситуации имеет место обмен неоднородными активами (строительные услуги обмениваются на нематериальный актив), то выручка должна признаваться в соответствии с IAS 18 «Выручка», который требует отражения доходов от продаж по справедливой стоимости полученных активов с одновременным признанием фактических затрат по строительству. Порядок оценки и учета в зависимости от принятой модели является **второй особенностью** отражения в отчетности концессионного договора.

На практике встречаются концессионные договоры, в которых право на вознаграждение денежными потоками разделяется между финансовым активом и нематериальным активом (концессией). В этом случае имеет место частичное возмещение концедентом первоначальной инвестиции. В отношении оставшейся части концессионеру предоставляется право взимания платы с пользователей. Бухгалтерский учет исполнения таких соглашений носит более сложный характер.

Применение метода эффективной ставки процента (модель финансового актива) и наличие фактора временной стоимости денег (модель нематериального актива) при инвестировании приводит к возникновению такого вида доходов, как финансовые доходы, которые требуют своего отдельного представления в финансовой отчетности. Выполнение этого требования – оценки финансовых доходов – подчас затруднительно.

Рассмотрим порядок оценки и учета концессионного договора с учетом положений МСФО на базе следующего примера.

Иллюстрация. Условия договора требуют, чтобы концессионер провел полную реконструкцию и модернизацию моста в течение двух лет. Срок договора – 10 лет, включая этап реконструкции (2012, 2013 г.г.) и этап эксплуатации (2014–2022 г.г.) Договор предусматривает и техническое обслуживание объекта концессионером в течение всего этапа эксплуатации. По прогнозам концессионера годовые затраты на проведение строительных работ – 250 000 леев, планируемый уровень прибыли – 6%, эффективная ставка – 7%. Годовое вознаграждение концессионера составит 91 500 леев. Фактические затраты по техническому обслуживанию объекта подлежат признанию в том отчетном периоде, когда они будут понесены, их прогнозный уровень – 1 200 леев в год.

Исходя из условий примера, проведем оценку концессионного договора при первоначальном признании и отразим в учете операции, связанные с его исполнением в соответствии:

- а) с моделью финансового актива;
- б) с моделью нематериального актива.

Как было отмечено, согласно первой модели (вариант «а») сумма к получению от концедента – дебиторская задолженность, первоначально оценивается по справедливой стоимости. На начало эксплуатации дебиторская задолженность будет отражена в отчетности в сумме 548 550 леев ($530\,000 + 18\,550$), где:

- 530 000 леев – справедливая стоимость строительных услуг за два года [$2 \times (250\,000 + 250\,000 \times 0.06)$];
- 18 550 леев – эффективный процентный доход за второй год ($265\,000 \times 0.07$).

Впоследствии дебиторская задолженность оценивается по амортизированной стоимости, которая на 31.12.2014 г. составит 495 450 леев ($548\,550 + 38\,400 - 91\,500$), где 38 400 леев – эффективный процентный доход за третий год ($548\,550 \times 0.07$).

В бухгалтерском учете эти операции представлены следующим образом (табл.1).

Согласно второй модели (вариант «б»), доходы по реконструкции моста в течение двух лет (2012 г. – 2013 г.) признаются в качестве нематериального актива, как право взимания платы с пользователей инфраструктурным объектом, вступление в силу которого, возможно только после окончания строительных работ (2014 г.).

Это право классифицируется как концессия, ее первоначальная стоимость – 530 000 леев [$2 \times (250\,000 + 250\,000 \times 0.06)$], где 250 000 леев – годовые затраты на реконструкцию моста. Согласно договору концессия предоставляет право концессионеру взимать плату с проезжающего транспорта в размере 91 500 леев за год, в течение 8 лет. Как нематериальный актив, концессия подлежит амортизации в течение периода, в котором ожидается ее эксплуатация концессионером (8 лет). Амортизируемая стоимость распределяется на основе метода, предусмотренного в учетной политике (линейного метода), следовательно, годовая амортизация составляет 66 250 леев ($530\,000/8$).

В бухгалтерском учете эти операции представлены следующим образом (табл.2).

Для полноты исследования представим воздействие исполнения операции по концессионному договору на содержание финансовой отчетности в табличном формате и приведем сравнение по рекомендуемым Интерпретацией IFRIC 12 моделям оценки (табл.3,4¹).

¹ Отметим, что во фрагментах форм годовой отчетности представлена информация только по тем статьям, к которым относятся бухгалтерские записи учета исполнения операций по концессионному договору (табл.1 и 2).

Таблица 1

**Бухгалтерские записи первоначального признания и учета финансового актива
(вариант «а»)**

Дата	Содержание операции	Дебет		Кредит	
		Статья отчета	Сумма, леев	Статья отчета	Сумма, леев
2012 г.	Первоначальное признание дебиторской задолженности концедента	Финансовый актив. Дебиторская задолженность	265 000 ¹	Доходы будущих периодов. Концессионный договор (КД).	265 000
	Признание затрат по строительству объекта концессии	Операционные расходы	250 000	Другие обязательства	250 000
2013 г.	Начисление дебиторской задолженности концедента	Финансовый актив. Дебиторская задолженность	265 000	Доходы будущих периодов. КД.	265 000
	Признание дохода по эффективной ставке процента	Финансовый актив. Дебиторская задолженность	18 550	Доходы будущих периодов. КД.	18 550
	Признание затрат по строительству инфраструктурного объекта	Операционные расходы	250 000	Другие обязательства	250 000
2014 ² г.	Признание дохода по эффективной ставке процента	Финансовый актив. Дебиторская задолженность	38 400	Доходы будущих периодов. КД.	38 400
	Погашение задолженности концедентом	Денежные средства	91 500 ³	Финансовый актив. Дебиторская задолженность	91 500
	Признание доходов от реализации услуги	Доходы будущих периодов. КД.	72 950 ⁴	Доходы от продаж	72 950
	Признание финансовых доходов	Доходы будущих периодов. КД.	18 550	Финансовые доходы	18 550
	Признание расходов по техническому обслуживанию моста	Операционные расходы	1 200	Другие обязательства	1 200

Результаты сравнения (см. табл.3,4) двух моделей оценки исполнения концессионного договора указывают на имеющие место отличия, которые в основном проявляются в структуре и содержании Отчета о прибылях и убытках, несмотря на равенство итогового результата, по следующим статьям:

¹ Дебиторская задолженность концедента определяется исходя из суммы фактических затрат на реконструкцию (250 000 леев) и величины прибыли концессионера 15 000 леев (250 000×0.06) согласно установленному проценту.

² В последующие периоды (2015-2022 г.г.) изменения стоимостного характера коснутся тех бухгалтерских записей, на которые оказывает воздействие эффективный процентный доход.

³ В рамках иллюстрации принято допущение о погашении задолженности концедентом в конце отчетного года.

⁴ Доходы от продаж определяются как разница между платежами концедента (91500 леев) и эффективным процентным доходом (18550 леев).

Таблица 2

Бухгалтерские записи первоначального признания и учета нематериального актива (концессии)

(вариант «б»)

Дата	Содержание операции	Дебет		Кредит	
		Статья отчета	Сумма, леев	Статья отчета	Сумма, леев
2012 ¹ г.	Первоначальное признание нематериального актива по концессионному договору	Нематериальный актив. Концессия.	530 000	Доходы будущих периодов. КД.	530 000
	Признание затрат по строительству инфраструктурного объекта	Операционные расходы	250 000	Другие обязательства	250 000
	Признание доходов отчетного периода	Доходы будущих периодов. КД.	265 000	Доходы от продаж ²	265 000
2014 ³ г.	Поступление денежных средств от пользователей инфраструктурного объекта	Денежные средства	91 500	Доходы от продаж	91 500
	Годовое начисление амортизации нематериального актива	Расходы по амортизации	66 250	Амортизация концессии	66 250
	Признание расходов по техническому обслуживанию моста	Операционные расходы	1 200	Другие обязательства	1 200

Таблица 3

Сравнение содержания Бухгалтерского баланса на дату представления годовой отчетности по вариантам (фрагмент)

(леев)

Статья баланса		Период	2012	2013	2014	2015	...2022
Вариант «а»	Долгосрочная дебиторская задолженность		265 000	548 550	495 450	438 630	0
	Денежные средства		—	—	91 500	183 000	...732 000
	Доходы будущих периодов		265 000	548 550	495 450	438 630	0
	Другие обязательства		250 000	500 000	501 200	502 400	...512 000
	Результат		(250 000)	(500 000)	(409 700)	(319 400)	...220 000
Вариант «б»	Нематериальный актив		530 000	530 000	463 750	397 500	0
	Денежные средства		—	—	91 500	183 000	...732 000
	Доходы будущих периодов		265 000	—	—	—	—
	Другие обязательства		250 000	500 000	501 200	502 400	...512 000
	Результат		15 000	30 000	54 050	78 100	...220 000
Сравнение результатов по вариантам			(265 000)	(530 000)	(463 750)	(397 500)	0

¹ Бухгалтерские записи отражения операций по исполнению концессии в 2013 г. аналогичны бухгалтерским записям 2012 г. в отношении признания затрат на реконструкцию объекта и доходов от продаж.

² Признание текущих доходов осуществляется пропорционально понесенным расходам, связанным с реконструкцией и модернизацией моста. В рамках данной иллюстрации для упрощения расчетов принято допущение о том, что фактические расходы за каждый год строительства составляют 50% от их общей величины, то есть согласно информации о годовом уровне фактических затрат на строительство предусмотренных в концессионном договоре (см. усл. илл.).

³ В последующие периоды (2015-2022 г.г.) бухгалтерские записи отражения операций по исполнению концессии аналогичны бухгалтерским записям 2014 г.

Таблица 4

**Сравнение содержания Отчета о прибылях и убытках на дату представления
годовой отчетности по вариантам (фрагмент)**

(леев)

Статья ОПУ		Период					
		2012	2013	2014	2015	...2022	Итого
Вариант «а»	Доходы от продаж	—	—	72 950	53 100	...85 270	542 000
	Себестоимость услуг	250 000	250 000	—	—	—	500 000
	Расходы по амортизации	—	—	—	—	—	—
	Другие операционные расходы	—	—	1 200	1 200	...1 100	12 000
	Финансовые доходы	—	—	18 550	38 400	...6 230	190 000
	Результат	(250000)	(250000)	90 300	90 300	...90 400	220 000
Вариант «б»	Доходы от продаж	265 000	265 000	91 500	91 500	...91 500	1 262 000
	Себестоимость услуг	250 000	250 000	—	—	—	500 000
	Расходы по амортизации	—	—	66 250	66 250	...66 250	530 000
	Другие операционные расходы	—	—	1 200	1 200	...1 100	12 000
	Финансовые доходы	—	—	—	—	—	—
	Результат	15 000	15 000	24 050	24 050	...24 150	220 000
Сравнение результатов по вариантам		(265 000)	(265000)	66 250	66 250	...66 250	0

- ↪ *доходы от продаж, – величина которых согласно модели нематериальных активов выше на 530 000 леев (1262 000 – 732 000);*
- ↪ *расходы по амортизации нематериального актива (вариант «б»), – нейтрализуют увеличение величины доходов от продаж;*
- ↪ *финансовые доходы по модели нематериальных активов (вариант «б») отсутствуют, что снижает достоверность информации о результатах деятельности в отличие от варианта «а», где эта информация представлена в развернутом виде:*
 - *результат операционной деятельности – прибыль 30 000 леев (542000 – 500000 – 12000), что соответствует ее прогнозному уровню;*
 - *финансовые доходы – 190 000 леев.*

В заключение отметим, что вопрос оценки и учета концессионного договора достаточно сложный:

- ☞ *решение зависит от возможности применения оценки по справедливой стоимости;*
- ☞ *наблюдается высокая степень концентрации базовых МСФО, что требует соответствующей подготовки составителей финансовой отчетности;*
- ☞ *проявляется значение профессионального суждения.*

В рамках статьи рассмотрены только некоторые проблемы, касающиеся применения МСФО и Интерпретаций к ним. Для успешного введения в действие МСФО в Республике Молдова требуется их детальное изучение, раскрытие и приведение конкретных рекомендаций для адаптации на практике, учитывая при этом: уровень экономического развития страны; отраслевую направленность; положения законодательной и нормативной базы.

Литература

1. Закон о бухгалтерском учете Республики Молдова №113 от 27.04.2007 // Monitorul Oficial № 90-93 din 29.06.2007.
2. *Международные стандарты финансовой отчетности 2008*. М.: Аскери – АССА, 2008.
3. Цуркану В., Голочалова И., Штаховски А. *Международный бухгалтерский учет*: Учебник. Кишинэу: МЭА, 2007.