

## 8.12. КОМПЛЕКСНАЯ МОДЕЛЬ ОПЕРАЦИЙ ПО КОНЦЕССИОННЫМ СОГЛАШЕНИЯМ

Тищенко И.А., ассистент,  
кафедра «Экономика, учет и анализ»

Ростовский государственный университет путей сообщения, г. Ростов

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В статье сделана попытка разработки комплексной модели операций по концессионным соглашениям, представляющей собой комплексный механизм взаимодействия государства и частного сектора с юридической, экономической, управленческой, бухгалтерской и организационной точек зрения, раскрывающей все механизмы финансового, управленческого и стратегического учета в рамках концессионного соглашения. Основной направленностью данной модели является внедрение и эффективное функционирование интегрированных систем учета, использование эффективной системы контроля.

В последние годы мировая и отечественная практика показывает, что государство как регулятор общественных отношений сталкивается с проблемами, связанными с нехваткой ресурсов и средств в ряде отраслей, являющихся основным механизмом экономики страны. Такие сферы как транспорт, энергетика, здравоохранение, наука и образование и иная инфраструктура требует заимствования существенных финансовых, управленческих и человеческих ресурсов. В связи с сокращением бюджетных дефицитов возникает необходимость в привлечении ресурсов предпринимательских структур, частных инвестиций, в которых напрямую заинтересовано государство в целях повешения эффективности расходования бюджетных средств в различных отраслях экономики.

Альянсом между государством и бизнесом является государственно-частное партнерство (ГЧП), которое направлено на расширение ресурсной базы, повышение уровня реализации общественно значимых проектов, развитие государственной и муниципальной собственности. Проблемой в реализации таких инфраструктурных проектов является нехватка обобщенного опыта, на основе которого как частная сторона, так и государство могли бы принимать своевременные и продуманные стратегические и управленческие решения.

Одним из механизмов внедрения таких вложений для развития общественной инфраструктуры является такая форма ГЧП, как концессионное соглашение. Концессионные взаимоотношения между государством и частной собственностью применялись в различные исторические периоды, становление которых уходит глубоко в прошлое (рис. 1).

Прообразом концессии (от латинского *concessio* – «разрешение», «уступка», «льгота») – специального договора государства с предпринимателем – являлся откуп, когда государство за определенную плату передает право сбора налогов и других государственных доходов частным лицам. Откуп применялся в условиях натурального хозяйства, неразвитости кредита,

финансовых затруднений государства, слабости коммуникаций. Принято считать, что концессия как договор на передачу в управление частным лицам принадлежащих государству объектов инфраструктуры за определенную плату возникла еще в Древнем Риме и Древней Греции (IV в. до н.э.). Там муниципалы (самоуправляющиеся общины) практиковали заключение концессий на объекты транспортной инфраструктуры (порты, почтовые станции), объекты торговли и сферы услуг (рынки, бани).



Рис. 1. Развитие концессионных соглашений: мировая практика

Российская Федерация – одна из тех стран, которая имеет богатый исторический опыт концессионной деятельности в различных отраслях и сферах экономики. Выделим основные этапы становления и развития концессионных взаимоотношений.

1. Императорская эпоха: в России система откупов активно применялась со времен Петра I. В 1717 г. в концессию были предоставлены берега рек Уны и Шлины для строительства мельниц. В 1869 г. англичанин Дж. Юз получил концессию на строительство металлургического завода в Донбассе.
2. Железнодорожные концессии: XIX в. – период постройки дорог концессионным способом, первый серьезный опыт использования концессий как средства решения инвестиционных проблем и освоения новых ресурсов. 1897-1901 гг. в рамках концессионного соглашения между Россией и Китаем была построена Китайско-восточная железная дорога (КВЖД).
3. Период НЭПа: сложный период становления рыночных сил экономики, нехватки материальных и сырьевых ресурсов, но в то же время появления маленьких частных фирм, смешанных сообществ, что поспособствовало инвестированию иностранных компаний в российскую экономику, особенно в отрасли, где было сложно создать производство своими силами (например, горнодобывающая и обрабатывающая промышленность). В 1920 г. Совет народных комиссаров (СНК) РСФСР принял декрет «О концессиях», в соответствии с которым в годы НЭПа был реализован ряд инфраструктурных проектов с участием зарубежного капитала. В 1923-1937 гг. действовал Главный концессионный Комитет при СНК СССР – ведомство, занимавшееся предоставлением концессий

иностранным физическим и юридическим лицам для торговой и производственной деятельности. Им было рассмотрено более 2200 заявок и более 10% из них были реализованы. Самыми активными концессионерами были немцы (35,3%), за ними следовали англичане, потом американцы и французы.

4. Современная Россия: на современном этапе преимущественно, как и ранее, концессия была связана с транспортным комплексом, но постепенно концессионные отношения стали охватывать все больше отраслей промышленности, энергетики, производственной инфраструктуры. основополагающим документом на этом этапе становится Федеральный закон «О концессионных соглашениях» от 21 июля 2005 г. №115-ФЗ [1].

В настоящее время Российская Федерация находится на пути становления и развития концессионных соглашений. Развитие партнерства между государством и частным сектором необходимо производить за счет улучшения уже имеющейся законодательной базы и создания новых нормативных документов с целью укрепления договорного обеспечения между сторонами, апробации и внедрения наиболее эффективных моделей реализации концессии для применения в различных отраслях и для различных объектов.

Исходя из этого, нами разработана комплексная модель операций по концессионным соглашениям, представляющая собой комплексный механизм взаимодействия государства и частного сектора с юридической, экономической, управленческой, бухгалтерской и организационной точки зрения (табл. 1).

Комплексная модель операций по концессионным соглашениям состоит из шести блоков:

- юридический;
- экономический;
- организационный;
- бухгалтерский;
- управленческий;
- контрольный.

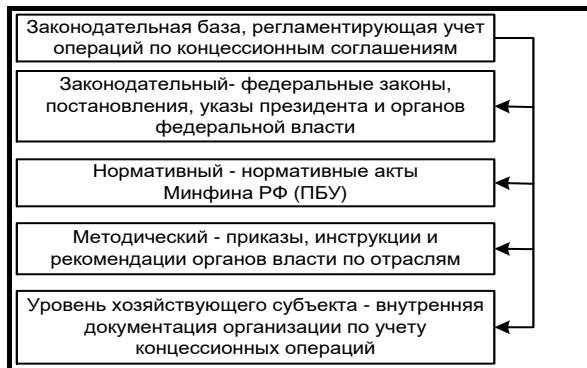
Блок 1 комплексной модели операций по концессионным соглашениям – *юридический*, раскрывает правовую природу отношений между сторонами соглашения. Основу нормативно-правового регулирования учета концессионных операций составляют правовые документы, которые подразделяются на четыре уровня (рис. 2).

Таблица 1

**КОМПЛЕКСНАЯ МОДЕЛЬ ОПЕРАЦИЙ ПО КОНЦЕССИОННЫМ СОГЛАШЕНИЯМ**

Стороны		Концессионер	Концедент
Юридический блок	Участники	Частное лицо (юридическое или физическое)	Государство
	Нормативное регулирование	Федеральный закон «О концессионных соглашениях» от 21 июля 2005 г. №115-ФЗ	
	Определение	Концессионные соглашения – это система отношений между государством (концедент) и частным лицом (юридическим или физическим) – концессионер, включающая в себя совокупность различных видов договоров (аренды, строительного подряда, лицензионный, доверительного управления имуществом, страхования, подряда) по объектам государственной собственности на право передачи в пользование концессионеру для их создания, реконструкции и эксплуатации за плату, а также на право осуществления видов деятельности с государственной монополией	
	Основные положения соглашения	В соглашении должны быть отражены такие существенные условия как стороны, предмет, цена, сроки, права и обязанности сторон, изменение и прекращение соглашения	
	Условия признания	Предметом соглашения является государственная собственность, частные инвесторы получают только право владения и пользования на возмездной основе и срок, установленный концессионным соглашением с государственной гарантией	Объект соглашения принадлежит государству, государство выступает гарантом прав концессионера
	Признание объекта инфраструктуры в качестве актива	Концессионное соглашение включает в себя объекты с юридической точки зрения как исключительное право на осуществление деятельности в рамках соглашения с использованием объекта инфраструктуры	
Экономический блок	Объект соглашения	Транспортная инфраструктура (тоннели, дороги, мосты, аэродромы, порты), системы коммунальной инфраструктуры (газо-, тепло-, энерго-, водосбережения), объекты социальной сферы (образование, спорт, культура) и здравоохранения	
	Признание объекта инфраструктуры в качестве актив	Концессионное соглашение включает в себя объекты с экономической точки зрения как финансирование государством части объекта инфраструктуры	
	Финансирование	Источником вложений является частный инвестор (российская организация или физическое лицо либо иностранный инвестор), а также возможное частичное государственное финансирование	
	Эффективность	Увеличение денежных потоков за счет снижения расходования бюджетных средств; наращивание объектов государственной собственности	

Стороны		Концессионер	Концедент	
Организационный блок	Амортизация	В течение срока действия соглашения концессионер включает в себестоимость сумму начисленной амортизации по объекту соглашения		
	Риски	Распределение рисков между государством и частным сектором с целью их минимизации, включение их в соглашение		
	Формы концессии	<b>ВТО, BOOT, BOT, BLT, BROT, DB, DBO, DBM, DBFO</b> (см. далее)		
	Виды договоров	Аренды, строительного подряда, лицензионный, доверительного управления имуществом, страхования, подряда		
Бухгалтерский блок	Признание объекта инфраструктуры в качестве актива	Концессионное соглашение включает в себя объекты с бухгалтерской точки зрения как признание объекта инфраструктуры в качестве актива концессионного соглашения		
	Оценка	Концессионный актив может быть оценен по первоначальной, восстановительной или остаточной стоимости в зависимости от типа концессионного соглашения (создание или реконструкция)		
	Основа постановки на учет	Структурированный рабочий План счетов, раздел «Концессионное соглашение»		
	Учет рисков	На основе производных балансовых отчетов		
	Системы учёта	Финансовый	Финансовый	
		Управленческий	Учет концессионных активов с помощью инструментов бухгалтерского инжиниринга, построение концессионного производного балансового отчета	
		Стратегический	Использование инструментов бухгалтерского инжиниринга на базе стратегий развития предприятия	
Отчетность	Отражение в хозяйственных операций по концессионным соглашениям в отчетности производится в соответствии с нормами положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) и Налогового кодекса РФ (НК РФ)			
Управленческий блок	Инструменты	Использование инструментов бухгалтерского инжиниринга, ориентированных на определение результатов реальной стоимости активов и пассивов. Построение агрегированных и гипотетических проводок в производном балансовом отчете		
	Показатели	Чистые активы	В справедливой, рыночной и балансовой оценке	
		Чистые пассивы	В рыночной и справедливой оценке	
Контрольный блок	Инструменты бухгалтерского инжиниринга	Нулевой производный балансовый отчет		



**Рис. 2. Законодательная база по учету концессионных операций**

В основе организации и ведения концессионной деятельности должны лежать общие правила, принимаемые и исполняемые всеми участниками концессионного соглашения, регламентируемые законодательными и нормативными актами. Нормативными актами определяется порядок организации и регулирования концессионных операций для всех лиц, являющихся сторонами концессионного соглашения.

Как и любой договор, концессионное соглашение имеет две стороны участников: с одной стороны, это концедент, в лице которого выступает РФ, от имени которой выступает Правительство РФ, или уполномоченный им федеральный орган исполнительной власти, или субъект РФ, от имени которого выступает орган государственной власти субъекта РФ, или му-

ниципальное образование, от имени которого выступает орган местного самоуправления [1]. С другой стороны – концессионер – это индивидуальный предприниматель, российское или иностранное юридическое лицо, либо действующее без образования юридического лица по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), два и более указанных юридических лица [1].

На основании ст. 8 Федерального закона «О концессионных соглашениях» от 21 июля 2005 г. №115-ФЗ (Закон о концессиях), наравне с правами, стороны возлагаются обязательства по соблюдению условий концессионного соглашения (табл. 2).

Основное определение концессионного соглашения дано в ч. 1 ст. 3 Закона о концессиях. В соответствии с ним по концессионному соглашению одна сторона (концессионер) обязуется за свой счет создать и (или) реконструировать определенное этим соглашением недвижимое имущество (далее – объект концессионного соглашения), право собственности, на которое принадлежит или будет принадлежать другой стороне (концеденту), осуществлять деятельность с использованием (эксплуатацией) объекта концессионного соглашения, а концедент обязуется предоставить концессионеру на срок, установленный этим соглашением, права владения и пользования объектом концессионного соглашения для осуществления указанной деятельности.

Определений концессии множество, это сложное и многостороннее понятие. Большой вклад в исследование концессионного соглашения в РФ внесли

И.Н. Бернштейн, Н.Г. Доронина, И.К. Дроздов, С.А. Сосна, В.Г. Варнавский, Д.Б. Матвеев, М.Ю. Лебедева, О.Н. Савинова, А.И. Попов, И.С. Вахтинская и другие ученые.

Само понятие «концессия» шире «концессионного соглашения». И мы придерживаемся того мнения, что концессионное соглашение – это форма выражения концессии в виде заключения договорных отношений для реализации общественных проектов с привлечением инвестиций с долгосрочной перспективой управления государственными активами.

Как договор концессия рассматривается в работах С.А. Сосна, М.Ю. Лебедевой, Н.Г. Доронина.

С.А. Сосна рассматривает концессия как особую договорную форму предоставления частному лицу на временной основе права на хозяйственное использование государственного или муниципального имущества при условии, что взамен такое лицо уплачивает государству или муниципальному образованию налоги, сборы и иные платежи по результатам хозяйственного использования имущества [11, с. 21].

Таблица 2

**ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ СТОРОН КОНЦЕССИОННОГО СОГЛАШЕНИЯ**

Права	Обязанности
<b>Концессионер</b>	
Передавать с согласия концедента объект концессионного соглашения и (или) иное имущество в пользование третьим лицам на срок, не превышающий срока использования (эксплуатации) объекта концессионного соглашения по концессионному соглашению	Осуществлять работы по строительству и эксплуатации, техническому обслуживанию, подлежащие исполнению за счет собственных или заемных средств (с возможной финансовой поддержкой со стороны концедента)
Исполнять концессионное соглашение своими силами и (или) с привлечением в соответствии с условиями концессионного соглашения других лиц	Осуществлять деятельность с использованием объекта концессионного соглашения и не прекращать ее без согласия концедента
Пользоваться на безвозмездной основе в порядке, установленном концессионным соглашением, правами на результаты интеллектуальной деятельности, полученными концессионером за свой счет при исполнении концессионного соглашения	Пользоваться на безвозмездной основе в порядке, установленном концессионным соглашением, правами на результаты интеллектуальной деятельности, полученными концессионером за свой счет при исполнении концессионного соглашения
<b>Концедент</b>	
Осуществлять контроль за соблюдением концессионером условий концессионного соглашения	Предоставить концессионеру на срок, установленный соглашением, права владения и пользования объектом соглашения для осуществления концессионером деятельности, предусмотренной соглашением
Передать концессионеру во владение и пользование объект концессионного соглашения для осуществления указанной деятельности	Исполнять иные обязательства, предусмотренные концессионным соглашением, не противоречащие законодательству
Принимать на себя часть расходов на создание и (или) реконструкцию и использование объекта концессионного соглашения	–
Предоставлять гарантии в соответствии с бюджетным законодательством РФ	–
Принимать на себя обязательства по подготовке территории, необходимой для создания и (или) реконструкции объекта концессионного соглашения, для осуществления деятельности, предусмотренной концессионным соглашением	–

М.Ю. Лебедева считает, что «концессия – это договор на временную сдачу в эксплуатацию иностранному государству, юридическому или физическому лицу (концессионеру) на определенных, согласованных сторонами условиях, предприятий, земельных участков, недр и других объектов и ценностей в целях развития или восстановления национальной экономики и восстановления природных богатств» [6, с. 24].

Н.Г. Доронина рассматривает концессионное соглашение в качестве договора гибридного типа, который включает в себя гражданско-правовые и административно-правовые отношения [5, с. 53].

В.Г. Варнавский трактует концессию как «систему отношений, с одной стороны, государства и муниципального образования (концедента), а, с другой стороны, частного юридического или физического лица (концессионера), складывающуюся в соответствии с действующим законодательством и договором между ними, предметом которого выступает

объект государственной (муниципальной) собственности или общественная услуга» [2, с. 50].

По мнению Д.Б. Матвеева, концессия — это система отношений между, с одной стороны, государством (концедентом) и, с другой стороны, частным юридическим или физическим лицом (концессионером). Данная система возникает в результате предоставления концедентом концессионеру прав пользования государственной собственностью (по договору, за плату и на возвратной основе), а также прав на осуществление видов деятельности, которые составляют исключительную монополию государства [8, с. 34].

По мнению О.Н. Савиной, концессия сегодня представляет собой форму привлечения инвестиций, в основе которой лежит система отношений, направленных на организацию создания либо реконструкции объекта недвижимого имущества общественного значения, который принадлежит или будет принадлежать на праве собственности государству (государственному или муниципальному образованию) с

целью его эксплуатации для удовлетворения определенного общественного интереса [10].

Понятие концессии настолько широко, что позволяет охватывать множество объектов государственной и муниципальной собственности, их виды деятельности. По этому поводу Ж. Ведель отмечает, что термин «концессия» – «один из самых расплывчатых терминов в административном праве. Его употребляют для обозначения операций, имеющих весьма мало общего, если не считать, что в их основе лежит разрешение, выданное администрацией» [3, с. 74].

По нашему мнению, концессионное соглашение – это система отношений между государством (концедент) и частным лицом (юридическим или физическим) (концессионер), включающая в себя совокупность различных видов договоров (аренды, строительного подряда, лицензионный, доверительного управления имуществом, страхования, подряда) по объектам государственной собственности на право передачи в пользование концессионеру для их создания, реконструкции и эксплуатации за плату, а также на право осуществления видов деятельности с государственной монополией.

Договор признается концессионным при выполнении следующих основных условий:

- стороной, передающей объект в создание или реконструкцию, является государство;
- предметом соглашения является государственная или муниципальная собственность;
- договорная основа партнерства при долгосрочном характере взаимодействия;
- вложение материальных затрат частных инвесторов в создание или реконструкцию объектов соглашения и последующее их обслуживание;
- объект соглашения принадлежит государству, частные инвесторы получают только право пользования и владения на срок, установленный соглашением;
- право пользования объектом осуществляется на возмездной основе путем регулярных платежей концеденту;
- государство выступает гарантом прав концессионера.

Концессия может включать в себя и передачу исключительных прав, принадлежащих правообладателю, таких как товарный знак, ноу-хау (ст. 1027 Гражданского кодекса РФ, ГК РФ), и сдачу государством иностранному или отечественному предпринятию своих ресурсов, мощностей, природных богатств, других хозяйственных объектов, на возмездной основе с правом возведения, реконструкции, модернизации таких объектов и ресурсов с указанием срока и условий пользования.

*Блоки 2 и 3 концессионной модели – экономический и организационный* – показывают, насколько концессия может быть развитой, прогрессивной и комплексной формой партнерства между государством и частным сектором.

Проведенное Центром развития ГЧП в 2013 г. в интересах Министерства экономического развития РФ (Минэкономразвития РФ) исследование, посвященное оценке инфраструктурной обеспеченности и инфраструктурных разрывов в субъектах РФ, позволяет оценить практику реализации концессионных проектов в отраслевом разрезе.

В результате исследования было выделено четыре ключевых отрасли, в рамках которых реализуются

концессионные проекты, – коммунальная, транспортная, социальная и энергетическая. Из 79 проектов, по данным на 2014 г., наибольшее количество проектов реализуется в социальной и транспортной отраслях. Наименьшее же количество проектов представлено в отрасли жилищно-коммунального хозяйства (табл. 3) [9].

Таблица 3

### КОЛИЧЕСТВО КОНЦЕССИЙ ПО ОТРАСЛЯМ ИНФРАСТРУКТУРЫ

Отрасли	Количество концессий
Социальная инфраструктура	27
здравоохранение	11
объекты культуры	1
объекты образования	5
объекты спорта и туризма	10
Транспортная инфраструктура	21
В том числе:	
железнодорожная инфраструктура	1
речные и морские порты	1
авиационная инфраструктура	2
дорожная инфраструктура	17
Коммунальная инфраструктура	14
В том числе:	
водоснабжение и водоотведение	7
очистные сооружения	1
утилизация отходов	6
Энергетическая инфраструктура	17
В том числе:	
газоснабжение	1
теплоснабжение / теплоэнергетика	14
Электроэнергетика / электроснабжение	2

По данным центр развития ГЧП, статистка заключенных концессионных соглашений за период 2014 г. – 2015 гг. более чем в пять раз превышает период 2013-2014 гг. Также здесь отмечается, что в 89 случаях конкурс был признан несостоявшимся и концессионное соглашение незаключенным, следовательно, требуется более качественная проработка конкурсной документации и методов привлечения инвестиций. Центр приводит данные о степени заключения и реализации концессионных соглашений по сферам инфраструктуры (табл. 4) [9].

Выбирая форму взаимодействия с государством, частному инвестору прежде всего необходимо проанализировать возможности, выбрать оптимальную модель реализации инвестируемого проекта в рамках концессионного соглашения. Финансирование проектов является основной составляющей концессионных соглашений, и как любое вложение средств, подразумевает их возврат. Федеральным законом «О концессионных соглашениях» от 21 июля 2005 г. №115-ФЗ установлены условия платы за использование объектов по концессионному соглашению, исходя из них, нами предложены несколько вариантов возврата инвестиций инвесторам.

1. Возврат средств инвестору за счет платы концедентом концессионеру – концессионер в рамках концессионного соглашения создает или реконструирует объект

(аэродром, трубопроводный транспорт, автомобильные дороги и прочее) за счет привлеченных средств, и в течение срока действия концессионного соглашения концедентом производятся выплаты концессионеру на условиях установленных таким соглашением в рамках закона, когда предусмотрена такая плата (рис. 3).

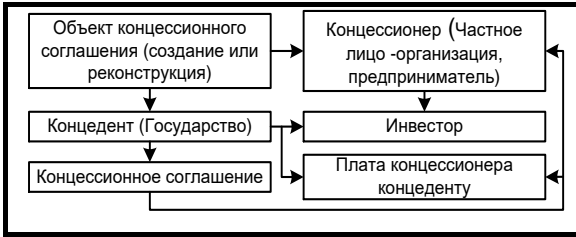


Рис. 3. Возврат средств инвесторов на основе платы концедента

- Установление тарифов уполномоченным органом тарифного регулирования по виду деятельности концессионера, который в рамках концессионного соглашения создает или реконструирует объект за счет привлеченных средств. Возврат средств инвестору осуществляется путем реализации продукции (работ, услуг) потребителям в рамках утвержденного тарифа (рис. 4).

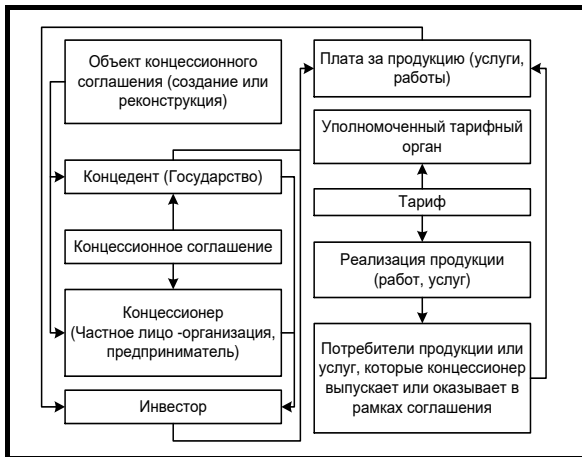


Рис. 4. Возврат средств инвестору за счет установленных тарифов

- Возврат средств инвестору путем получения дохода от коммерческой эксплуатации объекта (реализация продукции, работ, услуг) концессионного соглашения, созданного или реконструируемого за счет привлеченных средств и эксплуатируемого по назначению, указанному в соглашении (рис. 5).

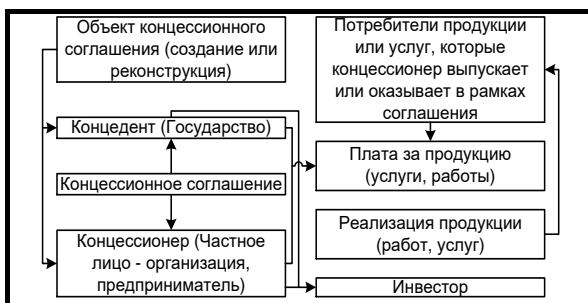


Рис. 5. Возврат средств инвестору за счет оплаты потребителей

Являясь сложным и многообразным элементом системы хозяйствования рыночной экономики, концессия становится все более действенным и результативным механизмом управления активами государства.

В настоящий момент объекты инфраструктуры, собственником которых является государство, находятся в крайне уязвимом состоянии. Отсутствие больших потоков инвестирования в развитие производственной инфраструктуры, износ основных фондов, малая доля строительства новых мощностей – все это является следствием дефицита бюджетных средств для обеспечения строительства, отсутствием у государства готовности к передаче частному сектору частичных прав пользования объектами инфраструктуры.

Таблица 4

**СТАТИСТИКА ЗАКЛЮЧЕНИЯ И РЕАЛИЗАЦИИ КОНЦЕССИОННЫХ СОГЛАШЕНИЙ ПО СФЕРАМ ИНФРАСТРУКТУРЫ**

Уровень / этап реализации	Коммунальная	Социальная	Транспортная	Энергетическая	Общий итог
Межмуниципальный	3	1	2	–	6
Инициирование	3	1	2	–	6
Муниципальный	159	23	3	143	328
Завершение	1	–	–	11	2
Инвестиционный	108	8	–	115	231
Инициирование	13	3	–	4	20
Прединвестиционный	6	1	2	2	11
Эксплуатационный	31	11	1	21	64
Региональный	18	40	29	6	93
Инвестиционный	7	7	3	1	18
Инициирование	5	15	11	1	32
Прединвестиционный	4	12	15	1	32
Эксплуатационный	2	6	–	3	11
Федеральный	–	1	8	–	9
Инициирование	–	1	–	–	1
Прединвестиционный	–	–	4	–	4
Инвестиционный	–	–	2	–	2
Эксплуатационный	–	–	2	–	2
<b>Общий итог</b>	<b>180</b>	<b>65</b>	<b>41</b>	<b>149</b>	<b>436</b>

Сложившийся стереотип о государстве как неэффективном собственнике сдерживает возможное инвестирование в его объекты. Но не всегда частная компания является гарантом эффективного вложения денежных средств. Если рассматривать эффективность государства и частного сектора, то

можно сказать, что конечной целью у первого является общество, а у второго – хозяйствующий субъект. И именно поэтому государственная собственность становится все более привлекательной и перспективной для инвестирования. Ведь только государство может позволить себе в интересах общества с повышенными издержками сохранять нерентабельные мощности как стратегический запас. Именно такие объекты и могут стать предметом концессионного соглашения.

В РФ имеется огромный потенциал для развития концессии, которая сможет поднять былую производственную мощь. Для этого необходимо учитывать не только привлечение ресурсов, но и интересы обеих сторон (государства и частного сектора), ясность, четкость и предсказуемость сделки, которая должна опираться не только на законодательную базу, но и на комплексный, системный подход решения экономических и социальных задач.

Успех в реализации концессионных соглашений во многом зависит и от правильного распределения и преодоления рисков, которые могут возникнуть в процессе. Сторонам необходимо разработать и осуществлять комплекс мер, который позволит минимизировать возможные риски:

- риски должны быть четко определены для каждой из сторон, справедливо, обоснованно распределены и закреплены в соглашении;
- участие в концессии для концессионера должно быть выгодным с целью получения стабильного дохода в течение длительного периода, следовательно, проект должен быть изучен и проанализирован для минимизации потерь ресурсов, благ, знаний и сил, которые будут вложены в проект;
- предоставление гарантий кредитным и финансовым организациям, которые финансируют концессионера на случай его банкротства;
- концессионеру необходимо разрабатывать различные маркетинговые приемы с целью продвижения продукции (работ, услуг), производимой на объекте соглашения, эффективно управлять затратами, взаимодействовать со всеми контрагентами, включая государство.

Основопологающим принципом концессии является распределение рисков той стороны, которая лучше всего сможет ими управлять. Каждый проект индивидуален, на него влияет множество факторов (социальные, экономические, географические и пр.), и поэтому схема распределения рисков различна. Добросовестность участников концессии при эффективном планировании позволит концессии стать основным инструментом реализации инфраструктурных объектов.

В мировой практике существуют и широко применяются множество моделей ГЧП, переплетаясь между собой, создавая новые типы концессий, характеризующие распределение рисков между государством и частным сектором (табл. 5). Федеральный закон «О концессионных соглашениях» от 21 июля 2005 г. №115-ФЗ предусматривает только два типа концессии.

1. «Строительство – передача – управление (build – transfer – operate, **ВТО**). Концессионер осуществляет строительство нового объекта, после завершения объект принимается концедентом в собственность, после чего он передается в эксплуатацию концессионера.

2. Проектирование – строительство – эксплуатация (design, and build, and operate, **ДБО**). Концедент заключает единый контракт на проектирование, строительство и эксплуатацию с правом передачи всех обязательств по данному соглашению частному инвестору.

Первый тип концессии, **ВТО**, широко применяется в строительстве инфраструктур (дорог, тоннелей, мостов и пр.), а второй – **ДБО** – используется в энергетике, социальной сфере и коммунальном хозяйстве. Концессионное соглашение – это смешанный вид гражданско-правового договора, который может включать в себя элементы таких договоров как:

- договор аренды (плата концеденту за пользование и владение объектом, установление сроков);
- договор строительного подряда (этап создания или реконструкции объекта);
- лицензионный договор (передача комплекса принадлежащих правообладателю исключительных прав, включающий право на товарный знак, на другие объекты исключительных прав, предусмотренные договором (ноу-хау));
- договор доверительного управления имуществом (владение и пользование объектом);
- договор страхования (страхование концессионером рисков в пользу концедента);
- договор подряда (предоставление права третьим лицам использовать исключительные права, принадлежащие правообладателю, – субконцессия).

**Блок 4** комплексной модели операций по концессионным соглашениям – *бухгалтерский* – позволяет систематизировать всю систему финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта на счетах учета. Отражение операций по концессионным соглашениям на счетах бухгалтерского учета – вопрос малоизученный и до конца не раскрытый. В настоящий момент в российской системе учета не существует конкретного стандарта, раскрывающего порядок учета операций по концессионным соглашениям.

Как любой актив предприятия, концессионный объект может быть признан в учете таковым при выполнении следующих условий:

- используется в производственных целях с последующим извлечением прибыли (способность приносить экономические выгоды);
- используется в течение более чем одного периода (свыше 12 месяцев);
- предоставление за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Согласно п. 16 ст. 3 Федерального закона №115 объект концессионного соглашения и иное передаваемое концедентом концессионеру по концессионному соглашению имущество отражаются на балансе концессионера, обособляются от его имущества. В отношении таких объекта и имущества концессионером ведется самостоятельный учет, осуществляемый им в связи с исполнением обязательств по концессионному соглашению, и производится начисление амортизации таких объекта и имущества.

Таким образом, закон предусматривает отражение объектов концессионного соглашения на забалансовом счете с раскрытием данных в отдельном балансе, который представляет собой совокупность стоимостных показателей, связанных с использованием (эксплуатацией) объекта концессионного соглашения (письмо Министерства финансов РФ от 19 декабря 2007 г. №07-05-06/324). По нашему мнению, объект

концессионного соглашения, являясь практически единственным активом у концессионера, который способен приносить прибыль, одновременно признаваемый объектом налогообложения по налогу на имуще-

ство, должен отражаться на балансовом счете хозяйствующего субъекта с ведением аналитического учета и включаться в общий баланс концессионера с раскрытием пояснений в приложении.

Таблица 5

**СХЕМЫ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОЕКТОВ В РАМКАХ КОНЦЕССИОННЫХ СОГЛАШЕНИЙ**

Тип концессии	Содержание
<b>Концессии, предполагающие новое строительство (greenfield projects)</b>	
Строительство, передача, управление (build – transfer – operate, <b>BTO</b> )	Концессионер осуществляет строительство нового объекта, после завершения объект принимается концедентом в собственность, после чего он передается в эксплуатацию концессионера
Строительство, владение и эксплуатация (build, own, and operate, <b>BOO</b> )	Государство предоставляет частному инвестору права собственности на объект, который частный инвестор строит и эксплуатирует, регулируя доступ к объекту, цены и планы развития
Строительство, владение, эксплуатация и передача (build, own, operate, and transfer, <b>BOOT</b> )	Частный инвестор строит, владеет и эксплуатирует объект в течение срока, установленного соглашением между ним и государством. Собственность на объект переходит к государству по истечении срока действия соглашения
Строительство, эксплуатация и передача (build, operate, and transfer, <b>BOT</b> )	Концессионер строит и эксплуатирует объект, принимая на себя все риски, по истечении срока действия соглашения передает объект государству. В течение срока действия соглашения частный инвестор может иметь право собственности на объект
Строительство, аренда и передача (build, lease, and transfer, <b>BLT</b> )	Частный инвестор строит новый объект, принимая на себя все риски, затем передает готовый объект государству в собственность, после чего арендует его у концедента и эксплуатирует до окончания срока аренды
<b>Концессии, предполагающие восстановление объекта</b>	
Восстановление (реконструкция), эксплуатация и передача (rehabilitate, operate, and transfer, <b>ROT</b> )	Концессионер восстанавливает (реконструирует) уже существующий объект, эксплуатирует его в рамках установленных договором сроков, принимая все риски, после чего возвращает концеденту
Восстановление, аренда и передача (rehabilitate, lease or rent, and transfer, <b>RLT</b> )	Концессионер восстанавливает (реконструирует) уже существующий объект, затем арендует его или берет в лизинг у государства на срок, установленный соглашением, принимая на себя все риски, после чего возвращает объект государству
Строительство, восстановление (реконструкция), управление и передача (build, rehabilitate, operate, and transfer, <b>BROT</b> )	Частный инвестор реконструирует объект концессии, расширяет его или осуществляет строительство нового наряду с реконструкцией объекта концессии, эксплуатирует объект в течение срока концессии. По истечении срока действия соглашения объект возвращается государству
<b>Концессии, предполагающие проектирование объекта [7]</b>	
Проектирование и строительство (design, and build, <b>DB</b> )	Частный инвестор (в виде одной компании, консорциума, совместного предприятия или других организаций, собранных для конкретного проекта) обязуется выполнить контракт на фиксированную сумму для обеих услуг: проектирование и строительство
Проектирование, строительство и эксплуатация / содержание (design, and build, and operate / maintain, <b>DBO / DBM</b> )	Схема комплексного партнерства, которая объединяет в себе контрактные обязательства частного партнера в модели <b>DB</b> – проектирование и строительство с эксплуатацией /техническим обслуживанием. На обязательства частного сектора, обеспеченные единым контрактом, накладывается государственное финансирование проекта
Проектирование, строительство, финансирование и эксплуатация (design, build, finance and operate, <b>DBFO</b> )	Частный партнер проектирует инфраструктурный объект в соответствии с требованиями государственных органов, финансирует его строительство, эксплуатирует генерирующую доходы инфраструктуру в обмен на право сбора доходов в течение срока действия договора. По истечении последнего активы могут быть возвращены государству, если это предусмотрено условиями контракта
<b>Контракты на управление и эксплуатацию [7]</b>	
Контракт на управление (management contract, <b>MC</b> )	В модели государство оплачивает частной компании ее расходы по управлению объектами инфраструктуры; за эксплуатационные риски несет ответственность государство
Контракт на управление и эксплуатацию (operation and management contract, <b>OMC</b> )	Соглашение между государственным органом и частной компанией, в соответствии с которым ответственность за управление и эксплуатацию инфраструктурного объекта передается частному сектору. Вознаграждение частному сектору выплачивается на фиксированной или дифференцированной основе с учетом премий, связанных с достижением конкретных целевых показателей
Сервисный контракт (service contract, <b>SC</b> )	Соглашение между государственным органом и частной компанией о передаче в краткосрочную эксплуатацию государственных активов (инфраструктурных объектов) частной компании. Управление, контроль и инвестиционные обязательства остаются у государства, сохраняющего за собой финансовые риски

Таковыми активами могут быть основные средства, нематериальные активы или финансовые вложения. При этом порядок отражения активов концессионного соглашения на счетах учета будет следующий:

- на счете 01 «Основные средства» отражаются активы, предназначенные для использования в производственной деятельности с выделенным субсчетом «Концессионные активы»;



- на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» отражаются активы, предназначенные для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с выделенным субсчетом «Концессионные активы»;
- на счете 04 «Нематериальные активы» отражаются объекты интеллектуальной собственности (товарный знак, знак обслуживания, исключительные авторские права, ноу-хау и пр.) с выделенным субсчетом «Концессионные активы».

Следовательно, амортизация таких активов должна начисляться в рамках Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 6/01 «Учет основных средств» и ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» с отражением на счете 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» с выделенной аналитикой по объектам концессионного соглашения.

Объекты по концессионному соглашению принимаются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости в случае строительства объектов инфраструктуры по остаточной стоимости, когда концедент передает концессионеру уже существующий объект, в случае переоценки – по восстановительной стоимости.

Основным инструментом построения и систематизации фактов финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, который позволяет упорядочить информацию, пригодную для изучения заинтересованными лицами, являются счета бухгалтерского учета. Каждый счет имеет свою структуру и назначение, являясь основной единицей хранения информации и отражения хозяйственных операций. Совокупность таких счетов образует систему счетов бухгалтерского учета, которая называется Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Исходя из своих потребностей, каждая организация разрабатывает свой рабочий План счетов.

С появлением управленческого и стратегического учета, развитием финансового учета возникла необходимость в создании структурированного плана счетов, который по сравнению с традиционным планом счетов строится на базе принципов архитектоники: интеграционной, адаптивной, фрактальной, структурированной, транзакционной, аналитической и пр. [4].

Учет затрат по концессионному соглашению ориентирован на применение двух систем учета:

- традиционный учет;
- интернациональная модель.

Традиционная модель бухгалтерского учета в качестве контроля ориентирована на проведение инвентаризации активов предприятия и отражении затрат по обслуживанию объектов концессионного соглашения на базе 20-х счетов. Такую модель используют практически все российские организации.

Интернациональная модель текущего учета затрат по обслуживанию объектов концессионного соглашения направлена на использование 30-х счетов в разрезе элементов затрат с использованием учетно-контрольных точек.

Система бухгалтерского учета не стоит на месте, постоянно развиваясь, расширяясь в информационном пространстве, она достигла новых возможно-

стей в системе алгоритмов, различных матриц и систем инжиниринговых инструментов. Развитие инжиниринга в бухгалтерском учете позволило создать такие механизмы:

- нулевой балансовый отчет;
- производный балансовый отчет;
- гипотетические процессы;
- виртуальная бухгалтерия;
- агрегированные бухгалтерские проводки и пр.

Основная цель этих инструментов – регулирование рыночных отношений, определение уровней финансового риска, контроль за процессами управления, прогнозирование, создание новых систем учета (транзакционный учет), платежеспособность, учет инноваций.

Учет концессионных операций на основе использования инструментов бухгалтерского инжиниринга в нашем исследовании в основном будет направлен на построение систем производных балансовых отчетов (в т.ч. концессионного) на основе использования начальных операторов в виде укрупненных экономических агрегатов, агрегированных бухгалтерских проводок, реальных и гипотетических экономических процессов на базе использования показателей чистых активов и чистых пассивов.

*Блок 5 – управленческий* – ориентирован на определение результата по реальной стоимости чистых активов и чистых пассивов в адекватных оценках.

Методика учета чистых активов и чистых пассивов в концессионной деятельности строится на использовании системы оценки.

1. Чистые активы оцениваются в справедливой, балансовой и рыночной стоимости.
2. Чистые пассивы оцениваются в рыночной и справедливой стоимости.

Организация контроля в методике учета чистых активов и чистых пассивов направлена на обеспечение релевантности и сохранности и обеспечивается использованием методов [12]:

- контроль использования чистых активов строится на базе использования традиционных методов: инвентаризация, оценка, увязка взаимосвязанных показателей на основе метода двойной записи и др.;
- контроль состояния и движения чистых пассивов в процессах бухгалтерского управления собственностью и экономическими процессами строится на базе использования нулевых и специфических производных балансовых процессов.

Последний блок 6 модели – *контрольный* – основывается на аудите и контроле учета операций по концессионным соглашениям по данным нулевого производного балансового отчета, который может иметь различные формы в зависимости от поставленных задач (контроль состояния собственности, денежных потоков, чистых активов и чистых пассивов, рентабельности, данных транзакционного учета, и пр.).

Таким образом, разработанная комплексная модель операций по концессионным соглашениям позволяет в полной мере раскрыть все механизмы финансового, управленческого и стратегического учета в рамках концессионного соглашения. Основной направленностью данной модели является внедрение и эффективное функционирование интегрированных систем учета, использование эффективной системы контроля.

**Литература**

1. О концессионных соглашениях [Электронный ресурс] ^ федер. закон от 21 июля 2005 г. №115-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Варнавский В.Г. Государственно-частное партнерство [Текст] : в 2 т. / В.Г. Варнавский. – М. : ИМЭМО РАН, 2009. Т. 1. – 312 с.
3. Ведель Ж. Административное право Франции [Текст] / Ж. Ведель. – М. : Прогресс, 1973. – 474 с.
4. Графова Т.О. Система ресурсного управления интеллектуальным капиталом [Текст] / Т.О. Графова. – Ростов н/Д : Изд-во ЮФУ, 2010.
5. Доронина Н.Г. К вопросу о правовой природе концессионных соглашений [Текст] / Н.Г. Доронина // Право и экономика. – 1997. – №1. – С. 53.
6. Лебедева М.Ю. Проблемы применения закона «О концессионных соглашениях» в аэропортах Российской Федерации [Текст] / М.Ю. Лебедева // Транспортное право. – 2006. – №3. – С. 24-29.
7. Максимов В.В. Государственно-частное партнерство в транспортной инфраструктуре: критерии оценки концессионных конкурсов [Текст] / В.В. Максимов. – М. : Альпина Паблишерз, 2010. – 178 с.
8. Матвеев Д.Б. Государственно-частное партнерство: зарубежный и российский опыт [Текст] / Д.Б. Матвеев. – СПб. : Наука, 2007. – 171 с.
9. Практика применения концессионных соглашений для развития региональной инфраструктуры в Российской Федерации [Текст]. – М. : Центр развития государственно-частного партнерства, 2015.
10. Савинова О.Н. Договорное регулирование концессионных отношений по законодательству Российской Федерации [Текст] : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / О.Н. Савинова. – Казань : НОУ ВПО «Институт экономики, управления и права (Казань)», 2006. – 27 с.

11. Сосна С.А. Концессионные соглашения: теория и практика [Текст] / С.А. Сосна. – М. : Нестор академик Паблишерс, 2002. – 251 с.
12. Ткач В.И. и др. Стратегический управленческий учет [Текст] / В.И. Ткач, Т.О. Графова, М.В. Шумейко. – Ростов н/Д : Азов печать, 2008.

**Ключевые слова**

Концессионное соглашение; нормативно-правовое регулирование; финансовый учет; управленческий учет; стратегический учет; контроль; управление.

*Тищенко Ирина Александровна*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Актуальность темы обусловлена тем, что в экономике нашей страны наблюдается острая нехватка бюджетных финансовых ресурсов, отсутствие в достаточном объеме государственных ассигнований на обновление и модернизацию основных производственных фондов, необходимость привлечения долгосрочных инвестиций с целью повышения эффективности использования государственного и коммунального имущества. Развитие гражданско-правовых отношений между государством как владельцем собственности и частным инвестором с использованием договора концессии позволит решить проблему привлечения инвестиций, в том числе иностранных.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещена сущность концессионных соглашений, рассмотрены юридический, экономический, организационный, бухгалтерский, управленческий и контрольный блоки комплексной модели операций по концессионным соглашениям.

Заключение: рекомендуемая статья отвечает требованиям, предъявленным к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Удалова З.В., д.э.н., профессор кафедры управления и экономики таможенного дела Ростовского филиала Российской таможенной академии, г. Ростов.*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)