

# Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12

## «Концессионные соглашения о предоставлении услуг»

### Ссылки

---

- Концепция подготовки и представления финансовой отчетности<sup>1</sup>,
- МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»,
- МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»,
- МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»,
- МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»,
- МСФО (IFRS) 16 «Аренда»,
- МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,
- МСФО (IAS) 16 «Основные средства»,
- МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»,
- МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям»,
- МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»,
- МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»,
- МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»,
- МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»,
- Разъяснение ПКР (SIC) 29 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг: раскрытие информации»<sup>2</sup>.

### Исходная информация

---

- 1 Во многих странах объекты инфраструктуры для предоставления общественных услуг – такие как дороги, мосты, тоннели, тюрьмы, больницы, аэропорты, водораспределительные сооружения, системы энергоснабжения и телекоммуникационные сети – традиционно строились, управлялись и обслуживались организациями государственного сектора и финансировались через государственные бюджетные ассигнования.
- 2 В некоторых странах государство ввело в практику использование соглашений о предоставлении услуг на договорных началах, чтобы привлечь частный сектор к участию в развитии, финансировании, оперативном управлении и обслуживании данных объектов инфраструктуры. Объекты инфраструктуры могут уже существовать или могут быть построены в течение срока действия соглашения о предоставлении услуг. Соглашение, относящееся к сфере применения настоящего разъяснения, обычно предусматривает вовлечение организации частного сектора (оператор), которая будет осуществлять строительство объекта инфраструктуры, используемого для предоставления общественных услуг, или его усовершенствование (например, путем увеличения его пропускной способности), а также оказывать услуги по оперативному управлению и обслуживанию данного объекта инфраструктуры в течение определенного периода времени. Услуги оператора оплачиваются на протяжении срока действия соглашения. Соглашение регулируется договором, в котором устанавливаются требования и нормы в отношении предоставления услуг, механизмы регулирования цен и условия разрешения споров в арбитражном порядке. Такое соглашение о предоставлении услуг часто описывается как концессионное

<sup>1</sup> В сентябре 2010 года Совет по МСФО заменил «Концепцию» на «Концептуальные основы финансовой отчетности».

<sup>2</sup> Название Разъяснения ПКР (SIC) - 29, ранее «Раскрытие информации – концессионные соглашения о предоставлении услуг», было изменено Разъяснением КРМФО (IFRIC) 12.

соглашение типа «строительство – оперативное управление – передача», «реконструкция – оперативное управление – передача» или «государственно-частное взаимодействие».

- 3 Характерной чертой данных соглашений о предоставлении услуг является общественный характер услуг, которые оператор обязуется предоставлять. Государственная политика заключается в том, чтобы услуги, связанные с объектами инфраструктуры, предоставлялись населению независимо от того, какая именно сторона предоставляет эти услуги. Соглашение о предоставлении услуг предусматривает, что оператор на договорных началах принимает на себя обязанность оказывать услуги населению от имени организации государственного сектора. Другими общими чертами являются следующие:
- (a) сторона, предоставляющая права в форме соглашения о предоставлении услуг (концедент), является организацией государственного сектора, включая государственные органы, или организацией частного сектора, которой была передана ответственность за предоставление услуг;
  - (b) оператор несет ответственность за осуществление, по крайней мере, некоторых функций по оперативному управлению объектами инфраструктуры и предоставлению соответствующих услуг, а не действует лишь от имени концедента в качестве агента;
  - (c) договор устанавливает исходные цены, которые будут взиматься оператором, и регулирует вопросы пересмотра цен на протяжении срока действия соглашения о предоставлении услуг;
  - (d) в конце срока действия соглашения оператор обязан передать концеденту объект инфраструктуры в определенном состоянии за небольшое дополнительное возмещение или без такового, независимо от того, какая из сторон изначально финансировала этот объект.

## Сфера применения

---

- 4 Настоящее разъяснение содержит указания по учету операторами концессионных соглашений о предоставлении услуг в рамках государственно-частного взаимодействия.
- 5 Настоящее разъяснение применяется к концессионным соглашениям о предоставлении услуг в рамках государственно-частного взаимодействия, если:
- (a) концедент контролирует или регулирует, какие услуги должен предоставлять оператор с использованием объекта инфраструктуры, кому он должен их предоставлять и по какой цене; и
  - (b) концедент контролирует – через право собственности, бенефициарные права или по иным основаниям – любую значительную остаточную долю в объекте инфраструктуры в конце срока действия соглашения.
- 6 Объекты инфраструктуры, используемые в концессионных соглашениях о предоставлении услуг в рамках государственно-частного взаимодействия на протяжении всего срока их полезного использования (активы с полным использованием срока) относятся к сфере применения настоящего разъяснения, если выполняются условия, предусмотренные пунктом 5(a). Пункты AG1–AG8 содержат указания в отношении определения того, относятся ли и в какой степени концессионные соглашения о предоставлении услуг в рамках государственно-частного взаимодействия к сфере применения настоящего разъяснения.
- 7 Настоящее разъяснение применяется как к:
- (a) объектам инфраструктуры, которые оператор строит или приобретает у третьей стороны в целях выполнения соглашения о предоставлении услуг; так и
  - (b) существующим объектам инфраструктуры, к которым концедент предоставляет оператору доступ в целях выполнения соглашения о предоставлении услуг.
- 8 Настоящее разъяснение не определяет порядок учета объектов инфраструктуры, которые удерживались оператором и были признаны им в качестве основных средств до момента заключения соглашения о предоставлении услуг. К таким объектам инфраструктуры применяются требования МСФО в части прекращения признания (изложены в МСФО (IAS) 16).
- 9 Настоящее разъяснение не определяет порядок учета у концедента.

## Вопросы

---

- 10 Настоящее разъяснение устанавливает общие принципы признания и оценки обязанностей и соответствующих прав в концессионных соглашениях о предоставлении услуг. Требования по

раскрытию информации о концессионных соглашениях о предоставлении услуг содержатся в Разъяснении ПКР (SIC) - 29. В настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:

- (a) порядок учета прав оператора в отношении объектов инфраструктуры;
- (b) признание и оценка возмещения по соглашению;
- (c) услуги по строительству или усовершенствованию;
- (d) услуги по оперативному управлению;
- (e) затраты по заимствованиям;
- (f) последующий учет финансового актива и нематериального актива; и
- (g) объекты, предоставленные оператору концедентом.

## Консенсус

---

### Порядок учета прав оператора в отношении объектов инфраструктуры

- 11 Объекты инфраструктуры, находящиеся в сфере применения настоящего разъяснения, не должны быть признаны оператором в качестве основных средств, поскольку соглашение о предоставлении услуг не передает оператору право контролировать использование объектов инфраструктуры общественного назначения. У оператора есть доступ к объектам инфраструктуры с целью оперативного управления ими для предоставления общественных услуг от имени концедента в соответствии с условиями, определенными в договоре.

### Признание и оценка возмещения, предусмотренного соглашением

- 12 В соответствии с условиями соглашений, относимых к сфере применения настоящего разъяснения, оператор действует в качестве поставщика услуг. Оператор строит или усовершенствует объект инфраструктуры (услуги по строительству или усовершенствованию), используемый для предоставления той или иной общественной услуги, осуществляет оперативное управление данным объектом инфраструктуры и обслуживает его (услуги по оперативному управлению) в течение определенного периода времени.
- 13 Выручку от предоставленных им услуг оператор должен признавать и оценивать в соответствии с МСФО (IFRS) 15. Характер возмещения определяет порядок его последующего учета. Порядок последующего учета полученного возмещения как финансового актива и как нематериального актива описывается ниже в пунктах 23–26.

### Услуги по строительству или усовершенствованию

- 14 Оператор должен учитывать услуги по строительству или усовершенствованию объектов инфраструктуры, в соответствии с МСФО (IFRS) 15.

### Возмещение, выплачиваемое концедентом оператору

- 15 Если оператор предоставляет услуги по строительству или усовершенствованию, возмещение, полученное или подлежащее получению оператором, должно быть признано в соответствии с МСФО (IFRS) 15. Возмещение может представлять собой права на:
- (a) финансовый актив, или
  - (b) нематериальный актив.
- 16 Оператор должен признать финансовый актив в той степени, в которой он имеет предусмотренное договором безусловное право на получение от концедента или по его указанию денежных средств или другого финансового актива за услуги по строительству; концедент практически (или совсем) не может избежать оплаты, как правило в силу того, что это соглашение обеспечено правовой защитой. Оператор имеет безусловное право на получение денежных средств, если концедент по условиям договора гарантирует оператору выплату: (a) установленных или поддающихся определению сумм, или (b)

недополученной разницы, если таковая имеет место, между суммами, полученными от пользователей общественных услуг, и установленными или поддающимися определению суммами, даже если выплата зависит от того, обеспечил ли оператор соответствие объекта инфраструктуры установленным требованиям качества или эффективности.

- 17 Оператор должен признать нематериальный актив в той степени, в которой он получает право (лицензию) на взимание платы с пользователей общественных услуг. Право на взимание платы с пользователей общественных услуг не является безусловным правом на получение денежных средств, так как суммы оплаты зависят от степени потребления услуг.
- 18 Если услуги оператора по строительству оплачиваются частично финансовым активом и частично нематериальным активом, то каждый компонент возмещения, получаемого оператором, необходимо учитывать отдельно. Возмещение, полученное или подлежащее получению по обоим компонентам, должно быть первоначально признано в соответствии с МСФО (IFRS) 15.
- 19 Характер возмещения, уплаченного концедентом оператору, должен определяться исходя из условий договора и соответствующих норм договорного права, если таковые существуют. Характер возмещения определяет его последующий учет, как описано в пунктах 23–26. Однако в соответствии с МСФО (IFRS) 15 возмещения обоих видов классифицируются в течение периода строительства или усовершенствования в качестве актива по договору.

## Услуги по оперативному управлению

- 20 Оператор должен учитывать услуги по оперативному управлению, в соответствии с МСФО (IFRS) 15.

## Предусмотренные договором обязанности по восстановлению объектов инфраструктуры до определенного уровня эксплуатационной надежности

- 21 Оператор может иметь предусмотренные договором обязанности, которые он должен выполнять в соответствии с условиями его лицензии, такие как: (а) поддержание определенного уровня эксплуатационной надежности объекта инфраструктуры, или (б) восстановление объекта инфраструктуры до определенного состояния перед его передачей концеденту в конце срока действия соглашения о предоставлении услуг. Указанные предусмотренные договором обязанности по поддержанию или восстановлению объектов инфраструктуры, за исключением любых услуг по их усовершенствованию (см. пункт 14), должны быть признаны и оценены в соответствии с МСФО (IAS) 37, то есть по наилучшей расчетной оценке затрат, которые потребовались бы для исполнения существующей обязанности на дату окончания отчетного периода.

## Затраты по заимствованиям, понесенные оператором

- 22 В соответствии с МСФО (IAS) 23 затраты по заимствованиям, относящиеся к соглашению, должны быть признаны как расход в том периоде, в котором они были понесены, кроме случаев, когда оператор имеет предусмотренное договором право на получение нематериального актива (право на взимание платы с пользователей общественных услуг). В этом случае затраты по заимствованиям, относящиеся к данному соглашению, подлежат капитализации в течение предусмотренного соглашением этапа строительства в соответствии с указанным стандартом.

## Финансовый актив

- 23 К финансовому активу, признанному согласно пунктам 16 и 18, применяются МСФО (IAS) 32 и МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IFRS) 9.
- 24 Сумма к получению от концедента или по его указанию учитывается в соответствии с МСФО (IFRS) 9 как оцениваемая:
- (а) по амортизированной стоимости;
  - (б) по справедливой стоимости через прочий совокупный доход; или
  - (в) по справедливой стоимости через прибыль или убыток.
- 25 Если сумма к получению от концедента оценивается по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, МСФО (IFRS) 9 требует, чтобы процент, рассчитанный с использованием метода эффективной процентной ставки, был признан в составе прибыли или убытка.

## Нематериальный актив

- 26 В отношении нематериального актива, признанного в соответствии с пунктами 17 и 18, применяется МСФО (IAS) 38. Пункты 45–47 МСФО (IAS) 38 содержат указания по оценке нематериальных активов, приобретенных в обмен на немонетарный актив или активы, или в обмен на комбинацию монетарных и немонетарных активов.

## Объекты, предоставляемые оператору концедентом

- 27 В соответствии с пунктом 11, объекты инфраструктуры, к которым концедент предоставляет доступ оператору в рамках соглашения о предоставлении услуг, не признаются оператором в составе основных средств. Концедент также может передать оператору другие объекты, которые оператор может оставить себе или распорядиться ими по своему усмотрению. Если такие активы являются частью возмещения, подлежащего оплате концедентом за услуги, они не являются государственными субсидиями, как определено в МСФО (IAS) 20. Вместо этого они учитываются как часть цены сделки как этот термин определен в МСФО (IFRS) 15.

## Дата вступления в силу

---

- 28 Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2008 года или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если организация применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2008 года, она должна раскрыть этот факт.
- 28A *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому они не включены в настоящую редакцию.]*
- 28B-28C [Удалены]
- 28D МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в раздел «Ссылки» и пункты 13–15, 18–20 и 27. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.
- 28E МСФО (IFRS) 9, выпущенным в июле 2014 года, внесены изменения в пункты 23–25 и удалены пункты 28A–28C. Организация должна применить указанные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 9.
- 28F МСФО (IFRS) 16 «Аренда», выпущенным в январе 2016 года, внесены поправки в пункт AG8 и Приложение В. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 16.

## Переходные положения

---

- 29 За исключением случая, указанного в пункте 30, изменения в учетной политике учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 8, то есть ретроспективно.
- 30 Если в отношении какого-либо соглашения о предоставлении услуг ретроспективное применение настоящего разъяснения на начало самого раннего из представленных периодов является практически неосуществимым, оператор должен:
- признать финансовые и нематериальные активы, которые существовали на начало самого раннего из представленных периодов;
  - использовать предыдущую балансовую стоимость данных финансовых и нематериальных активов (какой бы ни была их предыдущая классификация) в качестве их балансовой стоимости на указанную дату; и
  - протестировать финансовые и нематериальные активы, признанные на указанную дату, на предмет обесценения, кроме случаев, когда это практически неосуществимо, в этом случае они должны быть протестированы на предмет обесценения на дату начала текущего периода.

# Приложение А

## Руководство по применению

*Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего Разъяснения.*

### Сфера применения (пункт 5)

---

- AG1 В пункте 5 настоящего разъяснения указано, что объект инфраструктуры относится к сфере применения настоящего разъяснения, если выполняются следующие условия:
- (a) концедент контролирует или регулирует, какие услуги должен предоставлять оператор с использованием объекта инфраструктуры, кому он должен их предоставлять и по какой цене; и
  - (b) концедент контролирует – через право собственности, бенефициарные права или по иным основаниям – любую значительную остаточную долю в объекте инфраструктуры в конце срока действия соглашения.
- AG2 Контроль или регулирование, указанные в условии (a), могут осуществляться посредством договора или иным образом (например, через регулирующий орган), и предусматривают случаи, в которых концедент покупает весь объем предоставленных услуг, а также случаи, когда некоторая часть или весь объем предоставленных услуг приобретается другими пользователями. Чтобы решить, выполняется ли это условие, концедент и любые связанные с ним стороны должны рассматриваться вместе. Если концедентом является организация государственного сектора, то государственный сектор в целом, вместе с любыми регулирующими органами, действующими в интересах общества, должен рассматриваться как связанная сторона концедента в целях настоящего разъяснения.
- AG3 Применительно к условию (a), нет необходимости в том, чтобы концедент имел полный контроль над ценой: достаточно, чтобы цена регулировалась концедентом, договором или регулирующим органом, например, посредством механизма установления верхнего предела цены. Однако это условие должно применяться к соглашению по сути. Недействительные характеристики, такие как ограничение верхнего предела цены, которое будет действовать лишь при обстоятельствах, наступление которых маловероятно, должны быть проигнорированы. Наоборот, если, например, договор подразумевает свободу оператора при установлении цены, но любая прибыль сверх определенного уровня должна быть возвращена концеденту, то считается, что доход оператора имеет ограничение, и ценовой элемент теста на наличие контроля выполнен.
- AG4 Применительно к условию (b), контроль концедента над любой значительной остаточной долей в объекте инфраструктуры должен ограничивать практическую возможность оператора продать или передать в залог данный объект инфраструктуры, а также предоставлять концеденту постоянно действующее право использовать объект на протяжении всего срока действия соглашения. Остаточная доля в объекте инфраструктуры представляет собой расчетную оценку текущей стоимости, определяемую исходя из допущения, что объект имеет тот возраст и находится в том состоянии, которые, как ожидается, он будет иметь в конце срока действия соглашения.
- AG5 Следует отличать контроль от управления. Если концедент сохраняет за собой и степень контроля, как описано в пункте 5(a), и любую значительную остаточную долю в объекте инфраструктуры, то оператор лишь осуществляет управление объектом инфраструктуры от имени концедента – даже при том, что во многих случаях он может иметь широкие управленческие полномочия.
- AG6 Условия (a) и (b) вместе определяют случаи, когда объект инфраструктуры, включая любые требуемые замены (см. пункт 21), контролируется концедентом на протяжении всего экономического срока службы объекта. Например, если оператор должен заменить часть объекта инфраструктуры в течение периода действия соглашения (например, верхний слой дороги или крышу здания), объект инфраструктуры должен рассматриваться как единое целое. Таким образом, условие (b) соблюдается для всего объекта инфраструктуры, включая замененный компонент, если концедент контролирует любую значительную остаточную долю в данном компоненте после его последней замены.
- AG7 Иногда использование объекта инфраструктуры частично регулируется так, как описано в пункте 5(a), а частично не регулируется. Однако такие соглашения могут принимать различные формы:
- (a) любой объект инфраструктуры, который физически отделим и может функционировать самостоятельно, и при этом соответствует определению единицы, генерирующей денежные средства, как этот термин определен в МСФО (IAS) 36, должен анализироваться отдельно, если он используется полностью в рамках нерегулируемой деятельности. Например, это может

относиться к отделению больницы, в котором пациенты обслуживаются на коммерческой основе, тогда как остальная часть больницы используется концедентом для лечения пациентов на общих основаниях.

- (b) если не регулируются исключительно вспомогательные виды деятельности (например, магазин при больнице), то тесты на наличие контроля должны применяться, как если бы данных видов деятельности не существовало, поскольку в тех случаях, когда концедент контролирует услуги так, как описано в пункте 5, наличие вспомогательных видов деятельности не приводит к ослаблению контроля концедента над объектом инфраструктуры.

AG8 Оператор может иметь право на использование отдельной части объекта инфраструктуры, как описано в пункте AG7(a), или объектов, используемых для оказания вспомогательных нерегулируемых услуг, описанных в пункте AG7(b). В обоих случаях может по сути иметь место аренда, предоставленная концедентом оператору; если это так, аренда должна учитываться в соответствии с МСФО (IFRS) 16.