

5.2.3. РЕГИОНАЛЬНАЯ И ОТРАСЛЕВАЯ ЭКОНОМИКА
(ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ)

Научная статья

УДК 657.6:339

DOI: 10.53914/issn2071-2243_2024_3_209

EDN: UZMAXS

**Виды концессионных соглашений: варианты
финансирования и их отражение в финансовом учете**

Татьяна Петровна Карпова¹, Жанна Аракеловна Кеворкова²,
Виктория Вениаминовна Карпова³, Владимир Григорьевич Ширококов^{4✉},
Людмила Анатольевна Запорожцева⁵

¹ Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия

² Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Россия

³ АО «Консоль», Смоленск, Россия

^{4,5} Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I,
Воронеж, Россия

⁴ ssn3@bk.ru✉

Аннотация. На протяжении длительного времени различные виды концессии активно использовались многими странами. Дореволюционная Россия имела большой опыт применения концессий, в частности в сфере железнодорожного строительства. На современном этапе развития концессионная форма отношений представляет собой один из основных видов государственно-частного партнерства. Частный бизнес наделяется определенными правами и ему в соответствии с таким соглашением вменяется обязанность реализовать в течение оговоренного срока эффективное функционирование объекта концессии. Охарактеризована концессия как перспективная форма ГЧП, способствующая решению геополитических и социально-экономических проблем. Разнообразие видов концессионных договоров позволяет сбалансировать интересы бизнеса (концессионеров) и государства (концедента), осуществляющего контроль за исполнением условий концессионного соглашения и последующим возвратом объекта концессии. Выполнен анализ различных моделей отражения в финансовом учете и бухгалтерской отчетности фактов хозяйственной жизни, обусловленных различными вариантами концессионных соглашений. Обосновывается использование аналитического подхода к разработке учетной политики в части отражения объектов концессионных соглашений исходя из условий хозяйственной практики, нормативных актов и рекомендательных документов. Такой подход позволит усилить контрольно-надзорную функцию бухгалтерского учета за целевым использованием бюджетного финансирования и эффективностью вложений собственных средств концессионеров, обеспечит исполнение условий концессионного соглашения. Использованы методы: дедукции и индукции; аксиоматики; наблюдения и сравнения; анализа эмпирических данных, моделирования и классификации концессионных соглашений; идентификации условий вариативности методик учета. Результаты проведенного исследования согласуются с действующей учетной практикой концессионера и концедента; не противоречат нормативным и рекомендательным документам, разработанным Министерством финансов Российской Федерации.

Ключевые слова: концессия, концессионное соглашение, концессионер, концедент, классификация соглашений, синтетический учет, сравнительный анализ

Для цитирования: Карпова Т.П., Кеворкова Ж.А., Карпова В.В., Ширококов В.Г., Запорожцева Л.А. Виды концессионных соглашений: варианты финансирования и их отражение в финансовом учете // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2024. Т. 17, № 3(82). С. 209–221. https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2024_3_209-221.

5.2.3. REGIONAL AND SECTORAL ECONOMICS
(ECONOMIC SCIENCES)

Original article

**Types of concession agreements: financing options
and their reflection in financial accounting**

Tatyana P. Karpova¹, Zhanna A. Kevorkova², Victoria V. Karpova³,
Vladimir G. Shirobokov⁴, Lyudmila A. Zaporozhtseva⁵

¹ Saint-Petersburg State Economic University, Saint Petersburg, Russia

² Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

³ AO Console, Smolensk, Russia

^{4,5} Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, Voronezh, Russia

⁴ ssn3@bk.ru✉

Abstract. For a long time, various types of concessions have been actively used in many countries. Pre-revolutionary Russia had extensive experience in the application of concessions, in particular in the field of railway construction. At the present stage of development, the concession form of relations is one of the main types of public-private partnership. Private business is endowed with certain rights and, in accordance with such an agreement, it is charged with the obligation to implement the effective functioning of the concession object within a specified period. The concession is characterized as a promising form of PPP, contributing to the solution of geopolitical and social & economic problems. The variety of types of concession agreements makes it possible to balance the interests of business (concessionaires) and the state (concedent), which monitors the fulfillment of the terms of the concession agreement and the subsequent return of the concession object. The analysis of various models of reflection in financial accounting and accounting of the facts of economic life caused by various options of concession agreements is carried out. The use of an analytical approach to the development of accounting policy in terms of reflecting the objects of concession agreements based on the conditions of business practice, regulations and recommendation documents is justified. This approach will strengthen the control and supervisory function of accounting for the targeted use of budget financing and the effectiveness of investments of concessionaires' own funds, and ensure the fulfillment of the terms of the concession agreement. The following methods were used: deduction and induction; axiomatics; observations and comparisons; analysis of empirical data, modeling and classification of concession agreements; identification of conditions for variability of accounting methods. The results of the conducted research are consistent with the current accounting practices of the concessionaire and the concedent; they do not contradict the regulatory and advisory documents developed by the Ministry of Finance of the Russian Federation.

Keywords: concession, concession agreement, concessionaire, concedent, classification of agreements, synthetic accounting, comparative analysis

For citation: Karpova T.P., Kevorkova Z.H. A., Karpova V.V., Shirbokov V.G., Zaporozhtseva L.A. Types of concession agreements: financing options and their reflection in financial accounting. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2024;17(3):209-221. (In Russ.). https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2024_3_209-221.

В условиях современной российской экономики государственные и муниципальные (в большей степени) органы не всегда в состоянии обеспечить финансирование строительства новых объектов в общественно значимых сферах экономики собственными силами за счет бюджетных средств. Это положение связано с недостаточным бюджетным финансированием, а также отсутствием в большинстве случаев специализированной инфраструктуры для реализации проектов строительства общественно значимых объектов. С экономической точки зрения функция реализации таких проектов на основе концессионных соглашений может быть полностью или частично возложена на частный бизнес.

Концессионные соглашения представляют собой способ взаимодействия органов государственной (муниципальной) власти (концедента) и субъектов бизнеса (концессионера). Органы власти обязуется предоставить имеющееся имущество (или создать новое), являющееся предметом концессионного соглашения, для использования субъектом бизнеса за плату [11].

В инвестиционной деятельности на первый план выступает концессия (от лат. *concessio* «разрешение, уступка») – процедура исполнения условий договора по созданию или реконструкции либо за счет инвестора, либо совместно с концедентом объектов недвижимого и движимого имущества, связанных между собой технологической необходимостью, находящихся в государственной собственности. В результате инвестор получает возможность эксплуатировать объект на возмездной основе, генерируя денежные потоки и получая доход.

На современном этапе развития концессионная форма отношений представляют собой один из основных видов государственно-частного партнерства. Частный бизнес наделяется определенными правами и ему в соответствии с таким соглашением вменяется обязанность реализовать в течение оговоренного срока эффективное функционирование объекта концессии [18].

На протяжении длительного времени различные виды концессии активно использовались многими странами. Дореволюционная Россия имела большой опыт применения концессий в сфере железнодорожного строительства. В связи с недостатком финансовых ресурсов, технологической и технической отсталостью в первые годы

функционирования советской экономики на концессиональной основе предлагалось иностранным предпринимателям участие в развитии промышленной и социальной сфер. Основное место в это время занимали ресурсные объекты концессий: лесного хозяйства и деревообрабатывающей промышленности; рудные месторождения; золотые прииски; залежи асбеста, графита и марганца, свинца и цинка. От решения проблемы сбыта продукции, полученной в ходе таких концессий, зависела величина доходов от внешней торговли, которые направлялись на экономическое развитие страны (в частности электрификацию и индустриализацию). За счет концессии предполагалось поддержание уровня топливного баланса страны, рост металлургической промышленности. В перечень концессионных объектов входили тракторные и автомобильные заводы, заводы по производству авиационных двигателей, организации речного судостроения, заводы по производству инструментов и оборудования для различных отраслей промышленности. Для выполнения плана по электрификации в состав концессионных объектов были включены электростанции, заводы по производству генераторов-паротурбин и др. [10].

Роль концессий сохраняется и в современной экономике. В отдельных странах (например Республика Беларусь, Болгария), как и на протяжении XX в., основными объектами концессионных соглашений является добыча полезных ископаемых [12, 19]. В настоящее время объекты концессионных соглашений расширяются. На основе ГЧП стали финансироваться отрасли инфраструктуры, которые были традиционной государственной монополией и которые по разным причинам не могут функционировать на конкурентной основе. Вместе с тем в некоторых общественно значимых отраслях экономики объекты, которые нуждаются в реконструкции или строительстве, не могут быть переданы частному бизнесу в силу их стратегической важности для обеспечения безопасности государства или по причине особенностей законодательного регулирования. Особое значение имеют проекты в социальной сфере: они в большинстве случаев не приносят прибыль, что делает их непривлекательными для бизнеса, так как вложения в них не могут гарантировать прибыль и возврат вложенных средств. Данное обстоятельство становится актуальным для осуществления государственно-частного партнерства в этой сфере.

В настоящее время в России на основе ГЧП функционируют различные социально значимые объекты: аэродромы, железные дороги, объекты ЖКХ и другие инфраструктурные сооружения, а также системы общественного транспорта, объекты здравоохранения, образования, культуры и спорта и др. Примером активного использования механизма государственно-частного партнерства является привлечение частных инвестиций для развития инфраструктуры Дальнего Востока и Арктики. В рамках концессионных соглашений реализуется более 600 проектов со значительным удельным весом привлеченных частных ресурсов. В числе проектов, которые реализуются благодаря механизму программы «Дальневосточная концессия», более 30 проектов в различных сферах с общим объемом инвестиций более 200 млрд руб. (по данным за 2023 г.), среди которых объекты здравоохранения в Магадане, централизованная система водоснабжения и водоотведения Южно-Сахалинска, информационная система «Цифровое Приморье», инфраструктура международного аэропорта Благовещенска (Игнатьево), мостовой переход через Лену в районе Якутска, региональный центр по хоккею в Улан-Удэ, круглогодичный детский центр отдыха и оздоровления «Полярная звезда» в Республике Саха (Якутия) и др. [4]. Эти проекты направлены на развитие инфраструктуры региона, что будет стимулировать экономический рост и создание новых рабочих мест.

По поручению главы государства в 2024 г. Правительство РФ должно рассмотреть предложения по распространению механизма программы «Дальневосточная концессия» на строительство объектов ЖКХ с выделением дополнительных 41,4 млрд руб. до 2037 г. Использование концессионного механизма позволяет оптимизировать расходы бюджета и построить больше объектов в сжатые сроки [16].

Система государственно-частного партнерства в форме концессионных соглашений может использоваться для развития сельского хозяйства. В аграрной сфере на условиях концессионных соглашений целесообразно финансировать «...строительство и эксплуатацию стратегических зерновых или портовых продовольственных терминалов, логистических центров, хранилищ, складов, холодильников, машино-технологических станций, ирригационных систем; создание пилотных семенных или рассадных питомников, инновационно-технологических центров, научно-исследовательских компаний по селекции, семеноводству и генетике, исследовательских центров, а также производство современного технологичного оборудования» [11].

Заключение концессионного соглашения будет способствовать развитию малого и среднего предпринимательства на селе. Субъекты малого бизнеса могут получать преференции в виде инвестиционных кредитов на модернизацию объекта концессионного соглашения под залог муниципального или государственного имущества или поручительства по такому кредиту, выдаваемого органом государственной власти. Появляется возможность активного использования государственной и муниципальной финансовой поддержки для устойчивого развития малых форм хозяйствования. По завершении срока действия концессионного соглашения появляется преимущественное право выкупа объектов недвижимого имущества, полученного по соглашению. Ускоряется получение разрешительной документации на строительство, ввод в эксплуатацию, лицензии на осуществление деятельности и др. [11].

На условиях государственно-частного партнерства в форме концессии целесообразно дополнительное стимулирование государством производства субъектами аграрного предпринимательства экологически безопасной продукции, содействие развитию отечественного семеноводства и племенного животноводства, создание центров логистики для кооперационных объединений субъектов малого бизнеса.

С развитием новых технологий взаимодействия частного и государственного партнерства в процессе реализации проекта возникает необходимость постоянного наблюдения за его осуществлением с точки зрения эффективности произведенных расходов и целевого использования бюджетных средств в пределах указанного соглашения. В свою очередь, это побуждает исследовать учетную практику отражения фактов хозяйственной жизни в системном бухгалтерском учете, имеющих прямое отношение к произведенным расходам, полученным средствам из бюджета и эффективностью использования собственных ресурсов экономического субъекта на всех стадиях исполнения концессионного соглашения.

В этой связи для обоснованного управления деятельностью участников концессий возникает необходимость комплексного подхода к разработке методологии учета фактов хозяйственной жизни, возникающих при концессионных отношениях [5, 6]. При этом необходимо исходить из экономического содержания бизнес-процессов участников концессионных соглашений, вытекающих из предусмотренных в них прав и обязанностей сторон.

Правовое регулирование отношений между государством и бизнесом принимает форму ГЧП, осуществляется в соответствии с Федеральным законом «О государственно-частном партнерстве, муниципально-частном партнерстве в Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 13.07.2015 № 224-ФЗ [13]. Данным документом предусмотрены две формы ГЧП:

- концессионное соглашение согласно ФЗ «О концессионных соглашениях» от 21.07.2005 № 115-ФЗ [14];

- соглашение о ГЧП согласно Федеральному закону от 13.07.2015г. № 224-ФЗ [13].

Государственно-частное партнерство и муниципально-частное партнерство, осуществляемые на базе концессии, оставляют за государственными и муниципальными органами право контроля процесса целевого расходования бюджетных денежных средств и наблюдения за хозяйствованием частных инвесторов при осуществлении последними условий концессионных договоров.

Существует несколько видов концессионных договоров, в свою очередь, каждый вид подразделяется на несколько типов [2].

В рамках данного исследования на основе международного опыта, документов ВТО и положений российского законодательства дана классификация видов концессионных соглашений (рис. 1).



Рис. 1. Виды концессионных соглашений

Источник: составлено авторами.

К отличительным признакам концессионных договоров от других коммерческих видов договорных отношений (договор аренды, строительный подряд, доверительное управление, возмездное оказание услуг), имеющих некоторые признаки концессии, относятся комплекс исключительных прав, деловую репутацию и коммерческий опыт концессионера управлять объектами концедентов и эксплуатировать их в определенном объеме (в частности с установлением пределов минимального и (или) максимального объема использования), с указанием или без указания территории использования применительно к определенной сфере предпринимательской деятельности (продаже товаров, полученных от правообладателя или произведенных пользователем, осуществлению иной торговой деятельности, выполнению работ, оказанию услуг) на длительный срок. При этом каждый из названных видов договоров, включая концессионные, имеет свои объекты отношений, базовые предметы договоров, условия выполнения специфических функций в течение длительного периода, предусматривает передачу объекта и его возврат [13].

Различные виды концессионных соглашений порождают варианты практического осуществления партнерских отношений, которые соответствуют специфическому для каждого вида финансовому механизму, принятому порядку их нормативного регулирования, отражения договоров и фактов хозяйственной жизни в неординарной учетной системе концессионера и концедента. Сложность и многообразие содержания концессионных соглашений приводит к неоднозначному восприятию их содержательной части при разработке бухгалтерских моделей отражения информации об операциях и объектах, внутреннего контроля исполнения условий и анализа эффективности соглашения как со стороны концессионера, так и концедента [20].

Следует отметить, что в основе осуществления концессионной деятельности должны лежать общие правила, применяемые как концессионером, так и концедентом в процессе исполнения соглашения. Однако если законодательная база по юридическим аспектам концессионных соглашений является общей для концессионера и концедента, то содержание нормативных подзаконных актов, регулирующих отражение в системе бухгалтерского учета и отчетности фактов хозяйственной жизни, связанных с концессионными соглашениями, для этих сторон отличается определенной несогласованностью (табл. 1).

Таблица 1. Уровни регулирования учета концессионных соглашений

Концессионер		Концедент
Уровни регулирования	Лица частного сектора	Государственные или муниципальные органы
I уровень Законодательная база	Федеральный закон «О концессионных соглашениях» от 21.07.2005 № 115-ФЗ. Федеральный закон «О государственно-частном партнерстве, муниципально-частном партнерстве в Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 13.07.2015 № 224-ФЗ	
II уровень Нормативно-регулирующая база Минфина РФ	ФСБУ 6/2020 от 17.09.2020 «Учет основных средств». ФСБУ 14/22 «Учет нематериальных активов» от 30.05.2022. ФСБУ 25/2018 от 29.06.2022 «Бухгалтерский учет аренды». ФСБУ 26/2020 от 17.09.2020 «Капитальные вложения». ПЗ-2/2007 «Об особенностях отражения концессионером в бухгалтерском учете операций по концессионному соглашению» от 11.07.2014. ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» от 26.12.2013. Р-14/2011 КпР «Исключительные права как критерий признания нематериальных активов» от 26.12.2011	Министерство финансов РФ Письмо от 29.10.2019 № 02-06-07/84753. ФСБУ «Концессионные соглашения» для госсектора от 29.06.2018 № 146н. Приказ Минфина РФ от 25.03.2011 № 33н «Инструкция о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений». ФСБУ «Основные средства» для госсектора от 31.12.2016 № 257н. ФСБУ «Аренда» для государственного сектора от 31.12.2016 № 258н

Источник: составлено авторами.

Несогласованность проявляется при признании, идентификации, оценке концессионных активов, их отражении на счетах бухгалтерского учета концессионера. Это влияет и на раскрытие информации в финансовой отчетности о различных бизнес-процессах, предусмотренных партнерскими отношениями. Особую актуальность приобретают вопросы релевантной организации учета расходов и доходов по концессионным объектам, полученным инвестициям и их возврату инвесторам в учетных системах концессионера и концедента.

Как показывают результаты анализа содержания нормативных документов второго уровня, прямое указание на порядок ведения учета концессионной деятельности не детализируется. Исключение представляет п. 16 ст. 3 Федерального закона № 115, где объект концессионного соглашения и иное передаваемое концедентом концессионеру по концессионному соглашению имущество отражаются на балансе концессионера, обособляются от его имущества [10]. В отношении таких объектов и имущества концессионером ведется самостоятельный учет, осуществляемый им в связи с исполнением обязательств по концессионному соглашению, и производится начисление амортизации. Вопросы финансового учета объекта концессионного соглашения у концессионера неоднозначно трактуются в работах ученых.

Имеются разработки, предполагающие организовать учет объектов концессионного соглашения на забалансовых счетах [9, 18]. Некоторые авторы предлагают при исполнении концессионных соглашений применять международный опыт учета аренды [1]. Ряд рекомендаций предусматривает отражение экономических процессов, возникающих при исполнении концессионных соглашений, в системе балансового учета [12, 15, 17]. Проблемы управленческого учета затрат у компании-концессионера анализируются в работах Т.О. Графовой и О.А. Мищенко [3]. Исходя из принципа трактовки активов, при котором должно соблюдаться требование приоритета экономического содержания перед юридической формой, можно сделать вывод, что на разных стадиях концессионного соглашения нельзя ограничиваться только забалансовым учетом. Появляется необходимость ведения учета в системе балансовых счетов.

Основой концессионного соглашения выступает финансирование проектов. Вместе с тем методика учета различных вариантов покрытия затрат концессионера на сегодняшний день недостаточно разработана. Источниками финансирования выступают средства экономического субъекта, направляемые на развитие концессионной деятельности в виде собственных и заемных ресурсов. При софинансировании с концедентом к собственным и заемным средствам концессионера добавляется финансирование из государственного или муниципального бюджетов. Отдельным источником финансирования могут выступать концессионные облигации, которые относятся к государственным активам и имеют государственные гарантии.

Федеральный закон «О концессионных соглашениях» рассматривает финансирование проектов в качестве финансовых вложений и, следовательно, они должны быть возвращены инвесторам с учетом определенного дохода [14]. В результате исследований установлено наличие нескольких вариантов возврата средств инвесторам (рис. 2).



Рис. 2. Варианты возврата средств инвесторам

Источник: составлено авторами.

Первый вариант предусматривает выполнение обязанностей концессионером. В частности, это строительство или реконструкция объекта за счет привлеченных средств, в течение срока действия договора концедентом производится возврат средств комиссионеру, если такое установлено в соглашении. Во втором варианте концессионер также создает или реконструирует объект за счет привлеченных средств, а возврат осуществляется в сумме стоимости установленных тарифов по мере реализации и оплаты потребителями объема продукции, работ, услуг.

Кроме приведенных вариантов возврата средств инвесторам существуют и другие. Так, в случае эксплуатации созданного или реконструированного объекта за счет привлеченных средств, концессионером в соответствии с его назначением, указанным в соглашении, возврат средств может быть предусмотрен путем получения дохода от коммерческой деятельности в ходе эксплуатации созданного объекта.

Во всех случаях основные риски (например случайной гибели или повреждения объекта концессионного соглашения) несет концессионер. Первый вариант имеет несколько пониженную степень риска, нежели второй, что принимается во внимание концессионером при организации внутреннего контроля эффективности соглашения. Здесь гарантиями выплат со стороны концедента при недостаточности доходов от проекта служит либо минимальный гарантированный доход, либо финансовые обязательства концедента покрыть все предусмотренные соглашением затраты, в том числе и средства возврата финансирования эксплуатационным платежом. Достаточно редко применяются другие варианты, поскольку они имеют повышенную степень различных рисков (потери имущества, недостаточности доходов для покрытия затрат и др.).

В зависимости от предусмотренных в соглашении условий возврата финансирования у концессионера могут использоваться различные модели отражения фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета. При первом варианте целесообразно, на наш взгляд, принять следующую конструкцию, которая будет обеспечивать контроль за целевым использованием бюджетных средств со стороны концедента, их своевременным поступлением на счет комиссионера, а также возвратом собственных и заемных средств комиссионера. При таком отражении происходит снижение уровня диспропорций интересов сторон (табл. 2).

Первый вариант предусматривает принятие концедентом законченного объекта в свою собственность или передачу его либо в собственность, либо во владение концессионера.

В настоящее время в ФСБУ отсутствует модель признания финансовых активов в качестве вложений при исполнении концессионного соглашения. Согласно нормативным актам концессионером не признается выручка в отношении осуществляемой им деятельности по строительству или реконструкции объекта концессионного договора. К тому же действующие регулятивы не предусматривают безусловного права прямого получения денежных средств от концедента путем установления в соглашении минимального уровня прибыли в течение всего срока действия соглашения.

Второй вариант отличается от представленной выше конструкции только блоком метода возврата средств инвесторам. В частности, при этом варианте источником возврата софинансированных в проект средств будет служить сумма полученных средств, зависящая от объема, оказанного потребителям услуг, для выполнения которых был создан или модернизирован концессионный объект, и тарифных ставок за единицу услуги. Здесь также возникает несколько вариантов получения тарифной выручки, зависящих от категории плательщиков возврата средств инвесторам. Данный вариант возврата (рис. 2) обеспечивает интересы финансирующих организаций за счет тарифной выручки (табл. 3).

Таблица 2. Модель отражения фактов хозяйственной жизни у концессионера (вариант 1)

№ п/п	Содержание фактов хозяйственной жизни	Запись фактов хозяйственной жизни		Название счета, субсчета
		Дебет	Кредит	
На стадии начала осуществления концессионного соглашения (1 блок)				
1	Сумма вложений бюджетных средств в проект со стороны концедента, предусмотренная в соглашении (может быть полной или частичной)	сч. 76	сч. 86	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с концедентом по концессионным соглашениям» «Целевое финансирование», субсчет «Финансирование из бюджета в пределах концессионного соглашения»
2	Сумма вложений собственных средств в проект со стороны комиссионера, предусмотренная в соглашении (может быть полной или частичной)	сч. 58	сч. 86	«Финансовые вложения», субсчет «Вложения в объекты концессионного соглашения» «Целевое финансирование», субсчет «Финансирование за счет собственных средств в пределах концессионного соглашения»
3	Сумма вложений заемных средств в проект со стороны комиссионера в пределах, предусмотренных соглашением	сч. 58	сч. 86 или сч. 67	«Финансовые вложения», субсчет «Вложения в объекты концессионного соглашения» «Целевое финансирование», субсчет «Финансирование за счет заемных средств в пределах концессионного соглашения» «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Вложения в объекты концессионного соглашения»
По мере окончания обязательств концессионного соглашения производится возврат средств финансирования концедентом (2 блок)				
4	Возврат концессионеру затраченных на строительство или реконструкцию объекта сумм собственных и заемных средств	сч.51	сч. 76	«Расчетные счета» «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с концедентом по концессионным соглашениям»
5	Использование средств целевого финансирования из бюджета в рамках концессионного соглашения	сч. 86	сч. 08	«Целевое финансирование», субсчет «Финансирование из бюджета в пределах концессионного соглашения» «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Вложения в объекты концессионного соглашения»
6	Списываются финансовые вложения собственных и заемных средств в объекты концессионного соглашения	сч. 86	сч. 58	«Финансовые вложения», субсчет «Вложения в объекты концессионного соглашения» «Целевое финансирование», субсчета: «Финансирование за счет собственных средств в пределах концессионного соглашения» и «Финансирование за счет заемных средств в пределах концессионного соглашения»
7	Произведены отчисления минимального размера прибыли, установленного соглашением	сч. 86	сч. 99	«Целевое финансирование» «Прибыли и убытки», субсчет «Прибыль от строительства или реконструкции концессионного объекта»

Источник: составлено авторами.

Таблица 3. Модель отражения фактов хозяйственной жизни у концессионера (2 вариант)

№ п/п	Содержание фактов хозяйственной жизни	Запись фактов хозяйственной жизни		Название счета, субсчета
		Дебет	Кредит	
На стадии начала осуществления концессионного соглашения (1 блок)				
1	Сумма вложений бюджетных средств в проект со стороны концедента, предусмотренная в соглашении (может быть полной или частичной)	сч. 76		«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с концедентом по концессионным соглашениям» «Целевое финансирование», субсчет «Финансирование из бюджета в пределах концессионного соглашения»
2	Сумма вложений собственных средств в проект со стороны концессионера, предусмотренная в соглашении (может быть полной или частичной)	сч. 58		«Финансовые вложения», субсчет «Вложения в объекты концессионного соглашения» «Целевое финансирование», субсчет «Финансирование за счет собственных средств в пределах концессионного соглашения»
3	Сумма вложений заемных средств в проект со стороны концессионера в пределах, предусмотренных соглашением	сч. 58		«Финансовые вложения», субсчет «Вложения в объекты концессионного соглашения» «Целевое финансирование», субсчет «Финансирование за счет заемных средств в пределах концессионного соглашения» «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Вложения в объекты концессионного соглашения»
По мере окончания обязательств концессионного соглашения производится возврат средств финансирования концедентом (2 блок)				
4	Возврат концессионеру затраченных на строительство или реконструкцию объекта сумм собственных и заемных средств	сч.51		«Расчетные счета» «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с концедентом по концессионным соглашениям»
5	Использование средств целевого финансирования из бюджета в рамках концессионного соглашения	сч. 86		«Целевое финансирование», субсчет «Финансирование из бюджета в пределах концессионного соглашения» «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Вложения в объекты концессионного соглашения»
6	Списываются финансовые вложения собственных и заемных средств в объекты концессионного соглашения	сч. 86		«Финансовые вложения», субсчет «Вложения в объекты концессионного соглашения» «Целевое финансирование», субсчета: «Финансирование за счет собственных средств в пределах концессионного соглашения» «Финансирование за счет заемных средств в пределах концессионного соглашения»
7	Произведены отчисления минимального размера прибыли, установленного соглашением	сч. 86		«Целевое финансирование» «Прибыли и убытки», субсчет «Прибыль от строительства или реконструкции концессионного объекта»

Источник: составлено авторами.

Согласно ст. 7 Федерального закона № 115-ФЗ появилась возможность, а в некоторых обстоятельствах необходимость, указать в соглашении внесение концессионером

платы в пользу концедента (концессионная плата), которую нельзя рассматривать в качестве возврата целевого софинансирования проекта концессионного соглашения [14]. Плата может быть установлена в твердой сумме, в виде долей продукции или доходов, полученных в рамках концессионного соглашения, а также имуществом, находящимся в собственности концессионера на протяжении всего срока эксплуатации объекта или в определенные периоды. Размер платы и порядок ее уплаты прописывается в соглашении.

Концессионер вправе признавать концессионную плату в качестве прочих расходов на отдельном субсчете, что позволяет проконтролировать исполнение обязательств по соглашению. Использование счета 91 «Прочие доходы и расходы» предусматривает порядок отражения рассчитанной концессионной платы концеденту.

Анализ полученных результатов и механизма аккумулирования информации об источниках финансирования концессионного проекта на счете 86 «Целевое финансирование» позволяет детализировать ее отдельно на субсчетах по каждому из инвесторов и на стадии начала осуществления концессионного соглашения определить наличие или отсутствие дефицита необходимого объема бюджетных средств, а также необходимого объема собственных средств на реализацию проектов по созданию объектов инфраструктуры и достаточность общей величины средств для исполнения договора на условиях софинансирования. В условиях автоматизации учетного процесса осуществление данного механизма не представляет сложности [7].

Далее информация этих субсчетов может быть использована концессионером для контроля исполнения графиков поступления средств, соответствия реально полученных сумм денежных средств величине договорных (сметных) расходов на возведение или реконструкцию объекта. В свою очередь, постановка учета по предлагаемой конструкции позволит снизить степень рисков неплатежей, которые влекут нарушение сроков строительства объекта [8].

Второй блок учетной модели направлен на обеспечение информацией контроля за возвратом концессионеру затраченных собственных и заемных средств при наличии государственных или муниципальных гарантий в части принимаемых концедентом на себя расходов на создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения.

Результаты проведенного исследования согласуются с действующей учетной практикой концессионера и концедента; не противоречат нормативным и рекомендательным документам, разработанным Министерством финансов Российской Федерации.

Список источников

1. Гайдаров К.А. Применение МСФО (IFRS) 16 «Аренда» при исполнении концессионных соглашений в Российской Федерации [Электронный ресурс] // Finotchet.ru. Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2019. № 3. URL: <https://finotchet.ru/articles/1373/> (дата обращения: 02.03.2024).
2. Гапаева С.У. Учет договоров по концессионным соглашениям в соответствии с МСФО и РСБУ в организациях жилищно-коммунального хозяйства России // Аудит и финансовый анализ. 2014. № 3. С. 44–50.
3. Графова Т.О., Мищенко О.А. Концессионное соглашение как один из актуальных инструментов управления государственным имуществом // Транспорт: наука, образование, производство: сборник научных трудов Международной научно-практической конференции, (Ростов-на-Дону, 20–22 апреля 2020 г.). Ростов-на-Дону: Ростовский государственный университет путей сообщения, 2020. Т. 3. С. 76–80. EDN: VJFINA.
4. Дальневосточная и арктическая концессия. Особенности и перспективы: Национальный Центр ГЧП на основе данных платформы «Росинфра» [Электронный ресурс]. URL: <https://pppcenter.ru/upload/iblock/d4d/d4da39925d97b7042a491baf6dee4081.pdf?ysclid=lt9regcrcc932954189> (дата обращения: 02.03.2024).
5. Карпова В.В. Стоимостное измерение в системе бухгалтерского учета и отчетности: современная теория и практика: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. Нижний Новгород, 2011. 320 с.
6. Карпова Т.П. О согласовании методологии трех бухгалтерских систем в процессе формирования единого учетного пространства // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 45–50.
7. Кеворкова Ж.А. Методические аспекты IT-аудита как инструмента повышения эффективности внутреннего контроля // Аудитор. 2021. Т. 7, № 1. С. 25–29. DOI: 10.12737/1998-0701-2021-25-29.

8. Кеворкова Ж.А., Ерохина В.Н. Учетно-аналитическое и методическое обеспечение учетного процесса инвестиционно-строительной деятельности в условиях автоматизации: монография. Калуга: Эйдос, 2014. 196 с.
9. Кемаева С.А., Елманова Е.Н. Актуальные вопросы учета и налогообложения объектов концессионных соглашений // *Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 22(364). С. 16–26.
10. Лисовская Е.Г. Деятельность концессий в советской экономике: ресурсная база и объекты концессий // *Вестник Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова*. 2006. № 2. С. 102–108.
11. Мандрова А.А. Развитие государственного регулирования функционирования малого и среднего бизнеса в аграрной сфере: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05. Воронеж, 2019. 232 с.
12. Маркова М.С., Башева С. Концессии на добычу в Болгарии – бухгалтерские проблемы и перспективы применения // *ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки. Міжнародний збірник наукових праць*. Відпов. Ред. І.Б. Садовська. Луцьк, 2014. С. 124–136.
13. О государственно-частном партнерстве, муниципально-частном партнерстве в Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 13.07.2015 № 224-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_182660/ (дата обращения: 19.01.2024).
14. О концессионных соглашениях: Федеральный закон от 21.07.2005 № 115-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: https://usinsk.gosuslugi.ru/netcat_files/602/3184/Federal (дата обращения: 19.01.2024).
15. Палеес И.В. Проблемы бухгалтерского учета концессионных соглашений // *Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки*. 2009. № 5(85). С. 206–209.
16. Перечень поручений по итогам рабочей поездки в Чукотский автономный округ и Хабаровский край. Утвержден 18 февраля 2024 г. [Электронный ресурс] // *Официальный сайт Президента России*. URL: <http://www.kremlin.ru/acts/assignments/orders/73493> (дата обращения: 02.03.2024).
17. Рабинович А.М. Доходы концессионера, полученные от концедента: бухучет и подход в МСФО // *Сайт «ЭЖ-Бухгалтер*. 2023. № 03(9969) [Электронный ресурс]. URL: <https://www.eg-online.ru/article/464885/> (дата обращения: 02.03.2024).
18. Рахматулина Р.Р. Организация учета концессионного соглашения у концессионера // *Современная экономика: проблемы и решения*. 2019. № 5(113). С. 77–89. DOI: 10.17308/meps.2019.5/2109. DOI: 10.17308/meps.2019.5/2109. EDN: HRSGNZ.
19. Романова О.С. Теоретические основы формирования системы бухгалтерского учета деятельности по договору концессии // *Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D. Экономические и юридические науки*. 2021. № 14. С. 9–13. DOI: 10.52928/2070-1632-2021-59-14-9-13. EDN: ZZEOFH.
20. Тищенко И.А. Комплексная модель операций по концессионным соглашениям // *Аудит и финансовый анализ*. 2016. № 3. С. 383–392.

References

1. Gaidarov K.A. Application of IFRS 16 «Lease» in the execution of concession agreements in the Russian Federation. *Corporate financial statements. International standards*. 2019;3. URL: <https://finotchet.ru/articles/1373/>. (In Russ.).
2. Gapaeva S.U. Accounting for service concession arrangements in accordance with IFRS and RAS organizations of housing and communal services of Russia. *Audit and Financial Analysis*. 2014;3:44-50. (In Russ.).
3. Grafova T.O., Mishchenko O.A. Concession agreement as one of the relevant instruments of state property management. In: *Transport: science, education, production: Collection of scientific papers of the International Research-to-Practice Conference (Rostov-on-Don, April 20-22, 2020)*. Rostov-on-Don: Rostov State University of Railway Engineering Publishers. 2020;3:76-80. (In Russ.).
4. Far Eastern and Arctic concession. Features and Perspectives: National PPP Center based on data from Rosinfra platform. URL: <https://pppcenter.ru/upload/iblock/d4d/d4da39925d97b7042a491baf6dee4081.pdf?ysclid=lt9regcrcc932954189>. (In Russ.).
5. Karpova V.V. Cost measurement in the accounting and reporting system: modern theory and practice: Doctoral Dissertation in Economic Sciences: 08.00.12. Nizhny Novgorod; 2011. 320 p. (In Russ.).
6. Karpova T.P. On approval of the methodology of three accounting systems in the formation process of the single user space. *Accounting. Analysis. Audit*. 2014;1:45-50. (In Russ.).
7. Kevorkova Zh.A. Methodological aspects of IT audit as a tool for improving the effectiveness of internal control. *Auditor*. 2021;1:25-29. DOI: 10.12737/1998-0701-2021-25-29. (In Russ.).
8. Kevorkova Zh.A., Erokhina V.N. Accounting, analytical and methodological support of the accounting process of investment and construction activities in conditions of automation: monograph. Kaluga: Eidos Publishers; 2014. 196 p. (In Russ.).
9. Kemaeva S.A., Elmanova E.N. Topical issues of concession facility accounting and taxation. *International Accounting*. 2015;22(364):16-26. (In Russ.).
10. Lisovskaya E.G. Activity of concessions in the Soviet economy: resource base and objects of concessions. *Vestnik of the Plekhanov Russian Academy of Economics*. 2006;2:102-108. (In Russ.).

11. Mandrova A.A. Development of state regulation of the functioning of small and medium-sized businesses in the agricultural sector: Candidate Dissertation in Economic Sciences: 08.00.05. Voronezh; 2019. 232 p. (In Russ.).
12. Markova M.S., Basheva S. Mining concessions in Bulgaria – accounting problems and perspectives of application. *Accounting, Economics, Management: Scientific Notes. International collection of scientific papers*. Lutsk; 2014:124-136. (In Russ.).
13. On Public-Private Partnership, Municipal-Private Partnership in the Russian Federation and Amendments to Certain Legislative Acts of the Russian Federation: Federal Law No. 224-FZ of 13.07.2015. URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_182660/. (In Russ.).
14. On concession agreements: Federal Law No. 115-FZ of 21.07.2005. URL: https://usinsk.gosuslugi.ru/netcat_files/602/3184/Federal. (In Russ.).
15. Palees I.V. Problems of accounting for concession agreements. *St. Petersburg State Polytechnic University Journal. Economics*. 2009;5(85):206-209. (In Russ.).
16. List of instructions based on the results of a working trip to the Chukotka Autonomous Okrug and Khabarovsk Territory. Approved on February 18, 2024. Official website of the President of Russia. URL: <http://www.kremlin.ru/acts/assignments/orders/73493>. (In Russ.).
17. Rabinovich A.M. The concessionaire's income received from the concedent: accounting and an approach in IFRS. *Economics&Life-Accounter Website*. 2023;03(9969). URL: <https://www.eg-online.ru/article/464885/>. (In Russ.).
18. Rakhmatullina R.R. Accounting arrangements of the concession agreement of concessionaire. *Modern economics: problems and solutions*. 2019;5(113):77-89. DOI: 10.17308/meps.2019.5/2109. (In Russ.).
19. Romanova O.S. Theoretical foundations of the formation of the accounting system of activities under the concession agreement. *Vestnik of Polotsk State University. Series D. Economic and Legal Sciences*. 2021;14:9-13. DOI: 10.52928/2070-1632-2021-59-14-9-13. (In Russ.).
20. Tishchenko I.A. A comprehensive model of the operations under the concession agreements. *Audit and Financial Analysis*. 2016;3:383-392. (In Russ.).

Информация об авторах

Т.П. Карпова – доктор экономических наук, профессор, профессор, ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный экономический университет», t.p.karpova@gmail.com.

Ж.А. Кеворкова – доктор экономических наук, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», zhanna.kevorkova@mail.ru.

В.В. Карпова – доктор экономических наук, доцент, финансовый директор АО «Консоль», Смоленск, karpova24@gmail.com.

В.Г. Широбоков – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», ssn3@bk.ru.

Л.А. Запорожцева – доктор экономических наук, профессор, министр экономического развития Воронежской области, зав. кафедрой экономического анализа, статистики и прикладной математики ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I», LUDAN23@yandex.ru.

Information about the authors

T.P. Karpova, Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor, Saint-Petersburg State Economic University, t.p.karpova@gmail.com.

Z.A. Kevorkova, Doctor of Economic Sciences, Professor, the Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University under the Government of the Russian Federation, zhanna.kevorkova@mail.ru.

V.V. Karpova, Doctor of Economic Sciences, Docent, Financial Director of AO Console, Smolensk, karpova24@gmail.com.

V.G. Shirkobokov, Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Dept. of Accounting and Audit, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, ssn3@bk.ru.

L.A. Zaporozhtseva, Doctor of Economic Sciences, Professor, Minister of Economic Development of Voronezh Oblast, Head of the Dept. of Economic Analysis, Statistics and Applied Mathematics, Voronezh State Agrarian University named after Emperor Peter the Great, LUDAN23@yandex.ru.

Статья поступила в редакцию 25.07.2024; одобрена после рецензирования 28.08.2024; принята к публикации 12.09.2024.

The article was submitted 25.07.2024; approved after reviewing 28.08.2024; accepted for publication 12.09.2024.

© Карпова Т.П., Кеворкова Ж.А., Карпова В.В., Широбоков В.Г., Запорожцева Л.А., 2024