

КР МСФО 12 «Концессионные
договоры на предоставление
услуг»: первый опыт применения

Январь 2007

Предисловие

Разъяснение КР МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг» впервые вводит конкретные указания, которыми должны руководствоваться операторы концессий при отражении этого вида операций в учёте в соответствии с Международными стандартами финансовой отчётности (МСФО).

Выпуском данного разъяснения завершился один из самых напряженных и продолжительных проектов, предпринятых Комитетом по разъяснениям международных стандартов финансовой отчётности (КР МСФО). Работа над ним началась еще в феврале 2002 года, когда состоялось заседание, посвященное началу деятельности данного Комитета, где он выразил свою готовность рассмотреть вопросы, решаемые в разъяснении КР МСФО 12.

Время, потребовавшееся для завершения данного проекта, отражает то, насколько велико многообразие существующих форм концессионных договоров на предоставление услуг, а также количество и сложность вопросов, связанных с их отражением в учёте. Члены Совета по международным стандартам финансовой отчётности (СМСФО) охарактеризовали разъяснение КР МСФО 12 как «почти стандарт». Несомненно, это – значительный и солидный документ: в нем приводятся ссылки на четырнадцать стандартов МСФО, а основной текст сопровождается двумя приложениями, двумя примечаниями информационного характера, тремя иллюстративными примерами и объемными «Основаниями для выводов». Тем не менее, важно помнить, что КР МСФО 12 все же остается разъяснением к стандартам МСФО.

Таким образом, КР МСФО 12 содержит указания по вопросам применения МСФО к некой группе сложных с точки зрения учёта концессионных договоров на предоставление услуг. Однако, будучи разъяснением, оно не предназначено для изменения или освобождения от требований МСФО. Правомерность такого ограничения оказалась спорной, как и некоторые его последствия. В данной публикации рассматриваются некоторые проблемные вопросы, как, например, признание выручки в сумме, превышающей величину поступивших денежных средств, в случае, когда признается нематериальный актив.

Несмотря на существование таких нерешенных вопросов, КР МСФО 12, по всей видимости, выполнит свою главную задачу, сократив различия в практике учёта концессионных договоров на предоставление услуг или, по крайней мере, относительно тех концессионных договоров, которые относятся к сфере его применения. Выпуск авторитетного руководства по учёту (по крайней мере, некоторых аспектов вышеозначенных договоров) после долгого периода неопределенности является серьезным подспорьем. Но поскольку в КР МСФО 12 не рассматриваются все виды концессионных договоров на предоставление услуг, то различия в подходах к учёту останутся, хотя бы в силу многообразия самих договоров такого рода.

Применение требований данного разъяснения потребует от некоторых предприятий значительного изменения используемых ими подходов к учёту. Более того, поскольку в КР МСФО 12 особое внимание уделяется решению вопроса о том, какая из сторон контролирует концессионный объект инфраструктуры, «привычный образ мыслей» также придется изменить тем, кто привык анализировать порядок учёта концессионных договоров на предоставление услуг исходя исключительно из распределения рисков и выгод между сторонами, представляющими государственный и частный секторы. Кроме того, как поясняет данная публикация, предприятия столкнутся со множеством вопросов практического применения новых требований.

Мы надеемся, что настоящая публикация «КР МСФО 12 "Концессионные договоры на предоставление услуг": первый опыт применения» поможет предприятиям оценить влияние, которое окажет КР МСФО 12 на их учёт и финансовую отчётность.

Мэри Токар и Брайан О'Донован

KPMG IFRG Limited

О настоящей публикации

Содержание

Настоящая публикация подготовлена экспертной группой КПМГ по Международным стандартам финансовой отчётности (входящей в состав организации KPMG IFRG Limited).

Серия публикаций КПМГ под общим названием «Первый опыт применения» объединяет аналитические публикации, подготавливаемые вслед за выпуском какого-либо нового Международного стандарта финансовой отчётности (МСФО), разъяснения или документа, содержащего иные существенные поправки к МСФО. В публикациях рассматриваются основные элементы новых требований и выделяются те моменты, которые могут привести к изменению существующей учётной практики. В них также приводятся примеры, призванные помочь оценить влияние соответствующих требований на финансовую отчётность предприятий.

В данном выпуске указанной серии публикаций «Первый опыт применения» рассматриваются требования разъяснения КР МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг».

В тексте настоящей публикации приведены ссылки на требования КР МСФО 12, а также на действующие требования других официальных материалов по МСФО, стандартов и разъяснений, выпущенных по состоянию на 31 декабря 2006 года. Ссылки, приведенные на полях слева, указывают на соответствующие параграфы этих стандартов и разъяснений.

Во многих случаях применение требований МСФО к собственным операциям конкретного предприятия потребует дополнительного рассмотрения и анализа специфических для этого предприятия фактов, обстоятельств и условий сделок. Кроме того, следует учесть, что информация, содержащаяся в данной публикации, отражает трактовку требований МСФО членами экспертной группы КПМГ по Международным стандартам финансовой отчётности, и с развитием практики и выходом новых указаний по применению МСФО эта трактовка может измениться. В особенности это имеет отношение к требованиям, опубликованным недавно, таким как требования КР МСФО 12, практика применения которых является мало распространенной или отсутствует вообще.

Рекомендации и примеры, приведенные в настоящей публикации, будут обновляться и дополняться посредством включения дополнительных материалов толковательного характера в нашу публикацию «МСФО: точка зрения КПМГ», представляющую собой практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчётности.

Другие публикации КПМГ

Другие наши публикации, которые могут оказаться полезными, включают, в частности: «МСФО: точка зрения КПМГ», «Применение МСФО: практические примеры раскрытия информации», «МСФО: обзор действующих требований», «Контрольный перечень требований по раскрытию информации», публикации по иллюстративной финансовой отчётности для банков и предприятий нефинансового сектора, а также иллюстративной сокращённой промежуточной финансовой отчётности. Информацию по техническим вопросам можно найти на сайте www.kpmgifrg.com.

Для получения доступа к обширной библиотеке КПМГ, содержащей руководства и вспомогательные материалы по вопросам бухгалтерского учёта, аудита и финансовой отчётности, можно подключиться к справочной Интернет-системе КПМГ «Accounting Research Online». Данная Интернет-система доступна по подписке и может быть ценным инструментом для всех, кто стремится быть в курсе последних событий в сегодняшней динамично меняющейся среде. Вы можете зарегистрироваться по адресу www.aro.kpmg.com и пользоваться данной справочной системой бесплатно в течение 15-дневного пробного периода.

Содержание

1. Обзор основных положений	2
2. Введение	3
2.1 Исходная информация	3
2.2 Основные требования	4
2.3 Структура настоящей публикации	6
3. Сфера применения	7
3.1 Введение	7
3.2 Что представляет собой концессионный договор на предоставление услуг, заключаемый в рамках государственно-частного взаимодействия?	7
3.3 Какие договоры относятся к сфере применения КР МСФО 12?	9
3.4 Взаимосвязь с КР МСФО 4	11
4. Этап строительства/модернизации	12
4.1 Введение	12
4.2 Права оператора в отношении объекта инфраструктуры	12
4.3 Признание выручки от услуг по строительству/модернизации	14
4.4 Признание вознаграждения за услуги по строительству/ модернизации	15
4.5 Затраты по займам	23
4.6 Объекты, предоставленные правообладателем	27
5. Этап оперативного управления	30
5.1 Введение	30
5.2 Выручка от услуг по оперативному управлению объектом	30
5.3 Обязательства по содержанию и техническому обслуживанию объекта	33
5.4 Последующий учёт финансового актива	35
5.5 Последующий учёт нематериального актива	38
6. Раскрытие информации	41
6.1 КР МСФО 12	41
6.2 ПКР-29	41
7. Прочие вопросы	42
7.1 Введение	42
7.2 Концессионные договоры на предоставление услуг вне сферы применения КР МСФО 12	42
7.3 Порядок учёта, применяемый правообладателем	43
8. Дата вступления в действие и правила перехода на новые требования	45
8.1 Дата вступления в действие	45
8.2 Правила перехода на новые требования	45
Приложения	
Приложение I: Упрощенный пример с решением	48
Введение	48
Факты и обстоятельства	48
Анализ	48
Приложение II: Более сложные практические ситуации	50
Ситуация № 1 – платная дорога	50
Ситуация № 2 – больница	50
Ситуация № 3 – железнодорожная ветка	51
Основные требования КР МСФО 12	52

1. Обзор основных положений

- В КР МСФО 12 представлены указания по отражению концессионных договоров на предоставление услуг, заключаемых в рамках государственно-частного взаимодействия, в учёте предприятий частного сектора (операторов).
- Требования КР МСФО 12 применяются только к тем концессионным договорам на предоставление услуг, в которых орган публичной администрации (правообладатель) контролирует или регулирует услуги, предоставляемые с использованием объектов инфраструктуры, и цены на эти услуги, а также контролирует любую значительную остаточную долю участия в объектах инфраструктуры.
- При этом оператор не признаёт объекты инфраструктуры как собственные основные средства, если они представляют собой имеющиеся у правообладателя объекты инфраструктуры, либо если данные объекты сооружаются или приобретаются оператором в рамках концессионного договора на предоставление услуг. Оператор признаёт у себя финансовый актив или нематериальный актив (или и то и другое) по справедливой стоимости в качестве компенсации за предоставляемые им услуги по строительству объекта.
- Если правообладатель предоставляет оператору другие объекты, которые последний по своему усмотрению может оставить у себя или продать, оператор признаёт данные объекты в качестве собственных активов, а также задолженность в отношении своих невыполненных обязательств по договору.
- Оператор признаёт и оценивает выручку за предоставление услуг по строительству в соответствии с МСФО 11 «Договоры на строительство», а выручку за прочие услуги – согласно МСФО 18 «Выручка».
- Оператор признаёт вознаграждение, подлежащее получению от правообладателя за предоставленные услуги по строительству объектов, в том числе по модернизации уже существующих объектов, как финансовый и/или нематериальный актив.
- Финансовый актив признается оператором при наличии у него безусловного права на получение денежных средств вне зависимости от интенсивности использования объекта инфраструктуры.
- Нематериальный актив признается оператором при наличии у него права на взимание платы за пользование объектами инфраструктуры.
- Любой признанный финансовый актив учитывается в соответствии с требованиями стандартов по учёту финансовых инструментов. Любой нематериальный актив учитывается в соответствии с требованиями МСФО 38 «Нематериальные активы». Эти стандарты не предусматривают никаких исключений для операторов.
- Оператор признаёт и оценивает обязательства по содержанию или восстановлению объектов инфраструктуры в соответствии с требованиями МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», за исключением обязательств по модернизации этих объектов.
- Оператор признаёт затраты по займам в составе расходов в момент их возникновения, за исключением случаев, когда у оператора существует право на получение нематериального актива, а учётная политика предусматривает капитализацию затрат согласно МСФО 23 «Затраты, связанные с привлечением заемных средств». В таких случаях оператор капитализирует соответствующие затраты по займам на протяжении периода строительства.
- Требования КР МСФО 12 применяются в отношении отчётных периодов, начинающихся 1 января 2008 года или после этой даты; досрочное применение приветствуется.
- Требования КР МСФО 12 применяются ретроспективно, за исключением случаев, когда ретроспективное применение практически неосуществимо. Для таких случаев разъяснение предусматривает специальные правила по переходу на новые требования.

2. Введение

2.1 Исходная информация

КР МСФО 12.4,
В1-3

Разъяснение КР МСФО 12 «Концессионные договоры на предоставление услуг» было опубликовано 30 ноября 2006 года. Данное разъяснение содержит указания для операторов по определенным вопросам признания и оценки концессионных договоров на предоставление услуг, заключаемых в рамках государственно-частного взаимодействия. Данное разъяснение также вносит логические поправки в МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности», КР МСФО 4 «Порядок определения наличия в соглашении признаков аренды» и ПКР-29 «Раскрытие информации – концессионные договоры на предоставление услуг».

В центре внимания КР МСФО 12 находятся договоры, предполагающие, что в первые годы действия соответствующего концессионного договора оператор несет затраты в связи с сооружением или модернизацией объекта инфраструктуры общественного назначения. Обычно оператор получает денежные средства – от правообладателя, либо от потребителей услуг – только после того, как объект инфраструктуры готов к эксплуатации. Раньше в МСФО отсутствовали конкретные указания для операторов по решению таких вопросов, как, например: следует ли оператору отражать существующие объекты инфраструктуры общественного назначения как собственные основные средства; каким образом оператор должен учитывать объекты инфраструктуры общественного назначения, которые он приобретает или сооружает; в каком порядке оператор должен отразить общую сумму получаемого им вознаграждения по договору, т.е. денежных средств и других выгод, таких как права на предоставление услуг. Разъяснение КР МСФО 12 было разработано именно для того, чтобы предоставить операторам указания по решению этих и других связанных вопросов.

КР МСФО 12 не ставит своей целью охватить все формы договоров на предоставление общественных услуг с использованием объектов инфраструктуры. Оно также не призвано решить все вопросы учёта, возникающие у предприятий частного сектора, являющихся участниками таких соглашений. В действительности, сфера применения КР МСФО 12 ограничивается одним подвидом договоров – на предоставление услуг с использованием объектов инфраструктуры, и в отношении этих договоров разъясняется семь проблемных аспектов, которые указаны ниже.

КР МСФО 12.5, 10 К сфере применения КР МСФО 12 относятся концессионные договоры на предоставление услуг, заключаемые в рамках государственно-частного взаимодействия, в которых орган публичной администрации контролирует или регулирует услуги, предоставляемые с использованием объектов инфраструктуры, и цены на эти услуги, а также контролирует любую значительную остаточную долю участия в объектах инфраструктуры. Применительно к таким договорам разъясняется следующее:

- порядок учёта прав оператора в отношении объекта инфраструктуры;
- признание и оценка полученного оператором вознаграждения;
- отражение в учёте услуг оператора по строительству или модернизации объекта инфраструктуры;
- отражение в учёте услуг оператора по оперативному управлению объектом инфраструктуры;
- отражение в учёте затрат по займам;
- последующий порядок учёта финансового актива и нематериального актива;
- отражение в учёте объектов, предоставленных оператору правообладателем.

В тексте разъяснения термин «*правообладатель*» используется в отношении органа публичной администрации, предоставляющего концессию, а термин «*оператор*» – в отношении предприятия, предоставляющего услуги. В настоящей публикации также применяется именно эта терминология.

2.2 Основные требования

Основные требования КР МСФО 12 иллюстрируются следующим примером.

Правообладатель заключает с оператором концессионный договор на строительство и эксплуатацию новой дороги. Правообладатель передает оператору землю, на которой должна быть построена дорога, вместе с прилегающими участками, которые оператор может по своему усмотрению реконструировать или продать. Ожидается, что строительство будет завершено через пять лет, после чего оператор будет эксплуатировать дорогу в течение 25 лет. Оператор обязуется в течение 25 лет эксплуатации осуществлять обслуживание дороги и производить, по мере необходимости, замену дорожного покрытия. Ожидается, что в течение 25 лет замена дорожного покрытия будет осуществлена три раза. В конце срока действия договора дорога переходит к правообладателю. Данная дорога предназначена для общественного пользования. Размер платы за пользование дорогой устанавливается правообладателем ежегодно.

Данный договор является договором, заключенным между органом публичной администрации и частным предприятием, поскольку дорога строится в соответствии с общей транспортной политикой и предназначена для общественного пользования. Данный договор входит в сферу применения КР МСФО 12, поскольку:

- правообладатель контролирует услуги, оказываемые с использованием объекта инфраструктуры, и цены на данные услуги, т.е. определяет цель использования объекта (общедоступная дорога) и устанавливает размер платы за пользование ею;
- правообладатель контролирует значительную остаточную долю участия в объекте инфраструктуры, поскольку дорога переходит к правообладателю по окончании срока действия договора.

КР МСФО 12.5

Основные требования КР МСФО 12 касательно участия оператора в указанном договоре заключаются в следующем:

	Проблемный аспект	Основные требования КР МСФО 12
КР МСФО 12.11	Права оператора в отношении объекта инфраструктуры	Оператор не может признать построенную дорогу как объект собственных основных средств, поскольку считается, что он обладает правом доступа к данному объекту инфраструктуры, а не правом его использования.
КР МСФО 12.14	Услуги по строительству или модернизации: признание выручки	Оператор признаёт и оценивает выручку и затраты, относящиеся к строительству дороги, в соответствии с требованиями МСФО 11. Таким образом, оператор применяет метод оценки стадии завершенности работ и определяет величину выручки по справедливой стоимости подлежащего получению вознаграждения.
КР МСФО 12.16	Услуги по строительству или модернизации: вознаграждение, получаемое оператором от правообладателя	Оператор признаёт вознаграждение, подлежащее получению от правообладателя за предоставленные услуги по строительству, как финансовый и/или нематериальный актив: <ul style="list-style-type: none"> • Финансовый актив признается оператором в отношении имеющегося у него безусловного права на получение денежных средств вне зависимости от интенсивности использования дороги (т.е. на этапе строительства «Дт. – Финансовый актив, Кт. – Выручка»). Например, если правообладатель выплачивает оператору некую фиксированную сумму на протяжении срока действия договора, то оператор признает финансовый актив.

Проблемный аспект	Основные требования КР МСФО 12
<p>КР МСФО 12.17</p> <p>КР МСФО 12.18</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Нематериальный актив признается оператором в отношении полученного им права на взимание платы за пользование соответствующим активом (т.е. на этапе строительства «Дт. – Нематериальный актив, Кт. – Выручка»). Например, если оператор взимает плату с пользователей и аккумулирует ее у себя, то он признает нематериальный актив, представляющий собой право на взимание этой платы. • Возможна ситуация, когда оператор признает и финансовый актив, и нематериальный актив. Например, если оператор взимает плату с пользователей и аккумулирует ее у себя, при этом правообладатель гарантирует ему некий минимальный уровень выручки, то оператор признает финансовый актив в отношении права на получение денежных средств в пределах минимально гарантированной суммы и нематериальный актив в отношении права на взимание и аккумулирование у себя платежей в части, превышающей указанную сумму.
<p>КР МСФО 12.20, 21</p>	<p>Услуги по оперативному управлению</p> <p>Оператор признаёт выручку и затраты, относящиеся к услугам по оперативному управлению, в соответствии с требованиями МСФО 18. Предусмотренные договором обязательства по восстановлению (замене покрытия) дороги будут признаваться и оцениваться оператором в соответствии с требованиями МСФО 37.</p>
<p>КР МСФО 12.22</p>	<p>Затраты по займам</p> <p>В случаях, когда оператор признаёт нематериальный актив, он может включать капитализируемые затраты по займам в балансовую стоимость этого нематериального актива до даты начала этапа эксплуатации актива, если он применяет альтернативный порядок учёта, разрешенный МСФО 23. Оператор не сможет капитализировать затраты по займам в балансовой стоимости любого признанного финансового актива, хотя подлежащий получению финансовый доход и будет начисляться, если указанный финансовый актив классифицируется оператором в категорию займов или дебиторской задолженности или в категорию инструментов, имеющих в наличии для продажи.</p>
<p>КР МСФО 12.23, 26</p>	<p>Последующий учёт финансового актива и нематериального актива</p> <p>Оператор учитывает любой признанный им финансовый актив в соответствии с требованиями МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»; оператор учитывает любой признанный им нематериальный актив в соответствии с требованиями МСФО 38. Данные стандарты не предусматривают никаких исключений для операторов.</p>
<p>КР МСФО 12.27</p>	<p>Объекты, предоставленные оператору правообладателем</p> <p>Оператор отражает в учёте свои права на дополнительные (прилегающие) участки земли, полученные от правообладателя, как собственный актив. При первоначальном признании этих дополнительных участков земли оператор оценивает их по справедливой стоимости, и одновременно признает задолженность в отношении своих обязательств по предоставлению услуг в будущем, которые он принял на себя в обмен на указанные дополнительные участки земли.</p>

2.3 Структура настоящей публикации

Большинство концессионных договоров на предоставление услуг не так просты, как в рассмотренном выше примере. Для того чтобы объяснить требования КР МСФО 12 и проиллюстрировать их применение на более реалистичных примерах, последующие части данного документа структурированы таким образом:

- В разделе 3 рассматривается сфера применения КР МСФО 12.
- В разделе 4 рассматриваются проблемные вопросы, которые возникают в основном на этапе строительства в рамках типичного концессионного договора на предоставление услуг, и в их отношении КР МСФО 12 содержит соответствующие указания.
- В разделе 5 рассматриваются проблемные вопросы, которые возникают в основном на этапе эксплуатации (оперативного управления объектом) инфраструктуры в рамках типичного концессионного договора на предоставление услуг, и в их отношении КР МСФО 12 содержит соответствующие указания.
- В разделе 6 рассматриваются требования КР МСФО 12 и ПКР-29 по раскрытию информации.
- В разделе 7 рассматриваются другие вопросы, в том числе уместность применения КР МСФО 12 к договорам, не входящим в сферу его применения, и вопросы отражения концессионных договоров в учёте у правообладателя.
- В разделе 8 рассматриваются правила перехода на новые требования и дата вступления КР МСФО 12 в силу.

В настоящей публикации вопросы практического применения КР МСФО 12 иллюстрируются на основе следующих конкретных ситуаций:

- Ситуация № 1 – платная дорога, где концессионным договором предусматривается модернизация однополосной автомобильной дороги до автострады с тремя рядами движения. В данном случае оператор начинает взимать плату с пользователей с момента готовности модернизированной дороги к эксплуатации (т.е. правообладатель предоставляет оператору нематериальный актив).
- Ситуация № 2 – больница, где концессионным договором предусматривается передача оператору существующего больничного комплекса и строительство новой больницы. В данном случае орган публичной администрации в области здравоохранения регулярно выплачивает оператору некую фиксированную сумму с момента готовности больницы к эксплуатации (т.е. правообладатель предоставляет оператору финансовый актив).
- Ситуация № 3 – система легкого наземного метро, где концессионным договором предусматривается оперативное управление существующей системой и ее расширение. В данном случае оператор получает фиксированные суммы денежных средств от уполномоченного органа в транспортной сфере на протяжении первой половины срока концессии, а в течение второй её половины – взимает с пассажиров и аккумулирует у себя плату за пользование указанной системой легкого наземного метро (т.е. правообладатель предоставляет оператору и финансовый актив, и нематериальный актив).

Дополнительная информация по данным практическим ситуациям раскрывается далее в тексте по мере углубления их анализа. В Приложении II приводится всестороннее описание данных ситуаций и подводятся соответствующие итоги.

Прочие требования иллюстрируются в настоящей публикации на примере других распространенных форм концессионных договоров на предоставление услуг.

3. Сфера применения

3.1 Введение

КР МСФО 12.5

К сфере применения КР МСФО 12 относятся только те концессионные договоры на предоставление услуг, заключаемые в рамках государственно-частного взаимодействия, в которых правообладатель контролирует и/или регулирует услуги, предоставляемые с использованием объектов инфраструктуры, и цены на эти услуги, а также контролирует любую значительную остаточную долю участия в данных объектах инфраструктуры.

В зависимости от того, относится ли заключенный договор к сфере применения КР МСФО 12 или нет, меняется характер актива, признаваемого оператором. Например, если договор входит в сферу применения КР МСФО 12, то оператор не признаёт концессионный объект инфраструктуры в качестве собственного основного средства; оператор также не признаёт дебиторскую задолженность по финансовой аренде в отношении этого объекта инфраструктуры, переданного в аренду правообладателю.

В данном разделе разъясняется сфера применения КР МСФО 12 и приводится ряд примеров, иллюстрирующих применение определяющих критериев. В разделе 7 более детально рассматриваются отличия модели учёта, принятой в КР МСФО 12, от других моделей учёта, а также обстоятельства, при которых может быть уместным применение требований КР МСФО 12 к договорам, напрямую не относящимся к сфере его применения, по аналогии.

3.2 Что представляет собой концессионный договор на предоставление услуг, заключаемый в рамках государственно-частного взаимодействия?

3.2.1 Отличительные особенности

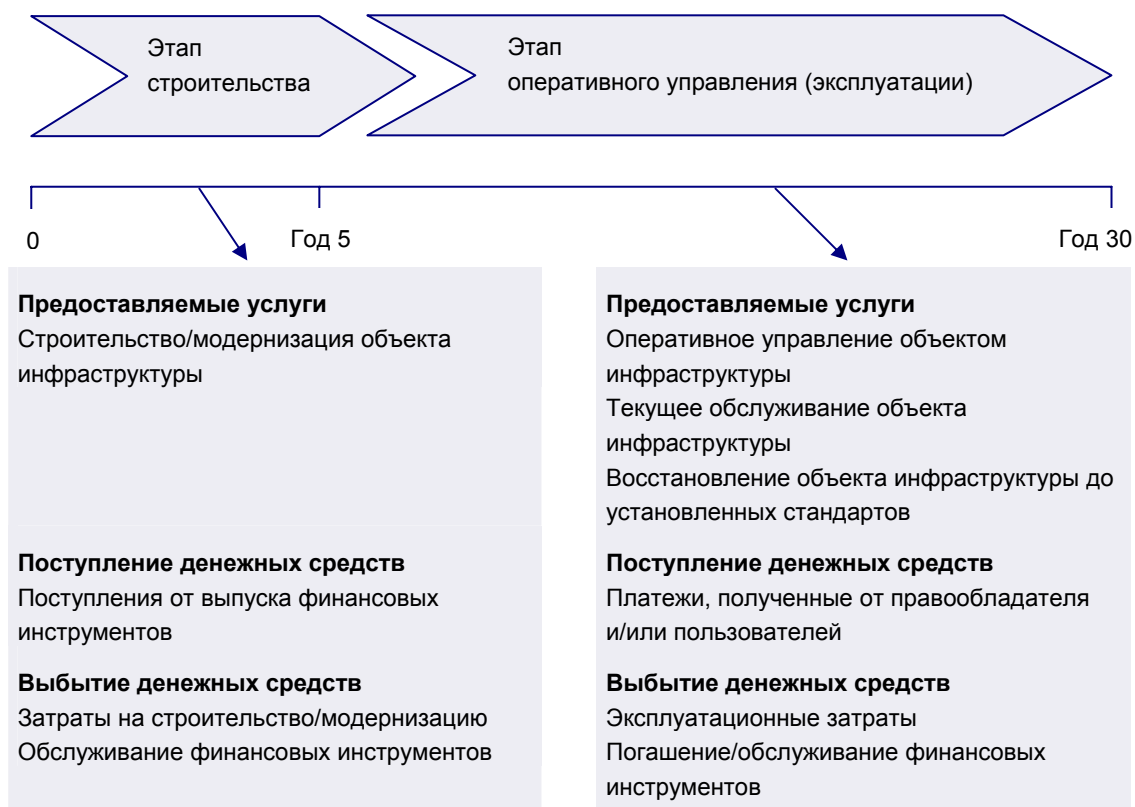
КР МСФО 12.3

КР МСФО 12 не дает определения «концессионных договоров на предоставление услуг, заключаемых в рамках государственно-частного взаимодействия», однако он приводит типовые отличительные особенности данных договоров. Как правило, такой концессионный договор на предоставление услуг, относимый к сфере применения КР МСФО 12, предполагает наличие большинства из следующих условий:

- **Наличие объекта инфраструктуры, используемого для оказания общественных услуг.** При этом многообразии форм объектов инфраструктуры предполагает, что он может относиться к транспортной сфере (например, дороги, мосты, тоннели), определенным типам зданий (например, больницы, тюрьмы) или коммунальным системам (например, системы водоснабжения, электростанции). Объект инфраструктуры может включать движимые и недвижимые составляющие, например, здание больницы и медицинское оборудование.
- **Наличие закрепленного договором соглашения между правообладателем и оператором.** Данное соглашение (называемое в настоящей публикации «договором концессии»), представляет собой договор, в котором правообладатель определяет услуги, предоставляемые оператором, и устанавливаются принципы определения вознаграждения, причитающегося оператору. Подобные соглашения могут сильно различаться по срокам действия. При этом срок действия соответствующего договора, составляющий 30 и более лет, не является исключением.
- **Предоставление услуг оператором.** К этим услугам могут относиться услуги по строительству/модернизации объекта инфраструктуры, а также услуги по его эксплуатации и обслуживанию. Концессионные договоры на предоставление услуг, значительная составляющая которых связана со строительством или модернизацией инфраструктуры, иногда называют договорами типа «строительство – эксплуатация – передача» или «восстановление (реконструкция) – эксплуатация – передача». Обычно услуги по строительству/модернизации оказываются в первые годы действия концессионного договора, однако они также могут оказываться поэтапно в течение всего периода концессии.

- **Выплаты оператору в течение срока действия договора.** Во многих случаях оператор не получает никаких платежей на этапе первоначального строительства/модернизации. Вместо этого оператор будет получать вознаграждение за свои услуги непосредственно от правообладателя, либо взимать плату с пользователей объекта инфраструктуры на протяжении периода готовности этого объекта к эксплуатации.
- **Передача объекта инфраструктуры правообладателю в конце срока действия договора.** Например, если право собственности на объект инфраструктуры в течение срока действия договора принадлежит оператору, то по истечении срока действия договора право собственности может быть передано правообладателю, зачастую без дополнительного вознаграждения.

Обязанности и движение денежных средств оператора в рамках стандартного концессионного договора на предоставление услуг можно обобщить следующим образом:



Вышеуказанные условия дают общее представление о типах договорных отношений, к которым могут применяться требования КР МСФО 12. На практике встречаются самые разнообразные виды концессионных договоров на предоставление услуг. При этом не является обязательным наличие в договоре всех вышеперечисленных условий для его отнесения к сфере применения КР МСФО 12.

Оценка условий применительно к практическим ситуациям

Все три анализируемые нами практические ситуации отвечают указанным условиям. Возьмем для иллюстрации практическую ситуацию № 1 – дорогу:

- Объектом данного соглашения является некий объект инфраструктуры, – дорога, – который используется для оказания общественных услуг.
- Имеется договор концессии, который определяет услуги, которые должен предоставлять оператор, и устанавливает принципы формирования платы за пользование дорогой.
- Оператор должен предоставить определенный объем услуг, в том числе первоначально оказать услуги по строительству, связанные с модернизацией дороги до трёхполосной автострады, впоследствии осуществлять обслуживание дороги, периодически менять дорожное покрытие и управлять системой сбора платежей за пользование дорогой.

- Оператор не будет получать никакого денежного вознаграждения на первоначальном этапе, т.е. этапе строительства. Однако оператор будет взимать плату с пользователей модернизированной дороги.
- В конце срока действия договора право собственности на дорогу и систему сбора платы за проезд, а также все права на взимание платы с пользователей дороги будут переданы правообладателю без какого-либо дополнительного вознаграждения.

3.2.2

КР МСФО 12.3

Обязанность оказывать общественные услуги

В КР МСФО 12 указывается, что одним из отличительных признаков соглашений, заключаемых в рамках государственно-частного взаимодействия, является «характер обязанностей, принимаемых на себя оператором, предполагающих оказание услуг общественности». В целом, нет необходимости в том, чтобы непосредственно сам оператор оказывал услуги населению, для того чтобы договор считался заключенным в рамках государственно-частного взаимодействия.

Рассмотрим следующие примеры:

- Оператор строит и осуществляет обслуживание здания больницы. Правообладатель нанимает врачей и вспомогательный медперсонал, непосредственно оказывающих населению медицинские услуги в здании больницы.
- Оператор строит и осуществляет обслуживание железнодорожной линии, включая рельсовые пути и железнодорожные станции. Поезда, осуществляющие движение по данной железнодорожной линии, принадлежат правообладателю, он же нанимает на работу машинистов поездов и персонал станций, а также собирает выручку от продажи билетов пассажирам.

По нашему мнению, оба данных договора являются договорами, заключенными в рамках государственно-частного взаимодействия, поскольку услуги, оказываемые с использованием соответствующего объекта инфраструктуры, предоставляются населению.

3.3

Какие договоры относятся к сфере применения КР МСФО 12?

3.3.1

КР МСФО 12.5

Общее требование

Сфера применения КР МСФО 12 определяется на основе концепции контроля над объектом инфраструктуры. Договор относится к сфере применения разъяснения, если:

- правообладатель контролирует или регулирует такие вопросы, как вид услуг, которые должен предоставлять оператор с использованием объекта инфраструктуры, получатели этих услуг и цена этих услуг; и
- правообладатель контролирует – через право собственности, право бенефициара или иным образом – любую значительную остаточную долю участия в объекте инфраструктуры по окончании срока действия договора.

Оценка требования применительно к практическим ситуациям

Три рассматриваемые ситуации относятся к сфере применения КР МСФО 12:

- Ситуация № 1 – платная дорога. Правообладатель контролирует вид оказываемых услуг и устанавливает размер платы за пользование дорогой. По окончании срока действия договора дорога переходит к правообладателю.
- Ситуация № 2 – больница. Правообладатель контролирует вид оказываемых услуг, при этом размер платежей, получаемых оператором, установлен в договоре концессии. По окончании срока действия договора больница переходит к правообладателю.
- Ситуация № 3 – система легкого наземного метро. Правообладатель контролирует вид оказываемых услуг. Размер платежей, получаемых оператором в первой половине срока концессии, установлен в договоре концессии; при этом правообладатель регулирует размер платы за пользование объектом, которую оператор может устанавливать во второй половине срока концессии. По окончании срока действия договора система легкого наземного метро переходит к правообладателю.

3.3.2 Контроль за услугами

КР МСФО 12.5,
AG2

Правообладатель может осуществлять контроль за тем, какие именно услуги должны предоставляться оператором, различными способами. Например, набор услуг может быть определен в договоре концессии и/или лицензионном договоре и/или каком-либо ином регулирующем документе. Все вышеперечисленные формы контроля соответствуют критериям для отнесения соответствующего договора к сфере применения КР МСФО 12.

Более того, степень детализации при определении услуг может на практике различаться. В некоторых случаях правообладатель детально оговаривает подлежащие оказанию услуги, устанавливая определенные задачи, которые оператор должен выполнить (например, «построить больницу согласно проекту и в сроки, указанные в приложении А», «производить мероприятия по уборке, перечисленные в приложении Б, в каждой палате каждый вечер» и т.п.). В других случаях правообладатель определяет услуги, которые должны быть обеспечены на базе объекта инфраструктуры (например, «предоставить больничные площади, достаточные для оказания медицинских услуг при острых заболеваниях местному населению численностью 10 000 человек»). По нашему мнению, второй подход, при котором используется так называемая «спецификация конечного результата», также соответствует критериям для отнесения соответствующего договора к сфере применения КР МСФО 12.

3.3.3 Контроль над ценообразованием

КР МСФО 12.5,
AG3

Правообладатель может контролировать или регулировать цены на услуги, предоставляемые с использованием объекта инфраструктуры, различными способами. По нашему мнению, критерий, установленный в КР МСФО 12, обычно выполняется в том случае, когда концессия на предоставление услуг предусматривает четкий и реальный механизм контроля или регулирования цен. Далее мы рассматриваем примеры осуществления контроля над ценами, в том числе установление цены независимым органом экономического регулирования.

В некоторых случаях, особенно когда правообладатель производит платежи оператору напрямую, цены (или формула ценообразования) могут устанавливаться в соответствующем договоре концессии. В других случаях правообладатель может периодически пересматривать цены или предоставить оператору право устанавливать цены на услуги по своему усмотрению, при этом оговорив максимальный уровень выручки или прибыли, получаемой оператором. Все вышеперечисленные формы договоров соответствуют критерию контроля, содержащемуся в КР МСФО 12.

В некоторых случаях цены могут индексироваться или периодически пересматриваться в соответствии с каким-либо фактором, неподконтрольным правообладателю. Например, цены могут ежегодно корректироваться в соответствии с индексом потребительских цен (CPI), или орган регулирования может установить ценовую формулу, зависящую от значения какого-либо индекса, например, цена может быть повышена на максимальное значение, составляющее CPI минус «X», где величина «X» периодически пересматривается органом регулирования. Несмотря на то, что правообладатель не может контролировать значения индекса CPI, он контролирует общие условия формирования цены. По нашему мнению, такие механизмы ценообразования представляют собой ценовое регулирование, соответствующее критериям для отнесения соответствующего договора к сфере применения КР МСФО 12.

КР МСФО 12.AG2 Договор может относиться к сфере применения КР МСФО 12, если перечень подлежащих оказанию услуг или цена на данные услуги контролируются органом экономического регулирования, действующим в общественных интересах. Например, если оператор является монопольным поставщиком услуг в каком-либо географическом регионе, то может быть создан некий независимый орган экономического регулирования, который будет устанавливать цены и контролировать соблюдение оператором условий его лицензии. Обязанности и полномочия органа регулирования могут быть изложены в законодательном акте, который обязывает данный орган регулирования действовать в общественных интересах, а также накладывает ограничения на возможность государства управлять им.

3.3.4 Контроль и оценка остаточной доли участия

КР МСФО 12.3, 5

Наиболее простым способом осуществления контроля со стороны правообладателя над остаточной долей участия в объекте инфраструктуры является требование, предусмотренное в договоре концессии, в отношении возврата оператором всех объектов инфраструктуры правообладателю или передачи объектов инфраструктуры новому оператору по окончании срока действия договора без получения дополнительного вознаграждения. Такое требование является общим характерным признаком концессионных договоров на предоставление услуг, предусматривающих эксплуатацию концессионных объектов с продолжительным сроком полезного использования, например, автомобильные дороги и объекты инфраструктуры железных дорог. Другие формы договоров также могут соответствовать установленным критериям для отнесения их к сфере применения КР МСФО 12.

Критерий контроля над остаточной долей участия может выполняться и в том случае, когда правообладатель имеет право выкупить объекты инфраструктуры по окончании срока действия концессии. Такое условие дает правообладателю возможность контролировать использование актива в конце срока концессии и ограничивает практическую возможность оператора продать или передать в залог любую значительную долю участия в объекте инфраструктуры. Например, оператор может приобрести земельный участок и построить здание, которое должно использоваться для оказания услуг по медицинскому обслуживанию населения. По окончании срока действия договора правообладатель может воспользоваться правом приобретения данного участка по его справедливой стоимости на тот момент времени. Это пример договора, когда правообладатель контролирует остаточную долю участия в объекте инфраструктуры, а оператор несет риск, связанный с остаточной стоимостью объекта.

КР МСФО 12.6,
 AG4, AG6

Договоры на «весь экономический срок службы объекта», т.е. договоры, согласно которым остаточная доля участия в объекте инфраструктуры не является значительной, входят в сферу применения КР МСФО 12, если выполняются другие критерии для отнесения их к данной сфере применения. Руководство по применению КР МСФО 12 разъясняет, что остаточная доля участия в объекте инфраструктуры представляет собой расчётную оценку текущей стоимости объекта, определяемую исходя из допущения, что этот объект достиг того возраста и состояния, в котором он будет находиться по окончании периода действия договора. Например, договоры концессии, предполагающие использование специализированного медицинского оборудования или объекта ИТ-инфраструктуры, могут иметь срок действия, эквивалентный ожидаемому экономическому сроку службы данного оборудования. Даже если оператор сохраняет право собственности на оборудование по окончании срока действия договора, данный договор будет относиться к сфере применения КР МСФО 12, поскольку ожидается, что оборудование не будет иметь значительную остаточную стоимость по окончании срока действия договора.

3.4 Взаимосвязь с КР МСФО 4

КР МСФО 12.B2,
 BC29

КР МСФО 12 изменяет сферу применения КР МСФО 4 таким образом, что к договорам, относящимся к сфере применения КР МСФО 12, требования КР МСФО 4 не применяются. В «Основаниях для выводов» по КР МСФО 4 разъясняется, что данное изменение было вызвано необходимостью исключить возможность выбора предприятиями различных вариантов отражения в учёте аналогичных по характеру договоров. Более подробно данный вопрос рассматривается в разделе 7.2.2 «Соглашения между субъектами частного сектора».

4. Этап строительства/модернизации

4.1 Введение

КР МСФО 12.10

Как правило, концессионные договоры на предоставление услуг предусматривают осуществление оператором строительства или модернизации объекта инфраструктуры общественного назначения. В КР МСФО 12 содержатся указания для операторов по решению следующих вопросов, которые могут возникать на этапе строительства/модернизации:

- Каким образом оператор должен отразить в учёте свои права на существующий объект инфраструктуры общественного назначения, получаемый им от правообладателя?
- Каким образом оператору следует признавать и оценивать выручку и затраты, относящиеся к услугам по строительству/модернизации?
- Каким образом оператору следует признавать и оценивать вознаграждение, подлежащее получению от правообладателя (например, вознаграждение, предоставленное в форме денежных средств и других формах, таких как права на объект инфраструктуры) за оказываемые оператором услуги по строительству/модернизации?
- Каким образом оператор должен отразить в учёте затраты по займам, возникшие на этапе строительства/модернизации?
- Каким образом оператор должен отразить в учёте другие объекты, предоставленные ему правообладателем?

Рассмотрим данные вопросы по порядку.

4.2 Права оператора в отношении объекта инфраструктуры

4.2.1 Общее требование

КР МСФО 12.11

Оператор не может признать объект инфраструктуры общественного назначения, на который распространяются требования КР МСФО 12, в качестве собственных основных средств. Данное требование относится к существующим объектам инфраструктуры правообладателя, а также к объектам инфраструктуры, которые оператор построит или приобретет в рамках концессии.

Оценка требования применительно к практическим ситуациям

- Ситуация № 1 – платная дорога. Оператор не признаёт в качестве собственных основных средств ни существующую платную дорогу, ни дополнительные полосы движения, которые он создает.
- Ситуация № 2 – больница. Оператор не признаёт в качестве собственных основных средств новую больницу, которую он строит.
- Ситуация № 3 – система легкого наземного метро. Оператор не признаёт в качестве собственных основных средств ни существующую систему легкого наземного метро, ни дополнительную ветку, которую он строит.

4.2.2 Оператор не контролирует объект инфраструктуры общественного назначения

КР МСФО 12.11

Оператор не признаёт объект инфраструктуры общественного назначения в качестве собственных основных средств, поскольку, применительно к договорам в рамках КР МСФО 12, оператор не контролирует указанный объект инфраструктуры. Условие контроля является определяющим вне зависимости от того, в каком объеме оператор несет риски и выгоды, присущие праву собственности на соответствующий объект инфраструктуры. Именно особое значение, придаваемое праву «контроля», а не «рискам и выгодам», отличает подход, принятый в КР МСФО 12, от практики, применявшейся в рамках некоторых национальных систем учёта операторами, составляющими отчётность по МСФО.

Указанное различие между подходом «контроля» и подходом «рисков и выгод» можно проиллюстрировать на примере ситуации № 1, где оператор осуществляет эксплуатацию существующей дороги, модернизирует её до многополосной автострады и получает вознаграждение исключительно в форме платы, взимаемой с пользователей дороги.

В данном примере правообладатель контролирует вид предоставляемых услуг, устанавливает размер платы за пользование объектом инфраструктуры и контролирует остаточные выгоды, заключённые в нем. В противоположность этому, оператор несёт риск невозможности завершить

строительство дороги, риски роста затрат, требуемых для выполнения обязательств оператора по обслуживанию дороги, а также риск, связанный со спросом пользователей, ассоциируемый с интенсивностью пользования дорогой в течение периода концессии. Кроме того, риск правообладателя в отношении приведенной (дисконтированной) остаточной стоимости объекта может быть небольшим в момент заключения соответствующего договора. Однако оператор не контролирует дорогу и поэтому не признаёт ее в качестве своих основных средств.

КР МСФО 12.AG7 В некоторых случаях оператор может сохранить свободу действий по оперативному управлению какой-либо небольшой частью объекта инфраструктуры с целью получения дополнительной выручки от предоставления иных, не регулируемых договором концессии, услуг. Например, по условиям договора, приведенного в ситуации № 2, оператор строит и управляет больницей в интересах правообладателя, но при этом получает небольшой арендный доход, сдавая розничным торговцам выделенные ему площади. Оператор не будет признавать сдаваемые в аренду площади как объекты собственных основных средств, поскольку его арендная деятельность является вспомогательной (не основной).

4.2.3

Производственные установки, уже имеющиеся у оператора

КР МСФО 12.8

Требования КР МСФО 12 не распространяются на существующие объекты основных средств, признанные оператором до заключения концессионного договора. В отношении прекращения признания таких объектов оператор должен использовать соответствующие критерии, предусмотренные в МСФО 16 «Основные средства».

Пример: существующие производственные установки оператора

Рассмотрим ситуацию № 3, где оператор принимает на себя обязательства по оперативному управлению (эксплуатации) и расширению существующей системы легкого наземного метро. Для строительства дополнительной ветки оператор воспользуется имеющимися у него производственными установками. В состав имеющихся у оператора производственных установок входит неспециализированное машинное оборудование (грузоподъемные краны, бульдозеры и т.п.), которое впоследствии будет использоваться для осуществления других проектов, а также специализированная проходческая установка, которая будет использоваться при строительстве тоннеля. Однако в дальнейшем, после завершения данного проекта, оператор не предполагает использовать данную установку.

В данном случае оператор должен следовать требованиям КР МСФО 12 применительно к:

- дополнительной ветке, построенной оператором в рамках выполнения своих обязательств по расширению железнодорожной инфраструктуры;
- существующему объекту железнодорожной инфраструктуры (т.е. к существующей системе легкого наземного метро), доступ к которому оператору предоставил правообладатель.

Поэтому оператор не сможет признать указанные объекты в качестве собственных основных средств.

Однако в отношении существующего машинного оборудования, используемого оператором для строительства дополнительной ветки железнодорожного сообщения, требования КР МСФО 12 не применяются. Вместо этого к данным единицам оборудования оператор применит МСФО 16 и, возможно, МСФО 17 «Аренда» и КР МСФО 4. В зависимости от конкретных условий договора возможно следующее:

- Неспециализированное машинное оборудование, которое предполагается использовать и на других проектах, не является предметом аренды. Оператор будет по-прежнему учитывать эти объекты основных средств в соответствии с требованиями МСФО 16.
- Проходческая установка, которая может быть в явной или неявной форме указана в концессионном договоре, при этом её использование на проекте предполагается на протяжении оставшегося срока её службы, является объектом аренды правообладателем у оператора. Если оператор приходит к заключению, что данная аренда является финансовой, то признание указанной проходческой установки будет прекращено в соответствии с МСФО 17.

Порядок учёта других объектов, полученных оператором от правообладателя, рассматривается в разделе 4.6 «Объекты, предоставленные правообладателем».

4.3 Признание выручки от услуг по строительству/модернизации

4.3.1 Общее требование

КР МСФО 12.13-15 КР МСФО 12 определяет операторов как «поставщиков услуг», которые должны признавать выручку в соответствии с требованиями МСФО 11 и МСФО 18. Поэтому выручка и затраты, относящиеся к оказываемым услугам по строительству и модернизации, признаются оператором в соответствии с МСФО 11. Выручка, признаваемая в соответствии с МСФО 11, определяется с использованием метода оценки стадии завершенности работ и оценивается исходя из справедливой стоимости вознаграждения, подлежащего получению.

Оценка требования применительно к практическим ситуациям

- Ситуация № 1 – платная дорога. Оператор признаёт выручку за предоставляемые им услуги по строительству модернизированной дороги с тремя рядами движения.
- Ситуация № 2 – больница. Оператор признаёт выручку за предоставляемые им услуги по строительству новой больницы.
- Ситуация № 3 – система легкого наземного метро. Оператор признаёт выручку за предоставляемые им услуги по строительству дополнительной ветки системы легкого наземного метро.

4.3.2 Определение суммы выручки от услуг по строительству/модернизации

Определение суммы выручки от услуг по строительству/модернизации может потребовать применения оператором существенного профессионального суждения. Во многих случаях договор концессии не выделяет сумму вознаграждения за услуги по строительству/модернизации, а устанавливает общую величину вознаграждения, подлежащего получению оператором на протяжении срока действия концессии. В таких случаях оператору потребуется выделить из общей величины вознаграждения, подлежащего получению на протяжении действия концессии, сумму, относящуюся к выручке от услуг по строительству/модернизации.

КР МСФО 12.13, МСФО 18.A11 Если оператор предоставляет несколько видов услуг, то общая сумма вознаграждения распределяется между видами услуг «исходя из относительных величин справедливой стоимости оказываемых услуг, когда каждый вид этих услуг можно оценить по отдельности». Представляется, что данное требование не противоречит предложенным подходам, описанным в проекте разъяснения КР МСФО D20 «Программы, направленные на повышение лояльности покупателей». Однако следует отметить, что МСФО 18 не предписывает обязательное распределение суммы вознаграждения между отдельными составляющими осуществленной продажи исходя из относительных величин их справедливой стоимости. Например, в приложении к МСФО 18 иллюстрируется метод распределения по остаточному признаку, при котором сумма, относимая на составляющую не выполненных еще работ (непоставленного продукта), равна фактической стоимости этой составляющей с учётом разумной нормы прибыли.

МСФО 18.13, A11, КР МСФО 12.ВС31 Аналогичным образом, для определения прибыли, подлежащей признанию по мере оказания услуг, может потребоваться применение профессионального суждения. В частности, в рамках одного договора концессии оператору, возможно, придется признавать прибыль в отношении услуг по строительству и услуг по оперативному управлению в разных размерах, даже если договор концессии не отвечает условиям МСФО 11, выполнение которых позволяет разделить на части единый договор на строительство. Это связано с тем, что МСФО 18 требует отдельного отражения в учёте тех услуг, которые можно идентифицировать как самостоятельные услуги. К идентифицируемым по отдельности компонентам договора впоследствии применяются требования МСФО 11 (при выполнении критериев применения стандарта).

Например, рассмотрим ситуацию № 2, где оператор строит и эксплуатирует здание больницы, получая от правообладателя некую фиксированную сумму денежных средств на протяжении срока действия концессии. Оператор отражает в учёте общую сумму вознаграждения как выручку

в соответствии с МСФО 18. Руководствуясь требованиями МСФО 18, оператор определяет, что критерии признания выручки целесообразно применить по отдельности к услугам по строительству и к услугам по эксплуатационному обслуживанию, что предполагает признание и оценку выручки (и, соответственно, затрат), относящихся к услугам по строительству, в соответствии с требованиями МСФО 11. В этом случае оператор будет решать вопрос о необходимости дальнейшего дробления услуг по строительству на компоненты исходя из критериев МСФО 11 по разделению договоров на строительство на отдельные проекты. Однако, по нашему мнению, критерии МСФО 11 по разделению договоров на отдельные проекты не могут применяться для целей отделения услуг по строительству от других (не относящихся к строительству) услуг до тех пор, пока эти услуги поддаются отдельной идентификации.

4.3.3 «Двойной счёт» при отражении выручки

МСФО 18.12,
 КР МСФО 12.14,
 ВС32

Операторы признают выручку, относящуюся к услугам по строительству/модернизации, вне зависимости от классификации полученного вознаграждения - как финансового актива или как нематериального актива. Если оператор получает в качестве вознаграждения нематериальный актив, он признаёт выручку от услуг по строительству/модернизации на том основании, что соглашение подразумевает осуществление некоей бартерной операции, в которой услуги по строительству/модернизации оказываются в обмен на нематериальный актив, выражающий право на взимание платы с пользователей объекта инфраструктуры.

Одним из последствий данного требования является то, что общая сумма выручки, признанная оператором за весь срок действия договора концессии, может превысить общую сумму полученных им денежных средств. Например, в ситуации № 1 оператор модернизирует автомобильную дорогу, а затем взимает плату с ее пользователей, не получая при этом денежных средств, либо минимально гарантированной суммы вознаграждения от правообладателя. Предположим, что справедливая стоимость услуг по строительству, оказанных в связи с модернизацией автомобильной дороги, составляет 100 д.е., а общая сумма средств, собранных в качестве платы с пользователей этой дороги, составляет 120 д.е. В данном случае на протяжении срока действия концессии оператор признает выручку в общей сумме 220 д.е., однако общая сумма полученных им денежных средств составит только 120 д.е.

КР МСФО
 12.ВС34, 35

Критики данного подхода высказали мнение, что в результате его применения возникает «двойной счёт» в отношении выручки, что нашло отражение в «Основаниях для выводов» по КР МСФО 12, где отмечено, что некоторые члены КР МСФО не были полностью удовлетворены таким заключением. Однако они согласились с тем, что он соответствует порядку учёта, принятому в отношении бартерной операции, т.е. обмена товарами или услугами, не являющимися подобными друг другу.

4.4 Признание вознаграждения за услуги по строительству/модернизации

4.4.1 Общее требование

КР МСФО 12.15

Оператор признает полученное или подлежащее получению вознаграждение за услуги по строительству/модернизации как финансовый актив и/или нематериальный актив следующим образом:

КР МСФО 12.16

- Финансовый актив признается оператором при наличии у него безусловного права на получение денежных средств вне зависимости от интенсивности использования объекта инфраструктуры.

КР МСФО 12.17

- Нематериальный актив признается оператором при наличии у него права на взимание платы за пользование объектами инфраструктуры.

Оценка требования применительно к практическим ситуациям

- Ситуация № 1 – платная дорога. Оператор получает право взимать плату с пользователей автомобильной дороги как вознаграждение за предоставленные им услуги по строительству. Оператор признаёт данное право как нематериальный актив.
- Ситуация № 2 – больница. Оператору предоставляется право на получение денежных средств от правообладателя как вознаграждение за предоставленные оператором услуги по строительству. Оператор признаёт финансовый актив.
- Ситуация № 3 – система легкого наземного метро. Оператору предоставляется право на получение гарантированной суммы денежных средств (либо с пользователей, либо от правообладателя), а также право на взимание платы с пользователей системы легкого метро. Оператор признает финансовый актив и нематериальный актив.

4.4.2

КР МСФО 12.16,
ВС42, 47, 48

Влияние риска, связанного со спросом пользователей

Оператор признает финансовый актив только в случае, если его право на получение денежных средств не зависит от интенсивности использования объекта инфраструктуры. То есть, классификация актива, признаваемого оператором, будет зависеть от распределения риска, связанного со спросом на предоставляемые услуги, между сторонами по договору (т.е. между оператором и правообладателем). В простых ситуациях оператор признает финансовый актив в случае, если риск, связанный со спросом, несет правообладатель, а нематериальный актив – в случае, если риск принимает оператор.

Например, оператор заключает два отдельных концессионных договора на предоставление услуг, связанных со строительством стационарных лечебных комплексов («больницы») и их оперативным управлением. В одном случае (больница А) оператор получает от правообладателя фиксированные платежи в течение срока действия концессии. В данном случае риск, связанный с уровнем спроса, несет правообладатель, поскольку потоки денежных средств оператора не зависят от интенсивности использования больницы. При таких условиях вознаграждение, полученное оператором за предоставленные услуги по строительству, признается им как финансовый актив. Во втором случае (больница В) услуги оператора оплачиваются правообладателем исходя из среднемесячного числа занятых больничных мест, т.е. сумма платежа рассчитывается как среднемесячное число занятых больничных мест, умноженное на ставку за одно место. В этом случае риск, связанный с уровнем спроса, несет оператор, так как потоки денежных средств оператора напрямую зависят от интенсивности использования больницы. При этих условиях оператор отражает вознаграждение за предоставленные услуги по строительству как нематериальный актив.

В более сложных случаях оператор может признавать и финансовый, и нематериальный активы в рамках одного концессионного договора. Рассмотрим пример третьего концессионного договора на предоставление услуг, по условиям которого оператор обязуется построить больницу и взять ее в оперативное управление (больница С). В данном случае услуги оператора оплачиваются правообладателем исходя из среднемесячного числа занятых больничных мест так же, как в примере больницы В, за исключением того, что договор предусматривает минимальный уровень ежемесячных платежей. Размер ежемесячных выплат оператору определяется как наибольшая из двух величин: (1) среднего показателя занятости больничных мест, умноженного на ставку за одно место; и (2) определенной фиксированной суммы. В данном случае оператор признает право на получение фиксированных платежей как финансовый актив, а право на получение выплат сверх фиксированной суммы при высокой занятости мест в больнице как нематериальный актив.

Данные простые примеры можно обобщить следующим образом:

Больница	Механизм оплаты	Актив(ы), признанный(е) оператором
А	Правообладатель выплачивает оператору фиксированную сумму денежных средств	Финансовый актив
В	Правообладатель выплачивает оператору сумму, величина которой меняется в зависимости от интенсивности использования объекта	Нематериальный актив
С	Правообладатель выплачивает оператору сумму, размер которой меняется в зависимости от интенсивности использования объекта, с учётом определенного фиксированного минимума денежной выплаты	Финансовый актив и нематериальный актив

4.4.3

КР МСФО
 12.ВС39, 40

Неважно, кто именно осуществляет выплаты

Классификация вознаграждения, выплачиваемого оператору за услуги по строительству/ модернизации после ввода объекта в эксплуатацию, не зависит от того, кто будет осуществлять платежи оператору.

Рассмотрим два самостоятельных концессионных договора на предоставление услуг, по условиям которых операторы осуществляют строительство и эксплуатацию дороги. По условиям одного договора оператор взимает плату за проезд с пользователей дороги, и полученная сумма составляет его вознаграждение. Во втором случае оператор получает вознаграждение от правообладателя исходя из интенсивности движения на дороге; такого рода соглашения иногда называют «неявной формой сборов за проезд». В обоих случаях риск, связанный со спросом, несет оператор, который не имеет безусловного права на получение денежных средств вне зависимости от интенсивности использования объекта. Поэтому в качестве вознаграждения за услуги по строительству оператор признает нематериальный актив.

Нет необходимости в том, чтобы оператор мог конкретно идентифицировать сторону, которая будет производить определенные платежи, прежде чем он сможет признать финансовый актив. Предположим, что по условиям договора о концессии дороги оператор получает плату за проезд по данной дороге от ее пользователей, но в дополнение к этому правообладатель гарантирует оператору выплату любой недостающей суммы, представляющей собой разницу между некой фиксированной суммой, скажем, 100 миллионов д.е., и фактической суммой сборов с пользователей дороги. В этом случае оператор имеет безусловное право на получение вознаграждения в размере 100 миллионов д.е. за услуги по строительству и эксплуатации дороги, не зависящего от интенсивности движения на этой дороге. Оператор признает финансовый актив, несмотря на то, что не может знать заранее, от кого именно он получит указанные денежные средства. Одновременно, оператор признает нематериальный актив в отношении имеющегося у него права на взимание платы за пользование дорогой сверх указанного минимального уровня.

4.4.4

КР МСФО
 12.ВС48, 52

Неважно, каков уровень риска, связанного со спросом

Классификация признаваемого оператором актива зависит от того, кто несет риск, связанный со спросом пользователей, а не от того, насколько значительным является данный риск в контексте соглашения в целом.

Рассмотрим, к примеру, два концессионных договора на предоставление услуг, по условиям которых оператор осуществляет модернизацию и эксплуатацию дороги. В обоих случаях оператор взимает плату за проезд с пользователей дороги и при этом не имеет права на получение какой-

либо гарантированной минимальной суммы. Эти два проекта характеризуются различным уровнем риска, связанного со спросом, а именно:

- Дорога, являющаяся предметом первого договора, пролегает между двумя крупными городами и является основной трассой пригородного сообщения, связывающей их. Для того чтобы переместиться из одного города в другой, используя альтернативные маршруты, требуется делать большой крюк, что значительно увеличивает время в пути. Пользователи вынуждены платить за проезд по данной дороге уже много лет. Анализ интенсивности использования этой дороги за последние 10 лет показал, что интенсивность движения не подвержена значительным изменениям, демонстрируя плотную корреляцию с уровнем трудовой занятости населения в указанных двух городах.
- Дорога, являющаяся предметом второго договора, пролегает от крупного населенного центра к некой промышленной зоне. Правообладатель намерен модернизировать дорогу, что будет содействовать восстановлению указанной промышленной зоны, на развитие которой выделяются значительные государственные субсидии. Интенсивность движения на этой дороге может, по расчётам специалистов, консультирующих правообладателя по вопросам дорожного движения, вырасти до 100 процентов в следующие 10 лет. В настоящее время пользователи не платят за проезд по этой дороге, но она станет платной после завершения работ по её модернизации.

По всей видимости, в первом случае дорога будет приносить оператору в целом стабильный доход. В отличие от этого, во втором случае интенсивность использования дороги, скорее всего, будет зависеть от целого ряда существенных неопределенностей: будет ли достигнуто ожидаемое экономическое развитие промышленной зоны в результате строительства дороги и осуществления иных инвестиций? Будет ли реализован прогнозируемый рост занятости населения? Каким образом скажется введение платы за проезд по дороге на интенсивности ее использования? Если интенсивность дорожного движения возрастет, то будут ли фактические темпы роста совпадать с теми, которые прогнозировались консультантами по вопросам дорожного движения? В целом, строительство дороги в первом случае является для оператора инвестицией с относительно низким уровнем риска, тогда как во втором случае инвестиция оператора в строительство дороги характеризуется сравнительно высоким уровнем риска для него.

Тем не менее, ожидаемый уровень риска не имеет значения для целей классификации вознаграждения, подлежащего получению за услуги по модернизации дороги. В обоих случаях оператор должен признать нематериальный актив, поскольку у него нет безусловного права на получение денежных средств без привязки к интенсивности использования дороги.

4.4.5

Риски, связанные с результатами функционирования объекта и его готовностью к эксплуатации

КР МСФО 12.ВС44 Право оператора на получение денежных средств считается безусловным, даже если их выплата зависит от выполнения оператором условий договора по обеспечению требуемых качества или производительности объекта в будущем. Например, оператор может иметь право на получение фиксированного вознаграждения от правообладателя за оказанные услуги по строительству, но при этом, если объект инфраструктуры не готов к эксплуатации или операционные показатели объекта ниже установленного уровня, из общей суммы вознаграждения будут удержаны определенные суммы. В этом случае оператор должен признать финансовый актив, несмотря на то, что его право на получение денежных средств зависит от выполнения других условий, предусмотренных договором.

В некоторых случаях платежи, которые правообладатель должен выплатить оператору, могут быть описаны в договоре концессии как «платежи за функциональную готовность». То есть правообладатель будет выплачивать оператору некую фиксированную сумму за каждый день готовности объекта инфраструктуры к эксплуатации. Если по какой-либо причине, контролируемой оператором, эксплуатация объекта инфраструктуры в какой-либо день будет невозможной, то этот день не будет оплачен правообладателем. По нашему мнению, если сумма, описанная в договоре как «платеж за функциональную готовность», является, по сути, вознаграждением за услуги по строительству или модернизации, то оператор должен признать финансовый актив.

4.4.6

Гарантированные минимальные доходы и фактически фиксированные суммы дохода

Применение подходов КР МСФО 12, направленных на выявление стороны, несущей «риск, связанный со спросом», в случаях, когда правообладатель гарантирует, что оператор получит некую минимальную или, по сути, фиксированную сумму прибыли или дохода, может вызывать дополнительные сложности.

Рассмотрим, например, соглашение, по условиям которого оператор получает право взимать с пользователей плату, и при этом правообладатель обязуется выплатить оператору любую недостающую сумму, представляющую собой разницу между фактической прибылью оператора до вычета процентов и налогов (ЕБИТ) и суммой в 10 миллионов д.е. В данном случае оператор имеет нематериальный актив, отражающий его право на взимание платежей за пользование объектом, реализация которого может позволить выйти на уровень ЕБИТ более 10 миллионов д.е. Однако каким образом оператор должен классифицировать свое право на получение гарантированного минимума ЕБИТ в 10 миллионов д.е. – как финансовый актив или как нематериальный актив?

Сумма, подлежащая получению оператором, варьируется не только в зависимости от интенсивности использования объекта инфраструктуры (риск, связанный со спросом), но также и от величины собственных затрат оператора (риск роста затрат). Однако оператор имеет право на получение определяемой суммы денежных средств, т.е. недостающей разницы, если таковая имеется, между уровнем ЕБИТ, фактически достигнутым оператором, и суммой в 10 миллионов д.е. Если рассматривать данное соглашение в целом, то чистые потоки денежных средств оператора не зависят от интенсивности использования объекта инфраструктуры, когда уровень ЕБИТ не превышает 10 миллионов д.е. По нашему мнению, оператор должен признать финансовый актив.

*КР МСФО
 12.ВС50-52*

Условия, описанные в данном примере, не следует путать с теми случаями, когда правообладатель регулирует уровень цен, которые может устанавливать оператор, таким образом, что уровень доходов оператора является, по сути, фиксированным. В таких случаях риски, которым подвергаются доходы оператора, могут быть низкими, но оператор при этом не имеет безусловного права (вытекающего из договора) на получение денежных средств, и поэтому признаёт нематериальный актив.

4.4.7 Дополнительные примеры

В представленной ниже таблице иллюстрируется применение предусмотренного в КР МСФО 12 подхода по выявлению стороны, несущей «риск, связанный со спросом», в контексте типичных схем оплаты по договорам концессий.

Примеры типичных схем оплаты

#	Описание схемы	Актив(ы), признаваемый(е) оператором	Типичные для данной схемы договоры
1	<ul style="list-style-type: none"> Оператору платит правообладатель Суммы, подлежащие выплате, не зависят от интенсивности использования объекта инфраструктуры 	Финансовый актив	<p>Где объектом является тюрьма, больница и т.п. и предусматривается условие «платежей за функциональную готовность».</p> <p>Прим.: Оператор признает финансовый актив, даже если суммы, подлежащие получению от правообладателя, ставятся в зависимость от операционных показателей соответствующего объекта инфраструктуры на протяжении этапа его эксплуатации.</p>
2	<ul style="list-style-type: none"> Оператору платят пользователи Суммы, подлежащие выплате, зависят от интенсивности использования объекта инфраструктуры Минимальная сумма не гарантируется 	Нематериальный актив	<p>Где объектом является платная дорога.</p> <p>Прим.: Оператор признает нематериальный актив, даже если суммы, получаемые оператором, на практике почти не подвергаются изменениям, например, платный участок на установленной трассе, суммы сборов от которого прогнозируются с высокой степенью вероятности.</p>
3	<ul style="list-style-type: none"> Оператору платит правообладатель Суммы, подлежащие выплате, зависят от интенсивности использования актива Минимальная сумма не гарантируется 	Нематериальный актив	<p>Где объектом является дорога с «невной формой сборов за проезд».</p>
4	<ul style="list-style-type: none"> Оператору платят пользователи Суммы, подлежащие выплате, зависят от интенсивности использования объекта инфраструктуры Правообладатель гарантирует получение оператором выручки не меньше установленного уровня («гарантия выплаты недостающей разницы») 	Финансовый актив и нематериальный актив. Финансовый актив признается в отношении права на получение гарантированной минимальной суммы денежных средств; нематериальный актив признается в отношении права на получение дополнительных сумм сверх данного минимума.	<p>Где объектом является платная дорога, в отношении которой оператор получает гарантию минимального уровня выручки.</p>

#	Описание схемы	Актив(ы), признаваемый(е) оператором	Типичные для данной схемы договоры
5	<ul style="list-style-type: none"> • Оператору платит правообладатель • Суммы, подлежащие выплате, зависят от интенсивности использования объекта инфраструктуры • Правообладатель гарантирует получение оператором выручки не меньше установленного уровня («гарантия выплаты недостающей разницы») 	Финансовый актив и нематериальный актив. Финансовый актив признается в отношении права на получение гарантированной минимальной суммы денежных средств; нематериальный актив признается в отношении права на получение дополнительных сумм сверх данного минимума.	Где объектом является тюрьма, больница и т.п., когда договор предусматривает платежи исходя из уровня занятости объекта, при этом гарантируется некая минимальная сумма дохода.
6	<ul style="list-style-type: none"> • Оператору платят пользователи • Правообладатель регулирует удельные цены, по которым оператор может взимать плату с пользователей, исходя из целевой нормы прибыли, которая может подлежать пересмотру. 	Нематериальный актив	Концессии объектов коммунального хозяйства с фиксированным сроком действия. Прим.: Оператор признаёт нематериальный актив, а не финансовый актив, даже в том случае, если он полагает, что правообладатель будет регулировать цены и/или корректировать срок действия концессии исходя из целевой величины прибыли.
7	<ul style="list-style-type: none"> • Оператору платят пользователи • Суммы, подлежащие выплате, зависят от интенсивности использования объекта инфраструктуры • Правообладатель соглашается выплачивать оператору любую недостающую разницу между суммой фактически полученной прибыли до вычета процентов и налогов и фиксированной минимальной суммой 	Финансовый актив и нематериальный актив. Финансовый актив отражает право оператора на получение определяемой суммы денежных средств от пользователей и/или правообладателя; нематериальный актив отражает право оператора на получение дополнительных сумм сверх указанной определяемой суммы.	На оказание коммунальных услуг с фиксированным сроком действия.

#	Описание схемы	Актив(ы), признаваемый(е) оператором	Типичные для данной схемы договоры
8	<ul style="list-style-type: none"> • Оператору платит правообладатель • Суммы, подлежащие выплате, не ставятся в зависимость от интенсивности использования объекта инфраструктуры в течение первой половины срока концессии • Суммы, подлежащие выплате в течение второй половины срока действия концессии, ставятся в зависимость от интенсивности использования объекта инфраструктуры 	Финансовый актив и нематериальный актив. Финансовый актив отражает право оператора на получение денежных средств от правообладателя в первой половине срока действия концессии, когда их сумма не ставится в зависимость от интенсивности использования объекта инфраструктуры; нематериальный актив отражает право оператора на получение платежей от правообладателя в соответствии с интенсивностью использования объекта инфраструктуры во второй половине срока действия концессии.	Концессии объектов железнодорожной инфраструктуры, где первоначально осуществляются «платежи за функциональную готовность» соответствующего объекта, а впоследствии с применением схема сбора платежей в соответствии с интенсивностью использования данного объекта.
9	<ul style="list-style-type: none"> • Правообладатель выплачивает оператору фиксированную сумму «за функциональную готовность» объекта • Платежи, получаемые оператором от пользователей, отражают интенсивность использования объекта инфраструктуры 	Финансовый актив и нематериальный актив. Финансовый актив отражает право оператора на получение фиксированного «платежа за функциональную готовность» соответствующего объекта; нематериальный актив отражает право оператора взимать плату с пользователей.	Где объектом является платный мост (т.е. мост, за проезд по которому взимается плата).
10	<ul style="list-style-type: none"> • Оператору платят пользователи • Суммы, подлежащие выплате, зависят от интенсивности использования объекта инфраструктуры • Срок действия концессии не фиксирован и заканчивается, когда общая величина выручки, полученная оператором от сборов, достигает некоего заданного уровня 	Нематериальный актив	Где объектом является платный мост.

4.4.8

Выплаты правообладателю, осуществляемые оператором

КР МСФО 12 рассматривает ситуации, в которых оператор получает вознаграждение от правообладателя за оказываемые услуги по строительству или модернизации. В некоторых случаях при заключении концессионного договора на предоставление услуг оператор может производить выплаты правообладателю. По нашему мнению, оператор должен признавать и оценивать любые активы, возникающие в результате таких выплат, в соответствии с их экономической сущностью, с учётом условий договора в целом.

Например, рассмотрим ситуацию, где оператор осуществляет выплату определенной суммы в пользу правообладателя в момент заключения концессионного договора на предоставление услуг, объектом которого является существующая платная автодорога. Оператор получает право взимать с пользователей плату за проезд по автодороге с начала действия договора. Он также обязуется произвести работы по модернизации определенных участков автодороги в будущих периодах. В данном случае оператор, произведя первоначальный платеж, как бы «приобретает» у правообладателя право взимать плату за проезд с пользователей существующей автодороги. Оператор должен признать нематериальный актив при заключении договора. Последующие затраты, связанные с модернизацией участков данной автодороги, увеличат стоимость признанного нематериального актива.

Для сравнения рассмотрим пример, в котором оператор производит выплату в пользу правообладателя при заключении концессионного договора на предоставление услуг, объектом которого является новая больница. По условиям договора оператор должен сначала построить здание новой больницы. С момента эксплуатационной готовности больницы оператор будет получать от правообладателя ежемесячные выплаты, величина которых не зависит от уровня загруженности больницы. Общая сумма денежного вознаграждения, которое оператор должен получить от правообладателя, превышает справедливую стоимость услуг по строительству и эксплуатации, предоставляемых оператором. В данном случае сумма, первоначально выплаченная оператором в пользу правообладателя, приводит к признанию финансового актива, подлежащего получению оператором от правообладателя.

4.4.9

Сроки признания

КР МСФО
 12.ВС67, 68

Общепринятая практика в отношении договоров, подлежащих исполнению в будущем, предусматривает признание оператором вознаграждения по мере оказания им услуг по строительству/модернизации. Как правило, характер актива (активов), который (которые) оператор признает в момент готовности объекта инфраструктуры к эксплуатации, определяет характер актива (активов), который (которые) оператор признает по мере оказания им услуг по строительству/модернизации. Например, если оператор получает лицензию на взимание платы с пользователей объекта инфраструктуры с момента эксплуатационной готовности этого объекта, то согласно КР МСФО 12 актив, который оператор признает по мере оказания им услуг по строительству/модернизации, является нематериальным активом.

4.5

Затраты по займам

4.5.1

Общее требование

КР МСФО 12.22,
 ВС58, МСФО
 23.10, 11

Если оператор приобретает право на взимание платы за пользование объектом инфраструктуры общественного назначения и при этом применяет альтернативный метод учёта по МСФО 23, предусматривающий капитализацию определенных затрат по займам, то оператор капитализирует относящиеся к квалифицируемым активам затраты по займам, которые были понесены на этапе строительства или модернизации. В любом другом случае оператор отражает затраты по займам как расходы в момент их возникновения. Однако капитализация процентов будет возможна только в отношении нематериальных активов, так как финансовый актив не является квалифицируемым активом согласно МСФО 23.

Оценка требования применительно к практическим ситуациям

- Ситуация № 1 – платная дорога. Вознаграждение, признаваемое оператором за оказанные им услуги по строительству, отражается как нематериальный актив. Если учётная политика оператора предусматривает применение альтернативного метода учёта, разрешенного МСФО 23, то он должен капитализировать понесенные затраты по займам, непосредственно относящиеся к нематериальному активу, признанному до момента эксплуатационной готовности соответствующего объекта инфраструктуры. Во всех других случаях оператор должен относить затраты по займам на расходы в момент их возникновения.
- Ситуация № 2 – больница. Вознаграждение, признаваемое оператором за предоставленные им услуги по строительству, отражается как финансовый актив. Поэтому затраты по займам оператор относит на расходы в момент их возникновения вне зависимости от того, какую учётную политику он выбирает по МСФО 23.
- Ситуация № 3 – система легкого наземного метро. Оператор признает вознаграждение за оказанные им услуги по строительству, отразив как финансовый актив, так и нематериальный актив. Если учётная политика оператора предусматривает применение альтернативного метода учёта, разрешенного МСФО 23, то он капитализирует понесенные затраты по займам в том объёме, в котором они относятся к нематериальному активу, признанному до момента эксплуатационной готовности соответствующего объекта инфраструктуры. В ином случае оператор должен отнести затраты по займам на расходы в момент их возникновения.

МСФО 11.18

Кроме того, оператор может капитализировать затраты по займам, включив их в балансовую стоимость незавершенных работ по строительству в соответствии с общими требованиями отражения в учёте договоров на строительство. Однако в силу того, что оператор признает финансовый/нематериальный актив по мере выполнения соответствующих работ, то в любой момент времени балансовая стоимость незавершенного строительства и, следовательно, величина затрат по займам, капитализируемых таким образом, не может быть существенной.

4.5.2

Оператор получает нематериальный актив

КР МСФО 12.1E15

Оператор, вознаграждением которого за услуги по строительству/модернизации является нематериальный актив, классифицирует право на получение денежных средств, «накапливаемое» на протяжении этапа строительства/модернизации, как нематериальный актив. Некоторые респонденты, приславшие свои замечания к проекту рассматриваемого разъяснения, предложили подход, согласно которому актив, постепенно признаваемый оператором на протяжении этапа строительства/модернизации, является определенной формой дебиторской задолженности, то есть правом на получение нематериального актива в момент завершения строительства/модернизации. Однако иллюстративные примеры, прилагаемые к КР МСФО 12, показывают, что право на получение нематериального актива само по себе является нематериальным активом.

МСФО 23.4,

КР МСФО 12.5C58

Данный нематериальный актив отвечает определению квалифицируемого актива согласно МСФО 23, являясь «активом, подготовка которого к намеченному использованию или продаже неизбежно требует значительного времени». КР МСФО заключил, что такой нематериальный актив, признанный за период строительства/модернизации, отвечает указанному определению в силу того, что лицензией (правом) на взимание платы с населения нельзя воспользоваться до тех пор, пока не будет построен объект инфраструктуры, предназначенный для обслуживания населения.

Если оператор на этапе строительства/ модернизации признает нематериальный актив и при этом его учётная политика предусматривает применение альтернативного метода учёта, разрешенного МСФО 23, то он капитализирует относящиеся к этому активу затраты по займам и включает их в балансовую стоимость указанного нематериального актива. В балансовую стоимость нематериального актива оператор включает только свои фактические затраты по займам.

Другие требования МСФО 23 также должны учитываться оператором. Например:

- МСФО 8.13, 27.28, 28.26, 27 • Оператор капитализирует все затраты по займам по всем квалифицируемым активам. Более того, если предприятие консолидирует несколько предприятий-операторов, то оно должно применять выбранную учётную политику последовательно ко всем таким предприятиям, отражаемым в консолидированной финансовой отчётности. Аналогично, при подготовке финансовой отчётности группы предприятие должно использовать ту же выбранную учётную политику применительно к объектам инвестирования, отражаемым в финансовой отчётности методом долевого участия или пропорциональной консолидации.
- МСФО 23.11, 13 • Оператор капитализирует только те затраты по займам, которых он бы избежал, если бы не приступил к строительству/модернизации. К ним могут относиться проценты по займам, привлеченным специально для целей строительства, а также затраты по займам, которые в ином случае были бы возвращены кредитору.
- МСФО 23.20-25 • Капитализация начинается в тот момент, когда у оператора возникают затраты по займам и он уже приступил к осуществлению строительных работ, предусмотренных договором. Капитализация прекращается в тот момент, когда объект инфраструктуры, а, следовательно, и нематериальный актив, готовы к намеченному использованию. Если строительные работы прерываются на продолжительное время, то капитализация затрат по займам приостанавливается.

Данные требования можно проиллюстрировать на примере ситуации № 1. Если оператор выбирает альтернативный метод учёта по МСФО 23, то он будет капитализировать любые затраты по займам, непосредственно относящиеся к работам по модернизации участков дороги, перестраиваемой в трёхполосную автостраду. Капитализация начинается в тот момент, когда оператор начинает нести затраты по займам и уже приступил к работам по модернизации, и прекращается в момент завершения работ по модернизации. Капитализированные затраты по займам включаются в фактическую стоимость нематериального актива, признаваемого на протяжении этапа модернизации.

Однако если учётная политика оператора не предусматривает применение альтернативного метода учёта, разрешенного МСФО 23, то он должен относить на расходы все затраты по займам в момент их возникновения.

4.5.3 Оператор получает финансовый актив

КР МСФО 12.22, ВС58 Если вознаграждением оператора за предоставленные им услуги по строительству или модернизации является финансовый актив, то оператор относит затраты по займам на расходы в момент их возникновения. В КР МСФО 12 отмечается, что финансовый актив не отвечает определению квалифицируемого актива согласно МСФО 23. Следовательно, затраты по займам оператор капитализировать не может.

МСФО 39.55, 56 Если оператор классифицирует свой финансовый актив в категорию займов или дебиторской задолженности, или в категорию финансовых активов, имеющих в наличии для продажи (см. раздел 5.4 «Последующий учёт финансового актива»), то он будет признавать процентный доход. Процентный доход будет накапливаться в период между датой признания дебиторской задолженности и датой ее погашения и рассчитываться с использованием метода эффективной ставки процента в соответствии с МСФО 39.

4.5.4 Вопросы практического применения

Как уже отмечалось ранее, в разделе 4.3 «Признание выручки от услуг по строительству/модернизации», общая сумма выручки за весь период действия концессионного договора на предоставление услуг будет варьироваться в зависимости от того, признает ли оператор финансовый актив или нематериальный актив. Однако обычно оператор отражает одинаковую сумму выручки за услуги по строительству и соответствующую операционную прибыль вне зависимости от того, признаёт ли он финансовый актив, нематериальный актив или какую-либо их комбинацию, выражающие причитающееся ему вознаграждение, при условии, что в каждом указанном случае справедливая стоимость подлежащего получению вознаграждения является

одинаковой. Однако финансовый результат до налогообложения, полученный оператором на этапе строительства, может отличаться в силу различий применяемых методов учёта затрат по займам.

КР МСФО 12.1Е9, 1Е21 В частности, на этапе строительства финансовый результат до налогообложения, полученный оператором, который признает финансовый актив, может отличаться от такового, полученного оператором, который признает нематериальный актив и капитализирует затраты по займам, даже если все прочие условия договора концессии совпадают. Оператор, который признает финансовый актив, будет признавать, с использованием эффективной ставки процента, процентный доход на дебиторскую задолженность правообладателя, а также будет признавать процентные расходы по привлеченным им займам. И напротив, оператор, который признаёт нематериальный актив, может капитализировать собственные затраты по займам, непосредственно относящиеся к строительству объекта инфраструктуры.

В случаях, когда оператор признает и нематериальный, и финансовый активы, отраженный им финансовый результат до налогообложения может различаться в зависимости от принятого им допущения в отношении того, что он получает первоначально в качестве вознаграждения на этапе строительства – финансовый или нематериальный актив. В третьем иллюстративном примере к КР МСФО 12 используется допущение о том, что на протяжении этапа строительства оператор признаёт финансовый актив и нематериальный актив на *пропорциональной* основе. Однако эти примеры носят исключительно иллюстративный характер, и в зависимости от конкретных условий договора могут допускаться другие подходы.

Дополнительные сложности могут возникать в тех случаях, когда оператор получает от правообладателя ещё какой-либо актив в качестве частичной оплаты за услуги по строительству. Предположим, например, что услуги по строительству, справедливая стоимость которых составляет 300 д.е., оказываются оператором на протяжении трех лет. Вознаграждение, полученное оператором, составляют: материальный актив со справедливой стоимостью 100 д.е. – переданный в момент заключения договора, и нематериальный актив со справедливой стоимостью 200 д.е. – предоставляемый в момент завершения строительства.

В момент заключения данного договора оператор отражает полученный актив по его справедливой стоимости, т.е. «Дт. Актив – 100, Кт. Отложенная выручка – 100» (см. раздел 4.6 «Объекты, предоставленные правообладателем»). За весь трёхлетний период оператор отразит общую выручку от услуг по строительству в сумме 300 д.е., т.е. «Дт. Нематериальный актив – 200, Дт. Отложенная выручка – 100, Кт. Выручка – 300». Однако при этом возникает вопрос: если оператор в течение первого года окажет услуги по строительству стоимостью 100 д.е., то следует ли ему признать нематериальный актив в сумме 100 д.е., или уменьшить балансовую величину отложенной выручки на 100 д.е., или же признать эту сумму на *пропорциональной* основе? Ответ на этот вопрос, в свою очередь, повлияет на то, какую сумму затрат по займам, если таковые имеются, оператор сможет капитализировать в первый год. Иллюстративные примеры к КР МСФО 12 не проясняют данный момент.

4.5.5 Изменения, ожидаемые в будущем

В предварительном проекте поправок к МСФО 23, который был опубликован СМСФО в мае 2006 года, предлагается устранить альтернативный метод учёта, предусмотренный в настоящее время в МСФО 23, согласно которому затраты по займам сразу относятся на расходы. Если предложенные поправки будут приняты, то капитализация затрат по займам, непосредственно относящихся к нематериальному активу, формируемому на этапе строительства, станет обязательной. В предварительном проекте предлагается предусмотреть перспективное применение поправок с даты вступления их в силу. Однако предприятиям будет предоставлена возможность досрочного применения поправок с любой даты до даты вступления их в силу.

4.6 Объекты, предоставленные правообладателем

4.6.1 Общее требование

КР МСФО 12.27

Если правообладатель передаёт оператору какие-либо объекты, которые оператор может по своему усмотрению оставить у себя или продать, и эти объекты являются частью получаемого вознаграждения за оказанные услуги, то оператор признает полученные объекты в качестве активов. При первоначальном признании этих объектов оператор оценивает их по справедливой стоимости и одновременно признает задолженность в отношении своих обязательств по договору, связанных с предоставлением услуг в будущем. В настоящей публикации такие активы называются объектами, полученными «в полное распоряжение».

Оценка требования применительно к практическим ситуациям

- Ситуация № 1 – платная дорога. Оператор получает от правообладателя дополнительные участки земли и имеет полное право разместить на них собственные объекты, перестроить или продать данные участки, т.е. поступить с ними как сочтет нужным. Оператор должен признать их как актив и оценить его по справедливой стоимости. Он также признает соответствующее обязательство, отражающее предусмотренную договором обязанность предоставить услуги в будущем.
- Ситуация № 2 – больница. Оператор получает от правообладателя дополнительное здание и может по своему усмотрению занять, перестроить или продать это здание. Оператор должен признать данное здание как актив по его справедливой стоимости. Он также признает обязательство, отражающее предусмотренную договором обязанность предоставить услуги в будущем.
- Ситуация № 3 – система легкого наземного метро. Никаких других объектов оператор от правообладателя не получает.

4.6.2 Объекты, полученные «в полное распоряжение», не являются государственными субсидиями

КР МСФО 12.27

В КР МСФО 12 отмечается, что объекты, переданные правообладателем «в полное распоряжение» оператора как часть вознаграждения за предоставляемые оператором услуги, не являются государственными субсидиями. Важно проводить между ними различие, поскольку оператор будет учитывать полученные «в полное распоряжение» объекты и государственные субсидии по-разному. Например, государственную субсидию, предоставленную в форме немонетарного актива, оператор может отражать в учёте либо по справедливой стоимости актива, либо в нарицательной (условной) сумме. В противоположность такому подходу, при первоначальном признании объектов, полученных «в полное распоряжение», оператор должен оценить их по справедливой стоимости.

4.6.3 Разграничение объектов, полученных «в полное распоряжение», и концессионных объектов инфраструктуры

Оператору необходимо различать объекты, полученные «в полное распоряжение», и концессионные объекты инфраструктуры, поскольку он будет учитывать эти две категории объектов по-разному. Оператор признаёт объекты, полученные «в полное распоряжение», как активы, тогда как имеющийся у правообладателя объект инфраструктуры общественного назначения не может быть признан оператором в качестве собственного актива.

Например, допустим, что правообладатель передаёт оператору имущественное право на земельный участок, на котором расположены здание больницы и отдельное офисное здание. Согласно условиям концессии оператор должен отремонтировать здание больницы и управлять им в течение 20 лет, а затем вернуть это здание правообладателю в определенном состоянии. Офисным зданием, напротив, оператор может распоряжаться по собственному усмотрению, что на практике означает, что оператор может занять его сам, перестроить и/или продать.

В данном случае здание больницы представляет собой объект инфраструктуры в рамках сферы применения КР МСФО 12, и поэтому оператор не признает это здание как собственное основное средство. Однако оператор имеет полное право распорядиться офисным зданием по своему усмотрению. При условии, что офисное здание является частью общего вознаграждения по договору, оператор признает данное офисное здание как собственный актив, оценив его, при первоначальном признании, по справедливой стоимости.

4.6.4 Классификация и последующий учёт

В КР МСФО не уточняется, как оператору следует классифицировать полученные «в полное распоряжение» объекты при их первоначальном признании, как и то, в каком порядке их следует учитывать впоследствии.

По нашему мнению, оператор должен классифицировать такие объекты в соответствии с применимыми стандартами МСФО. В приведенном выше примере оператор может признать офисное здание как объект основных средств, инвестиционного имущества или запасов в зависимости от намеченного использования данного здания. Классификация объекта при его первоначальном признании определяет порядок его последующего учёта.

4.6.5 Вопросы практического применения

Некоторые проблемные вопросы практического применения требований КР МСФО 12 к объектам, предоставленным правообладателем, могут быть показаны на примере более сложных договоров.

Лицензии на оперативное управление существующими объектами инфраструктуры

Предположим, что, как и в ситуации № 1, правообладатель передает оператору право на существующую дорогу вместе с прилегающими участками земли. Последние будут использоваться в основном для расширения дороги за счёт увеличения количества полос движения, хотя оператор также получит «в полное распоряжение» некоторые земельные площади сверх необходимых для строительства. В отличие от ситуации № 1, оператор получает право взимать плату за проезд по дороге с начала срока действия концессии, то есть имеет право взимать плату с пользователей существующего объекта инфраструктуры еще до завершения работ по его модернизации.

В данном случае оператор не будет признавать существующую дорогу или землю, предназначенную для достижения целей концессии, как собственные основные средства. Однако оператор признает в качестве актива дополнительные земельные площади, полученные им «в полное распоряжение». Но должен ли оператор признать нематериальный актив в начале срока действия концессии, который отражает право оператора на взимание платы за пользование существующим объектом инфраструктуры?

Объекты, которые могут быть проданы только после их использования в течение определенного времени

Допустим, что правообладатель передает оператору действующую больницу. Оператор должен осуществлять оперативное управление данной больницей, пока строится здание новой больницы на другом участке. После того, как оператор завершит строительство новой больницы и обеспечит перевод услуг из существующей больницы в новую, он получит возможность занять, перестроить или продать участок с существующей больницей. Каким образом оператор должен отразить в учёте свои права на существующую больницу?

В данном случае можно аргументировать, что при отдельном рассмотрении существующей больницы как таковой её нельзя отнести к сфере применения КР МСФО 12 как концессионный объект инфраструктуры, поскольку правообладатель не контролирует остаточную долю участия в существующей больнице. Такой подход предполагает, что оператор должен признать

существующую больницу как объект собственных основных средств. С другой стороны, можно сказать, что при рассмотрении всего договора в целом правообладатель требует, чтобы оператор обеспечил наличие функционирующей больницы в любой момент времени в течение срока действия концессии. Такой подход предполагает, что существующая больница является частью концессионного объекта инфраструктуры, поэтому оператор не может признать её как актив, по крайней мере, первоначально.

Приведенные выше примеры затрагивают вопросы, касающиеся возможности существования обстоятельств, при которых оператор должен разбивать договор концессии на отдельные части, а также подхода - целостного (интегрированного) или дискретного (раздельного), подлежащего принятию оператором в отношении концессионного объекта инфраструктуры. В основном, КР МСФО 12 не решает такие вопросы.

5. Этап оперативного управления

5.1 Введение

Как правило, концессионные договоры на предоставление услуг требуют, чтобы в дополнение к услугам по строительству или модернизации объекта инфраструктуры общественного назначения оператор оказывал ряд других услуг. К таким дополнительным услугам могут относиться услуги по обслуживанию объекта инфраструктуры и другие услуги, предоставляемые непосредственно правообладателю или пользователям.

КР МСФО 12.10 Рассматриваемые в КР МСФО 12 вопросы, имеющие отношение, в основном, к этапу оперативного управления, включают следующие:

- Каким образом оператор должен признавать и оценивать выручку от услуг на этапе оперативного управления?
- Каким образом оператор должен отражать в учёте свои обязательства по обслуживанию объекта инфраструктуры?
- Каким должен быть порядок последующего учёта оператором финансового актива, первоначально признанного им на этапе строительства/ модернизации в рамках договора?
- Каким должен быть порядок последующего учёта оператором нематериального актива, первоначально признанного им на этапе строительства/ модернизации в рамках договора?

Рассмотрим эти вопросы более подробно.

5.2 Выручка от услуг по оперативному управлению объектом

5.2.1 Общее требование

КР МСФО 12.20, МСФО 18.9 Оператор должен признавать и оценивать выручку от услуг по оперативному управлению объектом в соответствии с требованиями МСФО 18. Данный стандарт требует признавать выручку по справедливой стоимости вознаграждения полученного или подлежащего получению за оказываемые услуги.

Оценка требования применительно к практическим ситуациям

- Ситуация № 1 – платная дорога. Оператор взимает и аккумулирует у себя плату за проезд по дороге. Полученные сборы оператор должен признавать как выручку в момент возникновения у него права на эти денежные средства.
- Ситуация № 2 – больница. На протяжении этапа оперативного управления оператор получает денежные средства от правообладателя. Полученную сумму оператор делит на две части: ту, что представляет собой погашение финансового актива, полученного в качестве вознаграждения за услуги по строительству, и ту, что представляет собой вознаграждение за услуги по оперативному управлению. Часть, отнесенную на вознаграждение за услуги по оперативному управлению, оператор признает как выручку в момент возникновения у него соответствующего права (т.е. по мере оказания данных услуг).
- Ситуация № 3 – система легкого наземного метро. В течение первых 10 лет этапа оперативного управления оператор получает фиксированный ежемесячный платёж за оказываемые им услуги. В течение следующих 10 лет этапа оперативного управления оператор взимает плату с пассажиров и аккумулирует эти платежи у себя. Полученную сумму денежных средств оператор делит на две части: ту, что направляется на уменьшение величины финансового актива, полученного в качестве вознаграждения за услуги по строительству, и ту, что представляет собой вознаграждение за услуги по оперативному управлению. Часть, отнесенную на вознаграждение за услуги по оперативному управлению, оператор признает как выручку в момент возникновения у него соответствующего права (т.е. по мере оказания данных услуг).

Далее подходы к признанию и оценке выручки в каждой из трех практических ситуаций рассматриваются более подробно.

5.2.2 Оператор признаёт нематериальный актив

МСФО 18.9, 20

Оператор признаёт нематериальный актив, когда он получает право взимать плату с пользователей сообразно интенсивности пользования соответствующей общественной услугой (т.е. в пределах принятого оператором риска, связанного со спросом на услугу). В этом случае оператор признает выручку в момент возникновения у него соответствующего права (т.е. по мере оказания услуг).

МСФО 18.20

Например, в ситуации № 1 оператор признает полученные платежи за проезд по дороге в качестве выручки, относящейся к этапу оперативного управления, в момент возникновения у него соответствующего права. Если пользователи осуществляют авансовые платежи за возможность пользования дорогой в течение определенного периода времени, то оператор должен следовать требованиям МСФО 18 в части признания и оценки, для того чтобы определить корректную базу для признания выручки.

КР МСФО 12.21

Условия договора также могут предусматривать обязанность оператора производить работы по ремонту и техническому обслуживанию, необходимые для поддержания объекта инфраструктуры в определенном состоянии. Если обязанности по проведению таких работ являются результатом использования актива в течение срока действия лицензии, то обязанность оператора «восстановить функциональность объекта» оценивается и признается в соответствии с требованиями МСФО 37, как это подробно рассмотрено в разделе 5.3 «Обязанности по содержанию и техническому обслуживанию объекта».

5.2.3 Оператор признаёт финансовый актив

МСФО 18.9, 20

Оператор признаёт финансовый актив, когда у него возникает безусловное право на получение денежных средств, величина которых не зависит от востребованности соответствующей общественной услуги. Типичный концессионный договор на предоставление услуг обычно предусматривает предоставление оператором дополнительных услуг по техническому обслуживанию соответствующего объекта инфраструктуры. Если требование произвести ремонт и техническое обслуживание не является результатом использования актива в рамках полученной лицензии, то оператор признаёт выручку от услуг по обслуживанию и возникающий в результате финансовый актив в момент возникновения у него права на этот доход и оценивает величину выручки в размере справедливой стоимости полученного или подлежащего получению вознаграждения.

Например, в ситуации № 2 оператор предоставляет правообладателю услуги по техническому обслуживанию соответствующего объекта на этапе оперативного управления в рамках договора концессии. Оператор признаёт выручку от данных услуг по мере их оказания.

Для оценки величины выручки, относящейся к конкретной услуге в рамках оперативного управления объектом инфраструктуры, например, по техническому обслуживанию этого объекта, может потребоваться профессиональное суждение, когда один договор концессии предусматривает предоставление пакета услуг. В договорах, подобных описанному в ситуации № 2, например, обычной является практика, когда правообладатель периодически выплачивает оператору некую единую сумму на протяжении этапа оперативного управления. В договоре концессии такой платеж может быть обозначен как «платеж за функциональную готовность» объекта или как «единый платеж», без расшифровки этой суммы по конкретным видам услуг. Кроме того, зачастую такой периодический платеж индексируется, в целом или в какой-либо части, например, на индекс потребительских цен.

*КР МСФО 12.13,
 ВС31, МСФО
 18.13, А11*

Общий принцип, заложенный в КР МСФО 12, таков, что оператор должен распределить общую сумму полученного или подлежащего получению вознаграждения между различными видами оказываемых им услуг «исходя из относительных величин справедливой стоимости оказываемых услуг, когда каждый вид услуг можно отдельно оценить». Такое распределение производится исходя из справедливой стоимости оказываемых услуг, даже если договор устанавливает цены на каждый их вид. Это связано с тем, что суммы, указанные в договоре, не обязательно

представляют собой справедливую стоимость оказываемых услуг или расценки на эти услуги, которые были бы установлены в случае, если бы эти услуги продавались как независимые. На практике относительная справедливая стоимость услуг может быть рассчитана исходя из сумм ожидаемых затрат на предоставление каждого вида услуг, увеличенных на обоснованную норму прибыли.

МСФО 18.11

При определении справедливой стоимости общей суммы вознаграждения, подлежащего распределению, потоки денежных средств дисконтируются по вмененной ставке процента в соответствии с требованиями МСФО 18. Данный стандарт определяет вмененную ставку процента как одну из двух величин, устанавливаемую с наибольшей ясностью: (1) превалирующую ставку процента по кредитным ресурсам, предоставляемым заемщикам с аналогичным кредитным рейтингом; или (2) ставку дисконтирования, при которой номинальные суммы, подлежащие получению, приводятся к текущей цене продаж товаров или услуг. Таким образом, на практике общая сумма подлежащего получению вознаграждения может быть дисконтирована до суммы, равной общей справедливой стоимости оказываемых услуг, либо она может быть дисконтирована по превалирующей ставке процента на кредитные ресурсы, предоставляемые правообладателю. Полученная в результате величина распределяется пропорционально расчётным оценкам справедливой стоимости оказываемых услуг.

По нашему мнению, одним из корректных методов признания выручки в ситуации № 2 будет следующий. Оператор прогнозирует величину будущих ежемесячных платежей, подлежащих получению от правообладателя, принимая в расчёт предполагаемые изменения индекса потребительских цен и любые вычеты из суммы будущих поступлений. Затем оператор дисконтирует рассчитанные суммы поступлений по соответствующей вмененной ставке процента (см. выше по тексту), для того чтобы определить чистую приведенную стоимость общей суммы вознаграждения, подлежащего получению по договору. Далее оператор распределяет указанную общую сумму вознаграждения на соответствующие услуги по договору, включая строительство новой больницы (этап строительства), содержание и техническое обслуживание больницы (услуги по оперативному управлению) и замену специализированного оборудования, исходя из относительных величин справедливой стоимости этих услуг. После этого оператор начинает признавать выручку по мере предоставления услуг, основываясь на этой, определённой им схеме распределения. Однако КР МСФО 12 не предписывает никакого конкретного метода признания выручки по концессионным договорам на предоставление услуг, и, соответственно, применение других методов, отражающих приведенные выше общие принципы, также допустимо.

На практике могут возникнуть затруднения в том случае, если фактически полученная сумма гарантированных платежей будет отличаться от её первоначальной расчётной оценки, например, в силу того, что индекс потребительских цен или вычтенные из вознаграждения суммы (исходя из фактических показателей функционирования концессионного объекта) отличаются от первоначально предполагаемых значений. Изменения в расчётных оценках следует отражать в учёте перспективно в соответствии с МСФО 8 «Учётная политика, изменения в расчётных бухгалтерских оценках и ошибки».

5.2.4

Оператор признаёт и финансовый актив, и нематериальный актив

КР МСФО 12.18, 1E27

Дополнительные сложности могут возникнуть в отношении концессионных договоров на предоставление услуг, по которым у оператора возникает и нематериальный актив, и финансовый актив. В таких случаях справедливая стоимость вознаграждения, подлежащего получению по договору, будет распределяться между финансовым активом и нематериальным активом. Выручка признаётся в момент возникновения права на нее, а её величина определяется по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению вознаграждения. Часть полученных сумм относится на погашение соответствующего финансового актива.

КР МСФО 12.1E27

Рассмотрим договор, по условиям которого оператор взимает плату с пользователей, но при этом ему гарантируется получение некой минимальной ежемесячной суммы за счёт того, что правообладатель будет оплачивать любую недостающую до этой суммы разницу. Один из

возможных способов распределения подлежащего получению вознаграждения между финансовым активом и нематериальным активом предполагает следующие действия:

- оценить вознаграждение, подлежащее получению за услуги по строительству, исходя из справедливой стоимости услуг по строительству, которую можно рассчитать как сумму затрат на оказание услуг и разумной нормы прибыли (что составит, например, 350 000 д.е.);
- оценить финансовый актив, полученный в обмен на услуги по строительству путём дисконтирования будущих гарантированных сумм с использованием вмененной ставки процента (см. раздел 5.2.3 «Оператор признаёт финансовый актив» выше по тексту; допустим, что эта сумма составит 260 000 д.е.);
- оценить нематериальный актив, полученный в рамках договора, в сумме разницы между величиной вознаграждения, отнесенной на услуги по строительству, и величиной признанного финансового актива (что составит, к примеру, 90 000 д.е.).

Соответственно, гарантированные платежи, получаемые в течение этапа оперативного управления, будут относиться на погашение финансового актива, а любые поступления, превышающие указанную гарантированную сумму, будут признаваться в качестве выручки по мере оказания соответствующих услуг. В Приложении I представлен простой пример, иллюстрирующий использование данного метода.

5.3 Обязательства по содержанию и техническому обслуживанию объекта

5.3.1 Общее требование

Как правило, договоры концессий обязывают оператора осуществлять обслуживание объекта инфраструктуры для обеспечения его функционирования в соответствии с установленными показателями в период действия договора. Кроме того, концессионные договоры на предоставление услуг, за исключением договоров, в которых объект инфраструктуры используется оператором в течение «всего экономического срока службы объекта», как правило, предусматривают обязанность оператора вернуть объект инфраструктуры в определенном оговоренном состоянии правообладателю или другой стороне по окончании срока действия договора.

КР МСФО 12.21

Оператор признаёт и оценивает предусмотренные договором обязательства по обслуживанию или восстановлению объектов инфраструктуры в соответствии с МСФО 37, за исключением услуг по модернизации объекта, в отношении которых оператор должен признавать выручку и затраты в соответствии с МСФО 11.

Оценка требования применительно к практическим ситуациям

- Ситуация № 1 – платная дорога. Оператор обязан поддерживать техническое состояние дороги, отвечающее установленным требованиям. Для исполнения своих обязательств оператор должен периодически менять покрытие дороги. Резерв соответствующих затрат, связанных с исполнением данного обязательства по замене покрытия, оператор должен будет признать и оценить в порядке, рассмотренном далее по тексту.
- Ситуация № 2 – больница. По условиям договора концессии оператор должен обеспечить содержание и техническое обслуживание концессионного объекта, в том числе ревизию технического состояния и капитальный ремонт определенного специализированного оборудования больницы. Оператор признаёт выручку по мере оказания данных услуг. Оператор считает, что услуги по проведению капитального ремонта специализированного оборудования, предоставляемые им в рамках договора, генерируют выручку (доход), поэтому часть полученного или подлежащего получению вознаграждения он относит на этот элемент договора.
- Ситуация № 3 – система легкого наземного метро. Оператор обязан поддерживать систему легкого наземного метро в техническом состоянии, отвечающем установленным требованиям. Для исполнения своих обязательств оператор должен заменить определенные участки рельсовых путей. Резерв соответствующих затрат, связанных с исполнением данного обязательства, оператор должен будет признать и оценить в порядке, рассмотренном далее по тексту.

5.3.2 Учёт договорных обязательств

Общие требования МСФО 37 подробно рассматриваются в публикации «МСФО: точка зрения КПМГ», глава 3.12 «Резервы»; настоящая публикация касается вопросов применения и толкования указанных требований только в контексте отражения договорных обязательств, предусмотренных концессионным договором на предоставление услуг.

МСФО 37.14, 36,
45

Согласно требованиям МСФО 37 резервы оцениваются исходя из наилучшей расчётной оценки суммы, в которой имеющаяся у предприятия обязанность могла быть урегулирована по состоянию на отчётную дату. Если эффект, оказываемый изменением стоимости денег с течением времени, является существенным, то величина соответствующего резерва оценивается в дисконтированной сумме затрат, которые предприятие ожидает понести для урегулирования своих обязательств, с использованием доналоговой ставки, отражающей влияние изменения стоимости денег с течением времени и специфичные для данного обязательства риски. Резерв признается при выполнении следующих условий: наличия у предприятия обязательства в настоящий момент времени, возникшего в результате некоего события в прошлом; высокой вероятности оттока экономических ресурсов, требуемых для урегулирования данного обязательства; и возможности надёжной оценки величины данного обязательства.

Обычно затраты на содержание и текущее обслуживание относятся на расходы по мере их возникновения, если только соответствующие услуги не были идентифицированы как деятельность, генерирующая выручку (доход).

5.3.3 Разграничение договорных обязательств и услуг

Для решения вопроса о том, являются ли мероприятия оператора по обслуживанию объекта его обязательством, возникающим из условий лицензии (которое следует отражать в соответствии с МСФО 37), или же услугой, предоставляемой по концессионному договору и, соответственно, деятельностью, генерирующей выручку (доход), может потребоваться применение профессионального суждения.

КР МСФО 12.1E4,
19, 35

Примеры к КР МСФО 12 иллюстрируют ситуации, когда затраты на мероприятия по крупномасштабному техническому обслуживанию отражаются в учёте как резерв, и ситуации, когда такое обслуживание отражается как деятельность, генерирующая выручку (доход). Например, оператор должен произвести замену дорожного полотна в определённый момент времени в течение срока действия концессии. Работы по замене полотна считаются деятельностью, генерирующей выручку (доход), и отражаются как компонент договора, приносящий выручку. В случаях, когда оператор обязан осуществлять техническое обслуживание дороги для поддержания ее в оговоренном состоянии, однако при этом точный перечень и масштаб требуемых работ не установлен, но может варьироваться в зависимости от интенсивности использования дороги, то такое обязательство по замене покрытия дороги признаётся и оценивается в соответствии с МСФО 37.

Во многих случаях, когда в рамках договора оператор признаёт нематериальный актив, может быть уместным рассматривать мероприятия по обслуживанию объекта как обязанность оператора «восстановить функциональность объекта» (одно из условий лицензии), а когда в рамках договора оператор признаёт финансовый актив, может быть уместным считать, что мероприятия по обслуживанию являются его деятельностью, генерирующей выручку (доход) (один из видов услуг, предоставляемых правообладателю). Данные подходы раскрываются в иллюстративных примерах к КР МСФО 12. Однако в некоторых случаях могут быть уместными иные подходы.

По нашему мнению, выбор наиболее подходящего порядка учёта деятельности по обслуживанию объекта инфраструктуры зависит от условий и обстоятельств каждого договора, а не от того, какой актив – финансовый или нематериальный – признает оператор в качестве вознаграждения за услуги по строительству/модернизации.

5.3.4

Признание и оценка

При определении величины обязательства по обслуживанию или восстановлению концессионного актива, а также при определении сроков его признания требуется применение профессионального суждения. Согласно требованиям МСФО 37 величина резерва, как правило, должна определяться исходя из расчётной оценки затрат на погашение соответствующего обязательства по состоянию на отчётную дату. В большинстве случаев уместно признавать резерв в отношении обязательств оператора по восстановлению концессионного актива по мере физического износа этого актива. Величина резерва при этом измеряется как расчётная сумма затрат, которые предприятие ожидает понести при выполнении работ по техническому обслуживанию или восстановлению актива, которые дисконтируются по ставке, отражающей временную стоимость денег и соответствующие риски.

Например, сценарий в ситуации № 1 предусматривает договорную обязанность оператора осуществлять техническое обслуживание дороги, позволяющее поддерживать её в оговоренном состоянии. По мере пользования дорогой верхние слои ее покрытия будут разрушаться. Для того чтобы исполнить свои обязательства по договору, оператору потребуется периодически менять дорожное покрытие, скажем, один раз в семь лет или около того. Поэтому оператор признает резерв и будет относить фактические затраты по замене покрытия на уменьшение этого резерва.

Оператор признаёт суммы, отражающие высвобождение дисконта по резерву (т.е. изменение дисконтированной величины резерва, вызванное приближением к концу периода дисконтирования), как финансовые расходы. В иллюстративных примерах к КР МСФО 12 показано, что общее увеличение резерва за период отражается в отчёте о прибылях и убытках одной строкой. Мы предполагаем, что такой метод представления был выбран в связи с тем, что в данном случае влияние высвобождения дисконта считалось несущественным.

5.4

Последующий учёт финансового актива

5.4.1

КР МСФО 12.23

Общее требование

Оператор учитывает любой признанный им финансовый актив в соответствии с требованиями стандартов по отражению финансовых инструментов. Эти стандарты не предусматривают никаких исключений для операторов. Общие требования по отражению финансовых инструментов в учёте и финансовой отчётности рассматриваются в публикации «МСФО: точка зрения КПМГ», глава 3.6 «Финансовые инструменты». В настоящей публикации вопросы применения и толкования указанных требований рассматриваются только в контексте финансовых активов, признанных оператором в качестве вознаграждения за оказанные им услуги в рамках концессионного договора на предоставление услуг.

Оценка требования применительно к практическим ситуациям

- Ситуация № 1 – платная дорога. Не применимо, поскольку оператор не признаёт финансовый актив.
- Ситуация № 2 – больница. Оператор признаёт финансовый актив, полученный в качестве вознаграждения за услуги по строительству. Оператор классифицирует данный финансовый актив в категорию займов и дебиторской задолженности или в категорию инструментов, имеющих в наличии для продажи, либо, если выполняются соответствующие критерии, определяет его в категорию инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период.
- Ситуация № 3 – система легкого наземного метро. Оператор признаёт полученный финансовый актив, представляющий собой часть вознаграждения за услуги по строительству. Оператор классифицирует данный финансовый актив в категорию займов и дебиторской задолженности или категорию инструментов, имеющих в наличии для продажи, либо, если выполняются соответствующие критерии, определяет его в категорию инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период.

5.4.2 Классификация

КР МСФО 12.24 Согласно требованиям КР МСФО 12 порядок отражения в учёте финансового актива, полученного в качестве вознаграждения в рамках концессионного договора на предоставление услуг, и раскрытия соответствующей информации в финансовой отчётности определяется в соответствии с положениями стандартов по отражению финансовых инструментов. Согласно КР МСФО 12 оператор может классифицировать финансовый актив в следующие категории: займы и дебиторская задолженность; инструменты, имеющиеся в наличии для продажи; или инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период, если актив специально отнесен в эту категорию оператором.

КР МСФО 12.ВС44 Тот факт, что материализация финансового актива может зависеть от того, насколько объект инфраструктуры будет отвечать целевым показателям функционирования на этапе оперативного управления в рамках концессионного договора на предоставление услуг, не исключает возможности классифицировать этот финансовый актив в категорию займов и дебиторской задолженности. Под целевыми показателями функционирования объекта в данном контексте понимаются возможности использования данного объекта инфраструктуры для предоставления соответствующих общественных услуг, и к ним могут относиться такие, например, показатели, как качество и производительность.

МСФО 39.9, 11A Предприятие в соответствии с МСФО 39 может определять финансовый актив в категорию инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период, только:

1. Если это приведет к представлению более значимой информации:
 - либо в силу того, что таким образом устраняется или в существенной степени снижается непоследовательность принципов оценки или признания, которая возникла бы в результате оценки активов или обязательств (либо признания прибылей или убытков по ним) на основе различающихся подходов («несогласованность в подходах к учёту»);
 - либо в силу того, что группа финансовых активов, финансовых обязательств или и тех и других, управляется и ее эффективность оценивается на основе справедливой стоимости в соответствии с документально оформленной стратегией предприятия по управлению рисками либо его инвестиционной стратегией, и информация, предоставляемая ключевым руководящим сотрудникам, базируется на той же основе.
2. В отношении всего комбинированного договора в целом, когда такой договор содержит один или несколько встроенных производных инструментов, за исключением случаев, когда такие встроенные производные инструменты:
 - не изменяют в значительной степени потоки денежных средств, которые при его отсутствии были бы предусмотрены по договору; или
 - являются встроенными производными инструментами, отделение которых от основного договора запрещено, что является очевидным – в результате минимального анализа или без такового – при первоначальном рассмотрении аналогичного комбинированного (гибридного) инструмента.

КР МСФО 12.ВС62 В ходе обсуждений, проводившихся КР МСФО, было сделано заключение, что договор, предусматривающий потенциальную вариативность, не содержит встроенного производного инструмента в отношении такой вариативности, если сумма, подлежащая получению оператором, может варьироваться в зависимости от достигнутых целевых показателей качества или производительности, или от иных оказываемых оператором услуг. Это связано с тем, что МСФО 39 определяет производный инструмент как инструмент, стоимость которого меняется в соответствии с изменением какой-либо переменной величины, *не являющейся специфичной для какой-либо из сторон по договору*, тогда как показатели функционирования объекта представляют собой переменную, специфичную для оператора.

Встроенный производный инструмент может иметь место, если величина платежей, подлежащих получению по договору, меняется в зависимости от изменений индекса потребительских цен или некой подобной переменной. Однако маловероятно, чтобы такая переменная в значительной степени влияла на величину потока денежных средств по договору, и поэтому такой производный инструмент не будет отвечать второму из указанных выше критериев.

КР МСФО
 12.ВС61, МСФО
 39.9

В «Основаниях для выводов» по КР МСФО 12 отмечено, что финансовый актив, возникающий в рамках концессионного договора на предоставление услуг, скорее всего, не будет отвечать определению инвестиции, удерживаемой до срока погашения, поскольку такая классификация актива стала бы возможной, только если бы этот актив котируется на активном рынке. Данный подход согласуется с МСФО 39 в части определений инвестиций, удерживаемых до срока погашения, займов и дебиторской задолженности. МСФО 39 определяет инвестиции, удерживаемые до срока погашения, как «непроизводные финансовые активы, предусматривающие фиксированные или поддающиеся определению платежи по ним, а также фиксированный срок погашения», которые предприятие имеет твёрдое намерение и возможность удерживать до наступления срока их погашения. При этом указывается, что данная категория исключает финансовые активы, отвечающие определению займов и дебиторской задолженности. Займы и дебиторская задолженность определяются в МСФО 39 как «непроизводные финансовые активы, предусматривающие получение фиксированных или поддающихся определению платежей». При этом указывается, что из данной категории исключаются: инвестиции, котируемые на активном рынке; финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период; финансовые активы, определенные предприятием в категорию финансовых активов, имеющих в наличии для продажи; а также активы, по которым предприятие может не получить практически всю сумму первоначальной инвестиции. Если возможна ситуация, что предприятие получит не всю сумму первоначальной инвестиции, то, согласно МСФО 39, такие активы следует классифицировать в категорию финансовых активов, имеющих в наличии для продажи. Поэтому финансовый актив, предусматривающий получение фиксированных или поддающихся определению платежей, может быть классифицирован в категорию инструментов, удерживаемых до срока погашения, только при условии, что он котируется на активном рынке. В ином случае этот финансовый актив будет отвечать определению займов и дебиторской задолженности, если только он не был определен при первоначальном признании в категорию финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период, или в категорию финансовых активов, имеющих в наличии для продажи.

МСФО 39.9

По существу, на практике в большинстве случаев возможность выбора оператором классификационной категории для финансового актива ограничивается только двумя категориями: займов и дебиторской задолженности, либо финансовых активов, имеющих в наличии для продажи. Согласно МСФО 39 актив должен быть классифицирован в категорию инструментов, имеющих в наличии для продажи, если по нему предприятие может не получить практически всю сумму первоначальной инвестиции по причинам, отличным от ухудшения кредитоспособности.

Оператор определяет классификацию каждого финансового актива в отдельности. Стандарты не содержат требования последовательности при классификации финансовых активов, возникающих в рамках разных концессионных договоров на предоставление услуг.

5.4.3

МСФО 39.46, 48

Порядок учёта

После первоначального признания займы и дебиторская задолженность оцениваются по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента, тогда как финансовые активы, определенные в категорию инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период, а также финансовые активы, классифицированные в категорию инструментов, имеющих в наличии для продажи, оцениваются по справедливой стоимости. Возможно, что определение справедливой стоимости финансового актива, признанного в рамках концессионного договора на

предоставление услуг, окажется сложным, что может потребовать значительного профессионального суждения, поскольку активный рынок для прав на получение гарантированных платежей по концессионному договору на предоставление услуг, скорее всего, будет отсутствовать. В случае отсутствия рыночных котировок МСФО 39 требует, чтобы справедливая стоимость финансового актива определялась с использованием технических приемов оценки, и представляет указания в отношении их использования.

МСФО 39.46, 58, 59 Финансовые активы, которые предприятие определило как объекты хеджирования, должны учитываться по специальным правилам учёта операций хеджирования, установленным в МСФО 39. Все финансовые активы, за исключением тех, которые оцениваются по справедливой стоимости с отражением её изменений в составе прибыли или убытка за период, проверяются на предмет обесценения по состоянию на каждую отчётную дату в соответствии с требованиями МСФО 39. Убыток от обесценения признаётся в том случае, если имеется объективное свидетельство, указывающее на то, что возникшее после первоначального признания событие окажет влияние на ожидаемую величину будущих потоков денежных средств по данному активу. Например, если получение некоторых платежей, причитающихся оператору по концессионному договору на предоставление услуг, не ожидается в силу того, что правообладатель нарушил свои обязательства по платежам, то соответствующий финансовый актив будет считаться обесценённым, и потребуются признать и оценить соответствующий убыток от обесценения.

МСФО 39.55, 56 Процентный доход по дебиторской задолженности или по финансовому активу, имеющемуся в наличии для продажи, должен рассчитываться с использованием метода эффективной ставки процента и признаваться в составе прибыли или убытка за период в соответствии с МСФО 39. Величина изменения справедливой стоимости финансового актива, имеющегося в наличии для продажи, отражается непосредственно в составе собственного капитала (за исключением убытков от обесценения и курсовых разниц) до момента прекращения признания данного финансового актива (например, когда он погашается в результате получения всех причитающихся по договору платежей). Величина изменения справедливой стоимости финансового актива, оцениваемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период, признаётся в составе прибыли или убытка за период.

5.5 Последующий учёт нематериального актива

5.5.1 Общие требования

КР МСФО 12.26 Оператор учитывает любой признанный им нематериальный актив в соответствии с требованиями МСФО 38 и МСФО 36 «Обесценение активов». Эти стандарты не предусматривают никаких исключений для операторов. Общие требования, касающиеся нематериальных активов и обесценения нефинансовых активов, рассматриваются в публикации «МСФО: точка зрения КПМГ», в главах 3.3 «Нематериальные активы и гудвилл» и 3.10 «Обесценение». В настоящей публикации вопросы применения и толкования указанных требований рассматриваются только в контексте нематериальных активов, признанных оператором в качестве вознаграждения за оказанные им услуги в рамках концессионного договора на предоставление услуг.

Оценка требования применительно к практическим ситуациям

- Ситуация № 1 – платная дорога. Оператор признаёт нематериальный актив как полученное им вознаграждение за услуги по строительству. Оператор оценивает данный нематериальный актив в соответствии с МСФО 38, амортизируя его в течение срока действия концессии.
- Ситуация № 2 – больница. Неприменимо, поскольку оператор не признаёт нематериальный актив.
- Ситуация № 3 – система легкого наземного метро. Оператор признаёт нематериальный актив как полученное им вознаграждение за услуги по строительству и оценивает данный нематериальный актив в соответствии с МСФО 38, амортизируя его в течение срока действия концессии.

5.5.2

Оценка

МСФО 38.72, 81

МСФО 38 разрешает оценивать нематериальные активы либо по фактической стоимости, либо по переоцененной стоимости, за исключением случаев, когда актив должен оцениваться по фактической стоимости в силу невозможности его переоценки, вызванной отсутствием соответствующего активного рынка. В большинстве случаев активный рынок для нематериальных активов, признаваемых в рамках концессионных договоров на предоставление услуг, будет отсутствовать, и, соответственно, они будут оцениваться по фактической стоимости.

МСФО 38.74

Если используется модель фактической стоимости, то нематериальный актив оценивается по своей фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации (см. ниже по тексту) и накопленной суммы убытков от обесценения.

МСФО 36.9, 10, 12

Нематериальные активы, признанные в рамках тех концессионных договоров на предоставление услуг, которые включены в сферу применения КР МСФО 12 (за исключением договоров на «весь экономический срок службы объекта»), будут иметь конечный срок полезного использования в силу того, что одним из критериев отнесения договоров к сфере применения КР МСФО 12 является контролирование правообладателем остаточной доли участия в соответствующем объекте инфраструктуры. Согласно МСФО 36 нематериальные активы с конечным сроком полезного использования должны проверяться на каждую отчётную дату, с тем чтобы определить наличие любых признаков возможного их обесценения. В случае наличия такого признака рассчитывается возмещаемая величина данного актива. В стандарте приводятся примеры фактов и обстоятельств, которые могут указывать на обесценение. Применительно к концессионному договору на предоставление услуг одним из признаков обесценения является изменение рыночных условий, которое может привести к тому, что население станет менее интенсивно пользоваться концессионным активом, чем ожидалось первоначально. Однако если нематериальный актив ещё не готов к использованию (например, оператор ещё не может взимать плату с населения, поскольку концессионный актив не готов к эксплуатации), то нематериальный актив должен проверяться на предмет обесценения ежегодно.

МСФО 36.18, 20,
59

Возмещаемая величина нематериального актива, признанного в рамках концессионного договора на предоставление услуг, в большинстве случаев будет рассчитываться исходя из ценности его использования, поскольку, скорее всего, не будет существовать базы для определения его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, т.е. суммы, которая может быть получена в результате продажи актива в сделке, совершенной между независимыми сторонами. Для расчёта ценности использования такого актива потребуется прогнозная информация о суммах, которые предполагается получить от населения в будущие годы, и применение значительного профессионального суждения. Убыток от обесценения признается в том случае, если возмещаемая величина нематериального актива оказывается меньше его балансовой стоимости.

МСФО 36.66, 67

Согласно МСФО 36, следует определить возмещаемую величину единицы, генерирующей потоки денежных средств, к которой относится нематериальный актив, если сам этот актив не генерирует приток денежных средств, который в значительной степени независим от денежных потоков, генерируемых другими активами или группой активов. Как правило, потоки денежных средств, генерируемые нематериальным активом, признанным в рамках концессионного договора на предоставление услуг, будут независимыми, поскольку такой актив представляет собой право взимать плату с населения за пользование объектом инфраструктуры, содержание и техническое обслуживание которого осуществляется в рамках указанного договора.

5.5.3

Амортизация

МСФО 38.97

Согласно МСФО 38 нематериальный актив амортизируется на протяжении ожидаемого срока его полезного использования. Для нематериального актива, признанного в рамках концессионного договора на предоставление услуг, срок полезного использования равен сроку действия концессии. По нашему мнению, амортизация должна начисляться с момента готовности актива к эксплуатации, т.е. когда оператор имеет возможность взимать плату с населения за пользование объектом инфраструктуры.

Например, в ситуации № 3 оператор получает возможность взимать плату с населения не раньше, чем через десять лет с начала срока действия концессии. По нашему мнению, в данном случае любой нематериальный актив, признанный в рамках договора концессии, не может амортизироваться до начала второго 10-летнего периода, т.е. до того момента, когда оператор начнет получать плату с населения за оказываемые услуги. На протяжении первых 10 лет соответствующий нематериальный актив не будет считаться «готовым к эксплуатации», и его потребуется ежегодно проверять на предмет обесценения в рассмотренном выше порядке.

МСФО 38.98 МСФО 38 разрешает использование различных методов амортизации для распределения амортизируемой стоимости актива на срок полезного использования, включая: линейный метод, метод уменьшающегося остатка и метод списания стоимости пропорционально объему выпуска. Выбранный метод должен согласовываться с ожидаемым потреблением экономических выгод от нематериального актива.

МСФО 38.98 Хотя для большинства концессионных договоров на предоставление услуг может быть уместным линейный метод начисления амортизации, также допускается применение и других методов. Согласно текущей редакции МСФО 38 использование методов, при которых сумма амортизации была бы ниже, чем при использовании линейного метода, считается уместным только в очень редких случаях. Несмотря на то, что СМСФО обозначил свое намерение изменить данное положение в МСФО 38, до внесения изменений в стандарт вопрос о выборе уместного метода амортизации требует тщательного анализа. По нашему мнению, МСФО 38 не допускает принятие метода амортизации, основанного на выручке, которая генерируется с помощью нематериального актива, поскольку такие методы, как правило, не отражают принципы потребления экономических выгод от актива.

*МСФО 38.98,
КР МСФО
12.ВС64, 65* МСФО 38 и КР МСФО 12 не разрешают использовать методы амортизации, основанные на процентах (включая «метод аннуитета»), которые принимают в расчёт временную стоимость денег.

6. Раскрытие информации

6.1 КР МСФО 12

КР МСФО 12.28

В КР МСФО 12 не содержится каких-либо требований по раскрытию информации, за исключением требования о раскрытии факта досрочного принятия предприятием данного разъяснения, если таковой факт имеет место. Требования по раскрытию информации, применимые к концессионным договорам на предоставление услуг, представлены в ПКР-29 «Концессионные договоры на предоставление услуг: раскрытие информации».

6.2 ПКР-29

ПКР 29.6

Требования ПКР-29, с учётом поправок, внесенных КР МСФО 12, относятся как к правообладателям, так и к операторам всех концессионных договоров на предоставление услуг, где по условиям договора оператор получает право и принимает на себя обязательство предоставлять услуги населению. Не все концессионные договоры на предоставление услуг, относящиеся к сфере применения ПКР-29, входят в сферу применения КР МСФО 12. Согласно требованиям ПКР-29 следует рассмотреть все аспекты концессионного договора на предоставление услуг при решении вопроса о необходимых раскрытиях, включив, как минимум:

- описание концессионного договора на предоставление услуг, а также его основные условия, влияющие на сроки, величину и определенность будущих потоков денежных средств;
- характер и объем (включая срок действия и величину, где применимо):
 - прав на эксплуатацию концессионных активов;
 - обязанностей по предоставлению услуг населению;
 - обязанностей по приобретению или строительству концессионных активов;
 - обязанностей по передаче концессионных активов в конце срока действия концессии;
 - положения договора, касающиеся возможности его продления или прекращения;
 - прочих прав и обязательств;
- изменения, внесенные в договор в отчетном периоде;
- классификацию активов, возникающих в рамках договора;
- сумму выручки, а также сумму прибылей или убытков, признанных в отчетном периоде в связи с предоставлением услуг по строительству в обмен на финансовый актив или нематериальный актив.

ПКР 29.7

Информация может раскрываться отдельно по каждому договору концессии или же обобщенно по каждому классу договоров концессий, в рамках которых предоставляются сходные по характеру услуги.

7. Прочие вопросы

7.1 Введение

Одной из ключевых задач в работе КР МСФО над вопросами отражения в учёте концессионных договоров на предоставление услуг было устранение, или, по крайней мере, сокращение различий в методах учёта, наблюдаемых на практике. В КР МСФО 12 рассматриваются подходы к учёту оператором концессионных договоров на предоставление услуг, обладающих определенными характеристиками. Указанное разъяснение не призвано решить вопросы учёта всех возможных видов концессионных договоров на предоставление услуг или особенностей их отражения правообладателем. В настоящем разделе обсуждается релевантность КР МСФО 12 для иных видов концессионных договоров на предоставление услуг, а также для правообладателей.

7.2 Концессионные договоры на предоставление услуг вне сферы применения КР МСФО 12

7.2.1 Договоры, заключаемые в рамках государственно-частного взаимодействия

Не все концессионные договоры на предоставление услуг относятся к сфере применения КР МСФО 12. При подготовке данного разъяснения КР МСФО отметил, что концессионные договоры на предоставление услуг могут иметь различные формы. По мнению КР МСФО, разработка всеобъемлющего руководства, применимого ко всем таким договорам, «в значительной степени задержала бы выпуск разъяснения».

В «Информационном приложении 2» к КР МСФО 12 приводятся ссылки на стандарты МСФО, применяемые к типичным договорам, заключаемым в рамках государственно-частного взаимодействия, включая договоры, не входящие в сферу применения КР МСФО 12. В указанном информационном приложении упоминается «некий континуум договоров» и признаётся тот факт, что «чётко очерченные границы» между различными видами договоров и, соответственно, между уместными подходами к их учёту отсутствуют.

7.2.2 Соглашения между субъектами частного сектора

В КР МСФО 12 рассматриваются вопросы учёта договоров, заключаемых в рамках государственно-частного взаимодействия. Во многих случаях в роли правообладателя будет выступать административный орган государственного сектора, а в роли оператора – субъект частного сектора. Но также возможны случаи, когда правообладателем может являться субъект частного сектора, который сам обременен обязанностями по предоставлению общественных услуг. В последнем случае договоры, где обе стороны являются субъектами частного сектора, относятся к сфере применения КР МСФО 12 в силу присутствия обязанностей по предоставлению общественных услуг.

Кроме того, к некоторым договорам, заключаемым между субъектами частного сектора, может быть уместным применение требований КР МСФО 12. В «Основаниях для выводов» по КР МСФО 12 отмечается, что его применение по аналогии к договорам, заключаемым между субъектами частного сектора, «было бы уместным» для договоров, которые:

- «отвечают требованиям, изложенным в параграфе 5», т.е. выполняется критерий отнесения договора к сфере применения КР МСФО 12, устанавливающий, что правообладатель должен контролировать использование объекта инфраструктуры;
- «имеют отличительные особенности, описанные в параграфе 3», т.е. им присущи общие характеристики договоров на предоставление услуг, описанных в указанном параграфе.

КР МСФО 12.5

В КР МСФО 12 выделяются некоторые виды договоров, которые могут быть очень схожи с договорами аренды. В некоторых случаях порядок учёта, применяемый оператором, будет значительно различаться при использовании требований КР МСФО 4/ МСФО 17 и КР МСФО 12. Однако в сфере применения КР МСФО 12 определена граница между договорами аренды и

концессионными договорами на предоставление услуг, относящимися к сфере применения данного разъяснения, а именно: договоры аренды передают право контролировать использование актива, тогда как в договорах, относящихся к сфере применения КР МСФО 12, правообладатель сохраняет за собой контроль над правом использования соответствующего объекта инфраструктуры.

Как показывает наш первый опыт применения, упоминаемая в КР МСФО 12 возможность применения его требований по аналогии не означает свободу выбора порядка учёта других видов договоров: либо согласно КР МСФО 4 / МСФО 17, либо в порядке, предусмотренном в КР МСФО 12 для концессионных договоров на предоставление услуг. Скорее, требования КР МСФО 12 могут быть уместными для выявления и отражения в учёте тех договоров между субъектами частного сектора, в которых правообладатель сохраняет контроль над правом использования соответствующего объекта инфраструктуры.

7.3 Порядок учёта, применяемый правообладателем

В КР МСФО 12 не рассматриваются вопросы отражения договоров концессии в учёте правообладателя. Однако на практике правообладатели могут пожелать воспользоваться КР МСФО 12, для того чтобы сформировать адекватную учётную политику в отношении концессионных договоров на предоставление услуг.

Первый опыт применения показывает, что для таких правообладателей основной проблемой будет решение вопроса о том, в какой мере им потребуется или для них будет уместным вести учёт в «зеркальном» соответствии с порядком учёта у оператора. Рассмотрим следующие вопросы:

- **Признание и оценка объекта инфраструктуры**

Предположим, что оператор строит объект инфраструктуры и получает за свои услуги вознаграждение в форме нематериального актива, справедливая стоимость которого составляет 100 д.е. Текущее значение остаточной стоимости объекта инфраструктуры в конце срока действия концессии составляет 20 д.е. В данном случае оператор не признаёт объект инфраструктуры в качестве собственных основных средств. Вместо этого он признаёт нематериальный актив в размере 100 д.е., который будет амортизироваться в течение срока действия концессии.

Должен ли правообладатель признать объект основных средств в размере 100 д.е. по окончании строительства? Или же он должен отразить в качестве актива только своё право на остаточную стоимость в размере 20 д.е.? Права контроля в отношении объекта инфраструктуры принадлежат правообладателю, так что оператор не может признать этот объект инфраструктуры в качестве собственных основных средств. Это, по меньшей мере, означает, что правообладатель должен признать данный объект основных средств.

- **Оценка финансового обязательства**

Предположим, что в приведенном выше примере оператор получает право взимать плату с пользователей, но при этом правообладатель соглашается выплачивать оператору любую недостающую разницу между фактическими сборами и суммой в 100 д.е. В данном случае оператор признает финансовый актив в размере 100 д.е.

Каким образом правообладатель должен оценить финансовое обязательство, возникшее в результате гарантированной им минимальной суммы выручки? Сумма денежных средств, которую правообладатель будет обязан выплатить оператору, может достигать 100 д.е. Однако при первоначальном признании любого финансового актива правообладатель должен оценить его по справедливой стоимости. Если ожидается, что сумма сборов будет составлять 100 д.е. и при этом не будет подвержена значительным изменениям, то справедливая стоимость любого финансового обязательства, признанного правообладателем, может быть значительно ниже стоимости финансового актива в размере 100 д.е., признанного оператором.

Одним из традиционно критикуемых недостатков моделей учёта концессионных договоров на предоставление услуг, основанных на анализе «рисков и выгод», является то, что на практике имели место договоры концессии, в рамках которых ни правообладатель, ни оператор не признавали в своих балансах концессионный объект инфраструктуры, а также такие, в рамках которых оператор признавал финансовый актив, но правообладатель не признавал финансового обязательства.

Первый опыт применения показывает, что использование КР МСФО 12 не обязательно имеет своим следствием симметричный («зеркальный») порядок учёта у оператора и у правообладателя.

8. Дата вступления в действие и правила перехода на новые требования

8.1 Дата вступления в действие

КР МСФО 12.28

Требования КР МСФО 12 действуют в отношении годовых отчётных периодов, начинающихся 1 января 2008 года или после этой даты; досрочное применение разрешается. В случае досрочного применения данного разъяснения предприятие должно раскрыть данный факт.

8.2 Правила перехода на новые требования

8.2.1 Общие требования

КР МСФО 12.29

Требования КР МСФО 12 подлежат ретроспективному применению за исключением случаев, когда это практически неосуществимо. Если применение требований данного разъяснения приводит к изменению учётной политики, то такое изменение отражается в соответствии с МСФО 8.

КР МСФО 12.30,
В1

КР МСФО 12 предусматривает исключение при переходе на новые требования в том случае, когда ретроспективное применение разъяснения является практически неосуществимым. Данным исключением могут воспользоваться предприятия, уже применяющие МСФО, и предприятия, применяющие МСФО впервые: соответствующие поправки приняты к МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчётности». Если ретроспективное применение требований КР МСФО 12 по состоянию на начало самого раннего из представленных в финансовой отчётности периодов является практически неосуществимым в отношении какого-либо концессионного договора на предоставление услуг, то в этом случае оператору следует:

- на начало самого раннего из представленных в финансовой отчётности периодов реклассифицировать активы, ранее признанные по данному концессионному договору на предоставление услуг, как нематериальные и/или финансовые активы, оцениваемые по прежней балансовой стоимости ранее признанных активов, т.е. их стоимость повторно не оценивается; и
- протестировать финансовые и нематериальные активы на предмет обесценения по состоянию на начало самого раннего из представленных в финансовой отчётности периодов, или, если это практически неосуществимо, на начало текущего отчётного периода.

Оценка требования применительно к практическим ситуациям

- Ситуация № 1 – платная дорога. Если ранее оператор признавал платную дорогу и прилегающие к ней участки земли в составе собственных основных средств, и при этом ретроспективное применение требований разъяснения практически неосуществимо, то оператор должен будет на начало самого раннего из представленных в финансовой отчётности периодов реклассифицировать прежнюю балансовую стоимость дороги в нематериальный актив. Затем оператор должен протестировать данный нематериальный актив на предмет обесценения в соответствии с МСФО 36 по состоянию на начало самого раннего из представленных в финансовой отчётности периодов. В случае практической неосуществимости проверки данного актива на предмет обесценения по состоянию на указанную дату следует провести такую проверку по состоянию на начало текущего отчётного периода.
- Ситуация № 2 – больница. Если ранее оператор признавал новое здание больницы и старое административное здание в составе собственных основных средств, и при этом ретроспективное применение требований разъяснения практически неосуществимо, то оператор должен будет на начало самого раннего из представленных в финансовой отчётности периодов реклассифицировать балансовую стоимость здания и специализированного оборудования в финансовый актив. Оператор должен классифицировать данный финансовый актив в одну из следующих категорий: займов и

дебиторской задолженности; финансовых активов, имеющих в наличии для продажи; или, если выполняются установленные критерии, финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период. Если данный финансовый актив будет классифицирован как имеющийся в наличии для продажи или как дебиторская задолженность, оцениваемая по амортизированной стоимости, то оператор должен будет проверить его на предмет обесценения в соответствии с требованиями МСФО 39 по состоянию на начало самого раннего из представленных в финансовой отчётности периодов. Если проверка на обесценение по состоянию на указанную дату практически неосуществима, то её потребуется провести по состоянию на начало текущего отчётного периода.

- Ситуация № 3 – система легкого наземного метро. Если ранее оператор признавал систему наземного метро в составе собственных основных средств, и при этом ретроспективное применение требований разъяснения практически неосуществимо, то оператор должен будет на начало самого раннего из представленных в финансовой отчётности периодов реклассифицировать балансовую стоимость системы наземного метро и разделить её между финансовым активом и нематериальным активом. Порядок распределения данной величины между финансовым и нематериальным активами в КР МСФО 12 прямо не указывается, хотя, судя по всему, должен использоваться тот же подход, что и при отражении нового концессионного договора на предоставление услуг, в рамках которого признаются и нематериальный, и финансовый активы. Затем финансовый и нематериальный активы должны быть проверены на предмет обесценения согласно требованиям МСФО 39 и МСФО 36 соответственно, по состоянию на начало самого раннего из представленных в финансовой отчётности периодов, или, если это практически неосуществимо, по состоянию на начало текущего отчётного периода.

8.2.2

Проблемы практического применения исключения при переходе на новые требования

Полноценное ретроспективное применение требований КР МСФО 12 в части оценки может быть практически неосуществимым в отношении тех договоров, которые существуют уже давно. Например, применительно к договорам, выполнение которых началось много лет назад, может быть сложно получить информацию о понесенных затратах на строительство и оценить расчётным путём, какая норма прибыли по строительным услугам была бы уместной. В таких случаях балансовая стоимость существующих активов реклассифицируется в нематериальный и/или финансовый активы.

Конкретные затруднения могут возникать, например, когда при переходе на требования КР МСФО 12 оператор признает финансовый актив. Предположим, что ранее оператор признавал объект основных средств, отражая его амортизацию линейным методом, и учитывал все суммы денежных средств, поступавшие от правообладателя, как выручку. Допустим, что при переходе на новые требования оператор отразит финансовый актив и классифицирует его в категорию займов и дебиторской задолженности.

В данном случае первоначальная балансовая стоимость признанной дебиторской задолженности должна совпадать с прежней балансовой стоимостью соответствующего объекта основных средств. Это приводит к тому, что балансовая стоимость, в которой оператор отразит дебиторскую задолженность при переходе на новые требования, будет отличаться от той, которая была бы отражена, если бы оператор признавал заём или дебиторскую задолженность с самого начала действия договора. Это связано с тем, что балансовая стоимость объекта основных средств уменьшалась равномерно за счёт начисления амортизации линейным методом, тогда как заём или дебиторская задолженность изначально оценивались бы и отражались в балансе по амортизированной стоимости, отражающей прирост по эффективной ставке процента, а также поступления в счёт его/её погашения.

При последующем учёте данного займа или дебиторской задолженности, должен ли оператор:

- Определять эффективную ставку процента, по которой он предоставил бы заём правообладателю, использовать эту ставку для определения той части будущих денежных поступлений от правообладателя, которая будет отнесена на погашение финансового актива, и учитывать оставшуюся часть денежных поступлений как выручку от услуг, т.е. сначала использовать реалистичную эффективную ставку процента, а затем – вменённую, потенциально нереалистичную, норму прибыли на услуги?
- Определять справедливую стоимость будущих услуг по оперативному управлению, которые должны быть предоставлены правообладателю, использовать эту справедливую стоимость для оценки той части будущих денежных поступлений от правообладателя, которая олицетворяет выручку от услуг, и учитывать оставшуюся часть денежных поступлений как погашение финансового актива, т.е. сначала использовать реалистичную норму прибыли на услуги, а затем - вменённую, потенциально нереалистичную, эффективную ставку процента?
- Расчётным путём оценивать и эффективную ставку процента кредитования правообладателя, и разумную норму прибыли на услуги, а затем распределить будущие денежные поступления между погашением финансового актива и выручкой от услуг на основе относительных величин справедливой стоимости?

Первый опыт применения показывает, что последний из указанных методов был бы самым лёгким для обоснования, однако наиболее сложным для практического применения.

В разъяснении не уточняется порядок учёта финансового актива, признанного оператором при переходе на новые требования по балансовой стоимости прежде признававшихся активов.

Дополнительные сложности могут возникать в том случае, когда при переходе на новые требования оператор признаёт и финансовый актив, и нематериальный актив. Неясно, каким образом следует распределять балансовые стоимости прежде признававшихся активов между вновь признанными активами. При осуществлении такого распределения потребуются применить профессиональное суждение. По нашему мнению, допустимым является метод распределения прежней балансовой стоимости между финансовым и нематериальным активами исходя из относительных величин их справедливой стоимости. Ещё один метод предполагает оценку финансового актива путём дисконтирования будущих гарантированных платежей с применением разумной ставки процента гипотетического кредитования правообладателя и последующее отнесение оставшейся части прежней балансовой стоимости на нематериальный актив.

Как упоминалось выше, разъяснение не даёт конкретных указаний в отношении порядка распределения прежней балансовой стоимости между финансовым и нематериальным активами при реклассификации ранее признававшихся активов в момент перехода на новые требования.

Кроме того, в разъяснении не содержится конкретных указаний для оператора по учёту существующих обязательств, непосредственно относящихся к концессионному объекту инфраструктуры, при переходе на новые требования. Первый опыт применения даёт основания считать, что исключение при переходе на новые требования применяется только к нематериальным и финансовым активам, признанным в рамках концессионного договора на предоставление услуг, вне зависимости от их прежней классификации. Прочие активы и обязательства, имеющие отношение к концессионному договору на предоставление услуг, например объекты, полученные «в полное распоряжение», должны учитываться в соответствии с требованиями КР МСФО 12, которые применяются ретроспективно.

Приложение I: Упрощенный пример с решением

Введение

Данный упрощенный пример и решение иллюстрируют технику применения основных требований КР МСФО 12 в отношении признания и оценки величины выручки, а также признания и оценки вознаграждения за услуги по строительству. Для упрощения в данном примере не иллюстрируется применение других аспектов КР МСФО 12.

Факты и обстоятельства

Муниципалитет А (правообладатель) заключил договор с предприятием В (оператор) на создание диагностического медицинского прибора (сканирующее устройство), который будет использоваться при предоставлении медицинских услуг населению. Для создания данного прибора потребуется один год. После ввода прибора в эксплуатацию оператор будет оказывать услуги по его обслуживанию, а также предоставит прибор учреждению общественного здравоохранения на срок пять лет. Оператор полагает, что в течение срока действия концессии прибор не потребует существенных ремонтных работ. В конце срока действия концессии оператор передаст прибор правообладателю без какого-либо дополнительного вознаграждения. Пациенты будут оплачивать оператору 100 д.е. за каждый случай использования устройства, а правообладатель гарантирует минимальную сумму вознаграждения в размере 60 000 д.е. в год.

Оператор также продает аналогичное оборудование в ходе своей обычной деятельности. По оценкам оператора справедливая стоимость услуг по созданию указанного сканирующего устройства составляет 350 000 д.е. Расчетная средняя ставка процента по кредитному финансированию правообладателя составляет пять процентов.

Анализ

Признание актива

В обмен на услуги по созданию прибора оператор получает право на получение фиксированной и поддающейся определению суммы денежных средств в размере 60 000 д.е. в год в течение пяти лет. Оператор также получает право взимать плату с пациентов за пользование сканирующим устройством и аккумулировать у себя сумму, полученную сверх месячного минимума. Поэтому оператор признает финансовый актив и нематериальный актив.

Оценка финансового актива

Оператор классифицирует финансовый актив, получаемый по договору, в категорию дебиторской задолженности согласно МСФО 39 и, соответственно, оценивает его в момент первоначального признания по справедливой стоимости, а впоследствии – по амортизированной стоимости. Справедливая стоимость этого актива в конце первого года (после завершения создания прибора) рассчитывается путем дисконтирования гарантированных будущих потоков денежных средств в сумме 60 000 д.е. в год в течение пяти лет по ставке дисконтирования пять процентов в год. Часть вознаграждения, отнесенная на данный финансовый актив, составляет 259 769 д.е.

Оценка нематериального актива

КР МСФО 12.ВС30 Определение справедливой стоимости нематериального актива может быть затруднительным. Поэтому, исходя из первого опыта применения, мы полагаем, что определение справедливой стоимости полученного вознаграждения через определение справедливой стоимости услуг по строительству может быть наиболее реалистичным на практике. Если признаются и финансовый, и нематериальный активы, то справедливая стоимость нематериального актива может быть определена как разница между справедливой стоимостью общего вознаграждения и справедливой стоимостью финансового актива, признанного в рамках концессионного договора.

Общая величина выручки от услуг по созданию прибора будет равна справедливой стоимости этих услуг, т.е. 350 000 д.е. Часть вознаграждения в размере 259 769 д.е. получена в форме финансового актива (см. выше по тексту). В данном примере остаток в размере 90 231 д.е. относится на нематериальный актив, представляющий собой право оператора на получение платы с пациентов.

Порядок учёта выручки

Выручка за оказываемые услуги учитывается в соответствии с МСФО 11 и МСФО 18. В первый год оператор признает выручку от услуг по строительству в размере 350 000 д.е.

Предположим, что фактический спрос на услуги с использованием сканирующего устройства за пять лет его эксплуатации был следующим:

	Год 2	Год 3	Год 4	Год 5	Год 6
Интенсивность использования устройства, количество раз	480	780	960	840	900

На основании примеров, представленных в КР МСФО 12, мы полагаем, что поступления денежных средств следует распределить между погашением дебиторской задолженности и признанием выручки следующим образом:

	Год 2	Год 3	Год 4	Год 5	Год 6
Интенсивность использования x 100	48 000	78 000	96 000	84 000	90 000
Полученная сумма (с учётом минимума в 60 000 д.е.)	60 000	78 000	96 000	84 000	90 000
Относится на погашение дебиторской задолженности	60 000	60 000	60 000	60 000	60 000
Относится на признание выручки от эксплуатации	-	18 000	36 000	24 000	30 000

Суммы, отраженные в отчёте о прибылях и убытках и балансе на протяжении срока действия концессии, являются следующими:

	Год 1	Год 2	Год 3	Год 4	Год 5	Год 6
Выручка	350 000	-	18 000	36 000	24 000	30 000
Финансовый доход*	-	12 988	10 638	8 170	5 578	2 857
Расход по амортизации**	-	-18 046	-18 046	-18 046	-18 046	-18 047
Дебиторская задолженность***	259 769	212 757	163 395	111 565	57 143	-
Нематериальный актив	90 231	72 185	54 139	36 093	18 047	-

* Дебиторская задолженность по состоянию на конец предыдущего периода x пять процентов

** Первоначальная балансовая стоимость нематериального актива / пять лет

*** Дебиторская задолженность по состоянию на конец предыдущего периода + финансовый доход за период – полученные за период платежи

Приложение II: Более сложные практические ситуации

Ситуация № 1 – платная дорога

Правообладатель передаёт оператору имеющуюся однополосную платную дорогу вместе с прилегающими участками земли. По условиям договора оператор обязан осуществлять оперативное управление этой дорогой и, кроме того, в первые годы концессии расширить определенные участки дороги до автомагистрали с тремя рядами движения.

Для проведения строительных работ оператор будет использовать имеющееся у него оборудование. После завершения строительства оператор передислоцирует данное оборудование на другие проекты.

Для модернизации дороги требуется меньше земли, чем было передано правообладателем. Оператор планирует облагородить эти дополнительные участки земли, создав базовую инфраструктуру (например, построив систему канализации), а затем продать эти участки застройщикам.

Оператор должен производить замену покрытия дороги с необходимой периодичностью для поддержания дороги в определенном состоянии на протяжении всего срока действия концессии. Ожидается, что износ и повреждения дороги, в основном, будут являться следствием её интенсивного использования после введения в эксплуатацию. По оценкам оператора, ему придётся производить замену покрытия дороги три раза в течение срока действия концессии, для того чтобы соответствовать требованиям концессии.

Оператор будет взимать плату с пользователей дороги. Каждый год правообладатель будет пересматривать удельные расценки, которые оператор может устанавливать для каждого класса пользователей дороги.

Срок действия концессии составляет тридцать лет. В конце срока действия концессии оператор должен передать правообладателю модернизированную дорогу без какого-либо дополнительного вознаграждения в момент передачи. Однако не требуется, чтобы оператор возвратил правообладателю дополнительные (прилегающие) участки земли.

Ситуация № 2 – больница

Правообладатель передаёт оператору существующий лечебный комплекс, включающий здание больницы и прилегающий административный блок. По условиям договора оператор должен снести существующее здание больницы и построить новую больницу, имеющую обозначенные единицы специализированного оборудования. Данный договор концессии позволяет оператору использовать административный блок по собственному усмотрению с учётом стандартных ограничений, касающихся перепланировки здания (например, необходимость получения соответствующего разрешения местных органов). Оператор планирует произвести реконструкцию административного блока в многофункциональный комплекс, включающий офисные площади и торговые объекты.

Строительные работы, связанные как с новым зданием больницы, так и с реконструкцией административного блока, оператор будет проводить с использованием имеющихся у него машинных установок.

По завершении строительства здания новой больницы правообладатель будет использовать его для оказания медицинских услуг населению. Весь медицинский и административный персонал будет нанят правообладателем. Оператор должен обеспечить техническое обслуживание здания больницы на протяжении всего оставшегося срока действия концессии. Кроме того, оператор должен каждые пять лет производить ревизию технического состояния и ремонт специализированного оборудования.

Правообладатель будет перечислять оператору ежемесячный платёж за все периоды, в течение которых новая больница будет функционировать должным образом. Величина ежемесячных платежей будет каждый год корректироваться в соответствии с изменениями индекса потребительских цен и с учётом вычетов, основанием для которых является невыполнение требований по соблюдению стандартов технического обслуживания, установленных в договоре концессии. Если сумма вычетов превысит определенный уровень в каком-либо месяце, правообладатель не выплатит оператору никаких сумм за этот месяц.

На первом этаже здания больницы небольшая площадь отведена под розничную торговлю и будет сдаваться в аренду розничным торговцам. Вся арендную плату, полученную от розничных торговцев, оператор будет аккумулировать у себя.

Срок действия концессии составляет тридцать лет. В конце срока действия концессии оператор должен передать больницу правообладателю без какого-либо дополнительного вознаграждения. При этом не требуется, чтобы оператор вернул правообладателю реконструированный административный блок.

Ситуация № 3 – железнодорожная ветка

Правообладатель передает оператору существующую систему легкого наземного метро, включая рельсовые пути, станционные сооружения и подвижной состав, вместе с участком земли, пролегающим вдоль маршрута предложенной дополнительной ветки протяженностью пять миль. По условиям договора оператор должен обеспечить оперативное управление существующей системой и построить дополнительную ветку по предложенному маршруту. Создание дополнительной ветки предполагает строительство новых рельсовых путей и станционных сооружений, а также приобретение дополнительного подвижного состава.

В целом, оператор будет вести строительные работы с использованием имеющегося у него оборудования, которое впоследствии будет использоваться на других проектах. Однако при осуществлении строительных работ потребуется проложить новый тоннель, для чего необходима специализированная проходческая машина. Срок полезного использования проходческой машины, оставшийся после строительства данного тоннеля, будет несущественным.

Оператор обязан содержать данную железнодорожную систему в определенном состоянии на протяжении всего срока действия концессии и по мере необходимости производить замену участков рельсовых путей согласно техническим требованиям. По оценкам оператора, ему придётся произвести замену рельсовых путей существующей системы один раз в течение срока действия концессии, а также осуществить реконструкцию станционных сооружений ближе к концу срока действия концессии, для того чтобы соответствовать требованиям концессии.

В течение первых 10 лет срока действия концессии правообладатель будет определять график движения поездов и устанавливать расценки, по которым оператор сможет взимать плату с пассажиров. Правообладатель будет выплачивать оператору ежемесячное вознаграждение, а оператор должен будет перечислять правообладателю всю сумму сборов платы за проезд. Ежемесячное вознаграждение, подлежащее получению от правообладателя, будет корректироваться в соответствии с изменениями индекса потребительских цен и будет увеличено на 50 процентов с первого месяца ввода дополнительной ветки в эксплуатацию. Из этой ежемесячно выплачиваемой суммы будут производиться вычеты каждый раз, когда нарушается график прибытия или движения поездов.

В течение вторых 10 лет срока действия концессии оператор будет иметь полную свободу действий в отношении графика движения поездов при условии, что он обеспечит минимальный набор услуг, предусмотренных договором концессии. Все сборы с пассажиров за этот период оператор будет аккумулировать у себя и, соответственно, не будет получать от правообладателя никаких минимальных или гарантированных выплат.

Срок действия концессии истекает через 20 лет. Правообладатель предполагает провести тендер с целью выбора нового оператора, которому действующий оператор должен будет передать все относящиеся к железнодорожной системе активы без какого бы то ни было вознаграждения.

Основные требования КР МСФО 12

Проблемный вопрос	Ситуация № 1 – платная дорога	Ситуация № 2 – больница	Ситуация № 3 – система наземного метро
Относится ли договор к сфере применения КР МСФО 12?	Да – правообладатель контролирует услуги, предоставляемые с использованием объекта инфраструктуры, и цены на них, а также контролирует остаточную долю участия в объекте инфраструктуры.	Да – правообладатель контролирует услуги, предоставляемые с использованием объекта инфраструктуры, и цены на них, а также контролирует остаточную долю участия в объекте инфраструктуры.	Да – правообладатель контролирует услуги, предоставляемые с использованием объекта инфраструктуры, и цены на них, а также контролирует остаточную долю участия в объекте инфраструктуры.
Порядок учёта имеющегося у оператора оборудования	Оператор должен проанализировать требования МСФО 16 в части прекращения признания актива, а также вопрос о том, соответствует ли сложившаяся ситуация условиям передачи данного оборудования в аренду правообладателю. В данном случае оператор будет использовать оборудование на других проектах, и поэтому весьма вероятно, что оператор продолжит признание имеющегося у него оборудования в составе собственных основных средств.	Оператор должен проанализировать требования МСФО 16 в части прекращения признания актива, а также вопрос о том, соответствует ли сложившаяся ситуация условиям передачи данного оборудования в аренду правообладателю. В данном случае оператор будет использовать своё оборудование как для строительства больницы, так и для реконструкции административного блока, поэтому весьма вероятно, что оператор продолжит признание имеющегося у него оборудования в составе собственных основных средств.	Оператор должен проанализировать требования МСФО 16 в части прекращения признания актива, а также вопрос о том, соответствует ли сложившаяся ситуация условиям передачи данного оборудования в аренду правообладателю. В данном случае необходимость использования специализированной проходческой машины, по-видимому, неявно подразумевается в договоре, и правообладатель получит все выгоды, связанные с эксплуатацией данной проходческой машины. Весьма вероятно, что данная специализированная проходческая машина будет рассматриваться как объект, переданный оператором правообладателю на условиях финансовой аренды, и поэтому оператор не признает её в составе собственных основных средств. Поскольку другие машинные установки оператор будет использовать и на других проектах, то весьма вероятно, что он продолжит признание этих установок в составе собственных основных средств.

КР МСФО 12.4. 5

КР МСФО 12.8

Проблемный вопрос	Ситуация № 1 – платная дорога	Ситуация № 2 – больница	Ситуация № 3 – система наземного метро
<p>Порядок учёта имеющихся у оператора прав в отношении объекта инфраструктуры</p>	<p>Оператор не признает как собственное основное средство существующую однополосную платную дорогу или дополнительные дорожные полосы, которые он строит.</p>	<p>Оператор не признает как собственное основное средство новую больницу, которую он строит. По всей видимости, торговые площади составляют небольшую часть здания новой больницы, а арендный доход, получаемый оператором от сдачи указанных площадей в аренду, является небольшим и побочным по отношению к договору в целом, поэтому оператор не признает эти площади в составе собственных основных средств.</p>	<p>Оператор не признает как собственное основное средство ни существующую систему легкого наземного метро, ни новые рельсовые пути и станционные сооружения, которые он строит, ни новые поезда, которые он приобретает.</p>
<p>Выручка от услуг по строительству/ модернизации</p>	<p>Оператор будет признавать выручку от услуг по строительству, связанных с модернизацией дороги до автострады с тремя рядами движения, используя метод оценки стадии завершения работ. Выручка от услуг по строительству будет оцениваться по справедливой стоимости полученного вознаграждения.</p>	<p>Оператор будет признавать выручку от услуг по строительству новой больницы, используя метод оценки стадии завершения работ. Выручка от услуг по строительству будет оцениваться по справедливой стоимости полученного вознаграждения.</p>	<p>Оператор будет признавать выручку от услуг по строительству дополнительной ветки системы легкого наземного метро, используя метод оценки стадии завершения работ. Выручка от услуг по строительству будет оцениваться по справедливой стоимости полученного вознаграждения.</p>
<p>Признание и оценка вознаграждения по договору</p>	<p>Оператор признает вознаграждение, полученное от правообладателя за услуги по строительству, в качестве нематериального актива, который представляет собой право сбора платы за проезд с пользователей дороги. При первоначальном признании этот нематериальный актив будет оцениваться по справедливой стоимости.</p>	<p>Оператор признает вознаграждение, полученное за услуги по строительству, в качестве финансового актива, который представляет собой право на получение денежных средств от правообладателя вне зависимости от интенсивности использования больницы. При первоначальном признании данный финансовый актив будет оцениваться по справедливой стоимости.</p>	<p>Оператор признает вознаграждение, полученное от правообладателя за услуги по строительству, как финансовый актив и как нематериальный актив: финансовый актив олицетворяет право оператора на получение денежных средств от правообладателя в течение первых 10 лет концессии вне зависимости от интенсивности использования системы легкого наземного метро; а нематериальный актив олицетворяет право оператора взимать с пассажиров плату за проезд в течение вторых 10 лет концессии.</p>

КР МСФО 12.11

КР МСФО 12.13;
14

КР МСФО 12.15-
18

Проблемный вопрос	Ситуация № 1 – платная дорога	Ситуация № 2 – больница	Ситуация № 3 – система наземного метро
<p>Затраты по займам</p>	<p>Затраты по займам оператор относит на расходы в момент их возникновения, за исключением случаев, когда он применяет альтернативный метод учёта, разрешенный МСФО 23, и в этом случае затраты по займам, непосредственно относящиеся к квалифицируемому активам и возникшие до момента ввода дороги в эксплуатацию, оператор включает в состав балансовой стоимости соответствующего нематериального актива.</p>	<p>Затраты по займам оператор относит на расходы в момент их возникновения. При условии, что оператор классифицирует свой финансовый актив либо как заём или дебиторскую задолженность, либо как имеющийся в наличии для продажи, процентный доход по данному финансовому активу будет признаваться с использованием метода эффективной ставки процента.</p>	<p>Затраты по займам оператор относит на расходы в момент их возникновения, за исключением случаев, когда он применяет альтернативный метод учёта, разрешенный МСФО 23, и в этом случае затраты по займам, непосредственно относящиеся к квалифицируемому активам и возникшие до момента ввода системы легкого наземного метро в эксплуатацию, оператор включает в состав балансовой стоимости соответствующего нематериального актива.</p>
<p>Услуги по оперативному управлению: выручка</p>	<p>Оператор признаёт собранную с пользователей плату как собственную выручку по мере оказания соответствующих услуг.</p>	<p>Оператор признаёт выручку от предоставленных правообладателю услуг по техническому обслуживанию, а также услуг, связанных с ревизией технического состояния и капитальным ремонтом специализированного оборудования, в соответствии с требованиями договора концессии. Оператор распределяет общую сумму денежных средств, подлежащих получению от правообладателя, между услугами по строительству, техническому обслуживанию и капитальному ремонту исходя из относительных величин справедливой стоимости этих услуг. Услуги по капитальному ремонту учитываются как деятельность, генерирующая выручку (доход).</p>	<p>В течение первых 10 лет концессии оператор будет признавать в качестве выручки любую часть будущих денежных поступлений от правообладателя, относящуюся к услугам по техническому обслуживанию. В течение вторых 10 лет концессии оператор будет признавать в качестве выручки взимаемую с пассажиров плату за проезд по мере оказания соответствующих услуг.</p>

КР МСФО 12.22

КР МСФО 12.20

Проблемный вопрос	Ситуация № 1 – платная дорога	Ситуация № 2 – больница	Ситуация № 3 – система наземного метро
<p>Услуги по оперативному управлению: прочие обязательства</p>	<p>Оператор признаёт резерв в отношении затрат, связанных с выполнением обязательства по замене покрытия дороги, и определяет его величину в соответствии с требованиями МСФО 37.</p>	<p>Не применимо. Услуги, связанные с капитальным ремонтом специализированного оборудования, учитываются не в соответствии с МСФО 37, а как деятельность, генерирующая выручку (доход); см. выше по тексту.</p>	<p>Оператор признаёт резерв в отношении затрат, связанных с выполнением обязательства по замене существующих рельсовых путей, и определяет его величину в соответствии с требованиями МСФО 37.</p>
<p>Финансовый актив: последующий учёт</p>	<p>Не применимо.</p>	<p>Оператор классифицирует финансовый актив в одну из следующих категорий:</p> <ul style="list-style-type: none"> • займов и дебиторской задолженности – в этом случае актив оценивается по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента; тот факт, что получение денежных средств от правообладателя ставится в зависимость от достижения целевых показателей объекта, не препятствует такой классификации; • активов, имеющих в наличии для продажи – в этом случае оператор оценивает актив по справедливой стоимости, отражает изменения стоимости (за исключением изменений, вызванных убытками от обесценения) в составе собственного капитала и признает процентный доход по эффективной ставке процента; 	<p>Оператор классифицирует финансовый актив в одну из следующих категорий:</p> <ul style="list-style-type: none"> • займов и дебиторской задолженности – в этом случае актив оценивается по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента; тот факт, что получение денежных средств от правообладателя ставится в зависимость от достижения целевых показателей функционирования объекта, не препятствует такой классификации; • активов, имеющих в наличии для продажи – в этом случае оператор оценивает актив по справедливой стоимости, отражает изменения стоимости (за исключением изменений, вызванных убытками от обесценения) в составе собственного капитала и признает процентный доход по эффективной ставке процента; • инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период – если выполняются соответствующие критерии; в этом случае оператор не признает процентный доход.

КР МСФО 12.21

КР МСФО 12.23,
24

Проблемный вопрос	Ситуация № 1 – платная дорога	Ситуация № 2 – больница	Ситуация № 3 – система наземного метро
		<ul style="list-style-type: none"> инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка за период – если выполняются соответствующие критерии; в этом случае оператор не признает процентный доход. 	
Нематериальный актив: последующий учёт	Оператор амортизирует нематериальный актив на протяжении срока его полезного использования, применяя линейный метод или, если уместно, исходя из интенсивности использования актива. Оператору не разрешено применять метод амортизации, основанный на процентах.	Не применимо.	Оператор амортизирует нематериальный актив на протяжении срока его полезного использования, применяя линейный метод или, если уместно, исходя из интенсивности использования актива. Оператору не разрешено применять метод амортизации, основанный на процентах.
Другие объекты, предоставленные правообладателем оператору	Оператор признаёт дополнительные (прилегающие) участки земли как собственный актив и при первоначальном признании оценивает его по справедливой стоимости. Оператор признаёт обязательство (отложенную выручку) в отношении услуг, которые он должен оказать в обмен на получение дополнительных (прилегающих) участков земли. Данные суммы будут признаваться в составе выручки по мере оказания услуг по строительству.	Оператор признаёт административное здание как собственный актив и при первоначальном признании оценивает его по справедливой стоимости. Оператор признает задолженность в отношении услуг, которые предстоит оказать.	Не применимо.

КР МСФО 12.26,
ВС 64

КР МСФО 12.27

Информация, содержащаяся в настоящем документе, носит общий характер и подготовлена без учета конкретных обстоятельств того или иного лица или организации. Хотя мы неизменно стремимся представлять своевременную и точную информацию, мы не можем гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и тщательного анализа конкретной ситуации.

© 2007 KPMG IFRG Limited, a UK company. Limited by guarantee. All rights reserved.

Издание на русском языке, перевод, оформление:

© 2009 КПМГ Лимитед, компания, зарегистрированная в соответствии с Законом о компаниях (о. Гернси) от 1994 г.; член сети независимых фирм КПМГ, входящих в ассоциацию KPMG International, зарегистрированную по законодательству Швейцарии. Все права защищены. Напечатано в России.

КРМГ и логотип КРМГ являются зарегистрированными торговыми знаками ассоциации KPMG International, зарегистрированной по законодательству Швейцарии.

kpmgifrg.com
kpmg.ru