

МСФО ОС 32—КОНЦЕССИОННЫЕ СОГЛАШЕНИЯ О ПРЕДОСТАВЛЕНИИ УСЛУГ: УЧЕТ У КОНЦЕДЕНТА

От издателей

Настоящий стандарт финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) устанавливает требования к учету у концедента в концессионном соглашении о предоставлении услуг. Он переработан на основе Разъяснения 12 (КРМФО 12) (IFRIC 12), «Концессионные соглашения о предоставлении услуг», разработанного Комитетом по разъяснению международной финансовой отчетности (КРМФО) (IFRIC) и опубликованному Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Разъяснение 12 (КРМФО 12) устанавливает требования к учету у оператора в концессионном соглашении о предоставлении услуг. Настоящий МСФО ОС также содержит выдержки из Разъяснения 29 (ПКР-29) (SIC-29), «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: раскрытие информации», разработанные Постоянным комитетом по разъяснению и опубликованные СМСФО (IASB). Выдержки из КРМФО 12 (IFRIC 12) и ПКР-29 (SIC-29) воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда по международным стандартам финансовой отчетности (Фонд МСФО) (IFRS Foundation).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) (IFRSs) опубликован СМСФО (IASB) на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе МСФО (IFRS) по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат Фонду МСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками Фонда МСФО (IFRS Foundation) и не должны использоваться без одобрения Фонда МСФО (IFRS Foundation).

Настоящий документ опубликован Международной федерацией бухгалтеров (МФБ®) (International Federation of Accountants (IFAC®)). Ее миссией является служение общественным интересам и повышение значимости бухгалтерской профессии путем разработки высококачественных международных стандартов, содействие принятию и внедрению этих стандартов, наращивание потенциала профессиональных бухгалтерских организаций и выступление по вопросам, представляющим общественный интерес.

Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (International Public Sector Accounting Standards), публикуемые проекты (Exposure Drafts), консультационные документы (Consultation Papers), руководства по практическому применению (Recommended Practice Guidelines) и другие публикации МСФО ОС (IPSASB) издаются МФБ (IFAC) и защищены ее авторским правом.

МСФО ОС (IPSASB) и МФБ (IFAC) не несут ответственности за убытки, причиненные любому лицу, которое действует или воздерживается от действия, полагаясь на содержание настоящей публикации, независимо от того, вызваны ли такие убытки неосторожностью или иными причинами.

«Совет по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (International Public Sector Accounting Standards Board)», «Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (International Public Sector Accounting Standards)», «Руководства по практическому применению (Recommended Practice Guidelines)», «Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants)», «МСФО ОС (IPSASB)», «МСФО ОС (IPSAS)», «РПП (RPG)», «МФБ (IFAC)», логотип МСФО ОС (IPSASB) и логотип МФБ (IFAC) являются товарными знаками МФБ (IFAC) или зарегистрированными товарными знаками и знаками обслуживания МФБ (IFAC) в США и других странах.

Текст МСФО ОС 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» (IPSAS 32, *Service Concession Arrangements: Grantor*), содержащийся в Сборнике Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора, издание 2016 г., том второй (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2016 Edition Volume II) © Международная федерация бухгалтеров (МФБ) (International Federation of Accountants (IFAC)), июнь 2016. Все права защищены. Для воспроизведения, хранения или передачи, или для других аналогичных видов использования этого документа требуется письменное разрешение МФБ (IFAC). Контакты: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-293-3

Опубликовано:



МСФО ОС 32—КОНЦЕССИОННЫЕ СОГЛАШЕНИЯ О ПРЕДОСТАВЛЕНИИ УСЛУГ: УЧЕТ У КОНЦЕДЕНТА

История настоящего МСФО ОС

Настоящая версия включает поправки, вытекающие из МСФО ОС, которые были выпущены до 31 января 2016 года.

МСФО ОС 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» был выпущен в октябре 2011 года.

После этого в МСФО ОС 32 были внесены изменения следующими стандартами:

- МСФО ОС 33 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) основанных на методе начисления» (выпущены в январе 2015)

Таблица параграфов МСФО ОС 32, в которые были внесены поправки

Измененный параграф	Вид изменения	Изменены стандартом
35	Удален	МСФО ОС 33, Январь 2015
36A	Добавлен	МСФО ОС 33, Январь 2015
37	Внесены поправки	МСФО ОС 33, Январь 2015
AG68	Удален	МСФО ОС 33, Январь 2015
AG69	Удален	МСФО ОС 33, Январь 2015
AG70	Удален	МСФО ОС 33, Январь 2015
AG71	Удален	МСФО ОС 33, Январь 2015
AG72	Удален	МСФО ОС 33, Январь 2015
AG73	Удален	МСФО ОС 33, Январь 2015

Октябрь 2011

**МСФО ОС 32—КОНЦЕССИОННЫЕ СОГЛАШЕНИЯ
О ПРЕДОСТАВЛЕНИИ УСЛУГ:
УЧЕТ У КОНЦЕДЕНТА**

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Цель	1
Сфера применения	2–7
Определения	8
Признание и оценка актива концессионного соглашения	9–13
Признание и оценка обязательств	14–28
Модель финансового обязательства	18–23
Модель передачи права оператору	24–26
Разделение соглашения	27–28
Прочие обязательства, соглашения, условные обязательства и условные активы	29
Прочие доходы	30
Представление и раскрытие информации	31–33
Переходные положения	34–35
Дата вступления в силу	36–37
Приложение А: Руководство по применению	
Приложение В: Поправки к другим МСФО ОС	
Основание для заключений	
Руководство по внедрению	
Иллюстрирующие примеры	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» изложен в параграфах 1–37. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 32 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений, «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора» и «Концептуальных основ подготовки финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Цель

1. Цель настоящего Стандарта – определить порядок учета концессионных соглашений о предоставлении услуг у концедента, являющегося организацией общественного сектора.

Сфера применения (см. параграфы AG1–AG2)

2. **Организация¹ должна применять настоящий Стандарт при учете концессионных соглашений о предоставлении услуг, если она составляет и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления.**
3. **Настоящий Стандарт применим для всех организаций общественного сектора за исключением коммерческих организаций с государственным участием.**
4. «Предисловие к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенное СМСФО ОС устанавливает, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, выпущенные СМСФО. КОГУ определены в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
5. Соглашения, входящие в сферу применения настоящего Стандарта, предполагают наличие оператора, который от имени концедента оказывает услуги общественного характера, относящиеся к активу концессионного соглашения.
6. Соглашения, которые не предполагают оказание общественных услуг и соглашения, которые предполагают наличие элементов оказания услуг и управления, когда актив не контролируется концедентом (например, аутсорсинг, договоры на оказание услуг или приватизация), не входят в сферу применения настоящего Стандарта.
7. Настоящий Стандарт не определяет порядок учета у операторов (руководство по учету концессионных соглашений о предоставлении услуг у оператора можно найти в соответствующем международном или национальном стандарте, в котором рассматриваются концессионные соглашения о предоставлении услуг).

¹ Организация для целей настоящего Стандарта именуется как концедент.

Определения (см. параграфы AG3–AG4)

8. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Соглашение, имеющее обязательную силу для целей настоящего Стандарта – описывает договоры и другие соглашения, которые предоставляют сторонам такие права и обязанности, как если бы они были в форме договора.

Концедент для целей настоящего Стандарта – это организация, предоставляющая оператору право использования актива концессионного соглашения.

Оператор для целей настоящего Стандарта – это организация, использующая актив концессионного соглашения для оказания общественных услуг под контролем концедента над активом.

Концессионное соглашение о предоставлении услуг – это соглашение, имеющее обязательную силу, между концедентом и оператором, в котором:

- (a) оператор, в течение определенного периода времени, использует актив концессионного соглашения для оказания общественных услуг от имени концедента; и
- (b) оператор получает вознаграждение за свои услуги в течение срока действия концессионного соглашения.

Актив концессионного соглашения – это актив, используемый для оказания общественных услуг в рамках концессионного соглашения о предоставлении услуг, который:

- (a) предоставляется оператором и:
 - (i) оператор строит, разрабатывает или приобретает этот актив у третьей стороны; или
 - (ii) является существующим активом оператора; или
- (b) предоставляется концедентом и:
 - (i) является существующим активом концедента; или
 - (ii) является модернизацией существующего актива концедента.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Признание и оценка актива концессионного соглашения (см. параграфы AG5–AG35)

9. Концедент должен признать предоставленный оператором актив или модернизацию существующего актива концедента как актив концессионного соглашения, если:
 - (a) концедент контролирует или регулирует то, какие услуги оператор оказывает с использованием актива, кому он эти услуги оказывает и по какой цене; и
 - (b) концедент получает контроль - через владение, преимущественное право использования или иным образом - над существенной остаточной долей в активе в конце срока действия соглашения.
10. Настоящий Стандарт применяется к активу, используемому в концессионном соглашении о предоставлении услуг весь срок полезного использования этого актива (актив полного срока использования), если удовлетворяются условия параграфа 9(a).
11. Концедент производит первоначальную оценку актива концессионного соглашения, признанного в соответствии с параграфом 9 (или параграфом 10 для активов полного срока использования), по справедливой стоимости, за исключением случаев указанных в параграфе 12.
12. Если существующий актив концедента удовлетворяет условиям, указанным в параграфах 9(a) и 9(b) (или в параграфе 10 для активов полного срока использования), концедент должен реклассифицировать существующий актив в актив концессионного соглашения. Реклассифицированный актив концессионного соглашения должен учитываться в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства» или МСФО ОС 31 «Нематериальные активы» соответственно.
13. После первоначального признания или реклассификации активы концессионного соглашения должны учитываться как отдельный класс активов в соответствии с МСФО ОС (IPSAS) 17 или 31 соответственно.

Признание и оценка обязательств (см. параграфы AG36–AG50)

14. Если концедент признает актив концессионного соглашения в соответствии с параграфом 9 (или параграфом 10 для активов полного срока использования), концедент также должен признать обязательство. Концедент не должен признавать обязательство, если существующий актив концедента реклассифицируется в актив концессионного соглашения в соответствии с параграфом 12, за исключением случаев, когда оператор предоставляет дополнительное вознаграждение, как указано в параграфе 15.
15. Первоначальная оценка обязательства, признанного в соответствии с параграфом 14, равна оценке актива концессионного соглашения в соответствии с параграфом 11, скорректированной с учетом любого дополнительного вознаграждения (например, в денежной форме) производимого концедентом в пользу оператора, или оператором в пользу концедента.
16. Характер признаваемого обязательства определяется на основе характера вознаграждения, которым обмениваются концедент и оператор. Характер вознаграждения производимого концедентом в пользу оператора определяется на основании условий обязывающего соглашения и, если применимо, договорного права.
17. В обмен на актив концессионного соглашения, концедент может вознаграждать оператора, используя любую комбинацию следующих вариантов:
 - (a) осуществляя платежи в пользу оператора (модель финансового обязательства);
 - (b) используя другие способы (модель передачи права оператору), такие как:
 - (i) предоставляя оператору право получать доход от сторонних пользователей актива концессионного соглашения; или
 - (ii) предоставляя оператору доступ к другому генерирующему доход активу (например, коммерческое отделение больницы, если оставшаяся часть больницы используется концедентом для предоставления населения услуг общественного характера или коммерческое парковочное пространство смежное с общественным парковочным пространством).

Модель финансового обязательства (см. параграфы AG37–AG46)

18. Если концедент имеет безусловную обязанность выплатить денежные средства или передать другой финансовый актив оператору в обмен на строительство, разработку, приобретение или модернизацию актива концессионного соглашения, концедент должен учитывать обязательство, признанное в соответствии с параграфом 14, как финансовое обязательство.
19. Концедент имеет безусловную обязанность по выплате денежных средств, если оператору была гарантирована выплата:
 - (a) установленной или рассчитываемой суммы; или
 - (b) разницы, в случае наличия между платежами, получаемыми оператором от пользователей общественных услуг и установленной или рассчитываемой суммой, определяемой в соответствии с параграфом 19(a), даже если выплата разницы зависит от исполнения оператором обязательств по обеспечению определенных требований к качеству и эффективности актива концессионного соглашения.
20. МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации», требования к прекращению признания МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка», и МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» применяются к финансовым обязательствам, признанным согласно параграфу 14, за исключением случаев, когда настоящий Стандарт предоставляет требования и руководство.
21. Концедент должен распределять и учитывать платежи оператору в соответствии с их сущностью как уменьшение обязательства, признанного в соответствии с параграфом 14, как финансовые расходы, и как оплату за услуги, предоставленные оператором.
22. Финансовые расходы и оплата за услуги, предоставленные оператором в рамках концессионного соглашения о предоставлении услуг, определенные в соответствии с параграфом 21, должны учитываться как расходы.
23. Если элементы актива и услуг концессионного соглашения о предоставлении услуг могут быть идентифицированы отдельно, части платежей концедента в пользу оператора относящиеся к услугам должны быть распределены исходя из соответствующей справедливой стоимости актива концессионного соглашения и услуг. Если элементы актива и услуг невозможно идентифицировать

раздельно, часть платежей концедента в пользу оператора, относящаяся к услугам, определяется с использованием методов оценки.

Модель передачи права оператору (см. параграфы AG47–AG49)

24. Если концедент не имеет безусловной обязанности выплатить денежные средства или передать другой финансовый актив оператору в обмен на строительство, разработку, приобретение или модернизацию актива концессионного соглашения, и предоставляет оператору право получать доход от услуг сторонним пользователям или с помощью другого генерирующего доход актива, концедент должен учитывать обязательство, признанное в соответствии с параграфом 14, как неполученную часть выручки, которая возникает в связи с обменом активами между концедентом и оператором.
25. Концедент должен признать выручку и уменьшить обязательство, признанное в соответствии с параграфом 24, основываясь на экономическом содержании концессионного соглашения о предоставлении услуг.
26. Если концедент вознаграждает оператора за предоставление актива концессионного соглашения и оказание услуг, предоставляя оператору право получать доход от сторонних пользователей актива концессионного соглашения или другого генерирующего доход актива, обмен рассматривается как операция генерирующая доход. Поскольку право, передаваемое оператору действительно в течение срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг, концедент не признает выручку от передачи немедленно. Вместо этого, признается обязательство в размере части выручки, которая еще не получена. Выручка признается в соответствии с экономическим содержанием концессионного соглашения о предоставлении услуг, и обязательство уменьшается в момент признания выручки.

Разделение соглашения (см. параграф AG50)

27. Если концедент возмещает строительство, разработку, приобретение или модернизацию актива концессионного соглашения частично принимая на себя финансовое обязательство и частично предоставляя право оператору, необходимо учитывать отдельно каждую часть обязательства, признанного в соответствии с параграфом 14. Общий размер первоначально признанного обязательства должен быть равен обязательству, определенному в соответствии с параграфом 15.

28. Концедент должен учитывать каждую часть обязательства, указанную в параграфе 27 в соответствии с параграфами 18-26.

Прочие обязательства, соглашения, условные обязательства и условные активы (см. параграфы AG51–AG54)

29. Концедент должен учитывать прочие обязательства, соглашения, условные обязательства и условные активы, возникающие в связи с концессионным соглашением о предоставлении услуг в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы», МСФО ОС 28, МСФО ОС 29, МСФО ОС 30.

Прочие доходы (см. параграфы AG55–AG64)

30. Концедент должен учитывать доходы от концессионного соглашения о предоставлении услуг, отличные от доходов, определенных в параграфах 24-26, в соответствии с МСФО ОС (IPSAS) 9 «Выручка от обменных операций».

Представление и раскрытие информации (см. параграфы AG65–AG67)

31. Концедент должен представлять информацию в соответствии с МСФО ОС 1.
32. Для определения информации подлежащей раскрытию в пояснениях к финансовой отчетности все элементы концессионного соглашения о предоставлении услуг должны быть рассмотрены. Концедент должен раскрыть следующую информацию, относящуюся к концессионному соглашению о предоставлении услуг в каждом отчетном периоде:
- (a) описание соглашения;
 - (b) существенные условия соглашения, которые могут повлиять на размер, период и вероятность будущих денежных поступлений (например, срок концессии, даты пересмотра цен, основания на которых производится пересмотр цен и условий);

- (с) **характер и параметры (например, количество, сроки действия или сумма, по ситуации) следующих элементов:**
 - (i) **прав использования определенных активов;**
 - (ii) **прав требовать от оператора предоставления определенных услуг, относящихся к концессионному соглашению;**
 - (iii) **активов концессионного соглашения, признанных как активы в отчетном периоде, включая существующие активы концедента, реклассифицированные как активы концессионного соглашения;**
 - (iv) **прав получить определенные активы в конце срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг;**
 - (v) **условий продления и расторжения;**
 - (vi) **прочих прав и обязанностей (например, капитальный ремонт актива концессионного соглашения); и**
 - (vii) **обязанностей предоставлять оператору доступ к активам концессионного соглашения или другим генерирующим доход активам; и**
- (d) **изменения в соглашении произошедшие в отчетном периоде.**

33. Раскрытие информации, которое требуется в соответствии с параграфом 32, производится отдельно для каждого существенного концессионного соглашения о предоставлении услуг или совокупно для каждого класса концессионных соглашений о предоставлении услуг. Класс соглашений представляет собой группу концессионных соглашений о предоставлении услуг, подразумевающих услуги похожего характера (например, сбор платы за проезд, телекоммуникационные услуги или услуги по очистке воды). Данное раскрытие информации по классам активов концессионных соглашений осуществляется дополнительно к раскрытию информации по классам активов, требуемому в соответствии с параграфом 13. Например, для целей параграфа 13 платный мост может быть сгруппирован с другими мостами. Для целей настоящего параграфа платный мост может быть сгруппирован с платными дорогами.

Переходные положения

34. Концедент, который ранее признал актив концессионного соглашения и связанные с ним обязательства, выручку и расходы, должен применять настоящий Стандарт ретроспективно в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменение оценочных значений и ошибки».
35. [Параграф удален]

Дата вступления в силу

36. Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 2014 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2014 года и в то же время применять МСФО ОС 5 «Затраты по займам», МСФО ОС 13 «Аренда», МСФО ОС 17, МСФО ОС 29 и МСФО ОС 31.
- 36A. В параграфы 35 и 37 внесены поправки в соответствии с МСФО ОС 33 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора, основанных на методе начисления» выпущенным в январе 2015 года. Организация должна применять эти поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 2017 года или после этой даты. Разрешено более раннее применение. В случае если организация применяет МСФО ОС 33 для периодов, начавшихся до 1 января 2017 года, поправки должны применяться для этих более ранних периодов.
37. Когда организация вводит МСФО ОС, использующие метод начисления, в соответствии с МСФО ОС 33 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС), основанных на методе начисления» для целей подготовки финансовой отчетности, за периоды следующие за датой вступления в силу настоящего Стандарта, настоящий Стандарт применяется к финансовой отчетности за периоды, начавшиеся на дату начала применения указанных МСФО ОС (IPSASs) или после этой даты.

Приложение А

Руководство по применению

Настоящее приложение является неотъемлемой частью МСФО ОС 32.

Сфера применения (см. параграфы 2–7)

AG1. Настоящий Стандарт подразумевает «отражение» Разъяснения 12 Комитета по разъяснению международной финансовой отчетности «Концессионные соглашения о предоставлении услуг», который устанавливает требования к учету у оператора коммерческого сектора в концессионном соглашении о предоставлении услуг. Для этой цели, сфера применения, принципы признания актива и терминология согласуются с соответствующим руководством КРМФО 12. Однако, поскольку настоящий Стандарт направлен на решение вопросов, связанных с учетом у концедента, настоящий Стандарт решает задачи, поставленные в КРМФО 12 с точки зрения концедента, следующим образом:

- (a) концедент признает финансовое обязательство, когда он обязан произвести серию платежей в пользу оператора за предоставление актива концессионного соглашения (например, построенного, разработанного, приобретенного или модернизированного). Используя требования к оценке определенные настоящим Стандартом в соответствии с параграфами 12, 14 и 20 КРМФО 12, оператор признает выручку от строительства, разработки, приобретения, модернизации актива и услуг по эксплуатации, которые он оказывает. В соответствии с параграфом 8 КРМФО 12 оператор прекращает признание актива, которым он владел и признавал, как основное средство, перед вступлением в концессионное соглашение о предоставлении услуг.
- (b) концедент признает обязательство, когда он предоставляет право оператору получать доход от сторонних пользователей актива концессионного соглашения или другого генерирующего доход актива. В соответствии с параграфом 26 КРМФО 12 оператор признает нематериальный актив.
- (c) концедент прекращает признание актива, который он передает оператору и над которым более не имеет контроль. В соответствии с параграфом 27 КРМФО 12, оператор признает актив и обязательство относительно любых обязанностей, которые он принял в обмен на актив.

AG2. Параграф 9 настоящего Стандарта определяет условия, при которых актив, кроме актива полного срока использования, попадает в сферу применения настоящего Стандарта. Параграф 10 настоящего Стандарта определяет условие, при котором активы полного срока использования попадают в сферу применения настоящего Стандарта.

Определения (см. параграф 8)

AG3. Параграф 8 дает определение концессионного соглашения о предоставлении услуг. Общие характеристики концессионного соглашения о предоставлении услуг следующие:

- (a) концедент – организация общественного сектора;
- (b) оператор несет ответственность, по крайней мере, за частичное управление активом концессионного соглашения и связанными с ним услугами и не является только агентом, действующим от имени концедента;
- (c) соглашение устанавливает первоначальную плату, взимаемую оператором, и регулирует пересмотр платы в течение срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг;
- (d) оператор обязуется передать актив концессионного соглашения концеденту на указанных условиях в конце срока действия соглашения за небольшое дополнительное вознаграждение или без него, независимо от того какая из сторон первоначально финансировала актив; и
- (e) соглашение регулируется договоренностью, имеющую обязательную силу, которая устанавливает стандарты эффективности, механизмы изменения платы и схемы урегулирования споров.

AG4. Параграф 8 дает определение активу концессионного соглашения. Примеры активов концессионного соглашения: дороги, мосты, тоннели, тюрьмы, больницы, аэропорты, системы распределения воды, энергораспределительные и телекоммуникационные сети, постоянные сооружения для военных и других операций, и другие внеоборотные материальные и нематериальные активы, используемые для административных целей в рамках оказания общественных услуг.

Признание и первоначальная оценка актива концессионного соглашения (см. параграфы 9–13)

Признание актива концессионного соглашения

AG5. Оценка того, должен ли актив концессионного соглашения быть

признан в соответствии с параграфом 9 (или параграфом 10 для активов полного срока использования), производится на основании всех фактов и условий соглашения.

- AG6. Контроль или регулирование, указанные в параграфе 9(a), могут устанавливаться обязывающим соглашением или иначе (например, через стороннего регулятора, который регулирует деятельность других организаций действующих в той же отрасли или секторе, что и концедент), и включают те обстоятельства, при которых концедент приобретает все результаты деятельности, а также те, при которых часть или все результаты деятельности приобретают другие пользователи. Возможность ограничивать или регулировать доступ других организаций к активу является необходимым элементом контроля, который отделяет активы организации от тех общественных благ, к которым все организации имеют доступ и, которые могут использовать. Обязывающее соглашение устанавливает первоначальную плату, взимаемую оператором, и регулирует пересмотр платы в течение срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг. Если обязывающее соглашение дает концеденту право контроля над использованием актива, то актив удовлетворяет условию, указанному в параграфе 9(a) относительно контроля тех, кому оператор оказывает услуги.
- AG7. Для целей параграфа 9(a) концедент не обязательно должен иметь полный контроль над ценой: достаточно чтобы цена регулировалась концедентом, обязывающим соглашением или третьей стороной, которая регулирует деятельность других организаций, действующих в той же отрасли или секторе (например, больницы, школы или университеты), что и концедент (например, через механизм установления верхнего уровня цен). Однако, это условие применяется к содержанию соглашения. Не содержательные условия, например, такие как применение верхнего уровня цен только в определенных ограниченных условиях, игнорируются. И наоборот, если, например, соглашение подразумевает свободу оператора в определении цены, но вся дополнительная прибыль подлежит передаче концеденту, то доходность оператора ограничена, и ценовой критерий в установлении наличия контроля достигнут.
- AG8. Многие правительства имеют полномочия прямо или через специально созданные агентства регулировать деятельность организаций в определенных секторах экономики. Для целей параграфа 9(a) широкие полномочия по регулированию, описанные выше, не устанавливают контроль. В настоящем Стандарте термин «регулировать» предназначен для применения только в контексте определенных требований и условий концессионного соглашения о

предоставлении услуг. Например, регулятор железнодорожных услуг может устанавливать тарифы, которые применимы в целом ко всей железнодорожной отрасли. В зависимости от законодательства в юрисдикции такие тарифы могут подразумеваться в обязывающем соглашении, регулирующем концессионное соглашение о предоставлении услуг в области железнодорожного перевозок, или на них может быть сделана отдельная ссылка. Однако, в обоих случаях, контроль над активом концессионного соглашения возникает либо из договора или подобного обязывающего соглашения, либо из специальных регламентов применимых к железнодорожным услугам, но не из того факта, что концедент – организация общественного сектора, которая имеет отношение к регулятору железнодорожных услуг.

- AG9. Для целей параграфа 9(b) контроль концедента над существенной остаточной долей в активе должен одновременно ограничивать практическую возможность оператора продать или передать актив в залог, и предоставить концеденту право использовать актив в течение всего срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг. Остаточная доля в активе – это оценочная текущая стоимость актива, как если бы он уже достиг возраста и состояния ожидаемых в конце срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг.
- AG10. Контроль следует рассматривать отдельно от управления. Если концедент сохраняет одновременно уровень контроля, описанный в параграфе 9(a), и значительную остаточную долю актива, в таком случае оператор только управляет активом от имени концедента – даже если, во многих случаях, это может подразумевать широкую свободу действий в управлении.
- AG11. Вместе условия параграфов 9(a) и 9(b) определяют случай, когда актив, включая необходимые замены, контролируется концедентом в течение всего срока экономической службы. Например, если оператору необходимо заменить часть актива в период действия соглашения (например, покрытие дороги или крышу здания) актив рассматривается как единое целое. Таким образом, условие параграфа 9(b) удовлетворяется для актива в целом, включая заменяемую часть, если концедент контролирует значительную остаточную долю в последней замене этой части.
- AG12. Иногда использование актива концессионного соглашения частично регулируется таким образом, как описано в параграфе 9(a) и частично не регулируется. Однако, подобные условия могут принимать несколько форм:

- (а) любой актив, который можно физически отделить и независимо использовать, и который соответствует определению единицы, генерирующей денежные средства, данному в МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства», анализируется отдельно для определения соответствия требованию параграфа 9(а), если актив в целом используется для нерегулируемых целей (например, это может быть применимо к коммерческому отделению больницы, в то время как остальная часть больницы используется концедентом для оказания населению услуг общественного характера); и
- (б) если исключительно вспомогательная деятельность (такая как больничный магазин) не регулируется, то тесты на наличие контроля применяются так, как если бы эта деятельность не существовала, потому что в случаях, когда концедент контролирует услуги, таким образом, как описано в параграфе 9(а), существование вспомогательной деятельности не уменьшает степень контроля концедента над активом концессионного соглашения.

AG13. Оператор может иметь право использовать отделяемый актив, описанный в параграфе AG12(а), или оборудование и помещения, используемые для предоставления вспомогательных нерегулируемых услуг, описанные в параграфе AG12(б). В обоих случаях, по существу это может быть рассмотрено как передача концедентом актива в аренду оператору; в таком случае, эту операцию нужно учитывать в соответствии с МСФО ОС 13.

Существующий актив концедента

AG14. Соглашение может включать существующий актив концедента:

- (а) доступ, к которому концедент предоставляет оператору в целях исполнения концессионного соглашения о предоставлении услуг; или
- (б) доступ, к которому концедент предоставляет оператору в целях генерирования выручки в качестве вознаграждения за актив концессионного соглашения.

AG15. Требование параграфа 11 состоит в первоначальной оценке активов, признанных в соответствии с параграфом 9 (или параграфом 10 для активов полного срока использования), по справедливой стоимости. Существующие активы концедента реклассифицируются, а не признаются в соответствии с настоящим Стандартом. Только модернизация существующего актива концедента (например, которое увеличивает его пропускную способность) признается как

актив концессионного соглашения в соответствии с параграфом 9 (или параграфом 10 для активов полного срока использования).

- AG16. Применяя тесты на обесценение согласно МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31, соответственно, концедент не обязательно должен рассматривать передачу актива концессионного соглашения оператору как обстоятельство, которое вызывает обесценение, если не произошло изменение в использовании актива, которое влияет на будущие экономические выгоды или возможность полезного использования. Концедент должен руководствоваться МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» или МСФО ОС 26, соответственно, для определения того, есть ли основания для обесценения в подобных обстоятельствах.
- AG17. Если актив более не удовлетворяет условиям признания параграфа 9 (или параграфа 10 для активов полного срока использования), концедент должен следовать принципам прекращения признания согласно МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31, соответственно. Например, если актив передается оператору в постоянное пользование, его признание прекращается. Если актив передается оператору во временное пользование, концедент рассматривает содержание данного условия концессионного соглашения о предоставлении услуг для определения необходимости прекращения признания актива. В подобных случаях, концедент также рассматривает, является ли операция передачей в аренду или продажей с обратной арендой, которая должна быть учтена в соответствии с МСФО ОС 13.
- AG18. Если концессионное соглашение о предоставлении услуг подразумевает модернизацию существующего актива концедента, такое что будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, которые могут быть получены с помощью актива, увеличиваются, производится оценка модернизации на предмет соответствия условиям признания параграфа 9 (или параграфа 10 для активов полного цикла жизни). Если эти условия выполняются, модернизация признается и оценивается в соответствии с настоящим Стандартом.

Существующий актив оператора

- AG19. Оператор может предоставлять актив для использования в концессионном соглашении о предоставлении услуг, который не он построил, разработал или приобрел. Если соглашение включает существующий актив оператора, который оператор использует в целях исполнения концессионного соглашения о предоставлении услуг, концедент определяет удовлетворяет ли актив условиям параграфа 9 (или параграфа 10 для активов полного срока

использования). Если условия для признания актива удовлетворяются, концедент признает актив как актив концессионного соглашения и учитывает его в соответствии с настоящим Стандартом.

Построенный или разработанный актив

AG20. Когда построенный или разработанный актив удовлетворяет условиям параграфа 9 (или параграфа 10 для активов полного срока использования), концедент признает и оценивает актив в соответствии с настоящим Стандартом. МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31, соответственно, определяют условия, при которых актив концессионного соглашения должен быть признан. И МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31 требуют, чтобы актив признавался лишь тогда, когда:

- (a) вероятно, что будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с активом, будут получены организацией;
- (b) себестоимость или справедливая стоимость актива может быть надежно оценена.

AG21. Эти условия вместе с определенными условиями и положениями обязывающего соглашения нужно рассматривать при определении того признавать ли актив концессионного соглашения в течение периода его строительства или разработки. И для основных средств, и для нематериальных активов критерии признания могут быть выполнены в течение периода строительства или разработки, и, в таком случае, концедент обычно признает актив концессионного соглашения в этом периоде.

AG22. Первое условие признания требует поступления экономических выгод или возможности полезного использования концеденту. С точки зрения концедента основное назначение актива концессионного соглашения заключается в предоставлении возможности полезного использования от имени концедента-организации общественного сектора. Так же как для актива, который концедент строит или разрабатывает для собственного использования, концедент должен в момент возникновения, оценить затраты на строительство или разработку, условия обязывающего соглашения для определения того перейдет ли возможность полезного использования актива концессионного соглашения к концеденту в этом периоде.

AG23. Второе условие признания требует, чтобы первоначальная или справедливая стоимость актива могли быть надежно оценены. Следовательно, для выполнения критериев признания МСФО ОС 17

и МСФО ОС 31 соответственно концедент должен иметь надежную информацию о первоначальной или справедливой стоимости актива во время его строительства или разработки. Например, если концессионное соглашение о предоставлении услуг требует от оператора предоставлять концеденту отчеты о ходе работ во время строительства или разработки актива, понесенные расходы могут быть оценены и, соответственно, будут выполняться критерии признания МСФО ОС 17 для строящихся активов и МСФО ОС 31 для разрабатываемых активов. Также, если концедент практически не может избежать принятия строящегося или разрабатываемого актива в соответствии со спецификацией определенной договором или аналогичным обязывающим соглашением, затраты признаются по мере завершения строительства или разработки актива. Таким образом, концедент признает актив концессионного соглашения и связанное обязательство.

Оценка активов концессионных соглашений

AG24. Параграф 11 требует, чтобы первоначальная оценка активов концессионных соглашений, признанных в соответствии с параграфом 9 (или параграфом 10 для активов полного срока использования), производилась по справедливой стоимости. В частности, справедливая стоимость используется для определения стоимости построенного или разработанного актива концессионного соглашения или стоимости любой модернизации существующих активов при первоначальном признании. Требование параграфа 11 не распространяется на существующие активы концедента, реклассифицированные как активы концессионного соглашения в соответствии с параграфом 12 настоящего Стандарта. Использование справедливой стоимости при первоначальном признании не является переоценкой, указанной в МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31.

AG25. Тип вознаграждения, которым обмениваются концедент и оператор, влияет на то, каким образом определяется справедливая стоимость актива концессионного соглашения при первоначальном признании. Параграфы ниже показывают, как определить справедливую стоимость актива при первоначальном признании на основании типа вознаграждения:

- (a) В случае, если концедент производит платежи в пользу оператора справедливая стоимость при первоначальном признании актива, представляет собой часть платежей, произведенных в пользу оператора за актив.
- (b) В случае, если концедент не производит платежи в пользу оператора за актив, актив учитывается аналогичным образом

как обмен неденежными активами в соответствии с МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31.

Типы вознаграждения

- AG26. Концессионные соглашения о предоставлении услуг редко бывают похожими; технические требования отличаются в зависимости от сектора и юрисдикции. Кроме того, условия соглашения могут также зависеть от определенных особенностей законодательства конкретной юрисдикции в целом. Договорное право, если оно существует, может содержать нормы, которые не нужно повторять в договорах.
- AG27. В зависимости от условий концессионного соглашения о предоставлении услуг, концедент может расплачиваться с оператором за предоставление актива концессионного соглашения и оказание услуг, используя любую комбинацию следующих вариантов:
- (a) осуществляя платежи (например, денежными средствами) в пользу оператора;
 - (b) используя другие способы вознаграждения оператора, такие как:
 - (i) предоставление оператору права получать доход от сторонних пользователей актива концессионного соглашения; или
 - (ii) предоставление оператору доступа к другому генерирующему доход активу.
- AG28. Когда концедент вознаграждает оператора за актив концессионного соглашения, осуществляя платежи в пользу оператора, части платежей, относящихся к активу и к услуге, могут быть отделимы (например, обязывающее соглашение устанавливает сумму заранее определенной последовательности платежей, относящихся к активу концессионного соглашения) или не отделимы.

Отделимые платежи

- AG29. Концессионное соглашение о предоставлении услуг может быть делимым соглашением в различных обстоятельствах, включая, но не ограничиваясь следующими:
- (a) возможно выделить часть потока платежей, которая изменяется в соответствии с доступностью самого актива концессионного соглашения и другую часть, которая изменяется в соответствии с эксплуатацией актива или эффективностью оказания отдельных услуг;
 - (b) разные компоненты концессионного соглашения о

предоставлении услуг действительны в течение разных периодов или их действие может быть прекращено отдельно. Например, оказание отдельного элемента услуги может быть прекращено без влияния на действие оставшейся части соглашения; или

- (с) различные части концессионного соглашения о предоставлении услуг могут быть пересмотрены отдельно. Например, элемент услуги тестируется на рынке и все или часть увеличения, или сокращения затрат передаются концеденту таким образом, что может быть определена часть платежа концедента, которая относится именно к этой услуге.

AG30. МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31 требуют первоначальной оценки актива, приобретенного в обменной операции, по стоимости равной эквиваленту цены при немедленном платеже денежными средствами. Для обменных операций, цена сделки определяется как справедливая стоимость, если не указано иное. Когда части платежей, относящиеся к активу и услуге, отделимы, эквивалент цены актива концессионного соглашения при немедленном платеже денежными средствами равен дисконтированной стоимости части платежей, относящихся к активу концессионного соглашения. Однако, если дисконтированная стоимость части платежей, относящихся к активу, больше справедливой стоимости, то актив концессионного соглашения первоначально оценивается по справедливой стоимости.

Неотделимые платежи

AG31. Если части платежей концедента в пользу оператора, относящиеся к активу и услуге, неотделимы, то справедливая стоимость, согласно параграфа 11, определяется с использованием методов оценки.

AG32. В целях применения требований настоящего Стандарта, в начале действия соглашения или на момент пересмотра соглашения платежи и другое вознаграждение, осуществляемые согласно соглашению, распределяются на относящиеся к активу концессионного соглашения и прочим частям концессионного соглашения о предоставлении услуг (например, услуги по обслуживанию и эксплуатации) на основе соответствующей справедливой стоимости. Справедливая стоимость актива концессионного соглашения включает только суммы, относящиеся к активу, и не включает суммы, относящиеся к другим компонентам концессионного соглашения о предоставлении услуг. В некоторых случаях, отделение платежей, относящихся к активу от платежей, относящихся к другим компонентам концессионного соглашения о предоставлении услуг потребует от концедента использования методов оценки. Например, концедент может оценить платежи, относящиеся к активу, на основании справедливой стоимости

сопоставимого актива в соглашении, которое не содержит прочих компонентов или оценивая прочие компоненты концессионного соглашения о предоставлении услуг на основании сопоставимых соглашений и вычитая эти платежи из общих платежей в соответствии с соглашением.

Оператор получает иные формы вознаграждения

- AG33. Типы операций, которые упоминаются в параграфе 17(b) являются неденежными обменными операциями. Параграф 38 МСФО ОС 17 и параграф 44 МСФО ОС 31 соответственно предоставляют руководство для подобных обстоятельств.
- AG34. Когда оператору предоставляется право получать доход от сторонних пользователей актива концессионного соглашения или другого генерирующего доход актива, или оператор получает неденежное вознаграждение от концедента, концедент не несет прямых затрат на приобретение актива концессионного соглашения. Такие формы вознаграждения направлены на возмещение оператору и стоимости актива концессионного соглашения и затрат на эксплуатацию актива в течение срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг. Поэтому концедент должен произвести первоначальную оценку части, относящейся к активу в соответствии с параграфом 11.

Последующая оценка

- AG35. После первоначального признания, концедент применяет МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31 для последующей оценки и прекращения признания актива концессионного соглашения. При применении МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31, активы концессионного соглашения должны рассматриваться как отдельный класс активов. МСФО ОС 21 и МСФО ОС 26 так же применяются для определения наличия признаков обесценения актива концессионного соглашения. Указанные требования этих стандартов применяются ко всем активам, признанным или классифицированным как активы концессионного соглашения в соответствии с настоящим Стандартом.

Признание и оценка обязательств (см. параграфы 14–28)

- AG36. Концедент признает обязательство в соответствии с параграфом 14, только если признается актив концессионного соглашения в соответствии с параграфом 9 (или параграфом 10 для активов полного срока использования). Характер обязательства, признанного в соответствии с параграфом 14 различается в каждом случае, описанном в параграфе AG25, в соответствии с его содержанием.

Модель финансового обязательства (см. параграфы 18–23)

- AG37. Когда концедент несет безусловную обязанность осуществить заранее определенную последовательность платежей в пользу оператора, обязательство является финансовым обязательством в соответствии с МСФО ОС 29. Концедент, даже если имеет незначительное право по собственному усмотрению избежать исполнения обязательства, несет безусловную обязанность, обычно потому, что исполнение обязывающего соглашения с оператором может быть обеспечено в принудительном порядке законом.
- AG38. Если концедент возмещает оператору стоимость актива концессионного соглашения и оказания услуг в форме заранее определенной серии платежей, сумма, которая отражает часть заранее определенной последовательности платежей относящейся к активу, признается как обязательство в соответствии с параграфом 14. Это обязательство не включает финансовые расходы и часть платежей, относящиеся к услугам, определенные в параграфе 21.
- AG39. В случае, если концедент осуществляет платежи в пользу оператора до того, как признается актив концессионного соглашения, концедент учитывает эти платежи как авансы выданные.
- AG40. Финансовые расходы, указанные в параграфе 21, определяются на основании стоимости капитала оператора, относящейся к активу концессионного соглашения, если такое определение практически возможно.
- AG41. Если практически невозможно определить стоимость капитала оператора, связанную с активом концессионного соглашения, то используется подразумеваемая ставка в соглашении, относящаяся к активу концессионного соглашения, вмененная процентная ставка концедента или иная ставка соответствующая условиям и положениям соглашения.
- AG42. Когда достаточная информация не доступна, ставка, используемая для определения финансовых расходов, может быть получена на основании наценки, ожидаемой при приобретении подобного актива (например, аренда подобного актива с подобным месторасположением и на подобный срок). Полученная ставка должна быть рассмотрена совместно с:
- (a) дисконтированной стоимостью платежей;
 - (b) предполагаемой справедливой стоимостью актива;
 - (c) расчетной остаточной стоимостью актива, чтобы убедиться, что

все значения обоснованы и взаимно согласованы.

- AG43. В случаях, когда концедент принимает участие в финансировании (например, путем предоставления займов оператору для строительства, разработки, приобретения или модернизации актива концессионного соглашения, или посредством предоставления гарантии), применение вмененной процентной ставки концедента может быть обоснованным.
- AG44. Процентная ставка, использованная при определении финансовых расходов, не может быть впоследствии изменена, если только часть расходов, относящаяся к активу или соглашение в целом не пересматриваются.
- AG45. Финансовые расходы, относящиеся к обязательству в концессионном соглашении о предоставлении услуг, представляются согласовано с другими финансовыми расходами в соответствии с МСФО ОС 28, МСФО ОС 29 и МСФО ОС 30.
- AG46. Часть платежей, относящаяся к услугам в соответствии с параграфом 21 обычно признается равномерно в течение срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг, поскольку такой порядок признания наилучшим образом соответствует порядку оказания услуг.

Модель передачи права оператору (см. параграфы 24–26)

- AG47. Когда концедент оплачивает оператору актив концессионного соглашения и оказание услуг путем предоставления оператору права получать доход от сторонних пользователей актива концессионного соглашения, оператору предоставляется право получать доход в течение срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг. Также же образом концедент получает выгоды, связанные с активами приобретенными по концессионному соглашению о предоставлении услуг в обмен на право, предоставленное оператору, в течение срока действия соглашения. Соответственно, выручка не признается немедленно. Вместо этого, обязательство признается в размере части выручки, которая еще не получена. Выручка признается и обязательство уменьшается в соответствии с параграфом 25 исходя из экономического содержания концессионного соглашения о предоставлении услуг, обычно по мере предоставления доступа оператору к активу концессионного соглашения в течение срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг. Как описано в параграфе AG27, концедент может расплачиваться с оператором комбинацией платежей и предоставлением права получать доход напрямую от сторонних пользователей. В подобных случаях, когда право оператора получать

такой доход от сторонних пользователей существенно уменьшает или отменяет ранее определенную серию платежей концедента в пользу оператора, может быть применимо иное основание для уменьшения обязательства (например, срок, в течение которого будущие предопределенные платежи концедента уменьшаются или отменяются).

- AG48. В случае, если концедент расплачивается с оператором за актив концессионного соглашения и услуги путем предоставления генерирующего доход актива, иного, чем актив концессионного соглашения, выручка признается и обязательство, признанное в соответствии с параграфом 24, уменьшается способом подобным описанному в параграфе AG47. В таких случаях, концедент также рассматривает требования к прекращению признания МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31 соответственно.
- AG49. В некоторых случаях в рамках модели предоставления права оператору могут присутствовать «скрытые платежи». Некоторые скрытые платежи производятся за строительство, разработку, приобретение или модернизацию актива концессионного соглашения и его эксплуатацию оператором. В случаях, когда концедент платит оператору только за использование актива концессионного соглашения сторонними пользователями, такой платеж производится в обмен на использование, но не приобретение актива концессионного соглашения. Соответственно, такие платежи не относятся к обязательству, определенному в параграфе AG48. Концедент оплачивает оператору только использование актива концессионного соглашения и учитывает такие платежи как расходы в соответствии с МСФО ОС 1.

Разделение соглашения (см. параграфы 27-28)

- AG50. Если вознаграждение предоставляется оператору частично в виде предопределенной серии платежей и частично в виде права получать доход от сторонних пользователей актива концессионного соглашения или иного генерирующего доход актива, концеденту необходимо учитывать отдельно каждую часть обязательства, относящуюся к вознаграждению. В таких обстоятельствах вознаграждение, предоставляемое оператору, делится на финансовые расходы, относящиеся к предопределенной последовательности платежей и обязательство, относящееся к праву предоставленному оператору на получение дохода от сторонних пользователей актива концессионного соглашения или иного генерирующего доход актива. Каждая часть обязательства первоначально признается по справедливой стоимости оплаченного или подлежащего оплате вознаграждения.

Прочие обязательства, соглашения, условные обязательства и условные активы (см. параграф 29)

- AG51. Концессионные соглашения о предоставлении услуг могут включать различные формы финансовых гарантий (например, гарантии, обеспечение кредита или гарантии возмещения убытка, связанные с задолженностью, возникшей у оператора при финансировании строительства, разработки, приобретения или модернизации актива концессионного соглашения), или эксплуатационные гарантии (например, гарантия минимальных доходов, включая компенсации в случае падения выручки).
- AG52. Некоторые гарантии, предоставленные концедентом, могут удовлетворять определению договора финансовой гарантии. Концедент определяет, удовлетворяет ли гарантия, предоставленная концедентом в рамках концессионного соглашения о предоставлении услуг, определению договора финансовой гарантии и применяет МСФО ОС 28, МСФО ОС 29 и МСФО ОС 30 при учете гарантии. Когда гарантия является договором страхования, концедент может выбрать применение соответствующего международного или национального стандарта бухгалтерского учета относящегося к договорам страхования. См. МСФО ОС 28, параграфы AG3-AG9 для дальнейшего руководства.
- AG53. Гарантии и обязательства, которые не удовлетворяют требованиям МСФО ОС 28 и МСФО ОС 29, касающиеся договоров финансовой гарантии, или не являются договорами страхования, учитываются согласно МСФО ОС 19.
- AG54. Условные активы или обязательства могут возникнуть из-за разногласий в толковании условий концессионного соглашения о предоставлении услуг. Такие условные активы и обязательства учитываются в соответствии с МСФО ОС 19.

Прочие доходы (см. параграф 30)

- AG55. Оператор может оплачивать концеденту доступ к активу концессионного соглашения путем предоставления концеденту предопределенных притоков ресурсов, включая следующее:
- (a) авансовый платеж или серию платежей;
 - (b) условия по распределению выручки;
 - (c) уменьшение предопределенных платежей, которые концедент должен был произвести в пользу оператора; и
 - (d) арендные платежи за предоставление оператору доступа к

генерирующему доход активу.

- AG56. Когда оператор производит авансовый платеж, серию платежей или предоставляет иное вознаграждение концеденту за право использования актива концессионного соглашения в течение срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг, концедент учитывает эти платежи в соответствии с МСФО ОС 9. Период признания выручки определяется условиями и положениями концессионного соглашения о предоставлении услуг, которые устанавливают обязательство концедента о предоставлении доступа оператору к активу концессионного соглашения.
- AG57. Когда оператор производит авансовый платеж, серию платежей или предоставляет иное возмещение концеденту в дополнение к активу концессионного соглашения, за право получать доход от сторонних пользователей актива концессионного соглашения или иного генерирующего доход актива, часть полученных от оператора платежей, не являющаяся доходом отчетного периода, признается как обязательство до тех пор, пока условия для признания выручки не будут выполнены.
- AG58. Если условия для признания выручки выполняются, обязательство уменьшается и выручка признается в соответствии с параграфом 30.
- AG59. Однако, учитывая различный характер активов, которые могут быть использованы в концессионном соглашении о предоставлении услуг и количество лет, в течение которых соглашение действует, могут существовать более подходящие альтернативные методы признания выручки, связанные с поступлениями, установленными обязывающим соглашением, лучше отражающие экономическое потребление оператором доступа к активу концессионного соглашения и/или временную стоимость денег. Например, аннуитетный метод, в котором применяется формула сложного процента для более равномерного признания выручки на основе дисконтированных значений в противоположность от номинальных, может быть более подходящим для концессионного соглашения, которое действует в течение нескольких десятилетий.
- AG60. Когда поступает авансовый платеж от оператора, выручка признается таким способом, который наилучшим образом отражает экономическое потребление оператором доступа к активу концессионного соглашения и/или временную стоимость денег. Например, если оператор должен осуществлять ежегодные платежи в течение срока действия соглашения о предоставлении услуг, или выплачивать предопределенные суммы в установленные годы, выручка признается в соответствующем периоде.

- AG61. В концессионных соглашениях в рамках которых оператору предоставляется право на получение дохода от сторонних пользователей актива концессионного соглашения, выручка относится к притоку экономических выгод от предоставления услуг и соответственно признается на той же основе, что и уменьшение обязательства. В таких случаях концедент часто может добиваться включения положения о распределении выручки в соглашение с оператором. Распределение выручки, как часть концессионного соглашения о предоставлении услуг, может относиться ко всей выручке получаемой оператором или к выручке свыше определенного порога, или к выручке, превышающей уровень нужный оператору для достижения определенной нормы прибыли.
- AG62. Концедент признает выручку, полученную на условиях разделения дохода в концессионном соглашении о предоставлении услуг, по мере поступления, в соответствии с содержанием соответствующего соглашения, после того как обуславливающее событие (например, достижение порога дохода) считается состоявшимся. Для определения наступления обуславливающего события концедент применяет МСФО ОС 19.
- AG63. Уменьшение будущей предопределенной серии платежей, которые концедент в ином случае должен был произвести в пользу оператора, представляет собой авансовый неденежный доход концедента. Такой доход признается по мере того как обязательство уменьшается.
- AG64. Когда оператор осуществляет номинальные арендные платежи за доступ к активу, генерирующему доход, выручка от аренды признается в соответствии с МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)».

Представление и раскрытие информации (см. параграфы 31–33)

- AG65. Раскрытие информации относящейся к различным элементам концессионных соглашений о предоставлении услуг может быть установлено существующими Стандартами. Настоящий Стандарт определяет только дополнительное раскрытие информации относящейся к концессионным соглашениям о предоставлении услуг. Если учет отдельного элемента концессионного соглашения определен другим Стандартом, концедент следует требованиям раскрытия информации соответствующего Стандарта в дополнение к требованиям, установленным в параграфе 32.
- AG66. МСФО ОС 1 требует, чтобы финансовые расходы были представлены отдельно в отчете о финансовых результатах. Финансовые расходы определенные в соответствии с параграфом 21 включаются в

соответствующую статью.

- AG67. В дополнение к раскрытию информации указанному в параграфах 31-33, концедент применяет соответствующие требования представления и раскрытия информации других МСФО ОС, если они относятся к активам, обязательствам, выручке и расходам признаваемым в соответствии с настоящим Стандартом.

Переходные положения (см. параграф 34–35)

AG68. [Удален]

AG69. [Удален]

AG70. [Удален]

AG71. [Удален]

AG72. [Удален]

AG73. [Удален]

Приложение В

Поправки к другим МСФО ОС (IPSAS)

МСФО ОС (IPSAS 5) «Затраты по займам»

В параграф 6 внесена следующая поправка:

Затраты по займам

6. Затраты по займам могут включать:
- (a) проценты по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным заимствованиям;
 - (b) амортизацию скидок и премий по полученным заемным средствам;
 - (c) амортизацию дополнительных затрат, понесенных в связи с получением заемных средств;
 - (d) финансовые затраты связанные с финансовой арендой и концессионными соглашениями о предоставлении услуг; и
 - (e) курсовые разницы, возникающие в результате привлечения займов в иностранной валюте, в части корректировки затрат на проценты.

Дата вступления в силу

Новый параграф был добавлен после параграфа 42:

42А. В параграф 6 была внесена поправка в соответствии с МСФО ОС 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» выпущенным в октябре 2011. Организация должна применять эту поправку к головной финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2014 года или после этой даты. Рекомендуются более раннее применение. Если организация применяет поправку для периодов начавшихся ранее 1 января 2014 года, то она должна раскрыть этот факт и в то же время применять МСФО ОС 32, поправки к параграфам 25-27 и 85В МСФО ОС 13, поправки к параграфам 5, 7 и 107С МСФО ОС 17, поправки к параграфам 2 и 125А МСФО ОС 29 и поправки к параграфам 6 и 132А МСФО ОС 31.

МСФО ОС (IPSAS) 13 «Аренда»

В параграфы 25-27 внесены следующие поправки:

Компонент аренды в других договорах

25. Договор может состоять исключительно из соглашения об аренде актива. Однако аренда может быть одним из элементов в более широком наборе

соглашений с организациями коммерческого сектора на строительство, владение, управление и/или передачу активов. Организации общественного сектора часто заключают такие договоры, в частности в отношении долговечных материальных активов и инфраструктурных активов. ~~Например, организация общественного сектора может построить платную дорогу. Затем, она может сдать в аренду платную дорогу организации коммерческого сектора как часть соглашения, в соответствии с которым организация коммерческого сектора:~~

- ~~(а) — арендует платную дорогу на длительный период времени (с правом приобретения объекта или без такого права);~~
- ~~(б) — управляет платной дорогой; и~~
- ~~(с) — выполняет разнообразные требования по эксплуатации, включая регулярное обновление как дорожного покрытия, так и технологии контроля движения.~~

Другие договоры могут включать аренду инфраструктуры организацией общественного сектора у организации коммерческого сектора. Организация определяет является ли соглашение концессионным соглашением о предоставлении услуг, как это указано в МСФО ОС (IPSAS) 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента».

26. Если договор не удовлетворяет условиям признания актива концессионного соглашения в соответствии с МСФО ОС (IPSAS) 32 и договор включает идентифицируемую операционную или финансовую аренду, как это указано в настоящем Стандарте, для учета компонента аренды договора применяются положения настоящего Стандарта.
27. Организации общественного сектора также могут заключать различные договоры на поставку товаров и/или оказание услуг, которые обязательно включают использование специализированных активов. Из положений некоторых таких договоров может быть неясно, возникает ли концессионное соглашение о предоставлении услуг в соответствии с МСФО ОС (IPSAS) 32 или арендные отношения ~~или нет~~ в соответствии с настоящим Стандартом. В таких случаях требуется формирование профессионального суждения, и, если арендные отношения возникают, применяется настоящий Стандарт. Если арендные отношения не подтверждаются, организация учитывает такие договоры, применяя положения соответствующих МСФО ОС, или, в их отсутствие, других соответствующих международных и/или национальных стандартов учета.

Дата вступления в силу

Новый параграф был добавлен после параграфа 85А:

85В. В параграфы 25, 26 и 27 были внесены поправки в соответствии с МСФО ОС 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» выпущенным в октябре 2011. Организация должна применять эти поправки к головной финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2014 года или после этой даты. Рекомендуются более раннее применение. Если организация применяет поправку для периодов начавшихся ранее 1 января 2014 года, то она должна раскрыть этот факт и в то же время применять МСФО ОС 32, поправки к параграфам 6 и 42А МСФО ОС 5, поправки к параграфам 5, 7 и 107С МСФО ОС 17, поправки к параграфам 2 и 125А МСФО ОС 29 и поправки к параграфам 6 и 132А МСФО ОС 31.

МСФО ОС (IPSAS) 17 «Основные средства»

В параграф 5 были внесены следующие поправки:

Область применения

5. Настоящий Стандарт применяется к основным средствам, включая:

- (a) специальное военное оборудование; **и**
- (b) инфраструктурные активы; **и**
- (c) Активы концессионных соглашений о предоставлении услуг после первоначального признания и оценки в соответствии с МСФО ОС (IPSAS) 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента».

В параграф 7 внесены следующие поправки:

7. Другие МСФО ОС могут требовать признания того или иного объекта основных средств в соответствии с использованием подхода, отличного от изложенного в настоящем Стандарте. Например, МСФО ОС 13 «Аренда» требует, чтобы организация использовала в качестве критерия признания арендованного объекта основных средств передачу рисков и выгод. МСФО ОС (IPSAS) 32 требует от организации оценки признания объекта основных средств используемого в концессионном соглашении о предоставлении услуг на основании контроля над активом. Однако в подобных случаях прочие аспекты порядка отражения в учете и отчетности этих активов, включая амортизацию, определяются требованиями настоящего Стандарта.

Дата вступления в силу

Следующий параграф добавлен после параграфа 107B:

107C. В параграфы 5 и 7 были внесены поправки в соответствии с МСФО ОС 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» выпущенным в октябре 2011. Организация должна применять эти поправки к головной финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2014 года или после этой даты. Рекомендуются более раннее применение. Если организация применяет поправку для периодов, начавшихся ранее 1 января 2014 года, то она должна раскрыть этот факт и в то же время применять МСФО ОС 32, поправки к параграфам 6 и 42А МСФО ОС 5, поправки к параграфам 25-27 и 85В МСФО ОС 13, поправки к параграфам 2 и 125А МСФО ОС 29 и поправки к параграфам 6 и 132А МСФО ОС 31.

МСОФ ОС (IPSAS) 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

В параграф 2 были внесены следующие поправки:

2. Настоящий стандарт должен применяться всеми организациями ко всем типам финансовых инструментов, кроме:...

(к) Прав и обязательств по концессионным соглашениям о предоставлении услуг, к которым применяется МСФО ОС (IPSAS) 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента». Тем не менее, положения настоящего Стандарта по прекращению признания (см. параграфы 41–44 и параграфы AG72-AG80 приложения А) применяются к финансовым обязательствам признанным концедентом в соответствии с моделью финансовых обязательств.

Дата вступления в силу

Новый параграф добавлен после параграфа 125:

125А. В параграф 2 были внесены поправки в соответствии с МСФО ОС 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» выпущенным в октябре 2011. Организация должна применять эти поправки к головной финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2014 года или после этой даты. Рекомендуются более раннее применение. Если организация применяет поправку для периодов, начавшихся ранее 1 января 2014 года, то она должна раскрыть этот факт и в то же время применять МСФО ОС 32, поправки к параграфам 6 и 42А МСФО ОС 5,

поправки к параграфам 25-27 и 85В МСФО ОС 13, поправки к параграфам 5, 7 и 107С МСФО ОС 17 и поправки к параграфам 6 и 132А МСФО ОС 31.

МСФО ОС (IPSAS) 31 «Нематериальные активы»

В параграф 6 внесены следующие поправки:

Область применения:

6. Если другой МСФО ОС предписывает учет определенного типа нематериальных активов, организация руководствуется этим МСФО ОС вместо настоящего Стандарта. Например, настоящий Стандарт не применяется к:
- (a) нематериальным активам организации, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности (см. МСФО ОС 11 «Договоры на строительство» и МСФО ОС 12 «Запасы»);
 - (b) договорам аренды, входящим в сферу применения МСФО ОС 13 «Аренда»;
 - (c) активам, возникающим в связи с вознаграждением работников (см. МСФО ОС 25 «Вознаграждение работников»; ~~и~~
 - (d) финансовым активам, подпадающим под определение МСФО ОС 28. Признание и оценка некоторых финансовых активов рассмотрены в МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» и МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности»; и
 - (e) признанию и первоначальной оценке активов концессионных соглашений, входящих в сферу применения МСФО ОС 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента». Однако этот стандарт применяется к последующей оценке и раскрытию информации о таких активах.

Дата вступления в силу

Новый параграф добавлен после параграфа 32:

132А. В параграф 6 были внесены поправки в соответствии с МСФО ОС 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» выпущенным в октябре 2011. Организация должна применять эти поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2014 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Если организация

применяет поправку для периодов, начавшихся ранее 1 января 2014 года, то она должна раскрыть этот и в то же время применять МСФО ОС 32, поправки к параграфам 6 и 42А МСФО ОС 5, поправки к параграфам 25-27 и 85В МСФО ОС 13, поправки к параграфам 5, 7 и 107С МСФО ОС 17, поправки к параграфам 2 и 125А МСФО ОС 29.

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 32.

Цель

BC1. В отсутствие Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора, относящегося к концессионным соглашениям о предоставлении услуг, организациям общественного сектора рекомендуется, в соответствии с МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности», обращаться к другим международным и национальным стандартам. В случаях соглашений, включающих участие организаций коммерческого сектора, они должны пытаться применить принципы Разъяснения 12 Комитета по разъяснению международной финансовой отчетности Совета по международным стандартам финансовой отчетности (КРМФО 12) «Концессионные соглашения о предоставлении услуг». Однако, КРМФО 12 относится к учету у оператора и, соответственно, не предоставляет руководство для концедента. СМСФО ОС считает, что настоящий Стандарт будет содействовать последовательности и сравнимости отражения в финансовой отчетности концессионных соглашений о предоставлении услуг организациями общественного сектора.

Сфера применения

BC2. После рассмотрения различных типов соглашений, включающих организации общественного и коммерческого секторов, выявленных при разработке консультативного документа «Учет и отражение в финансовой отчетности концессионных соглашений о предоставлении услуг» в марте 2008 года, СМСФО ОС заключил, что сфера применения настоящего Стандарта должна быть отражением КРМФО 12, в частности, критериев согласно которым концедент признает актив концессионного соглашения (см. параграфы BC11-BC16). Это решение обосновано тем, что такой подход потребует от обеих сторон одного соглашения применять одинаковые принципы при определении того, какая из сторон должна признать актив в концессионном соглашении о предоставлении услуг. Поэтому соглашения, для которых не удовлетворены критерии признания актива концессионного соглашения отраженные в параграфе 9 (или параграфе 10 для активов полного срока использования), не входят в сферу применения настоящего МСФО ОС. СМСФО ОС считает, что такой подход минимизирует возможности того, что актив будет учтен обеими сторонами одновременно или не учтен ни одной из сторон.

- ВС3. СМСФО ОС признал, что настоящий Стандарт должен предоставлять руководство по внедрению соответствующих МСФО ОС, которые будут применимы для соглашений, не входящих в сферу применения настоящего Стандарта. Руководство по внедрению содержит блок-схему, иллюстрирующую применение настоящего Стандарта, а также таблицу ссылок на соответствующие МСФО ОС для других типов соглашений, не входящих в сферу применения настоящего Стандарта.
- ВС4. СМСФО ОС заключил, что важно предоставить руководство по учету вознаграждения предоставленного концедентом оператору за актив концессионного соглашения. Вознаграждение может подразумевать право оператора на получение заранее определенной последовательности платежей в виде денежных средств или их эквивалентов или право получать доход от сторонних пользователей актива концессионного соглашения или другой генерирующего доход актив для его использования, или комбинацию обоих типов вознаграждений. Каждый тип вознаграждения приводит к возникновению определенных вопросов учета, по которым СМСФО ОС предоставил руководство для содействия последовательному применению настоящего Стандарта.
- ВС5. СМСФО ОС также заключил, что требуется руководство по применению общих требований по признанию выручки МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций» к концессионным соглашениям о предоставлении услуг из-за уникальных характеристик некоторых концессионных соглашений о предоставлении услуг (например, положения по распределению дохода).
- ВС6. Настоящий Стандарт не определяет учет у оператора, так как он рассмотрен КРМФО 12. Во многих случаях оператор является организацией коммерческого сектора, а МСФО ОС не предназначены для применения организациями коммерческого сектора. Оператор или концедент также могут быть коммерческой организацией с государственным участием (КОГУ). МСФО ОС не предназначены для применения КОГУ. Для организаций коммерческого сектора и КОГУ применимы Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).
- ВС7. Некоторые респонденты публикуемого проекта 43 предложили расширение сферы применения настоящего Стандарта для включения концессионных соглашений о предоставлении услуг, когда обе стороны являются организациями общественного сектора. СМСФО ОС отметил, что определение подхода к учету подобных соглашений не являлось основной целью проекта, которая заключалась в определении подхода к учету случаев, когда концедент является организацией общественного

сектора, применяющей МСФО ОС, основанные на методе начисления. СМСФО ОС отметил, что применение настоящего Стандарта по аналогии будет соответствующим согласно параграфам 12-15 МСФО ОС 3 «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» для концедента-организации общественного сектора и, что соответствующий международный или национальный стандарт финансовой отчетности может быть применен оператором-организацией общественного сектора.

Определения

- ВС8. Публикуемый проект 43 не содержал определений, потому что КРМФО 12 не содержал их. Соответственно, публикуемый проект 43 содержал руководство по определенной терминологии. Респонденты публикуемого проекта 43 предложили, что в связи с тем, что это стандарт, а не разъяснение, важно включить определения для последовательного применения настоящего Стандарта. СМСФО ОС согласился, что настоящий Стандарт должен включать определения.
- ВС9. СМСФО ОС решил не использовать термин «инфраструктура» в отношении актива, используемого в концессионном соглашении о предоставлении услуг, хотя Разъяснение 12 использует данный термин. СМСФО ОС отметил, что термин используется в МСФО ОС в значениях, которые могут быть не в полной мере совместимы с настоящим Стандартом. Кроме того, термин имеет определенное значение в некоторых юрисдикциях, которое отличается от используемого в КРМФО 12. Для достижения ясности, что определяемый актив является активом, признанным на основании условий признания параграфа 9 настоящего Стандарта (или параграфа 10 для активов полного срока использования), этот актив в настоящем Стандарте определяется как «актив концессионного соглашения». Данный термин предназначен для обозначения тех же типов активов как предусмотрено КРМФО 12.
- ВС10. Термин «обязывающее соглашение» не был определен ранее, но использовался в других МСФО ОС для описания соглашений, которые предоставляют сторонам такие права и обязанности, как если бы они были в форме договора. СМСФО ОС заключил, что для целей настоящего Стандарта, данный термин должен быть определен для обеспечения последовательного применения настоящего Стандарта.

Признание актива концессионного соглашения

- ВС11. Основной вопрос, касающийся учета концессионных соглашений о предоставлении услуг, заключается в определении того, должен ли

концедент признавать актив концессионного соглашения.

- ВС12. СМСФО ОС рассмотрел преимущества подхода, основанного на оценке рисков и выгод, и подхода, основанного на контроле, для оценки того, должен ли концедент признавать актив концессионного соглашения. Подход основанный на оценке рисков и выгод фокусируется на экономических элементах условий и положений соглашения. СМСФО ОС не считает подобный фокус соответствующим для концессионных соглашений о предоставлении услуг, так как основное назначение, актива концессионного соглашения, с точки зрения концедента, заключается в предоставлении определенных общественных услуг от имени концедента с использованием актива концессионного соглашения, а не в получении экономических выгод, таких как выручка, генерируемая такими активами (например, плата за пользование). Таким образом, возможность полезного использования относится к концеденту. Возникновение экономических выгод, из концессионного соглашения о предоставлении услуг, вероятно лишь в условиях, когда оператору предоставляется право получать доход от сторонних пользователей, либо актива концессионного соглашения, либо иного генерирующего доход актива. Подход, основанный на контроле, фокусируется на контроле над экономическими выгодами и возможностью полезного использования актива концессионного соглашения.
- ВС13. Часто концессионные соглашения о предоставлении услуг заключаются для разделения рисков между концедентом и оператором, и СМСФО ОС также поставил под вопрос то, могут ли быть установлены достаточно объективные критерии оценки рисков и выгод, чтобы получаемые результаты были последовательны. К тому же, оценка различных рисков и выгод была расценена как проблематичная. Поэтому СМСФО ОС признал подход, основанный на рисках и выгодах не уместным.
- ВС14. СМСФО ОС также рассмотрел соответствие подхода, основанного на правах и обязанностях. И хотя такой подход мог иметь концептуальные преимущества, СМСФО ОС считает, что он представлял бы существенное изменение в учете и отражении в финансовой отчетности активов и обязательств для организаций общественного сектора, которое могло иметь последствия за пределами концессионных соглашений о предоставлении услуг. Учитывая решение СМСФО ОС дополнить КРМФО 12, которое использует подход, основанный на контролях, СМСФО ОС решил, что подход, основанный на правах и обязанностях не является уместным для настоящего Стандарта.

- BC15. СМСФО ОС заключил, что подход, основанный на контроле, является наиболее эффективным способом определения того должен ли концедент признавать актив концессионного соглашения. СМСФО ОС решил, что в случае использования подхода, основанного на контроле, он должен использоваться согласованно с КРМФО 12, по тем же причинам, что были изложены в параграфе BC2. Соответственно, настоящий Стандарт относится только к соглашениям, в которых концедент (а) контролирует или регулирует услуги предоставляемые оператором; (b) контролирует существенную остаточную долю актива концессионного соглашения в конце срока действия соглашения. В соответствии с КРМФО 12, для активов полного срока использования только условие (а) должно быть удовлетворено для признания актива концессионного соглашения. СМСФО ОС посчитал важным отметить, что концессионное соглашение о предоставлении услуг является обязывающим соглашением. Соответственно, оценка необходимости признания актива концессионного соглашения производится на основании всех фактов и обстоятельств соглашения.
- BC16. Параграф 9(а) настоящего Стандарта соответствует параграфу 5 КРМФО 12. Параграф предназначен для применения только к регулированию, относящемуся к концессионному соглашению о предоставлении услуг, но не к более широкому пониманию полномочий общественного сектора по регулированию с точки зрения концедента. Регулирование, указанное в параграфе (9а) настоящего Стандарта, осуществляется посредством договора или регулятора. В параграфе AG6 представлено руководство к применению термина «регулировать» используемого параграфе 9(а) для определения необходимости признания актива концессионного соглашения концедентом. Некоторые респонденты публикуемого проекта 43 утверждали, что предоставление такого дополнительного руководства создает асимметрию с КРМФО 12, так как там отсутствует дополнительное руководство по значению термина. СМСФО ОС считает, что дополнительное руководство, предоставленное в параграфе AG6, необходимо для создания симметрии в применении концедентом-организацией общественного сектора и оператором-организацией коммерческого сектора критерия «регулирования» при определении необходимости признания актива концессионного соглашения, так как организация общественного сектора может рассматривать термин в контексте более широких регулирующих органов правительств.

Признание обязательства

- ВС17. Публикуемый проект 43 описал два условия, которые могут привести к возникновению обязательства, когда концедент признает актив концессионного соглашения, на основании характера возмещения оператору, предоставляемому в обмен на актив концессионного соглашения.
- ВС18. В публикуемом проекте 43 было предложено что, когда концедент признает актив концессионного соглашения, обязательство также должно быть признано. В публикуемом проекте было отмечено, что это обязательство может быть любой комбинацией финансового обязательства и обязательства по достижению результата. В публикуемом проекте 43 было предложено, чтобы финансовое обязательство возникало в случае, когда концедент должен произвести последовательность платежей, которую возможно определить, в виде денежных средств или их эквивалентов в пользу оператора и обязательство по достижению результата, возникало в случае, когда концедент вознаграждает оператора путем предоставления права брать плату с пользователей актива концессионного соглашения или предоставления доступа для использования оператором другого генерирующего доход актива. В публикуемом проекте 43 было предложено, чтобы концедент учитывал обязательство по достижению результата в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы».
- ВС19. Респонденты публикуемого проекта 43 требовали пояснений относительно данного обстоятельства, в особенности относительно «обязательства по достижению результата» определенного в публикуемом проекте 43. Вопросы респондентов подытожены ниже.
- (a) Право брать плату с пользователей актива концессионного соглашения или предоставление доступа оператору к иному генерирующему доход активу рассматривались респондентами как независимые от вознаграждения за актив. Эти респонденты подчеркнули, что требование предоставить доступ является условием большинства концессионных соглашений о предоставлении услуг и, если его признавать, такое признание не должно зависеть от отсутствия потока платежей от концедента в пользу оператора.
 - (b) Будучи описанным как обязательство по достижению результата, оно не связано с оттоком экономических выгод от концедента в будущих периодах. Эти респонденты, соответственно, ставят вопрос о том может ли быть обязательство, как указано в МСФО ОС 1, или резерв, как указано в МСФО ОС 19, достоверно представлено как

существующее.

- ВС20. В дополнение некоторое число других респондентов, возможно в связи с вопросами выше, потребовали пояснения значения «обязательства по достижению результата» в публикуемом проекте. Несколько из этих респондентов запросили является ли по существу это «балансирующее значение» отложенным доходом.
- ВС21. СМСФО ОС согласился, что необходимо пояснение данного вопроса. СМСФО ОС отметил, что использование понятия «обязательство по достижению результата» может запутать, потому что оно используется в МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)» в отношении необменных операций. СМСФО ОС отметил, что концессионное соглашение о предоставлении услуг является обменной, а не необменной операцией и поэтому предпочтительно не использовать понятие «обязательство по достижению результата» в отношении обменных операций.
- ВС22. В соответствии с КРМФО 12, если оператор не контролирует актив концессионного соглашения, оператор признает либо финансовый актив, либо нематериальный актив, в зависимости от того какая сторона несет риск спроса. СМСФО ОС согласился, что для сохранения симметричности с КРМФО 12 такой же подход должен применяться концедентом. Поэтому, установлены две модели для учета кредитовой части операции, когда концедент признает актив концессионного соглашения в соответствии с настоящим Стандартом: модель финансового обязательства, и модель предоставления права оператору (которая заменяет «обязательство по достижению результата»).
- ВС23. Решение СМСФО ОС внести поправки в терминологию, использованную в публикуемом проекте 43, заменив «обязательство по достижению результата» на используемое в настоящем Стандарте «обязательство» не меняет, в сравнении с публикуемым проектом 43, подхода к учету концедентом концессионного соглашения о предоставлении услуг.

Модель финансового обязательства

- ВС24. В случае, когда концедент производит оплату оператору путем передачи денежных средств или других финансовых активов в обмен на контроль над активом концессионного соглашения, КРМФО 12 классифицирует данный тип соглашения как «модель финансового актива», потому что оператор получает финансовый актив. Настоящий Стандарт определяет данный тип соглашений как «модель финансового обязательства», потому что концедент имеет финансовое обязательство.

- ВС25. Финансовое обязательство возникает в случаях, когда концедент обязан произвести заранее определенную последовательность платежей в пользу оператора, потому что концедент несет обязательство, определенное обязывающим соглашением, передать денежные средства или другой финансовый актив другой стороне (оператору). СМСФО ОС также установил, что в случае, когда есть заранее определенная последовательность платежей в виде денежных средств или их эквивалентов, платежи должны быть распределены на уменьшение обязательства, вмененный финансовый расход, и оплату за услуги, предоставляемые оператором в рамках концессионного соглашения о предоставлении услуг.
- ВС26. Концессионные соглашения о предоставлении услуг заключаются в виде обязывающих соглашений, которые могут включать договоры или похожие соглашения, которые предоставляют сторонам такие права и обязанности, как если бы они были в форме договора. СМСФО ОС заключил, что, если существуют такие соглашения, которые предоставляют сторонам такие права и обязанности, как если бы они были в форме договора, МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации», МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» должны быть применены по аналогии к таким соглашениям.
- ВС27. При рассмотрении отклонения от КРМФО 12 в этой части, СМСФО ОС отметил, что основные элементы КРМФО 12, к которым предполагалось применить подход «отражения» при разработке настоящего Стандарта, были ограничены сферой применения включаемых в рассмотрение соглашений и требованиями к признанию и раскрытию информации.
- ВС28. КРМФО 12 требует, чтобы финансовый актив учитывался в соответствии с МСФО, которые касаются финансовых инструментов. Настоящий Стандарт предоставляет руководство к определению процентной ставки, используемой при расчете финансовых расходов в модели финансового обязательства. СМСФО ОС посчитал, что концедент обычно не будет иметь достаточно информации для определения рыночной ставки. Соответственно, руководство требует использования стоимости капитала оператора, если ее практически возможно установить. Оно так же позволяет использовать другие ставки, соответствующие определенным условиям и положениям концессионного соглашения о предоставлении услуг.

Модель предоставления права оператору

- ВС29. Отвечая на вопросы, поднятые респондентами публикуемого проекта 43, СМСФО ОС пересмотрел содержание вознаграждения, предоставляемого концедентом за актив концессионного соглашения, когда оператор компенсирует цену актива путем получения дохода от сторонних пользователей актива концессионного соглашения или другого генерирующего доход актива. СМСФО ОС отметил, что в такой ситуации денежное вознаграждение за актив концессионного соглашения выплачивается не концедентом, а пользователями актива концессионного соглашения или другого генерирующего доход актива. Экономическое содержание подобного соглашения приводит к увеличению чистых активов концедента, поэтому возникает выручка, которая должна быть признана. Поскольку концессионное соглашение о предоставлении услуг является обменной операцией, Совет рекомендует использовать МСФО ОС 9 при определении характера выручки и периода ее признания.
- ВС30. Когда оператор несет риски, связанные со спросом, концедент производит возмещение оператору путем предоставления права (например, в виде лицензии) взимать плату с пользователей общественной услуги, относящейся к активу концессионного соглашения или другому генерирующему доход активу. Концедент предоставляет оператору доступ к активу, чтобы оператор возместил строительство, разработку, приобретение или модернизацию актива концессионного соглашения. КРМФО 12 классифицирует подобный тип соглашения как «модель нематериальных активов». Настоящий Стандарт определяет данный тип соглашений как «модель предоставления права оператору».
- ВС31. Поэтому СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, должна ли учитываться кредитовая часть операции как обязательство, прямое увеличение чистых активов/собственного капитала или как выручка.
- ВС32. Было решено, что в этих обстоятельствах, концедент не несет обязанностей, поскольку концессионное соглашение о предоставлении услуг является обменом активов, в котором актив концессионного соглашения приобретается концедентом в обмен на предоставление прав оператору получать доход от сторонних пользователей актива в течение срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг.
- ВС33. Некоторые респонденты публикуемого проекта 43 отметили, что кредитовая часть операции должна рассматриваться как чистый актив/собственный капитал, что согласуется с МСФО ОС 1, который определяет чистые активы/собственный капитал как остаток активов

организации после вычета всех обязательств. МСФО 1 предусматривает четыре компонента чистых активов/капитала. Эти компоненты включают:

- (a) внесенный капитал, являющийся итоговой суммой взносов собственников за вычетом выплат в пользу собственников по состоянию на отчетную дату;
- (b) накопленный профицит или дефицит;
- (c) резервы, включая описание характера и назначения каждого резерва в составе активов/капитала; и
- (d) доля меньшинства.

ВС34. СМСФО ОС заключил, что кредитовая часть операции не представляет собой прямое увеличение чистых активов/капитала концедента, так как кредитовая часть не является ни одним из компонентов чистых активов/капитала указанных в параграфе ВС33 по указанным ниже причинам:

- (a) Взносы собственников определяются как «будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, полученные от внешних сторон, не приводящие к возникновению обязательств организации и формирующие долю участия в чистых активах/капитале организации, которая: (a) дает право на выплаты, распределяемые организацией, как (i) будущие экономические выгоды или возможность полезного использования на протяжении ее существования по усмотрению собственников или их представителей, так и (ii) любое превышение активов над обязательствами в случае ликвидации организации; и/или (b) может быть продана, обменена, передана или выкуплена». Кредитовая часть операции, относящаяся к признанию актива концессионного соглашения, не удовлетворяет данному определению поскольку оператор не производит взнос в пользу концедента, который приводит к формированию доли оператора в организации как предусмотрено МСФО ОС 1.
- (b) Накопленный профицит/дефицит является накоплением профицита и дефицита организации. Кредитовая часть, возникающая в связи с признанием актива концессионного соглашения, представляет собой отдельную операцию, но не накопление.
- (c) Резервы обычно возникают из объектов, признанных непосредственно в чистых активах/капитале в связи с особыми требованиями МСФО ОС, и могут включать, например, прибыли и

убытки, связанные с переоценкой активов (например, основных средств, инвестиций). Кредитовая часть операции, относящаяся к признанию или реклассификации актива концессионного соглашения, не представляет собой прибыль или убыток подлежащий непосредственному признанию в чистых активах/капитале, так как подразумевает обменную операцию, а не переоценку существующего актива концедента. Существующие активы концедента, если они используются в концессионном соглашении о предоставлении услуг и продолжают удовлетворять критериям контроля настоящего Стандарта реклассифицируются, таким образом переоценка не производится.

- (d) Доля меньшинства определяется как «часть профицита или дефицита и чистых активов/капитала контролируемой организации, которая относится к долям в чистых активах/капиталу, которыми, прямо или косвенно, через контролируемые организации, не владеет контролирующая организация». Доля меньшинства может возникнуть, например, когда на общегосударственном уровне организация включает в себя КОГУ, которая была частично приватизирована. Соответственно, могут существовать частные акционеры, которые имеют долю участия в чистых активах/капитале организации. Кредитовая часть операции, возникающая в связи с признанием актива концессионного соглашения, не удовлетворяет данному определению, поскольку оператор не имеет такой доли в концеденте.

BC35. СМСФО ОС решил, что кредитовая часть операции представляет собой доход. Поскольку концессионное соглашение о предоставлении услуг является обменной операцией, СМСФО ОС рекомендовал обращаться к МСФО ОС 9 при рассмотрении характера выручки и периода признания этой выручки. В соответствии с МСФО ОС 9, если товары продаются или услуги оказываются в обмен на разнородные товары и услуги, обмен рассматривается как операция, которая генерирует выручку, поскольку приводит к увеличению чистых активов концедента. В данной ситуации, концедент получил актив концессионного соглашения в обмен на предоставление права (лицензии) оператору взимать плату со сторонних пользователей общественной услуги, которую он оказывают от имени концедента. Актив концессионного соглашения, признанный концедентом, и право (нематериальный актив), признанное оператором, являются разнородными. Однако, пока удовлетворяются критерии признания выручки, кредитовая часть операции признается как обязательство.

BC36. СМСФО ОС отметил, что в данной ситуации, не возникает

поступления денежных средств равного признанной выручке. Такой результат соответствует МСФО ОС 9, в котором организация предоставляет товары или услуги в обмен на разнородные активы, которые затем используются для генерирования денежных доходов.

- ВС37. Выручка оценивается по справедливой стоимости полученных товаров и услуг, скорректированной на сумму перечисленных денежных средств или их эквивалентов. Если справедливую стоимость полученных товаров и услуг невозможно надежно оценить, выручка оценивается по справедливой стоимости переданных товаров и услуг, скорректированной на сумму перечисленных денежных средств или их эквивалентов.
- ВС38. МСФО ОС 9 определяет три типа операций, которые приводят к возникновению выручки: оказание услуг, продажа товаров (или других активов) и выручка, возникающая от использования активов организации другими сторонами, что приводит к возникновению процентов, роялти и дивидендов. При рассмотрении характера выручки, СМСФО ОС рассматривал эти типы операций отдельно.
- ВС39. СМСФО ОС рассмотрел подходы к признанию выручки, установленные в МСФО ОС 9 в отношении модели «предоставления права оператору» и заключил, что ни один из этих сценариев не удовлетворяет полностью условиям данной модели. Тем не менее, СМСФО отметил, что признание выручки в соответствии с каждым из них производится в течение срока действия соглашения, а не немедленно. СМСФО решил, что, по аналогии, такой подход является соответствующим для признания выручки, возникающей из обязательства, относящегося к этой модели. В результате, пока удовлетворяются критерии признания выручки, кредитовая часть операции признается как обязательство.
- ВС40. СМСФО ОС рассмотрел необходимость признания концедентом операционных расходов при условиях, описанных в параграфе ВС30 в отношении модели предоставления права оператору. СМСФО ОС отметил, что обязательство, признанное концедентом, относится исключительно к активу концессионного соглашения полученному концедентом. Если расходы на услуги были признаны, то концедент также должен ежегодно признавать вмененный доход равный ежегодным расходам. СМСФО ОС не считает, что подобный учет будет предоставлять полезную информацию, потому что выручка и расходы будут признаваться ежегодно в равных суммах. СМСФО ОС отметил также, что в любом случае надежная информация о расходах оператора не может быть доступна. Поэтому СМСФО ОС заключил, что концедент не должен признавать операционные расходы,

связанные с концессионным соглашением о предоставлении услуг, при условиях, описанных в параграфе ВС30.

Вопросы учета, представленные в других МСФО ОС

ВС41. В связи со сложностью многих концессионных соглашений о предоставлении услуг, могут существовать дополнительные вопросы учета, относящиеся к отдельным условиям договора, или похожих обязывающих соглашений (например, выручки, расходов, гарантий и условных активов, и обязательств). СМСФО ОС решил, что отсутствует необходимость повторять существующие руководства в настоящем Стандарте. Соответственно, когда существующий МСФО ОС определяет подход к учету и отражению в финансовой отчетности компонента концессионного соглашения о предоставлении услуг, на этот МСФО ОС дается ссылка в настоящем Стандарте и другого дополнительного руководства не предоставляется. Однако, СМСФО ОС отметил некоторые случаи (например, признание выручки), когда применение таких МСФО ОС будет сложным учитывая некоторые уникальные условия концессионных соглашений о предоставлении услуг. Для обеспечения последовательного внедрения настоящего Стандарта, СМСФО ОС предоставил отдельное руководство по применению принципов других МСФО ОС.

Переходные положения

ВС42. Настоящий Стандарт требует, чтобы организация, которая ранее признавала актив концессионного соглашения и связанные обязательства, выручку и расходы, применяла настоящий Стандарт ретроспективно в соответствии с МСФО ОС 3. Настоящий Стандарт также требует, чтобы организация, которая ранее не признавала актив концессионного соглашения и связанные обязательства, выручку и расходы и применяет метод начисления, применяла настоящий Стандарт либо ретроспективно, либо проспективно, используя предполагаемую стоимость с начала наиболее раннего периода, для которого сравнимая информация представляется в финансовой отчетности.

ВС43. Общее требование МСФО ОС 3 состоит в том, что изменения должны быть отражены в учете ретроспективно, за исключением тех случаев, когда ретроспективное применение будет практически не осуществимо. СМСФО ОС отметил, что существует два элемента ретроспективного применения: реклассификация и переоценка. СМСФО ОС принял точку зрения, что ретроспективное определение соответствующей классификации всех сумм, ранее включенных в отчет о финансовом положении концедента, будет обычно

практически осуществимо, но ретроспективная переоценка активов концессионного соглашения может быть не всегда практически осуществима, особенно если организация ранее не признавала активы концессионного соглашения и связанные обязательства, выручку и расходы.

- ВС44. СМСФО ОС отметил, что, если ретроспективный пересмотр отчетности не является практически осуществимым, МСФО ОС 3 требует перспективного применения с наиболее ранней практически возможной даты, которая может быть началом текущего отчетного периода.
- ВС45. В переходные положения настоящего Стандарта для организаций, которые ранее не признавали активы концессионного соглашения, были внесены поправки по сравнению с публикуемым проектом 43, так как некоторые респонденты публикуемого проекта 43 ставили под вопрос то, почему общее требование МСФО ОС 3 не является применимым к организациям, которые ранее не признавали концессионные соглашения о предоставлении услуг. Публикуемый проект 43 требовал перспективного применения в таких случаях, но позволял ретроспективное применение.
- ВС46. При разработке публикуемого проекта 43 СМСФО ОС имел сомнения относительно практической осуществимости определения оценки актива концессионного соглашения и посчитал, что это может привести к непоследовательному подходу к учету соглашений, начавших действовать в прошлом. Похожий вопрос возникал при подготовке МСФО ОС 31 «Нематериальные активы». На основании этого, СМСФО ОС решил, что будет уместным предложить переходные положения в публикуемый проект 43, которые будут соответствовать положениям МСФО ОС 31.
- ВС47. Однако, СМСФО ОС отметил, что обстоятельства, касающиеся нематериальных активов, отличаются от обстоятельств, связанных с концессионными соглашениями о предоставлении услуг. В частности, концессионные соглашения о предоставлении услуг обычно подразумевают долгосрочные обязывающие соглашения, для которых информация, необходимая для определения справедливой стоимости, и информация о затратах будет более доступна, чем для нематериальных активов, приобретенных или разработанных в прошлом, даже в случаях, когда организация прежде не признавала активы концессионного соглашения.
- ВС48. Однако, СМСФО ОС признает, что поскольку многие из этих соглашений начали действовать некоторое время назад, полное ретроспективное применение может быть практически трудно

осуществимым. В результате, СМСФО ОС решил, что «предполагаемая стоимость» может быть использована для признания и оценки активов концессионного соглашения.

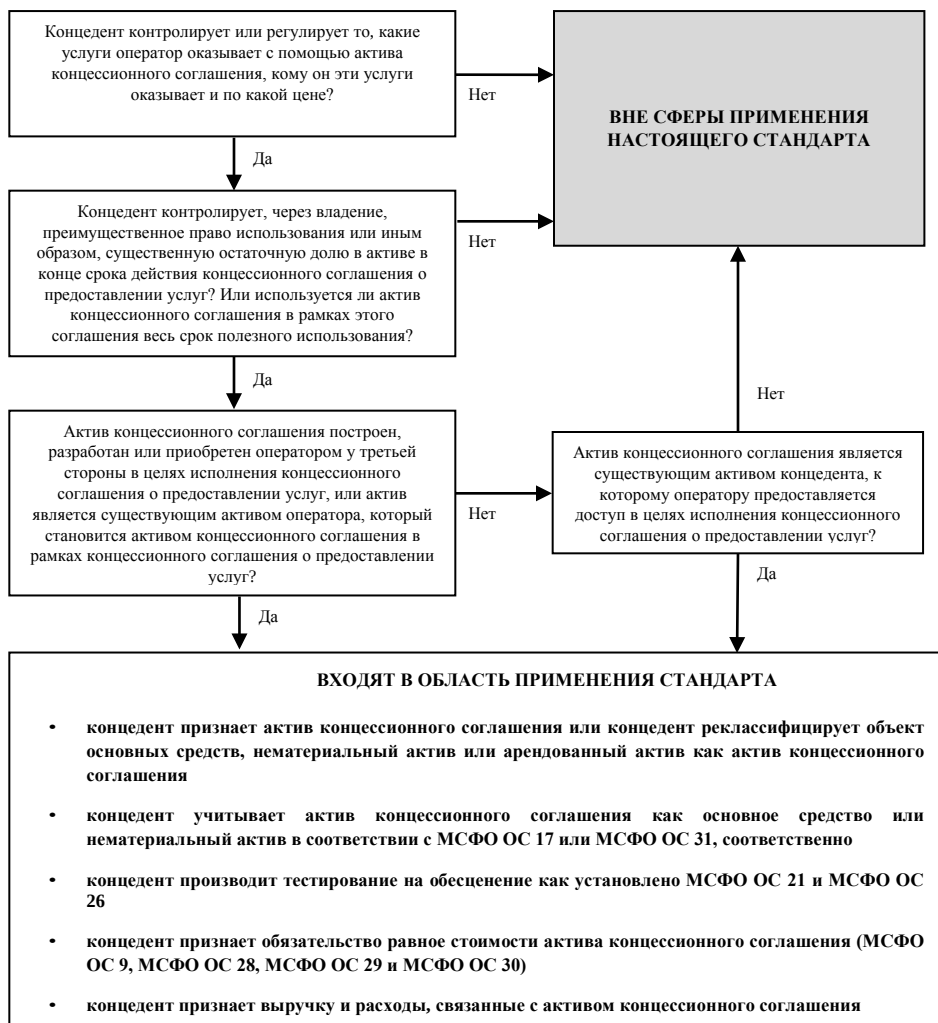
Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 32.

IG1. Цель настоящего руководства по внедрению проиллюстрировать отдельные аспекты требований МСФО ОС 32.

Основы учета концессионных соглашений о предоставлении услуг

IG2. Блок схема ниже кратко показывает подход к учету концессионных соглашений о предоставлении услуг, установленный МСФО ОС 32.



Ссылки на МСФО ОС, которые применяются к типичным видам соглашений, которые включают предоставление актива совместно с услугами

IG3. В таблице ниже представлены типичные виды соглашений по участию коммерческого сектора в предоставлении общественных услуг и ссылки на МСФО ОС, которые применяются к этим соглашениям. Список видов соглашений не является исчерпывающим. Назначение таблицы выделить набор типичных соглашений. Целью МСФО ОС не является создание впечатления, что существуют четкие границы между требованиями к учету различных видов соглашений.

IG4. Затененный текст показывает соглашения входящие в область применения МСФО ОС 32.

Категория	Арендатор	Лицо, оказывающее услуги			Владелец	
Типичные виды соглашений	Аренда (например, оператор берет актив в аренду у концедента)	Договор на оказание услуг и/или обслуживание (отдельные задачи, например, сбор долгов, управление зданием)	Реконструируй-эксплуатируй-передай	Построй - эксплуатируй-передай	Построй-владей-эксплуатируй	100% Выход из компании/Приватизация/Корпорация
Владелец актива	Концедент			Оператор		
Вложение капитала	Концедент		Оператор			
Риск спроса	Разделен	Концедент	Концедент и/или оператор		Оператор	
Типичная длительность	8-20 лет	1-5 лет	25-30 лет			Не определен (или может быть ограничен обязывающим соглашением или лицензией)
Остаточная доля	Концедент			Оператор		
Соответствующие МСФО ОС	МСФО ОС 13	МСФО ОС 1	Настоящий Стандарт/МСФО ОС 17/ МСФО ОС 31		МСФО 17/МСФО 31 (прекращение признания) МСФО ОС 9 (признание выручки)	

Иллюстрирующие примеры

Настоящие примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 32.

IE1. Данные примеры относятся только к трем из множества возможных видов концессионных соглашений о предоставлении услуг. Их назначение показать подходы к учету отдельных ситуаций, наиболее часто встречающихся на практике. Для того, чтобы пояснения были как можно более ясными, предполагается что срок действия концессионного соглашения о предоставлении услуг составляет только десять лет и ежегодные поступления оператора постоянны на протяжении этого периода. На практике, сроки действия соглашений могут быть гораздо более длительными и ежегодная выручка может увеличиваться с течением времени.

Условия соглашения (общие для всех трех примеров)

IE2. В этих примерах денежные суммы номинированы в «денежных единицах» (ДЕ).

IE3. Настоящие условия общие для трех последующих примеров:

IE4. Условия соглашения требуют, чтобы оператор построил дорогу – завершил строительство в течение двух лет – и обслуживал и эксплуатировал дорогу в соответствии с установленными требованиями в течение 8 лет (например, с 3-го по 10-й год). К соглашению применим настоящий Стандарт, и дорога соответствует условиям признания актива концессионного соглашения из параграфа 9 (или параграфа 10 для активов полного срока использования).

IE5. Условия соглашения также требуют, чтобы оператор заменил покрытие дороги, если первоначальное покрытие ухудшится ниже обусловленного соглашением состояния. Оператор оценивает, что замена покрытия потребуется в конце 8 года по справедливой стоимости в 110 ДЕ. Вознаграждение оператора за данную услугу включено в заранее определенную последовательность платежей и/или доход, который оператор имеет право получить от использования актива концессионного соглашения или другого генерирующего доход актива, предоставленного оператору концедентом.

IE6. Предполагается, что первоначальное покрытие дороги является отдельной частью актива концессионного соглашения и удовлетворяет условиям признания установленным МСФО ОС 17, при первоначальном признании актива концессионного соглашения. Также предполагается, что существует достаточная определенность

относительно периода и стоимости производства работ по замене покрытия, чтобы его можно было признать как отдельную часть, когда замена покрытия будет производиться². Предполагается, что ожидаемая стоимость замены покрытия может быть использована для оценки первоначальной стоимости слоев покрытия признаваемых как отдельные части актива концессионного соглашения. Покрытие дороги, таким образом, признается как отдельная часть первоначальной справедливой стоимости актива концессионного соглашения и оценивается в размере предполагаемой справедливой стоимости замены покрытия и амортизируется с 3-го по 8-й годы. Этот период амортизации меньше того, который используется для дорожного основания и принимает во внимание, что замена покрытия будет обычно происходить каждые 6 лет, а не каждые 25 лет. Во время стадии строительства, предполагается, что только дорожное основание строится в 1-й год и что дорога становится готовой к использованию только в конце 2-го года.

- IE7. Признание заменяемого элемента дорожного покрытия как отдельной части актива концессионного соглашения в 8-м году также приводит к увеличению обязательства признаваемого концедентом. Когда обязательство относится к модели предоставления права оператору, дополнительная выручка, связанная с этим увеличением, признается равномерно в течение срока действия соглашения. Однако, если затраты привели к улучшению возможностей полезного использования такого, как новая полоса дороги, а не к восстановлению первоначальных возможностей использованию, тогда будет более соответствующим вместо этого признать выручку, связанную с этим улучшением единовременно в момент возникновения.
- IE8. В начале 3-го года, общая справедливая стоимость дороги составляет 1 050 ДЕ, включая 940 ДЕ относящиеся к строительству основания дороги и 110 ДЕ относящиеся к строительству покрытия. Справедливая стоимость покрытия используется для определения справедливой стоимости замены покрытия (которое учитывается как заменяемый элемент в соответствии с МСФО ОС 17). Ожидаемый срок жизни покрытия (например, 6 лет) также используется для оценки амортизации заменяемых элементов в 9-й и 10-й годы. Итоговая справедливая стоимость дороги меньше дисконтированной стоимости последовательности заранее определенных платежей, относящихся к активу, когда это применимо.

² Если это не так (например, оператор может заменять полотно в будущем или может производить дополнительное обслуживание в течение периода концессионного соглашения о предоставлении услуг), может быть не соответствующим признавать отдельную часть.

- IE9. Срок полезного использования основания дороги составляет 25 лет. Ежегодная амортизация рассчитывается, используя линейный метод. И составляет 38 ДЕ (940/25) для слоев, относящихся к основанию дороги. Покрытие дороги амортизируется в течение 6 лет (с 3-го по 8-й годы для первоначального элемента, и начиная с 9-го года для замененного элемента). Ежегодная амортизация, относящаяся к покрытию, составляет 18 ДЕ (110/6). Дорога не обесценивается в течение срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг.
- IE10. Стоимость капитала оператора практически невозможно определить. Ставка, которая подразумевается концессионным соглашением о предоставлении услуг относительно актива, составляет 6,18%.
- IE11. Предполагается, что все денежные потоки происходят в конце года.
- IE12. Предполагается, что временная стоимость денег не существенна. Параграф AG59 содержит руководство по методам, которые могут быть применимы, когда временная стоимость денег существенна.
- IE13. В конце 10 года соглашение заканчивается. В конце действия соглашения, оператор передаст эксплуатацию дороги концеденту.
- IE14. Итоговое вознаграждение оператору для каждого из трех примеров включает все элементы концессионного соглашения о предоставлении услуг и отражает справедливую стоимость услуг, которые указаны в сводке 1.
- IE15. Учетная политика концедента для основных средств предполагает признание таких активов используя модель учета по себестоимости, определенную МСФО ОС 17.

**Сводка 1: Справедливая стоимость компонентов соглашения
(денежные единицы)**

Элемент договора	Справедливая стоимость
Дорога - основание	940
Дорога – первоначальное покрытие	110
Итоговая справедливая стоимость дороги	1 050
Часть, относящаяся к ежегодной услуге	12
Эффективная процентная ставка	6,18%

Пример 1: Концедент производит заранее определенную последовательность платежей в пользу оператора

Дополнительные условия

IE16. Условия соглашения требуют от концедента выплаты оператору 200 ДЕ ежегодно с 3-го по 10-й годы за предоставление дороги в общественное пользование. Итоговое вознаграждение (платеж 200 ДЕ ежегодно с 3-го по 10-й годы) отражает справедливую стоимость каждой услуги, указанной в сводке 1. Эти платежи направлены на покрытие себестоимости строительства дороги, ежегодных операционных расходов в размере 12 ДЕ и возмещение оператору стоимости замены покрытия в 8-м году в размере 110 ДЕ.

Влияние на финансовую отчетность

IE17. Концедент первоначально признает актив концессионного соглашения как основное средство по справедливой стоимости (всего 1 050 ДЕ, включая 940 ДЕ относящиеся к строительству основания дороги и 110 ДЕ относящиеся к строительству первоначального покрытия). Актив признается по мере строительства (525 ДЕ в 1-й год и 525 ДЕ во 2-й год). Амортизация производится ежегодно (56 ДЕ, включая 38 ДЕ для основания дороги и 18 ДЕ для покрытия дороги), начиная с 3-го года.

IE18. Концедент первоначально признает финансовое обязательство по справедливой стоимости равной справедливой стоимости строящегося актива в конце 1-го года (525 ДЕ). Обязательство

увеличивается в конце 2-го года для отражения справедливой стоимости дополнительного строительства (525 ДЕ) и финансовых расходов по неоплаченной финансовой задолженности. Поскольку сумма заранее определенного платежа, относящегося к элементу услуг концессионного соглашения о предоставлении услуг известна, концедент имеет возможность определить размер платежа, который уменьшает обязательство. Финансовые расходы по ставке 6,18% признаются ежегодно. Обязательство затем оценивается по амортизированной стоимости, т.е. первоначально признанная сумма плюс финансовые расходы по этой сумме, рассчитанные с использованием метода эффективной процентной ставки, минус выплаты.

- IE19. Вознаграждение за замену покрытия дороги включено в заранее определенную последовательность платежей. Отсутствует прямое движение денежных средств, относящихся к замене покрытия дороги; однако, концедент признает замену покрытия как актив, когда работы произведены и признает амортизационные расходы в размере $110/6 \text{ ДЕ} = 18 \text{ ДЕ}$, начиная с 9-го года.
- IE20. Вознаграждение за обслуживание и эксплуатацию дороги (12 ДЕ) включено в заранее определенную последовательность платежей. Отсутствует влияние на денежный поток относящееся к этому расходу на услуги; однако, концедент, признает расход ежегодно.
- IE21. Себестоимость услуг учитывается в соответствии с МСФО ОС 1.

Обзор денежных потоков, отчета о финансовых результатах и отчета о финансовом положении

- IE22. Денежные потоки концедента, отчет о финансовых результатах, отчет о финансовом положении в течение срока действия соглашения будут такими как показано в таблицах 1.1 – 1.3. В дополнение, таблица 1.4 показывает изменения финансового обязательства.

Таблица 1.1. Денежные потоки (денежные единицы)

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Итого
Заранее определенная последовательность платежей	–	–	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1 600)
Чистый приток/(отток)	–	–	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1 600)

Таблица 1.2 Отчет о финансовых результатах (денежные единицы)

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Итого
Расходы на услуги	–	–	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
Финансовые расходы	–	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
Амортизация – основание дороги	–	–	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Амортизация – первоначальное покрытие дороги	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Амортизация – замененное покрытие дороги	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Всего амортизация	–	–	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Профицит/(дефицит) за год	–	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)

ПРИМЕЧАНИЯ:

1. Амортизация с 3-го по 8-й годы отражает амортизацию первоначально построенного покрытия дороги. Оно полностью амортизируется за этот период. Амортизация с 9-го по 10-й годы отражает амортизацию нового элемента актива концессионного соглашения (покрытия) признанного в 8-м году.
2. Хотя данные иллюстративные примеры используют линейный метод амортизации, не предполагается что этот метод будет использоваться всегда. Параграф 76 МСФО ОС 17 устанавливает, что «метод начисления амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива». Соответственно, для нематериальных активов, параграф 96 МСФО ОС 31 устанавливает, что «амортизируемая стоимость нематериального актива с конечным сроком полезного использования должна распределяться на систематической основе на протяжении всего срока полезного использования».

Таблица 1.3 Отчет о финансовом положении (денежные единицы)

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Актив концессионного соглашения – основание дороги	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Актив концессионного соглашения – первоначальное покрытие	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Актив концессионного соглашения – замененное покрытие	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Всего актив концессионного соглашения	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
Денежные средства	–	–	(200)	(400)	(600)	(800)	(1 000)	(1 200)	(1 400)	(1 600)
Финансовое обязательство	(525)	(1082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	–
Накопленный профицит/ (дефицит)	–	32	167	295	414	525	628	721	811	891

ПРИМЕЧАНИЯ:

1. В настоящем примере замена покрытия происходит, как и ожидалось в 8-м году, когда первоначально построенное покрытие дороги полностью амортизировано. Если замена покрытия произойдет ранее, первоначально построенное покрытие не будет полностью амортизировано и потребует прекращения признания в соответствии с МСФО ОС 17 до признания нового элемента актива концессионного соглашения относящегося к замене покрытия.
2. Новый элемент актива концессионного соглашения, относящийся к замене покрытия, признается в 8-м году. В 9-й и 10-й годы отражается амортизация этого дополнительного элемента (таблица 1.2).
3. Финансовое обязательство увеличивается в 8-м году в связи с признанием нового элемента актива концессионного соглашения.

Таблица 1.4 Изменения финансового обязательства (денежные единицы)

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Входящий баланс	–	525	1 082	961	832	695	550	396	343	177
Обязательство, признанное одновременно с первоначальным активом концессионного соглашения	525	525	–	–	–	–	–	–	–	–
Финансовый расход добавленный к обязательству до осуществления платежей	–	32	–	–	–	–	–	–	–	–
Часть заранее определенной последовательности платежей, которая уменьшает обязательство	–	–	(121)	(129)	(137)	(145)	(154)	(163)	(166)	(177)
Обязательство, признанное одновременно с замененным покрытием дороги	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–
Исходящий баланс	525	1 082	961	832	695	550	396	343	177	–

Пример 2: Концедент предоставляет оператору право взимать плату с пользователей дороги

Дополнительные условия соглашения

IE23. Условия соглашения позволяют оператору взимать плату с водителей использующих дорогу. Оператор прогнозирует, что количество автомобилей будет постоянным в течение срока действия соглашения и что он будет получать плату в размере 200 ДЕ ежегодно с 3-го по 10-й годы. Общее вознаграждение (плата в размере 200 ДЕ ежегодно с 3-го по 10-й годы) отражает справедливую стоимость каждой услуги, указанной в сводке 1, и направлено на покрытие

себестоимости строительства дороги, ежегодных операционных расходов в размере 12 ДЕ и возмещение оператору стоимости замены покрытия в 8-м году в размере 110 ДЕ.

Влияние на финансовую отчетность

- IE24. Концедент первоначально признает актив концессионного соглашения как основное средство по справедливой стоимости (всего 1 050 ДЕ, включая 940 ДЕ относящиеся к строительству основания дороги и 110 ДЕ относящиеся к строительству первоначального покрытия). Актив признается по мере завершения строительства (525 ДЕ в 1-й год и 525 ДЕ во 2-й год). Амортизация производится ежегодно (56 ДЕ, включая 38 ДЕ для основания дороги и 18 ДЕ для покрытия дороги, начиная с 3-го года).
- IE25. Рассматривая вознаграждение за актив концессионного соглашения, концедент признает обязательство, в рамках модели передачи права оператору, за предоставление оператору права собирать плату в размере 200 ДЕ с 3-го по 10-й годы. Обязательство признается тогда, когда признается актив.
- IE26. Обязательство уменьшается с 3-го по 10-й годы и концедент на этом основании признает выручку, поскольку ожидается, что доступ к активу концессионного соглашения предоставляется равномерно в течение срока действий концессионного соглашения, начиная с момента, когда актив способен предоставлять экономические выгоды.
- IE27. Вознаграждение за замену покрытия дороги включено в плату, которую оператор ожидает получить в течение срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг. Отсутствует непосредственное движение денежных средств, относящееся к замене покрытия дороги; однако, концедент признает замену покрытия как актив, когда работы произведены и признает амортизационные расходы в размере $110/6 \text{ ДЕ} = 18 \text{ ДЕ}$, начиная с 9-го года.
- IE28. Вознаграждение за обслуживание и эксплуатацию дороги (12 ДЕ) включено в плату, которую оператор ожидает получить в течение срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг. Отсутствует влияние на финансовую отчетность относящееся к этому расходу на обслуживание. Отсутствует влияние на денежный поток поскольку не происходит оттока денежных средств у концедента. Оно не признается как операционные расходы, потому что первоначально признанная справедливая стоимость актива и обязательства не включает какие-либо расходы на услуги, которые оператор может понести.

Обзор денежных потоков, отчета о финансовых результатах и отчета о финансовом положении

IE29. Денежные потоки концедента, отчет о финансовых результатах, отчет о финансовом положении в течение срока действия соглашения будут таким как показано в таблицах 2.1 – 2.3. В дополнение, таблица 2.4 показывает изменения обязательства.

Денежные потоки

IE30. Поскольку отсутствуют платежи в пользу оператора влияния на денежные потоки в данном примере нет.

Таблица 2.2 Отчет о финансовом положении (денежные единицы)

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Итого
Выручка (уменьшение обязательства)	–	–	145	145	145	145	145	145	145	145	1 160
Амортизация – основание дороги	–	–	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Амортизация – первоначальное покрытие дороги	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Амортизация – замененное покрытие дороги	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Всего амортизация	–	–	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Профицит/ (дефицит) за год	–	–	89	88	89	89	88	89	89	88	709

ПРИМЕЧАНИЯ:

1. Амортизация с 3-го по 8-й годы отражает амортизацию первоначально построенного покрытия дороги. Оно полностью амортизируется за этот период.
2. Амортизация с 9-го по 10-й годы отражает амортизацию нового элемента актива концессионного соглашения (покрытия) признанного в 8-м году.
3. Выручка (уменьшение обязательства) включает выручку связанную с дополнительным обязательством (таблица 2.3).
4. Вся выручка признается равномерно в течение срока действия соглашения.

Таблиц 2.3 Отчет о финансовом положении (денежные единицы)

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Актив концессионного соглашения – основание дороги	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Актив концессионного соглашения – первоначальное покрытие	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Актив концессионного соглашения – замененное покрытие	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Всего актив концессионного соглашения	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
Денежные средства	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Обязательство	(525)	(1 050)	(905)	(760)	(615)	(470)	(325)	(290)	(145)	–
Накопленный профицит/ (дефицит)	–	–	(89)	(177)	(266)	(355)	(443)	(532)	(621)	(709)

ПРИМЕЧАНИЯ:

1. В настоящем примере замена покрытия происходит, как и ожидалось, в 8-м году, когда первоначально построенное покрытие дороги будет полностью амортизировано. Если замена покрытия произойдет ранее, первоначально построенное покрытие не будет полностью амортизировано и потребует прекращения признания в соответствии с МСФО ОС 17 до признания нового элемента актива концессионного соглашения относящегося к замене покрытия.
2. Новый элемент актива концессионного соглашения, относящийся к замене покрытия, признается в 8-м году. В 9-й и 10-й годы отражается амортизация этого дополнительного элемента (таблица 2.2).
3. Обязательство увеличивается в 8-м году в связи с признанием нового элемента актива концессионного соглашения.

Таблица 2.4 Изменение обязательства (денежные единицы)

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Входящий баланс	–	525	1 050	905	760	615	470	325	290	145
Обязательство, признанное одновременно с первоначальным активом концессионного соглашения	525	525	–	–	–	–	–	–	–	–
Выручка (уменьшение обязательства)	–	–	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)
Обязательство, признанное одновременно с замененным покрытием дороги	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–
Исходящий баланс	525	1 050	905	760	615	470	325	290	145	–

Пример 3: Концедент производит заранее определенную последовательность платежей в пользу оператора и также предоставляет право оператору взимать плату с пользователей дороги

Дополнительные условия соглашения

IE31. Условия соглашения позволяют оператору взимать плату с водителей использующих дорогу. Оператор прогнозирует, что количество автомобилей будет постоянным в течение срока действия соглашения и что он будет получать плату в размере 100 ДЕ ежегодно с 3-го по 10-й годы. Соглашение также требует, чтобы концедент производил заранее определенную последовательность платежей в пользу оператора в размере 100 ДЕ ежегодно. Справедливая стоимость права взимать плату и заранее определенной последовательности платежей в равной степени принимаются как вознаграждение оператору (например, 50% с каждой формы вознаграждения оператору).

Влияние на финансовую отчетность

IE32. Концедент первоначально признает актив концессионного соглашения как основное средство по справедливой стоимости (всего 1 050 ДЕ, включая 940 ДЕ относящиеся к строительству основания дороги и 110 ДЕ относящиеся к строительству первоначального покрытия). Актив

признается по мере строительства (525 ДЕ в 1-й год и 525 ДЕ во 2-й год). Амортизация производится ежегодно (56 ДЕ, включая 38 ДЕ для основания дороги и 18 ДЕ для покрытия дороги).

- IE33. Рассматривая вознаграждение за актив концессионного соглашения, концедент признает и обязательство, в рамках модели предоставления права оператору, за предоставление оператору права собирать плату в размере 100 ДЕ с 3-го по 10-й годы, и финансовое обязательство совершить платежи размере 100 ДЕ с 3-го по 10-й годы. Обязательство и финансовое обязательство признаются, когда признается актив в конце 1-го года (525 ДЕ). Обязательство и финансовое обязательство увеличиваются в конце 2-го года для отражения справедливой стоимости дополнительного строительства (525 ДЕ) и финансовых расходов по неоплаченной финансовой задолженности.
- IE34. Обязательство концедента относящееся к предоставлению права оператору собирать плату и заранее определенной последовательности платежей рассматриваются как два разных элемента. Соответственно для такого соглашения необходимо разделить вознаграждение концедента в пользу оператора на две части – обязательство и финансовое обязательство.
- IE35. Обязательство в размере 525 ДЕ (признанное равными долями в конце 1-го и 2-го годов) уменьшается с 3-го по 10-й годы и концедент признает выручку на том же основании, поскольку ожидается, что плата будет собираться равномерно в течение срока действия соглашения о предоставлении услуг, начиная с момента, когда актив способен приносить экономические выгоды.
- IE36. Концедент первоначально признает финансовое обязательство по справедливой стоимости равной половине справедливой стоимости актива (525 ДЕ) в конце 1-го и 2-го годов; обязательство в рамках модели предоставления права оператору признается в сумме равной половине справедливой стоимости актива. Финансовое обязательство также увеличивается в конце 2-го года на размер финансовых расходов по неоплаченной финансовой задолженности. Поскольку сумма заранее определенного платежа, относящегося к компоненту услуг концессионного соглашения о предоставлении услуг известна, концедент имеет возможность определить размер платежа, который уменьшает обязательство. Финансовые расходы по ставке 6,18% признаются ежегодно. Обязательство затем оценивается по амортизированной стоимости, т.е. первоначально признанная сумма плюс финансовые расходы по этой сумме, рассчитанные с использованием метода эффективной процентной ставки, минус выплаты.
- IE37. Вознаграждение оператору за замену покрытия дороги производится

равными частями через плату, которую оператор ожидает получить в течение срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг, и через серию заранее определенных платежей (т.е. каждая часть 50%). Отсутствует прямое движение денежных средств, относящееся к замене покрытия дороги; однако, концедент признает замену покрытия как актив, когда работы произведены и признает амортизационные расходы в размере $110/6 \text{ ДЕ} = 18 \text{ ДЕ}$, начиная с 9-го года.

IE38. Вознаграждение оператору за обслуживание и эксплуатацию дороги (12 ДЕ) производится равными частями через плату, которую оператор ожидает получить в течение срока действия концессионного соглашения о предоставлении услуг, и через серию заранее определенных платежей (т.е. каждая часть 50%). Отсутствует прямое влияние на денежный поток относящееся к этим расходам на обслуживание, поскольку у концедента не происходит оттока денежных средств. Однако, ежегодно концедент признает расходы относящиеся к части вознаграждения связанной с заранее определенной последовательностью платежей (6 ДЕ). Оставшиеся 6 ДЕ расходов на обслуживание не оказывают влияние на финансовую отчетность. Они не признаются как операционные расходы, поскольку справедливая стоимость первоначально признанных актива и обязательства не включает расходы на обслуживание, которые оператор может понести.

IE39. Денежные потоки концедента, отчет о финансовых результатах, отчет о финансовом положении в течение срока действия соглашения будут такими как показано в таблицах 3.1 – 3.3. В дополнение, таблица 3.4 показывает изменения обязательства и таблица 3.5 показывает изменения финансового обязательства.

Обзор денежных потоков, отчета о финансовых результатах и отчета о финансовом положении

Таблица 3.1 Денежные потоки (денежные единицы)

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Итого
Заранее определенная последовательность платежей	–	–	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)
Чистый приток/(отток)	–	–	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)

Таблица 3.2 Отчет о финансовых результатах (денежные единицы)

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Итого
Выручка (уменьшение обязательства)	–	–	73	72	73	72	73	72	73	72	580
Расходы на услуги	–	–	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(48)
Финансовые расходы	–	(16)	(33)	(30)	(26)	(22)	(17)	(12)	(11)	(5)	(172)
Амортизация – основание дороги	–	–	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Амортизация – первоначальное покрытие дороги	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Амортизация – замененное покрытие дороги	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Всего амортизация	–	–	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Профицит/ (дефицит) за год	–	(16)	(22)	(21)	(15)	(12)	(7)	(2)	–	4	(91)

ПРИМЕЧАНИЯ:

1. Амортизация с 3-го по 8-й годы отражает амортизацию первоначально построенного покрытия дороги. Оно полностью амортизируется за этот период.
2. Амортизация с 9-го по 10-й годы отражает амортизацию нового элемента актива концессионного соглашения (покрытия) признанного в 8-м году.
3. Выручка (уменьшение обязательства) включает выручку, связанную с дополнительным обязательством (таблица 3.3).
4. Вся выручка признается равномерно в течение срока действия соглашения.

Таблица 3.3 Отчет о финансовом положении (денежные единицы)

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Актив концессионного соглашения – основание дороги	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Актив концессионного соглашения – первоначальное покрытие	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Актив концессионного соглашения – замененное покрытие	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Всего актив концессионного соглашения	525	1,050	994	937	881	825	768	822	766	709
Денежные средства	–	–	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
Обязательство	(262)	(525)	(452)	(380)	(307)	(235)	(162)	(145)	(72)	–
Финансовое обязательство	(263)	(541)	(480)	(416)	(348)	(276)	(199)	(172)	(89)	–
Накопленный профицит/(дефицит)	–	16	38	59	74	86	93	95	95	91

ПРИМЕЧАНИЯ:

1. В настоящем примере замена покрытия происходит, как и ожидалось в 8-м году, когда первоначально построенное покрытие дороги будет полностью амортизировано. Если замена покрытия произойдет ранее, первоначально построенное покрытие не будет полностью амортизировано и потребует прекращения признания в соответствии с МСФО ОС 17 до признания нового элемента актива концессионного соглашения относящийся к замене покрытия.
2. Новый элемент актива концессионного соглашения относящийся к замене покрытия признается в 8-м году. В 9-й и 10-й годы отражается амортизация этого дополнительного компонента (таблица 3.2).
3. Обязательство увеличивается в 8-м году в связи с признанием 50% нового элемента актива концессионного соглашения.
4. Финансовое обязательство увеличивается в 8-м году в связи с признанием 50% нового элемента актива концессионного соглашения.

Таблица 3.4 Изменение обязательства (денежные единицы)

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Входящий баланс	–	262	525	452	380	307	235	162	145	72
Обязательство, признанное одновременно с первоначальным активом концессионного соглашения	262	263	–	–	–	–	–	–	–	–
Выручка (уменьшение обязательства)	–	–	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)
Обязательство, признанное одновременно с замененным покрытием дороги	–	–	–	–	–	–	–	55	–	–
Исходящий баланс	262	525	452	380	307	235	162	145	72	–

Таблица 3.5 Изменения финансового обязательства (денежные единицы)

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Входящий баланс	—	263	541	480	416	348	276	199	172	89
Обязательство, признанное одновременно с первоначальным активом концессионного соглашения	263	262	—	—	—	—	—	—	—	—
Финансовый расход добавленный к обязательству до осуществления платежей	—	16	—	—	—	—	—	—	—	—
Часть заранее определенной последовательности платежей, которая уменьшает обязательство	—	—	(61)	(64)	(68)	(72)	(77)	(82)	(83)	(89)
Обязательство, признанное одновременно с замененным покрытием дороги	—	—	—	—	—	—	—	55	—	—
Исходящий баланс	263	541	480	416	348	276	199	172	89	—

Настоящий Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (International Public Sector Accounting Standards Board) (IPSASB®), опубликованный Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants) в октябре 2011 года на английском языке, был переведен на русский язык ЗАО МЦСЭИ «Леонтьевский центр» в декабре 2017 года и распространяется с разрешения МФБ (IFAC). Процесс перевода МСФО ОС 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» был рассмотрен МФБ (IFAC), и перевод был выполнен в соответствии с Положениями документа «Политика перевода и воспроизведения стандартов, опубликованных IFAC». Одобренным является текст документа: МСФО ОС 32, «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» (октябрь 2011 года), опубликованный МФБ (IFAC) на английском языке. Оригинал текста МСФО ОС 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» содержится в Сборнике Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора, издание 2016 г., том второй (*Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2016 Edition Volume II*), опубликованном в июне 2016 года.

Текст на английском языке МСФО ОС 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» © МФБ (IFAC), октябрь 2011. Все права защищены.

Текст на русском языке МСФО ОС 32 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: учет у концедента» © МФБ (IFAC), декабрь 2017. Все права защищены.

Оригинальное наименование: IPSAS 32, Service Concession Arrangements: Grantor, ISBN: 978-1-60815-293-3.

Контакты: permissions@ifac.org для разрешения воспроизведения, хранения или передачи, или других аналогичных видов использования настоящего документа.