



**МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)**

ЗАМЕСТИТЕЛЬ МИНИСТРА

Ильинка, д. 9, Москва, 109097
телетайп: 112008
факс: +7 (495) 625-08-89

Главные распорядители средств
федерального бюджета

Финансовые органы субъектов
Российской Федерации

Органы управления государственными
внебюджетными фондами Российской
Федерации

29.10.2019 № 02-06-07/84753
На № _____

Министерство финансов Российской Федерации в связи с поступлением вопросов и в рамках подготовки к применению положений федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концессионные соглашения», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июня 2018 г. № 146н (зарегистрировано в Министерстве юстиции Российской Федерации от 24 июня 2018 г., регистрационный номер 51673) (далее – СГС «Концессионные соглашения», Стандарт), направляет для руководства в работе Методические указания по первому применению положений СГС «Концессионные соглашения» в части вопросов отражения в бухгалтерском учете на соответствующих балансовых счетах объектов бухгалтерского учета, возникающих в рамках заключения и исполнения концессионных соглашений.

Приложение: на 11 л. в 1 экз.

А.М. Лавров

**Методические рекомендации
по первому применению федерального стандарта бухгалтерского учета
для организаций государственного сектора
«Концессионные соглашения»**

Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концессионные соглашения», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.06.2018 № 146н (далее – СГС «Концессионные соглашения», Стандарт, Приказ № 146н), применяется при отражении в бухгалтерском учете активов, обязательств, фактов хозяйственной жизни, иных объектов бухгалтерского учета (далее – объекты учета), возникающих в результате заключения и исполнения концессионных соглашений, а также при раскрытии в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об указанных соглашениях и объектах бухгалтерского учета, если иное не установлено другими федеральными стандартами бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, единой методологией бюджетного учета и бюджетной отчетности, установленной в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, и Инструкцией о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25.03.2011 № 33н¹ (далее – нормативные правовые акты, регулирующие ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности).

Положения СГС «Концессионные соглашения» применяются одновременно с применением положений СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»².

¹ Инструкция о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденная приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25.03.2011 № 33н (далее – Инструкция № 33н).

² Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.2016 № 256н (далее – СГС «Концептуальные основы»).

Приказом № 146н установлено, что положения СГС «Концессионные соглашения» обязательны к применению при ведении бюджетного (бухгалтерского) учета с 1 января 2020 г., составлении бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений начиная с отчетности 2020 года.

Настоящие Методические рекомендации разработаны в целях подготовки к переходу на использование СГС «Концессионные соглашения» и обеспечения достоверности раскрытия в бюджетной (бухгалтерской) отчетности организаций бюджетной сферы за 2019 год информации об объектах учета, возникших в текущем и прошлых отчетных периодах (до 1 января 2020 г.) в результате заключения и исполнения концессионных соглашений.

Стандарт разработан с учетом положений Федерального закона Российской Федерации от 21.07.2005 № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях» (далее – Закон № 115-ФЗ). Вместе с тем, СГС «Концессионные соглашения» не содержит положений, дублирующих Закон № 115-ФЗ. Следовательно, при подготовке, заключении, исполнении, изменении и прекращении концессионных соглашений, объектами которых является специфическое имущество (например: объекты теплоснабжения, централизованные системы горячего (холодного) водоснабжения (водоотведения), программы для электронных вычислительных машин, базы данных и другие объекты информационных технологий), необходимо учитывать особенности, установленные для этих объектов имущества отдельными главами Закона № 115-ФЗ.

Определение сторон концессионных соглашений регулируется статьей 5 Закона № 115-ФЗ.

Сторонами концессионного соглашения являются:

а) концедент:

– Российская Федерация, от имени которой выступает Правительство Российской Федерации или уполномоченный им федеральный орган исполнительной власти;

– субъект Российской Федерации, от имени которого выступает орган государственной власти субъекта Российской Федерации;

– муниципальное образование, от имени которого выступает орган местного самоуправления.

– полномочия концедента также вправе осуществлять государственная компания «Российские автомобильные дороги», государственная корпорация «Росатом»;

б) концессионер:

- индивидуальный предприниматель;
- российское или иностранное юридическое лицо;
- действующие без образования юридического лица по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) два и более указанных юридических лица.

Кроме того, пунктом 4 СГС «Концессионные соглашения» определено, что объект концессионного соглашения и (или) иное передаваемое концедентом концессионеру по концессионному соглашению имущество (далее – имущество концедента) подлежит обособленному отражению федеральным органом исполнительной власти, органом государственной власти субъекта Российской Федерации, органом местного самоуправления, выступающим от имени концедента (далее – **уполномоченный субъект учета**), в составе нефинансовых активов имущества казны.

По концессионному соглашению концессионер обязуется за свой счет создать и (или) реконструировать определенное этим соглашением имущество (недвижимое имущество или недвижимое имущество и движимое имущество, технологически связанные между собой и предназначенные для осуществления деятельности, предусмотренной концессионным соглашением) (далее – объект концессионного соглашения), **право собственности на которое принадлежит или будет принадлежать концеденту**, осуществлять деятельность с использованием (эксплуатацией) объекта концессионного соглашения, а концедент обязуется предоставить концессионеру на срок, установленный этим соглашением, права владения и пользования объектом концессионного соглашения для осуществления указанной деятельности (пункт 1 статьи 3 Закона № 115-ФЗ).

Рассмотрим существующую систему³ бухгалтерских счетов для отражения объектов бухгалтерского учета, возникающих при заключении (исполнении) концессионных соглашений, предусмотренную нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бюджетного (бухгалтерского) учета:

- приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов),

³ В настоящее время подготовлены проекты приказов Минфина России, вносящие изменения в Инструкции, которые будут направлены в том числе на уточнение (дополнение) счетов бухгалтерского учета для отражения объектов учета и фактов хозяйственной жизни, возникающие в связи с концессионными соглашениями (см. <https://www.minfin.ru>: «Минфин России / Деятельность / Бюджет / Бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность государственного сектора / Бухгалтерский учет государственного сектора»).

органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и инструкции по его применению» (далее – Инструкция № 157н);

– приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.12.2010 № 162н «Об утверждении Плана счетов бюджетного учета и Инструкции по его применению»;

– приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.12.2010 № 174н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению»;

– приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.12.2010 № 183н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета автономных учреждений и Инструкции по его применению» (далее при совместном упоминании – Инструкции).

Номер счета	Название счета
101 90	Основные средства - имущество в концессии
101 91	Жилые помещения - имущество в концессии
101 92	Нежилые помещения (здания и сооружения) - имущество в концессии
101 94	Машины и оборудование - имущество в концессии
101 95	Транспортные средства - имущество в концессии
101 96	Инвентарь производственный и хозяйственный - имущество в концессии
101 97	Биологические ресурсы - имущество в концессии
101 98	Прочие основные средства - имущество в концессии
103 90	Непроизведенные активы - в составе имущества концедента
103 91	Земля в составе имущества концедента
104 59	Амортизация имущества казны в концессии
104 90	Амортизация имущества в концессии
104 91	Амортизация жилых помещений в концессии
104 92	Амортизация нежилых помещений (зданий и сооружений) в концессии
104 94	Амортизация машин и оборудования в концессии
104 95	Амортизация транспортных средств в концессии
104 96	Амортизация инвентаря производственного и хозяйственного в концессии
104 97	Амортизация биологических ресурсов в концессии
104 98	Амортизация прочего имущества в концессии
106 90	Вложения в имущество концедента
106 91	Вложения в основные средства в концессии
106 93	Вложения в непроизведенные активы в концессии
108 90	Нефинансовые активы, составляющие казну в концессии
108 91	Недвижимое имущество концедента, составляющее казну
108 92	Движимое имущество концедента, составляющее казну
108 95	Непроизведенные активы (земля) концедента, составляющие казну
205 2К	Расчеты по доходам от концессионной платы

При отражении в бухгалтерском учете информации об имуществе концедента следует учитывать следующее.

В соответствии с положениями Инструкции № 157н ведение счета 0 108 00 000 «Нефинансовые активы имущества казны» осуществляется органом, осуществляющим полномочия и функции собственника в отношении имущества, составляющего государственную (муниципальную) казну.

Вместе с тем, при заключении, исполнении концессионных соглашений учет объектов имущества казны в концессии осуществляет уполномоченный субъект учета.

В рамках концессионного соглашения может передаваться не только **объект концессионного соглашения**, но и **иное передаваемое концедентом концессионеру по концессионному соглашению имущество**. Указанный имущественный комплекс может включать в себя объекты как недвижимого, так и движимого имущества.

Принимая во внимание, что положения СГС «Концептуальные основы» обязательны к применению организациями бюджетной сферы с 1 января 2018 г., имущество, переданное по концессионным соглашениям, признается активом и отражается на соответствующих счетах аналитического учета счета 1 108 90 000 «Нефинансовые активы, составляющие казну в концессии».

В зависимости от даты заключения концессионного соглашения:

– если объекты государственного (муниципального) имущества переданы в соответствии с условиями концессионного соглашения **в течение 2019 года**: в бухгалтерском учете уполномоченного субъекта учета отражается внутреннее перемещение объектов, переданных по концессионному соглашению (по дебету счета 1 108 9X «Нефинансовые активы, составляющие казну в концессии» и кредиту счета 1 108 5X «Нефинансовые активы, составляющие казну»);

– если объекты государственного (муниципального) имущества переданы в соответствии с условиями концессионного соглашения **до 1 января 2019 года** (при условии, что данное имущество не учитывалось на балансе): объекты восстанавливаются посредством корректировки входящих остатков на 1 января 2019 г. с отражением ошибки прошлых лет (по дебету счета 1 108 9X «Нефинансовые активы, составляющие казну в концессии» и кредиту счетов 1 401 18 «Доходы финансового года, предшествующего отчетному» (1 401 19 «Доходы прошлых финансовых лет»).

Если по концессионному соглашению переданы объекты, по

которым **не прекращено право оперативного управления** государственного (муниципального) учреждения, данное учреждение в бухгалтерском учете аналогичным образом осуществляет постановку указанных объектов на соответствующий счет 0 101 9X 000:

– объекты имущества переданы в соответствии с условиями концессионного соглашения **в течение 2019 года**: в бухгалтерском учете отражается внутреннее перемещение со счетов учета объектов, переданных по концессионному соглашению (по дебету счета 0 101 9X «Основные средства – имущество в концессии») и кредиту счета соответствующих счетов учета нефинансовых активов);

– объекты имущества переданы в соответствии с условиями концессионного соглашения **до 1 января 2019 года** (при условии, что данное имущество не учитывалось на балансе): объекты восстанавливаются посредством корректировки входящих остатков на 1 января 2019 г. с отражением ошибки прошлых лет (по дебету счета 0 101 9X «Основные средства – имущество в концессии» и кредиту счетов 0 401 18 «Доходы финансового года, предшествующего отчетному» (0 401 19 «Доходы прошлых финансовых лет»)).

Пунктом 6 СГС «Концессионные соглашения» установлено, что начисление амортизации по имуществу концедента осуществляется уполномоченным субъектом учета в течение срока действия концессионного соглашения методом, применяемым для амортизации объектов нефинансовых активов, к которым относится переданное имущество.

В случае если передача имущества по концессионному соглашению осуществляется без прекращения права оперативного управления (права хозяйственного ведения), амортизацию по имуществу концедента продолжает начислять учреждение, являющееся балансодержателем передаваемого имущества.

Таким образом, при выявлении объектов переданного имущества, а также определении стадии концессионного соглашения необходимо определить необходимость доначисления амортизации на объекты, переданные ранее по концессионным соглашениям.

При этом в соответствии с положениями Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной приказом Минфина России от 28.12.2010 № 191н, Инструкции № 33н, информация об изменении показателей активов, обязательств, финансового результата в связи с исправлением ошибок прошлых лет,

выявленных и (или) отраженных в отчетном периоде (в 2019 году), подлежит раскрытию в Сведениях об изменениях остатков валюты баланса (ф. 0503173) (Сведениях об изменении остатков валюты баланса учреждения (ф. 0503773).

Схема передачи по концессионному соглашению имущества государственного (муниципального) учреждения представлена ниже.

	Без прекращения права оперативного управления	С прекращением права оперативного управления
Уполномоченный субъект учета (представитель концедента)	Отражает имущество концедента на забалансовом счете (с 01.01.2020 г.)	Отражает поступление имущества казны с одновременным уменьшением расчетов по вкладам учредителя (по заключенным ранее концессионным соглашениям)
Правообладатель (учреждение)	- Отражает внутреннее перемещение соответствующих нефинансовых активов (по заключенным ранее концессионным соглашениям – в течение 2019 г. проводками 2019 г., либо с корректировкой входящих остатков и отражением ошибок прошлых лет); - Отражает на забалансовом счете предусмотренную концессионным соглашением сумму инвестиций (предельный размер расходов) на создание и (или) реконструкцию объекта концессионного соглашения (с 01.01.2020 г.)	Отражает прекращение права оперативного управления и возврат имущества учредителю с соответствующим уменьшением расчетов с учредителем (расчетов по вкладам учредителя)
Учредитель	-	Отражает уменьшение доли участия в учреждении

Этапами концессионных соглашений в соответствии с положениями Закона № 115-ФЗ являются подготовка, заключение, исполнение (изменение), прекращение концессионного соглашения.

Вместе с тем, с точки зрения отражения в бюджетном (бухгалтерском) учете фактов хозяйственной жизни, возникающих при заключении (исполнении) концессионных соглашений, существенными этапами концессионных соглашений являются:

- подписание концессионного соглашения;
- осуществление инвестиций (создание (реконструкция) объекта соглашения);
- ввод объекта в эксплуатацию и регистрация права государственной (муниципальной) собственности;

- использование (эксплуатация) объекта;
- окончание действия соглашения.

В течение 2019 года в рамках подготовки к переходу на СГС «Концессионные соглашения» необходимо **провести инвентаризацию концессионных соглашений**, заключенных как в течение 2019 года, так и до 1 января 2019 г.

Примерный перечень мероприятий в рамках проведения инвентаризации объектов бухгалтерского учета, возникающих при исполнении концессионных соглашений, включает:

- 1) выявление всех заключенных концессионных соглашений;
- 2) определение состава имущественного комплекса, переданного по концессионным соглашениям (объект концессионного соглашения, иное передаваемое концедентом концессионеру по концессионному соглашению имущество), как с точки зрения отнесения объектов к недвижимому или движимому имуществу, так и исходя из его принадлежности (имущество казны, имущество на праве оперативного управления, имущество на праве хозяйственного ведения);
- 3) определение сторон концессионных соглашений, в частности, уполномоченного субъекта учета, который обязан восстановить в бюджетном учете на счете 1 108 9X «Нефинансовые активы, составляющие казну в концессии» информацию об объектах, переданных по концессионным соглашениям (за исключением случаев, когда по концессионному соглашению передавалось имущество без прекращения права оперативного управления учреждением);
- 4) определение срока заключения концессионного соглашения (в течение 2019 года или до 1 января 2019 г.), что будет влиять на механизм восстановления в бюджетном (бухгалтерском) учете информации об объектах, переданных в концессию (бухгалтерские записи текущего отчетного периода, либо восстановление с отражением ошибок прошлых лет).

Необходимо отметить, что при осуществлении инвентаризации объектов бухгалтерского учета, возникающих при исполнении концессионных соглашений, за отчетный год по состоянию на 1 января 2020 г. следует обеспечить синхронизацию данных бухгалтерского учета с данными мониторинга заключения и реализации заключенных концессионных соглашений, проводимого в соответствии с Правилами проведения мониторинга заключения и реализации заключенных концессионных соглашений, в том числе на предмет соблюдения сторонами концессионного соглашения взятых на себя обязательств по достижению целевых показателей, содержащихся в концессионном соглашении, сроков их реализации, объема

привлекаемых инвестиций и иных существенных условий концессионного соглашения, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 04.03.2017 № 259.

Отражение в бюджетном (бухгалтерском) учете объектов учета по результатам инвентаризации основывается на стадии концессионных соглашений.

Следует обратить внимание, что в части объектов нефинансовых активов, созданных до 1 января 2020 г., показатели по счетам 0 101 9X «Основные средства – имущество в концессии», 0 106 9X «Вложения в имущество концедента», 0 108 9X «Нефинансовые активы, составляющие казну в концессии», формируются на 1 января 2020 г.

На стадии заключения (подписания) концессионных соглашений концедентом отражаются ожидаемый прирост имущества, сметная стоимость создания (реконструкции) объекта концессионного соглашения (предусмотренная соглашением сумма инвестиций (предельный размер расходов) на создание (реконструкцию) объекта соглашения) – на забалансовом счете (как нормативное положение вводится с 1 января 2020 г.).

На стадии осуществления инвестиций (создания (реконструкции) объекта соглашения) концедент учитывает прирост имущества, отражая увеличение стоимости имущества концедента (фактическая сумма произведенных концессионером инвестиций на создание (реконструкцию) объекта соглашения на основе информации, предоставленной концессионером). Таким образом, при проведении инвентаризации между концедентом и концессионером обязательно определяется объём произведенных инвестиций на 1 января 2020 г. с целью отражения данной информации концедентом на забалансовом счете в межотчетный период.

Отражение фактического объема инвестиций и корректировка сметной стоимости осуществляется на начало 2020 года, а с 2020 года – не реже одного раза в полгода в течение периода создания (реконструкции) объекта концессионного соглашения (пункт 7 СГС «Концессионные соглашения»).

В случае, когда в текущем отчетном периоде (в 2019 г.) концессионное соглашение находится на этапе осуществления инвестиций (создания (реконструкции) объекта), концедент по итогам проведения инвентаризации выявляет сметную стоимость, фактический объем произведенных инвестиций, который отразится на забалансовых счетах в межотчетный период.

На стадии ввода объекта в эксплуатацию и регистрации права государственной (муниципальной) собственности у концедента в бюджетном учете отражается прирост имущества (сперва удорожание объекта относится на счет 0 106 90 «Вложения в имущество концедента», далее со

счета 0 106 9X «Вложения в имущество концедента», объект ставится на счет 0 108 9X «Нефинансовые активы, составляющие казну в концессии» (или 0 101 9X «Основные средства – имущество в концессии» в случае если не прекращалось право оперативного управления учреждения). Если объект продолжал находиться в хозяйственном ведении, прирост имущества концедента отражается через удорожание имущества казны и увеличение вложений в государственные (муниципальные) предприятия.

В случае, если строительство (создание (реконструкция) объекта завершена, объект введен в эксплуатацию, но право государственной (муниципальной) собственности не зарегистрировано, необходимо установить, когда произошел ввод в эксплуатацию: если в 2019 году, то никакие дополнительные бухгалтерские записи не отражаются, отражается прирост имущества концедента на 1 января 2020 г. при первом применении СГС «Концессионные соглашения»; если ввод в эксплуатацию осуществлен в 2019 году, концедент формирует по объекту счет 0 106 9X «Вложения в имущество концедента» в межотчетный период; если ввод в эксплуатацию осуществлен до 1 января 2019 г., на 01.01.2019 концедентом дополнительные бухгалтерские записи не отражаются, но в рамках подготовки к переходу на Стандарт надо проверить наличие зарегистрированного права государственной (муниципальной) собственности на объект (в том числе целесообразно проверить реестры имущества во избежание дублирования на счетах 1 108 5X «Нефинансовые активы, составляющие казну» и 1 108 9X «Нефинансовые активы, составляющие казну в концессии»).

Если на объект зарегистрировано право государственной (муниципальной) собственности, необходимо проверить наличие информации о нем на соответствующих счетах учета объектов, составляющих казну в концессии.

Таким образом, если по результатам проведения инвентаризации концессионных соглашений были выявлены эксплуатируемые в 2019 году объекты, на которые было зарегистрировано право собственности, оно должно быть в остатках по счетам 0 108 9X «Нефинансовые активы, составляющие казну» (0 101 9X «Основные средства – имущество в концессии») на начало 2019 года. При этом дополнительные корреспонденции исходя из положений Стандарта (доначисление доходов (расходов) будущих периодов по счетам 0 401 40 «Доходы будущих периодов» и 0 401 50 «Расходы будущих периодов») необходимо отразить в межотчетный период, в течение 2019 года необходимо проверить начисление амортизации на объекты концессионных соглашений (если объект отсутствовал в учете, его необходимо восстановить и доначислить амортизацию). Необходимо отметить, что при наличии

решения соответствующего публично-правового образования о неамортизации имущества, составляющего государственную (муниципальную) казну, объекты соглашений, составляющих казну в концессии, также не амортизируются.

Основные методологические положения, которые будут применяться с 1 января 2020 г. для отражения фактов хозяйственной жизни, возникающих в результате концессионных соглашений, включают в себя следующие позиции:

1) с 1 января 2020 г. будут введены **дополнительные забалансовые счета**:

– для учета уполномоченным субъектом учета имущества концедента в случае, когда передача имущества по концессионному соглашению осуществляется без прекращения права оперативного управления государственных (муниципальных) учреждений или права хозяйственного ведения государственных (муниципальных) предприятий;

– для учета сметной стоимости создания (реконструкции) объекта концессионного соглашения (предусмотренную соглашением сумму инвестиций (предельный размер расходов) на создание (реконструкцию) объекта соглашения);

– для учета уполномоченным субъектом учета увеличения стоимости имущества концедента (фактическая сумма произведенных концессионером инвестиций на создание (реконструкцию) объекта соглашения на основе информации, предоставленной концессионером).

2) статьей 10 Закона № 115-ФЗ определен перечень существенных и иных условий концессионного соглашения. Кроме того, при подготовке концессионного соглашения разрабатывается финансово-экономическая модель проекта, которая, как правило, содержит прогнозные показатели (например: прогноз капитальный вложений, объема производства, продаж (иных количественных факторов, определяющих выручку проекта), прогноз затрат на персонал, условно постоянных затрат и т.д).

Эти данные составляют основу для отражения в учете как уполномоченного субъекта учета, так и концессионера взаимовязанных прогнозных значений предстоящих доходов (расходов) по концессионным соглашениям на весь срок действия в момент их заключения.