

Kísérőként kiadott dokumentumok az IFRIC 12

Szolgáltatási koncessziós megállapodások értelmezéshez

A kísérő dokumentumok nélküli IFRIC 12 értelmezés szövegét a jelen kiadás A kötete tartalmazza. A kibocsátásakor hatálybalépésének napja 2008. január 1. volt. Az IFRIC 12 értelmezésre vonatkozó Következtetések alapja szövegét a jelen kiadás C kötete tartalmazza. Ez a kötet a következő dokumentumokat tartalmazza:

TÁJÉKOZTATÓ MEGJEGYZÉSEK

1 A közsférából magánszférába irányuló (public-to-private) szolgáltatási megállapodások számviteli keretelvei

2 Hivatkozások azon IFRS-ekre, amelyek a közsférából magánszférába irányuló (public-to-private) szolgáltatási megállapodások jellemző típusaira vonatkoznak

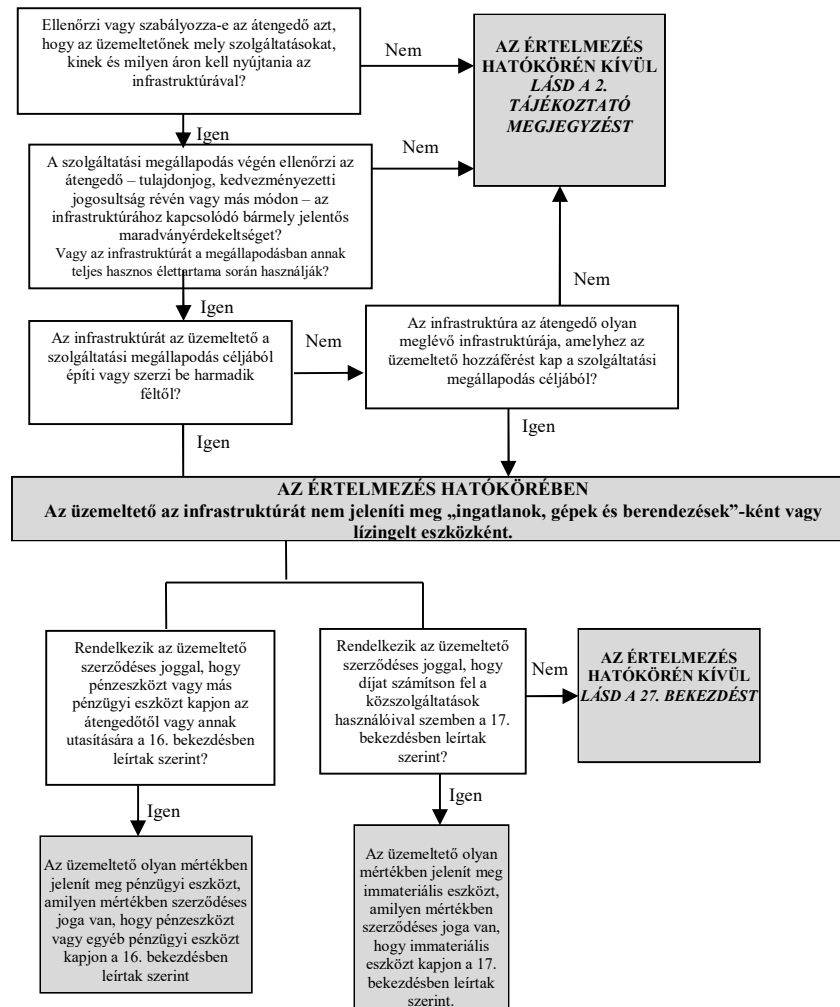
SZEMLÉLTETŐ PÉLDÁK

1. Tájékoztató megjegyzés

A közzsférából magánszférába irányuló (public-to-private) szolgáltatási megállapodások számviteli keretelvei

Jelen megjegyzés kíséri az IFRIC 12 értelmezést, de nem képezi annak részét

Az alábbi diagram foglalja össze a szolgáltatási megállapodások IFRIC 12 értelmezés által megállapított elszámolását.



2. Tájékoztató megjegyzés

Hivatkozások azon IFRS-ekre, amelyek a közszférából magánszférába irányuló (public-to-private) szolgáltatási megállapodások jellemző típusaira vonatkoznak

Jelen megjegyzés kíséri az IFRIC 12 értelmezést, de nem képezi annak részét

A táblázat a magánszektor közszolgáltatások nyújtására irányuló megállapodásokban való részvételének jellemző típusait határozza meg, valamint tartalmazza azon IFRS-ekre történő hivatkozásokat, amelyek ezen megállapodásokra alkalmazandók. A megállapodások listája nem teljes körű. A táblázat célja, hogy hangsúlyozza a megállapodások kontinuumát. Az IFRIC nem szándékozik azt a benyomást kelteni, hogy egyértelmű határvonalak léteznek a közszférából magánszférába irányuló (public-to-private) szolgáltatási megállapodások elszámolásának követelményei között.

Kategória	Lízingbevevő	Szolgáltató			Tulajdonos	
A megállapodások jellemző típusai	Lízing (pl. az üzemeltető eszközt lízingel az átengedőtől)	Szolgáltatási és/vagy karbantartási szerződés (konkrét feladatok, pl. adósságbehajtás)	Rehabilitál-üzemeltet-átad	Épít-üzemeltet-átad	Épít-tulajdonol-üzemeltet	100% Elidegenítés/Privatizáció/Alapítás
Eszköz tulajdonlása	Átengedő				Üzemeltető	
Tőkebefektetés	Átengedő		Üzemeltető			
Keresleti kockázat	Megosztott	Átengedő	Üzemeltető és/vagy Átengedő		Üzemeltető	
Jellemző időtartam	8–20 év	1–5 év	25–30 év			Határozatlan (vagy lehet, hogy licenc által korlátozott)
Maradványérdekeltség	Átengedő				Üzemeltető	
Releváns IFRS-ek	IAS 17	IAS 18	IFRIC 12		IAS 16	

Szemléltető példák

Jelen példák kísérik az IFRIC 12 értelmezést, de nem képezik annak részét.

1. példa: Az átengedő egy pénzügyi eszközt ad az üzemeltetőnek

A megállapodás feltételei

- IE1 A megállapodás feltételei előírják, hogy az üzemeltető építsen egy utat - az építést két éven belül befejezve - és tartsa karban és üzemeltesse az utat egy meghatározott standard szerint nyolc éven keresztül (vagyis a 3-10. években). A megállapodás feltételei szintén előírják, hogy az üzemeltető burkolja újra az utat a 8. év végén. A 10. év végén a megállapodás véget ér. Tételezzük fel, hogy az üzemeltető három teljesítési kötelmet azonosít az építési szolgáltatásokra, az üzemeltetési szolgáltatásokra és az út újraburkolására vonatkozóan. Az üzemeltető becslése szerint a költségek, amelyek a kötelmei teljesítése érdekében fel fognak merülni, a következők:

1.1. táblázat Szerződéses költségek

	Év	CU ^(a)
Építési szolgáltatások	1	500
	2	500
Üzemeltetési szolgáltatások (évente)	3–10	10
Út újraburkolása	8	100
(a) a jelen példában az adott pénznemben kifejezett összegek „pénznemegységekben” (currency unit, CU) vannak megadva.		

- IE2 A megállapodás feltételei előírják, hogy az átengedő 200 pénznemegységet (200 CU-t) fizessen az üzemeltető részére évente a 3-10. évig terjedő időszakban az útnak a nyilvánosság számára való elérhetővé tételére vonatkozóan.
- IE3 A jelen szemléltetés céljából feltételezzük, hogy minden cash flow az év végén valósul meg.

Árbevétel

- IE4 Az üzemeltető az árbevételt az IFRS 15 *Vevőkkel kötött szerződésekből származó árbevétel* standarddal összhangban jeleníti meg. Az árbevétel — azon ellenérték összege, amelyre az üzemeltető a várakozásai szerint jogosult lesz az átengedőtől a nyújtott szolgáltatásokért cserébe — akkor kerül megjelenítésre, amikor (vagy amint) a teljesítési kötelmeket kielégítik. A megállapodás feltételei szerint az üzemeltető köteles az utat újraburkolni a 8. év végén. A 8. évben az átengedő megtéríti az üzemeltető részére az út újraburkolását.
- IE5 A teljes várható ellenérték (200 CU a 3-10. évek mindegyikében) a teljesítési kötelmekre az építési szolgáltatások, az üzemeltetési szolgáltatások és az út újraburkolásának relatív egyedi eladási árai alapján kerül felosztásra, a jelentős finanszírozási komponens figyelembevételével a következők szerint:

1.2. táblázat Az egyes teljesítési kötelmekre felosztott tranzakciós ár

Tranzakciós ár felosztása (ideértve a jelentős finanszírozási komponens hatását)	
	CU
Építési szolgáltatások (két év alatt) ^(a)	1 050
Üzemeltetési szolgáltatások (8 év alatt) ^(b)	96
Út újraburkolása (a 8. évben) ^(c)	110
Összesen	1 256
Benne foglalt kamatláb ^(d)	6,18% évente
<p>(a) Az üzemeltető a relatív egyedi eladási árat az előre jelzett költségre való hivatkozással, azt 5 százalékkal növelve becsli meg.</p> <p>(b) Az üzemeltető a relatív egyedi eladási árat az előre jelzett költségre való hivatkozással, azt 20 százalékkal növelve becsli meg.</p> <p>(c) Az üzemeltető a relatív egyedi eladási árat az előre jelzett költségre való hivatkozással, azt 10 százalékkal növelve becsli meg.</p> <p>(d) A benne foglalt kamatláb a feltételezés szerint az a ráta, amely az üzemeltető és az átengedő közötti pénzügyi ügyletben tükröződne.</p>	

IE6 Az 1. évben például az 500 CU építési költség, az 525 CU építésből származó árbevétel és így a 25 CU építésből származó nyereség kerül megjelenítésre az eredményben.

Pénzügyi eszköz

IE7 Az első két év során a gazdálkodó egység az IFRS 15 standarddal összhangban egy szerződéses eszközt jelenít meg és elszámolja a megállapodásban jelenlévő jelentős finanszírozási komponenst. Amint az építés elkészül, az átengedő által fizetendő összegek az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standarddal összhangban követeléseként kerülnek elszámolásra.

IE8 Ha a cash flow-k és a valós értékek ugyanazok maradnak, mint az előrejelzésben, az effektív kamatláb 6,18% évente és az 1-3. év végén megjelenített követelés a következő lesz:

1.3. táblázat Szerződéses eszköz/követelés értékelése

	CU
Az építésért az 1. évben fizetendő összeg	525
Szerződéses eszköz az 1. év végén^(a)	525
Effektív kamat a 2. évben az 1. év végi szerződéses eszközre vonatkozóan (6,18% × 525 CU)	32
Az építésért az 2. évben fizetendő összeg	525
Követelés a 2. év végén	1 082
Effektív kamat a 3. évben az 2. év végi követelésre vonatkozóan (6,18% × 1 082 CU)	67
Az üzemeltetésre fizetendő összeg a 3. évben (10 CU × (1 + 20%))	12
Befolyt pénzeszközök a 3. évben	-200
Követelés a 3. év végén	961
(a) Az 1. évben nem merül fel effektív kamat, mivel a cash flow-k a feltételezések szerint az év végén valósulnak meg.	

A cash flow-k, az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás és a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás áttekintése

IE9

A jelen szemléltetés céljából feltételezzük, hogy az üzemeltető a megállapodást teljes egészében adósságból és felhalmozott nyereségből finanszírozza. 6,7 százalék kamatot fizet a fennálló adósságára. Ha a cash flow-k és a valós értékek ugyanazok maradnak, mint az előrejelzésben, az üzemeltető cash flow-i, átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatása és a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatása a megállapodás időtartama alatt a következő lesz:

1.4. táblázat *Cash flow-k (pénznemegységek)*

Év	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Összesen
Befolyt összegek	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1 600
Szerződéses költségek ^(a)	-500	-500	-10	-10	-10	-10	-10	-110	-10	-10	-1 180
Hitelfelvételi költségek ^(b)	-	-34	-69	-61	-53	-43	-33	-23	-19	-7	-342
Nettó beáramlás/(kiáramlás)	-500	-534	121	129	137	147	157	67	171	183	78
(a)	1.1. táblázat										
(b)	Adósság az év elején (1.6. táblázat) x 6,7%										

1.5. táblázat *Átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás (pénznemegységek)*

Év	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Összesen
Árbevétel	525	525	12	12	12	12	12	122	12	12	1 256
Szerződéses költségek	-500	-500	-10	-10	-10	-10	-10	-110	-10	-10	-1 180
Pénzügyi bevétel ^(a)	-	32	67	59	51	43	34	25	22	11	344
Hitelfelvételi költségek ^(b)	-	-34	-69	-61	-53	-43	-33	-23	-19	-7	-342
Nettó nyereség	25	23	-	-	-	2	3	14	5	6	78
(a)	Az átengedőtől követelt összeg az év elején (1.6. táblázat) × 6,18%										
(b)	Pénzeszköz/(adósság) (1.6. táblázat) × 6,7%										

1.6. táblázat *Pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás (pénznemegységek)*

Év vége	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Az átengedőtől esedékes összeg ^(a)	525	1 082	961	832	695	550	396	343	177	-
Pénzeszköz/(adósság) ^(b)	-500	-1 034	-913	-784	-647	-500	-343	-276	-105	78

Év vége	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Nettó eszközök	25	48	48	48	48	50	53	67	72	78
(a)	Az átengedőtől követelt összeg az év elején, növelve az adott évben megszolgált árbevétellel és pénzügyi bevétellel együtt (1.5. táblázat), csökkentve az adott évben befolyt összegekkel (1.4. táblázat).									
(b)	Adósság az év elején, növelve az adott évben keletkezett nettó cash flow-val (1.4. táblázat)									

- IE10 Ez a példa a sok lehetséges megállapodás közül csak egyet foglalkozik. Célja, hogy szemléltesse néhány olyan jellemző számviteli kezelését, amely gyakran előfordul a gyakorlatban. Annak érdekében, hogy a szemléltetés a lehető legegyszerűbb legyen, az volt a feltételezés, hogy a megállapodás időszaka csak tíz év, és hogy az üzemeltetőhöz befolyó éves összegek állandók ebben az időszakban. A gyakorlatban a megállapodások időszakai sokkal hosszabbak is lehetnek, és az éves árbevételek idővel növekedhetnek. Ilyen körülmények között a nettó nyereség évről évre történő változásai nagyobbak lehetnek.

2. példa: Az átengedő immateriális eszközt ad az üzemeltetőnek (egy licenct arra, hogy díjat számítson fel a használókkal szemben)

A megállapodás feltételei

- IE11 A szolgáltatási megállapodás feltételei előírják, hogy az üzemeltető építsen egy utat - az építést két éven belül befejezve - és tartsa karban és üzemeltesse az utat egy meghatározott standard szerint nyolc éven keresztül (vagyis a 3-10. években). A megállapodás feltételei szintén előírják, hogy az üzemeltető burkolja újra az utat, amikor az eredeti felület állapota egy meghatározott szint alá romlik. Az üzemeltető becslése szerint az újraburkolást a 8. év végén kell majd végrehajtani. A 10. év végén a szolgáltatási megállapodás véget ér. Tételezzük fel, hogy az üzemeltető egyetlen teljesítési kötelezettségét azonosítja az építési szolgáltatásokra vonatkozóan. Az üzemeltető becslése szerint a költségek, amelyek a kötelezések teljesítése érdekében fel fognak merülni, a következők:

2.1. táblázat Szerződéses költségek

	Év	CU ^(a)
Építési szolgáltatások	1	500
	2	500
Az út üzemeltetése (évente)	3–10	10
Út újraburkolása	8	100
(a)	a jelen példában az adott pénznemben kifejezett összegek „pénznemegységekben” (currency unit, CU) vannak megadva.	

- IE12 A megállapodás feltételei lehetővé teszik az üzemeltető számára, hogy útdíjat szedjen be az utat használó autósoktól. Az üzemeltető előrejelzése az, hogy a járművek száma állandó marad a szerződés időtartama alatt és 200 pénznemegység (200 CU) útdíjat fog kapni a 3-10. éves időszak mindegyik évében.
- IE13 A jelen szemléltetés céljából feltételezzük, hogy minden cash flow az év végén valósul meg.

Immateriális eszköz

- IE14 Az üzemeltető építési szolgáltatásokat nyújt az átengedő részére immateriális eszközért, vagyis azon jogért cserébe, hogy útdíjat szedjen be az utat használóktól a 3-10. éves időszakban. Az IFRS 15 standarddal összhangban az üzemeltető valós értéken értékeli ezt a nem pénzbeli ellenértéket. Ebben az esetben az

üzemeltető közvetetten határozza meg a valós értéket a nyújtott építési szolgáltatások egyedi eladási ára alapján.

- IE15 A megállapodás építési fázisa alatt az üzemeltető szerződéses eszköze (amely a halmozódó jogát képviseli, hogy az építési szolgáltatásokért cserébe kifizetésben részesüljön) immateriális eszközként kerül bemutatásra (egy licencként arra, hogy díjat számítson fel az infrastruktúra használóival szemben). Az üzemeltető úgy becsüli, hogy az építési szolgáltatások egyedi eladási ára az előre jelzett építési költségek 5 százalékos árrésszel növelt értékével egyenlő, amely árrésre vonatkozóan az üzemeltető azt a következtetést vonja le, hogy összhangban van azzal a rátával, amelyet egy piaci szereplő igényelne kompenzációként az építési szolgáltatások nyújtásáért, valamint az építési költségekkel összefüggő kockázatok vállalásáért cserébe. Azt is feltételezzük, hogy az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standarddal összhangban az üzemeltető aktiválja a 6,7 százalékos becsült üzemeltetési költségeket a megállapodás építési fázisa alatt:

2.2. táblázat Az immateriális eszköz kezdeti értékelése

	CU
Építési szolgáltatások az 1. évben	525
Hitelfelvételi költségek aktiválása (2.4. táblázat)	34
Építési szolgáltatások a 2. évben	525
Immateriális eszköz a 2. év végén	1 084

- IE16 Az IAS 38 standarddal összhangban az immateriális eszközt azon időszak alatt amortizálják, amelyben várhatóan az üzemeltető általi használatra rendelkezésre áll, vagyis a 3-10. éves időszakban. Az immateriális eszköz értékcsökkenthető értékét (1 084 CU) a lineáris módszer használatával osztják fel. Az éves amortizációs költség ezért 1 084 CU osztva 8 évvel, vagyis 135 CU évente.

Építési költségek és árbevétel

- IE17 Az üzemeltető az építési szolgáltatásokat az IFRS 15 standarddal összhangban számolja el. Az árbevételt a kapott vagy járó nem pénzbeli ellenérték valós értékén értékeli. Így az 1. és 2. év mindegyikében 500 CU építési költséget, 525 CU építésből származó árbevételt és így 25 CU építésből származó nyereséget jelenít meg az eredményében.

Útdíjból származó árbevétel

- IE18 Az út használói azzal egyidejűleg fizetnek a közszolgáltatásokért, amikor azokat megkapják, vagyis amikor az utat használják. Az üzemeltető ezért az útdíjból származó árbevételt akkor jeleníti meg, amikor az útdíjat beszedi.

Újraburkolásra vonatkozó kötelek

- IE19 Az üzemeltető újraburkolásra vonatkozó köteleme az útnak az üzemeltetési fázis során történő használata következményeként merül fel. Azt az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standarddal összhangban jelenítik meg és értékelik, vagyis a beszámolási időszak végén meglévő kötelelem rendezéséhez szükséges kiadásra vonatkozó legjobb becslés összegében.
- IE20 A jelen szemléltetés céljából feltételezzük, hogy az üzemeltető szerződéses kötelemeinek feltételei olyanok, hogy a meglévő kötelelem rendezéséhez szükséges kiadásra vonatkozó legjobb becslés bármely időpontban arányos azon járművek számával, amelyek az utat addig az időpontig használták, valamint hogy (a jelenlegi értékre diszkontált) 17 CU-val növekszik minden évben. Az üzemeltető a céltartalékot az IAS 37 standarddal összhangban a jelenértékére diszkontálja. Az eredményben az egyes időszakokban megjelentetett díj:

2.3. táblázat Újraturkolásra vonatkozó kötelek (pénznemegységek)

Év	3	4	5	6	7	8	Összesen
Az adott évben felmerülő kötelek (17 CU 6%-on diszkontálva)	12	13	14	15	16	17	87
A korábbi évek céltartalékainak növekedése az idő múlásából eredően	0	1	1	2	4	5	13
Az eredményben megjelenített összes ráfordítás	12	14	15	17	20	22	100

A cash flow-k, az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás és a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás áttekintése

IE21 A jelen szemléltetés céljából feltételezzük, hogy az üzemeltető a megállapodást teljes egészében adósságból és felhalmozott nyereségből finanszírozza. 6,7 százalékos kamatot fizet a fennálló adósságára. Ha a cash flow-k és a valós értékek ugyanazok maradnak, mint az előrejelzésben, az üzemeltető cash flow-i, átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatása és a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatása a megállapodás időtartama alatt a következő lesz:

2.4. táblázat Cash flow-k (pénznemegységek)

Év	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Összesen
Befolyt összegek	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1 600
Szerződéses költségek ^(a)	-500	-500	-10	-10	-10	-10	-10	-110	-10	-10	-1 180
Hitelfelvételi költségek ^(b)	-	-34	-69	-61	-53	-43	-33	-23	-19	-7	-342
Nettó beáramlás/(kiáramlás)	-500	-534	121	129	137	147	157	67	171	183	78
(a)	2.1. táblázat										
(b)	Adósság az év elején (2.6. táblázat) x 6,7%										

2.5. táblázat Átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás (pénznemegységek)

Év	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Összesen
Árbevétel	525	525	200	200	200	200	200	200	200	200	2 650
Amortizáció	-	-	-135	-135	-136	-136	-136	-136	-135	-135	-1 084
Újraturkolás ráfordítása	-	-	-12	-14	-15	-17	-20	-22	-	-	-100

Év	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Összesen
Egyéb szerződéses költségek	-500	-500	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-1 080
Hitelfelvételi költségek ^{(a)(b)}	-	-	-69	-61	-53	-43	-33	-23	-19	-7	-308
Nettó nyereség	25	25	-26	-20	-14	-6	1	9	36	48	78
(a)	A hitelfelvételi költségek az építési fázisban aktiválásra kerülnek.										
(b)	2.4. táblázat										

2.6. táblázat Pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás (pénznemegységek)

Év vége	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Immateriális eszköz	525	1 084	949	814	678	542	406	270	135	-
Pénzeszköz/(adósság) ^(a)	-500	-1 034	-913	-784	-647	-500	-343	-276	-105	78
Újraturkolásra vonatkozó kötelelem	-	-	-12	-26	-41	-58	-78	-	-	-
Nettó eszközök	25	50	24	4	-10	-16	-15	-6	30	78
(a)	Adósság az év elején, növelve az adott évben keletkezett nettó cash flow-val (2.4. táblázat)									

IE22 Ez a példa a sok lehetséges megállapodás közül csak egyet foglalkozik. Célja, hogy szemléltesse néhány olyan jellemző számviteli kezelését, amely gyakran előfordul a gyakorlatban. Annak érdekében, hogy a szemléltetés a lehető legegyszerűbb legyen, az volt a feltételezés, hogy a megállapodás időszaka csak tíz év, és hogy az üzemeltetőhöz befolyó éves összegek állandóak ebben az időszakban. A gyakorlatban a megállapodások időszakai sokkal hosszabbak is lehetnek, és az éves árbevételek idővel növekedhetnek. Ilyen körülmények között a nettó nyereség évről évre történő változásai nagyobbak lehetnek.

3. példa: Az átengedő egy pénzügyi eszközt és egy immateriális eszközt ad az üzemeltetőnek

A megállapodás feltételei

IE23 A szolgáltatási megállapodás feltételei előírják, hogy az üzemeltető építsen egy utat - az építést két éven belül befejezve - és üzemeltesse és tartsa karban az utat egy meghatározott standard szerint nyolc éven keresztül (vagyis a 3-10. években). A megállapodás feltételei szintén előírják, hogy az üzemeltető burkolja újra az utat, amikor az eredeti felület állapota egy meghatározott szint alá romlik. Az üzemeltető becslése szerint az újraturkolást a 8. év végén kell majd végrehajtani. A 10. év végén a megállapodás véget ér. Tételezzük fel, hogy az üzemeltető egyetlen teljesítési kötelezettségét azonosítja az építési szolgáltatásokra vonatkozóan. Az üzemeltető becslése szerint a költségek, amelyek a kötelezettség teljesítése érdekében fel fognak merülni, a következők:

3.1. táblázat Szerződéses költségek

	Év	CU ^(a)
Építési szolgáltatások	1	500

	Év	CU ^(a)
	2	500
Az út üzemeltetése (évente)	3–10	10
Út újraburkolása	8	100
(a) a jelen példában az adott pénznemben kifejezett összegek „pénznemegységekben” (currency unit, CU) vannak megadva.		

- IE24 Az üzemeltető az építési szolgáltatások ellenértékét ezen szolgáltatások egyedi eladási árára való hivatkozással (amely a becslése szerint az előre jelzett költség növelve 5 százalékkal) 1 050 CU-nak becsüli.
- IE25 A megállapodás feltételei lehetővé teszik az üzemeltető számára, hogy útdíjat szedjen be az utat használó autósoktól. Emellett az átengedő minimum 700 CU összeget, valamint a befolyó pénzüsszegek ütemezését tükröződő 6,18 százalékos meghatározott kamatot garantál az üzemeltető részére. Az üzemeltető előrejelzi, hogy a járművek száma állandó marad a szerződés időtartama alatt és 200 CU útdíjat fog kapni a 3–10. éves időszak mindegyik évében.
- IE26 A jelen szemléltetés céljából feltételezzük, hogy minden cash flow az év végén valósul meg.

A megállapodás felosztása

- IE27 Azt a szerződéses jogot, hogy az átengedőtől a szolgáltatásokért cserébe pénzeszközt kapjon, valamint azt a jogot, hogy a közszolgáltatásokért díjat számítson fel a használókkal szemben két külön eszköznek kellene tekinteni az IFRS-ek szerint. Ezért ebben a megállapodásban szükséges, hogy felosszák az üzemeltető szerződéses eszközeit az építési fázisban két komponensre - egy pénzügyi eszköz komponensre a garantált összeg alapján és egy immateriális eszköz komponensre a fennmaradó részre vonatkozóan. Amikor az építés szolgáltatásokat teljesítik, a szerződéses eszköz két komponense ennek megfelelően pénzügyi eszközként és immateriális eszközként lenne besorolva és értékelve.

3.2. táblázat Az üzemeltetőnek járó ellenérték felosztása

Év	Összesen	Pénzügyi eszköz	Immateriális eszköz
Építési szolgáltatások az 1. évben	525	350	175
Építési szolgáltatások a 2. évben	525	350	175
Építési szolgáltatások összesen	1 050	700	350
	100%	67% ^a	33%
Pénzügyi bevétel, a követelésekre számított 6,18 %-os meghatározott rátán (lásd 3.3. táblázat)	22	22	-
Aktivált hitelfelvételi költségek (az 1. és 2. évben fizetett kamat x 33%) (lásd 3.7. táblázat)	11	-	11
Az üzemeltetőnek járó ellenérték valós értéke összesen	1 083	722	361
(a) Az átengedő által garantált összeg az építési szolgáltatások arányában			

Pénzügyi eszköz

- IE28 Az első két év során a gazdálkodó egység az IFRS 15 standarddal összhangban egy szerződéses eszközt jelenít meg és elszámolja a megállapodásban jelenlévő jelentős finanszírozási komponenst. Amint az építés elkészül, az átengedőtől vagy annak utasítására az építési szolgáltatásokért cserébe járó összeg az IFRS 9 standarddal összhangban követelésként kerül elszámolásra.
- IE29 Ennek alapján a 2. és 3. év végén megjelenített követelés összege:

3.3. táblázat Szerződéses eszköz/követelés értékelése

	CU
A szerződéses eszközhöz rendelt építési szolgáltatások a 1. évben	350
Szerződéses eszköz az 1. év végén	350
A szerződéses eszközhöz rendelt építési szolgáltatások a 2. évben	350
Kamat a 2. évben, az 1. év végi szerződéses eszközre (6,18% x 350 CU)	22
Követelés a 2. év végén	722
Kamat a 3. évben, a 2. év végi követelésre vonatkozóan (6,18% x 722 CU)	45
Befolyt pénzüsszegek a 3. évben (lásd 3.5. táblázat)	-117
Követelés a 3. év végén	650

Immateriális eszköz

- IE30 Az IAS 38 *Immateriális javak* standarddal összhangban az üzemeltető az immateriális eszközt bekerülési értéken jeleníti meg, vagyis a kapott vagy járó ellenérték valós értékén.

- IE31 A megállapodás építési fázisa alatt az üzemeltető szerződéses eszközének az a része, amely az arra vonatkozó halmozódó jogát képviseli, hogy az építési szolgáltatásokért cserébe garantált összegeken felül kifizetésben részesüljön, egy arra vonatkozó jogként kerül bemutatásra, hogy licencet kapjon arra, hogy díjat számítson fel az infrastruktúra használóival szemben. Az üzemeltető úgy becsüli, hogy az építési szolgáltatások egyedi eladási ára egyenlő az előre jelzett építési költségek 5 százalékos árrésszel növelt értékével, amely árrésre vonatkozóan az üzemeltető azt a következtetést vonja le, hogy összhangban van azzal a rátával, amelyet egy piaci szereplő igényelne kompenzációként az építési szolgáltatások nyújtásáért, valamint az építési költségekkel összefüggő kockázatok vállalásáért cserébe. Feltételezésre került az is, hogy az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standarddal összhangban az üzemeltető aktiválja a 6,7 százalékos becsült üzemeltetési költségeket az építési fázis alatt:

3.4. táblázat Az immateriális eszköz kezdeti értékelése

	CU
Építési szolgáltatások az 1. évben	175
Hitelfelvételi költségek (az 1. és 2. évben fizetett kamat x 33%) (lásd 3.7. táblázat)	11
Építési szolgáltatások a 2. évben	175
Immateriális eszköz a 2. év végén	361

- IE32 Az IAS 38 standarddal összhangban az immateriális eszközt azon időszak alatt amortizálják, amelyben várhatóan az üzemeltető általi használatra rendelkezésre áll, vagyis a 3-10. éves időszakban. Az immateriális eszköz értékcsökkenthető értékét (361 CU, beleértve a hitelfelvételi költségeket) a lineáris módszer használatával osztják fel. Az éves amortizációs költség ezért 361 CU osztva 8 évvel, vagyis 45 CU évente.

Árbevétel és költségek

- IE33 Az üzemeltető építési szolgáltatásokat nyújt az átengedő részére pénzügyi eszközért és immateriális eszközért cserébe. Az üzemeltető az építési szolgáltatásokat a pénzügyi eszköz modell és az immateriális eszköz modell szerint egyaránt az IFRS 15 standarddal összhangban számolja el. Így az 1. és 2. év mindegyikében 500 CU építési költséget és 525 CU építésből származó árbevételt jelenít meg az eredményében.

Útdíjból származó árbevétel

- IE34 Az út használói azzal egyidejűleg fizetnek a közszolgáltatásokért, amikor azokat megkapják, vagyis amikor az utat használják. A jelen megállapodás feltételei szerint a cash flow-kat arányosan osztják fel pénzügyi eszközre és immateriális eszközre, így az üzemeltető az útdíjból befolyt összegeket a pénzügyi eszköz visszafizetése és az immateriális eszközökből származó árbevétel között osztja fel.

3.5. táblázat Az útdíjból befolyt összegek felosztása

Év	CU
Az átengedőtől származó garantált pénzbefolyás	700
Pénzügyi bevételek (lásd 3.8. táblázat)	237
Összesen	937
A pénzügyi eszköz realizálására évente felosztott pénzeszköz (937 CU / 8 év)	117
Immateriális eszköznek tulajdonítható, befolyt összegek (200 CU x 8 év - 937 CU)	663

Év	CU
Immateriális eszközből befolyt éves összeg (663 CU / 8 év)	83

Újraturkolásra vonatkozó kötelmek

- IE35 Az üzemeltető újraturkolásra vonatkozó kötelme az útnak a működtetési fázis során történő használata következményeként merül fel. Azt az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standarddal összhangban jelenítik meg és értékelik, vagyis a beszámolási időszak végén meglévő kötelelem rendezéséhez szükséges kiadásra vonatkozó legjobb becslés összegében.
- IE36 A jelen szemléltetés céljából feltételezzük, hogy az üzemeltető szerződéses kötelmeinek feltételei olyanok, hogy a meglévő kötelelem rendezéséhez szükséges kiadásra vonatkozó legjobb becslés bármely időpontban arányos azon járművek számával, amelyek az utat addig az időpontig használták, valamint hogy 17 CU-val növekszik minden évben. Az üzemeltető a céltartalékot az IAS 37 standarddal összhangban a jelenértékére diszkontálja. Az eredményben az egyes időszakokban megjelenített díj:

3.6. táblázat Újraturkolásra vonatkozó kötelelem (pénznemegységek)

Év	3	4	5	6	7	8	Összesen
Az adott évben felmerülő kötelelem (17 CU 6%-on diszkontálva)	12	13	14	15	16	17	87
A korábbi évek céltartalékainak növekedése az idő múlásából eredően	0	1	1	2	4	5	13
Az eredményben megjelenített összes ráfordítás	12	14	15	17	20	22	100

A cash flow-k, az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás és a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás áttekintése

- IE37 A jelen szemléltetés céljából feltételezzük, hogy az üzemeltető a megállapodást teljes egészében adósságból és felhalmozott nyereségből finanszírozza. 6,7 százalékos kamatot fizet a fennálló adósságára. Ha a cash flow-k és a valós értékek ugyanazok maradnak, mint az előrejelzésben, az üzemeltető cash flow-i, átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatása és a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatása a megállapodás időtartama alatt a következő lesz:

3.7. táblázat Cash flow-k (pénznem egységek)

Év	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Összesen
Befolyt összegek	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1 600
Szerződéses költségek ^(a)	-500	-500	-10	-10	-10	-10	-10	-110	-10	-10	-1 180

Év	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Összesen
Hitelfelvételi költségek ^(b)	-	-34	-69	-61	-53	-43	-33	-23	-19	-7	-342
Nettó beáramlás/(kiáramlás)	-500	-534	121	129	137	147	157	67	171	183	78
(a)	3.1. táblázat										
(b)	Adósság az év elején (3.9. táblázat) x 6,7%										

3.8. táblázat Átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatás (pénznemegységek)

Év	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Összesen
Építésen keletkező árbevétel	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-	1 050
Immateriális eszközökből származó árbevétel	-	-	83	83	83	83	83	83	83	83	663
Pénzügyi bevétel ^(a)	-	22	45	40	35	30	25	19	13	7	237
Amortizáció	-	-	-45	-45	-45	-45	-45	-45	-45	-46	-361
Újraturkolás ráfordítása	-	-	-12	-14	-15	-17	-20	-22	-	-	-100
Építési költségek	-500	-500									-1 000
Egyéb szerződéses költségek ^(b)			-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-80
Hitelfelvételi költségek (3.7. táblázat) ^(c)	-	-23	-69	-61	-53	-43	-33	-23	-19	-7	-331
Nettó nyereség	25	24	-8	-7	-5	-2	0	2	22	27	78
(a)	Követelésen keletkező kamat										
(b)	3.1. táblázat										
(c)	A 2. évben a hitelfelvételi költségek az immateriális eszközökre aktivált összeggel nettósítva vannak kimutatva (lásd 3.4. táblázat).										

3.9. táblázat Pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás (pénznemegységek)

Év vége	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Követelés	350	722	650	573	491	404	312	214	110	-
Immateriális eszköz	175	361	316	271	226	181	136	91	46	-
Pénzeszköz/ (adósság) ^(a)	-500	-1 034	-913	-784	-647	-500	-343	-276	-105	78
Újraturkolás ra vonatkozó kötelelem	-	-	-12	-26	-41	-58	-78	-	-	-
Nettó eszközök	25	49	41	34	29	27	27	29	51	78
(a)	Adósság az év elején, növelve az adott évben keletkezett nettó cash flow-val (3.7. táblázat)									

IE38 Ez a példa a sok lehetséges megállapodás közül csak egygel foglalkozik. Célja, hogy szemléltesse néhány olyan jellemző számviteli kezelését, amely gyakran előfordul a gyakorlatban. Annak érdekében, hogy a szemléltetés a lehető legegyszerűbb legyen, az volt a feltételezés, hogy a megállapodás időszaka csak tíz év, és hogy az üzemeltetőhöz befolyó éves összegek állandóak ebben az időszakban. A gyakorlatban a megállapodások időszakai sokkal hosszabbak is lehetnek, és az éves árbevételek idővel növekedhetnek. Ilyen körülmények között a nettó nyereség évről évre történő változásai nagyobbak lehetnek.