

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12

Концессионные соглашения на предоставление услуг

Ссылки

- Концепция подготовки и представления финансовой отчетности,
- МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности»,
- МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»,
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 11 «Договоры на строительство»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства»,
- МСФО (IAS) 17 «Аренда»,
- МСФО (IAS) 18 «Выручка»,
- МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»,
- МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»,
- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»,
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»,
- МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»,
- МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение»,
- КРМФО (IFRIC) 4 «Определение наличия в соглашении признаков договора аренды»,
- ПКР (SIC) 29 «Раскрытие информации – концессионные соглашения на предоставление услуг»*

Исходная информация

- 1 Во многих странах инфраструктура для предоставления общественных услуг – такая как дороги, мосты, туннели, тюрьмы, больницы, аэропорты, водораспределительные сооружения, система энергоснабжения и телекоммуникационные сети - традиционно строилась, управлялась и обслуживалась субъектами государственного сектора и финансировалась через общественные бюджетные ассигнования.
- 2 В некоторых странах правительства ввели в практику использование соглашений о договорных услугах, чтобы привлечь субъектов частного сектора к участию в развитии, финансировании, управления и обслуживании данной инфраструктуры. Инфраструктура может уже существовать или может быть построена во время действия соглашения о предоставлении услуг. Договоренность в рамках настоящего разъяснения обычно вовлекает предприятие частного сектора (оператор) для строительства инфраструктуры, используемой для предоставления общественных услуг, или ее усовершенствования (например, путем увеличения ее мощностей), а также управления и обслуживания данной инфраструктуры в течение определенного периода времени. Услуги оператора оплачиваются в течение периода договоренности. Договоренность регулируется контрактом, в котором оговариваются стандарты выполнения работ, механизмы регулирования цен и условия разрешения разногласий. Такая договоренность часто описывается как соглашение концессионных услуг по схемам «строительство — управление — передача», «реконструкция — управление — передача» или «государство – частные предприятия».
- 3 Особенностью данных соглашений на предоставление услуг является характер общественного обслуживания обязательства, принятого оператором. Государственная политика направлена на услуги, связанные с инфраструктурой, которая будет предоставлена общественности, независимо от идентичности стороны, которая предоставляет услуги. Соглашение на предоставление услуг на контрактной основе обязывает оператора оказывать общественности услуги от имени субъекта государственного сектора. Другие общие черты:

* Название разъяснения ПКР (SIC) 29, ранее «Раскрытие информации – концессионные соглашения на предоставление услуг», было изменено разъяснением КРМФО 12.

- (a) сторона, предлагающая соглашение на предоставление услуг (поставщик концессии) является субъектом государственного сектора, включая государственный орган или субъект частного сектора, которому передается ответственность за предоставление услуг.
- (b) оператор несет ответственность за осуществление, по крайней мере, части управления инфраструктурой и соответствующих услуг и действует не просто как агент от имени поставщика концессии.
- (c) контракт устанавливает исходные цены, взимаемые оператором, и регулирует пересмотр цен в течение периода действия соглашения на предоставление услуг.
- (d) оператор обязан передать инфраструктуру cedentu в указанном состоянии в конце периода действия соглашения, за небольшое вознаграждение или без прироста вознаграждения, независимо от того, какая из сторон изначально финансировала его.

Сфера применения

- 4 Настоящее разъяснение предоставляет руководство в отношении ведения учета операторами по концессионным соглашениям на предоставление услуг по государственно-частным концессионным соглашениям на предоставление услуг.
- 5 Настоящее разъяснение применяется к государственно-частным концессионным соглашениям на предоставление услуг, если:
 - (a) поставщик концессии контролирует или регулирует то, какие услуги должен предоставить оператор в отношении инфраструктуры, кому он должен предоставить их и по какой цене; и
 - (b) поставщик концессии контролирует – на правах собственности, правах использования с целью извлечения выгоды или ином основании – любая значительная остаточная доля в инфраструктуре в конце периода действия соглашения.
- 6 Сфера применения настоящего разъяснения включает инфраструктуру, используемую при государственно-частных концессионных соглашениях на предоставление услуг на протяжении всего срока ее полезного использования, если соблюдаются условия, предусмотренные в пункте 5(a). Пункты AG1-AG8 предоставляют руководство в отношении определения того, входят ли, и до какой степени, государственно-частные концессионные соглашения на предоставление услуг в сферу применения настоящего разъяснения.
- 7 Настоящее разъяснение применяется к:
 - (a) инфраструктуре, которую оператор строит или приобретает у третьего лица в целях соглашения на предоставление услуг; и
 - (b) существующей инфраструктуре, к которой поставщик концессии предоставляет оператору доступ в целях соглашения на предоставление услуг.
- 8 Настоящее разъяснение не предусматривает порядка учета в отношении инфраструктуры, которая удерживалась и была признана оператором в составе основных средств до заключения соглашения на предоставление услуг. К такой инфраструктуре применяются требования о прекращении признания, предусмотренные МСФО (изложены в МСФО (IAS) 16).
- 9 Настоящее разъяснение не предусматривает порядка учета поставщиками концессии.

Вопросы

- 10 Настоящее разъяснение рассматривает общие принципы признания и измерения обязательств и соответствующих прав в концессионных соглашениях на предоставление услуг. Требования по раскрытию информации о концессионных соглашениях на предоставление услуг описаны в ПКР (SIC) 29. В настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:
 - (a) порядок учета прав оператора в отношении инфраструктуры;
 - (b) признание и измерение вознаграждения по соглашению;
 - (c) услуги по строительству или усовершенствованию;
 - (d) услуги по управлению;
 - (e) затраты по займам;
 - (f) порядок последующего учёта финансового актива и нематериального актива; и
 - (g) объекты, предоставленные оператору поставщиком концессии.

Консенсус

Порядок учета прав оператора в отношении инфраструктуры

- 11 Инфраструктура, отвечающая условиям сферы применения настоящего разъяснения, не должна признаваться в составе основных средств оператора, потому что соглашение на предоставление договорных услуг не передает оператору право на контроль использования инфраструктуры общественного обслуживания. У оператора есть доступ к управлению инфраструктурой для предоставления общественных услуг от имени поставщика концессии в соответствии со условиями, определенными в контракте.

Признание и измерение вознаграждения по соглашению

- 12 В соответствии с условиями контрактов, удовлетворяющих критериям сферы применения настоящего разъяснения, оператор действует в качестве поставщика услуг. Оператор строит или совершенствует инфраструктуру (услуги по строительству или усовершенствованию), используемую для предоставления общественных услуг, управляет и обслуживает данную инфраструктуру (услуги по управлению) в течение определенного периода времени.
- 13 Оператор должен признать и измерить выручку в соответствии с МСФО (IAS) 11 и 18, полученную в отношении услуг, которые он предоставляет. Если оператор предоставляет несколько видов услуг (то есть услуги по строительству или усовершенствованию и управлению) в рамках одного контракта или соглашения, то вознаграждение, полученное или подлежащее получению, должно быть распределено с учетом соответствующей справедливой стоимости поставленных услуг, если суммы идентифицируются по отдельности. Характер вознаграждения определяет порядок его последующего учёта. Порядок последующего учета полученного вознаграждения как финансового актива и как нематериального актива описывается ниже в пунктах 23-26.

Услуги по строительству или усовершенствованию

- 14 Оператор должен вести учет доходов и расходов, касающихся услуг по строительству или усовершенствованию, в соответствии с МСФО (IAS) 11.

Вознаграждение, предоставляемое поставщиком концессии оператору

- 15 Если оператор предоставляет услуги по строительству или усовершенствованию, вознаграждение, полученное или подлежащее получению оператором, должно признаваться по его справедливой стоимости. Вознаграждение может быть представлено правами на:
- (a) финансовый актив, или
 - (b) нематериальный актив.
- 16 Оператор должен признать финансовый актив в той степени, в которой он имеет безусловное договорное право на получение денежных средств или другого финансового актива от поставщика концессии или по его указанию за выполнение услуг по строительству; поставщик концессии имеет небольшой выбор, позволяющий ему избежать оплаты, или вовсе не имеет такого выбора, обычно потому что соглашение обеспечивается правовой санкцией. Оператор имеет безусловное право на получение денежных средств, если поставщик концессии на контрактной основе гарантирует оператору выплату (a) оговоренных или определяемых сумм или (b) недостающих сумм, если таковые имеются, между суммами, полученными от пользователей общественных услуг и оговоренными или определяемыми суммами, даже если оплата зависит от оператора, гарантирующего, что инфраструктура соответствует указанным требованиям по качеству или эффективности.
- 17 Оператор должен признать нематериальный актив в той степени, в которой он получает право (лицензию) взимать плату с пользователей общественных услуг. Право взимать плату с пользователей общественных услуг не является безусловным правом на получение денежных средств, потому что суммы зависят от степени, в которой общественность пользуется услугами.
- 18 Если услуги оператора по строительству оплачиваются частично финансовым активом и частично нематериальным активом, необходимо вести учет отдельно для каждого компонента вознаграждения оператора. Вознаграждение, полученное или подлежащее получению по обоим компонентам, должно первоначально признаваться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению вознаграждения.
- 19 Характер вознаграждения, предоставляемого поставщиком концессии оператору, должен определяться с учетом условий контракта и соответствующим договорным правом, если таковое существует.

Услуги по управлению

- 20 Оператор должен вести учет доходов и расходов, касающихся услуг по управлению, в соответствии с МСФО (IAS) 18.

Договорные обязательства по восстановлению инфраструктуры до указанного уровня эксплуатационной пригодности

- 21 Оператор может иметь договорные обязательства, которые он должен выполнить как условие получения лицензии, (а) по доведению инфраструктуры до указанного уровня эксплуатационной пригодности или (б) по восстановлению инфраструктуры до указанного состояния до его передачи поставщику концессии в конце периода действия соглашения на предоставление услуг. Эти договорные обязательства по обслуживанию или восстановлению инфраструктуры, за исключением любого элемента по усовершенствованию (см. пункт 14), должны признаваться и измеряться в соответствии с МСФО (IAS) 37, то есть по наилучшей оценке расходов, которые потребуются для погашения существующего обязательства в конце отчетного периода.

Затраты по займам, понесенные оператором

- 22 В соответствии с МСФО (IAS) 23, затраты по займам, относящиеся к соглашению, должны признаваться как расход в периоде, в котором они были понесены, кроме случаев, когда оператор имеет договорное право на получение нематериального актива (право взимать плату с пользователей общественных услуг). В этом случае затраты по займам, относящиеся к соглашению, должны капитализироваться во время строительной фазы соглашения в соответствии с тем Стандартом.

Финансовый актив

- 23 МСФО (IAS) 32 и 39 и МСФО (IFRS) 7 применяются в отношении финансового актива, признанного согласно пунктам 16 и 18.
- 24 Сумма к получению от поставщика концессии или по его указанию учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 39 как:
- (a) ссуда или дебиторская задолженность;
 - (b) финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи; или
 - (c) если обозначен так при первоначальном признании, финансовый актив, оцениваемый по справедливой стоимости, изменения которого отражаются в составе прибыли или убытка, если соблюдаются условия такой классификации.
- 25 Если сумма к получению от поставщика концессии учитывается как ссуда, дебиторская задолженность или как финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи, МСФО (IAS) 39 требует, чтобы процент, рассчитанный с использованием метода эффективной ставки процента, был признан в составе прибыли или убытка.

Нематериальный актив

- 26 МСФО (IAS) 38 применяется в отношении нематериального актива, признанного в соответствии с пунктами 17 и 18. Пункты 45-47 МСФО (IAS) 38 предоставляют руководство по измерению нематериальных активов, приобретенных в обмен на неденежный актив или активы или сочетание денежных и неденежных активов.

Объекты, предоставляемые оператору поставщиком концессии

- 27 В соответствии с пунктом 11 объекты инфраструктуры, к которым оператору поставщиком концессии предоставляется доступ в целях соглашения на предоставление услуг, не признаются в составе основных средств оператора. Поставщик концессии также может предоставить оператору другие объекты, которые оператор может хранить или распоряжаться ими по своему желанию. Если такие активы являются частью вознаграждения, подлежащего оплате поставщиком концессии за услуги, они не являются государственными грантами, как определено в МСФО (IAS) 20. Они признаются как активы оператора, отраженные по справедливой стоимости при первоначальном признании. Оператор должен признать обязательство в отношении невыполненных обязанностей, которые он принял в обмен на активы.

Дата вступления в силу

- 28 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2008 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2008 г., то оно обязано раскрыть этот факт.

Переход к новому порядку учета

- 29 В соответствии с пунктом 30 учет изменений принципов учетной политики ведется в соответствии с МСФО (IAS) 8, то есть ретроспективно.
- 30 Если в отношении определенного соглашения на предоставление услуг оператор не может применить настоящее разъяснение ретроспективно на начало самого раннего представленного периода, он должен:
- (a) признать финансовые и нематериальные активы, которые существовали на начало самого раннего представленного периода;
 - (b) использовать предыдущую балансовую стоимость данных финансовых и нематериальных активов (несмотря на предыдущую классификацию) как их балансовую стоимость на данную дату; и
 - (c) протестировать финансовые и нематериальные активы, признанные на данную дату, на предмет обесценения, кроме случаев, когда это невозможно сделать, в этом случае суммы должны тестироваться на предмет обесценения на дату начала текущего периода.

Приложение А

Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью данного разъяснения.

Сфера применения (пункт 5)

- AG1 В пункте 5 настоящего разъяснения указано, что инфраструктура удовлетворяет условиям сферы применения настоящего разъяснения, если применяются следующие условия:
- (a) поставщик концессии контролирует или регулирует то, какие услуги должен предоставить оператор в отношении инфраструктуры, кому он должен предоставить их и по какой цене; и
 - (b) поставщик концессии контролирует – на правах собственности, правах использования с целью извлечения выгоды или ином основании – любая значительная остаточная доля в инфраструктуре в конце периода действия соглашения.
- AG2 Контроль или регулирование, указанные в условии (a), могут осуществляться посредством контракта или иным образом (например, через регулирующий орган), и включают обстоятельства, при которых поставщик концессии покупает всю продукцию, а также обстоятельства, при которых некоторая часть или весь объем продукции покупается другими пользователями. При применении этого условия поставщик концессии и любые связанные стороны должны рассматриваться вместе. Если поставщиком концессии является субъект государственного сектора, то государственный сектор в целом, вместе с любыми регулирующими органами, действующими в интересах общественности, должен расцениваться как связанная сторона поставщика концессии в целях настоящего разъяснения.
- AG3 В целях условия (a), поставщик концессии не должен иметь полный контроль над ценами: достаточно, чтобы цены регулировались поставщиком концессии, контрактом или регулирующим органом, например механизм установления верхнего предела. Однако, условие должно применяться к существу соглашения. Характеристики, не имеющие отношения к существу соглашения, такие как установление верхнего предела, которая будет применяться только при отдаленных обстоятельствах, должны игнорироваться. Наоборот, если например, контракт подразумевает предоставление оператору свободы в установлении цены, но любая сверхприбыль возвращается поставщику концессии, на доход оператора устанавливается верхний предел и соблюдается ценовой элемент теста контроля.
- AG4 В целях условия (b), контроль поставщика концессии над любой значительной остаточной долей должен как ограничивать практическую способность оператора продать или заложить инфраструктуру, так и предоставить поставщику концессии продолжающееся право на использование постоянного права пользования на протяжении всего периода действия соглашения. Остаточная доля в инфраструктуре – это расчетная текущая стоимость инфраструктуры на момент достижения срока и состояния, ожидаемых в конце периода действия соглашения.
- AG5 Следует отличать контроль от управления. Если поставщик концессии сохраняет за собой контроль в той степени, которая описана в пункте 5 (a), и какую-либо значительную остаточную долю в инфраструктуре, оператор только управляет инфраструктурой от имени поставщика концессии - даже при том, что во многих случаях он может иметь широкие управленческие полномочия.
- AG6 Условия (a) и (b) вместе идентифицируют случаи, когда инфраструктура, включая любые требуемые замены (см. пункт 21), контролируется поставщиком концессии на протяжении всего экономического срока ее службы. Например, если оператор должен заменить часть объекта инфраструктуры в течение периода действия соглашения (например, верхний слой дороги или крышу здания), объект инфраструктуры должен рассматриваться как единое целое. Таким образом, условие (b) соблюдается для всей инфраструктуры, включая ту часть, которая была заменена, если поставщик концессии контролирует любую значительную остаточную долю при окончательной замене данной части.
- AG7 Иногда использование инфраструктуры частично регулируется способом, описанным в пункте 5 (a), и частично не регулируется. Однако, такие соглашения могут быть разных форм:
- (a) любая инфраструктура, которая физически отделима и может управляться самостоятельно, а также удовлетворяет определению единицы, генерирующей денежные средства, в соответствии с МСФО (IAS) 36, должна анализироваться отдельно, если она используется полностью в целях, которые не регулируются. Например, это может применяться в отношении частного крыла больницы в тех случаях, когда оставшая часть больницы используется поставщиком концессии для лечения пациентов на бесплатной основе.
 - (b) если исключительно вспомогательные виды деятельности не регулируются, тесты контроля должны применяться таким образом, словно данных услуг не существует, поскольку в тех случаях, когда поставщик концессии контролирует услуги, как описано в пункте 5,

существование вспомогательных видов деятельности не уменьшает контроль поставщика концессии над инфраструктурой.

- AG8 Оператор может иметь право на использование отдельной части инфраструктуры, описанной в пункте AG7 (а), или средств, используемых для оказания вспомогательных нерегулируемых услуг, описанных в пункте AG7 (б). В любом случае может быть, по сути, поставщиком концессии предоставлена аренда оператору; если это так, она должна учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 17.