

## Методологические аспекты бухгалтерского учета исполнения договоров государственно-частного партнерства в контексте инновационного вектора экономики

*Вовлечение бизнес-среды в создание и реконструкцию социально значимых объектов содействует инвестиционному процессу и повышает эффективность использования государственных ресурсов. Институционально закреплённой системой такого объединения ресурсов, получающей все большее распространение в Республике Молдова, является государственно-частное партнерство (ГЧП). Основанием этой системы служит перераспределение правомочий на государственную собственность при сохранении права титульного собственника. В зависимости от глубины проникновения этих правомочий меняется степень и финансового участия бизнес-среды в ГЧП, что приводит к разнообразию его моделей и форм, каждая из которых требует адекватного механизма бухгалтерского учета. С целью аргументации о необходимости использования единого методологического подхода и применения различных моделей бухгалтерского учета исполнения условий концессионного договора и аренды, разработанных на базе положений МСФО, автор статьи проводит исследование по следующим аспектам: методологическому – раскрытие юридической и экономической трактовки концессионного договора и аренды через призму их сравнения; институциональному – направлен на рассмотрение современной законодательной базы и основных тенденций в части ГЧП в Молдове; прикладному – предложение механизма бухгалтерского учета исполнения концессионного договора (КД), на базе положений МСФО.*

**Ключевые слова:** *государственно-частное партнерство; концессионный договор; методология бухгалтерского учета; концепция достоверности; модель бухгалтерского учета.*

**Актуальность темы.** Одной из институционально закреплённых систем вовлечения бизнес-среды в создание и реконструкцию социально значимых объектов, содействующее инвестиционному процессу и эффективности использования государственных ресурсов, является государственно-частное партнерство. Ее основанием, при сохранении права титульного собственника на государственную собственность, служит перераспределение правомочий, что привело к возникновению разнообразных его моделей и форм, создаваемых для достижения социальных и экономических целей. Как известно, результаты исполнения условий каждой из форм ГЧП в рамках обозначенных целей находят свое отображение в финансовой отчетности, назначение которой заключается в представлении достоверной информации для принятия управленческих решений. Это обусловило необходимость установления единого методологического подхода бухгалтерского учета операций по исполнению договоров ГЧП, основанном на концепции достоверности. Решение этой проблемы требует научной аргументации через обоснование и доказательства.

**Анализ последних достижений и публикаций.** Исследованию сущности и классификации ГЧП посвящены работы известных ученых, таких как: В.Варнавский, М.Герард, М.Дерябина, В.Ковалев, А.Егорова, Г.Тейсман, Е.Савас и др. С позиции гражданского права и менеджмента отдельное внимание ГЧП уделяется применительно к различным сферам экономики – образованию и научных исследованиях, энергетике, малом бизнесе и инновационной сфере, транспортной инфраструктуре, туристическом бизнесе – что нашло отражение в трудах В.Мальгина и С.Мокичева [1], О.Борис, Н.Ларионовой, В.Молодых [6], В.Новикова [7], Н.Перчинской [9], П.Патрзалек (P.Patrzalek) [18], Ю.Пашенко [8], А.Ременцова [12], Г.Яшевой [16]. Некоторые прикладные аспекты реализации проектов ГЧП раскрываются в публикациях практического характера: [10] и множество др. Значительный вклад в проблему, связанную с бухгалтерским учетом отдельных форм ГЧП внесли ученые-экономисты: Д.Александр (Великобритания), С.Легенчук [17] (Украина), Л.Масько [4] (Беларусь), Е.Поролло [11] (Россия), В.Цуркану [14–15] (Молдова). Все эти исследования несомненно способствуют развитию методологии бухгалтерского учета. Тем не менее, существует ряд дискуссионных вопросов, один из которых направлен на унификацию методологии бухгалтерского учета исполнения соглашений по ГЧП.

**Цель данного исследования** – раскрытие базовых аспектов современной методологии бухгалтерского учета для формирования единого подхода исполнения некоторых форм ГЧП. Информационной базой послужили законодательные и нормативные акты Республики Молдова (РМ), а также система международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности (МСФО).

**Раскрытие основного материала исследования.** В рамках данного исследования автором выдвигается гипотеза: *для таких форм ГЧП как концессионный договор (КД) и аренда необходимы отдельные модели бухгалтерского учета исполнения их условий, основанием которых служит единый методологический подход, отвечающий концепции достоверности финансовой отчетности при инновационном векторе развития экономики.*

Для аргументации выдвинутой гипотезы первым аспектом исследования обозначен *методологический – раскрытие юридической и экономической трактовки* КД и аренды через призму их сравнения. Следующий аспект исследования, направлен на *рассмотрение современной законодательной базы и основных тенденций* в части ГЧП РМ. Предложение *механизма бухгалтерского учета исполнения КД* как особой формы ГЧП на базе положений МСФО является *прикладным аспектом* обозначенной гипотезы.

Неопровержимым есть тот факт, что от того, какой подход (юридический или экономический) превалирует при подготовке финансовой отчетности, зависит методология бухгалтерского учета. Экономический рост и стимулирование инновационного процесса на базе привлечения инвестиций в различные сферы экономики, приоритетной из которых признана социальная, – сегодня необходимые условия перехода на экономику, основанную на знаниях. В этом контексте назначение ГЧП актуализируется, поскольку, во-первых, активно вовлекает бизнес-среду в развитие инновационной экономики, во-вторых, путем внедрения достижения бизнеса в области технологий ноу-хау, менеджмента и маркетинга некоторые отрасли социальных интересов (транспортная инфраструктура, энергетика, образование, культура, социальное обслуживание и др.) повышают качество предоставляемых услуг.

Следуя данному стратегическому направлению, государством создаются особые условия финансирования отдельных видов деятельности, которые закрепляются в соглашениях ГЧП – договорах концессии и аренды. Некоторые исследователи вопросов методологии бухгалтерского учета [13, с. 17–24], отождествляя КД с договором аренды, считают, что для отображения в отчетности операций по их исполнению должна применяться единая схема бухгалтерского учета. Такое умозаключение носит гипотетический характер, для принятия которого в качестве истинного необходимо обоснование, которое, по мнению автора, следует провести через призму сравнения КД и аренды в три этапа: *1 этап* – с позиции гражданско-правовых отношений; *2 этап* – на базе раскрытия юридической и экономической трактовки; *3 этап* – согласно схемам финансирования их исполнения.

Как известно, основу методологии научного исследования составляют понятия и их определения. Одним из признанных авторитетов в области исследования ГЧП является В.Варнавский, по мнению которого такого рода партнерство представляет собой альянс между государством и бизнесом, носящий стратегический, институциональный и организационный характер, реализуемый в целях общественно значимых проектов и программ в широком спектре деятельности: от НИОКР в базовых отраслях промышленности до оказания социальных услуг в условиях трансформации полномочий на государственную собственность [12, с. 16]. В этом контексте автор статьи разделяет мнение Ю.Пашенко [8, с. 76], что данное определение ГЧП носит концептуальный характер, а множество других – либо вносят уточнения, либо переносят акцент на конкретный признак соглашения. В соответствии с его целью практика выработала множество правовых форм договоров партнерства, каждая из которых устанавливается глубиной переданных правомочий бизнесу, и как следствие, степенью участия в этом партнерстве.

С позиции гражданского права и менеджмента исследователи рассматривают различные группировки форм и типов ГЧП, зависящие от классификационного признака:

1. Разделяя их на четыре типа контрактов: сервисные, управляющие, договоры аренды, концессионные соглашения. В рамках этих контрактов предусматривается множество форм ГЧП, правоотношения по исполнению которых базируются на различной степени переуступки тех или иных правомочий собственника-государства, крайними из которых являются контракты на предоставление услуг и полная приватизация (КД – с максимальной, а договор аренды – с минимальной передачей прав) [7, с. 14; 9, с. 57–58];

2. Придерживаясь позиции западных ученых о классификации в рамках пяти моделей ГЧП: концессии, оператора, кооперации, договора и аренды. Концессия наиболее развитый в западных странах и в то же время сложный с точки зрения рисков и отношений между партнерами механизм ГЧП [6, с. 222; 12, с. 28]. При этом раскрывая особенности модели концессии, О.Борис высказывает мнение о том, что ее основанием является концепция, элементы которой: бюджетные ограничения; согласие государства на ранжирование полномочий; наличие компетенций и возможностей их использования для обслуживания рынков и принятия рисков ГЧП [6, с. 217];

3. Акцентируя внимание на институциональной и контрактной формах ГЧП, выделяют для их исполнения такие механизмы, как: финансовый (например, аренда), организационно-административный (например, технопарки) и правовой (например, концессионное соглашение) [1, с. 88–89].

Несмотря на разный вектор этих исследований, их авторы: придерживаются единого мнения о ГЧП как о неотъемлемом механизме национальной инновационной системы; отмечают целесообразность широкого применения КД; считают, что аренда в отличие от КД в экономическом смысле не отвечает требованиям инвестиционного проекта, а является лишь распространенной формой финансирования, исполнение которой отличает простота бухгалтерского учета [1, с. 90–92; 6, с. 228; 9, с. 57; 16, с. 174]. Данную точку зрения разделяет и автор этой работы [14, с. 66].

Обобщая результаты анализа классификаций форм ГЧП, можно сделать вывод о том, что обозначенные договоры обладают следующими общими чертами: сторонами договора всегда являются государство и частный бизнес; предмет договора обычно составляет отрасль социального интереса; регулирование осуществляется на базе законодательства публичного и гражданского права; частный бизнес несет значимые риски и обязанности, поскольку обладает организационными навыками, функциональными и финансовыми возможностями; носят средне- или долгосрочный характер, что устанавливает объем инвестиций. Однако, поскольку отличия определяют содержание каждого юридического инструмента – договора, рассмотрим их более подробно, представив в таблице 1.

Таблица 1

Отличия между формами ГЧП на базе концессионного договора и аренды

№	Признак сравнения	Концессионный договор	Договор аренды
1	Принадлежность к модели ГЧП	Правовая – характеризует глубину правомочий в отношении к государственной собственности	Финансовая – характеризует схему финансирования объекта государственной собственности
2	Статус государственной структуры	Орган публичной власти	Субъект гражданского права
3	Распределение правомочий на объект собственности	Исключительные права как часть делегируемых властных функций	Право контроля
4	Влияние государственных интересов	Фиксация государственных интересов социального характера	Фиксация общеэкономических интересов
5	Распространение	Инфраструктурные отрасли	Сельскохозяйственная отрасль
6	Типы операций	Проектирование, строительство, реконструкция, эксплуатация	Использование, обработка, улучшение объекта договора
7	Форма оплаты	Две альтернативы: инвестиции в социальный объект, выплаты при субсидировании объекта	Две альтернативы: арендные (рентные) платежи, доля прибыли в результате управления объектом
8	Срок исполнения	25–35 лет	8–15 лет

Источник: разработано автором на базе [10; 15]

Данные таблицы 1 свидетельствует о том, что, по своей сути исследуемые формы разные: КД является *формой правовой модели* ГЧП, основанной на передаче части властных полномочий и отдельных функций, и сотрудничестве государственной и бизнес-среды, а также путем привлечения третьих лиц, тогда как договор аренды собственно представляет собой специфическую *форму финансирования* в объект договора.

Этот комплекс важных отличий между КД и арендой указывает на объективную необходимость разработки отдельных механизмов бухгалтерского учета операций по их исполнению.

Для усиления аргументации целесообразно раскрыть суть КД и договора аренды на базе юридической и экономической трактовки, определяющей механизм бухгалтерского учета операций, связанных с исполнением договоров. Итак, в гражданском праве существует понимание концессии как формы регулирования инвестиций (юридическая трактовка) и как формы привлечения инвестиций (экономическая трактовка). Классическая концессия является формой отношений, заключенных в одностороннем властном акте государства, на основании которого передается субъективное право пользования ресурсами, и допускаются инвестиции к экономической деятельности на ограниченной территории. В этой ситуации концессия представляет собой инструмент разрешительной системы государства для инвестиционных вложений, наряду с другим инструментом – лицензией. Отсюда и *юридическая трактовка концессии как определенного вида нематериального актива*, что с позиции концессионера-составителя отчетности требует ее отражения в разделе баланса «Активы» по соответствующей балансовой статье. Такой подход демонстрирует превалирование юридической формы над экономическим содержанием реального события.

Однако в современном обществе взаимные права и обязанности возникают главным образом на базе согласованности и волеизъявления всех участников договора, что находит в нем свое отображение и определяет правовые последствия его исполнения. Результат такой согласованности представлен концессионным договором, являющимся трансформацией одностороннего властного акта в двусторонний договор, в основу которого положены ключевые признаки концессии. Поскольку при составлении договора акцент поставлен на необходимости отражения постоянно меняющихся экономических условий и гарантий для концессионера, КД состоит из регулирующей и договорной частей. В регулирующей части, включающей в себя условия передачи правомочий, содержится техническое задание и оферта концессионера, которая является важной составляющей в ходе концессии работ или услуг. Оферта – правовой акт, которым концессионер (экономический оператор) демонстрирует желание инициировать или учредить государственно-частное партнерство. В договорной части содержатся условия, совместно оговоренные сторонами, по установлению порядка финансирования бизнес-средой объектов, в которых заинтересовано государство. Отсюда и понимание КД как универсального инструмента управления инвестициями в сфере социальной деятельности.

Известно, что в системе бухгалтерского учета договоры, связанные с финансовыми операциями, как учетные объекты квалифицируются в качестве *финансовых инструментов*, следовательно, и КД, предусматривающий финансирование особого рода деятельности, относится к этой квалификационной группе (*экономическая трактовка*). Такой подход демонстрирует превалирование экономического содержания события над юридической формой представления и отвечает базовому принципу подготовки отчетности – приоритета содержания над формой. Подробно вопрос юридической и экономической трактовки концессионного договора раскрыт в работе [14, с. 70–76].

Договор аренды изначально понимался как гражданско-правовой акт, носящий двусторонний характер, который обеспечивал защиту прав, а также требовал исполнения обязанностей каждой из сторон договора, причем государство как одна из сторон договора выступает субъектом гражданского права. Поскольку, согласно этому договору, передачи, подлежит только право контроля за используемым объектом, и арендатору вменяется обязанность погашения долга за его использование, то договор аренды носит обязательственный характер и квалифицируется как инструмент обязательственного права (*юридическая трактовка*). С экономической точки зрения договор аренды направлен на извлечение экономической выгоды от использования объекта, предоставленного в пользование его собственником на особых финансовых условиях арендатору. Выше обозначено, что договор предусматривающий передачу права взамен вознаграждения, квалифицируется в качестве финансового инструмента (*экономическая трактовка договора аренды*), в отношении исполнения, которого у одной стороны возникает финансовый актив, а у другой – финансовое обязательство. Таким образом, форма договора аренды (*юридическая трактовка*) и его экономическое содержание (*экономическая трактовка*) не входят в противоречие друг с другом, и с позиции арендатора-составителя отчетности требуют его отражения в разделе баланса «Обязательства» по соответствующей балансовой статье.

Как уже указано, одной из составных частей КД является договорная часть, содержащая условия финансирования. Останемся на моделях (проектах) финансирования этой формы ГЧП, поскольку именно от обозначенного условия финансирования зависит установление порядка учета операций, связанных с исполнением КД. Мировая практика выработала несколько проектов его финансирования: *финансово-независимые проекты* – схемы, от реализации которых прибыли достаточно для полного возмещения расходов по проектированию, строительству, использованию объекта в течение срока действия договора, а также расходов по его финансированию. Поскольку проект реализуется без финансовой поддержки со стороны государства, то компенсация осуществляется путем предоставления права использования объектов инвестирования (рис. 1 а); *субсидируемые проекты* – концессионеры зачастую не в состоянии в полном объеме покрыть расходы на создание или модернизацию инфраструктурных объектов. В подобных проектах социальный фактор обычно играет более важную роль, нежели экономический и финансовый, поэтому они реализуются путем финансовой помощи со стороны государства (рис. 1 б); *проектное финансирование* – это структура финансирования, предусматривающая суммы и риски по договору, исходя из интересов участвующих сторон, и выбор оптимального сочетания собственного и мезонинного финансирования (рис. 2).

Как видно из рисунка 2 в случае использования модели проектного финансирования создается отдельное проектное подразделение, поскольку оно обладает такими возможностями, как прогнозирование денежных потоков и распределение рисков, и в этом случае КД квалифицируется как концессионный проект.

В отношении финансирования договора аренды отсутствуют какие-либо дополнительные условия или гарантии его по исполнению, кроме обязательств по аренде, поскольку по своей сути он является особой моделью финансирования.

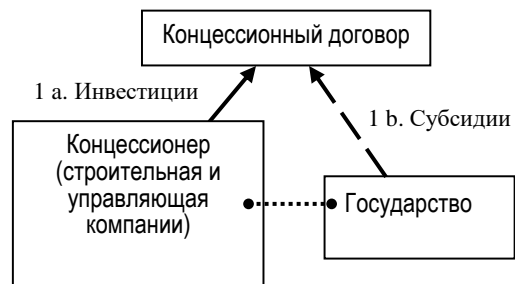


Рисунок 1

а) модель независимого финансирования КД;

б) модель субсидируемого финансирования КД

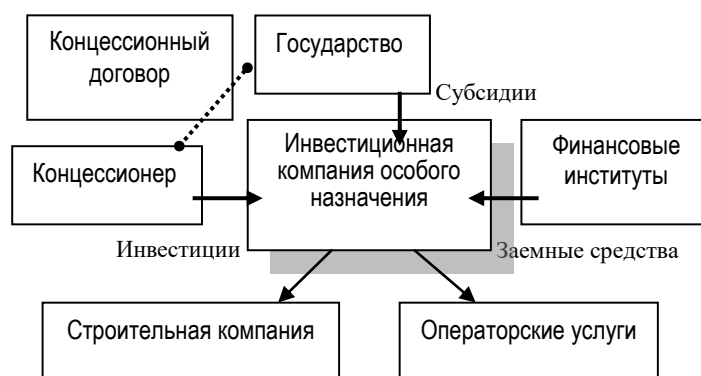


Рис. 2. Модель проектного финансирования КД

Источник: разработано автором на базе [10]

Теперь остановимся на состоянии законодательной базы и основных тенденциях РМ в части ГЧП (второй аспект исследования). Нельзя не согласиться с мнением Н.Перчинской, что, несмотря на факт того, что Молдова одной из первых стран СНГ начала создавать законодательную базу в сфере ГЧП (1995 г. – Закон о концессии) и на протяжении последних лет проводит последовательную политику по развитию механизма КД, этот процесс должен опираться на современные законы, позволяющие участникам партнерства при его реализации взаимодействовать в рамках правового поля [9, с. 60].

Поскольку в рамках ГЧП наиболее востребованными объектами в РМ являются энергетические комплексы, транспортные магистрали, аэропорты и инженерные коммуникации, природные ресурсы, то и широкое распространение в отечественной практике получает такая его форма, как КД. Элементы доказательной базы выше сказанного представлены в таблице 2.

Таблица 2

## Общая информация о концессионных договорах Республики Молдова

Дата	Объект	Вид работ	Объем инвестиций	Бизнес-партнер
01.11.2013	Международный аэропорт «Chisinau»	Модернизация и управление	244.2 млн евро	Avia-Invest (Россия)
02.01.2017	Разведывательные работы	Установления объема полезных ископаемых	50 млн евро	Frontera Resources International LLC (США)
20.08.2018	Спорткомплекс «Arena-Chisinau»	Проектирование, строительство инженерные коммуникации	43 млн евро	Summa Group (Турция)
22.12.2018	Автовокзалы	Реконструкция и управление	10.25 млн евро	Garile Auto Moderne (молдавский бизнес и США)

Источник: разработано автором на базе новостных порталов: point.md и newsmaker.md

В этом контексте, автор считает уместным раскрыть некоторые положения законодательной базы РМ, регулирующей вопросы исполнения КД.

Учитывая тот факт, что договоры ГЧП выделены как отдельная схема инвестиций, в Молдове существуют специальные законодательные акты, которые регулируют вопросы их заключения и исполнения:

► **Закон № 179 РМ** от 10.07.2008 г. «**О частно-государственном партнерстве**», положениями которого предусматривается ряд договорных форм осуществления ГЧП, в том числе: *договор имущественного найма/аренды, согласно которому* производится передача имущества, находящегося в государственной собственности, во временное владение/пользование; *концессионный договор, на базе которого* осуществляется отдельный вид услуги в соответствии с законом о концессии [3, ст. 17, 18];

► **Закон № 121 РМ** от 05.07.2018 г. «**О концессиях работ и концессиях услуг**» (вступает в действие 17.02.2019 г.), частично перелагающий **Директиву 2014/23/ЕС** от 26.02.2014 г. (с последними изменениями на 18.12.2017 г.) «О заключении концессионных соглашений», разработанный согласно рекомендациям Европейского Союза. В нем установлены принципы исполнения концессионного договора (недискриминации, единого подхода, взаимного признания, прозрачности, прогнозируемости и др.), модифицированы действующие и введены новые понятия, такие как: концессия, концессионный договор о работах/услугах, смешанный концессионный договор, техническое задание, оферта, экономический оператор и др. [4, ст. 3]; обозначены основные элементы процесса исполнения КД (операционный риск, компенсация, право на собственность закупающего органа (концедента)) [2, ст. 8–6], рекомендуется особый порядок расчета оценочной стоимости концессии [2, ст. 9], основанный на применении актуализированной стоимости [2, ст. 35]. Отдельной главой закона предписаны правила исполнения КД [2, ст. 34–36].

Важно подчеркнуть, что Закон № 121 предназначен для применения к концессиям сроком не менее 5 лет и не более 35 лет, оценочная стоимость которых (не включая НДС) равна или превышает следующие стоимостные пределы для КД: о работах – 512,30 тыс. евро, об услугах – 256,13 тыс. евро.

На проблеме совершенствования законодательства ГЧП акцент поставлен в работах и зарубежных авторов: Л.Люлькина [1, с. 101–102], Л.Масько [4, с. 208], Г.Яшевой [16, с. 164].

*Третий аспект исследования* имеет прикладной характер и базируется на доказательстве объективной необходимости разработки отдельного механизма бухгалтерского учета операций, связанных с исполнением КД. Необходимо подчеркнуть, что вопросы бухгалтерского учета при исполнении условий отдельных форм ГЧП не достаточно широко рассматриваются в научной литературе (исключение составляет механизм бухгалтерского учета аренды, порядок которого закреплен в международных и национальных нормативных актах по бухгалтерскому учету и адаптирован на практике), хотя по ряду проблем и дискуссионных вопросов были проведены исследования учеными-экономистами, такими как: С.Легенчук (Украина) – с позиции организации учетно-аналитического обеспечения информацией о результатах венчурного бизнеса, одним из неотъемлемых участников которого является государство [17, с. 134], Л. Масько (Беларусь) – с точки зрения механизма бухгалтерского учета операций, связанных с ГЧП на базе инфраструктурных облигаций [4, с. 213], Е.Поролло (Россия) – в контексте бухгалтерского учета концессии на базе принципа «исторической стоимости» [11, с. 302], П.Тостоган (Молдова) – с целью унификации порядка бухгалтерского учета при исполнении КД и договоров аренды [13, с. 19], В.Цуркану (Молдова) – через призму юридической и экономической трактовки концессионного договора и их влияния на модель бухгалтерского учета [14, с. 70–76].

Очевидным является факт, что для разработки механизма бухгалтерского учета отдельных объектов следует руководствоваться положениями соответствующих стандартов. В системе МСФО вопросы признания и оценки КД можно адекватно решить, применяя положения IFRS 9 «Финансовые инструменты», IFRS 15 «Доходы по договорам с покупателями», IFRIC 12 «Концессионные договоры оказания услуг», IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости», а договора аренды – соответствующим базовым стандартом, в основу которых положена концепция достоверности [5]. В связи с этим следует обратить внимание, что в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности РМ на базе НСБУ отсутствуют необходимые условия для решения этого вопроса по причине игнорирования основных тенденций современной методологии бухгалтерского учета: оценке по справедливой стоимости и концепции достоверности. С целью аргументации о целесообразности использования единого методологического подхода и применения различных моделей бухгалтерского учета, разработанных на базе положений МСФО, автор представляет их сравнение в таблице 3.

Таблиця 3

Сравнение моделей бухгалтерского учета исполнения концессионного договора и договора аренды

Призна- ние	Содержание операции	Корреспондирующие счета при:		
		концессионном договоре согласно модели:		договоре аренды
		финансового актива	нематериального актива	
Первоначальное признание условий договора	Стоимость контролируе- мого ресурса	Дт сч. «Долгосрочные финансовые активы, категории SPPI». Кт сч. «Доходы будущих периодов. Субсидия»	Дт сч. «Нематериальные активы. Концессия». Кт сч. «Долгосрочные доходы будущих периодов. Субсидия»	Дт сч. «Долгосрочные материальные активы». Кт сч. «Долгосрочные финансовые обязательства по аренде» и сч. «Краткосрочные финансовые обязательства по аренде»
При подготовке отчетности	Отражение затрат по договору	Дт сч. «Себестоимость услуг». Кт «Счета произведенных затрат»	Дт сч. «Себестоимость услуг». Кт «Счета произведенных затрат»	Дт сч. «Финансовые расходы по аренде». Кт сч. «Краткосрочные обязательства по процентам»
	Признание доходов	<i>Обусловленные дисконтированием:</i> Дт сч. «Долгосрочные финансовые активы, категории SPPI». Кт сч. «Доходы будущих периодов. Субсидия»	<i>От реализации услуг:</i> Дт сч. «Доходы будущих периодов. Субсидия». Кт сч. Доходы от реализации услуг	<i>От осуществления обычной деятельности, которые не связаны с исполнением договора аренды</i>
При оплате услуг на пропорциональной основе	Оплата по договору	<i>Поступление от концедента:</i> Дт сч. «Текущие счета в банке». Кт сч. «Долгосрочные финансовые активы, категории SPPI»	<i>Поступление от получателей услуг (социальных/инфраструк- турных услуг):</i> Дт сч. «Текущие счета в банке». Кт сч. «Доходы от реализации услуг»	<i>Выбытие у арендатора при погашении арендных обязательств:</i> Дт сч. «Краткосрочные финансовые обязательства по аренде» и сч. «Краткосрочные обязательства по процентам». Кт сч. «Текущие счета в банке»
	Доходы отчетного периода (от услуг и сокращения периода дисконтирова- ния)	Дт сч. «Доходы будущих периодов. Субсидия». Кт сч. «Доходы от реализации услуг» и сч. «Финансовые доходы»	×	×
	Начисление амортизации объекта договора	×	Дт сч. Расходы отчетного периода. Кт сч. «Амортизация нематериального актива»	Дт сч. Расходы отчетного периода. Кт сч. «Амортизация материального актива»

Источник: разработано автором на базе [15, с. 68–72]

**Выводы и перспективы будущих исследований.** В условиях возрастающей роли государственного регулирования процесса вовлечения капитала бизнес-среды в создание и реконструкцию социально-значимых инфраструктурных объектов, особое значение приобретает механизм бухгалтерского учета исполнения различных форм ГЧП, позволяющий достоверно представить информацию об этом в финансовой отчетности. С целью обоснования состоятельности гипотезы об унификации механизма бухгалтерского учета операций, связанных с исполнением КД и договора аренды, в первой части исследования автором с позиции гражданско-правовых отношений проведено их сравнение. Однако для

решения этой проблемы необходимо понимание особенностей форм ГЧП, сущность которых проявляется в их юридической и экономической трактовке. Для этого в рамках второго этапа работы раскрыта каждая из трактовок в отношении КД и аренды. В работе акцентируется внимание на ключевом экономическом условии исполнения КД – принятой схеме финансирования, непосредственно воздействующей на установление модели бухгалтерского учета для данной формы ГЧП. Результаты исследования являются обоснованием истинности гипотезы о применении отдельной модели бухгалтерского учета для операций, связанных с исполнением КД, что будет способствовать повышению достоверности информации в финансовой отчетности. Предлагаемые модели отвечают требованиям современной методологии бухгалтерского учета – методологии МСФО.

Однако существует еще ряд проблем, имеющих отношение к исполнению КД, и в первую очередь – это механизм бухгалтерского учета исполнения смешанного КД, а также порядок налогообложения исполнения КД в контексте инновационного вектора развития экономики.

#### Список используемой литературы:

1. Государственно-частное партнерство в образовании: сущность, тенденции, социальная ответственность : коллективная монография / под ред. В.Тимирясова. – Казань : Познание, 2013. – 232 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.researchgate.net/publication/282857696>.
2. Закон № 121 от 05.07.2018 г. Республики Молдова «О концессиях работ и услуг» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.amac.md/buletin\\_informativ\\_](http://www.amac.md/buletin_informativ_).
3. Закон № 179 от 10.07.2008 г. Республики Молдова «О частно-государственном партнерстве» [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=335931&land=2>.
4. Масько Л. Направления и перспективы развития бухгалтерского учета инфраструктурных облигаций в Республике Беларусь / Л.Масько, И.Самарина // Научный журнал Государственного университета Молдовы. – Кишинев : Studia universitatis moldaviae, 2018. – № 2 (112). – С. 208–215.
5. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.mf.gov.md/ru/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>.
6. Модели взаимодействия субъектов государственно-частного партнерства в вопросах увеличения энергоэффективности : коллективная монография / под ред. Л.Уивичко, Н.Яковенко. – Ставрополь : Северо-Кавказский Федеральный Университет, 2014. – 374 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.iprbookshop.ru/62961.html>.
7. Новиков В. Государственно-частное партнерство как механизм трансформации сферы образовательных услуг : монография / В.Новиков. – Краснодар : Изд. Южного института менеджмента, 2010. – 180 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.iprbookshop.ru/9595.html>.
8. Пащенко Ю. Государственно-частное партнерство как механизм финансового обеспечения развития транспортной инфраструктуры железных дорог / Ю.Пащенко, М.Коринь. – 2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.btie.kart.edu.ua/article/view/51099>.
9. Перчинская Н. Формы и методы взаимодействия государственно-частного партнерства в Республике Молдова / Н.Перчинская // Научный журнал «Vector European». – Кишинэу : Европейский университет Молдовы, 2014. – № 1. – С. 55–62.
10. Практическое руководство по реализации проектов государственно-частного партнерства и концессий. – 2015 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://app.gov.md/files/attachm/>.
11. Поролло Е. Публично-частное партнерство: международный опыт организации, учета и налогообложения / Е.Поролло // Розвиток концепії бухгалтерського обліку на основі інституційних підходів бенчмаркінгу : монографія ; за заг. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – Вінниця : Рута, 2015. – 395 с.
12. Ременцов А. Оценка рисков государственно-частного партнерства при реализации инфраструктурных проектов в автодорожном комплексе : дисс. ... канд. экон. наук : спец.08.00.05 / А.Ременцов. – 2017 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://guu.ru/2017.09/dissertati>.
13. Фоаля Л. Бухгалтерский и налоговый учет операций концессии у концессионера / Л.Фоаля, П.Тостоган // Бухгалтерский учет и аудит. – Кишинев. – 2015. – № 7. – С. 17–24.
14. Цуркану В. Аспекты признания и учета исполнения концессионного договора в инновационной экономике / В.Цуркану, И.Голочалова // Облік, аналіз, звітність та оподаткування в умовах глобалізації економіки : монографія ; за заг. ред. д.е.н., проф. Й.Я. Дяньківа. – Ужгород : Говерла, 2018. – 300 с.
15. Цуркану В. Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами : учебно-практическое пособие (на сквозном примере) / В.Цуркану, И.Голочалова. – Кишинев : АСАР, 2014. – 480 с.
16. Яшева Г. Формирование стратегии государственно-частного партнерства в инновационном развитии Республики Беларусь / Г.Яшева // Маркетинг и менеджмент инноваций. – 2012. – № 3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://mmi.fem.sumdu.edu.ua/>.
17. Legenchuk S. Direction and problems of accounting and analytical support for venture activity / S.Legenchuk, O.Usatenko. – 2014 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://elibrary.ru/item.asp?id=23058093>.
18. Patrzałek P. Generowanie ruchu turystycznego na przykładzie innowacyjnego partnerstwa publiczno-prywatnego w uzdrowiskowej miejscowosci solec-zdroj / P.Patrzałek, A.Lachut. – 2016 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pbo.ztu.edu.ua/article/view/91611/87530>.



## References:

1. Timiryasov, V. (ed.) (2013), *Gosudarstvenno-chastnoe partnerstvo v obrazovanii: sushchnost', tendentsii, sotsial'naya otvetstvennost'*, kollektivnaya monografiya, Poznanie, Kazan', 232 p., [Online], available at: <http://www.researchgate.net/publication/282857696>
2. Zakon № 121 ot 05.07.2018 g. Respubliki Moldova «O kontsessiyakh rabot i uslug», [Online], available at: [http://www.amac.md/buletin\\_informativ](http://www.amac.md/buletin_informativ)
3. Zakon № 179 ot 10.07.2008 g. Respubliki Moldova «O chastno-gosudarstvennom partnerstve», [Online], available at: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=335931&lan=2>
4. Mas'ko, L. and Samarina, I. (2018), «Napravleniya i perspektivy razvitiya bukhgalterskogo ucheta infrastrukturykh obligatsii v Respublike Belarus'», *Nauchnyi zhurnal Gosudarstvennogo universiteta Moldovy, Studia universitatis Moldaviae*, Kishineu, No. 2 (112), pp. 208–215.
5. Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti (MSFO), [Online], available at: <http://www.mf.gov.md/ru/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>
6. Ushvitskii, L. and Yakovenko, N. (ed.) (2014), *Modeli vzaimodeistviya sub"ektov gosudarstvenno-chastnogo partnerstva v voprosakh uvelicheniya energoeffektivnosti*, kollektivnaya monografiya, Severo-Kavkazskii Federal'nyi Universitet, Stavropol', 374 p., [Online], available at: <http://www.iprbookshop.ru/62961.html>
7. Novikov, V. (2010), *Gosudarstvenno-chastnoe partnerstvo kak mekhanizm transformatsii sfery obrazovatel'nykh uslug*, monografiya, Izd. Yuzhnogo instituta menedzhmenta, Krasnodar, 180 p., [Online], available at: <http://www.iprbookshop.ru/9595.html>
8. Pashchenko, Yu. and Korin, M. (2015), *Gosudarstvenno-chastnoe partnerstvo kak mekhanizm finansovogo obespecheniya razvitiya transportnoi infrastruktury zheleznykh dorog*, [Online], available at: <https://www.btie.kart.edu.ua/article/view/51099>
9. Perchinskaya, N. (2014), «Formy i metody vzaimodeistviya gosudarstvenno-chastnogo partnerstva v Respublike Moldova», *Nauchnyi zhurnal «Vector European»*, Evropeiskii universitet Moldovy, Kishineu, No.1, pp. 55–62.
10. Prakticheskoe rukovodstvo po realizatsii proektov gosudarstvenno-chastnogo partnerstva i kontsessii (2015), [Online], available at: <http://app.gov.md/files/attachm/>
11. Porollo, E. (2015), «Publichno-chastnoe partnerstvo: mezhdunarodnyi opyt organizatsii, ucheta i nalogooblozheniya», *Rozvitok kontsepii bukhgalters'kogo obliku na osnovi institutsiinih pidkhodiv benchmarkingu*, monografiya, in Butinets' F.F. (ed.), Ruta, Vinnitsya, 395 p.
12. Rementsov, A. (2017), Otsenka riskov gosudarstvenno-chastnogo partnerstva pri realizatsii infrastrukturykh proektov v avtodorozhnom komplekse, Abstract of kand. ekon. nauk dissertation, 08.00.05, [Online], available at <https://guu.ru/2017.09/dissertati>
13. Foalya, L. and Tostogan, P. (2015), «Bukhgalterskii i nalogovyi uchet operatsii kontsessii u kontsessionera», *Bukhgalterskii uchet i audit*, Kishinev, No. 7, pp. 17–24.
14. Tsurkanu, V. and Golochalova, I. (2018), «Aspekty priznaniya i ucheta ispolneniya kontsessionnogo dogovora v innovatsionnoi ekonomike», *Oblik, analiz, zvitnist' ta opodatkuвання v umovakh globalizatsii ekonomiki*, monografiya, in Dan'kiv I.Ya. (ed.), Goverla, Uzhgorod, 300 p.
15. Tsurkanu, V. and Golochalova, I. (2014), *Sostavlenie finansovoi otchetnosti v sootvetstvii s mezhdunarodnymi standartami*, uchebno-prakticheskoe posobie, ACAP, Kishinev, 480 p.
16. Yasheva, G. (2012), «Formirovanie strategii gosudarstvenno-chastnogo partnerstva v innovatsionnom razvitii Respubliki Belarus'», *Marketing i menedzhment innovatsii*, No. 3, [Online], available at: <http://mmi.fem.sumdu.edu.ua/>
17. Legenchuk, S. and Usatenko, O. (2014), Direction and problems of accounting and analytical support for venture activity, [Online], available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=23058093>
18. Patrzalek, P. and Lachut, A. (2016), Generowanie ruchu turystycznego na przykladzie innowacyjnego partnerstwa publiczno-prywatnego w uzdrowiskowej miejscowosci solec-zdroj, [Online], available at: <http://www.pbo.ztu.edu.ua/article/view/91611/87530>

**Голочалова** Ирина Николаевна – доктор экономических наук, доцент Департамента бухгалтерского учета и экономической информатики Государственного университета Молдовы.

Научные интересы:

- эволюция и современное состояние методологии бухгалтерского учета;
- бухгалтерский учет в соответствии с МСФО и проблемы его внедрения;
- оценка и учет человеческого капитала.

E-mail: monomah5@yandex.ru.

Статья поступила в редакцию 02.01.2019.