

УДК 338.45:69
ББК 65.31-133.3
X 12

А.Ф. Хабибуллина

Аспирант кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (861)219-95-01, доб. 201, e-mail: amina-respect@mail.ru.

АНАЛИЗ ВОЗМОЖНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ КОНЦЕССИОННЫХ СОГЛАШЕНИЙ ПО ЭКСПЛУАТАЦИИ ОБЪЕКТОВ АРЕНДОВАННОГО ИМУЩЕСТВА В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

(Рецензирована)

Аннотация. Использование концессионных соглашений о предоставлении услуг в качестве элемента операционной аренды позволяет более эффективно осуществлять постстроительную деятельность строительных организаций по эксплуатации объектов недвижимости. Возможность комплексного совмещения учетных процедур по этим договорам определена в новом Стандарте МСФО (IFRS) 16 «Аренда».

Ключевые слова: концессионные соглашения о предоставлении услуг, операционная аренда, арендодатель, арендатор

A.F. Khabibulina

Post-Graduate Student of Accounting, Auditing and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861)219-95-01, ext. 201, e-mail: amina-respect@mail.ru.

ANALYSIS OF THE CONCESSION AGREEMENTS USING ON THE EXPLOITATION OF LEASED PROPERTY IN CONSTRUCTION

Abstract. The paper studies the use of concession agreements on the provision of services as an element of operating leases. It makes it possible to carry out more effectively post-construction activities of construction organizations in the operation of real estate. The author reveals the possibility of a comprehensive combination of accounting procedures for these contracts which is defined in the new IFRS 16 Lease.

Keywords: concession agreements on provision of services, operating lease, lessor, lessee.

Идея использования концессионных соглашений в структуре арендных отношений, касающихся постстроительной деятельности как строительных организаций, так и привлекаемых ими других экономических субъектов, не нова и успешно используется в западной практике. Однако в системе бухгалтерского учета и отчетности эти вопросы, как правило, рассматривались обособленно.

Новый Стандарт МСФО (IFRS) 16 «Аренда», включающий арендные отношения (договоры аренды) в структуру рыночных отношений (опционы, инвести-

ционная недвижимость, концессионные договоры оказания услуг и т.п.), позволяет рассматривать эти учетные вопросы в комплексе.

Концессионные договоры оказания услуг стали появляться в качестве механизма обеспечения услуг коммунального пользования. В соответствии с концессионным договором оказания услуг частный капитал используется для предоставления крупных экономических и социальных объектов в общественное пользование, несмотря на то, что такие договоры не всегда заключаются исключительно между струк-

турами государственного и частного сектора. Некоторые из таких объектов стали передавать по договору подряда предприятиям частного сектора, у которых органы государственного сектора затем покупали услуги. Со временем виды услуг, охватываемые такими договорами, изменились, и теперь они далеко не всегда включают строительство крупных объектов. Многие концессионные договоры теперь требуют от частного сектора доведения существующего оборудования или услуг до согласованного состояния и поддержания такого уровня в течение оговоренного в договоре срока. Такой тип соглашений охватывает ряд проектов: от ремонта социального жилья и уличного освещения до крупных строительных проектов по восстановлению городской системы подземных железных дорог. Кроме того, аналогичные соглашения стали заключаться между органами частного сектора, в связи с чем размывается граница между концессионными договорами и передачей части деятельности на внешний подряд.

Сложность задачи учета заключается в том, чтобы достоверно отразить сущность этих соглашений в отчетности обеих сторон по договору. Можно было бы просто взять за основу справедливую стоимость этих договоров и учесть полученные суммы в качестве доходов при наступлении срока их получения согласно договору. Однако более тщательный анализ может иногда выявить, что на самом деле операция представляет собой комбинированную сделку, в рамках которой орган государственного сектора оплачивает актив, строительство и эксплуатация которого будут осуществляться по его указанию, а также оплачивает услуги. Возникает вопрос о том, как учитывать период деятельности по договору, которая также может включать замену актива и его переоснащение, помимо более очевидных услуг.

Инфраструктурные объекты недвижимости в рамках сферы применения представляют собой активы, построенные или приобретенные для цели концессии, или существующую инфраструктуру, доступ к которой предоставляется концессионеру для этих целей. Учет основывается на том, кто контролирует право пользования объекта инвестиционной недвижимости. Исключительно важно то, что контроль

может быть отделен от права собственности. Таким образом, если концедент контролирует инфраструктурные объекты, они должны учитываться в соответствии с выбранной моделью концессионного оказания услуг.

Отметим, что коцендент получает объекты инфраструктуры недвижимости не в собственность, а на основе права пользования.

На это указывает и стандарт IFRS 16: «Аренда — договор или часть договора, согласно которому(ой) передается право пользования активом (базовый актив) в течение определенного периода в обмен на возмещение» [1].

В этом определении следует обратить внимание на следующие элементы сделки по аренде:

1) передача права пользования активом, то есть в сделке по аренде, независимо от того, является она операционной или финансовой, базовый актив передается арендатору в форме права пользования. При этом следует отметить, что учетные процедуры передачи актива по операционной и финансовой аренде существенно различаются;

2) в течение определенного периода времени, но этот период времени ограничивается сроком действия договора, а сроками до 12 месяцев и выше;

3) в обмен на возмещение — стоимость договора аренды определяется не первоначальной или другой стоимостью передаваемого в аренду актива, а правом на возмещение за право пользования активом.

Формально договоры и в частности договоры аренды, отражающие конкретный пучок права собственности, должны быть представлены в виде явных ограничений в оптимизационной модели условий контракта.

Поэтому в рамках арендных отношений целесообразнее говорить об относительных правах собственности, которые являются результатом договора аренды, а точнее говоря, являются частью обязательственного права или контрактного права.

В условиях сделки по аренде интерес представляют те ситуации, когда между соглашением и его исполнением проходит некоторый период времени. Хотя, если исходить из требования «приоритета содержания перед формой», то содержание

договора аренды определяет передача актива в аренду в форме права пользования.

В данной ситуации в целях учета интересно сравнить сферу применения Стандарта (IFRS) 16 с КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг» [2].

В сферу применения концессионных соглашений включаются договоры, соответствующие следующим критериям:

- договор представляет собой договор частно-государственного партнерства (концессии на оказание услуг);
- концедент контролирует услуги;
- концедент контролирует остаточную долю участия в имуществе;
- для целей концессии на оказание услуг сооружается или приобретается инфраструктура;
- концессионер заключает с концедентом договор, согласно которому концессионер имеет договорное право на получение денежных средств от или по указанию концедента либо договорное право на взимание платы с пользователей услуги.

Если конкретный договор отвечает всем вышеперечисленным критериям, он попадает в сферу применения Интерпретации IFRIC 12. Последний критерий также определяет, какую из моделей учета в Интерпретации IFRIC 12 (модель финансового актива или модель нематериального актива) следует применять в конкретном случае. Ожидается, что КДОУ будут использоваться не только в отношении операций с характеристиками обязательства по предоставлению услуг общественного пользования, но и применение этих принципов и к соглашениям между компаниями частного сектора.

Если конкретный договор отвечает всем вышеперечисленным критериям, он попадает в сферу применения Интерпретации IFRIC 12. Последний критерий также определяет, какую из моделей учета в Интерпретации IFRIC 12 (модель финансового актива или модель нематериального актива) следует применять в конкретном случае. Ожидается, что КДОУ будут использоваться не только в отношении операций с характеристиками обязательства по предоставлению услуг общественного пользования, но и применение этих принципов и к соглашениям между компаниями частного сектора.

Для этого Интерпретацией IFRIC 12 указывается, что другими общими характеристиками являются следующие:

а) сторона, предоставляющая концессию на оказание услуг (концедент), является организацией государственного сектора, включая государственные органы, либо компанией частного сектора, на которую была возложена ответственность за оказание данной услуги;

б) концессионер несет ответственность, по крайней мере, за некоторые функции управления инфраструктурой и связанными услугами, а не просто выступает в роли агента от имени концедента;

в) в договоре устанавливаются первоначальные цены, назначаемые концессионером за оказываемые услуги, и обговаривается порядок пересмотра цен в течение срока действия договора;

г) концессионер обязан передать инфраструктуру концеденту в заранее обговоренном состоянии в конце срока действия договора в обмен на небольшое дополнительное вознаграждение либо безвозмездно вне зависимости от того, какая сторона первоначально финансировала ее сооружение».

Данный момент концессионного соглашения является определяющим системы финансово-управленческого учета, формирующего информацию эксплуатационных затрат объектов арендованного имущества.

«Концедент контролирует или регулирует услуги, которые обязан оказывать концессионер с помощью инфраструктуры...». Другими словами, «арендодатель» определяет хозяйственную деятельность «арендатора» и определяет «цену этих услуг». Однако данная ситуация чаще всего характерна для объектов недвижимости общественного сектора, когда концедент передает в аренду, например, городской пляж, но регулирует стоимость услуг и возведение объектов благоустройства пляжной зоны.

При этом Комитет по интерпретации подчеркивает, что концеденту необязательно иметь полный контроль над ценой. Достаточно того, что цена регулируется, например, путем ограничения ее верхнего предела (регулируемые коммунальные услуги могут выставляться населению по более низкому тарифу). Очевидно, что требуется проанализировать экономический смысл соглашений, и верхний предел, который применяется только в маловероятных обстоятельствах, не будет принят во внимание. Прочие «верхние пределы» могут быть не столь очевидны. Договор может предоставить концессионеру свободу по установке его собственных цен, однако любое превышение выплачивается концеденту (например, через определение максимальной нормы прибыли на согласованные инвестиции в инфраструктуру). В таком случае прибыль концессионера ограничивается верхним пределом, и ценовой элемент критерия контроля, по существу, имеет место.

Некоторые соглашения позволяют концеденту контролировать цены только в течение части срока использования инфраструктуры, особенно если соглашение имеет характер аренды. Например, концессионер может соорудить инфраструктуру для оказания медицинских услуг на городском пляже, которые используются государственной организацией здравоохранения (концедентом) в течение пятилетнего договорного срока. По истечении этого срока концедент может продлить действие договора, повторно согласовав его условия. В противном случае концессионер вправе использовать сооруженную инфраструктуру для оказания частных медицинских услуг. Несмотря на то, что цены контролируются в течение первых пяти лет, данное соглашение вряд ли будет отвечать условию о контроле.

«Концедент контролирует значительную остаточную долю в активах на конец срока концессии». Это положение Интерпретации означает, что арендодатель (концедент) сохраняет право собственности на объект инвестиционной недвижимости за минусом стоимости износа.

Контроль концедента над значительной остаточной долей в активах должен ограничивать возможности концессионера продавать инфраструктуру или использовать ее в качестве залога. Концедент должен иметь право на использование инфраструктуры в течение всего срока концессии.

Комитет по интерпретации рассмотрел влияние частичной замены по условию (б). Если концессионер должен заменить часть объекта инфраструктуры в течение срока концессии (например, слой пляжного покрытия или крышу здания), то объект инфраструктуры должен рассматриваться как единое целое, так что условие (б) будет выполняться в отношении всей инфраструктуры, включая заменяемую часть, если концедент имеет остаточную долю в этой замененной части.

В некоторых соглашениях концедент имеет опцион на обратную покупку актива только в конце срока действия концессии (например, в рамках договора финансовой аренды). В ситуации, когда актив имеет значительный срок полезного использования или потенциал получения прибыли в конце срока действия договора, кон-

цедент будет контролировать, остаточную долю участия в случае, если опцион предусматривает обратную покупку актива за номинальную сумму. Прочие характеристики также могут свидетельствовать о том, что концедент контролирует остаточную долю участия. В договоре, как правило, предусматривается несколько альтернативных вариантов: концессионеру предоставляется концессия на второй срок, новому концессионеру разрешается приобрести активы либо концедент приобретает активы и соглашение становится «внутренним». Концедент по-прежнему контролирует остаточную долю участия, поскольку он будет определять, какой из этих альтернативных вариантов будет применяться, а цена исполнения опциона (если он или новый концессионер приобретает объекты инфраструктуры) не будет иметь значения.

Если возвратиться к вопросу учета аренды, то относительно операционной аренды в МСФО (IFRS) 16 дано следующее определение: «Операционная аренда — аренда, в рамках которой не осуществляется практически передача всех рисков и выгод, связанных с правом собственности на базовый актив» [1]. Очень лаконично и сжато, мало определяющее для целей бухгалтерского учета определение, характеризующее только ее отличие от финансовой аренды (не осуществляется передача всех рисков и выгод). Но даже здесь, по нашему мнению, допущена неточность, так как только в финансовой аренде передача рисков и выгод связана с передачей актива в форме права пользования, а не с правом собственности на базовый актив.

Именно поэтому, по нашему мнению, Совет по МСФО в рамках стандарта МСФО (IFRS) 16 отсылает нас к редакции предыдущего стандарта МСФО (IAS) 17 «Аренда»: «В случае объектов основных средств, являющихся предметом операционной аренды, должен применяться требования к раскрытию информации в МСФО (IAS) 16, в то время как стандарт IFRS 16 оперирует новой экономической категорией — передачей актива в форме права пользования. Это касается как финансовой, так и операционной аренды.

Данная экономическая категория меняет подходы к моделям учета операционной и финансовой аренды. Для опера-

ционной аренды вообще отсутствует возможность перехода права собственности на актив. Актив остается в собственности арендодателя, хотя и передается арендатору в форме права пользования. Следовательно, арендодатель должен оставить признание переданного актива в форме права собственности на своем балансе, при этом «арендодатель должен разбить каждый вид основных средств на активы, являющиеся предметом операционной аренды, и активы, не являющиеся предметом операционной аренды» [1, п. 95].

Этот прием давно с успехом применяется в отечественном бухгалтерском учете:

Дебет 03 «Доходные вложения в материальные ценности»

Кредит 01 «Основные средства».

В то же время в условиях учета операционной аренды появляется новый объект – арендные платежи за временную передачу актива в форме права пользования. Эту операцию можно отразить следующим образом:

Дебет «Монетарные активы» — на сумму права требования арендных платежей по договору операционной аренды,

Кредит «Монетарные обязательства» — на сумму чистых инвестиций за право пользования активом, переданным в операционную аренду.

Данная бухгалтерская запись в целом соответствует признанию чистых инвестиций в объект операционной аренды: «Арендодатель должен применять МСФО (IAS) 36 для определения обесценения базового актива, являющегося предметом аренды, и учета выявленного убытка от обесценения» [1, п. 85].

По существу, стандарт IFRS 16 относительно операционной аренды почти не включает серьезных изменений в стандарт МСФО (IAS) 17, а только уточняет некоторые моменты, касающиеся признания арендных платежей в качестве дохода линейным методом или другим соответствующим методом [1, п. 81]. Кроме того, МСФО уточняет, что «Арендодатель, являющийся производителем или дилером, не признает прибыль от продажи при за-

ключении договора операционной аренды, поскольку операционная аренда не является эквивалентом продажи» [1, п. 86].

Что касается арендатора, то ему дано право о неприменении требований, касающихся признания и оценки активов в форме права пользования и обязательств по аренде в отношении краткосрочной аренды и аренды, в которой базовый актив имеет низкую стоимость [1, п. 5]. Следовательно, в условиях операционной аренды отсутствует право контроля арендатора над полученным активом, так как в учете арендатора отсутствует объект учета — арендованный актив. Таким образом, финансовый учет сделки по операционной аренде сводится к учету доходов и расходов субъектов договора операционной аренды, то есть к учету стоимости права пользования активом.

В заключение статьи считаем необходимым отметить:

во-первых, авторы статьи не видят особых учетных проблем использования концессионных соглашений о предоставлении услуг в структуре учета арендных отношений, однако, хотят подчеркнуть, что это относится только к операционной аренде, так как основные функции контроля над переданными объектами недвижимости остаются у концессионера (арендодателя);

во-вторых, объекты недвижимости остаются объектами учета у арендодателя, который имеет право на их остаточную стоимость после окончания срока концессионного соглашения или договора операционной аренды;

в-третьих, комплексное совмещение учетных процедур концессионных соглашений и операционной аренды имеет прямое отношение к эффективности строительной деятельности объектов недвижимости. В данной ситуации, если строительная организация оказывает эксплуатационные услуги в постстроительной деятельности по объекту недвижимости, то она будет заинтересована в качественном строительстве этого объекта, так как это снизит последующие ее эксплуатационные затраты.

Примечания:

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»: приказ Минфина России от 11.06.2016 г. №111н // СПС КонсультантПлюс. М., 2016. Загл. с экрана.

2. Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг»: приказ Минфина России от 28.12.2015 г. №217н (ред. от 27.06.16) // СПС КонсультантПлюс. М., 2016. Загл. с экрана.

References:

1. International Financial Reporting Standard (IFRS) 16 «Lease»: Order of the Ministry of Finance of Russia of 11.06.16, №111н // HLS ConsultantPlus. М., 2016. Title from the screen.

2. Clarification of IFRIC 12 «Concession agreements on the provision of services»: Order of the Ministry of Finance of Russia 28.12.15, № 217н [in an edition of 27.06.16] // HLS ConsultantPlus. М., 2016. Title from the screen.