

CZU: [334.722.26 + 005.8]:657.1

DOI: <http://doi.org/10.5281/zenodo.4461397>

## ИДЕНТИФИКАЦИЯ ПРОЕКТОВ ГОСУДАРСТВЕННО-ЧАСТНОГО ПАРТНЕРСТВА И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА МЕХАНИЗМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИХ ИСПОЛНЕНИЯ

*Анна КЫШЛАРЬ*

*Молдавский государственный университет*

Взаимодействие бизнес-структур и государства содействует инвестиционному процессу и повышает эффективность исполнения государственных функций, носящих социальный характер. Современной схемой такого взаимодействия является государственно-частное партнерство (ГЧП). Несмотря на то, что ГЧП получило широкое распространение только в 21-ом веке, различные экономические, юридические и социальные обстоятельства его имплементации привели к разнообразию его моделей и форм, направлений реализации и механизмов финансирования, что требует выбора оптимального механизма бухгалтерского учета при исполнении проектов ГЧП. Одним из путей решения обозначенной проблемы является возможность четкой идентификации каждой формы проектов ГЧП. Это проблема в таком сегменте экономики, как наука и образование, продолжает оставаться актуальной. В рамках исследования автор раскрывает юридическую и экономическую трактовку ГЧП; анализирует и критически подходит к оценке существующих классификаций форм ГЧП, предлагает классификацию моделей ГЧП и группировку договорных форм ГЧП, обеспечивающих оптимизацию механизма бухгалтерского учета при их имплементации.

**Ключевые-слова:** *государственно-частное партнёрство, институциональная платформа, оценка, между бухгалтерского учёта, имплементация, инвестиции, финансовая отчётность, бизнес-структуры.*

### IDENTIFICATION OF THE PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIP PROJECT AND ITS IMPACT ON THE ACCOUNTING MECHANISM OF THEIR EXECUTION

The interaction of business structures and the state contributes to the investment process and increases the efficiency of the execution of state functions, it has a social nature too. The modern scheme of such interaction is the public-private partnership (PPP). Despite the fact that the PPP became widespread only in the 21<sup>st</sup> century, various economic, legal and social circumstances of its implementation led to a variety of its models and forms, directions of implementation and financing mechanisms, which requires a choice of the optimal accounting mechanism for the implementation of the PPP projects. One of the ways to solve this problem is the possibility of a clear identification of each form of PPP project. This problem is still relevant in such a segment of the economy as the science and education. As part of the study, the author reveals the legal and economic interpretation of PPP; analyses and critically approaches the assessment of existing classifications of PPP forms, proposes a classification of PPP models and a grouping of PPP contractual forms, which would ensure the optimization of the accounting mechanism during their implementation.

**Keywords:** *public-private partnership, institutional platform, assessment, methodology accounting.*

### IDENTIFICAREA PROIECTELOR DE PARTENERIAT PUBLIC-PRIVAT ȘI INFLUENȚA ACESTUIA ASUPRA CONTABILITĂȚII EXECUTĂRII LOR

Interacțiunea dintre structurile de afaceri și stat facilitează procesul investițional și crește eficiența executării funcțiilor de stat de natură socială. Schema contemporană a unei astfel de interacțiuni este parteneriatul public-privat (PPP). În pofida faptului că PPP a obținut răspândire pe scară largă doar în secolul XXI, diversele circumstanțe sociale, juridice și economice de implementare a acestuia au condus la o varietate de modele și forme, direcții de realizare și mecanisme de finanțare care necesită selectarea mecanismului contabil optim pentru executarea proiectelor PPP. Una dintre modalitățile de rezolvare a problemei indicate este posibilitatea unei identificări clare a fiecărei forme de proiect PPP. În așa segment al economiei, precum știința și educația, problema rămâne actuală. În cadrul cercetării autorul dezvăluie interpretarea economică și juridică a PPP, analizează și evaluează critic clasificările existente ale formelor PPP, propune clasificarea modelelor PPP și gruparea formelor contractuale ale PPP, care ar asigura optimizarea mecanismului contabilității în procesul de implementare.

**Cuvinte-cheie:** *parteneriat public-privat, platformă instituțională, evaluare, contabilitate metodologică.*

**Введение.** В контексте парадигмы экономического развития, основанного на знаниях, акцент делается на стимулировании процесса инвестирования в различные сферы экономики, в том числе и в такой ее сегмент, как наука и образование. Одной из форм вовлечения бизнес-среды в инвестиционный процесс, признанной способствующей развитию экономики и оптимизации эффективного использования государственных ресурсов, является государственно-частное партнерство (ГЧП). Мировая практика

реализации проектов ГЧП выработала ряд моделей и множество правовых и договорных форм, предусматривающих специальные механизмы финансирования, поэтому можно говорить о процессе формирования концепции ГЧП, что подчас затрудняет оптимизацию бухгалтерского учета и представления достоверной информации в финансовой отчетности о результатах исполнения проектов ГЧП. В условиях многовариантности проектов ГЧП решение обозначенной проблемы возможно при четко сформированном понятийном аппарате в рамках концепции ГЧП, идентификации каждого проекта ГЧП как договорной, так и правовой модели. Особо актуальной представляется эта проблема применительно к системе науки и образования, поскольку в данном сегменте экономики возможна реализация всех моделей и форм ГЧП. Для поставленной цели автором используются следующие научные методы исследований: сбор и обобщение, анализ и синтез, контент-анализ и моделирование.

**Анализ последних достижений и публикаций.** Исследования сущности и классификации ГЧП нашли отражение в трудах: В.Варнавского [1], Я.Дерябиной [2], Мильшиной Ю. [3], М.Мельникова [4], С.Мокичева [5], В.Тимирясова [6] и др. Отдельный вклад в проблему, связанную с бухгалтерским учетом отдельных форм ГЧП, внесли ученые-экономисты: Д.Александр (Великобритания), Е.Поролло (Россия), И.Голочалова [7], В.Цуркану [8,9] (Молдова). Все исследования направлены на развитие методологии бухгалтерского учета. Тем не менее, существует ряд дискуссионных вопросов, один из которых связан с идентификацией проектов ГЧП и нацелен на оптимизацию механизма бухгалтерского учета при исполнении проектов ГЧП.

**Цель данного исследования** – раскрытие базовых аспектов классификации и идентификации проектов ГЧП как в целом, так и применительно к системе образования и науки. Информационной базой послужили публикации известных отечественных и зарубежных ученых, а также законодательные и нормативные акты Республики Молдова (РМ) и система Международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности (МСФО).

**Основная часть.** В настоящее время действенной моделью развития экономики признана модель, квалифицированная как основанная на знаниях, реализация которой зависит от ряда взаимосвязанных факторов, а именно: инноваций, в качестве важнейшего ресурса, обеспечивающего экономический рост; их имплементации; эффективного инвестиционного климата; гибкой институциональной среды в области государственной поддержки. Каждый из этих факторов формируется определенной средой: первый – научной средой, второй и третий создаются бизнес-единицами, а четвертый характеризует вовлеченность государства в этот процесс. Роль государства при инноватизации экономики заключается в укреплении взаимосвязей между бизнес-структурами и научно-исследовательскими институтами и направлена на объединение знаний, навыков и ресурсов и стимулирование процесса финансирования социально значимых сегментов экономики, что в итоге способствует приращению капиталов: человеческого, финансового и социального.

Мировым опытом выработаны несколько механизмов финансирования процесса инноватизации: это финансирование из государственного бюджета, частное финансирование, международное финансирование. Между тем к наиболее передовым относится государственно-частное партнерство. Поскольку в рамках данного исследования акцент поставлен на идентификации форм государственно-частного партнерства (ГЧП) как основы оптимизации бухгалтерского учета при их имплементации в таком сегменте экономики, как наука и образование, кратко охарактеризуем текущее состояние этого направления в Республике Молдова (РМ). Согласно Инновационной стратегии Республики Молдова на период 2013-2020 гг. «Инновации для конкурентоспособности», исследования и разработки в Молдове практически полностью финансируются из государственных и иностранных источников, при этом доля финансирования из частных источников крайне низка. Одним из объяснений такой ситуации является централизация национальной исследовательской системы, в рамках которой государственная помощь предоставляется только аккредитованным институтам и их сотрудникам, а бизнес-структуры, лишённые ее, в условиях ограничения ресурсов не стремятся рисковать ими, направляя их на исследовательскую деятельность. Отсюда и низкий уровень сотрудничества между научной средой и бизнес-структурами и как следствие – инноватизации экономики РМ. Одним из путей решения этой проблемы Инновационной стратегией обозначено поощрение процесса технологизации и инноватизации национальной экономики и ее социальной сферы внедрения проектов ГЧП [10].

Результаты исполнения проектов ГЧП находят свое отображение в финансовой отчетности, назначение которой заключается в представлении достоверной информации для принятия управленческих

решений. В этой связи уместно привести следующее определение: достоверная отчетность – это структурное отображение составителем отчетности информации об адекватно идентифицируемых экономических событиях, влияющих на финансовое положение организации, качество которой не приведет к снижению эффективности принятого решения ее пользователем [11]. Как известно, с точки зрения бухгалтерского учета экономические события необходимо оценивать и признавать права и обязанности их участников, а для этого необходимо идентифицировать не только их, но и собственно экономические события. Согласно В.Цуркану и И.Голочаловой, в современной методологии бухгалтерского учета идентификация – это логический прием, используемый на базе профессионального суждения составителем финансовой отчетности, для определения в ней места результатов воздействия хозяйственных операций, фактов и событий. Сложность идентификации проектов ГЧП заключается в том, что мировая практика выработала ряд моделей их имплементации, множество форм, механизмов финансирования и направлений реализации. В контексте применения проектов ГЧП в сфере науки и образования проблема их идентификации является актуальной, решение которой, по мнению автора, возможно на базе раскрытия сути ГЧП, классификации его моделей и четко сформированного понятийного аппарата.

Остановимся на базовых аспектах ГЧП. Суть ГЧП заключается в общем определении понятия «партнерство», под которым как с юридической, так и с экономической точки зрения понимается *некоторая форма организации деятельности на основе договора/контракта между партнерами*, в котором оговариваются их права, обязанности, риски, ответственность и т.д. Одним из базовых признано определение ГЧП Всемирным банком: это соглашение/контракт между публичной и частной сторонами по поводу производства и оказания инфраструктурных услуг, заключаемое с целью привлечения дополнительных инвестиций и для повышения эффективности бюджетного финансирования. Приведенное определение ГЧП характеризует его назначение с экономической точки зрения, а именно – как особый механизм инвестирования для получения экономической выгоды (экономический аспект ГЧП). Наряду с этим существует и иная трактовка, характеризующая другие стороны ГЧП. Так, по мнению Варнавского, ГЧП – это институциональный и организационный альянс между государством и бизнесом в целях реализации общественно значимых проектов и программ в широком спектре отраслей промышленности, НИОКР и в сфере услуг [12]. Аналогичной позиции в отношении ГЧП придерживается и Дерябина [13]. В её трактовке акцент ставится на правовом аспекте исследуемого объекта, а именно – на формализации ГЧП либо в качестве юридического лица, либо без данного образования.

В экономической литературе прослеживается значительный интерес по поводу классификации моделей и форм ГЧП, в том числе и тех, которые адаптированы к сфере науки и образования. Анализ этих классификаций позволяет заключить, что некоторые из них не вполне корректны и точны. Так, автор придерживается позиции С.Мокичева, что отнесение эндаумент-фонда, грантов и стипендиальных программ к проектам ГЧП является спорным вопросом [14]. В этой связи уместно обратить внимание на работу Мильшиной, по мнению которой имеет место процесс эволюции прямых форм взаимодействия государства и бизнеса: от организации тендеров по госзакупкам, выдачи субсидий и кредитов частному бизнесу, государственного франчайзинга, аутсорсинга процессов, осуществляемых в государственных органах, гарантий и перспективных обязательств по закупкам – к созданию государственно-частных партнерств и их косвенных форм [15]. Таким образом, субсидии являются одной из форм на пути к новому явлению во взаимодействиях между государством и бизнес-структурами – ГЧП.

Как результат предпринятого исследования, автором предлагается классификация моделей проектов ГЧП, в основу которой положены экономический и правовой признаки, представленная в таблице 1.

Таблица 1

## Классификация проектов ГЧП

Признак	Модель ГЧП	Формы ГЧП	Направления реализации
Экономический	Договорная (контрактная)	договоры: об оказании услуг; о доверительном управлении; имущественного найма/аренды; простого товарищества; концессионный договор	проведение исследований и опытных разработок; создание исследовательского центра; реконструкция инфраструктуры вузов; проведение реставрации и ремонтно-восстановительных работ; строительство новых зданий и сооружений.

Правовой	Институциональная	некоммерческие организации/партнерства на основе взносов участников; институты общественного взаимодействия; фонды целевого капитала.	создание (в форме юридических лиц) при участии университетов и представителей частного бизнеса исследовательских центров; открытие субъектами частного сектора, в качестве учредителей, бизнес-школ; учреждение корпоративных университетов; консультирование, обсуждение, оценка экспертными группами вопросов социального и экономического характера; финансирование некоммерческих организаций.
	Общественного взаимодействия	попечительские советы; проекты и программы; ассоциации выпускников; ассоциации пенсионеров.	участие бизнес-структур в программах развития организации и контроле их исполнения; предоставление грантов на научную деятельность; обеспечение контактов профессиональных и деловых кругов.

*Источник:* разработано автором на базе [2], [16].

Целесообразно подчеркнуть, что обозначенные в приводимой таблице 1 договорные формы ГЧП предусмотрены в Законе № 179 от 10.07.2008 г. Республики Молдова «О частно-государственном партнерстве» (см. табл.2), положения которого определяют ГЧП как долгосрочный договор для осуществления государственным партнером деятельности публичного интереса, основанный на способности каждого партнера распоряжаться соответствующим образом ресурсами, рисками и доходами, предметом которого может быть любое имущество, работы, публичные услуги или любая деятельность [17].

Таблица 2

### Формы и способы исполнения договора ГЧП

п/п	Формы	Предмет	Способы
1	договор подряда/договор об оказании услуг	предоставление публичных услуг коммунальным хозяйством, выполнение платных работ по капитальному ремонту и обслуживанию объектов инфраструктуры и других объектов частно-государственного партнерства	проектирование-строительство-эксплуатация
2	договор доверительного управления	обеспечение надлежащего управления публичной собственностью, основанного на установленных в договоре критериях результативности	проектирование-строительство-эксплуатация; строительство-эксплуатация-обновление
3	договор имущественного найма/аренды	передача имущества, находящегося в публичной собственности, во временное владение и временное пользование	имущественный найм-развитие-эксплуатация
4	концессионный договор	выполнение работ (услуг), а также эксплуатация имущества, связанного с работами, составляющими объект концессии [9]	строительство-передача-эксплуатация; строительство-эксплуатация-передача; восстановление-эксплуатация-передача
5	договор простого товарищества	объединения государственного и частного партнеров на основе договора простого товарищества, без создания юридического лица,	учитывающие презумпцию долевого режима права общей собственности

		либо в хозяйственное общество (общество с ограниченной ответственностью или акционерное общество) на основе совместного капитала (частно-государственного)	
--	--	--	--

**Источник:** разработано автором на базе [17], [4].

Подчеркнем, что проекты ГЧП применительно к сфере науки и образования в Молдове имплементируются по модели общественного взаимодействия, что подтверждается официальными данными Отчета о деятельности за 2019 год Национального агентства по исследованиям и разработкам РМ<sup>1</sup>. Согласно данному отчету, после Национальной программы в области исследований и инноваций и методологии финансирования научно-исследовательских проектов, в конкурсе «Государственная программа исследований (2020 – 2023)» приняли участие 56% государственных научно-исследовательских организаций. Установленный для данного конкурса фонд, выделенный пропорционально пяти приоритетным направлениям для проектов-победителей, составляет 1 261 306 \$ USA. При осуществлении финансирования планируется заключение договоров финансирования победителей исследовательских проектов в конкурсе Государственной программы (2020 - 2023), из которых 167 заключено с координирующими организациями и 46 с партнерскими государственными организациями.

Обобщая результаты анализа классификаций форм ГЧП, можно заключить, что с позиции бухгалтерского учета наибольший интерес представляет договорная модель ГЧП ввиду того, что каждая из ее форм нацелена на получение не только социального, но и экономического эффекта, от которого, как следствие, зависит выбор конкретного механизма финансирования. Следует отметить, что проекты ГЧП договорной модели обладают рядом особенностей: сторонами договора всегда являются государство и частный бизнес; предметом договора обычно является отрасль, социальный интерес; 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. Поскольку проблема идентификация ГЧП рассматривается нами сквозь призму бухгалтерского учета, уместно привести определение субсидий, согласно IAS 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи», для аргументации гипотезы о несоответствии субсидии как одной из форм ГЧП. Согласно IAS 20, под субсидиями понимается помощь, оказываемая государством в форме передачи организации ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью предприятия, которая поддается надежной оценке [18]. Подобное определение субсидий приводится и Национальным стандартом бухгалтерского учета (НСБУ) РМ «Собственный капитал и обязательства». В этой связи отметим, что гранты являются разновидностью субсидий и отличаются от них только обстоятельствами предоставления [19]. Тем не менее субсидии, как особый механизм финансирования, могут являться частью общей схемы финансирования проекта ГЧП, если это предусматривается в договоре, например – в концессионном соглашении. Исходя из выше изложенного следует вывод, что хотя субсидии и гранты и являются механизмом финансирования (экономический аспект), однако с точки зрения их правовой трактовки они не отвечают понятию ГЧП.

Нельзя не согласиться с точкой зрения И.Голочаловой, что в основу договорных форм проектов ГЧП положена глубина переданных бизнесу правомочий в отношении государственной собственности, которые воздействуют на степень его финансового участия в этом партнерстве [20]. В этом контексте, по нашему мнению, наиболее уместна следующая группировка договорных форм ГЧП: договоры ГЧП с высокой степенью переуступки прав (концессии и «диверситур-проект») и – с низкой степенью переуступки (контракты на управление и арендные договоры и «грин-филд проект»). Такой подход позволит четко идентифицировать каждую договорную форму ГЧП и как следствие – оптимизировать механизм бухгалтерского учета при их имплементации.

Отметим, что для разработки механизма бухгалтерского учета отдельных его объектов следует руководствоваться положениями соответствующих стандартов. Так, в системе МСФО вопросы признания

<sup>1</sup> www.ancd.gov.md

и оценки исполнения договорных форм ГЧП можно адекватно решать, применяя положения IFRS 15 «Доходы по договорам с покупателями», IFRS 16 «Аренда», IFRIC 12 «Концессионные договоры оказания услуг», в сочетании с базовыми стандартами, в том числе – IAS 20 и IFRS 9 «Финансовые инструменты». При исполнении проектов ГЧП, относящихся к институциональной модели, следует использовать IFRS 11 «Совместная деятельность», IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости», в сочетании с IFRS 9 [21]. В системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности РМ на базе НСБУ отсутствуют необходимые условия для решения этого вопроса ввиду игнорирования современных тенденций в методологии бухгалтерского учета: перехода к социально-экономической парадигме финансовой отчетности.

**Выводы.** Современной схемой взаимодействия государственных и бизнес-структур является государственно-частное партнерство, в рамках которого выработаны модели и формы его имплементации и установлены особые направления реализации и механизмы финансирования. Для решения проблемы выбора оптимального механизма бухгалтерского учета при исполнении проектов ГЧП необходима четкая идентификация каждой формы проектов ГЧП. В рамках исследования автором раскрыта юридическая и экономическая трактовка ГЧП; анализируются существующие его модели; критически оцениваются некоторые классификации форм ГЧП и доказываются их несостоятельность; предлагается группировка договорных форм ГЧП, основанием которой является глубина переданных правомочий бизнесу в отношении государственной собственности. При имплементации ГЧП данная группировка способствует оптимизации механизма бухгалтерского учета, адекватная реализация которого возможна на базе положений МСФО, предусматривающих вариативность методик учета.

#### Литература:

1. ВАРНАВСКИЙ, В. Государственно-частное партнерство: некоторые вопросы теории и практики. В: *Мировая экономика и международные отношения*, 2011, №9, с.41-50.
2. *Государственно-частное партнерство в образовании: сущность, тенденции, социальная ответственность*: Коллективная монография/ Под ред. В. Тимирязова. Казань: Изд-во «Познание» Института экономики, управления и права, 2013. 232 с. <http://www.researchgate.net/publication/282857696> (дата обращения: 21.02.2020)
3. МИЛЬШИНА, Ю. *Механизмы управления проектами государственно-частного партнерства в условиях финансово-экономической нестабильности*: Автореф. дисс. ... канд. эконом. наук. <https://search.rsl.ru/ru/record/01005535237> (дата обращения: 02.03.2020)
4. МЕЛЬНИКОВ, М. Использование государственно-частного партнерства в образовании. В: *Российское предпринимательство*, 2017, том 18, №3, с.303-308. doi: 10.18334/tp.18.3.3729 <https://cyberleninka.ru/article/n/ispolzovanie-gosudarstvenno-chastnogo-partnerstva-v-obrazovanii/viewer> (дата обращения: 21.02.2020)
5. *Государственно-частное партнёрство в образовании: сущность тенденции, социальная ответственность*: Коллективная монография. Казань, 2013.
6. Там же.
7. ГОЛОЧАЛОВА, И. Методологические аспекты бухгалтерского учета исполнения договоров государственно-частного партнерства в контексте инновационного вектора экономики. В: *Вестник Житомирского государственного технологического университета*, 2019, №2 (76), с.3-11: <http://www.pbo.ztu.edu.ua/issue/view/10084> DOI: [https://doi.org/10.26642/pbo-2019-1\(42\)-3-11](https://doi.org/10.26642/pbo-2019-1(42)-3-11) (дата обращения: 10.02.2020)
8. ЦУРКАНУ, В., ГОЛОЧАЛОВА, И. Идентификация – важный логический прием при подготовке финансовой отчетности. В: *Вестник профессиональных бухгалтеров ИПБ России*, 2015, №5, с.28-36.
9. ЦУРКАНУ, В., ГОЛОЧАЛОВА, И. Формирование и значение концепции достоверности в условиях эволюции методологии бухгалтерского учета. В: *Вестник профессиональных бухгалтеров ИПБ России*, 2015, №4, с.39-48.
10. Инновационная стратегия Республики Молдова на период 2013-2020 гг. «Инновации для конкурентоспособности». В: *Официальный монитор Республики Молдова*, 2013, №284-289, с.1063.
11. ЦУРКАНУ, В., ГОЛОЧАЛОВА, И. Идентификация – важный логический приём при подгавовке финансовой отчётности. В: *Вестник профессиональных бухгалтеров ИПБ России*, 2015, №5, с.28-36.
12. ВАРНАВСКИЙ, В. *Указ.соч.*
13. *Государственно-частное партнёрство в образовании: сущность, тенденции, социальная ответственность*: Коллективная монография. Казань, 2013.
14. Там же.
15. МИЛЬШИНА, Ю. *Указ. соч.*
16. 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>

17. Закон Республики Молдова «О концессиях работ и услуг», №.121 от 05.07.2018 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://www.amac.md/buletin\\_informativ\\_...](http://www.amac.md/buletin_informativ_...)
18. Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20.
19. Национальный стандарт (НСБУ) РМ «Собственный капитал и обязательства». В: *Официальный монитор Республики Молдова*, 2013, №177-181/1224.
20. ГОЛОЧАЛОВА, И. *Указ. соч.*
21. МЕЛЬНИКОВ, М. *Указ. соч.*

**Данные об авторе:**

**Анна КЫШЛАРЬ**, докторанд, Докторальная школа *Экономические науки*, Молдавский государственный университет.

**E-mail:** usm.cep@mail.ru

*Prezentat la 11.09.2020*