

Приложение 16 к постановлению министра финансов
«Утверждение инструкций Службы бухгалтерского учета»

Дата вступления редакции в силу: 01.01.2019
Действует в отношении отчетных периодов, начинающихся 01.01.2018 или позже.

Юридическую силу имеет только текст на эстонском языке

Инструкция СБУ 16 «КОНЦЕССИОННЫЕ СОГЛАШЕНИЯ НА ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ УСЛУГ»

СОДЕРЖАНИЕ	статьи
ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ	1–2
СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ	3
ПОНЯТИЯ	4–13
ПРИЗНАНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ ОПЕРАТОРА	
Общие принципы	14–15
Строительные услуги и услуги по реконструкции	16–20
Операционные и дополнительные услуги	21–22
Расходы по использованию займов	23
СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ	24
ПРИЛОЖЕНИЯ 1–3 – ПРИМЕРЫ	

ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ

1. Целью настоящей инструкции СБУ 16 «Концессионные соглашения на предоставление услуг» состоит в том, чтобы описать учетную политику при классификации концессионных соглашений на предоставление услуг, заключенных между единицами государственного и частного сектора, и при отражении в годовых бухгалтерских отчетах, составляемых в соответствии с эстонским стандартом финансовой отчетности (далее также – *бухгалтерский отчет*), единиц частного сектора, обязанных вести бухгалтерский учет. Эстонский стандарт финансовой отчетности – предназначенный для общественности международно-признанный сборник требований к учету и отчетности, принципы которого устанавливаются Законом о бухгалтерском учете, и который на основании части 4 Статьи 34 Закона о бухгалтерском учете уточняет постановление министра, ответственного за данную область (далее – *инструкция Службы бухгалтерского учета*, или сокращенно – *инструкция СБУ*).

2. Инструкция СБУ 16 базируется на разделе 34 МСФО для предприятий СМБ «Специализированная деятельность» („*Specialised Activities*“), а также на понятиях, установленных в разделе 2 «Концепции и основные принципы» („*Concepts and Pervasive Principles*“), в разделе 17 «Основные средства» („*Property, Plant and Equipment*“), в разделе 18 «Нематериальные активы, за исключением гудвила» („*Intangible Assets other than Goodwill*“), в разделе 21 «Резервы и условные события» („*Provisions and Contingencies*“), в разделе 11 «Основные финансовые инструменты» („*Basic Financial Instruments*“) и в «Глоссарии терминов» („*Glossary of Terms*“). В тех областях, где инструкция СБУ 16 не уточняет какого-либо специфического метода учёта, однако он определён в МСФО для предприятий СМБ, рекомендуется руководствоваться принципами учёта, описанными в соответствующих международных стандартах.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

3. *Инструкцию СБУ 16 «Концессионные соглашения на предоставление услуг» следует применять при классификации концессионных соглашений на предоставление услуг, заключенных между единицами государственного и частного сектора, и при отражении в годовых бухгалтерских отчетах, составляемых в соответствии с эстонским стандартом финансовой отчетности единицами частного сектора. Единицы государственного сектора при классификации концессионных соглашений на предоставление услуг и при их отражении руководствуются инструкцией по финансовому учету и финансовой отчетности публичного сектора.*

ПОНЯТИЯ

4. В настоящей инструкции понятия используются в нижеследующем значении:

Концессионные соглашения на предоставление услуг – это такие основывающиеся на договоре долгосрочные проекты по сотрудничеству между единицей государственного сектора (поставщик концессии) и единицей частного сектора (оператор), по которым оператор оказывает общественные услуги, используя конкретный актив (объект инфраструктуры) (МСФО для предприятий СМБ 34.12):

- (а) единица государственного сектора контролирует или регулирует, какие общественные услуги, кому и по какой цене оказывает единица частного сектора; и
- (б) единица государственного сектора по окончании договорного периода приобретает господствующее влияние на объект инфраструктуры (посредством права собственности, права преимущественного приобретения или иным образом).

Единица государственного сектора (поставщик концессии) – это государство, обязанная вести бухгалтерский учет государственная организация, орган местного самоуправления, иное общественно-правовое лицо и иное юридическое лицо, находящееся под их прямым или косвенным господствующим влиянием, в том числе коммерческое объединение, находящееся под прямым или косвенным господствующим влиянием единиц государственного сектора, если при заключении концессионного соглашения на предоставление услуг оно не руководствуется целью заработать максимальную возможную прибыль.

Единица частного сектора (оператор) – это коммерческое объединение, в т.ч. коммерческое объединение, находящееся под прямым или косвенным господствующим влиянием единиц государственного сектора, если оно при заключении концессионного соглашения на предоставление услуг руководствуется целью заработать максимально возможную прибыль, физическое лицо-предприниматель или другое юридическое лицо, которое не является единицей государственного сектора.

Общественные услуги – это услуги, оказание которых, исходя из законов или общепринятой практики, является функцией единиц государственного сектора, в том числе услуги, связанные с оперированием и обеспечением содержания в порядке объектов инфраструктуры, необходимых для оказания услуг со стороны единиц государственного сектора.

Актив – ресурс, находящийся под господствующим влиянием лица, обязанного вести бухгалтерский учет, который:

- (а) возник в результате прошлых событий и,

(b) как ожидается, принесет в будущем экономическую выгоду (примет участие в выполнении поставленных целей – только в случае некоммерческих лиц, обязанных вести бухгалтерский учет). (МСФО для предприятий СМБ 2.15)

Финансовый актив – это актив, который представляет собой:

- (a) денежные средства;
- (b) договорное право на получение от другой стороны денежных средств или иных финансовых активов (например, дебиторская задолженность покупателей);
- (c) договорное право на обмен с другой стороной финансовыми активами в потенциально благоприятных условиях (например, производные финансовые инструменты с положительной справедливой стоимостью);
- (d) инструмент капитала другого предприятия (например, инвестиция в акции другого предприятия). (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

Основные средства – это материальные активы, которые предприятие использует при производстве продукции, при предоставлении услуг или для административных целей (в случае предприятия, не являющегося коммерческим объединением, - при исполнении возложенных на него целей) и которые оно намеревается использовать в течение более продолжительного периода времени, чем один год. (МСФО для предприятий СМБ 17.2).

Нематериальные активы – это неденежные активы, не имеющие физической формы и отличимые от других активов. (МСФО для предприятий СМБ 18.2).

Обязательство – это существующее обязательство лица, обязанного вести бухгалтерский учет,

- (a) которое вызвана прошлыми событиями; и
- (b) освобождение от которого предположительно уменьшит полезные ресурсы. (МСФО для предприятий СМБ 2.15)

Финансовое обязательство – это договорное обязательство:

- (a) передать другой стороне денежные средства или другие финансовые активы; или
- (b) обменяться с другой стороной финансовыми активами на потенциально невыгодных условиях. (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

Условное обязательство – это возможное, но неопределённое, либо существующее обязательство,

- (a) реализация которого не представляется вероятной; или
- (b) размер которого невозможно измерить с достаточной достоверностью. (МСФО для предприятий СМБ 2.40, 21.12)

Резервы – это обязательства, неопределённые по величине или с неопределённым сроком исполнения. (МСФО для предприятий СМБ 21.1)

Метод эффективной ставки процента – это метод вычисления амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства с использованием его эффективной ставки процента. (МСФО для предприятий СМБ 11.16).

Эффективная ставка процента – это процентная ставка, с помощью которой дисконтирование денежных потоков, вызванных финансовым активом или финансовым обязательством, дает в результате текущую балансовую стоимость данного финансового актива или финансового обязательства. (МСФО для предприятий СМБ 11.16).

Справедливая стоимость – это сумма, на которую может быть обменян актив или произведён расчёт по обязательству в сделке между осведомлёнными, заинтересованными и независимыми сторонами. (МСФО для предприятий СМБ 2.34 (b)).

5. Во многих государствах необходимые для оказания общественных услуг объекты инфраструктуры, требующие больших начальных инвестиций, такие как дороги, мосты, туннели, тюрьмы, больницы, аэропорты, водные и канализационные трассы, сети электроснабжения и телекоммуникационные сети, традиционно строились и оперировались со стороны единиц государственного сектора, а также финансировались из их бюджета. В некоторых странах начали применять различные формы партнёрства государственного и частного сектора (PPP – *public-private partnership*), чтобы привлечь единицы частного сектора к строительству и управлению объектами инфраструктуры. Целью проведения PPP-проектов может быть, например, использование навыков и умений частного сектора, улучшение качества услуги, экономия расходов государственного сектора или разделение рисков. Концессионные соглашения на предоставление услуг – это одна из форм PPP-проектов, в случае которой единица государственного сектора предоставляет единице частного сектора долгосрочное право на оказание услуг, связанных с определённым объектом инфраструктуры.

6. Концессионные соглашения на предоставление услуг обычно характеризуют следующие обстоятельства (МСФО для предприятий СМБ 34.12):

- (a) поставщик концессии делегирует оказание определённых общественных услуг либо частично, либо полностью оператору;
- (b) оператор оказывает связанные с объектом инфраструктуры общественные услуги в течение зафиксированного в договоре времени, объёме и качестве;
- (c) в договоре предусматривается первоначальная цена, которую оператор может востребовать за оказанные общественные услуги, и условия изменения цены;

(d) в договоре предусматриваются условия относительно того, каким требованиям качества должен отвечать объект инфраструктуры в конце периода договора, а также то, передаётся ли он поставщику концессии в конце периода договора безвозмездно или за возмещение, которое существенно меньше его справедливой стоимости на момент передачи.

7. Настоящая инструкция применяется в тех случаях, когда (МСФО для предприятий СМБ 34.12):

(a) концессионное соглашение на предоставление услуг предполагает для предоставления услуг предварительное строительство, приобретение или реконструкцию объекта инфраструктуры оператором, руководствуясь критериями качества, определёнными поставщиком концессии; или

(b) поставщик концессии предоставляет оператору при предоставлении услуги право на использование имеющегося объекта инфраструктуры (например, право застройки или пользование).

8. Настоящая инструкция применяется также в том случае, если временная продолжительность концессионного соглашения на предоставление услуг распространяется на весь срок полезного использования объекта инфраструктуры, независимо от того, кто приобретает господствующее влияние на объект инфраструктуры по окончании периода договора.

9. Настоящая инструкция применяется как в том случае, когда поставщик концессии оплачивает все услуги, которые оператор предоставляет при использовании объекта инфраструктуры, так и в том случае, когда часть или все оказываемые на объекте инфраструктуры общественные услуги покупаются другими пользователями. Цены и условия их изменения при этом могут быть определены в договоре, являющемся основной концессионного соглашения на предоставление услуг, или вытекать из законодательства. (МСФО для предприятий СМБ 34.13).

10. Настоящая инструкция применяется также в том случае, когда поставщик концессии не имеет полного контроля над ценой услуг. Считается, что контроль над ценой существует также тогда, когда в договоре предусматривается верхний предел цены, или если у оператора имеется обязательство перечислять поставщику концессии прибыль, превышающую определённый уровень.

11. Контроль поставщика концессии над объектом инфраструктуры по окончании периода договора означает, в частности, то, что оператор не имеет права самостоятельно продать или заложить объект инфраструктуры, а поставщик концессии не утрачивает право принимать решения о дальнейшей эксплуатации имущества до окончания его срока полезного использования.

12. Если объект инфраструктуры частично используется для оказания общественной услуги, а частично – нет, то различные компоненты объекта рассматриваются отдельно, если их можно распределить на различные генерирующие денежные

средства единицы согласно понятиям, представленным в инструкции СБУ 5 «Основные средства и нематериальные активы». Если поставщик концессии не регулирует использование определённого компонента объекта инфраструктуры, то это может быть договор аренды между единицей государственного сектора и единицей частного сектора, который следует учитывать согласно инструкции СБУ 9 «Учет аренды».

13. На практике концессионные соглашения на предоставление услуг могут иметь различные формы и разнообразные условия, по причине чего руководствоваться только настоящей инструкцией может быть недостаточным. При признании каждого договора следует руководствоваться его содержанием. В случае сложных дополнительных условий, которые не соответствуют описанным в настоящей инструкции ситуациям, при выборе принципов учёта следует учитывать другие инструкции СБУ, МСФО для предприятий СМБ и их концептуальный фон.

ПРИЗНАНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ ОПЕРАТОРА

Общие принципы

14. *Поскольку оператор имеет право использовать объект инфраструктуры для оказания общественных услуг только на условиях, предусмотренных поставщиком концессии, господствующее влияние на использование объекта инфраструктуры принадлежит поставщику концессии. Поэтому оператор не признаёт объект инфраструктуры в своём балансе как основные средства. (МСФО для предприятий СМБ 34.14, 34.15).*

15. Оператор не признаёт объект инфраструктуры ни как основные средства, ни как арендованный актив. Оператор признаёт доход от предоставленных услуг, в том числе от продажи строительных услуг и услуг по реконструкции согласно инструкции СБУ 10 «Признание дохода» по справедливой стоимости получаемого возмещения (МСФО для предприятий СМБ 34.16). Если оператор оказывает в рамках концессионного соглашения на предоставление услуг более одной услуги (например, как строительные услуги и услуги по реконструкции, так и операционные услуги) и получаемая оплата в договоре отдельно не определена, доход распределяется между различными услугами пропорционально их справедливой стоимости.

Строительные услуги и услуги по реконструкции

16. Оператор признаёт полученную при оказании строительных услуг и услуг по реконструкции дохода как дохода от основной деятельности, а понесённые расходы – как расходы от основной деятельности в одном и том же периоде с выручкой, руководствуясь описанным в инструкции СБУ 10 «Признание выручки» методом стадии завершенности. (МСФО для предприятий СМБ 34.16).

17. Оператор признаёт своё право на получение оплаты строительных услуг или услуг по реконструкции либо как финансовый актив, либо как нематериальные основные средства, в зависимости от того, является ли это право безусловным или нет. (МСФО для предприятий СМБ 34.14, 34.15).

18. Если у оператора есть безусловное право на получение от поставщика концессии денежных средств или другого финансового актива за строительные услуги и услуги по реконструкции, то это право признаётся как финансовый актив согласно инструкции СБУ 3 «Финансовые инструменты». (МСФО для предприятий СМБ 34.14) Безусловное право означает, что поставщик концессии обязан заплатить оператору либо определяемую сумму, либо разницу между определяемой суммой и суммами, получаемыми от пользователей услуги, даже в том случае, если размер выплаты зависит от выполнения установленных в отношении строительных услуг или услуг по реконструкции требований качества или сроков. Пример в Приложении 1 к настоящей инструкции описывает учёт такого концессионного соглашения на предоставление услуг, в котором у оператора есть безусловное право на получение денежных средств, в результате чего он признаёт в своём балансе соответствующую дебиторскую задолженность (финансовый актив) поставщика концессии.

19. Оператор признаёт как нематериальный актив и как часть дохода от предоставления строительных услуг и услуг по реконструкции право (в т.ч. лицензию) использовать объект инфраструктуры и продавать связанные с ним общественные услуги пользователям услуг. (МСФО для предприятий СМБ 34.15) Право продавать пользователям услуг общественные услуги не является безусловным правом на получение денежных средств, поскольку получаемая от продажи услуги плата зависит от того, в каком объёме используются услуги. Такое право признается как нематериальный актив в соответствии с инструкцией СБУ 5 «Основные средства и нематериальные активы». Пример в Приложении 2 к настоящей инструкции описывает учёт такого концессионного соглашения на предоставление услуг, в котором оператор имеет право на продажу связанных с объектом инфраструктуры общественных услуг пользователям услуг и поэтому признаёт в своём балансе соответствующий нематериальный актив.

20. Если оплата оператору за предоставление строительных услуг или услуг по реконструкции частично производится финансовым активом (т.е. безусловным правом на получение денег или другого финансового актива) и частично – нематериальным активом (т.е. правом на использование объекта инфраструктуры для оказания общественной услуги), оба компонента учитываются отдельно пропорционально справедливой стоимости этих компонентов. (МСФО для предприятий СМБ 34.13) Пример в Приложении 3 к настоящей инструкции описывает учёт такого концессионного соглашения на предоставление услуг, в котором оператор имеет безусловное право на получение от поставщика концессии определённой минимальной денежной суммы и в то же время имеет право на предоставление пользователям услуги связанных с объектом инфраструктуры общественных услуг и поэтому признаёт в своём балансе как финансовый актив, так и нематериальный актив.

Операционные и дополнительные услуги

21. При учёте связанных с объектом инфраструктуры операционных услуг (в том числе, например, услуги по обслуживанию и ремонту) руководствуются инструкцией СБУ 10 «Признание дохода». (МСФО для предприятий СМБ 34.16).

22. Если у оператора есть обязательство по проведению на протяжении периода договора на объекте инфраструктуры дополнительных строительных работ и работ по реконструкции (например, в связи с требованием поддерживать определённый уровень качества имущества) и у оператора нет безусловного права на получение оплаты этих работ, оператор признаёт в своём балансе резерв по затратам на строительные работы и работы по реконструкции, согласно инструкции СБУ 8 «Резервы, условные обязательства и условные активы». При оценке резервов руководствуются оценкой либо руководства, либо других экспертов в отношении суммы, вероятно необходимой для погашения соответствующего обязательства, а также в отношении времени признания резерва.

Расходы по займам

23. Расходы по займам не включаются в себестоимость активов. (МСФО для предприятий СМБ 25.2).

СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ

24. Принципы учёта, установленные в инструкции СБУ 16 для единиц частного сектора, соответствуют принципам учёта, представленным в разделе 34 МСФО для предприятий СМБ.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Пример – оператор признаёт финансовый актив

Государственное учреждение (поставщик концессии) заключает с фирмой-оператором (оператор) договор, согласно которому фирма-оператор в течение 2 лет строит новую дорогу и обязуется содержать и ремонтировать её в течение следующих 8 лет. Условия договора предусматривают, что в конце 8 года фирма-оператор должна положить на дорогу также новое покрытие.

Согласно договору государственное учреждение обязуется с 3-го по 10-й год платить фирме-оператору за строительство и содержание дороги по 200 тысяч евро ежегодно (т.е. в общей сложности в течение 8 лет – 1,6 миллиона евро).

Оказываемые со стороны фирмы-оператора в рамках договора услуги, а также предполагаемая стоимость и справедливая стоимость этих услуг (в тысячах евро) являются следующими:

Оказываемая услуга	Год	Предполагаемый расход	Нормальная маржа прибыли	Справедливая стоимость услуги
Строительные работы	1	500	5%	525
	2	500	5%	525
Работы по обслуживанию и ремонту	3-10	8 x 10	20%	8 x 12
Новое дорожное покрытие	8	100	10%	110
Всего		1 180		1 256
Процентный доход (6,18% в год)				344
Получаемая оплата (не приведённая)	3-10	8 x 200		1 600

Учитывая различное временное распределение связанных с проектом расходов и получаемой оплаты, эффективная ставка процента проекта составляет 6,18% в год, а весь процентный доход – 344 тысячи евро.

Распределение оплаты за различные услуги и эффективная ставка процента проекта могут (но не обязательно должны) быть установлены в договоре. В том случае если они установлены в договоре, при учёте проекта следует руководствоваться установленным в договоре распределением оплаты (при условии, что это распределение базируется на справедливой стоимости компонентов услуг). В противном случае оплату следует распределять на различные услуги согласно оценке руководства или экспертов в отношении справедливой стоимости этих компонентов.

Фирма-оператор финансирует услуги, предоставляемые по договору, с помощью займа, процент по которому составляет 6,7% годовых.

Для упрощения примера предполагается, что все платежи осуществляются всегда один раз в год в конце года.

Фирма-оператор признаёт доходы и расходы от оказания услуг согласно инструкции СБУ 10 «Признание дохода». Расходы на строительство, работы по обслуживанию и ремонтные работы, а также на установление нового покрытия, а также доход от оказания этих услуг оценивают исходя из степени завершенности этих услуг. Поскольку государственное учреждение оплачивает эти услуги частично позже, одновременно признаётся дебиторская задолженность (финансовый актив) государственного учреждения, и с этой задолженности рассчитывается процентный доход, исходя из эффективной ставки процента проекта.

Бухгалтерские проводки оператора (в тысячах евро) в части признания дохода в первые три года:

Доход в первый год от оказания строительных услуг (справедливая стоимость строительных работ):

Д Дебиторская задолженность государственного учреждения	525
К Доход от строительных услуг	525

Доход во второй год:

а) от оказания строительных услуг (справедливая стоимость строительных работ)

Д Дебиторская задолженность государственного учреждения	525
К Доход от строительных услуг	525

б) процентные доходы (525 * 6,18%)

Д Дебиторская задолженность государственного учреждения	32
К Процентные доходы	32

Доход в третий год:

а) от оказания услуг по обслуживанию (справедливая стоимость работ по обслуживанию и ремонтных работ)

Д Доход от оказания услуг по обслуживанию	12
К Доходы от оказания услуг по обслуживанию	12

б) процентные доходы ((525+525+32) * 6,18%)

Д Доход от оказания услуг по обслуживанию	67
К Процентные доходы	67

Одновременно признаются связанные с проектом расходы и платежи по займам и процентам. Начиная с третьего года также и вознаграждение, получаемое от государственного учреждения, отражается как уменьшение дебиторской задолженности государственного учреждения.

Д Денежные средства	200
К Дебиторская задолженность государственного учреждения	200

Обзор денежных потоков, связанных с проектом, и их влияния на отчет о прибылях и убытках, а также на баланс, фирмы-оператора (в тысячах евро), приводятся ниже.

Обзор потоков денежных средств фирмы-оператора

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Всего
Полученная оплата	0	0	200	200	200	200	200	200	200	200	1600
Понесённые расходы	-500	-500	-10	-10	-10	-10	-10	-110	-10	-10	-1180
Выплата процентов	0	-34	-69	-61	-53	-43	-33	-23	-19	-7	-342
Полученные займы	500	534	0	0	0	0	0	0	0	0	1034
Платежи по займам	0	0	-121	-129	-137	-147	-157	-67	-171	-105	-1034
Чистый поток денежных средств	0	0	0	0	0	0	0	0	0	78	78

Обзор отчёта о прибылях и убытках фирмы-оператора

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Всего
Доход от услуг	525	525	12	12	12	12	12	122	12	12	1256
Расходы от основной деятельности	-500	-500	-10	-10	-10	-10	-10	-110	-10	-10	-1180
Процентные доходы	0	32	67	59	51	43	34	25	22	11	344
Процентные расходы	0	-34	-69	-61	-53	-43	-33	-23	-19	-7	-342
Прибыль	25	23	0	0	0	2	3	14	5	6	78

Обзор баланса фирмы-оператора

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Денежные средства	0	0	0	0	0	0	0	0	0	78
Дебиторская задолженность	525	1082	961	832	695	550	396	343	177	0
Обязательства по займу	500	1034	913	784	647	500	343	276	105	0
Чистые активы	25	48	48	48	48	50	53	67	72	78

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Пример – фирма-оператор признаёт нематериальный актив.

Условия примера такие же, что и в Приложении 1, за исключением способа получения дохода от оперирования дорогой. Государственное учреждение не платит фирме-оператору за услуги. Вместо этого фирме-оператору предоставляется договорное право получать фиксированную плату за услугу с каждого проезжающего по дороге транспортного средства. Фирма-оператор предполагает, что число проезжающих по дороге транспортных средств будет с 3-го по 10-й год одинаковым и получаемая плата за каждый год составит 200 тысяч евро.

Согласно инструкции СБУ 5 «Основные средства и нематериальные активы» фирма-оператор признаёт в своём балансе нематериальный актив (право использовать дорогу для получения дохода) по его справедливой стоимости, которой является справедливая стоимость дохода, получаемого за строительные услуги.

Проводки фирмы-оператора (в тысячах евро) по учёту доходов и нематериального актива на протяжении строительного периода:

а) в первый год (справедливая стоимость строительных работ):

Д Нематериальные активы	525	
К Доходы от оказания строительных услуг		525

б) во второй год (справедливая стоимость строительных работ):

Д Нематериальные активы	525	
К Доходы от оказания строительных услуг		525

Одновременно признаются связанные с проектом расходы и платежи по займам и процентам. Начиная с третьего года в качестве расходов отражается амортизация нематериального актива (ежегодно $1050/8 = 131,3$ тысячи евро), а в качестве дохода – сборы за услуги, полученные от проезжающих (в тысячах евро) за проезд по дороге.

Д Расходы на амортизацию	131	
К Нематериальные активы		131
Д Денежные средства	200	
К Доходы от оперирования дорогой		200

Поскольку фирма-оператор имеет обязательство в 8-м году установить новое дорожное покрытие, но у неё отсутствует безусловное право получения оплаты этих работ, она признаёт в своём балансе обязательство по установлению нового дорожного покрытия согласно инструкции СБУ 8 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Резерв для установления нового покрытия формируется с 3-го по

8-й год, при этом за основу берётся отношение числа проехавших по дороге к отчётной дате транспортных средств к предполагаемому общему числу проезжающих по дороге транспортных средств до установления нового дорожного покрытия, и обязательство дисконтируется дисконтной ставкой, определённой согласно инструкции СБУ 8 (в данном примере используется дисконтная ставка 6%).

Создание резерва (в тысячах евро)

Год		3	4	5	6	7	8	Всего
Расходы от основной деятельности		12	13	14	15	16	17	87
Процентные расходы		0	1	1	2	4	5	13
Всего увеличение резерва		12	14	15	17	20	22	100

Предполагая, что плата от пользователей дороги будет поступать деньгами согласно плану, потоки денежных средств фирмы-оператора по годам те же самые, что и в Приложении 1. Обзор влияния проекта на отчет о прибылях и убытках, а также на баланс, фирмы-оператора (в тысячах евро), приводится ниже.

Обзор отчёта о прибылях и убытках фирмы-оператора

Год		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Всего
Доходы от услуг		525	525	200	200	200	200	200	200	200	200	2650
Амортизация		0	0	-131	-131	-131	-132	-132	-131	-131	-131	-1050
Другие расходы по проекту		-500	-500	-22	-23	-24	-25	-26	-27	-10	-10	-1167
Процентные расходы		0	-34	-69	-62	-54	-45	-37	-28	-19	-7	-355
Прибыль		25	-9	-22	-16	-9	-2	5	14	40	52	78

Обзор баланса фирмы-оператора

Год		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Денежные средства		0	0	0	0	0	0	0	0	0	78
Нематериальные активы		525	1050	919	788	657	525	393	262	131	0
Обязательства по займу		500	1034	913	784	647	500	343	276	105	0
Резервы		0	0	12	26	41	58	78	0	0	0
Чистые активы		25	16	-6	-22	-31	-33	-28	-14	26	78

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Пример – единица частного сектора признает финансовый актив и нематериальный актив.

Предпосылки примера – такие же, как и в Приложении 2, за исключением дополнительной гарантии, предоставляемой государственным учреждением фирме-оператору для обеспечения дохода, получаемого от оперирования дорогой – если сборы за услуги, полученные фирмой-оператором от пользователей дороги, составляют менее 700 тысяч евро, государственное учреждение оплачивает недостающую разницу и проценты, начисленные с разницы по ставке 6,18%. Фирма-оператор всё же предполагает, что число проезжающих по дороге транспортных средств останется с 3-го по 10-й год одинаковым и полученная сумма каждый год будет составлять 200 тысяч евро.

Фирма-оператор признаёт получаемую от оказания строительных услуг дохода частично как финансовый актив (безусловное право на получение, по меньшей мере, 700 тысяч евро) и частично как нематериальные активы (право на использование сооружаемой дороги для получения дополнительного дохода). Поскольку в объеме 67% (700/1050), плата за оказание строительных услуг гарантирована, в этом объеме признается финансовый актив (требование), а в остальном объеме – нематериальный актив.

Рассчитанный доход от строительных работ фирмы-оператора и активы (в тысячах евро) признаются на протяжении периода строительства следующим образом:

	Требование (67%)	Нематериальные активы основные средства (33%)	Всего
Доходы от строительных услуг в 1 год	350	175	525
Доходы от строительных услуг в 2 год	350	175	525
Всего доходы от строительных услуг	700	350	1050
Добавляемый к требованию процентный доход во 2 год (350 * 6,18%)	22	0	22
Всего активы к концу 2 года	722	350	1072

Плата за услугу, полученная с проезжающих по дороге, разделяется на поступление дебиторской задолженности и дохода. С учетом процентов, ежегодно начисляемых с остаточной стоимости дебиторской задолженности (6,18% годовых), дебиторская задолженность подлежит оплате в общей сложности в сумме 936 тысяч евро (700 тысяч евро – основная часть дебиторской задолженности, и 236 тысяч евро –

проценты). Таким образом, ежегодно в качестве поступления дебиторской задолженности отражается $936/8 = 117$ тысяч евро. Остальная часть собранных сборов за услуги ($200 - 117 = 83$ тысячи евро) отражается как доход от оказания услуг за период.

Одновременно признаются связанные с проектом расходы и платежи по займам и процентам. Начиная с третьего года как расход признаётся также амортизация нематериального актива (каждый год $350 / 8 = 44$ тысячи евро). Резерв, сформированный для установки нового дорожного покрытия, признаётся так же, как и в Приложении 2.

При условии, что плата от пользователей дороги будет поступать в виде денег согласно плану, потоки денежных средств фирмы-оператора по годам такие же, как и в Приложении 1. Обзор влияния проекта на отчет о прибылях и убытках, а также на баланс, фирмы-оператора (в тысячах евро), приводится ниже.

Обзор отчёта о прибылях и убытках фирмы-оператора

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Всего
Доходы от услуг	525	525	83	83	83	83	83	83	83	83	1714
Амортизация	0	0	-44	-44	-44	-44	-44	-44	-43	-43	-350
Другие расходы по проекту	-500	-500	-22	-23	-24	-25	-26	-27	-10	-10	-1167
Процентные доходы	0	22	45	40	35	30	25	19	13	7	236
Процентные расходы	0	-34	-69	-62	-54	-45	-37	-28	-19	-7	-321
Прибыль	25	13	-7	-6	-4	-1	1	3	24	30	78

Обзор баланса фирмы-оператора

Год	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Денежные средства	0	0	0	0	0	0	0	0	0	78
Требования по займам	350	722	650	573	491	404	312	214	110	0
Нематериальные активы	175	350	306	262	218	174	130	86	43	0
Обязательства по займу	500	1034	913	784	647	500	343	276	105	0
Резервы	0	0	12	26	41	58	78	0	0	0
Чистые активы	25	38	31	25	21	20	21	24	48	78