

Радашкевич Алина

магістрант

Полоцкий государственный университет
г. Новополоцк, Республика Беларусь

УЧЁТ КОНЦЕССИОННЫХ СОГЛАШЕНИЙ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Прогрессивная мировая практика свидетельствует о все более широком распространении различных моделей государственно-частного партнерства, важнейшей формой которых являются концессии.

В настоящее время в развитии экономических отношений между государством и частным сектором возникает вопрос о правильном учёте объектов концессии на счетах бухгалтерского учёта. Этот вопрос является актуальным во всех странах мира. Поэтому данному направлению уделяется повышенное внимание.

В данной статье мы рассмотрим документ МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения», который вводит конкретные указания, которыми должны руководствоваться концессионеры при отражении бухгалтерских операций по учёту объектов концессии.

В КР МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения», оператор (концессионер) признаёт вознаграждение, подлежащее получению от правообладателя (концедента) за предоставленные услуги по строительству или модернизации объектов, в том числе по модернизации уже существующих объектов, как финансовый и/или нематериальный актив.

Финансовый актив признаётся оператором (концессионером) при наличии у него безусловного права на получение денежных средств (или иного финансового актива) вне зависимости от интенсивности использования объекта инфраструктуры.

Нематериальный актив признаётся оператором (концессионером) при наличии у него права на взимание платы за пользование объектам инфраструктуры.

Возможна ситуация, когда оператор (концессионер) признаёт и финансовый актив, и нематериальный актив. Например, если оператор (концессионер) взимает плату с пользователей и аккумулирует её у себя, при этом правообладатель гарантирует ему некий минимальный уровень выручки, то оператор (концессионер) признаёт финансовый актив в отношении права на получение денежных средств в пределах минимально гарантированной суммы и нематериальный актив в отношении права на взимание и аккумулирование у себя платежей в части, превышающую указанную сумму.

Последующий учёт финансового и нематериального актива.

Оператор (концессионер) учитывает любой признанный им финансовый актив в соответствии с требованиями МСФО 39 «Финансовые инструменты:

признание и оценка»; оператор (концессионер) учитывает любой признанный им нематериальный актив в соответствии с требованиями МСФО 38. Данные стандарты не предусматривают никаких исключений для оператора (концессионера).

Признание выручки от услуг по строительству/модернизации.

КР МСФО 12 определяет операторов как «поставщиков услуг», которые должны признавать выручку в соответствии с требованиями МСФО 11 и МСФО 18. Поэтому выручка и затраты, относящиеся к оказываемым услугам по строительству и модернизации, признаются оператором в соответствии с требованиями МСФО 11. Выручка, признаваемая в соответствии с требованиями МСФО 11, определяется с использованием метода оценки стадии завершенности работ и оценивается исходя из справедливой стоимости вознаграждения, подлежащего получению.

Затраты по займам.

Если оператор приобретает право на взимание платы за пользование объектом инфраструктуры общественного назначения и при этом применяет альтернативный метод учёта по МСФО 23, предусматривающий капитализацию определённых затрат по займам, то оператор капитализирует относящиеся к квалифицируемым активам затраты по займам, которые были понесены на этапе строительства или модернизации. В любом другом случае оператор отражает затраты по займам как расходы в момент их возникновения. Однако капитализация процентов будет возможна только в отношении нематериальных активов, так как финансовый актив не является квалифицируемым активом согласно МСФО 23 [1].

Отметим влияние указанных условий на первоначальное признание концессионного договора.

Если право контроля над объектом получает концессионер, то он будет отражать объект концессии как долгосрочный материальный актив, но, если контроль над объектом сохраняется за концедентом и концедент в свою очередь может получить от концессионера вознаграждение в виде:

1. Права требования денежных средств у концедента – то концедент будет отражать объект концессии, как финансовый актив;
2. Права взимания платы у пользователей объекта – то концедент будет отражать объект концессии, как нематериальный актив.

Основной проблемой является установление модели оценки и отражение в отчётности концессионера операций по исполнению концессионного договора при строительстве инфраструктурных объектов собственными силами или приобретённых у третьей стороны, но которые стали активами концедента, поскольку он их контролирует, или существующих активов, которые остаются под его контролем.

Таким образом, существует 3 варианта отражения объектов концессии на счетах бухгалтерского учёта:

1. Объект концессии в качестве финансового актива;
2. Объект концессии в качестве нематериального актива;

3. Объект концессии в качестве долгосрочного актива.

На основании изложенного материала рассмотрим каждый из трёх вариантов.

Вариант 1. Объект концессии в качестве финансового актива.

Таблица 1

Корреспонденция счетов при отражении объектов концессии в качестве финансового актива

| Содержание операции | Дт | Кт |
|---|---|---|
| Отражен финансовый актив (дебиторская задолженность) в виде права требования денежных средств у государства по справедливой стоимости выполненных работ | 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» | 86 «Целевое финансирование» |
| ежегодно | | |
| Отражен финансовый доход (дебиторская задолженность на конец периода, умноженная на ставку, например 5%) | 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» | 86 «Целевое финансирование» |
| Погашение задолженности государства в виде фиксированной ежегодной суммы | 51 «Расчётные счета» | 76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» |
| Признание финансовых доходов | 86 «Целевое финансирование» | 91 «Прочие доходы и расходы» |
| Признание доходов от реализации услуги (работ) | 86 «Целевое финансирование» | 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» |

Источник: собственная разработка на основании изучения КР МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения».

Вариант 2. Объект концессии в качестве нематериального актива.

Таблица 2

Корреспонденция счетов при отражении объектов концессии в качестве нематериального актива

| Содержание операции | Дт | Кт |
|--|---|--|
| Отражен нематериальный актив в виде права взимания платы у пользователей по справедливой стоимости выполненных работ | 04 «Нематериальные активы» | 86 «Целевое финансирование» |
| Признание затрат по строительству и модернизации объекта концессии | 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» | 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками», 10 «Материалы», 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда», 02 «Амортизация основных средств» |
| Признание доходов от реализации услуги (работ) | 86 «Целевое финансирование» | 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» |
| ежегодно | | |
| Поступление денежных средств от пользователей | 51 «Расчётные счета» | 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками» |

| | | |
|--|---|---|
| Доходы от продаж | 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками» | 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» |
| Начислена амортизация по нематериальному активу (право взимания платы у пользователей) | 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» | 05 «Амортизация нематериальных активов» |

Источник: собственная разработка на основании изучения КР МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения».

Вариант 3. Объект концессии в качестве долгосрочного актива.

Таблица 3

Корреспонденция счетов при отражении объектов концессии в качестве долгосрочного актива

| Содержание операции | Дт | Кт |
|---|-------------------------------------|--|
| Дополнительные земельные участки | 08 «Вложения в долгосрочные активы» | 98 «Доходы будущих периодов» |
| Приняты на баланс дополнительные земельные участки | 01 «Основные средства» | 08 «Вложения в долгосрочные активы» |
| Создание базовой инфраструктуры на дополнительных земельных участках | 08 «Вложения в долгосрочные активы» | 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками», 10 «Материалы», 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда», 02 «Амортизация основных средств» |
| Оприходование базовой инфраструктуры на дополнительных земельных участках | 01 «Основные средства» | 08 «Вложения в долгосрочные активы» |
| Отражение выручки по мере оказания услуг по строительству | 98 «Доходы будущих периодов» | 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» |

Источник: собственная разработка на основании изучения КР МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения».

Таким образом, методика учёта концессионных соглашений, рассмотренная на основании документа МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения», представленная нами, на наш взгляд, способствует правильному отражению в бухгалтерском учёте объектов концессии.

Поскольку учёт концессионных соглашений является достаточно актуальным вопросом во всех странах, на основании проведенного анализа мы выявили, что существует 3 варианта отражения объектов концессии на счетах бухгалтерского учёта:

1. Объект концессии в качестве финансового актива;
2. Объект концессии в качестве нематериального актива;

3. Объект концессии в качестве долгосрочного актива.
Представили корреспонденции счетов по каждому из трёх вариантов.

Список использованных источников

1. КР МСФО 12 "Концессионные договоры на предоставление услуг": первый опыт применения от 1 января 2007 г. – Режим доступа: https://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/ifrs-publications/Documents/First_Impressions_IFRIC12_rus.pdf



Середенко Юлія

студентка

Науковий керівник: Дацко К.П.

Криворізький економічний інститут

ДВНЗ «Криворізький національний університет»

м. Кривий Ріг, Україна

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ АВТОМАТИЗАЦІЇ В ПРОЦЕСІ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

В умовах сьогодення управлінські інформаційні системи широко використовуються у всіх сферах суспільно-економічного середовища. Використання інформаційних технологій сприяє підвищенню ефективності функціонування підприємств, а також спрощенню обліково-аналітичної роботи. Стрімкий розвиток управлінських інформаційних систем і технологій зумовлює необхідність інтеграції процесів аудиту в управлінські інформаційні системи.

Питаннями дослідження проблем та вимог до автоматизації внутрішнього аудиту займалися такі науковці, як: Н.М. Бойко, Ф.Ф. Бутинець, Я.А. Гончарук,

С.В. Івахненко, О.А. Зоріна, А.М. Кузьминський, С.А. Рудницький, М.М. Шигун, Л.П. Кулаковська та інші.

Результати багатьох досліджень підтверджують, що на сьогоднішній день існує досить обмежений вибір програмних продуктів автоматизації для цілей фінансово-економічного аналізу й внутрішнього аудиту. Основні характеристики сучасних інформаційних систем аудиту, що існують на ринку програмних продуктів України представлені в таблиці 1.

Таким чином, проаналізувавши ринок програмних продуктів, можна зробити висновок, що актуальною є проблема побудови такої автоматизованої управлінської інформаційної системи, яка б забезпечила якісне автоматизоване розв'язання задач обліку, аналізу й аудиту.