

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ПО ОБЪЕКТАМ КОНЦЕССИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КОНЦЕССИОНЕРА

Н.Ф. Горбач, канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте

Аннотация. В статье приведена классификация концессионных договоров согласно действующим нормативным документам Республики Беларусь; указан минимальный перечень статей, раскрываемых в финансовой отчетности концессионера в зависимости от заключенного концессионного договора (полного концессионного договора, концессионного договора о разделе продукции, концессионного договора об оказании услуг (выполнении работ)); дана сравнительная характеристика рекомендуемых показателей с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

Ключевые слова: концессия, концессионный договор, концессионер, финансовая отчетность, международные стандарты

DISCLOSURES OBJECT OF THE CONCESSION IN THE FINANCIAL STATEMENTS CONCESSIONAIRE

N. Horbach

Summary. The article presents the classification of concession contracts with the current regulations of the Republic of Belarus; set a minimum list of items disclosed in the financial statements of the concessionaire, depending on the conclusion of a concession contract (full concession agreement, concession agreement on production sharing, concession contract for the provision of services (works)); the comparative characteristic of recommended indicators with the requirements of international financial reporting standards.

Keywords: concession, the concession agreement, the concessionaire, the financial statements, the international standards.

Постановка проблемы и ее связь с важнейшими научными и практическими заданиями.

В настоящее время в Республике Беларусь действует Закон Республики Беларусь «О концессиях» № 63-З от 12 июля 2013 г., согласно которому концессия — основанные на концессионном договоре право владения и пользования объектом концессии или право на осуществление вида деятельности.

Объекты концессии могут быть классифицированы следующим образом [5]:

1) объекты концессии административно-территориальных единиц — это объекты концессии, находящиеся в коммунальной собственности, за исключением объектов концессии, сведения о которых составляют государственные секреты, и объектов концессии, имеющих стратегически важное значение для Республики Беларусь;

2) объекты концессии Республики Беларусь — это объекты концессии, находящиеся в республиканской собственности, а также иные объекты концессии, находящиеся в собственности государства и не относящиеся к объектам концессии административно-территориальных единиц, виды деятельности, за исключением объектов концессии, сведения о которых составляют государственные секреты, и объектов концессии, имеющих стратегически важное значение для Республики Беларусь.

Объектами концессии выступают:

1) объекты, составляющие в соответствии с Конституцией Республики Беларусь исключительную собственность государства (недра, воды, леса);

2) объекты, находящиеся только в собственности государства;

3) виды деятельности.

Предложения о включении объектов в перечень по объектам концессии Республики Беларусь, внесении в него изменений и (или) дополнений вносятся ежегодно не позднее 1 марта государственными органами и иными государственными организациями, подчиненными Президенту Республики Беларусь, Национальным банком Республики Беларусь, Национальной академией наук Беларуси, республиканскими органами государственного управления, иными государственными организациями,

подчиненными Правительству Республики Беларусь, областными, Минским городским исполнительными комитетами, инвесторами и иными лицами, заинтересованными в заключении концессионных договоров с Республикой Беларусь, в республиканский орган государственного управления, осуществляющий регулирование и управление в сфере инвестиций.

Республиканский орган государственного управления, осуществляющий регулирование и управление в сфере инвестиций, вносит проекты нормативных правовых актов об утверждении перечня по объектам концессии Республики Беларусь, о внесении в него изменений и (или) дополнений в Правительство Республики Беларусь не позднее 1 апреля.

Правительство Республики Беларусь в установленном законодательством порядке вносит на рассмотрение Президента Республики Беларусь проекты нормативных правовых актов об утверждении перечня по объектам концессии Республики Беларусь, о внесении в него изменений и (или) дополнений.

Порядок формирования перечней по объектам концессии административно-территориальных единиц определяется местными Советами депутатов.

Перечни утверждаются:

Президентом Республики Беларусь — по объектам концессии Республики Беларусь, по объектам концессии, сведения о которых составляют государственные секреты, и по объектам концессии, имеющим стратегически важное значение для Республики Беларусь;

местными Советами депутатов — по объектам концессии административно-территориальных единиц.

Перечни подлежат опубликованию в срок не позднее пятнадцати календарных дней со дня их утверждения в печатных средствах массовой информации, определенных:

— Правительством Республики Беларусь — по объектам концессии Республики Беларусь;

— областными, Минским городским исполнительными комитетами — по объектам концессии административно-территориальных единиц.

Дополнительно перечни размещаются в глобальной компьютерной сети Интернет.

Перечни по объектам концессии, сведения о которых составляют государственные секреты, и по объектам концессии, имеющим стратегически важное значение для Республики Беларусь, опубликованию в печатных средствах массовой информации и размещению в глобальной компьютерной сети Интернет не подлежат.

В настоящее время согласно Указа Президента Республики Беларусь от 16.10.2014 № 494 утвержден следующий перечень объектов, предлагаемых для передачи в концессию (таблица 1) [2, 4].

Следует отметить, что вопросы заключения концессионных договоров чаще всего затрагивают юридический аспект, в то время как какие-либо методические указания по отражению в бухгалтерском учете и раскрытию информации в финансовой отчетности концессионера объектов концессии отсутствуют.

Указанное обстоятельство подчеркивает актуальность данной статьи.

Изложение основного материала исследования.

С учетной точки зрения концессионный договор должен содержать, как минимум, два объекта учета:

1) объект концессии;

2) исключительное право концессионера на осуществление определенного вида деятельности с использованием объекта концессии.

В Республике Беларусь отсутствует нормативный документ, регулирующий бухгалтерский учет хозяйственных операций по концессионным договорам и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В связи с этим следует изучить российский и международный опыт.

По предписаниям документа ПЗ-2/2007 [3] при формировании бухгалтерской отчетности концессионера показатели и пояснения о праве владения и пользования объектом концессионного соглашения (включая сумму начисленной амортизации), о хозяйственных операциях, связанных с ведением деятельности с использованием (эксплуатацией) объекта концессионного соглашения, и иные показатели и пояснения, связанные с исполнением концессионного соглашения, необходимо раскрывать отдельно в соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». По мнению Министерства финансов Российской Федерации, исходя из ПБУ 4/99 в бухгалтерскую отчетность концессионера должны быть включены как минимум следующие дополнительные показатели и пояс-

Таблица 1 — Перечень объектов, предлагаемых для передачи в концессию

Наименование и местонахождение объектов	Вид концессионного договора	Способ выбора концессионера
1. Месторождение гипса «Бриневское», Петриковский район Гомельской области	полный концессионный договор	по результатам конкурса
2. Месторождение бентонитовых глин «Острожанское», Лельчицкий район Гомельской области	полный концессионный договор	по результатам конкурса
3. Месторождение железных руд «Околовское», Столбцовский район Минской области	полный концессионный договор	по результатам конкурса
4. Месторождение железных руд «Новоселковское», Кореличский район Гродненской области	полный концессионный договор	по результатам конкурса
5. Месторождение мела «Добрушское», Добрушский район Гомельской области	полный концессионный договор	по результатам конкурса
6. Познякевичская площадь (структура), Ельский район Гомельской области	концессионный договор об оказании услуг (выполнении работ) с предоставлением концессионеру приоритета на заключение с Республикой Беларусь полного концессионного договора в случае выявления месторождений полезных ископаемых	по результатам конкурса
7. Акуличская площадь (структура), Наровлянский район Гомельской области	концессионный договор об оказании услуг (выполнении работ) с предоставлением концессионеру приоритета на заключение с Республикой Беларусь полного концессионного договора в случае выявления месторождений полезных ископаемых	по результатам конкурса

нения: о затратах концессионера на создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения, о сумме амортизации права владения и пользования объектом концессионного соглашения, о задолженности по плате, вносимой концессионером концеденту в период использования (эксплуатации) объекта концессии, о доходах от ведения деятельности, предусмотренной концессионным соглашением, о расходах концедента на создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения.

По мнению российского ученого И.В. Палеес, минимальный перечень информации, подлежащий раскрытию с учетом существенности в бухгалтерской отчетности концессионера, должен включать [6]:

- срок действия концессионного соглашения;
- сущность и степень обязательств концессионера по созданию и (или) реконструкции объекта концессионного соглашения, соблюдению сроков его создания и (или) реконструкции;
- сущность и степень обязательств концессионера по осуществлению деятельности, предусмотренной концессионным соглашением;
- состав и описание объекта концессионного соглашения;
- порядок предоставления концессионеру земельных участков, предназначенных для осуществления деятельности, предусмотренной концессионным соглашением, и срок заключения с концессионером договоров аренды (субаренды) этих земельных участков (в случае, если заключение договоров аренды (субаренды) земельных участков необходимо для осуществления деятельности, предусмотренной концессионным соглашением);
- цели и срок эксплуатации объекта концессионного соглашения;
- объем инвестиций в создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения;
- объем производства товаров, выполнения работ, оказания услуг при осуществлении дея-

тельности, предусмотренной концессионным соглашением;

- сущность и степень обязательства предоставить или права получить определенные активы в конце периода концессии;
- условия возобновления и прекращения соглашения;
- изменения в соглашении, произошедшие в течение периода.

МСФО, а именно разъяснение ПКР (SIC) 29 «Раскрытие информации – концессионные соглашения на предоставление услуг» указывает, что все аспекты концессионного соглашения на предоставление услуг должны рассматриваться при определении соответствующих раскрытий в примечаниях [1].

Оператор и поставщик концессии должны раскрывать в каждом периоде следующую информацию:

- (a) описание соглашения;
- (b) существенные условия соглашения, которые могут повлиять на величину, распределение во времени и определенность движения денежных средств в будущем (например, период концессии, даты пересмотра цены и основу определения новой цены или новых условий);
- (c) природу и величину (например, соответствующие количество, временной период или стоимость):
 - (i) прав на использование определенных активов;
 - (ii) обязательств предоставить услуги или прав ожидать их предоставления;
 - (iii) обязательств по приобретению или строительству объектов основных средств;
 - (iv) обязательств по передаче или прав на получение определенных активов в конце периода концессии;
 - (v) прав на продление или на досрочное прекращение; и
 - (vi) прочих прав и обязательств (например, капитальный ремонт);
- (d) изменения в соглашении, возникающих в течение периода; и
- (e) то, как было классифицировано соглашение на предоставление услуг.

Оператор концессии должен раскрыть сумму выручки, а также прибыли и убытка, признанных в отчетном периоде, в отношении обмена строительных услуг на финансовый актив или нематериальный актив.

Раскрытия должны представляться отдельно для каждого концессионного соглашения на предоставление услуг или в агрегированном виде для каждого класса концессионных соглашений на предоставление услуг. Класс представляет собой группировку концессионных соглашений на предоставление услуг, касающихся услуг сходного характера (например, сбор платы за проезд, услуги телекоммуникаций и обработки воды).

Учитывая международный опыт, считаем, что информация в финансовой отчетности должна раскрываться в зависимости от вида заключенного концессионного договора.

В Республике Беларусь к концессионным договорам относятся:

- полный концессионный договор;
- концессионный договор о разделе продукции;
- концессионный договор об оказании услуг (выполнении работ).

Под полным концессионным договором понимается соглашение, предусматривающее возникновение и сохранение за концессионером права собственности на произведенную им продукцию.

Под концессионным договором о разделе продукции понимается соглашение, в соответствии с которым произведенная продукция делится между концессионером и концедентом в размерах и порядке, определяемых концессионным договором.

Часть произведенной продукции, являющаяся по условиям концессионного договора долей концессионера, принадлежит ему на праве собственности.

Порядок и соотношение раздела продукции между сторонами концессионного договора определяются концессионным договором. При выборе концессионера по конкурсу соотношение раздела продукции может быть условием конкурса.

Под концессионным договором об оказании услуг (выполнении работ) понимается соглашение, в силу которого право собственности на произведенную, переработанную по концессионному договору продукцию передается концеденту. Концессионер за оказанные услуги (выполненные работы) получает вознаграждение.

По концессионному договору об оказании услуг (выполнении работ) концессионер несет риск

случайной гибели или случайного повреждения объекта концессии, переданного ему для переработки, а также произведенной, переработанной по концессионному договору продукции до ее передачи концеденту.

При заключении концессионного договора об оказании услуг (выполнении работ) с риском вознаграждение концессионеру выплачивается лишь при условии достижения концессионером результата, предусмотренного концессионным договором.

При заключении концессионного договора об оказании услуг (выполнении работ) без риска вознаграждение концессионеру выплачивается независимо от достигнутого результата.

Выводы и рекомендации.

По заключенным полным концессионным договорам в бухгалтерской (финансовой) отчетности следует раскрывать следующий минимальный перечень информации:

- вид концессионного договора;
- срок действия концессионного договора;
- описание имущества или вида деятельности, являющегося объектом концессии;
- описание территории, на которой концессионер имеет право, в том числе и исключительное, осуществлять отдельные виды деятельности (если объектом концессии являются виды деятельности), а также программы и графика работ, выполняемых в соответствии с концессионным договором, с указанием сроков их выполнения;
- размер разового платежа и срок его внесения (кроме случаев предоставления в концессию земельных участков);
- сущность и степень обязательств концессионера по осуществлению деятельности, предусмотренной концессионным договором;
- обязательства концессионера по использованию новых и высоких технологий;
- взаимные обязательства концессионера и концедента по развитию социальной, инженерной и транспортной инфраструктуры;
- обязательство концессионера использовать при выполнении договора товары (работы, услуги), произведенные в Республике Беларусь, при условии их конкурентоспособности;
- обязательства концессионера — иностранного инвестора по найму и обучению работников из числа граждан Республики Беларусь;
- объем производства товаров при осуществлении деятельности, предусмотренной концессионным соглашением;
- обязанность концессионера по реализации на внутреннем рынке Республики Беларусь части продукции, произведенной им в соответствии с концессионным договором;
- условия возобновления и прекращения концессионного договора;
- изменения в концессионном договоре, произошедшие в течение периода.

Финансовая отчетность по концессионным договорам о разделе продукции должна также содержать условия, предусматривающие:

- порядок определения общего объема произведенной продукции;
- порядок определения компенсационной продукции (но не более семидесяти процентов от общего объема произведенной продукции), а также порядок оценки ее стоимости;
- состав затрат, подлежащих возмещению концессионеру за счет компенсационной продук-

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. КР МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг»: первый опыт применения. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: https://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/ifrs-publications/Documents/First_Impressions_IFRIC12_rus.pdf. — Дата доступа: 18.07.2016.
2. Об объектах, находящихся только в собственности государства, и видах деятельности, на осуществление которых распространяется исключительное право государства: Закон Респ. Беларусь, 15 июля 2010 г., № 169-З; в ред. Закона Респ. Беларусь от 31.12.2014, № 227-З // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2015. — № 2/2225.
3. Об особенностях отражения концессионером в бухгалтерском учете операций по концессионному соглашению: информация М-ва финансов Росс. Федерации ПЗ-2/2007 / [Электронный ресурс]. — Режим доступа: http://old.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/generalization/index.php?id_4=5459. — Дата доступа: 18.07.2016.
4. Об утверждении перечня объектов, предлагаемых для передачи в концессию: Указ Президента Респ. Беларусь, 28 янв. 2008 г., № 44; в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 16.10.2014 г., № 494 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2014. — № 1/15355.
5. О концессиях: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 63-З // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2013. — № 2/2061.
6. Палеес, И.В. Методология бухгалтерского учета и отражения в отчетности объекта концессионного соглашения / И.В. Палеес. — Научный журнал КубГАУ. — № 52(8). — 2009. — С. 1-13 / [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2009/08/pdf/08.pdf>. — Дата доступа: 18.07.2016.

ции;

— порядок передачи компенсационной продукции концеденту либо лицу, определенному концессионным договором.

Дополнительно финансовая отчетность по концессионным договорам об оказании услуг (выполнении работ) должна предусматривать информацию о:

— размере и порядке выплаты вознаграждения концессионеру;

— порядке оказания услуг (выполнения работ) концессионером;

— выкупе концессионером части произведенной им продукции или получении им вознаграждения непосредственно в виде части этой продукции.

ОЦЕНКА И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЭКОЛОГИЧЕСКИХ АСПЕКТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

С.Г. Вегера, д.э.н., доцент Полоцкий государственный университет

Аннотация. В статье предложена авторская методика оценки и бухгалтерского учета экологических аспектов деятельности организации на примере земель, определено место предлагаемой методики в типах бухгалтерского учета окружающей среды.

Ключевые слова: бухгалтерский учет окружающей среды, земля, земельная рента, добавочный экологический капитал, привлеченный природный капитал.

VALUATION AND ACCOUNTING ASPECTS OF THE ORGANIZATION OF ENVIRONMENTAL ACTIVITIES

Vegera S.G., Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Polotsk State University

Annotation. In the article the author's method of valuation and accounting of environmental aspects of the organization on land example, defines the place of the proposed methodology in accounting types of environment.

Keywords: accounting of environment, land, land rent, additional environmental capital, called-up natural capital.

Необходимость оценки и учета экологических аспектов деятельности организации подчеркивают многие отечественные и зарубежные авторы. Анализ публикаций позволяет сделать вывод, с одной стороны, о пристальном внимании мирового сообщества к необходимости учета влияния деятельности организаций на экологическое состояние природной среды, с другой стороны, о разноплановых попытках экологизации учета (различающихся объектами исследований, целями, критериями, видом оценки данных и способами их отражения в отчетности).

Так, одним из направлений являются предложения о выделении в учете капитальных вложений на природоохранную деятельность, экологических издержек и обязательств с целью формирования информации о природоохранной деятельности организации. Данной позиции придерживаются К. Фишер, Т. Лоев, Э. Зайдэл [1], И.В. Замула [2], Е.В. Ильичева [3], О.В. Латыпова [4], Л.В. Масько [5], К.С. Саенко [6], Т.Н. Чепракова [7] и др.

Интегрированный бухгалтерский баланс с отражением природных активов и природного капитала предлагают А.П. Шевлюков [8, с. 128-129], В.Г. Ширококов, Ю.В. Алтухова, при этом рекомендуют природный капитал оценивать по стоимости замещения [9, с. 153-155].

Исследования следующей группы авторов направлены на анализ жизненного цикла продукта, позволяющий определить величину ущерба окружающей среде на различных этапах этого цикла. Анализ предполагает составление материальных и энергетических балансов по этапам цикла. Данный подход отражается в трудах Г. Ламбертона [10], А. Мюллера [11], В. Клеффера, Б. Грааля [12], Т. Вире, А. Меллер, М. Прокса [13, с. 45-54], Б. Боекке [13, с. 85-90]. При этом наиболее часто используются количественные оценки.