

Тлумачення КТМФЗ 12

Послуги за угодами про концесію

Посилання

- *Концептуальна основа складання та подання фінансової звітності**
- МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»;
- МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття»;
- МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» (виданий у жовтні 2010 р.);
- МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;
- МСБО 11 «Будівельні контракти»;
- МСБО 16 «Основні засоби»;
- МСБО 17 «Оренда»;
- МСБО 18 «Дохід»;
- МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»;
- МСБО 23 «Витрати на позики»;
- МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»;
- МСБО 36 «Зменшення корисності активів»;
- МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»;
- МСБО 38 «Нематеріальні активи»;
- КТМФЗ 4 «Визначення, чи містить угода оренду»;
- ПКТ-29 «Послуги за угодами про концесію: розкриття інформації»[†].

Загальна інформація

- 1 В багатьох країнах інфраструктура для громадських послуг як-то дороги, мости, тунелі, в'язниці, лікарні, аеропорти, системи водопостачання, мережі енергопостачання та телекомунікації традиційно створювалася, експлуатувалася і обслуговувалася державним сектором за рахунок асигнувань з державного бюджету.
- 2 В деяких країнах уряди запровадили угоди з надання послуг на договірних умовах для залучення приватного сектора до розвитку, фінансування, експлуатації та обслуговування такої інфраструктури. Інфраструктура може вже існувати, або може бути створена протягом періоду чинності угоди з надання послуг. Угода, що належить до сфери застосування цього Тлумачення, як правило, стосується суб'єкта господарювання приватного сектора (оператора), який створює або вдосконалює інфраструктуру для надання громадських послуг (наприклад, збільшує її потужність) і експлуатує та обслуговує цю інфраструктуру протягом визначеного періоду. Оператор отримує плату за свої послуги протягом періоду дії угоди. Угода регламентується контрактом, який визначає стандарти діяльності, механізми для коригування цін і засади для розгляду спірних питань в арбітражному порядку. Такі угоди часто визначають як угоди про концесію, які передбачають «передачу для будівництва і експлуатації», «передачу для відновлення і експлуатації», або «надання послуг залученими державним сектором суб'єктами господарювання приватного сектора на договірних умовах».
- 3 Типовою рисою цих угод про концесію послуг є суспільний характер зобов'язання, яке приймає оператор. Державна політика визначає послуги, пов'язані з певною інфраструктурою, які мають бути

* У вересні 2010 р. РМСБО замінила *Концептуальну основу* на *Концептуальну основу фінансової звітності*.

[†] Назва ПКТ-29, який раніше називався «*Розкриття інформації: угоди про концесію послуг*», була змінена внаслідок КТМФЗ 12.

надані суспільству незалежно від конкретного оператора що їх забезпечує. Угода про надання послуг зобов'язує оператора надавати суспільству певні послуги від імені суб'єкта господарювання державного сектора. Інші спільні риси є такими:

- а) сторона, яка надає дозвіл на угоди про концесію послуг (надавач) є суб'єктом господарювання державного сектора (або державним органом), чи уповноваженим суб'єктом господарювання приватного сектора (якому були передані повноваження із забезпечення певних послуг).
- б) оператор виступає не просто агентом, який діє від імені надавача, а несе відповідальність щонайменше за часткове управління переданою йому інфраструктурою і пов'язаних з нею послуг.
- в) контракт визначає початкові розцінки за послуги оператора і регулює перегляд цін протягом періоду чинності угоди про концесію послуг.
- г) після завершення строку дій угоди оператор повинен повернути надавачеві інфраструктуру у визначеному стані безоплатно або за компенсацію невеликого розміру з урахуванням приросту, незалежно від того, яка з сторін первісно здійснювала фінансування цієї інфраструктури.

Сфера застосування

- 4 Це Тлумачення містить керівництво для відображення в обліку угод про концесію, які передбачають надання послуг суб'єктами господарювання приватного сектора (операторами), залученими державним сектором на договірних умовах.
- 5 Це Тлумачення слід застосовувати до угод про концесію, які передбачають надання послуг суб'єктами господарювання приватного сектора (операторами), залученими державним сектором на договірних умовах якщо:
 - а) надавач здійснює контроль або регулювання тих послуг, які оператор повинен надавати на базі відповідної інфраструктури, визначає споживачів, яким мають надаватися ці послуги, і ціну, за якою вони надаються;
 - б) надавач контролює (як власник, на правах власника-бенефіціарія або в інший спосіб) будь-яку суттєву залишкову частку інфраструктури на час закінчення строку дії угоди.
- 6 Сфера застосування цього Тлумачення поширюється на інфраструктуру, яка використовується в угодах про концесію, що передбачають надання послуг суб'єктами господарювання приватного сектора (операторами), залученими державним сектором на договірних умовах, протягом усього строку її корисної експлуатації (повний строк експлуатації активу), якщо виконані умови, визначені в параграфі 5а). Параграфи К31–К38 містять керівництво для визначення застосовності цього Тлумачення і міри його застосування до угод про концесію, які передбачають надання послуг суб'єктами господарювання приватного сектора (операторами), залученими державним сектором на договірних умовах.
- 7 Це Тлумачення однаково поширюється на:
 - (а) інфраструктуру, яку оператор створює або придбає у третьої сторони з метою угоди про концесію послуг;
 - (б) існуючої інфраструктури, до якої надавач забезпечує оператору доступ з метою угоди про концесію послуг.
- 8 Тлумачення не визначає підхід для відображення в обліку інфраструктури, яка утримувалась оператором як основні засоби і була визнана такою до укладання угоди про концесію послуг. Для такої інфраструктури слід застосовувати вимоги до припинення визнання визначені в МСФЗ (МСБО 16).
- 9 Тлумачення не визначає вимоги до відображення в обліку для надавачів.

Питання

- 10 Тлумачення встановлює загальні принципи визнання та оцінки зобов'язань і пов'язаних з ними прав для послуг за угодами про концесію. Вимоги до розкриття інформації про послуги за угодами про концесію визначені в ПКТ -29. Питання, що їх розглядає це Тлумачення, є такими:
 - а) підхід до визначення прав оператора на інфраструктуру;
 - б) визнання та оцінка компенсації за угодою;
 - в) будівництво або вдосконалення послуг;

- г) послуги з експлуатації;
- г) витрати на позики;
- д) подальший підхід до відображення в обліку фінансового активу і нематеріального активу;
- е) об'єкти, надані оператору надавачем.

Консенсус

Підхід до визначення прав оператора на інфраструктуру

- 11 Інфраструктуру, на яку поширюється сфера застосування цього Тлумачення, не слід визнавати як основні засоби оператора, оскільки угода про надання послуг на договірних умовах не надає операторові права здійснювати контроль за використання інфраструктури для громадських послуг. Оператор має доступ для експлуатації інфраструктури з метою надання громадських послуг від імені надавача відповідно до визначених в контракті вимог.

Визнання та оцінка компенсації за угодою

- 12 Відповідно до умов угоди, на які поширюється сфера застосування цього Тлумачення, оператор виступає надавачем послуг. Оператор створює або вдосконалює інфраструктуру (послуги з будівництва чи з вдосконалення), яка використовується для надання громадських послуг, експлуатує і обслуговує її (послуги з експлуатації) протягом визначеного строку.
- 13 Оператор повинен визнавати і оцінювати дохід від послуг, які він надає, згідно вимог МСБО 11 і МСБО 18. Якщо в межах одного контракту або угоди оператор надає не одну а декілька послуг (наприклад, послуги з будівництва чи з вдосконалення і послуги з експлуатації), він повинен розподіляти одержану або належну йому компенсацію шляхом посилення на відповідну справедливую вартість наданих послуг, якщо ці суми можливо ідентифікувати окремо. Характер компенсації визначає підхід для її подальшого відображення в обліку. Параграфи 23-26 визначають підходи до відображення в обліку компенсації, отриманої у вигляді фінансового активу і компенсації, яка була отримана у вигляді нематеріального активу.

Послуги з будівництва або вдосконалення

- 14 Оператор повинен обліковувати дохід і витрати, пов'язані з послугами з будівництва або із вдосконаленням, згідно вимог МСБО 11.

Компенсація, отримана оператором від надавача

- 15 Якщо оператор забезпечує будівництво або вдосконалення послуг, він повинен визнавати одержану або належну йому компенсацію за справедливою вартістю. Така компенсація може являти собою права на:
- а) фінансовий актив, або
 - б) нематеріальний актив.
- 16 Оператор повинен визнавати фінансовий актив тільки в межах свого беззастережного контрактного права на отримання грошових коштів або іншого фінансового активу від надавача (або за його вказівкою) за надані послуги з будівництва; надавач має обмежену свободу (або взагалі позбавлений її) для уникнення оплати, завдяки передбаченій, як правило, законодавством можливості реалізувати укладену угоду в примусовому порядку. Оператор має беззастережне право на одержання грошових коштів, якщо за умовами контракту надавач гарантує операторові оплату а) встановлених сум, або сум, які можна визначити чи б) дефіциту (в разі виникнення) у вигляді різниці між сумою, отриманою від споживачів громадських послуг, і встановленою сумою, або сумою, яку можна визначити, навіть якщо оплата залежить від визначеної якості або вимог до ефективності інфраструктури, які має забезпечити оператор.
- 17 Оператор визнає нематеріальний актив в межах отриманого права (ліцензії) стягувати плату з користувачів громадських послуг. Це право не є беззастережним правом на отримання готівкових коштів, оскільки суми залежать від обсягу спожитих громадських послуг.
- 18 Якщо оператор отримує оплату за послуги з будівництва частково у вигляді фінансового активу, а частково у вигляді нематеріального активу, ці складові сплаченої йому компенсації він повинен

відображати в обліку окремо. Оператор повинен первісно визнавати компенсацію за обома складовими (як вже одержану, так і до одержання) за її справедливою вартістю.

- 19 Характер компенсації, яку оператор отримав від надавача, визначається шляхом посилання на умови контракту і на відповідне договірне право (якщо таке є).

Послуги з експлуатації

- 20 Оператор повинен обліковувати дохід і витрати, пов'язані з експлуатаційними послугами, згідно вимог МСБО 18.

Контрактні зобов'язання відновити інфраструктуру до визначеного рівня у наданні послуг

- 21 Оператор може мати визначені контрактом зобов'язання, які він має виконати як умову для одержання ліцензії, а саме а) обслуговувати інфраструктуру, забезпечуючи визначений рівень експлуатаційної придатності або б) відновити інфраструктуру до визначеного стану перед тим як повернути її надавачеві в кінці строку дії угоди про концесію послуг. Ці контрактні зобов'язання обслуговувати або відновити інфраструктуру (за винятком її вдосконалення, для цього див. параграф 14), слід визнавати і оцінювати згідно вимог МСБО 37, а саме – за найкращою оцінкою витрат, необхідних для виконання поточного зобов'язання в кінці звітного періоду.

Витрати оператора на позики

- 22 Відповідно до МСБО 23, витрати на позики, пов'язані з угодою, слід визнавати в тому періоді, коли вони були здійснені, окрім випадків, коли оператор має передбачене контрактом право на отримання нематеріального активу (право стягувати плату з користувачів громадських послуг). В цьому випадку витрати на позики, пов'язані з угодою, слід капіталізувати протягом етапу будівництва в межах дії угоди згідно вимог цього стандарту.

Фінансовий актив

- 23 МСБО 32 та МСФЗ 7 та 9 застосовуються до фінансових активів, визнаних відповідно до параграфів 16 і 18.
- 24 Суми, що підлягають отриманню від надавача або за його вказівкою, відображаються в обліку відповідно до вимог МСФЗ 9 як:
- а) за амортизованою собівартістю;
 - б) такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку чи збитку.
- 25 Якщо сума, надходження якої очікується від надавача, відображається в обліку за амортизованою собівартістю, то МСФЗ 9 вимагає обчислювати відсотки за методом ефективного відсотка, який слід визнавати у прибутках чи збитках.

Нематеріальний актив

- 26 Для нематеріальних активів, визнаних згідно параграфів 17 і 18, слід застосовувати вимоги МСБО 38. Параграфи 45–47 МСБО 38 надають керівництво для оцінки нематеріальних активів, придбаних в обмін на немонетарний актив чи активи, або в обмін на монетарний і немонетарний активи у поєднанні.

Об'єкти, надані оператору надавачем

- 27 Згідно параграфу 11, оператор не визнає об'єкти інфраструктури, доступ до яких він одержує від надавача з метою угоди про концесію послуг, як свої основні засоби. Надавач також може надати оператору інші об'єкти, які він може утримувати або використовувати за власним розсудом. Якщо ці активи є складовою компенсації, яку надавач має сплатити за послуги, вони не належать до державних грантів згідно визначення в МСБО 20. Їх слід визнавати як активи оператора і при первісному визнанні оцінювати за справедливою вартістю. Оператор повинен визнавати зобов'язання (фінансового характеру) за невиконаними зобов'язаннями, які він приймає в обмін на активи.

Дата набрання чинності

- 28 Суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення для річних періодів, що починаються 1 січня 2008 р. або пізніше. Застосування раніше визначеної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення для періоду, що починається раніше 1 січня 2008 р., він розкриває цей факт.
- 28А [Вилучено]
- 28Б МСФЗ 9, виданий у жовтні 2010 р., змінив параграфи 23-25 та вилучив параграф 28А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 9, виданий у жовтні 2010 р.

Перехід

- 29 Згідно з параграфом 30, зміни в обліковій політиці слід відображати в обліку відповідно до вимог МСБО 8, тобто ретроспективно.
- 30 В разі практичної неможливості ретроспективного застосування цього Тлумачення для певної угоди про концесію послуг на початку першого з поданих періодів, оператор повинен:
- а) визнати фінансові та нематеріальні активи, що існували на початку першого з поданих періодів;
 - б) використати попередньо визначену балансову вартість цих фінансових та нематеріальних активів (незалежно від їх класифікації на той час) як їхню балансову вартість на цю дату;
 - в) перевірити, у разі практичної неможливості, визнані фінансові та нематеріальні активи на зменшення їхньої корисності за станом на цю дату; якщо ж це практично неможливо, ці суми слід перевірити на зменшення корисності на початку поточного періоду.

ДОДАТОК А

Керівництво із застосування

Цей додаток є невід'ємною складовою даного Тлумачення.

Сфера застосування (параграф 5)

- КЗ1 Параграф 5 цього Тлумачення визначає умови, за яких сфера застосування даного Тлумачення поширюється на інфраструктуру, а саме:
- (а) надавач здійснює контроль або регулювання тих послуг, які оператор повинен надавати на базі відповідної інфраструктури, визначає споживачів, яким мають надаватися ці послуги, і ціну, за якою вони надаються;
 - (б) надавач контролює (як власник, на правах власника-бенефіціарія або в інший спосіб) будь-яку суттєву залишкову частку інфраструктури на час закінчення строку дії угоди.
- КЗ 2 Контроль або регулювання, про яке йдеться в умові а), може бути визначене контрактом або в інший спосіб (наприклад, регуляторним органом) і включає як обставини, за яких надавач купує всю продукцію, так і обставини, коли частину або весь обсяг продукції купують інші споживачі. При використанні цієї умови надавач і будь-які зв'язані з ним сторони розглядаються разом. Якщо надавач є суб'єктом господарювання державного сектора, тоді з метою даного Тлумачення зв'язаними з ним сторонами вважатимуться увесь державний сектор включно з будь-якими регуляторними органами що діють в суспільних інтересах.
- КЗ 3 Для виконання умови а) надавач не повинен здійснювати повний контроль за ціною, достатнім буде регулювання ціни надавачем, контрактом або регуляторним органом, наприклад через механізм визначення верхньої межі. Цю умову слід застосовувати до сутності угоди. Несуттєві ознаки (наприклад, обмеження, що застосовуються вкрай рідко) до уваги не беруться. І навпаки, якщо, наприклад, контракт передбачає свободу оператора у встановленні ціни, а весь надлишковий прибуток повертається надавачеві, то дохід оператора є обмеженим, і таким чином вимога щодо контролю за ціновим елементом є дотриманою.
- КЗ 4 Для виконання умови б), контроль з боку надавача за будь-якою суттєвою залишковою часткою інфраструктури має обмежувати практичну здатність оператора продати цю інфраструктуру або використати її в якості застави і забезпечувати безперервне право надавача використовувати її протягом строку дії угоди. Залишкова частка інфраструктури є її поточною вартістю, визначеною на основі оцінки так, ніби вона вже досягла строку і стану, які очікуються в кінці періоду дії укладеної угоди.
- КЗ 5 Контроль має бути відокремлений від управління. Якщо надавач зберігає і ступінь контролю, зазначений у параграфі 5а), і будь-яку суттєву залишкову частку участі в інфраструктурі, то оператор лише здійснює управління цією інфраструктурою від імені надавача, навіть попри той факт, що у багатьох випадках він може мати широкі повноваження приймати управлінські рішення.
- КЗ 6 Вимоги а) і б) взяті разом визначають коли саме інфраструктура (включаючи всі необхідні заміни – див. параграф 21) знаходиться під повним контролем надавача протягом строку її економічної експлуатації. Наприклад, якщо оператор повинен замінити частину об'єкта інфраструктури протягом періоду дії угоди (скажімо, верхній шар дороги або дах будівлі), такий об'єкт інфраструктури буде розглядатися в цілому. Таким чином умова б) буде виконана для всієї інфраструктури, включаючи замінену частину, якщо надавач контролює будь-яку суттєву залишкову частку в кінцевій заміні цієї частини.
- КЗ 7 Інколи використання інфраструктури частково регулюється у спосіб, наведений в параграфі 5а), а частково є нерегульованим. Такі угоди можуть набирати різних форм, тому:
- а) слід надавати окремому аналізу будь-яку інфраструктуру, яку можна фізично відокремити і експлуатувати окремо і яка відповідає визначенню одиниці, що

генерує грошові кошти в МСБО 36, якщо її використовують для повністю нерегульованих цілей. Це може стосуватися, наприклад, частини приватної лікарні, в якій інші приміщення лікарні використовується надавачем як державний медичний заклад.

- б) якщо послуги виключно допоміжного характеру (такі як магазин при лікарні) є повністю нерегульованими, контрольні перевірки слід проводити так, ніби цих послуг взагалі немає, тому що у випадках, коли надавач контролює послуги у спосіб, наведений у параграфі 5, наявність допоміжних видів діяльності не відволікає його від здійснення контролю за інфраструктурою.

КЗ 8 Оператор може мати право використовувати інфраструктуру, яку можна відокремити, як це визначено у параграфі КЗ7а), або ж приміщення, якими користуються для надання допоміжних повністю нерегульованих послуг, опис яких надано в параграфі КЗ7б). В будь-якому з випадків мова може іти про оренду, отриману оператором від надавача, яку слід відображати в обліку згідно вимог МСБО 17.

ДОДАТОК Б

Зміни до МСФЗ 1 та до інших Тлумачень

Зміни, наведені в цьому Додатку, слід застосовувати для річних періодів, що починаються з 1 січня 2008 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це Тлумачення для періоду, що починається раніше, ці зміни належить застосовувати до цього періоду.

* * * * *

Зміни, які раніше містилися в даному додатку на час виходу цього Тлумачення у 2006 році, були включені до тексту МСФЗ 1, КТМФЗ 4 та ПКТ 29 опублікованого після 30 листопада 2006 р.. Переглянутий варіант МСФЗ 1 був виданий у листопаді 2008 р..