

КТМФИ Толкување 12

Аранжмани за концесија на услуги

Повикувања

- *Рамка за подготвување и презентација на финансиски извештаи*
- *МСФИ 1 Првично усвојување на Меѓународните стандарди за финансиско известување*
- *МСФИ 7 Финансиски инструменти: обелоденувања*
- *МСС 8 Сметководствени политики, промени на сметководствени проценки и грешки*
- *МСС 11 Договори за изградба*
- *МСС 16 Недвижности, постројки и опрема*
- *МСС 17 Наеми*
- *МСС 18 Приходи*
- *МСС 20 Сметководство за државни поддршки и обелоденување на државна помош*
- *МСС 23 Трошоци за позајмување*
- *МСС 32 Финансиски инструменти: презентирање*
- *МСС 36 Обезвреднување на средства*
- *МСС 37 Резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства*
- *МСС 38 Нематеријални средства*
- *МСС 39 Финансиски инструменти: признавање и мерење*
- *КТМФИ 4 Утврдување дали аранжманот содржи наем*
- *ПКТ-29 Аранжмани за концесија на услуги: обелоденувања**

Позадина

- 1 Во многу земји, инфраструктурата за јавните услуги – како што се патишта, мостови, тунели, затвори, болници, аеродроми, капацитети за снабдување со вода, мрежи за снабдување со електрична енергија и телекомуникациски мрежи – традиционално се градат, управуваат и одржуваат од јавниот сектор и се финансираат со одвојување на средства од јавниот буџет.
- 2 Во некои земји, владите ги воведоа аранжманите за договорни услуги за да привлечат учество на приватниот сектор во развојот, финансирањето, работењето со, и одржувањето на таквата инфраструктура. Инфраструктурата можеби веќе постои, или е изградена во текот на периодот на аранжманот на услугата. Аранжман во рамки на делокругот на ова Толкување вообичаено вклучува ентитет од приватниот сектор (оператор) кој ја гради инфраструктурата која потоа се користи за обезбедување на јавниот сектор или пак нејзино подобрување (како на пример со зголемување на нејзиниот капацитет) и работењето со, и одржување на таа инфраструктура за определен временски период. На операторот му се плаќа за неговите услуги во текот на времетраењето на аранжманот. Аранжманот се регулира со договор во кој се утврдуваат стандардите на извршувањето на работата, механизмите за прилагодување на цените, и аранжманите за разрешување на спорови. Таков аранжман често се опишува како “изгради – оперирај – пренеси“, “ревитализирај – оперирај – пренеси“ или “јавен – кон- приватен“ аранжман за концесија на услуги.
- 3 Карактеристика на овие аранжмани за услуги е природата на јавната услуга на превземената обврска од страна на операторот. Јавната политика е за услугите кои се поврзани со инфраструктурата кои треба да и се обезбедат на јавноста, независно на идентитетот на страната која ќе ги извршува услугите. Аранжманот на услугата договорно го обврзува операторот да и ги обезбеди услугите на јавноста во име на ентитетот од јавниот сектор. Други вообичаени карактеристики се:

* Насловот на ПКТ -29, официјално *Обелоденување – Аранжмани за концесија на услуги*, беше изменет со КТМФИ 12.

- (а) Страната која го доделува аранжманот за концесија на услуги (давателот) е ентитет од јавниот сектор, вклучително и владин орган, или ентитет од приватен сектор на кој му е доделена одговорноста за услугата.
- (б) Операторот е одговорен барем за дел од раководењето на инфраструктурата и поврзаната услуга и не настапува само како агент во име на давателот.
- (в) Договорот ги утврдува првичните цени кои треба да бидат наплатени од операторот и ги регулира ревидирањата на цените во текот на периодот на аранжманот за услугата.
- (г) Операторот е обврзан да му ја предаде инфраструктурата на давателот во одредена утврдена состојба на крајот на периодот на аранжманот, за малку или без воопшто дополнителен надомест, независно од тоа која страна првично ја финансирала инфраструктурата.

Делокруг

- 4 Ова Толкување дава упатство во однос на сметководството по оператори за јавни – кон –приватни аранжмани за концесија на услуги.
- 5 Ова Толкување се применува на јавен – кон – приватен аранжман за концесија на услуги доколку:
 - (а) Давателот контролира или регулира кои услуги мора да ги обезбеди операторот во однос на инфраструктурата, на кого треба тие да му се обезбедат, и по која цена.
 - (б) Давателот ја врши контролата—преку сопственоста, правото на користење или поинаку – било каков значителен остаток на учество во инфраструктурата на крајот на временскиот период на аранжманот.
- 6 Инфраструктурата која се користи во јавен – кон – приватен аранжман за концесија на услуги за целиот негов животен век (целиот животен век на средството) е во рамки на делокругот на ова Толкување доколку се исполнети условите наведени во точка 5(а). Точките УП1–УП8 обезбедуваат упатство за утврдување дали, и до кој степен, аранжманите за концесија на услуги јавен- кон- приватен, се во рамки на делокругот на ова Толкување.
- 7 Ова Толкување се применува за двете од наведените:
 - (а) Инфраструктура која ја гради операторот или ја стекнува истата од трета страна за целите на аранжманот на услугата.
 - (б) Постоечка инфраструктура за која давателот му дава пристап на операторот, за целите на аранжманот на услугата.
- 8 Ова Толкување не го утврдува сметководството за инфраструктура која била чувана и признаена од страна на операторот, како недвижности, постројки и опрема пред склучувањето на аранжманот за услугата. За таквата инфраструктура се применуваат барањата за отпис според МСФИ (кои се наведени во МСС 16).
- 9 Ова Толкување не го утврдува сметководството од страна на давателите.

Прашања

- 10 Ова Толкување ги утврдува општите принципи за признавање и мерење на обврските и поврзаните права во аранжманите за концесија на услуги. Барањата за обелоденување на информации во врска со аранжманите за концесија на услуги се наведени во ПКТ – 29. Прашањата кои се опфатени во ова Толкување се:
 - (а) Третманот на правата на операторот во однос на инфраструктурата.
 - (б) Признавање и мерење на надоместоците кои произлегуваат од аранжманот.
 - (в) Услуги за изградба или надградба.
 - (г) Услуги за управување.
 - (д) Трошоци за позајмување.
 - (ф) Последователен сметководствен третман на финансиските средства и нематеријалните средства.
 - (е) Ставки кои на операторот му се обезбедени од давателот.

Консензус

Третман на правата на операторот во однос на инфраструктурата

- 11 Инфраструктурата во рамките на делокругот на ова Толкување не треба да се признава како недвижности, постројки и опрема на операторот бидејќи договорниот аранжман за услугата не му дава право за контрола на операторот над употребата на инфраструктурата на јавната услуга. Операторот има пристап да управува со инфраструктурата за да ја обезбеди јавната услуга во име на давателот во согласност со условите кои се утврдени со договорот.

Признавање и мерење на надоместоците кои произлегуваат од аранжманот

- 12 Според условите на договорните аранжмани кои се во рамки на делокругот на ова Толкување, операторот делува како обезбедувач на услугата. Операторот ја гради или надградува инфраструктурата (услуги за изградба или надградба) кои се користат за обезбедување на јавна услуга и управува со и ја одржува таа инфраструктура (услуги за управување) за определен временски период.
- 13 За услугите кои ги извршува, операторот треба да го признае и мери приходот во согласност со МСС 11 и 18. Доколку операторот извршува повеќе од една услуга (т.е. услуги за изградба или надградба и услуги за управување) според единствен договор или аранжман, примениот надомест или побарувањето треба да се алоцираат според релативните објективни вредности на извршените услуги, кога износите можат да се идентификуваат одделно. Природата на надоместот го определува неговиот последователен третман. Последователното сметководство за примениот надомест како финансиско средство или нематеријално средство е објаснет во детали во точките 23–26 подолу.

Услуги за изградба или надградба

- 14 Операторот треба да ги евидентира приходите и трошоците кои се поврзани со услугите за изградба или надградба во согласност со МСС 11.

Надомест даден од давателот на операторот

- 15 Доколку операторот обезбедува услуги за изградба или надградба, надомест кој е примен од страна на операторот или побарувањето треба да бидат признаени според објективна вредност. Надоместот може да претставува права на или:
- (а) Финансиско средство.
 - (б) Нематеријално средство.
- 16 Операторот треба да признае финансиско средство до степенот до кој тоа има безусловно договорно право да прими пари или друго финансиско средство од или по упатство на давателот за услугата за изградба, давателот има малку, доколку има воопшто, можност да го избегне плаќањето, обично бидејќи извршувањето на договорот е уредено со закон. Операторот има безусловно право да прими пари доколку давателот договорно гарантира да му плати на операторот (а) утврдена цена или цена која може да се утврди или (б) разликата (кусок), доколку постои, помеѓу износите кои се примени од корисниците на јавната услуга и утврдените износи или износите кои можат да се утврдат, дури и доколку плаќањето е неизвесно во однос на тоа да операторот се осигура дека инфраструктурата ги исполнува утврдените барања во однос на квалитетот и ефикасноста.
- 17 Операторот треба да признае нематеријално средство до степенот до кој тој прима право (лиценца) за да изврши наплата од корисниците на јавната услуга. Правото да им наплати на корисниците на јавната услуга не е безусловно право да се примат пари бидејќи износите се неизвесни во однос на степенот до кој јавноста ќе ги користи услугите.
- 18 Доколку на оператор му се плати за услугите за изградба, делумно со финансиско средство а делумно со нематеријално средство, потребно е секоја компонента од надоместокот на операторот, да се евидентира одделно. Примениот надомест или побарувањето за двете компоненти треба првично да се признае според објективна вредност на примениот надомест или побарувањето.
- 19 Природата на надоместокот кој е даден од давателот на операторот треба да се утврди со повикување на условите во договорот, и кога постои, релевантниот закон за регулирање на договорот.

Услуги за управување

- 20 Операторот треба да ги евидентира приходите и трошоците кои настануваат во однос на услугите за управување во согласност со МСС 18.

Договорни обврски за обновување на инфраструктурата до одредено ниво на употребливост

- 21 Операторот може да има договорни обврски кои тој мора да ги исполни како услов кој произлегува од неговата лиценца (а) да ја одржува инфраструктурата до одредено ниво на употребливост или (б) да ја обнови инфраструктурата до одредена состојба пред да му ја предаде истата на давателот на крајот на аранжманот за извршување на услугата. Овие договорни обврски да ја одржува или обнови инфраструктурата, освен за некој елемент на надградување (види точка 14), треба да се признаат и мерат во согласност со МСС 37, односно според најдобрата проценка за трошоците кои би биле потребни за да се подмири сегашната обврска на крајот на периодот на известување.

Трошоци за позајмување кои ги предизвикал операторот

- 22 Во согласност со МСС 23, трошоците за позајмување кои можат да му се припишат на аранжманот, треба да се признаат како расход во периодот во кои тие настанале освен доколку операторот нема договорно право да прими нематеријално средство (право да му ги наплати тие трошоци на корисникот на јавната услуга). Во тој случај трошоците за позајмување кои можат да му се припишат на аранжманот треба да бидат капитализирани во текот на фазата на изградба на аранжманот во согласност со тој Стандард.

Финансиско средство

- 23 МСС 32 и 39 и МСФИ 7 се применуваат за финансиски средства кои се признаени во согласност со точките 16 и 18.
- 24 Износот кој го должи давателот или кој според неговите упатства е евидентиран во согласност со МСС 39 како или:
- (а) Заем или побарување.
 - (б) Средство расположливо за продажба.
 - (в) Доколку е таков случајот, по првичното признавање финансиското средство е назначено како според објективна вредност низ добивка или загуба, доколку ги исполнува условите за таквата класификација.
- 25 Доколку износот кој го должи давателот е евидентиран било како заем или побарување или како финансиско средство расположливо за продажба, МСС 39 бара каматата која е пресметана со примена на методата на ефективна камата да биде признаена во добивката или загубата.

Нематеријално средство

- 26 МСС 38 се применува за нематеријални средства кои се признаени во согласност со точките 17 и 18. Точките 45–47 од МСС 38 обезбедуваат упатство за мерење на материјални средства кои се стекнати во размена за немонетарно средство или средства или пак комбинација од монетарни и немонетарни средства.

Ставки кои на операторот му ги обезбедил давателот

- 27 Во согласност со точката 11, ставките од инфраструктурата за кои давателот му дал пристап на операторот за целите на извршување на аранжманот на услугата не се признаваат како недвижности, постројки и опрема од страна на операторот. Давателот може исто така да му обезбеди други ставки на операторот кои операторот може да ги задржи или со нив да постапува на начин на кој тој самиот ќе одлучи. Доколку таквите средства формираат дел од надоместокот кој претставува обврска на давателот за услугите, тие не претставуваат државна поддршка според дефиницијата во МСС 20. Тие се признаваат како средства на операторот, и при првичното признавање се мерат според објективна вредност. Операторот треба да признае обврска во однос на неисполнетите обврски кои тој ги превземал во размена за средствата.

Датум на стапување во сила

- 28 Ентитетот треба да го примени ова Толкување за годишни периоди кои почнуваат на или по 1 јануари 2008 година. Претходна примена е дозволена. Доколку ентитетот го примени ова Толкување за периоди кои почнуваат пред 1 јануари 2008 година, тој треба да го обелодени тој факт.

Преодни одредби

- 29 Како предмет наведен во точката 30, промените во сметководствените политики се евидентираат во согласност со МСС 8, односно ретроактивно.
- 30 Доколку за некој конкретен аранжман за услуги, не е возможно за операторот да го примени ова Толкување ретроактивно на почетокот на најраниот период кој е презентираан, тој треба да:
- (а) Го признае финансиското средство како нематеријално средство кое постоело на почетокот на најраниот период кој е презентираан.
 - (б) Да ја употреби претходната сметководствена вредност на тие финансиски и нематеријални средства (без оглед како претходно тие биле класифицирани) како нивни сметководствени вредности на тој датум.
 - (в) Да ги тестира финансиските и нематеријалните средства за обезвреднување на тој датум, освен доколку тоа не е невозможно, во кој случај износите треба да се тестираат за обезвреднување на почетокот на тековниот период.

Додаток А

Упатство за примена

Овој додаток е составен дел на ова Толкување.

Делокруг (точка 5)

- УП1 Точка 5 од ова Толкување специфицира дека инфраструктурата е во рамките на делокругот на Толкувањето кога важат следниве услови:
- (а) Давателот контролира или регулира кои услуги мора да ги обезбеди операторот во однос на инфраструктурата, на кого треба тие да му се обезбедат, и по која цена.
 - (б) Давателот ја врши контролата—преку сопственоста, правото на користење или поинаку – било каков значителен остаток на учество во инфраструктурата на крајот на временскиот период на аранжманот.
- УП2 Контролата или регулативата на која се посочува во условот наведен под (а) би можела да биде утврдена со договорот или на друг начин (како на пример преку регулатор), и ги вклучува околностите во кои давателот ги купува сите аутпути како и оние во кои некои или сите аутпути се купени од други корисници. При примената на овој услов, давателот и сите поврзани страни треба да се земаат во предвид заедно. Доколку давателот е ентитет од јавниот сектор, за целите на ова Толкување во однос на давателот треба да се земат во предвид јавниот сектор како целина, заедно со сите регулатори кои настапуваат во јавен интерес.
- УП3 За целите на условот наведен под (а), давателот не треба да има комплетна контрола врз цената: доволно е цената да биде регулирана од страна на давателот, договорот или од страна на регулатор, на пример механизам за плафонирање на цените. Меѓутоа, условот треба да се примени според суштината на договорот. Несуштинските карактеристики, како на пример утврдување на плафон кој ќе се применува само во мал број на ситуации, треба да се игнорираат. Спротивно на тоа, ако на пример договорот на операторот му дава слобода во утврдувањето на цените, но било кој вишок на добивка му се враќа на давателот, повратот на операторот е плафониран и со тоа е исполнет ценовниот елемент за тестирање на контролата.
- УП4 За целите на условот наведен под (б), контролата на давателот врз определен значителен остаток на учество воедно ја ограничува практичната можност на операторот да ја продаде или даде под залог инфраструктурата и му дава на давателот континуирано право на користење во текот на времетраењето на аранжманот. Остатокот на учеството во инфраструктурата е проценетата сегашна вредност на инфраструктурата како да таа е веќе со старост и состојба во која се очекува да биде на крајот на периодот во кој се извршува аранжманот.
- УП5 Контролата треба да се разликува од раководење. Доколку давателот ги задржува и степенот на контрола како што е опишано во точка 5(а) и значителното учество во инфраструктурата, операторот само раководи со инфраструктурата во име на давателот – дури и ако, во многу случаи, тој може да има голема слобода во раководењето.
- УП6 Условите наведени под (а) и (б) заедно идентификуваат ситуации кога инфраструктурата, вклучувајќи ги и сите потребни замени (види точка 21), е под контрола на давателот за целиот негов економски корисен век. На пример, доколку операторот треба да замени некој дел од ставката на инфраструктурата во текот на времетраењето на аранжманот (на пример горниот слој на пат или кров на зграда), ставката од инфраструктурата треба да се земе во предвид како целина. Според тоа условот наведен под (б) е исполнет за целата инфраструктура, вклучувајќи го и делот кој се заменува, доколку давателот контролира било кој значителен дел од остатокот на учеството во конечната замена на тој дел.
- УП7 Понекогаш употребата на инфраструктурата е делумно регулирана на начин кој е опишан во точката 5(а) а делумно не е регулирана. Меѓутоа, овие аранжмани имаат различни форми:
- (а) Секоја инфраструктура која може физички да се одвои и може да се управува независно, и ја исполнува дефиницијата за единица која генерира пари како што е дефинирана во МСС 36 треба да се анализира посебно доколку се користи целосно за нерегулирани цели. На пример, ова може да се однесува за приватен дел на болница, каде остатокот од болницата се користи од страна на давателот за третирање на пациенти од јавноста.

- (б) Кога некои чисто помошни активности (како што е продавницата во болницата) не се регулирани, тестот за контролата треба да се примени како тие активности да не постоеле, бидејќи во случаи во кои давателот ги контролира услугите на начин како што е опишано во точка 5, постоењето на помошните активности не ја намалува контролата врз инфраструктурата која ја има давателот.

УП8 Операторот може да има право да ја користи инфраструктурата која може да се одвои, која е опишана во точката УП7(а), или капацитетите кои се користат за обезбедување на помошни нерегулирани услуги кои што беа опишани во точката УП7(б). Во било кој случај од наведените, може во суштина да постои аранжман за наем од давателот на операторот; доколку тоа е случај, тој треба да се евидентира во согласност со МСС 17.