

ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (WE) NR 254/2009

z dnia 25 marca 2009 r.

zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Interpretacji 12 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC)

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH,

uwzględniając Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską,

uwzględniając rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości⁽¹⁾, w szczególności jego art. 3 ust. 1,

a także mając na uwadze, co następuje:

(1) Na mocy rozporządzenia Komisji (WE) nr 1126/2008⁽²⁾ przyjęto określone międzynarodowe standardy rachunkowości oraz ich interpretacje istniejące w dniu 15 października 2008 r.

(2) W dniu 30 listopada 2006 r. Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) opublikował Interpretację KIMSF 12 Umowy na usługi koncesjonowane, zwaną dalej „KIMSF 12”. KIMSF 12 to interpretacja, która precyzuje, w jaki sposób już zatwierdzone przez Komisję przepisy Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) powinny być stosowane w odniesieniu do umów na usługi koncesjonowane. KIMSF 12 dotyczy sposobu ujmowania w sprawozdaniu finansowym koncesjodawcy elementów infrastruktury, które są przedmiotem umowy na usługi koncesjonowane. Wyjaśniono w niej również rozróżnienie pomiędzy poszczególnymi etapami umowy na usługi koncesjonowane (faza budowy/faza eksploatacji), oraz sposób ujmowania przychodów i kosztów na każdym z tych etapów. Rozróżnia ona dwa sposoby ujmowania infrastruktury oraz odnośnych przychodów i kosztów („model” składnika aktywów finansowych oraz „model” składnika wartości niematerialnych), w zależności od niepewności, na którą jest narażony koncesjodawca w odniesieniu do przyszłych przychodów.

(3) Konsultacje z Grupą Ekspertów Technicznych (TEG) z Europejskiej Grupy Doradczej ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG) potwierdziły, że KIMSF 12 spełnia techniczne kryteria przyjęcia określone w art. 3 ust. 2

rozporządzenia (WE) nr 1606/2002. Zgodnie z decyzją Komisji 2006/505/WE z dnia 14 lipca 2006 r. powołującą Grupę Kontrolującą Opinie Dotyczące Standardów Rachunkowości z zadaniem doradzania Komisji w kwestii obiektywizmu i neutralności opinii Europejskiej Grupy Doradczej ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG)⁽³⁾, Grupa Kontrolująca Opinie Dotyczące Standardów Rachunkowości przeanalizowała opinię EFRAG w sprawie przyjęcia zmian i poinformowała Komisję, że opinia ta ma wyważony charakter i jest obiektywna.

(4) Przyjęcie KIMSF 12 pociąga za sobą dokonanie zmian w Międzynarodowym Standardzie Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 1, KIMSF 4 i Interpretacji 29 Stałego Komitetu ds. Interpretacji (SKI) w celu zapewnienia spójności międzynarodowych standardów rachunkowości.

(5) Zakłada się, że przedsiębiorstwa mogą zastosować lub kontynuować stosowanie KIMSF 12.

(6) Należy zatem odpowiednio zmienić rozporządzenie (WE) nr 1126/2008.

(7) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego ds. Rachunkowości,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

W załączniku do rozporządzenia (WE) nr 1126/2008 wprowadza się następujące zmiany:

1) Dodaje się Interpretację 12 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) *Umowy na usługi koncesjonowane* zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia;

2) Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 1, KIMSF 4 i Interpretacja 29 Stałego Komitetu ds. Interpretacji (SKI) zostają zmienione zgodnie z załącznikiem B do KIMSF 12 przedstawionym w załączniku do niniejszego rozporządzenia.

⁽¹⁾ Dz.U. L 243 z 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Dz.U. L 320 z 29.11.2008, s. 1.

⁽³⁾ Dz.U. L 199 z 21.7.2006, s. 33.

Artykuł 2

Wszystkie przedsiębiorstwa stosują KIMSF 12 zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia najpóźniej wraz z rozpoczęciem swojego pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się po dniu wejścia w życie niniejszego rozporządzenia.

Artykuł 3

Niniejsze rozporządzenie wchodzi w życie trzeciego dnia po jego opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Sporządzono w Brukseli, dnia 25 marca 2009 r.

W imieniu Komisji
Charlie McCREEVY
Członek Komisji

ZAŁĄCZNIK

MIĘDZYKARODOWE STANDARDY RACHUNKOWOŚCI

KIMSF 12	Interpretacja KIMSF 12 <i>Umowy na usługi koncesjonowane</i>
----------	--

INTERPRETACJA KIMSF 12***Umowy na usługi koncesjonowane***

ODWOŁANIA

- *Ramy sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych*
- *MSSF 1 Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy*
- *MSSF 7 Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*
- *MSR 8 Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*
- *MSR 11 Umowy o usługę budowlaną*
- *MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe*
- *MSR 17 Leasing*
- *MSR 18 Przychody*
- *MSR 20 Dotacje rządowe oraz ujawnianie informacji na temat pomocy rządowej*
- *MSR 23 Koszty finansowania zewnętrznego*
- *MSR 32 Instrumenty finansowe: prezentacja*
- *MSR 36 Utrata wartości aktywów*
- *MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*
- *MSR 38 Wartości niematerialne*
- *MSR 39 Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*
- *KIMSF 4 Ustalenie, czy umowa zawiera leasing*
- *SKI-29 Ujawnianie informacji – umowy na usługi koncesjonowane*

WPROWADZENIE

- 1 W wielu państwach elementy infrastruktury wykorzystywane do świadczenia usług użyteczności publicznej, takie jak drogi, mosty, tunele, więzienia, szpitale, porty lotnicze, obiekty wodociągowe, sieci energetyczne i telekomunikacyjne, są tradycyjnie budowane, eksploatowane i utrzymywane przez sektor publiczny i finansowane ze środków z budżetu państwa.
- 2 W niektórych państwach rządy wprowadziły umowy na usługi w celu zachęcenia sektora prywatnego do udziału w budowie, finansowaniu, eksploatacji i utrzymaniu infrastruktury. Dany element infrastruktury może już istnieć lub może być budowany w trakcie okresu obowiązywania umowy na usługi. Umowa podlegająca niniejszej interpretacji zazwyczaj obejmuje jednostkę sektora prywatnego (koncesjodawcę), która buduje infrastrukturę wykorzystywaną do świadczenia usług użyteczności publicznej lub modernizuje ją (na przykład poprzez zwiększenie jej możliwości eksploatacyjnych) oraz eksploatuje i utrzymuje ją przez określony czas. Koncesjodawca otrzymuje zapłatę za swoje usługi przez okres obowiązywania umowy. Umowa uregulowana jest w ramach kontraktu, który określa zasady realizacji, mechanizmy korekty cen, ustalenia dotyczące rozstrzygania sporów. Umowę taką często opisuje się jako umowę typu „buduj-eksploatuj-przełącz”, umowę typu „modernizuj-eksploatuj-przełącz” lub „publiczno-prywatną” umowę na usługi koncesjonowane.
- 3 Cechą takich umów na usługi jest to, że zobowiązanie podejmowane przez koncesjodawcę ma charakter usługi użyteczności publicznej. Polityka publiczna zakłada, że usługi związane z infrastrukturą są świadczone na rzecz społeczeństwa, niezależnie od tożsamości podmiotu świadczącego dane usługi. Umowa na usługi stanowi umowne zobowiązanie koncesjodawcy do świadczenia usług na rzecz społeczeństwa w imieniu podmiotu sektora publicznego. Do innych powszechnych cech takich umów należy to, że:
 - (a) strona zlecająca usługę na podstawie umowy (zwana „koncesjodawcą”) jest podmiotem sektora publicznego, np. organem rządowym, lub podmiotem sektora prywatnego, któremu przekazano odpowiedzialność za daną usługę.
 - (b) koncesjodawca jest odpowiedzialny przynajmniej częściowo za zarządzanie infrastrukturą i związanymi z nią usługami i nie działa jedynie jako agent reprezentujący koncesjodawcę.

- (c) kontrakt ustala ceny początkowe stosowane przez koncesjodawcę oraz reguluje korekty cen w okresie obowiązywania umowy na usługi.
- (d) koncesjodawca jest zobowiązany do przekazania koncesjodawcy infrastruktury w określonym stanie na koniec okresu obowiązywania umowy, w zamian za nieznaczne wynagrodzenie lub bez wynagrodzenia, niezależnie od tego, która strona pierwotnie finansowała infrastrukturę.

ZAKRES

- 4 Niniejsza interpretacja przekazuje wytyczne w zakresie rachunkowości prowadzonej przez koncesjodawców w ramach publiczno-prywatnych umów na usługi koncesjonowane.
- 5 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie do publiczno-prywatnych umów na usługi koncesjonowane, jeżeli:
 - (a) koncesjodawca kontroluje lub reguluje, jakie usługi koncesjodawca musi świadczyć z wykorzystaniem danej infrastruktury, na rzecz kogo musi świadczyć te usługi oraz po jakiej cenie; oraz
 - (b) koncesjodawca kontroluje – poprzez prawo własności, prawo do czerpania korzyści lub w inny sposób — znaczące wartości rezydualne infrastruktury na koniec okresu obowiązywania umowy.
- 6 Infrastruktura wykorzystywana przez cały okres użytkowania (pełny okres użytkowania aktywów) na mocy publiczno-prywatnej umowy na usługi koncesjonowane mieści się w zakresie niniejszej interpretacji, jeżeli spełnione są warunki określone w paragrafie 5 pkt a). Paragrafy OS1–OS8 zawierają wytyczne dotyczące ustalenia tego, czy i w jakim zakresie publiczno-prywatne umowy na usługi koncesjonowane mieszczą się w zakresie niniejszej interpretacji.
- 7 Niniejsza interpretacja ma zastosowanie do obu poniższych pozycji:
 - (a) infrastruktura zbudowana przez koncesjodawcę lub pozyskana przez niego od strony trzeciej na potrzeby umowy na usługi; oraz
 - (b) istniejąca infrastruktura, którą koncesjodawca udostępnia koncesjodawcy na potrzeby umowy na usługi.
- 8 Niniejsza interpretacja nie odnosi się do rachunkowości dotyczącej infrastruktury, która była w posiadaniu koncesjodawcy jako rzeczowe aktywa trwałe przed zawarciem umowy na usługi. Do takiej infrastruktury zastosowanie mają określone w MSSF wymogi dotyczące nieujmowania aktywów (zawarte w MSR 16).
- 9 Niniejsza interpretacja nie opisuje rachunkowości prowadzonej przez koncesjodawcę.

PROBLEM

- 10 Niniejsza interpretacja określa ogólne zasady dotyczące ujmowania i wyceny zobowiązań i praw pochodnych zawartych w umowach na usługi koncesjonowane. Wymogi dotyczące ujawniania informacji na temat umów na usługi koncesjonowane są zawarte w interpretacji SKI-29 *Ujawnianie informacji: umowy na usługi koncesjonowane*. W interpretacji tej porusza się następujące zagadnienia:
 - (a) traktowanie praw koncesjodawcy do infrastruktury;
 - (b) ujmowanie i wycena wynagrodzeń umownych;
 - (c) usługi budowlane i modernizacyjne;
 - (d) usługi eksploatacyjne;
 - (e) koszty finansowania zewnętrznego;
 - (f) późniejsze ujęcie księgowe składnika aktywów finansowych i wartości niematerialnej; oraz
 - (g) elementy przekazane koncesjodawcy przez koncesjodawcę.

UZGODNIONE STANOWISKO

Traktowanie praw koncesjodawcy do infrastruktury

- 11 Infrastruktura mieszcząca się w zakresie niniejszej interpretacji nie jest ujmowana jako rzeczowe aktywa trwałe koncesjodawcy, ponieważ umowa na usługi nie przenosi na koncesjodawcę prawa do kontrolowania użytkowania infrastruktury wykorzystywanej do świadczenia usług użyteczności publicznej. Koncesjodawca ma dostęp do eksploatacji infrastruktury w celu świadczenia usługi użyteczności publicznej w imieniu koncesjodawcy zgodnie z warunkami określonymi w kontrakcie.

Ujmowanie i wycena wynagrodzeń umownych

- 12 Zgodnie z warunkami umów podlegających niniejszej interpretacji, koncesjodawca działa w charakterze dostawcy usług. Koncesjodawca buduje lub modernizuje infrastrukturę (usługi budowlane lub modernizacyjne) wykorzystywaną do świadczenia usług użyteczności publicznej oraz eksploatuje i utrzymuje tę infrastrukturę (usługi eksploatacji) przez określony okres.
- 13 Koncesjodawca ujmuje i wycenia przychody z tytułu wykonanych przez siebie usług zgodnie z MSR 11 i MSR 18. Jeżeli koncesjodawca świadczy więcej niż jedną usługę (tj. usługi budowlane lub modernizacyjne oraz usługi eksploatacji) w ramach pojedynczego kontraktu lub umowy, uzyskane lub należne wynagrodzenie jest ustalone poprzez odniesienie do relatywnej wartości godziwej świadczonych usług, kiedy możliwe jest wyróżnienie odpowiednich kwot. Charakter wynagrodzenia warunkuje jego późniejsze ujęcie księgowo. Późniejsze rozliczenie wynagrodzenia uzyskanego w formie składnika aktywów finansowych lub w formie wartości niematerialnej jest opisane w paragrafach 23-26 poniżej.

Usługi budowlane i modernizacyjne

- 14 Koncesjodawca rozlicza przychody i koszty związane z usługami budowlanymi i modernizacyjnymi zgodnie z MSR 11.

Wynagrodzenie przekazywane koncesjodawcy przez koncesjodawcę

- 15 Jeżeli koncesjodawca świadczy usługi budowlane lub modernizacyjne wynagrodzenie otrzymywane przez koncesjodawcę lub jemu należne ujmuje się według wartości godziwej. Wynagrodzenie to może być ujęte jako:
- (a) składnik aktywów finansowych, lub
 - (b) wartość niematerialna.
- 16 Koncesjodawca ujmuje składnik aktywów finansowych w zakresie, w jakim posiada on bezwarunkowe prawo umowne do otrzymywania za usługi budowlane środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych od lub na polecenie koncesjodawcy; koncesjodawca w niewielkim stopniu, jeśli w ogóle, decyduje o uniknięciu płatności, ponieważ zazwyczaj umowa jest prawnie wykonalna. Koncesjodawca posiada bezwarunkowe prawo do otrzymywania środków pieniężnych, jeżeli koncesjodawca zagwarantuje w ramach umowy zapłatę na rzecz koncesjodawcy a) określonych lub dających się ustalić kwot lub b) deficytu, jeżeli taki wystąpi, między kwotami otrzymanymi od użytkowników danej usługi użyteczności publicznej a określonymi lub dającymi się ustalić kwotami, nawet jeżeli zapłata ta jest uzależniona od tego, czy koncesjodawca zapewni, aby infrastruktura spełniała określone wymogi związane z jakością i wydajnością.
- 17 Koncesjodawca ujmuje wartość niematerialną w zakresie, w jakim otrzymuje on prawo (licencję) do nakładania opłat na użytkowników danej usługi użyteczności publicznej. Prawo do nakładania opłat na użytkowników usługi użyteczności publicznej nie stanowi bezwarunkowego prawa do uzyskiwania środków pieniężnych, ponieważ kwoty takie są uzależnione od tego, w jakim zakresie społeczeństwo korzysta z danej usługi.
- 18 Jeżeli koncesjodawca uzyskuje zapłatę za usługi budowlane częściowo w formie składnika aktywów finansowych, a częściowo w formie wartości niematerialnej, konieczne jest, aby każdą składową wynagrodzenia koncesjodawcy rozliczyć oddzielnie. Wynagrodzenie otrzymane lub należne z tytułu obu składowych ujmuje się początkowo według wartości godziwej otrzymanego lub należnego wynagrodzenia.
- 19 Charakter wynagrodzenia przekazanego koncesjodawcy przez koncesjodawcę zostaje ustalony przez odniesienie do warunków kontraktu oraz do odpowiednich przepisów prawnych w zakresie umów, jeżeli takie przepisy istnieją.

Usługi eksploatacyjne

- 20 Koncesjodawca rozlicza przychody i koszty związane z usługami eksploatacji zgodnie z MSR 18.

Zobowiązania umowne do przywrócenia infrastruktury do określonego poziomu sprawności

- 21 Na koncesjodawcy mogą spoczywać zobowiązania umowne, które musi spełnić jako warunek otrzymanej licencji, a) aby utrzymywał infrastrukturę na określonym poziomie sprawności lub b) aby przywrócił infrastrukturę do określonego stanu przed przekazaniem jej na rzecz koncesjodawcy na koniec okresu obowiązywania umowy na usługi. Zobowiązania umowne, aby utrzymać lub przywrócić stan infrastruktury, z wyłączeniem jakiegokolwiek elementu modernizacyjnego (patrz paragraf 14), są ujmowane i wyceniane zgodnie z MSR 37, tj. według jak najbardziej wiarygodnych szacunków wydatków, które byłyby konieczne do rozliczenia danego zobowiązania na dzień zamknięcia bilansu.

Koszty finansowania zewnętrznego ponoszone przez koncesjodawcę

- 22 Zgodnie z MSR 23 związane z umową koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się jako wydatek w okresie ich poniesienia, chyba że koncesjodawca posiada określone w umowie prawo do uzyskania wartości niematerialnej (prawo do nakładania opłat na użytkowników usługi użyteczności publicznej). W takim przypadku związane z umową koszty finansowania zewnętrznego są kapitalizowane w trakcie określonej w umowie fazy budowy zgodnie z tym standardem.

Składnik aktywów finansowych

- 23 MSR 32, MSR 39 oraz MSSF 7 mają zastosowanie do składnika aktywów finansowych ujętego zgodnie z paragrafami 16 i 18.
- 24 Kwota należna od lub na polecenie koncesjodawcy jest rozliczana zgodnie z MSR 39 jako:
- (a) pożyczka lub należność;
 - (b) składnik aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży; lub
 - (c) jeżeli tak została opisana w momencie pierwszego ujęcia, jako składnik aktywów finansowych wyceniany według wartości godziwej poprzez zysk lub stratę, jeżeli spełnione zostaną warunki takiej klasyfikacji.
- 25 Jeżeli kwota należna od koncesjodawcy jest rozliczana jako pożyczka lub należność lub jako składnik aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży, to w ramach MSR 39 wymagane jest ujmowanie, jako zysku lub straty, odsetek obliczanych zgodnie z metodą efektywnej stopy procentowej.

Wartość niematerialna

- 26 MSR 38 ma zastosowanie do wartości niematerialnych ujętych zgodnie z paragrafem 17 i 18. Paragrafy 45-47 MSR 38 zawierają wytyczne dotyczące wyceny wartości niematerialnych pozyskanych w zamian za aktywa niepieniężne albo aktywa lub kombinację aktywów pieniężnych i niepieniężnych.

Elementy przekazane koncesjodawcy przez koncesjodawcę

- 27 Zgodnie z paragrafem 11, elementy infrastruktury udostępniane koncesjodawcy przez koncesjodawcę na potrzeby umowy na usługi nie są ujmowane jako rzeczowe aktywa trwałe koncesjodawcy. Koncesjodawca może również przekazać koncesjodawcy inne elementy, które ten może zatrzymać lub wykorzystać według swojego uznania. Jeżeli aktywa takie stanowią część wynagrodzenia płaconego za usługi przez koncesjodawcę, nie stanowią one dotacji rządowych w rozumieniu MSR 20. Ujmuje się je jako aktywa koncesjodawcy, a wycenia według wartości godziwej na moment pierwszego ujęcia. Koncesjodawca ujmuje zobowiązanie w zakresie niewypełnionych obowiązków, których się podjął w zamian za dane aktywa.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- 28 Jednostka stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2008 r. i później. Dopuszczalne jest wcześniejsze zastosowanie interpretacji. W przypadku zastosowania niniejszej interpretacji w odniesieniu do okresu rozpoczynającego się przed 1 stycznia 2008 r., jednostka ujawnia ten fakt.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- 29 Z zastrzeżeniem paragrafu 30, zmiany zasad (polityki) rachunkowości są traktowane zgodnie z MSR 8, tj. retrospektywnie.
- 30 Jeżeli w przypadku konkretnej umowy na usługi jest niewykonalne, aby koncesjodawca mógł zastosować retrospektywnie niniejszą interpretację na początek najwcześniejszego opisywanego okresu, koncesjodawca:
- (a) ujmuje aktywa finansowe i wartości niematerialne, które istniały na początku najwcześniejszego opisywanego okresu;
 - (b) wykorzystuje poprzednie wartości bilansowe tych aktywów finansowych i wartości niematerialnych (wcześniejszej sklasyfikowanych) jako wartości bilansowe na dany dzień; oraz
 - (c) sprawdza aktywa finansowe i wartości niematerialne na ten dzień pod kątem utraty wartości aktywów, chyba że nie jest to wykonalne – w takim przypadku kwoty sprawdza się pod kątem utraty wartości na początek bieżącego okresu.

Załącznik A**OBJAŚNIENIE STOSOWANIA**

Niniejszy załącznik stanowi integralną część interpretacji.

Zakres (paragraf 5)

- OS1 Paragraf 5 niniejszej interpretacji stwierdza, że infrastruktura mieści się w zakresie interpretacji, gdy spełnione są następujące warunki:
- (a) koncesjodawca kontroluje lub reguluje, jakie usługi koncesjodawca musi świadczyć z wykorzystaniem danej infrastruktury, na rzecz kogo musi je świadczyć oraz po jakiej cenie; oraz

- (b) koncesjonariusz kontroluje – poprzez prawo własności, prawo do czerpania korzyści lub w inny sposób – znaczące wartości rezydualne infrastruktury na koniec okresu obowiązywania umowy.
- OS2 Kontrola lub regulacja, o których mowa w warunku a), mogą być realizowane w ramach kontraktu lub w inny sposób (właściwy jednostce regulującej) i obejmują okoliczności, w których koncesjonariusz kupuje całość produktów / usług, jak również okoliczności, w których niektóre lub wszystkie produkty / usługi są nabywane przez innych użytkowników. W zastosowaniu tego warunku, koncesjonariusz oraz wszelkie strony powiązane należy traktować łącznie. Jeżeli koncesjonariusz jest podmiotem sektora publicznego, to na potrzeby niniejszej interpretacji cały sektor publiczny, łącznie z wszelkimi organami regulacyjnymi działającymi w interesie publicznym, jest uznawany jako powiązany z koncesjonariuszem.
- OS3 Na potrzeby warunku a), koncesjonariusz nie musi mieć całkowitej kontroli w zakresie ceny: wystarczy, aby cena podlegała regulacji sprawowanej przez koncesjonariusza na mocy kontraktu lub w ramach systemu regulacyjnego, na przykład mechanizmu z limitem górnym. Warunek ten ma zastosowanie do istoty umowy. Cechy nieistotne, takie jak pułap stosowany jedynie w krańcowych okolicznościach, należy pomijać. W sytuacji odwrotnej, jeżeli na przykład kontrakt w istocie swej zakłada pozostawienie koncesjonariuszowi swobody w ustalaniu cen, a koncesjonariuszowi jest zwracana nadwyżka zysku, zysk koncesjonariusza podlega pułapowi górnemu, a wymogi kontrolne w odniesieniu do ceny zostają spełnione.
- OS4 Na potrzeby warunku b), kontrolowanie przez koncesjonariusza znaczących wartości rezydualnych powinno zarówno ograniczać praktyczną możliwość sprzedaży lub zastawienia przez koncesjonariusza danej infrastruktury, jak również zapewniać koncesjonariuszowi nieprzerwane prawo do korzystania przez cały okres obowiązywania umowy. Rezydualne wartości infrastruktury wycenia się według szacunkowej wartości bieżącej infrastruktury, jak gdyby była już ona w wieku i w stanie na koniec okresu obowiązywania umowy.
- OS5 Należy odróżnić kontrolę od zarządzania. Jeżeli koncesjonariusz zachowuje zarówno stopień kontroli opisany w paragrafie 5 pkt a) oraz znaczący udział rezydualny w infrastrukturze, to koncesjonariusz jedynie zarządza infrastrukturą w imieniu koncesjonariusza, nawet jeżeli w wielu przypadkach koncesjonariusz ma szeroki zakres uprawnień zarządczych.
- OS6 Warunki a) i b) łącznie określają, kiedy infrastruktura, w tym wszelkie odtworzenia (patrz paragraf 21), jest kontrolowana przez koncesjonariusza przez cały ekonomicznie uzasadniony okres jej użytkowania. Na przykład jeżeli koncesjonariusz musi odtworzyć część elementu infrastruktury w trakcie okresu obowiązywania umowy (np. wierzchnią warstwę drogi lub dach budynku), dany element infrastruktury rozpatruje się jako całość. Dlatego też warunek b) jest spełniony w odniesieniu do całej infrastruktury, w tym odtworzonej części, jeżeli koncesjonariusz kontroluje znaczący udział rezydualny w końcowym odtworzeniu tej części.
- OS7 Czasami użytkowanie infrastruktury jest regulowane częściowo w sposób opisany w paragrafie 5 pkt a), a częściowo nie podlega regulacji. Takie umowy przybierają różne formy:
- (a) element infrastruktury, który można fizycznie wydzielić i niezależnie eksploatować i który odpowiada definicji jednostki generującej środki pieniężne określonej w MSR 36, można analizować oddzielnie, jeżeli wykorzystywany jest on w całości do celów nie podlegających regulacji. Na przykład może się to odnosić do prywatnego skrzydła szpitala, którego pozostała część jest wykorzystywana przez koncesjonariusza do leczenia pacjentów w ramach systemu publicznego.
- (b) w przypadkach gdy działania czysto pomocnicze (na przykład sklep przyszpitalny) nie podlegają regulacji, działania kontrolne są stosowane tak, jak gdyby usługi te nie istniały, ponieważ w przypadkach gdy koncesjonariusz kontroluje usługi w sposób opisany w paragrafie 5, istnienie działań pomocniczych nie ma wpływu na sprawowanie przez koncesjonariusza kontroli nad infrastrukturą.
- OS8 Koncesjonariusz może posiadać prawo do korzystania z oddzielnego elementu infrastruktury opisanego w paragrafie OS7 pkt a) lub z obiektów wykorzystywanych do świadczenia pomocniczych usług niepodlegających regulacji opisanych w paragrafie OS7 pkt b). W każdym z tych przypadków może w istocie wystąpić leasing udzielony przez koncesjonariusza na rzecz koncesjonariusza; w takiej sytuacji, transakcję należy rozliczyć zgodnie z MSR 17.

Załącznik B

ZMIANY W MSSF 1 ORAZ W INNYCH INTERPRETACJACH

Zmiany określone w niniejszym załączniku mają zastosowanie w odniesieniu do okresów rocznych rozpoczynających się 1 stycznia 2008 r. i później. Jeżeli dany podmiot stosuje niniejszą interpretację w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany mają zastosowanie w odniesieniu do takiego wcześniejszego okresu.

- B1 W MSSF 1 Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy wprowadza się zmiany opisane poniżej. Nowy tekst jest podkreślony, a usunięty tekst jest przekreślony.

W paragrafie 9 wprowadza się następujące zmiany:

- 9 Przepisy przejściowe zawarte w innych MSSF mają zastosowanie do zmian zasad (polityki) rachunkowości wprowadzonych przez jednostkę, która już stosuje MSSF; nie mają one natomiast zastosowania do przejścia na MSSF przez jednostki stosujące MSSF po raz pierwszy, z zastrzeżeniem paragrafów 25D, 25H, 34A i 34B.

W paragrafie 12 pkt a), odniesienie do paragrafów 13–25G zmienia się na 13–25H.

W paragrafie 13 pkt k) i l) otrzymują następujące brzmienie oraz dodaje się pkt m):

- k) leasing (paragraf 25F); ~~oraz~~
- l) wycena składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego według wartości godziwej w momencie początkowego ujęcia (paragraf 25G); oraz
- m) składnik aktywów finansowych lub wartość niematerialna rozliczane zgodnie z KIMSF 12 Umowy na usługi koncesjonowane (paragraf 25H).

Po paragrafie 25G dodaje się nowy podrozdział oraz paragraf 25H:

Umowy na usługi koncesjonowane

25H Jednostka przyjmująca standardy po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe zawarte w KIMSF 12 *Umowy na usługi koncesjonowane*.

- B2 W KIMSF 4 *Ustalenie, czy umowa zawiera leasing* wprowadza się zmiany opisane poniżej.

W paragrafie 4 wprowadza się następujące zmiany (nowy tekst jest podkreślony):

- 4 Niniejsza interpretacja nie ma zastosowania do umów, które:
- (a) stanowią lub obejmują leasing wyłączony z zakresu MSR 17; lub
 - (b) sa publiczno-prywatnymi umowami na usługi koncesjonowane podlegającymi KIMSF 12 Umowy na usługi koncesjonowane.

- B3 W SKI-29 *Ujawnianie informacji – umowy na usługi koncesjonowane* wprowadza się zmiany opisane poniżej (w zmienionych paragrafach nowy tekst jest podkreślony).

Tytuł interpretacji otrzymuje brzmienie *Umowy na usługi koncesjonowane: ujawnianie informacji*.

W paragrafach. 1–6 określenie „posiadacz koncesji” zostaje zmienione na „koncesjodawca”, a określenie „podmiot udzielający koncesji” zostaje zmienione na „koncesjodawca”.

W paragrafie 6 pkt d) otrzymuje następujące brzmienie oraz dodaje się pkt e):

- (d) zmian w umowie, które nastąpiły w ciągu okresu; oraz
- (e) to, jak umowa na usługi została sklasyfikowana.

Po paragrafie 6 dodaje się nowy paragraf 6A w brzmieniu:

6A Koncesjodawca ujawnia kwotę przychodów oraz zysków lub strat ujętych w danym okresie z tytułu wymiany usług budowlanych na składnik aktywów finansowych lub wartość niematerialną.
