

ПОДХОДИ ЗА ПРИЗНАВАНЕ НА АКТИВ В РЕЗУЛТАТ НА ПУБЛИЧНО-ЧАТНИ ПАРТНЬОРСТВА – СЧЕТОВОДНИ АСПЕКТИ

Мария Маркова*

Увод

В контекста на Международните счетоводни стандарти ПЧП договорите следва да бъдат представени с помощта на различни международни счетоводни стандарти в зависимост от същността на ПЧП договора и идентификацията на договора съобразно най-подходящия счетоводен стандарт. В международен план както за възложителите, така и за операторите има разписани идентични правила как да бъдат отчитани взаимоотношения, създадени в резултат на ПЧП. Широкият диапазон от отношения, които могат да възникнат в резултат на ПЧП, позволява много разнообразни варианти за тяхното счетоводно интерпретиране. База за отчитането им могат да бъдат: насоки за отчитане на договори за концесии за обслужване, лизингови договори (МСФО 16) [1], договори с клиенти, в контекста на МСФО 15 [1] и признаване на инфраструктура в контекста на дълготрайни материални активи по реда на МСС 16 (табл. 1) [1].

Обхватът на ПЧП отношенията и приложимото счетоводно законодателство за тях е представено в таблица 1. Пакетът от счетоводни стандарти, които регулират ПЧП отношенията, съдържа множество актуални текстове, които изграждат постановките си върху концепцията за контрол.

* Мария Маркова, доктор, доцент, катедра “Счетоводство и анализ”, УНСС, email: mariyamarkova@unwe.bg

Таблица 1. Счетоводни модели за отчитане на ПЧП отношения, Приложима нормативна база

Категория	Лизинг получател	Доставчик на услуги			Собственик	
Вид на договора	Лизинг (операторът получава на лизинг актива от възложителя)	Договор за обслуж- ване и/или договор за поддръжка (ха- рактерни задачи като събиране на вземания, упра- вленски услуги)			Рехабилитация – експлоатация – прехвърляне на собственост	Строителство – притежание – експлоатация
Притежател на актива		Възложител			Оператор	
Капиталови инвестиции	Възложител	Оператор				
Риск на търсенето	Споделен	Възложител	Възложител и/или оператор			Оператор
Обичайна продължителност	8 – 20 години	1 – 5 години	25 – 30 години			Неограничен (може да бъде ограничен от обвързващото споразумение или срока на лицензи- ята)
Остатъчни ползи		Възложител			Оператор	
Приложим стандарт при оператора	МСФО 16	МСФО 15	КРМСФО Разяснение 12			МСС 16
Приложим стандарт при възложителя	МССПС 13	МССПС 1	МССПС 32/МССПС 17/МССПС 31			МССПС 17/МССПС 31 (отписване) МССПС 9 (признаване на прихо- дите)

Източник: Договори за концесии за обслужване, информационни бележки и илюстративни примери (INT SB-FRS 112, р. 3) и IPSAS 32, р. 1446 [2].

Част от ПЧП договорите се идентифицират и отчитат от операторите като лизингови договори. Във връзка с това следва да се имат предвид значимите промени, които ще влязат в сила от 01.01.2019 г. по отношение на отчитането на лизингови договори. ПЧП отношенията, които са уредени с лизингови договори, следва да се представят в съответствие с новите изисквания (промените бяха разгледани по-горе в текста). Друга част от пакета промени в МСФО, които рефлектират на ПЧП отношенията, са свързани с признаване на приходи при договори за обслужване и поддръжка, при които операторите трябва да признават приходи в съответствие с МСФО 15 от 01.01.2018 г. Неизбежно МСФО 15 ще окаже влияние и при признаването на приходи при операторите, които отчитат концесионни активи по реда на Разяснение 12. Все още остава предизвикателство и създаването на ясна разграничителна линия за всеки конкретен договор, по отношение на вида актив, който операторът следва да признае, във връзка със съдържанието на концесионния договор.

Подход за признаване на актив на база лизинг (Lease Approach)

С оглед предстоящото прилагане на МСФО 16 „Лизинг“ от 1 януари 2019 г. този подход следва да се разглежда в контекста на новите разпоредби (табл. 2).

Таблица 2. Промени в счетоводното третиране при лизингополучателите

МСС 17 „Лизинг“/КРМСФО Разяснение 4 „Определяне дали дадено споразумение съдържа лизинг“	МСФО 16 „Лизинг“
Договорите за услуги се отразяват задбалансово	Всички по-дълги от 12 месеца лизинги се отразяват в баланса
Оперативният лизинг се отразява задбалансово	Краткосрочни лизинги (по-кратки от 12 месеца) и малките активи се отразяват задбалансово
Финансовият лизинг се отразява в баланса	Договорите за услуги се отразяват задбалансово

В тази връзка трябва да се определи дали сключеният между държавата и бизнеса ПЧП договор отговаря на новото определение за лизинг, основано на концепцията за контрол. Както отбелязват в анализа си от „ПрайсуотърхаусКупърс Одит“ ООД (<https://www.pwc.bg/bg/publications/assets/BG-IFRS-16-Flyer.pdf>) нужно е да се преразгледат сключенияте договори за оперативен лизинг и всички договори, които отговарят на определението за лизинг, да бъдат представени в съответствие с новите изисква-

ния за страните по лизингов договор. Това ще породи промяна в модела на признаване на разходите (разходи за амортизация и лихви вместо разход за наем) – брутно представяне в счетоводния баланс на активите като предоставени права; промени при определяне на стойността на активите, обект на лизингови отношения; промяна в представянето на паричните потоци при страните; необходимост от по-обширни оповестявания. В резултат от прилагането на новия стандарт ще се променят и повечето ключови съотношения и показатели като: задлъжнялост; печалба преди лихви, данъци, разходи за обезценка и амортизация (leverage EBITDA); печалба преди лихви и данъци (EBIT); възвръщаемост на капитала/възвръщаемост на вложения капитал (ROCE); печалба на акция (EPS)/нетни приходи; оперативни и финансови парични потоци. Новият стандарт за лизинга до голяма степен ще се отрази при дефинирането на съдържателната страна на ПЧП договор, с който страните целят да договорят именно лизинговите отношения. По мнение на автора този алтернативен подход на отчитане на ПЧП отношения ще продължи да има широко приложение и в бъдеще, тъй като основният диапазон активи, засегнати от промените в стандарта, са недвижимите имоти, превозните средства, машините и съоръженията, които са основните обекти, при които публичният и частният партньор търсят различни форми на взаимноизгодни споразумения. Значително по-засегнати от новия стандарт са операторите, които в този контекст обикновено играят ролята на лизингополучатели.

Подход за признаване на актив на база контрол върху актива

Концепцията за контрол е в основата на съвременното разбиране за трансфер на ресурси между компаниите. Както отбелязва гл. ас. д-р Камбурова (Камбурова, 2019, с. 54) тя е и в основата на определяне икономически групи. Регулираните в КРМСФО Разяснение 12 „Договори за концесии за обслужване“ [1] взаимоотношения са основани също на **концепцията за контрол** и се свеждат до два основни типа:

- възложителят дефинира и *контролира услугите*, които операторът ще предоставя (на кого и на каква цена);
- възложителят чрез собственост *контролира инфраструктурата*, която ще изгражда и ползва операторът.

Изградената инфраструктура в нито един от случаите не се признава като дълготраен материален актив от оператора. При взаимоотношенията, описани в разяснението, операторът действа като доставчик на услуги, а структурата, която изгражда, модернизира или експлоатира, за да предоставя договорените услуги, е обект на третиране в друга плоскост – като нематериален (ако е получил право да я експлоатира) или като финансов актив (ако е получил паричен ресурс от възложителя).



Източник: Изготвена от автора

Фиг. 1. Видове активи, които могат да бъдат признати при оператора в резултат на договор за концесионно обслужване

Финансовият актив следва да бъде признат от оператора, когато той има неотменимо право да получи парични средства или други финансови активи от възложителя под формата на концесионно плащане. Неотменимото право съществува и когато възложителят гарантира на оператора входящ паричен поток, като се съгласява да му заплаща:

- конкретни или определени суми;
- минимални гарантирани плащания за обществената услуга.

Нематериалният актив следва да бъде признат от оператора, ако той получи право да реализира приходи от предоставянето на обществената услуга на населението. При условие че операторът получава и права, и концесионно плащане, двата компонента следва да се отчитат поотделно – единият като финансов актив, а другият като нематериален.

Насоките за разграничаване на финансовия от нематериалния актив са представени в следващата таблица.

Таблица 3. Финансов или нематериален актив според клаузите на концесионния договор

Вариант	Договорен механизъм	Актив, признат при оператора
А	Възложителят заплаща предварително договорена постоянна годишна сума	Финансов актив
Б	Възложителят заплаща променлива сума в зависимост от потребяването на обществената услуга	Нематериален актив

Продължение

В	Възложителят заплаща твърдо договорена сума и променлива сума в зависимост от потребяването на обществената услуга	Финансов актив (за твърдо договорената сума) и нематериален актив (за вариращите плащания)
Г	Операторът получава приходи по определени от него цени за предоставянето на услугата на населението	Нематериален актив
Д	Операторът получава приходи от населението за предоставената услуга, но възложителят гарантира минимални приходи	Финансов актив (за минимално гарантираните приходи) и нематериален актив (за прогнозните приходи от населението)
Е	Операторът получава приходи от населението. Възложителят регулира приходите, но по начин, по който за оператора има голяма вероятност да получи минимална възвръщаемост, но все пак няма 100% гарантираност от възложителя	Нематериален актив

Източник: S.R. Batliboi & Associates GMR IFRS Workshop – IFRIC 12 Service Concession Arrangements, EY, 2010, p. 24

Сравнение между двата подхода

Когато се взима решение как да бъде отчетен даден ПЧП договор, първоначално трябва да се отговори на въпроса дали този договор ще бъде отчетен по модела на договор за лизинг, или по модела на договор за концесия. За целта трябва обстойно да се разгледат клаузите в договора, които биха посочили дали даден актив следва да се отчита по реда на МСФО 16 „Лизинг“, или на Разяснение 12 „Договори за оперативни концесии“. Ако в клаузите на договора се съдържат достатъчно доказателства, че той трябва да се отчита като концесионен договор, следва да се прилагат указанията на Разяснение 12, а ако клаузите определят договора като лизинг, следва да се спазва стандартът за лизинг.

За да бъде класифициран даден договор като лизингов, съгласно МСФО 16 се изисква: да се прехвърлят права за контрол върху използването на отделен актив за определен период срещу възнаграждение. От друга страна, Разяснение 12 се интересува от контрола върху предоставените обществени услуги посредством актива и притежанието му след изтичането на договорния период. Следователно различните изисквания за контрол ще бъдат водещи по отношение на класифицирането на даден договор като лизингов или като концесионен.

Таблица 4. Съдържание на концепцията за контрол върху актива според МСФО 16 и Разяснение 12

Изисквания за контрол	Приложим стандарт
Активът да бъде идентифициран Икономическите ползи от употребата на актива да се потребяват от лизингополучателя Лизингополучателят да може свободно да се разпорежда с актива по време на лизинговия договор	МСФО 16 „Лизинг“
Какви обществени услуги ще се предоставят с актива и на каква цена Каква е остатъчната стойност на актива след концесионния договор	Разяснение 12

Изборът на подходяща счетоводна политика при отчитането на ПЧП отношенията следва да се базира на цялостния анализ на клаузите по споразумението. Именно на тази основа следва да се търси отговор на въпроса дали даден договор може да се идентифицира като лизингов договор, или като концесионно споразумение.

Таблица 5. Лизинг или концесионно споразумение

Варианти на договорни клаузи между публичен и частен партньор	Приложим стандарт	
	Разяснение 12	МСФО 16
1	2	3
Строителството ще се извърши от частния партньор и услугата ще бъде изкупена от публичния партньор Сумата, определена за плащане, е формирана от следните компоненти: <i>сума на променливите разходи за строителство (например материали и труд);</i> <i>лихвено плащане;</i> <i>амортизация на линейна база;</i> <i>твърдо договорена сума на плащанията от публичния партньор по време на строителството на първоначалната инвестиция</i> Договорът ще е сключен за 15 години В края на договора активът ще бъде върнат на публичния партньор Полезният живот на актива е 25 години	По модела за отчитане на финансов актив	

Продължение

1	2	3
Строителството ще се извърши от частния партньор и услугата ще бъде изкупена от публичния партньор Сумата, определена за плащане, е формирана от следните компоненти: <i>сума на променливите разходи за строителство (например материали и труд);</i> <i>лихвено плащане;</i> <i>амортизация на линейна база;</i> <i>твърдо договорена сума на плащанията от публичния партньор по време на строителството на първоначалната инвестиция</i> Договорът ще е сключен за 15 години В края на договора активът няма да бъде върнат на публичния партньор Полезният живот на актива е 25 години	- Не е спазено изискването публичният партньор да контролира остатъчния полезен живот на актива	
Строителството ще се извърши от частния партньор Правителството ще предостави земята, върху която ще се построи инфраструктурата 25% от обществената услугата ще бъдат изкупени от публичния партньор до края на полезния живот на актива; останалите 75% от услугата ще бъдат предоставени на трета страна от оператора по цени, договорени с възложителя, поради което договорът за актива ще обхваща целия му полезен живот от 25 години В края на договора активът няма да бъде върнат на публичния партньор	- Възложителят не регулира значителна част от предоставената услуга и не получава актива в края на договора	
Строителството и предоставянето на услуги ще се извършат от частния партньор Операторът може да предоставя услугите на трети страни по цени, договорени с възложителя Предоставените услуги нямат предварително регулирани цени В края на договора активът няма да бъде върнат на публичния партньор	- Възложителят не регулира цените на предоставената услуга и не получава актива в края на договора	

Заклучение

Изследваните подходи в разгледаните международни счетоводни стандарти се основават изцяло на концепцията за контрол. За съжаление критериите за контрол разписани в стандарта за лизинг и в разяснението за концесионна услуга отговарят на различни потребности, свързани с отчитането на различния вид договор. За да разработи и следва определена счетоводна политика предприятието оператор трябва много задълбочено да анализира клаузите на даден ПЧП договор и да прецени дали е подходящо да се следват указанията, разписани в стандарта за лизинг или е по-подходящо да се прилагат изискванията за договор за концесионна услуга.

Бележки:

[1] List of IFRS Standards, достъпна на: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/> (използвано на 10.03.2018 г.).

[2] Договори за концесии за обслужване, информационни бележки и илюстративни примери (INT SB-FRS 112, р. 3) и IPSAS 32, р. 446.

Референции:

МСФО 16, 2018. Лизинги Новият стандарт е готов, а ти?, достъпна на <https://www.pwc.bg/bg/publications/assets/BG-IFRS-16-Flyer.pdf> (използвано на 10.03.2018 г.).

(MSFO 16, 2018. Lizingi Noviat standart e gotov, a ti, dostapna na <https://www.pwc.bg/bg/publications/assets/BG-IFRS-16-Flyer.pdf>, accessed 10.03.2018)

Камбурова, Л., (2019), Консолидирани финансови отчети. Теоретични и методологични аспекти, ИК – УНСС, София, с. 54.

(Kamburova, L., 2019, Konsolidirani finansovi otcheti. Teoretichni i metodologichni aspekti, IK – UNSS, Sofia, s. 54)

Batliboi, S.R. & Associates GMR IFRS, (2010), Workshop – IFRIC 12 Service Concession Arrangements, EY, 2010, p. 2

ПОДХОДИ ЗА ПРИЗНАВАНЕ НА АКТИВ В РЕЗУЛТАТ НА ПУБЛИЧНО-ЧАСТНИ ПАРТНЬОРСТВА – СЧЕТОВОДНИ АСПЕКТИ

Резюме

Концепцията за контрол все по убедително навлиза като основа за признаване на активи и приходи. Авторът е направил опит да анализира отражението на прилагането на тази концепция при признаване на активи в резултат на ПЧП. Достигнал е до извода, че класификацията на даден договор като лизинг или концесионна услуга се основава на задълбочен анализ на съвкупност от клаузи в ПЧП договора, които класифицират инфраструктурата като актив на лизинг (МСФО16) или нематериален, респективно финансов актив, съобразно КРМСФО Разяснение 12.

Ключови думи: счетоводство, публично-частно партньорство, лизинг, концесия, концепция за контрол

JEL: M41

APPROACHES FOR RECOGNITION OF PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIP ASSETS – ACCOUNTING ISSUES

Maria Markova*

Abstract

The concept of control is increasingly emerging as a basis for the recognition of assets and revenues. The author has attempted to analyze the impact of the implementation of this concept on the recognition of PPP assets. The author comes to the conclusion that the classification of a lease or concession service is based on an in-depth analysis of a set of clauses in the PPP contract that classify the infrastructure either as a lease asset (IFRS16), or an intangible, respectively financial asset, in accordance with IFRIC Interpretation 12.

Key words: accounting, public-private partnership, lease, concessions, concept of control

JEL: M41

* Maria Markova, PhD, Assoc. Prof., Department of Accountancy and Analysis, UNWE, email: mariyamarkova@unwe.bg