

УДК 330.322.14:697

## **ПРОБЛЕМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ КОНЦЕССИОННОГО СОГЛАШЕНИЯ В ОТНОШЕНИИ ОБЪЕКТОВ ТЕПЛОСНАБЖЕНИЯ**

Дорожкина Н. В., ст. преподаватель,  
Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева  
г. Кемерово

Основным нормативным документом, регулирующим отношения, которые возникают при подготовке, заключении, исполнении, изменении и прекращении концессионных соглашений является Федеральный закон "О концессионных соглашениях" [1].

Данный закон был принят с целью привлечения инвестиций в экономику Российской Федерации, обеспечения эффективного использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, на условиях концессионных соглашений и повышения качества товаров, работ, услуг, предоставляемых потребителям.

Важную роль в процессах становления народного хозяйства всегда играло развитие теплоэнергетики [4].

Проблемы использования концессионного соглашения было рассмотрено в отношении объектов теплоснабжения ООО «А-Энерго», основным видом деятельности которой является производство, передача и распределение пара и горячей воды (тепловой энергии); кондиционирование воздуха.

Специальной нормативной базы по учету объектов концессионного соглашения не существует. Есть разъяснения Минфина РФ касательно учёта тех или иных операций, из которых базовым является Информация Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учёта и отчётности Минфина РФ от 24 декабря 2007 г. «Об особенностях отражения концессионером в бухгалтерском учёте операций по концессионному соглашению» Обобщение практики применения законодательства ПЗ-2/2007 (далее – Информация ПЗ-2/2007).

Исходя из пункта 1 упомянутой Информации и Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, объект концессионного соглашения принимается концессионером к учёту на забалансовом счёте. На отдельном забалансовом счёте также отражается сумма износа объекта концессионного соглашения, начисляемого по установленным нормам амортизационных отчислений. При этом следует помнить, что собственником указанного объекта является Концедент, следовательно, именно он определяет оценку и срок полезного использования

основных средств, входящих в состав объекта концессионного соглашения. Данная информация отражается в передаточных документах и на основании её концессионер организует учёт основных средств на забалансовых счетах.

03.07.2017 г. между ООО «А-Энерго» и Управлением по имуществу и жизнеобеспечению Мариинского городского поселения заключено концессионное соглашение в отношении объектов теплоснабжения. Концессионер (ООО «А-Энерго») обязуется за свой счет реконструировать имущество, право собственности на которое принадлежит Концеденту (Управление по имуществу и жизнеобеспечению Мариинского городского поселения). Проведение работ по реконструкции в рамках концессионного соглашения предусматривает проведение следующих работ: реконструкция, техническое перевооружение объектов; проведение текущих ремонтных работ на объектах.

Срок концессионного соглашения установлен с 03.07.2017 г. по 02.07.2022 г. Срок использования (эксплуатации) объекта соглашения и иного имущества – в течение срока действия соглашения. Срок использования (эксплуатации) отдельных объектов капитального строительства в составе объекта соглашения, подлежащих созданию в соответствии с условиями соглашения - с даты ввода соответствующего объекта в эксплуатацию до прекращения действия соглашения.

В перечне объектов концессионного соглашения Управлением по имуществу и жизнеобеспечению Мариинского городского поселения указаны: наименование, год ввода в эксплуатацию, балансовая стоимость, износ, остаточная стоимость на 01.01.2017 г.

Объекты концессионного соглашения приняты Концессионером к учету на забалансовом счете 012 «Объекты концессионного соглашения» по остаточной стоимости.

При осуществлении деятельности Концессионера в рамках принятого к исполнению соглашения возникли следующие проблемы и вопросы.

Во-первых, при передаче имущества Концедент обычно указывает только год ввода имущества в эксплуатацию вместо точной даты, что не позволяет определить точный срок полезного использования полученного по соглашению имущества. Это ведет к искажению в расчетах налога на имущество организаций.

В соответствии с приказом № 33/2 от 03.07.2017 г. «Об учете объектов основных средств, полученных по концессионному соглашению» Концессионером был установлен срок полезного использования основных средств, равный сроку действия концессионного соглашения – 60 месяцев. В результате, все объекты концессионного соглашения, учтенные на забалансовом счете 012 «Объекты концессионного соглашения», на момент окончания соглашения, будут полностью амортизированы. Это может привести к завышению суммы начисленного износа, занижению остаточной стоимости и спорам с налоговыми органами при исчислении налога на имущество организаций в связи с его занижением.

С целью расчета суммы износа был определен примерный СПИ, который установлен Управлением по имуществу и жизнеобеспечению Мариинского городского поселения, при условии, если год ввода в эксплуатацию считать за целый год (таблица 1).

Таблица 1 – Расчет суммы износа

Наименование	Год ввода в эксплуатацию	Балансовая стоимость	Начисленный износ на 01.01.2017 г.	Начисленный износ в месяц	СПИ
Здание трансформаторная подстанция, инв.№32:422:002:000002570	2012	11 963 585,93	5 532 932,4	92 215,54	130
Оптимизация систем теплоснабжения инв.№32:422:002:000002630	2012	7 643 213,27	3 613 345,65	60 222,46	127
Здание (склад угля) инв.№32:422:002:000002550	2012	49 297 667,91	12 783 554,25	213 059,24	232
Оптимизация систем теплоснабжения инв.№32:422:002:000002640	2012	213 316 691,21	166 280 459,40	2 771 340,99	75
Сеть тепловая, кад.№42:27:0000000:237	2012	238 227 501,62	190 464 380,03	3 174 406,33	75
Тракт подачи топлива, кад.№42:27:0101003:1509	2012	38 826 805,24	10 163 832,10		229
И т. д.					

Как видно из примера, СПИ, установленный Концедентом превышает СПИ, установленный Концессионером. В результате существуют риски занижения налога на имущество организаций.

Кроме того, следует обратить внимание, что для соблюдения норм амортизации и суммы износа, начисленного в том же размере, что и у Концедента необходимо на забалансовый учет поставить имущество по балансовой стоимости и учесть ранее начисленный износ.

Во-вторых, допускаются ошибки при установлении сроков полезного использования в отношении прав владения и пользования объектов Концессионного соглашения.

Это ведет к занижению суммы износа (амортизации), начисленного на права владения и пользования объектов Концессионного соглашения и одновременное завышению налога на имущество организаций.

В соответствии с Концессионным соглашением, в 2018 году произведена модернизация (реконструкция) и создание новых объектов (таблица 2) общей стоимостью 10 373 тыс. руб., которые были отражены по состоянию на 31.12.2018 г. в бухгалтерском балансе как нематериальные активы.

Таблица 2 – Характеристика нематериальных активов

Наименование объекта	Стоимость реконструкции	Дата	СПИ	Сумма амортизации (счет 05)
Модернизация теплообменного оборудования в бойлерной	6 005 288,13	15.09.2018	120	150 132,21
Новая теплотрасса вторичного контура от ЦТП№1	4 237 288,14	31.08.2018	120	141 242,92
Система охранного телевидения г.Мариинск	152 870,81	24.08.2018	61	10 024,32

<b>Итого</b>	10 395 447,08			301 399,45
--------------	---------------	--	--	------------

Стоимость реконструкции и стоимость вновь созданных объектов отражены Концессионером на счете 04 «Нематериальные активы» как право владения и пользования объектом Концессионного соглашения. В соответствии с Информацией ПЗ-2/2007 учёт права владения и пользования объектом концессионного соглашения ведётся в порядке, установленном ПБУ 14/2007. При этом срок полезного использования данного объекта определяется исходя из срока действия концессионного соглашения.

Таким образом, Концессионером был завышен срок полезного использования по правам владения и пользования объектами Концессионного соглашения, учтенным на счете 04 «Нематериальные активы», занижены амортизации и расходы в бухгалтерском учете на 480 706,04 руб., в налоговом учете на 336 494,23 руб., завышен налог на имущество организаций.

В рассматриваемой ситуации, для прав владения и пользования объектами Концессионного соглашения в бухгалтерском учете следовало устанавливать срок полезного использования в пределах срока соглашения (таблица 3).

Таблица 3–Расчет суммы амортизации нематериальных активов

Наименование объекта	Стоимость реконструкции	Дата	СПИ	Сумма амортизации (счет 05)
Модернизация теплообменного оборудования в бойлерной	6 005 288,13	15.09.2018	45	400 352,54
Новая теплотрасса вторичного контура от ЦТП№1	4 237 288,14	31.08.2018	46	368 459,84
Система охранного телевидения г. Мариинск	152 870,81	24.08.2018	46	13 293,11
<b>Итого</b>	<b>10 395 447,08</b>			<b>782 105,49</b>

В-третьих, у Концессионера вызывает трудности организация учета начисления износа по реконструированным объектам концессионного соглашения.

Допущенные ошибки учета приводят к искажению суммы начисленного износа по реконструированным объектам концессионного соглашения, что в свою очередь, приводит к искажению суммы налога на имущество организаций.

Так в соответствии с Концессионным соглашением, ООО «А-Энерго» в 2018 году произведена реконструкция теплообменного оборудования. Результаты проверки порядка начисления износа, отраженного на счете 013 представлены в таблице 4.

Таблица 4 - Проверка порядка начисления износа

Наименование объекта	Стоимость по концессионному соглашению (счет 012)	СПИ	Стоимость реконструкции	Дата	СПИ	Сумма износа (счет 013)	
						В месяц в период до модернизации	В месяц в период после модернизации
Модернизация теплообменного оборудования в бойлерной	9 886 237,96	60	6 005 288,13	15.09.2018	120	164 770,63	113 206,14

После модернизации износ Концессионером начислен следующим образом:

(Стоимость по концессионному соглашению + Стоимость модернизации - Сумма начисленного износа)/ новый срок полезного использования.

$(9\ 886\ 237,96 + 6\ 005\ 288,13 - 2\ 306\ 788,82) / 120 = 113\ 206,14$  руб.

Однако такой порядок применим в случае модернизации собственных объектов основных средств, учитываемых на счете 01 «Основные средства».

Для исключения рисков искажения и по причине разных сроков полезного использования, стоимость модернизации объектов отражать на забалансовом счете 012 «Объекты концессионного соглашения» отдельной строкой.

В-четвертых, особый вопрос возникает в части правомерности расчета амортизации в налоговом учете по объектам концессионного соглашения и возможности применения амортизационной премии.

Так ООО «А-Энерго» в налоговом учете не начисляло амортизацию по полученным объектам Концессионного соглашения, что привело к занижению расходов в налоговом учете.

По нашему мнению, в данном случае следует руководствоваться следующим.

В целях главы 25 НК РФ объект концессионного соглашения относится к амортизируемому имуществу. Концессионер амортизирует его в течение срока действия концессионного соглашения в порядке, установленном главой 25 НК РФ (п. 1 ст. 256 НК РФ). Первоначальная стоимость имущества, полученного в качестве объекта концессионного соглашения, определяется как рыночная стоимость такого имущества, определенная на момент его получения и увеличенная на сумму расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение и доведение такого имущества до состояния, в котором оно пригодно для использования (п. 1 ст. 257 НК РФ). Согласно п. 1 ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта в соответствии с положениями ст. 258 НК РФ и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

В письме от 13.11.2017 № 03-03-06/1/74713 Минфин России разъяснил, что поскольку в рамках концессионного соглашения имущество не приобретает, положения п. 7 ст. 258 НК РФ в отношении объекта концессионного соглашения неприменимы. Из сказанного финансистами следует, что по объекту концессионного соглашения амортизация начисляется исходя из срока его полезного использования без уменьшения на время эксплуатации этого объекта у Концедента. Налоговый кодекс не содержит специальных положений о начале срока начисления амортизации в отношении объекта концессионного соглашения. Поэтому по такому объекту в соответствии с п. 4 ст. 259 НК РФ начисление амортизации начинается с 1-

го числа месяца, следующего за месяцем, в котором указанный объект был введен в эксплуатацию (письмо Минфина России от 13.11.2017 № 03-03-06/1/74713). Обратите внимание: объект концессионного соглашения на момент его передачи концессионеру всегда находится в государственной или муниципальной собственности и, соответственно, создан за счет бюджетных средств. В связи с этим некоторые компании задаются вопросом о применимости к объекту концессионного соглашения положений подп. 3 п. 2 ст. 256 НК РФ. Согласно этой норме не подлежит амортизации имущество, приобретенное (созданное) за счет бюджетных средств целевого финансирования. В письме от 26.03.2019 № 03-03-06/1/20531 Минфин России указал, что доходы в виде имущества, полученного по концессионному соглашению, не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль на основании подп. 37 п. 1 ст. 251 НК РФ и не относятся к средствам целевого финансирования. Поэтому налогоплательщик, получивший имущество в качестве объекта концессионного соглашения, вправе начислять амортизацию по указанному объекту. Аналогичные разъяснения содержатся в письмах Минфина России от 22.03.2019 № 03-03-06/1/19429, от 08.02.2019 № 03-03-06/1/7663, от 05.12.2018 № 03-03-06/1/88113.

Минфин России в письме от 15.02.2018 № 03-03-06/1/9490 пришел к выводу, что концессионер вправе применить амортизационную премию только в отношении расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объекта концессионного соглашения. При этом оснований для применения амортизационной премии в отношении рыночной стоимости объекта концессионного соглашения, формирующей первоначальную стоимость такого объекта, не имеется. Аналогичная позиция изложена в письмах Минфина России от 13.11.2017 № 03-03-06/1/74713, от 08.04.2016 № 03-03-06/1/20040.

В такой ситуации можно рекомендовать Концессионеру провести оценку рыночной стоимости объектов Концессионного соглашения. Принять в налоговом учете в качестве амортизируемого имущества объекты Концессионного соглашения по рыночной стоимости. Определить срок полезного использования для каждого объекта Концессионного соглашения в соответствии с Классификацией объектов основных средств, включаемых в амортизационные группы. Срок полезного использования не уменьшать на срок полезного использования, бывшего в употреблении у Концедента. Начислить амортизацию в налоговом учете на объекты Концессионного соглашения. Амортизационную премию применять только в отношении расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объекта концессионного соглашения.

В-пятых, обращает на себя факт неполного отражения в бухгалтерском учете сумм возмещения недополученных доходов в связи с производством (реализацией) товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

В нарушение требований 7 ПБУ 9/99 "Доходы организации", компенсация выпадающих доходов Концессионером была отражена в качестве прочих доходов по мере поступления на расчетный счет вместо по начислению. Это привело к искажению бухгалтерской отчетности: занижению дебиторской задолженности (строки 1230) Бухгалтерского баланса по состоянию на 31.12.2017 г. на 30 899 тыс. руб., по состоянию на 31.12.2018 г. на 8 060 тыс. руб.; занижению прочих доходов за 2017 год и одновременно их завышение за 2018 г. на 22 839 тыс. руб. (строка 2340), завышение чистой прибыли за 2018 г. на 22 839 тыс. руб. (строка 2400) Отчета о финансовых результатах. Искажение нераспределенной прибыли (строка 1370) бухгалтерского баланса.

Возмещение выпадающих доходов необходимо отражать в составе прочих доходов на дату принятия решения (соглашения) органами власти о возмещении выпавших доходов в сумме, указанной в решении (соглашении). Требуется внести исправления в регистры бухгалтерского учета и отчетность ретроспективно.

В-шестых, на эффективность работы котельных значительное влияние оказывает качество, цена используемого топлива, а также соблюдение норм его расхода.

Котельные, полученные в рамках Концессионного соглашения, работают только на буром угле, поставку которого осуществляют только два контрагента ООО «Итатуголь» и ООО «Кайчакуглесбыт». Значительную долю в цене составляют транспортные расходы [3]. В ходе исследования был проведен анализ договоров поставки угля для работы котельных, который показал, что при прочих равных условиях за незначительный промежуток времени произошел рост цены бурого угля марки 2БМСШ (0-25), приобретенного у ООО «Кайчакуглесбыт» с учетом затрат на погрузку и транспортировку до склада Покупателя с января по август 2018 г. на 200 руб. или на 24%.

Концессионеру необходимо проанализировать рынок поставщиков угля, сравнить цены на уголь и транспортные расходы, выбрать наиболее оптимальный вариант. Либо провести переговоры с поставщиком на возможность уменьшения цены, предоставления скидок и т. д. При этом «переход на новые виды топлива» в данном случае не целесообразен [5].

В ходе исследования было установлено, что списание угля для работы котельной в налоговом учете в 2018 году осуществляется по фактическому расходу, а не в пределах норм [2]. Списание угля для работы котельной в г. Мариинске в 2018 году оформляется ежедневно актами на списание материальных запасов. В актах на списание материальных запасов в 4 графе «Норма расхода» вместо ежедневной нормы, указывался установленный РЭК плановый остаток твердого топлива на месяц. Плановые показатели установлены на месяц РЭК исходя из производственных возможностей и плановой средней температуры воздуха.

В результате формировалась экономия или перерасход угля только в результате несовпадения фактической температуры окружающего воздуха с прогнозной температурой, учитываемой РЭК за несколько месяцев до фактического использования топлива.

По нашему мнению, нормы расхода угля должны рассчитываться ежедневно в зависимости от технических характеристик котельной и средней фактической температуры воздуха в этот день. В акте о списании материальных запасов за день должна быть указана данная норма расхода в этот день и фактический расход угля за день. В налоговом учете расходы на материалы могут быть признаны по фактическому расходу в пределах установленной нормы.

Такое состояние учета может привести к утрате имущества собственником. Возникает риск искажения данных о стоимости и количестве остатков материалов и стоимости материальных расходов.

В-седьмых, для обеспечения сохранности имущества концессионер вынужден вести активную работу по выявлению случаев несанкционированного подключения к сетям и бездоговорного использования теплоэнергии.

Все вышеперечисленное свидетельствует о сложности учета объектов концессионного соглашения и необходимости расширения практики их применения.

### Список литературы:

1. Федеральный закон "О концессионных соглашениях" от 21.07.2005 № 115-ФЗ (ред. от 27.12.2018).
2. Приказ Минэнерго РФ от 30.12.2008 № 323 «Об организации в Министерстве энергетики РФ работы по утверждению нормативов удельного расхода топлива на отпущенную электрическую и тепловую энергию от тепловых электрических станций и котельных».
3. Приказ Федеральной службы по тарифам (ФСТ России) от 13.06.2013 г. № 760-э «Об утверждении Методических указаний по расчету регулируемых цен (тарифов) в сфере теплоснабжения».
4. Дорожкин А.В. Оценка эффективности использования основных средств АО «Ново-Кемеровская ТЭЦ». <http://science.kuzstu.ru/wp-content/Events/Conference/RM/2019/RM19/pages/Articles/80316.pdf>
5. Дорожкин А. В., Дорожкина Н. В. Повышения эффективности деятельности АО «Ново-Кемеровская ТЭЦ» за счет использования альтернативного топлива. <http://science.kuzstu.ru/wp-content/Events/Conference/RM/2019/RM19/pages/Articles/80317.pdf>