

УДК 657.22:553

DOI 10.52928/2070-1632-2021-59-14-9-13

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ДОГОВОРУ КОНЦЕССИИ**

*канд. экон. наук, доц. О.С. РОМАНОВА  
(Полоцкий государственный университет)  
ORCID <https://orcid.org/0000-0001-5811-3516>*

*Представлено развитие концессионной деятельности в сфере недропользования Республики Беларусь, а именно решение вопросов информационного обеспечения и формирования информации о деятельности субъектов хозяйствования по концессионным договорам в системе бухгалтерского учета и отчетности организаций-недропользователей. Рассмотрены виды и особенности концессионных договоров, действующих на территории Республики Беларусь, особенности организации недропользования в рамках заключения концессионных договоров, определены объекты бухгалтерского учета, возникающие у организаций, являющихся концессионерами согласно концессионным соглашениям.*

**Ключевые слова:** концессия, недропользование, концессионный договор, объекты бухгалтерского учета.

**Введение.** Вопрос привлечения в экономику частных инвестиций для создания, развития и управления объектами государственной собственности в настоящее время представляется особенно актуальным. Успешное решение этой проблемы зависит не только от реализации программ приватизации, но и от использования других механизмов и форм, не предполагающих передачу частным компаниям прав собственности в полном объеме. Действенным способом функционирования государственной собственности служит развитие отношений государственно-частного партнерства: совместных предприятий, контрактной системы, соглашений о разделе продукции. Одной из наиболее развитых, рыночных и комплексных форм привлечения инвестиционного капитала из внешних источников в развитие предприятий государственного сектора является концессия. Концессии позволяют привлечь в государственный сектор экономики дополнительные ресурсы, например, такие как инвестиции, переложить на частный сектор часть рисков и в то же время сохранить передаваемые в концессию объекты в государственной собственности. Также концессии принимают активное участие в зарубежных странах.

Концессия – относительно новый для Республики Беларусь вид инвестиционной деятельности, а потенциальные возможности этого финансового инструмента, по оценке экспертов белорусского правительства, зарубежных специалистов, очень велики. В этой связи для полноценной интеграции Республики Беларусь в мировое экономическое пространство внедрение данного механизма в хозяйственный оборот представляется практически значимым.

**Основная часть.** Мировой опыт свидетельствует, что одним из наиболее распространённых объектов концессионной деятельности являются недра. Геологические исследования, интенсивно проводимые в последние годы, опровергли ранее существовавшее представление о Беларуси как стране, бедной на минерально-сырьевые ресурсы. В настоящее время в её недрах выявлено и разведано свыше 10 тыс. месторождений, представляющих более 30 видов минерального сырья. Важнейшими полезными ископаемыми, добыча которых наиболее существенно воздействует на экономику страны, являются калийные и каменные соли, нефть, торф, строительные материалы и сырьё для их производства, подземные пресные и минеральные воды.

На современном этапе с целью привлечения инвесторов в данную сферу был принят Указ Президента от 28 января 2008 года № 44 «Об утверждении перечня объектов, предлагаемых для передачи в концессию». Согласно этому документу, для передачи в концессию предлагаются:

- Месторождение гипса «Бриневское», Петриковский район Гомельской области.
- Месторождение бентонитовых глин «Острожанское», Лельчицкий район Гомельской области.
- Месторождение железных руд «Околовское», Столбцовский район Минской области.
- Месторождение железных руд «Новоселковское», Кореличский район Гродненской области.
- Месторождение мела «Добрушское», Добрушский район Гомельской области.
- Месторождение нефти «Морозовское», Светлогорский район Гомельской области.
- Месторождение горючих сланцев «Туровское», Столинский район Брестской области и Житковичский район Гомельской области.
- Познякевичская площадь (структура), Ельский район Гомельской области.
- Акуличская площадь (структура), Наровлянский район Гомельской области.
- Месторождение кварцевых песков «Убортская Рудня», Лельчицкий район Гомельской области.
- Месторождение кварцевых песков «Городное» (Восточная залежь), Столинский район Брестской области.
- Месторождение базальтов и туфов «Новодворское» Пинского района Брестской области.
- Месторождение доломита «Осинторфское» (Северный участок), Оршанский, Дубровенский, Лиозненский районы Витебской области.
- Проявление благородных металлов «Зуберово», Столбцовский район Минской области.

- Южно-Оршанский нефтеперспективный участок, Оршанский, Дубровенский районы Витебской области, Горецкий район Могилевской области.
- Южно-Копаткевичская нефтеперспективная структура, Петриковский район Гомельской области.
- Яминский участок Любанского месторождения горючих сланцев, Любанский район Минской области<sup>1</sup>.

Изложенное выше позволяет сделать вывод о том, что развитие концессионной деятельности в сфере недропользования Республики Беларусь является экономически эффективным и представляет собой положительный импульс социально-экономическому развитию страны.

В условиях необходимости усиления инвестиционной активности организаций-недропользователей важное значение имеет системное решение вопросов информационного обеспечения, что оказывает влияние на эффективность деятельности организаций и экономический рост в макроэкономическом масштабе. Для привлечения частного капитала государству необходимо сформировать такой механизм, который бы мог заинтересовать частных инвесторов, и справедливую процедуру их конкурсного отбора, позволяющего повысить гарантии успешной реализации проекта по освоению месторождений полезных ископаемых, снизить совокупные издержки и производственные риски. Основой принятия эффективных управленческих решений в области государственно-частного партнерства является наличие достоверной информации. Информация о деятельности субъектов хозяйствования формируется в системе бухгалтерского учета и отчетности организаций.

Формирование системы концессионных отношений в Республике Беларусь находится в начальной стадии развития. Методические указания по бухгалтерскому учету концессионного соглашения в настоящее время отсутствуют. В существующей научной и учебно-методической литературе данный вопрос также не получил достаточного освещения. Вместе с тем в международной практике руководствуются КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения»<sup>2</sup>, в котором представлены требования по учету операторами концессионных соглашений о предоставлении услуг в рамках государственно-частного взаимодействия. Таким образом, в современных экономических условиях, привлечение частных инвестиций в развитие государственного сектора обуславливает не только актуальность практического использования концессионных механизмов, но и решение вопросов учетно-аналитического обеспечения деятельности организаций-недропользователей по договорам концессии.

Рассматривая концессионное соглашение по сравнению с другими гражданско-правовыми договорами, следует отметить, что оно имеет ряд существенных отличий. Договор концессии отличается своими условиями и сферами его применения в рыночных экономических отношениях, то есть является специфическим комплексным гражданско-правовым договором. Вместе с тем, деятельность по освоению месторождений полезных ископаемых также имеет ряд отличительных особенностей.

В первую очередь выделим длительный период времени между началом разведочной деятельности, оценкой наличия коммерчески целесообразной величины запасов минеральных ресурсов и началом добычи этих минеральных ресурсов. Следовательно, при разработке методики бухгалтерского учета хозяйственных операций по договору концессии, необходимо принимать во внимание всю совокупность и специфику отношений, возникающих в рамках осуществления данной деятельности. Согласно ст. 1 Закона Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 63-3 «О концессиях» концессионный договор представляет собой письменное соглашение, в силу которого одна сторона (концедент) обязуется предоставить другой стороне (концессионеру) на возмездной или безвозмездной основе на определенный срок право владения и пользования объектом концессии или право на осуществление вида деятельности<sup>3</sup>. На территории Республики Беларусь могут быть заключены концессионные договора трёх видов: полный концессионный договор; концессионный договор о разделе продукции; концессионный договор об оказании услуг (выполнении работ).

Рассмотрим каждый из этих договоров более подробно.

**Полный концессионный договор.** Под ним понимается соглашение, предусматривающее возникновение и сохранение за концессионером права собственности на произведенную им продукцию. При этом, если иное не определено в концессионном договоре, концессионер уплачивает все установленные законодательными актами Республики Беларусь налоги и другие обязательные платежи.

**Концессионный договор о разделе продукции** – это соглашение, в соответствии с которым произведенная продукция делится между концессионером и концедентом в размерах и порядке, определяемых концессионным договором. Часть произведенной продукции, являющаяся по условиям концессионного договора долей концессионера, принадлежит ему по праву собственности. Порядок и соотношение раздела продукции между сторонами концессионного договора определяются концессионным договором. При выборе концессионера на конкурсной основе соотношение раздела продукции может быть условием конкурса. При этом концессионер, в соответствии с услови-

<sup>1</sup>Об утверждении перечня объектов, предлагаемых для передачи в концессию : Указ Президента Респ. Беларусь, 28 янв. 2008 г., № 44 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.

<sup>2</sup> КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг: первый опыт применения» [Электронный ресурс]. URL: [https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2012/08/First\\_Impressions\\_IFRIC12\\_rus.pdf](https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2012/08/First_Impressions_IFRIC12_rus.pdf).

<sup>3</sup> О концессиях [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 63-3 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.

ями договора, полностью или частично освобождается от уплаты налогов и других обязательных платежей, установленных законодательными актами Республики Беларусь, в связи с передачей Республике Беларусь права собственности на часть произведенной им продукции.

**Концессионный договор об оказании услуг (выполнении работ)** представляет собой соглашение, в силу которого право собственности на произведенную, переработанную по концессионному договору, продукцию передается концеденту. Концессионер за оказанные услуги (выполненные работы) получает вознаграждение. По концессионному договору об оказании услуг (выполнении работ) концессионер несет риск случайной гибели или случайного повреждения объекта концессии, переданного ему для переработки, а также произведенной, переработанной продукции до ее передачи концеденту. При заключении концессионного договора об оказании услуг (выполнении работ) с риском вознаграждение концессионеру выплачивается лишь при условии достижения концессионером результата, предусмотренного концессионным договором. При заключении концессионного договора об оказании услуг (выполнении работ) без риска вознаграждение концессионеру выплачивается независимо от достигнутого результата<sup>4</sup>.

Концессионный договор должен включать в себя следующие существенные условия:

- вид концессионного договора;
- размер разового платежа и срок его внесения (кроме случаев предоставления в концессию земельных участков);
- срок действия концессионного договора;
- описание имущества или вида деятельности, являющегося объектом концессии;
- права и обязанности сторон;
- территорию, на которой концессионер имеет право, в том числе и исключительное, осуществлять отдельные виды деятельности (если объектом концессии являются виды деятельности), а также программу и график работ, выполняемых в соответствии с концессионным договором, с указанием сроков их выполнения;
- ответственность сторон.

Концессионный договор может содержать иные условия, не противоречащие законодательству, в том числе:

- обязательства концессионера по использованию новых и высоких технологий;
- взаимные обязательства сторон по развитию социальной, инженерной и транспортной инфраструктуры;
- обязательство концессионера использовать при выполнении договора товары (работы, услуги), произведенные в Республике Беларусь, при условии их конкурентоспособности;
- обязательства концессионера-иностранного инвестора по найму и обучению работников из числа граждан Республики Беларусь;
- требования о конфиденциальности информации;
- порядок изменения, прекращения и расторжения концессионного договора;
- порядок и орган рассмотрения споров между сторонами концессионного договора, связанных с концессионным договором;
- иные условия в зависимости от вида концессионного договора, специфики конкретного объекта концессии.

Концессионный договор может предусматривать право концедента на односторонний отказ от исполнения концессионного договора и (или) на одностороннее изменение его условий. При этом концессионный договор должен содержать исчерпывающий перечень оснований для реализации концедентом этих прав.

В полном концессионном договоре может быть предусмотрена обязанность концессионера по реализации на внутреннем рынке Республики Беларусь части продукции, произведенной им в соответствии с концессионным договором. Концессионный договор о разделе продукции должен также содержать условия, предусматривающие:

- порядок определения общего объема произведенной продукции;
- порядок определения компенсационной продукции (но не более семидесяти процентов от общего объема произведенной продукции), а также порядок оценки ее стоимости;
- состав затрат, подлежащих возмещению концессионеру за счет компенсационной продукции;
- порядок передачи компенсационной продукции концеденту либо лицу, определенному концессионным договором.

Концессионный договор об оказании услуг (выполнении работ) должен также содержать условия, предусматривающие: размер и порядок выплаты вознаграждения концессионеру; порядок оказания услуг (выполнения работ) концессионером. В концессионный договор об оказании услуг (выполнении работ) может включаться положение о выкупе концессионером части произведенной им продукции или получении им вознаграждения непосредственно в виде части этой продукции<sup>5</sup>.

Таким образом, следует отметить, что на основании действующих видов концессионных договоров и существующих им особенностей, на наш взгляд предоставление месторождений полезных ископаемых в концессию иностранным инвесторам целесообразно проводить на основе договора о разделе продукции, чтобы часть добытого сырья получали отечественные предприятия.

<sup>4</sup>О концессиях [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 63-3 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.

<sup>5</sup>О концессиях [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 63-3 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2021.

Рассмотрим особенности организации недропользования в рамках заключения концессионных договоров.

Исполнение договора концессии включает период заключения договора, строительство (реконструкцию) объекта концессии, период его использования (эксплуатации) и расторжение договора. В ходе исполнения концессионного соглашения концессионером могут осуществляться следующие операции:

- получение права владения и пользования объектом договора концессии;
- получение от концедента объекта договора концессии;
- использование объекта договора концессии;
- перечисление концессионной платы;
- производство, переработка продукции по договору концессии и др.;

Следовательно, определим объекты бухгалтерского учета, возникающие у организаций, являющихся концессионерами:

1. *Затраты по заключению договора.*

2. Затраты по строительству (реконструкции) объекта концессии. Если рассматривать данный объект бухгалтерского учета с позиции освоения месторождения полезных ископаемых, то его можно определить, как «*Затраты по разведке и оценке минеральных ресурсов*».

3. *Разовый платеж за право пользования недрами.* За предоставление участков недр в пользование в соответствии с концессионным договором в срок не позднее 12 месяцев со дня его заключения концессионер уплачивает в доход республиканского бюджета разовый платеж за право пользования недрами.

4. Исключительное право концессионера на осуществление определенного вида деятельности с использованием данного объекта концессии. Такой объект бухгалтерского учета при осуществлении деятельности по концессионному договору в отношении недр будет представлять собой «*Право на разведку и добычу запасов полезных ископаемых*».

5. Объект концессии. При заключении договора концессии в отношении недр объектом концессии будут выступать *минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых)*.

6. Амортизация объекта концессии. В силу особенностей такого объекта, как минеральные ресурсы, согласно предлагаемой ранее методике их учета будем говорить об «*истощении минеральных ресурсов*».

7. *Затраты по эксплуатации.* Данные затраты будут представлять собой затраты, связанные с разработкой месторождения и добычей минеральных ресурсов.

8. Готовая продукция, принадлежащая концессионеру на праве собственности. При этом отметим, что в качестве готовой продукции будем рассматривать минеральное сырье, которое получается в процессе добычи минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых). Следовательно, объектом бухгалтерского учета будет выступать *минеральное сырье, принадлежащее концессионеру*. Данный объект бухгалтерского учета будет отсутствовать при выполнении концессионного договора об оказании услуг (выполнении работ).

9. Готовая продукция, не принадлежащая концессионеру на праве собственности. То есть объектом учета при осуществлении договора концессии в рамках недропользования будет выступать *минеральное сырье, принадлежащее концеденту*. При заключении полного концессионного договора такого объекта бухгалтерского учета не будет.

10. *Доходы от осуществления деятельности в рамках концессионного договора.*

Следует отметить, что нами ранее на основании особенностей деятельности организаций – недропользователей были выделены для целей бухгалтерского учета четыре этапа жизненного цикла освоения месторождения полезных ископаемых: 1) предразведка; 2) разведка и оценка; 3) разработка и добыча; 4) закрытие месторождения и ликвидация последствий техногенного воздействия [1, с. 9]. В этой связи, исследуя объекты бухгалтерского учета, возникающие при осуществлении деятельности по договору концессии у организаций-недропользователей, соотнесем их с этапами жизненного цикла освоения месторождения:

– Этап предварительной разведки подразумевает проведение по счетам затрат по заключению договора; разового платежа за право пользования недрами; права на разведку и добычу запасов полезных ископаемых.

– Разведка и оценка месторождения обеспечивается затратами по разведке и оценке минеральных ресурсов (активы по разведке и оценке); оформлением минеральных ресурсов (запасов полезных ископаемых).

– При разработке и добыче оформлению подлежат следующие процессы и объекты: затраты по эксплуатации месторождения (добыче минеральных ресурсов); минеральные ресурсы (запасы полезных ископаемых); истощение минеральных ресурсов; минеральное сырье, принадлежащее концессионеру; минеральное сырье, принадлежащее концеденту; доходы от осуществления деятельности в рамках концессионного договора.

– Закрытие месторождения и ликвидация последствий техногенного воздействия сопровождаются затратами по закрытию месторождения; минеральное сырье, принадлежащее концессионеру; минеральное сырье, принадлежащее концеденту; доходы от осуществления деятельности в рамках концессионного договора.

**Заключение.** Таким образом, наиболее развитой, рыночной и комплексной формой привлечения инвестиционного капитала из внешних источников в развитие предприятий государственного сектора является концессия. Развитие концессионной деятельности в сфере недропользования Республики Беларусь является экономически эффективным и представляет собой положительный импульс социально-экономическому развитию страны.

В настоящее время формирование системы концессионных отношений в Беларуси находится в начальной стадии развития и методические указания по бухгалтерскому учету концессионного соглашения отсутствуют.

Следовательно, привлечение частных инвестиций в развитие государственного сектора обуславливает актуальность и практическую значимость решения вопросов учетно-аналитического обеспечения деятельности организаций-недропользователей по договорам концессии в контексте устойчивого развития Республики Беларусь.

На территории Республики Беларусь могут быть заключены концессионные договора трёх видов: полный концессионный договор; концессионный договор о разделе продукции; концессионный договор об оказании услуг (выполнении работ). Рассмотрев условия каждого из договора концессии, нами были выделены объекты бухгалтерского учета, возникающие при осуществлении деятельности по концессионному договору у концессионера. Представленные ранее отличительные особенности деятельности по освоению месторождения полезных ископаемых, этапы жизненного цикла освоения месторождения позволили определить объекты бухгалтерского учета непосредственно по концессионному договору в отношении недр и соотнести их с этапами освоения месторождения полезных ископаемых.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Вегера, С.Г. Бухгалтерский учет и анализ минеральных ресурсов в контексте концепции природного капитала / С.Г. Вегера, О.С. Романова. – Новополоцк : ПГУ, 2017. – 192 с.

#### REFERENCES

1. Vegeera, S.G. & Romanova, O.S. (2017). *Accounting and analysis of mineral resources in the context of the concept of natural capital*. Novopolotsk: Polotsk State University. (In Russ.).

*Поступила 12.10.2021*

### **THEORETICAL FOUNDATIONS OF THE FORMATION OF THE ACCOUNTING SYSTEM OF ACTIVITIES UNDER THE CONCESSION AGREEMENT**

***O. ROMANOVA***

*The development of concession activities in the field of subsoil use of the Republic of Belarus is presented, namely, the solution of issues of information support and the formation of information on the activities of business entities under concession agreements in the accounting and reporting system of organizations-subsoil users. The types and features of concession agreements operating on the territory of the Republic of Belarus, the features of the organization of subsoil use within the framework of the conclusion of concession agreements are considered, the objects of accounting arising from organizations that are concessionaires according to concession agreements are determined.*

***Keywords:*** *concession, subsoil use, concession agreement, accounting objects.*