

КОНЦЕССИОННЫЕ АКТИВЫ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ЮРИДИЧЕСКАЯ СТОРОНЫ

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

Резюме. В статье раскрыта сущность концессии как главного элемента партнерских отношений государства и частного сектора в современной экономике с экономической и юридической точек зрения. Приведены объекты концессионного соглашения Республики Беларусь в сравнении с другими странами. Разграничены понятия «концессия», «аренда», «франчайзинг» и дано авторское определение понятию «концессионные активы». На основании изучения действующих нормативных документов Республики Беларусь обозначены проблемные вопросы в области ведения их бухгалтерского учета.

CONCESSION ASSETS AS A SUBJECT OF ACCOUNTING: ECONOMIC AND LEGAL PARTY

N.F. Avdevich

Abstract. In article the essence of concession as main element of partner relations of the state and private sector in modern economy from the economic and legal points of view is opened. Objects of the concession agreement of Republic of Belarus in comparison with other countries are resulted. Concepts «concession», «rent», «franchise» are differentiated and author's definition is made of concept «concession actives». On the basis of studying of operating standard documents of Republic of Belarus problem questions in the field of conducting their accounting are designated.

В настоящее время достаточно актуальным является вопрос привлечения инвестиций в национальную экономику. Одной из наиболее эффективных форм привлечения инвестиций является концессия.

Концессионное законодательство существует сейчас более чем в 120 странах мира с различным общественным и государственным устройством. Например:

развитые страны (США, Великобритания, Германия, Франция, Италия, др. государства ЕС, Австралия, Канада, Япония);

Центральная и Латинская Америка (Мексика, Аргентина, Бразилия, Чили, Боливия, КостаРика, Венесуэла, Колумбия, Боливия, Перу, Уругвай);

Азия (Китай, Республика Корея, Тайвань, ШриЛанка, Бангладеш, государства ОПЕК);

Океания (Индонезия, Малайзия, Сингапур);

Восточная Европа (Польша, Чехия, Словакия, Венгрия, Румыния, Болгария, Югославия);

СНГ (Российская Федерация, Украина, Казахстан, Кыргызстан, Узбекистан, Молдова);

Африка (Танзания, Мадагаскар, Нигер, Камерун, Замбия).

Согласно новых правил Единого рынка, принятых Европейской комиссией в декабре 1999 года, концессия определена как система отношений, при которой общественная власть поручает третьей стороне (частной или смешанной компании) управление объектами инфраструктуры или другими общественными службами при условии принятия этой стороной на себя предпринимательского риска и обязанностей по эксплуатации оборудования.

На основании изучения нормативных документов Российской Федерации (глава 54 «Коммерческая концессия» Гражданского кодекса РФ) в самом общем виде концессия представляет собой систему хозяйственных отношений, в которой частная, общественная или смешанная компании (концессионер) обязуется за свой счет создать и (или) реконструировать объект инфраструктуры, право собственности на который принадлежит или будет принадлежать государству (концеденту), осуществлять деятельность с использованием (эксплуатацией) объекта концессионного соглашения, а взамен получает исключительное право владения и пользования данным объектом для осуществления указанной деятельности, а также право взимать плату с пользователей данного объекта инфраструктуры [2].

В соответствии со ст. 1 Закона Украины «О концессиях» № 997XIV от 16 июля 1999 года с изменениями и дополнениями от 08.07.2011 № 3687VI концессия — предоставление в целях удовлетворения общественных потребностей уполномоченным органом исполнительной власти или органом местного самоуправления на основании концессионного договора на платной и срочной основе юридическому или физическому лицу (субъекту предпринимательской деятельности) права на создание (строительство) и (или) управление (эксплуатацию) объекта концессии (срочное платное владение), при усло-

вии взятия субъектом предпринимательской деятельности (концессионером) на себя обязательств по созданию (строительству) и (или) управлению (эксплуатации) объектом концессии, имущественной ответственности и возможного предпринимательского риска [5].

Закон Республики Кыргызстан «О концессиях и концессионных предприятиях в Республике Кыргызстан» № 850XII от 6 марта 1992 года с изменениями и дополнениями от 09.12.2004 № 188 содержит наиболее обобщенное определение понятию «концессия». В ст. 1 указано следующее: концессия представляет собой разрешение Правительства Республики Кыргызстан инвестору на осуществление определенного вида предпринимательской деятельности, связанной с предоставлением ему во временное пользование имущества, земли и ее недр [4].

Юридические основы концессионных соглашений регулируются в Республике Беларусь Инвестиционным кодексом.

В соответствии со ст. 50 Инвестиционного кодекса Республики Беларусь под концессией понимается договор, заключаемый Республикой Беларусь о передаче на возмездной основе на определенный срок права на осуществление на территории Республики Беларусь отдельного вида деятельности, на которую распространяется исключительное право государства, либо права пользования имуществом, находящимся в собственности Республики Беларусь [1].

В Российской Федерации объектом концессионного соглашения является недвижимое имущество, входящее в состав следующего имущества (ст. 4 Федерального закона «О концессионных соглашениях» в редакции от 17.07.2009 № 164ФЗ) [3]:

- 1) автомобильные дороги и инженерные сооружения транспортной инфраструктуры, в том числе мосты, путепроводы, тоннели, стоянки автотранспортных средств, пункты пропуска автотранспортных средств, пункты взимания платы с владельцев автотранспортных средств;
- 2) объекты железнодорожного транспорта;
- 3) объекты трубопроводного транспорта;
- 4) морские и речные порты, в том числе искусственные земельные участки, предназначенные для создания и (или) реконструкции гидротехнических сооружений портов, гидротехнические сооружения портов, объекты их производственной и инженерной инфраструктур;
- 5) морские и речные суда, суда смешанного (река – море) плавания, а также суда, осуществляющие ледокольную проводку, гидрографическую, научноисследовательскую деятельность, паромные переправы, плавучие и сухие доки;
- 6) аэродромы или здания и (или) сооружения, предназначенные для взлета, посадки, руления и стоянки воздушных судов, а также создаваемые и предназначенные для организации полетов гражданских воздушных судов авиационная инфраструктура и средства обслуживания воздушного движения, навигации, посадки и связи;
- 7) объекты производственной и инженерной инфраструктур аэропортов;
- 8) гидротехнические сооружения;
- 9) объекты по производству, передаче и распределению электрической и тепловой энергии;
- 10) системы коммунальной инфраструктуры и иные объекты коммунального хозяйства, в том числе объекты водо, тепло, газо и энергоснабжения, водоотведения, очистки сточных вод, переработки и утилизации (захоронения) бытовых отходов, объекты, предназначенные для освещения территорий городских и сельских поселений, объекты, предназначенные для благоустройства территорий, а также объекты социальнобытового назначения;
- 11) метрополитен и другой транспорт общего пользования;
- 12) объекты здравоохранения, в том числе объекты, предназначенные для санаторнокурортного лечения;
- 13) объекты образования, культуры, спорта, объекты, используемые для организации отдыха граждан и туризма, иные объекты социальнокультурного назначения.

В Украине в концессию могут предоставляться объекты права государственной или коммунальной собственности, используемые для осуществления деятельности в следующих сферах хозяйственной деятельности (кроме видов предпринимательской деятельности, которые в соответствии с законодательством могут осуществляться исключительно государственными предприятиями и объединениями):

- 1) водоснабжение, отвод и очистка сточных вод;
- 2) оказание услуг городским общественным транспортом;
- 3) сбор и утилизация мусора;
- 4) оказание услуг, связанных со снабжением потребителей теплом;

- 5) строительство и эксплуатация автомобильных дорог, объектов дорожного хозяйства, иных дорожных сооружений;
- 6) строительство и эксплуатация путей сообщения;
- 7) строительство и эксплуатация грузовых и пассажирских портов;
- 8) строительство и эксплуатация аэропортов;
- 9) оказание услуг в сфере кабельного телевидения;
- 10) оказание услуг связи;
- 11) оказание почтовых услуг;
- 12) транспортировка и распределение природного газа;
- 13) производство и (или) транспортировка электроэнергии;
- 14) общественное питание;
- 15) строительство жилых домов;
- 16) оказание услуг в жилищноэксплуатационной сфере;
- 17) использование объектов социальнокультурного назначения;
- 18) создание коммунальных служб парковки автомобилей;
- 19) оказание ритуальных услуг.

В Республике Беларусь перечень объектов, предоставляемых по концессии, согласно Указу Президента Республики Беларусь №557 от 28 ноября 2011 года «О внесении дополнений и изменений в Указ Президента Республики Беларусь от 28 января 2008 г. № 44 «Об утверждении перечня объектов, предлагаемых для передачи в концессию» включает 11 объектов: месторождения гипса «Бриневское», месторождения бентонитовых глин «Острожанское», месторождение железных руд «Околовское» и «Новоселковское», месторождения глины «Куруполье» и «Голбица», месторождение мела «Добрушское», месторождение песчаногравийного материала «Переносинское», месторождение песка и песчаногравийного материала «Улесье», месторождение горючих сланцев «Туровское», а также участок недр для поиска рассеянного углеводородного (сланцевого) газа [6].

Из представленного перечня, видно, что в Республике Беларусь, несмотря на созданные условия, концессия не получила достаточного распространения в отличие от других стран и представлена в основном недрами.

Недостаточное распространение концессии частично объясняется недостаточной регламентацией законодательством вопросов, связанных с заключением, исполнением и прекращением заключенных договоров.

В настоящее время в Республике Беларусь разработан Проект Закона «О концессиях», согласно которому предусмотрено, что объектами концессии являются объекты, определенные в Законе Республики Беларусь от 15 июля 2010 года «Об объектах, находящихся только в собственности государства, и видах деятельности, на осуществление которых распространяется исключительное право государства», земельные участки, находящиеся в государственной собственности, и не относящиеся к объектам находящимся только в собственности государства, а также объекты, составляющие в соответствии с Конституцией Республики Беларусь исключительную собственность государства (недра, воды и леса). При этом предусмотрено, что Закон Республики Беларусь «О концессиях» распространяется на участки недр, водные объекты, леса (участки лесного фонда), земельные участки, находящиеся в государственной собственности, и не относящиеся к объектам, находящимся только в собственности государства, если иное не предусмотрено законодательством о недрах, об охране и использовании вод, об использовании, охране и защите лесов, об охране и использовании земель [8].

Таким образом, изучив нормативноправовые и законодательные документы, можно сделать вывод о том, что концессия по своей сущности схожа с договорами аренды, франчайзинга, лицензиями, но имеются признаки, существенно отличающие ее от указанных договоров.

Некоторые ученые рассматривают понятия «концессия» и «франшиза» как взаимозаменяемые. Однако нельзя данные понятия рассматривать как равнозначные в силу наложенного ограничения по концессионному договору в части организаций, которые могут выступать сторонами по данному договору. В отличие от договора франчайзинга при концессии передается комплекс, включающий в себя объекты инфраструктуры и (или) обязательство по строительству или реконструкции таковых, а также нематериальный актив, представленный лицензией (исключительным правом) на осуществление определенного вида деятельности. По концессионному договору может быть предусмотрен ряд обязательств, как передача созданных или реконструированных объектов инфраструктуры по истечении срока действия договора концеденту, которые не рассматриваются при франшизе.

По договорам аренды и концессии передаются основные средства в пользование, но по последнему

договору накладывается ряд обязательств на концессионера, таких как создание или реконструкция объектов инфраструктуры и оказание определенного вида услуг или выпуска продукции на оговоренных в договоре условиях. Отличие заключается также в сторонах, которые могут заключить договор аренды и концессии. Перечень последних будет существенно уже.

Лицензионный договор подразумевает предоставление исключительного права на осуществление определенного вида деятельности, но не накладывает в свою очередь обязательств, касающихся выполнения объектов инфраструктуры.

Следует отметить, что в соответствии с Инвестиционным кодексом Республики Беларусь одной из сторон могут являться национальные инвесторы, в том числе юридические лица частной формы собственности либо (и) юридические лица, в имуществе которых доля Республики Беларусь, ее административно-территориальных единиц, а также государственных организаций составляет не более 25 процентов, или (и) иностранные инвесторы (концессионеры). В странах Западной Европы концедентом могут выступать субъекты государственного сектора, включая государственный орган или субъект частного сектора, которому передается ответственность за предоставление услуг (разъяснения КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг») [9], а в Республике Беларусь — государство.

Таким образом, сравнивая выше указанные виды договоров, имеющиеся различия можно сгруппировать следующим образом: по предмету договора, по обязанностям, вытекающим из условий договора, по правам и обязанностям сторон, по сроку заключения договора и другим.

В области бухгалтерского учета данные операции не находят своего отражения, что объясняется не только комплексностью данного вида операций, но и отсутствием нормативного регулирования порядка их отражения на счетах бухгалтерского учета. В настоящее время системное исследование вопросов бухгалтерского учета и отражения в финансовой отчетности информации о концессионных операциях не производилось.

В связи с выше изложенным, предложено введение нового объекта бухгалтерского учета в Республике Беларусь — концессионных активов. Под концессионными активами следует понимать комплексный объект, состоящий из основных средств, представленных объектами инфраструктуры, и нематериального актива, представляющего собой исключительное право на осуществление определенного вида деятельности, предоставляемых на основании концессионного договора и способных генерировать экономическую выгоду. Таким образом, концессия обладает двойственной природой: с одной стороны, передаются (могут передаваться) объекты основных средств, представленные имеющейся инфраструктурой или требования к ее постройке и (или) реконструкции, а также нематериальный актив, представленный лицензией на осуществление определенного вида деятельности. С другой стороны, концессионер должен осуществлять предоставление услуг или выпуск продукции на основании имеющейся лицензии и осуществлять строительство, восстановление или поддержание предоставленной в пользование инфраструктуры (без наличия которой в принципе любая деятельность будет невозможна).

Следовательно, концессионные активы представляют собой составной объект бухгалтерского учета. К примеру, российский ученый Палеес И.В. к концессионным активам рекомендует относить основные средства, нематериальные активы и финансовые активы (вложения) [7].

На основании проведенного изучения опыта предоставления концессий стран ближнего и дальнего зарубежья установлено, что по данному договору у концессионера возникает обязательство по строительству и (или) реконструкции предоставленного объекта инфраструктуры. В целом концессию можно понимать как совокупность отношений возникающих в связи с предоставлением концедентом (государством) концессионеру прав, связанных с эксплуатацией месторождения или иного объекта на возмездной основе.

Поэтому предложено под концессионными обязательствами, возникающими на основе заключенного концессионного соглашения, понимать не только обязательство концессионера по уплате платежей, но и по строительству и (или) реконструкции имеющихся объектов инфраструктуры, а также обязательства по предоставлению произведенной продукции (полный концессионный договор или концессионный договор о разделе продукции).

В области бухгалтерского учета при отражении концессионных операций возникают следующие проблемные моменты: отражение на счетах бухгалтерского учета поступивших активов; квалификация доходов и расходов; учет строительства, восстановления или обслуживания поступивших объектов основных средств; отражение платежей причитающихся к уплате; отражение поступления денежных средств от концедента если договором предусмотрена частичная компенсация понесенных затрат на

создание объектов инфраструктуры.

При рассмотрении отражения на счетах бухгалтерского учета поступления концессионных активов необходимо учитывать, что данный объект бухгалтерского учета является комплексным. Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета аналогичный аренде в данном случае по мнению автора не является обоснованным кроме того концессионер зачастую имеет обязательство по строительству объектов инфраструктуры.

Использование норм отраженных в Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов организации при решении вопроса квалификации доходов и расходов, возникающих в ходе осуществления концессионных операций не является оправданным так как регулирует только общие вопросы и не в достаточной степени учитывает специфику данных операций. Нормы инвестиционного кодекса не содержат ответ что же следует признавать в качестве дохода и расхода для концессионера. На основании обобщения практики данных операций в странах ближнего и дальнего зарубежья, а также норм, отраженных в международных стандартах финансовой отчетности, предложено под доходом понимать поступление денежных средств или иных активов в результате использования предоставленной инфраструктуры, исключительного права на осуществление определенного вида деятельности и производства продукции или оказания услуг на условиях предусмотренных концессионным соглашением. Расход — это платежи причитающиеся уплате в соответствии с договором, расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией объектов основных средств, налоги и другие платежи, подлежащие уплате в бюджет.

Руководствуясь основными нормативными актами, регулирующими учет основных средств, целесообразным является не отнесение расходов, связанных с содержанием основных средств, их ремонтом, на увеличение их стоимости. В законодательстве, как по бухгалтерскому учету, так и регулирующему общие вопросы концессионных операций, недостаточно урегулированным остается вопрос о компенсации со стороны концедента затрат, связанных со строительством объектов инфраструктуры, а также поступления вознаграждения за произведенные услуги.

Отечественное законодательство не содержит порядка передачи объекта инфраструктуры по истечении срока концессионного договора.

Таким образом, совершенствование учета концессионных операций, концессионных активов и обя-

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инвестиционный кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь, 22 июня 2001 г., №373: в ред. Закона Респ. Беларусь от 09.11.2009 № 553 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2012. Дата доступа: 15.02.2012.
2. Коммерческая концессия // Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. 2012. Режим доступа: <http://www.gzkodeks.ru/fkodeks/chast21/gzkodekslava54.html>. Дата доступа: 15.02.2012.
3. О концессионных соглашениях: Закон Рос. Федерации, 21 июля 2005 г., № 115ФЗ: в ред. Закона Рос. Федерации от 19.07.2011 № 246ФЗ // Консультант Плюс [Электронный ресурс]. 2012. Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=117209;fld=134;dst=4294967295;from=12224533>. Дата доступа: 15.02.2012.
4. О концессиях и концессионных предприятиях в Республике Кыргызстан: Закон Респ. Кыргызстан, 6 марта 1992 г., № 850XII: в ред. Закона Респ. Кыргызстан от 09.12.2004 № 188//Портал информационной поддержки экспорта [Электронный ресурс]. 2012. Режим доступа: http://www.export.by/zarubezhnoe_zakonodatelstvo_ved/O%20koncessijah%20i%20koncessionnyh%20predpriyatijah%20v%20Respublike%20Kyrgyzstan4e8/show.htm.. Дата доступа: 15.02.2012.
5. О концессиях: Закон Украины, 16 июля 1999 г., № 997XIV: в ред. Закона Украины от 08.07.2011 г., № 3687VI // Законодательство Украины [Электронный ресурс]. 2012. Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/99714>. Дата доступа: 15.02.2012.
6. 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 28.11.2011 г., № 557 // Консультант Плюс: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2012. Дата доступа: 15.02.2012.
7. Палеес, И.В. Бухгалтерский учет операций по концессионным соглашениям: автореф. дис. канд. экон. наук : 08.00.12 / И.В. Палеес ; СанктПетербург. гос. инженерноэкон. унт. СПб, 2009. 23 с.
8. Проект Закона Республики Беларусь «О концессиях» // Государственный комитет по имуществу Республики Беларусь [Электронный ресурс]. 2012. Режим доступа: http://www.gki.gov.by/upload/obosn_kzak_o_koncess.doc. Дата доступа: 15.02.2012.
9. Разъяснения КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг» // Центр начального обучения МСФО [Электронный ресурс]. 2012. Режим доступа: <http://allmsfo.ru/krmfoifric12.html>. Дата доступа: 15.02.2012.

зательств позволит привлечь инвестиции в отрасли, регулируемые государством, повысят их эффективность. Совершенствование бухгалтерского учета как системы формирующей необходимую информацию о концессионных операциях обеспечит заинтересованные стороны необходимым объемом данных для принятия своевременных управленческих решений.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

*В.В. Кожарский, канд. экон. наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в торговле БГЭУ*

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы совершенствования организации бухгалтерского учета дебиторской и кредиторской задолженности. Предлагаются этапы формирования порядка учета, использование которых позволит повысить эффективность работы бухгалтерской службы. Рассматриваются основные проблемы организации учета, сформулированы рекомендации по их решению.

Ключевые слова: дебиторская задолженность, кредиторская задолженность, эффективность организации учета.

DEVELOPMENT ORGANIZATION OF ACCOUNTING ACCOUNTS RECEIVABLE AND ACCOUNTS PAYABLE

V. Kozharsky

Abstract: in clause the questions of organization perfection of accounting, the accounts receivable and payable are examined. Authors offer stages of the formation of an order of the accounting which use would enabled to increase efficiency of the accounting organization. The basic questions and problems of organization of accounting are considered, recommendations for their solution are formulated.

Key words: accounts receivable, accounts payable, efficiency of the accounting organization.

Сложившаяся финансовоэкономическая ситуация в стране, обусловленная как последствиями мирового финансовоэкономического кризиса, так и различными факторами внутри страны, оказывающими негативное влияние на развитие промышленности, торговли и других отраслей экономики, приводит к нарушению сроков расчетов с различными контрагентами, следствием чего является ухудшение финансового состояния, вызванное дефицитом денежных средств, необходимых для обеспечения нормального функционирования организации, и ростом дополнительных расходов, связанных с необходимостью привлечения кредитов и займов, с применением в отношении организации административных и экономических санкций со стороны государственных органов, кредитных организаций, поставщиков и подрядчиков, а также замедление темпов развития и модернизации производственной технической базы.

Исследования, проведенные на основании официальной статистики Национального статистического комитета Республики Беларусь, показали, что объемы дебиторской и кредиторской задолженности предприятий за 2010 год выросли более чем в два раза, а просроченной в два раза (2). Аналогичная ситуация наблюдается и по отрасли «торговля и общественное питание». Стагнация промышленного производства в первой половине 2011 г. затормозила дальнейшее увеличение неплатежей. Более того, на протяжении первых трех кварталов 2011 г. происходило медленное сокращение уровня задолженности в реальном секторе экономики. Однако подобная тенденция является неустойчивой, и в целом уровень долгов в белорусской экономике оценивается как более высокий по сравнению с докризисным периодом. Величина дебиторской задолженности в белорусских организациях составляет в среднем около 33 % всех активов организаций.

Дебиторская и кредиторская задолженность представляют собой показатели, уровень значений которых определяется различными внешними и внутренними факторами. Одним из таких факторов, оказывающих значительное влияние на эффективность результатов работы по снижению величины дебиторской задолженности и укреплению дисциплины расчетов с различными контрагентами, явля-