



КОНФЕРЕНЦИЯ ОРГАНИЗАЦИИ
ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ
ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ

Distr.
GENERAL

TD/B/ITNC/AC.1/8
23 April 1996

RUSSIAN
Original: ENGLISH

СОВЕТ ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ

Межправительственная рабочая группа
экспертов по международным стандартам
учета и отчетности

Четырнадцатая сессия

Женева, 1 июля 1996 года

Пункт 3 предварительной повестки дня

УЧЕТ ГОСУДАРСТВЕННЫХ КОНЦЕССИЙ И ОТЧЕТНОСТЬ

Доклад секретариата ЮНКТАД*

* Настоящий доклад подготовлен при содействии проф. Лазаро Плачидо Лисбоа, Университет Сан-Пауло, Бразилия.

Резюме

На своей двенадцатой сессии Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности рассмотрела доклад "Учет правительственных субсидий и льгот (Е/С.10/АС.3/1994/6)" и пришла к выводу о необходимости дальнейшего более детального изучения некоторых вопросов. Настоящий доклад подготовлен в этих целях. Он охватывает учет различных видов государственных концессий: контрактов на обслуживание; сделок типа "строительство - эксплуатация - передача в собственность (СЭП)"; концессии на использование или эксплуатацию государственных активов; контракты на управление и различные иные привилегии или льготы, предоставляемые государством предприятиям. Излагаемые в настоящем докладе принципы могут оказаться полезными для международных и национальных органов, занимающихся разработкой стандартов учета., поскольку в настоящее время большинство этих операций не регулируются конкретными стандартами.

СОДЕРЖАНИЕ

	<u>Пункты</u>
Введение	1 - 4
I. ОБЩИЕ КОНЦЕПЦИИ	5 - 6
II. КОНТРАКТЫ НА ОБСЛУЖИВАНИЕ	7 - 19
A. Бухгалтерский учет прав на предоставление коммунальных услуг	8 - 11
B. Учет активов, используемых в концессиях	12 - 15
C. Техническое обслуживание подлежащих возврату активов	16
D. Учет концессионных активов по окончании срока действия концессионного соглашения	17 - 18
E. Плата концессионера субъекту, предоставившему концессию, за надзор и другие услуги	19
III. ОПЕРАЦИИ ТИПА "СТРОИТЕЛЬСТВО - ЭКСПЛУАТАЦИЯ - ПЕРЕДАЧА В СОБСТВЕННОСТЬ"	20 - 31
A. Расходы	21
B. Учет прибыли, полученной от концессии	22 - 27
C. Учет авансовых платежей	28
D. Учет убытков	29
E. Передача активов общественной инфраструктуры субъекту, предоставившему концессию, по окончании срока действия концессионного соглашения	30
F. Раскрытие информации	31

СОДЕРЖАНИЕ (продолжение)

	<u>Пункты</u>
IV. КОНЦЕССИИ НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ИЛИ ЭКСПЛУАТАЦИЮ ГОСУДАРСТВЕННЫХ АКТИВОВ	32 - 37
V. КОНТРАКТЫ НА УПРАВЛЕНИЕ	38 - 42
A. Доходы от оказанных услуг	40 - 41
B. Раскрытие информации	42
VI. ДРУГИЕ ПРИВИЛЕГИИ И ЛЬГОТЫ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫЕ ГОСУДАРСТВОМ	43 - 55
A. Лицензии на занятие некоторыми видами хозяйственной деятельности	44
B. Лицензии на производство и распределение товаров в некоторых географических районах	45
C. Соглашения, заключаемые без торгов	46
D. Экспортные и импортные льготы	47
E. Право на разработку природных ресурсов	48 - 50
F. Право на приобретение сырья и других материалов и услуг по льготным ставкам	51
G. Аренда земли, зданий и оборудования	52
H. Право на предоставление услуг теле- и радиовещания	53
I. Налоговые льготы	54 - 55

ВВЕДЕНИЕ

1. В настоящем докладе даются ориентиры по вопросам учета и отчетности, которые встают в связи с концессиями, предоставляемыми государством, поскольку в настоящее время в этой области отсутствуют какие-либо комплексные международные стандарты. В некоторых развивающихся странах и странах, находящихся на переходном этапе, концессии играют очень важную роль и довольно широко используются для привлечения прямых иностранных инвестиций и технологии. В будущем концессии могут получить еще более широкое распространение, поскольку они позволяют правительствам передать функции по оказанию общественных услуг частному сектору и сосредоточить свое внимание на той деятельности, которая является более приоритетной и/или не может быть поручена никому другому. Таким образом, данная тема заслуживает все большего внимания.

2. Концессии могут предоставляться и зачастую предоставляются национальными, региональными (штаты) или муниципальными органами власти (именуемыми далее субъектами, предоставляющими концессии) государственным, частным или полугосударственным предприятиям (именуемым далее концессионерами) для оказания коммунальных услуг, эксплуатации объектов общественной инфраструктуры или использования государственных активов. Концессии, как правило, предоставляются на длительный фиксированный период, на протяжении которого предприятия используют свой управленческий и иной персонал и несут определенный операционный риск.

3. Концессионные договоры делятся на следующие три вида:

а) контракты на обслуживание (именуемые также контрактами на осуществление операций и оказание коммунальных услуг);

б) операции типа "строительство – эксплуатация – передача в собственность" (именуемые также концессиями в сфере общественных работ); и

в) концессии на использование и/или эксплуатацию государственных активов.

Концессия на право оказания коммунальных услуг, выполнения общественных работ или использования государственных активов обычно предоставляется по результатам объявленных торгов, в ходе которых каждый претендент представляет свое предложение, состоящее из условий контракта, сметы капитальных и операционных расходов, размера вознаграждения и средств платежа, а также иных условий. Это гарантирует, чтобы в дальнейшем выигравший торги претендент осуществлял свою деятельность в соответствии с условиями, предложенными субъектом, предоставившим концессию.

4. Ниже описываются характеристики каждого из вышеуказанных видов концессионных договоров, а также различные способы бухгалтерского учета осуществляемых в рамках них операций. В настоящем докладе рассматриваются и другие типы сделок между

государством и предприятиями, которые не являются государственными концессиями в прямом смысле этого слова, но могут рассматриваться в качестве таковых.

I. ОБЩИЕ КОНЦЕПЦИИ

5. Доходы и расходы, связанные с концессионными соглашениями, как правило, должны учитываться в момент их возникновения. До заключения концессионного договора с государственным органом расходы, понесенные потенциальным концессионером, особенно в связи с получением концессии, обычно должны относиться на период их возникновения. В то же время такие расходы могут быть отнесены на будущий период в том случае, если потенциальный концессионер имеет разумные основания предполагать, что он получит концессию, и если понесенные расходы бесспорно связаны с конкретным концессионным проектом.

6. В том случае, когда концессионер должен платить за право получения концессии, такой платеж, как правило, осуществляется вначале в единоразовом порядке. Платеж или обязательство осуществить платеж в будущем должны капитализироваться концессионером как нематериальный актив и амортизироваться либо равномерно на протяжении срока действия концессии, либо пропорционально операционному доходу, в том случае если такой метод позволяет лучше увязать расходы и поступления. Если операция предполагает переуступку акций эксплуатирующего концессию предприятия или какого-либо иного предприятия в качестве компенсации стоимости концессии, концессионер должен регистрировать стоимость полученной концессии как нематериального актива, подлежащего амортизации, кредитуя при этом соответствующие счета акционерного капитала на реальную стоимость полученных прав или акций в зависимости от того, что поддается более точной оценке.

II. КОНТРАКТЫ НА ОБСЛУЖИВАНИЕ

7. Подобные договоренности обычно заключаются в форме контрактов, в которых государство предоставляет предприятию право оказывать конкретные коммунальные услуги, используя при этом свой собственный управленческий аппарат и принимая на себя операционный риск в течение оговоренного периода времени. Предприятие имеет право взимать с потребителей плату за оказанные услуги по ставкам, включающим в себя прибыль. Контрактами на обслуживание может предусматриваться также уплата концессионером оговоренной суммы субъекту, предоставившему ему концессию. Иногда концессионер использует активы, принадлежащие предоставляющему концессию субъекту, которые подлежат возврату после истечения срока действия контракта вместе со всеми дополнительными активами, принадлежащими концессионеру. Примерами таких активов являются здания, построенные на государственной земле и используемые концессионером в течение срока действия контракта. К числу наиболее типичных коммунальных услуг, оказываемых частными или полугосударственными предприятиями на условиях концессии, предоставленной государством, относятся газо-, водо- и электроснабжение, телефонная связь, общественный транспорт, уборка мусора и канализация.

А. Бухгалтерский учет прав на предоставление коммунальных услуг

8. Право оказывать коммунальные услуги может быть предоставлено концессионеру бесплатно или за вознаграждение. Если право предоставляется в обмен на уплату оговоренной суммы изначально либо в последующий период, стоимость такого права должна проводиться предприятием как нематериальный актив. Этот актив подлежит амортизации в течение срока действия контракта на основе либо равномерного графика, либо какого-либо иного рационального метода, позволяющего соотнести расходы, понесенные в отчетный период, с теми выгодами, которые были получены благодаря заключению соглашения.

9. Еще одной разновидностью операции является уплата субъекту, предоставившему право концессии, суммы, равной накопленным амортизационным отчислениям, по окончании действия концессии, а не вначале. В то же время момент платежа не имеет значения для того, когда израсходованная сумма должна проводиться по счетам. Если платежи осуществляются ежемесячно, они должны проводиться по счету расходов предприятия, если, конечно, это не ведет к несогласованности платежей и полученных выгод.

10. Возможна и такая ситуация, когда в качестве компенсации правительству предлагаются акции концессионера. Это часто встречается в тех случаях, когда для получения права на концессию специально создается новая компания. В такой ситуации предприятие должно прибавить реальную стоимость полученных прав к стоимости своего акционерного капитала.

11. В других ситуациях концессионные права могут предоставляться бесплатно. Независимо от того, были понесены расходы или нет, концессионер должен сообщить о существовании прав и полученных благодаря им выгодах в примечаниях к своей финансовой отчетности, и в том числе представить подробные сведения об обязательствах, возникших в силу соглашения.

В. Учет активов, используемых в концессиях

12. С точки зрения бухгалтерского учета один из наиболее спорных моментов возникает в тех случаях, когда активы, принадлежащие субъекту, который предоставляет концессию, переуступаются концессионеру для использования. Если по условиям концессионного соглашения концессионер должен заплатить за эти активы, возможны следующие ситуации:

а) концессионер может сразу же заплатить за активы наличными или согласиться оплатить их позднее. В этом случае концессионер заносит стоимость основного капитала и обязательств, если таковые имеются, на бухгалтерские счета предприятия, эксплуатирующего концессию.

б) Концессионер может предложить акции предприятия, которому была предоставлена концессия, или какого-либо иного предприятия в качестве компенсации стоимости эксплуатируемых активов, переуступленных ему государством. В этом случае

концессионер должен зарегистрировать стоимость основного капитала и кредитовать соответствующие счета акционерного капитала на реальную стоимость полученных активов или переуступленных акций в зависимости от того, что поддается более точно оценке.

13. Возможна еще одна разновидность операций: правительство передает активы концессионеру для эксплуатации, сохраняя при этом право собственности на них. Эти активы фактически становятся операционными активами концессионера. Они продолжают оставаться на балансе собственника (т.е. государства) и не указываются в отчетности концессионера. Однако, если концессионер считает, что оптимальным с точки зрения раскрытия хозяйственной информации является учет стоимости использования активов в форме периодических амортизационных отчислений, приемлемой альтернативой является отражение концессионером стоимости активов в своей бухгалтерии. График амортизации должен быть таким же, как и для других активов концессионера, или же рассчитываться исходя из продолжительности контракта в зависимости от того, какой из периодов является более коротким. Более того, в отчетности должна отражаться и сумма отсроченных поступлений, которая должна равняться стоимости активов; эти отсроченные поступления будут амортизироваться так же, как и активы. Данная методология представляется оправданной по следующим причинам:

а) подобные активы приносят доход концессионеру, а не субъекту, предоставившему концессию, и тем самым должны отражаться в бухгалтерской отчетности концессионера. По условиям концессионного соглашения государство может получать доход в связи с амортизационными отчислениями. Таким образом, сохранение активов на счетах субъекта, предоставившего концессию, противоречит экономической сути концессионного соглашения;

б) концессионер контролирует и использует концессионные активы так же, как и в случае финансовой аренды, и такой контроль должен отражаться в его бухгалтерской отчетности; и

с) концессионные соглашения, как правило, заключаются на длительный срок, и по окончании срока действия концессии активы могут не иметь никакой остаточной стоимости для субъекта, предоставившего концессию.

14. Помимо общего требования о раскрытии информации, о котором говорилось выше, концессионер должен сообщать в пояснительных примечаниях к своей финансовой отчетности сведения об используемых активах, их остаточной стоимости и сроке службы. Может быть также предусмотрен возврат таких активов субъекту, предоставившему концессию, в случае неплатежеспособности концессионера или при наступлении других чрезвычайных условий, оговоренных в концессионном договоре. В этом случае также должна представляться соответствующая информация.

15. Третьей разновидностью операций является передача активов концессионеру бесплатно. В этой ситуации передача активов концессионеру должна рассматриваться как дотация, а их реальная стоимость регистрироваться соответствующим образом. В случае государственных дотаций концессионер, как правило, регистрирует реальную стоимость полученных активов, а также осуществляет проводку по счету доходов будущих периодов дохода, который впоследствии уменьшается по мере амортизации активов. В то же время в некоторых странах разрешается заносить дотации на специальный счет в разделе акционерного капитала, который, например, может иметь название "Дотированный капитал". В примечаниях к финансовой отчетности должен поясняться использовавшийся метод учета.

С. Техническое обслуживание подлежащих возврату активов

16. Для того чтобы вернуть концессионные активы в состоянии, приемлемом для субъекта, предоставившего их в концессию, в соответствии с условиями концессионного соглашения или получить от этих активов оптимальную отдачу, у концессионера может возникнуть необходимость в текущем или перспективном обновлении и/или ремонте таких активов. Подобная модернизация может потребовать крупных затрат на материалы, части, рабочую силу и других издержек, которые скажутся на финансовых результатах деятельности предприятия, особенно если активы не используются в течение продолжительных периодов времени и не приносят никаких поступлений. Концессионер должен создавать текущие резервы на покрытие крупных расходов до начала модернизации и/или ремонта активов. В дальнейшем эти резервы будут уменьшаться на сумму расходов, понесенных в ходе модернизации и ремонта. Цель такого метода заключается в правильном соотношении доходов и расходов за отчетный период, поскольку он позволяет расписать издержки на модернизацию и ремонт на весь срок использования активов. Это позволяет более точно рассчитать чистую прибыль в каждый отчетный период.

Д. Учет концессионных активов по окончании срока действия концессионного соглашения

17. Если концессионер владеет предприятием, использующим активы, но не может оставить их для использования в других целях либо в связи с необходимостью вернуть их субъекту, предоставившему концессию, либо по причине их узкоцелевого характера или отсутствия иного коммерческого назначения, чистая балансовая стоимость активов должна быть списана с бухгалтерских счетов концессионера. К этой категории относятся и работы по усовершенствованию недвижимости, расположенной на государственных землях, которые были предусмотрены концессионным соглашением. Если концессионер оценил свои операционные расходы достаточно точно, чистая балансовая стоимость активов в этот момент времени будет равна нулю, поскольку балансовая стоимость должна равняться остаточной стоимости, которая в этом случае равняется нулю, т.е. актив должен был быть полностью амортизирован на протяжении срока действия контракта. Таким образом,

актив будет иметь чистую балансовую стоимость, отличную от нуля, лишь в случае неправильного начисления амортизации или досрочного прекращения действия концессионного контракта.

18. В том случае, если концессионеру выплачивается компенсация за активы, возвращенные субъекту, предоставившему ему концессию, или переданные другому предприятию, заключившему новое концессионное соглашение, размер этой компенсации может носить договорной характер, равняться реальной стоимости активов (что встречается наиболее часто) или их чистой балансовой стоимости. Разница между подлежащей выплате суммой и чистой балансовой стоимостью передаваемых активов должна фиксироваться как доход или убыток за соответствующий отчетный период. Убытки должны относиться к тому отчетному периоду, когда их размер мог быть реально оценен. Что же касается доходов, они должны относиться к периоду, когда их получение стало несомненным.

Е. Плата концессионера субъекту, предоставившему концессию,
за надзор и другие услуги

19. Если по условиям договора концессионер обязан платить субъекту, предоставившему ему концессию, за оказываемые услуги, такие, как наблюдение, надзор и контроль качества коммунальных услуг, эти платежи должны фиксироваться как нормальные операционные расходы концессии в момент их возникновения.

**III. ОПЕРАЦИИ ТИПА "СТРОИТЕЛЬСТВО - ЭКСПЛУАТАЦИЯ - ПЕРЕДАЧА
В СОБСТВЕННОСТЬ"**

20. Операции типа "строительство - эксплуатация - передача в собственность" (обычно именуемые операциями СЭП) дают концессионеру право построить или купить и эксплуатировать определенный объект общественной инфраструктуры. Операции СЭП, как правило, осуществляются на основе долгосрочных контрактов на строительство объектов инфраструктуры, таких, как автомобильные и железные дороги, мосты, виадуки, плотины, аэропорты, туннели и т.д., для завершения которых требуется несколько лет. Для государства такие контракты представляют собой средство финансирования общественных работ. Концессионер получает от субъекта, предоставляющего концессию, право выполнить конкретный проект и получить соответствующее вознаграждение. В этом случае получаемое вознаграждение обычно состоит из части, возмещающей расходы на строительство, и прибыли. Иногда концессионеру предоставляется право эксплуатировать объект общественной инфраструктуры после завершения его строительства в целях получения прибыли. Операционная прибыль позволяет концессионеру возместить стоимость строительства, расходы на эксплуатацию и техническое обслуживание, а также получить прибыль. Обычно концессионеру предоставляется также возможность возместить суммы, уплаченные государству в обмен на концессионные права. По окончании срока действия концессии активы и права на их использование переходят к субъекту, предоставившему концессию.

А. Расходы

21. В ходе строительства объектов общественной инфраструктуры могут возникнуть следующие виды расходов:

- а) расходы на материалы, используемые в строительстве, амортизация задействованного в работах основного капитала и т.д.;
- б) расходы на рабочую силу, непосредственно задействованную в договорных работах, т.е. расходы на рабочую силу на строительном объекте, включая надзор;
- в) косвенные расходы, такие, как расходы на страхование, техническую помощь, а также косвенные расходы на строительстве; и
- г) общие или накладные расходы, такие, как административные или финансовые расходы.

В. Учет прибыли, полученной от концессии

22. Операционные поступления по контрактам СЭП должны относиться к тому периоду, когда появляется возможность получать доход от оказания услуг, как правило третьим сторонам, и когда связанные с этими поступлениями расходы или издержки были реально понесены или могут быть оценены. В противном случае платежи, полученные от государства и других органов, следует рассматривать в качестве отложенных обязательств (отложенный или незаработанный авансовый доход), а поступления не должны заноситься на счета прибылей и убытков за отчетный период.

23. Когда концессионер имеет право на получение дохода от эксплуатации предприятия общественной инфраструктуры после завершения его строительства, расходы, понесенные в ходе строительства, должны быть списаны со счетов основного капитала. Одним из примеров является строительство дорог, доход от эксплуатации которых поступает в форме дорожных сборов. В одной из крупнейших операций типа СЭП в истории концессионер, осуществлявший строительство тоннеля между Соединенным Королевством и Францией, должен благодаря его эксплуатации возместить стоимость своих инвестиций до 2041 года, когда он обязан вернуть права на эксплуатацию тоннеля субъекту, предоставившему концессию.

24. Доход от строительства предприятия общественной инфраструктуры должен учитываться по методу "долевого завершения", применяемому к строительным проектам, в том случае, если размер полученного дохода можно с достаточной степенью точности оценить в течение строительства. В противном случае, если невозможно точно оценить размер заработанных средств, концессионер может использовать бухгалтерский метод "завершенного контракта", согласно которому поступления от строительства зачисляются на счета после окончания

строительного этапа и приемки объекта государственным органом. В основе этих двух методов учета лежит принцип регистрации требований и обязательств в момент их возникновения, что означает, что доходы проводятся по счетам в тот момент, когда они были заработаны согласно принципам, описываемым в данном пункте, независимо от того, когда к государству предъявляются платежные требования – периодически или после завершения проекта.

25. Для правильного увязывания расходов и доходов все издержки, понесенные до и в процессе строительства, должны капитализироваться в момент их возникновения (т.е. в момент оплаты или возникновения обязательства об их последующей оплате) как активы в бухгалтерской отчетности концессионера. Затем, когда соответствующий доход будет регистрироваться в момент его возникновения, такие суммы будут переноситься на счет прибылей или убытков за отчетный период. Если не следовать этому бухгалтерскому методу, то на счетах прибылей и убытков за годы работы концессии могут оказаться проведенными лишь расходы, а значит и убытки; а наличные поступления будут отнесены к тому году, когда они были получены, хотя часть их могла быть заработана и в иной период. Безусловно, если строительство полностью завершено, а поступления получены в один и тот же отчетный период, то это не нарушит общепризнанного бухгалтерского принципа увязывания доходов и расходов.

26. При применении бухгалтерского метода "долевого завершения" к строительным работам существуют два способа оценки поступлений, заработанных в отчетный период:

- а) расходы, понесенные в течение года, рассчитываются как процент от общих сметных проектных расходов; и
- б) поступления учитываются на основе технического отчета о степени завершенности проекта.

Процент или доля, на которые завершен проект, при использовании метода б) должны применяться к совокупному размеру поступлений, указанных в концессионном соглашении. Кроме того, связанные с этими поступлениями расходы, понесенные до начала и в период строительства, должны проводиться по счетам прибылей и убытков за тот же отчетный период вне зависимости от того, когда эти расходы фактически были оплачены. В то же время при выполнении крупномасштабных и сложных общественных работ, особенно когда они включают в себя проекты различной продолжительности, использование единого графика завершения всех работ может быть сопряжено с некоторыми трудностями. В этой ситуации наилучшим методом учета совокупных договорных поступлений на этапе строительства является определение доли расходов, понесенных в течение года, в общей сумме проектных расходов.

27. Применение каждого из этих двух методов позволяет расписать доход на весь период выполнения работ или возникновения расходов, а также определить доход по каждому году или каждому промежуточному отчетному периоду точнее с экономической точки зрения, чем регистрация всех поступлений и расходов в момент завершения контракта.

С. Учет авансовых платежей

28. Авансовые наличные платежи, полученные за услуги, которые будут оказываться в будущем, должны проводиться как обязательства, поскольку получение средств означает признание предприятием своего обязательства оказывать услуги в последующие периоды. Если же в силу тех или иных причин это невозможно, то при нормальных условиях такие авансовые платежи должны быть возвращены. Авансы, полученные сверх дохода, заработанного за соответствующий период, должны оставаться на счетах "обязательств" до тех пор, пока услуги не будут оказаны или эти авансовые платежи не будут возвращены.

Д. Учет убытков

29. В том случае, когда при исполнении контракта были понесены убытки в связи либо со строительством, либо с эксплуатацией объекта, они должны быть незамедлительно учтены концессионером как расходы за текущий отчетный период.

Е. Передача активов общественной инфраструктуры субъекту, предоставившему концессию, по окончании срока действия концессионного соглашения

30. Когда по условиям соглашения не предполагается уплата концессионеру полной или частичной компенсации за активы, переданные государству по окончании договорного периода, вознаграждение концессионера состоит из поступлений от эксплуатации концессионного проекта. В этом случае активы должны амортизироваться до их чистой стоимости реализации, если таковая имеется, на момент завершения контракта. Обычно чистая балансовая стоимость в момент реализации равняется сумме платежа, поскольку при расчете графика амортизации должна учитываться остаточная стоимость концессионных активов. Любая разница между суммами на счетах рассматривается как прибыль или убытки, возникшие в силу пересмотра сметы в отчетный период, сделанной при наличии соответствующей возможности. Если в контракте предусматривается передача активов по реальной стоимости, любая разница между этой суммой и чистой балансовой стоимостью заносится на счет прибылей и убытков.

Ф. Раскрытие информации

31. Помимо подлежащей раскрытию информации, о которой говорилось в предыдущих пунктах настоящего доклада, в приложениях к финансовой отчетности концессий на строительство объектов общественной инфраструктуры должна указываться совокупная стоимость активов, этап строительства на дату составления баланса и метод бухгалтерского учета доходов.

IV. КОНЦЕССИИ НА ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ИЛИ ЭКСПЛУАТАЦИЮ ГОСУДАРСТВЕННЫХ АКТИВОВ

32. Концессии на использование и/или эксплуатацию государственных активов (как правило, основного капитала) обычно являются узкоцелевыми и ограниченными по времени. Концессионер может оплатить субъекту, предоставившему концессию, использование активов. Активы, как правило, передаются концессионеру во временное пользование, и он несет все издержки и риски, связанные с использованием или эксплуатацией концессионных активов. Примерами такого типа соглашений являются концессии на строительство вблизи государственных автомобильных дорог таких сооружений, как автозаправочные станции, рестораны, кафе и т.д.

33. Поскольку субъект, предоставивший концессию, сохраняет право собственности на активы, они должны числиться на его счетах в качестве основного капитала и соответствующим образом амортизироваться. Концессия на использование активов аналогична договору операционной аренды, для которой правильным методом бухгалтерского учета является сохранение капитальных активов на счетах арендодателя. В то же время возможна ситуация, когда срок концессии равняется экономическому и/или физическому сроку службы активов или превышает его; в этом случае концессионер может зачислить активы на свои счета и начислять их амортизацию, как это имеет место в случае финансовой аренды.

34. Если концессионер привносит в концессионные активы усовершенствования, которые не подлежат оплате субъектом, предоставившим концессию, и удлиняют срок службы активов, соответствующие затраты должны проводиться вместе с другими капитальными активами как "усовершенствование собственности третьих сторон". Эти суммы амортизируются до истечения концессионного договора или срока службы активов, в зависимости от того, что из них короче.

35. Если в концессионном соглашении предусматриваются периодические платежи за использование активов, они должны адекватно и пропорционально регистрироваться как операционные расходы за соответствующий период таким образом, чтобы соотнести расходы с концессионными поступлениями (доходами). Если платеж осуществляется в полном размере в начале действия контракта, он должен проводиться как капитальный актив или авансовая выплата и амортизироваться на протяжении срока действия концессионного договора. Если концессионер провел актив по аналогии с операцией финансовой аренды, компенсирующее его обязательство будет периодически уменьшаться на сумму платежей субъекту, предоставившему концессию. Если же концессионер пользуется активами бесплатно, он должен указать это только в примечаниях к финансовой отчетности предприятия.

36. Обычно договор обязывает концессионеров вернуть использовавшуюся ими собственность государству, которому она принадлежит, в хорошем состоянии с учетом нормального износа. Это заставляет концессионеров регулярно ремонтировать и

обслуживать здание и другие активы с длительным сроком службы. В ходе текущих эксплуатационных периодов концессионеры должны создавать резерв для покрытия крупных затрат на ремонт и обслуживание, которые понадобятся в будущем.

37. По аналогии с требованиями к раскрытию информации, о которых говорилось в предыдущем разделе настоящего доклада, должны сообщаться также сведения об условиях соглашения, характеристиках собственности или других активов, полном и остающемся сроке действия контракта, обязательствах концессионера и любых ограничениях на использование активов.

v. КОНТРАКТЫ НА УПРАВЛЕНИЕ

38. На основании контрактов на управление субъект, предоставляющий концессию, например государство, передает полномочия на осуществление коммерческой деятельности концессионеру, который, как правило, именуется "управляющим". Цель заключения контрактов на управление заключается в том, чтобы уполномочить выбранного субъекта оказывать общественные услуги от имени государства; при этом считается, что подобного рода услуги продолжает оказывать государство.

39. Субъект, предоставляющий концессию, обычно несет все операционные расходы, в том числе на приобретение материалов и других необходимых активов, а также все эксплуатационные и неэксплуатационные издержки. Функции управляющих заключаются в обеспечении выполнения указанных работ путем планирования, наблюдения, консультаций и контроля за работой технических служб.

A. Доходы от оказанных услуг

40. Срок действия многих концессионных договоров составляет несколько лет; в одних случаях размер вознаграждения (платы) определяется вначале, а в других – устанавливается в зависимости от понесенных расходов (обычно такие контракты именуются контрактами типа "издержки плюс прибыль"). В соглашении размер вознаграждения может либо фиксироваться, либо определяться как процент от понесенных расходов. В случае получения единовременной прибыли она должна проводиться по счету прибылей и убытков за текущий период, как это имеет место в случае долгосрочных контрактов на строительство, с использованием следующих методов:

- a) учетного метода долевого завершения работ;
- b) как процент от понесенных расходов; или
- c) после выполнения всех договорных обязательств.

Как поясняется в предыдущих разделах настоящего доклада, предпочтительными являются первый и второй методы.

41. Выплата вознаграждения по условиям контракта "расходы плюс прибыль" облегчает ведение учета, поскольку в этом случае доходы непосредственно увязываются с понесенными расходами.

В. Раскрытие информации

42. В пояснительных примечаниях к финансовой отчетности управляющий должен раскрывать информацию о существовании контракта на управление, его условиях и обязательствах, включая общий договорной размер дохода и метод его учета.

VI. ДРУГИЕ ПРИВИЛЕГИИ И ЛЬГОТЫ, ПРЕДОСТАВЛЯЕМЫЕ ГОСУДАРСТВОМ

43. В данном разделе рассматриваются различные привилегии и льготы, которые могут предоставляться государством концессионерам. В тех случаях, когда методы бухгалтерского учета и отчетности отличаются от вышеуказанных, дается их краткое описание.

А. Лицензии на занятие некоторыми видами хозяйственной деятельности

44. Лицензия представляет собой разрешение заниматься хозяйственной деятельностью. Она отличается от концессии, поскольку концессионные договоры связаны с активами и услугами, которые предполагается использовать в общественных целях. Лицензирование позволяет государству регулировать создание предприятий и их хозяйственную деятельность, защищая при этом безопасность, здоровье и экологические условия жизни граждан. Лицензиат должен сообщать в пояснительных примечаниях к финансовой отчетности информацию о сроке действия полученной лицензии, ее условиях и возможных трудностях, с которыми он сталкивается или может столкнуться, пытаясь выполнить эти условия, а также связанные с этим последствия.

В. Лицензии на производство и распределение товаров в некоторых географических районах

45. Сама по себе выдача лицензии не влечет за собой каких-либо особых последствий с точки зрения бухгалтерского учета и отчетности. Связанные с подобными лицензиями расходы обычно возникают периодически и, как правило, являются сравнительно незначительными для того, чтобы проводить их по счетам активов будущих периодов.

С. Соглашения, заключаемые без торгов

46. Правительство может приобретать активы или арендовать услуги, не прибегая к торгам, в следующих случаях: когда размер сделки является незначительным; в экстренных условиях; в случае высокой степени специализации некоторых поставщиков; или в условиях существования монополии на предлагаемые товары или услуги. Для

выбранных предприятий подобные операции представляют собой обычные коммерческие сделки. В тех случаях, когда государству предлагается скидка или особо выгодная цена, это должно снижать нормальный валовой доход предприятия на счетах прибылей и убытков за отчетный период. Если для предприятия такая сделка является достаточно крупной, информация о ней должна соответствующим образом представляться в примечаниях к финансовой отчетности.

Д. Экспортные и импортные льготы

47. Предприятие, получающее импортные или экспортные льготы, должно проводить операции по счетам прибылей или убытков за отчетный период в соответствии с условиями полученных прав. Подобные сделки могут принимать форму косвенной государственной помощи, и полученным льготам трудно дать денежное выражение, поскольку совокупный товарооборот может и не изменяться пропорционально размеру импортных или экспортных тарифов. Если данная форма помощи сильно влияет на финансовые показатели предприятия, оно должно указывать факт получения, характеристики и особенно продолжительность такой помощи.

Е. Право на разработку природных ресурсов

48. Получению права на разработку природных ресурсов иногда предшествует технико-экономическое обоснование. В обосновании, как правило, оценивается имеющийся объем ресурсов, подлежащие извлечению количества, ожидаемый размер доходов от эксплуатации ресурсов и проектные расходы. Все издержки на изучение и получение проекта должны проводиться по счету текущих прибылей и убытков в момент их возникновения; в том случае, когда вероятность успеха достаточно велика, расходы, понесенные до начала извлечения природных ресурсов, могут переноситься на будущие периоды для увязывания с доходами от реализации, которые будут поступать в последующие отчетные периоды. В отсутствие такой уверенности предприятие должно проводить все подобные издержки по счетам прибылей и убытков в момент их возникновения.

49. После начала эксплуатации предприятие должно периодически списывать расходы, которые были капитализированы в целях начала добычи. Процент списания расходов, понесенных в связи с проектом, как правило, рассчитывается исходя из отношения объема производства за текущий отчетный период к оценочному показателю совокупных запасов ресурсов по состоянию на начало периода. Согласно альтернативному методу бухгалтерского учета, этот процентный показатель может устанавливаться в зависимости от срока, на протяжении которого держатели лицензии имеют право разрабатывать ресурсы. Если государство получает часть добытых ресурсов, расходы, понесенные предприятием на добычу или производство государственной доли, должны относиться на счет прибылей или убытков предприятия за отчетный период.

50. Предприятие должно указывать в пояснительных примечаниях масштабы и этап проекта, а также остающиеся запасы ресурсов по данным последней разведки, которые затем уменьшаются на объемы последующего производства или добычи.

Г. Право на приобретение сырья и других материалов и услуг по льготным ставкам

51. Это еще одна форма косвенной государственной помощи. Для регистрации полученных льгот не предусматривается никакого особого метода бухгалтерского учета, если при этом не были понесены расходы. В пояснительных примечаниях предприятие должно сообщать факт получения и характер льгот, срок действия соглашения и то, насколько эти льготы повлияли на финансовые результаты за отчетный период.

Г. Аренда земли, зданий и оборудования

52. Арендные договоры, заключенные государством и частным предприятием, как правило, дают право на эксплуатацию государственных активов. В этой связи арендатор активов должен отразить арендные расходы в отчете о прибылях и убытках за соответствующий период. В примечаниях к финансовой отчетности предприятие должно сообщать о существовании аренды, указывать задействованные активы, их стоимость, вытекающие из договора финансовые обязательства и срок его действия.

Н. Права на предоставление услуг теле- и радиовещания

53. Права на предоставление общественных услуг, таких, как услуги теле- и радиовещания, зачастую могут быть аннулированы государством, если предприятие в своей работе не выполняет конкретных требований. Издержки на получение этих прав могут быть отнесены на счет прибылей или убытков или же, в том случае, если они являются значительными, капитализированы в качестве активов в отчетный период, в котором были понесены издержки. Все другие расходы обычно связаны с оказанием услуг и тем самым представляют собой операционные расходы за соответствующий период. Все расходы на недвижимость и оборудование, необходимые для работы подобных предприятий, капитализируются и амортизируются так же, как и в других сферах хозяйственной деятельности. Если государство периодически взимает плату за лицензию, уплачиваемые суммы проводятся по счету прибылей и убытков за соответствующий период. Предприятие, получившее оперативные права, должно указывать вид услуг, на предоставление которых оно получило лицензию, а также срок ее действия.

Г. Налоговые льготы

54. Налоговые льготы представляют собой одну из форм государственной помощи и заключаются в предоставлении экономических преимуществ предприятию, удовлетворяющему определенным критериям. Подобные льготы могут носить как временный, так и постоянный характер. Иногда цель предоставления налоговых льгот заключается в

стимулировании развития национальной, региональной или местной экономики благодаря инвестиционной деятельности или в поощрении роста ассигнований на научные исследования и разработки. Налоговые льготы, как правило, предоставляются лишь при условии выполнения определенных условий и требований, заранее установленных государством. Наиболее распространенными являются следующие налоговые льготы:

- a) освобождение от уплаты налогов, т.е. от некоторых налоговых обязательств;
- b) снижение ставки налогообложения, что означает пропорциональное уменьшение подлежащих уплате сумм;
- c) налоговые скидки, снижающие размер заранее известных обязательств по уплате налогов;
- d) налоговая компенсация, представляющая собой частичный или полный возврат уже уплаченных налоговых сумм при условии выполнения предприятием определенных обязательств, условий и требований; примером такой льготы является возмещение пошлин, уплаченных с импортируемых активов, которые впоследствии будут включены в другие активы, вывозимые на экспорт;
- e) текущее списание некоторых капитализированных издержек, например ускоренная амортизация основного капитала по сравнению с обычным графиком, отражающим степень экономического износа или срок службы активов; и
- f) налоговые каникулы, освобождающие предприятия от уплаты налогов на протяжении оговоренного периода времени.

55. В примечаниях к финансовой отчетности должно сообщаться о факте получения налоговых льгот, основаниях для этого, размере льгот и ожидающейся продолжительности их действия.

БИБЛИОГРАФИЯ

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), *AICPA Professional Standards*, (Chicago: Commerce Clearing House Inc., 1991).

Commission on Concessions, *Rapport sur les Orientations en Matière de Comptabilité des Entreprises Concessionnaires* (*), 1994.

Financial Accounting Standards Board (FASB), *Accounting Standards*, (Homewood: Irwin, 1992/93).

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras- Fipecafi, and Arthur Andersen, *Normas e Práticas Contábeis no Brasil* (Free translation: "Accounting Standards and Practices in Brazil") (**), (Atlas, São Paulo, 1994).

Hendriksen, Eldon S., and BREDÁ, Michael S. Van, *Accounting Theory*, (Homewood: Irwin, 1992).

Iudicibus, Sérgio de, *Teoria da Contabilidade* (Free translation: "Accounting Theory") (**), (Atlas, São Paulo, 1994).

Iudicibus, Sérgio de, Martins, Eliseu and Gelbcke, Ernesto R. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações* (Free translation: "Accounting Handbook for Companies") (**), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras (FIIPECAFI), (Atlas, São Paulo, 1995).

Meirelles, Hely Lopes, *Direito Administrativo Brasileiro* (Free translation: "Brazilian Administrative Right") (**), (Malheiros Editores, 1992).

- * Имеется только на французском языке.
- ** Имеется только на португальском языке.
