

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Συμφωνίες Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών: Παραχωρητής

Σκοπός

1. Ο σκοπός της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών από την πλευρά του παραχωρητή, ο οποίος είναι οντότητα του Δημόσιου Τομέα, με τρόπο που να αντικατοπτρίζει το λογιστικό χειρισμό από το φορέα εκμετάλλευσης σύμφωνα με την Διερμηνεία IFRIC 12 των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα για τον Ιδιωτικό Τομέα (ΕΛΠ), λαμβάνοντας υπόψη και την προσέγγιση του IPSAS 32 των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το Δημόσιο Τομέα, και εμπεριέχει σαφείς αναφορές στις πηγές αυτές.

Ορισμοί

2. Για τους σκοπούς της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτή με τις εξής έννοιες:
 - **Δεσμευτική Συμφωνία (*binding arrangement or agreement*)** είναι μία συμφωνία, που, ακόμα και αν δεν έχει τη μορφή σύμβασης, θεμελιώνει για τα μέρη της με δεσμευτικό τρόπο ανάλογα δικαιώματα και υποχρεώσεις, όπως και στην περίπτωση που αυτή θα είχε τη μορφή σύμβασης.
 - **Παραχωρητής (*Grantor*)** είναι η οντότητα του Δημόσιου Τομέα που παραχωρεί το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών στο φορέα εκμετάλλευσης.
 - **Φορέας Εκμετάλλευσης (*Operator*)** είναι η οντότητα του Δημόσιου ή Ιδιωτικού Τομέα που χρησιμοποιεί το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών για να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες υποκείμενες στον έλεγχο του περιουσιακού στοιχείου από τον παραχωρητή.
 - **Συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών (*service concession arrangement*)** είναι μια δεσμευτική συμφωνία μεταξύ ενός παραχωρητή και ενός φορέα εκμετάλλευσης στην οποία:
 - i. Ο φορέας εκμετάλλευσης χρησιμοποιεί το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών για να παρέχει μια δημόσια υπηρεσία, εκ μέρους του παραχωρητή, για συγκεκριμένη χρονική περίοδο, και

- ii. Ο φορέας εκμετάλλευσης αποζημιώνεται για τις υπηρεσίες του κατά την περίοδο της συμφωνίας παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών.
- **Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών (service concession asset)** είναι ένα περιουσιακό στοιχείο, ελεγχόμενο από τον παραχωρητή, που χρησιμοποιείται για να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες σε μια συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών και:
 - i. Παρέχεται από το φορέα εκμετάλλευσης, το οποίο:
 - ο φορέας εκμετάλλευσης κατασκευάζει, αναπτύσσει, ή αποκτά από έναν τρίτο, ή
 - είναι ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του φορέα εκμετάλλευσης, ή
 - ii. Παρέχεται από τον παραχωρητή, το οποίο:
 - είναι ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του παραχωρητή, ή
 - συνιστά μια αναβάθμιση σε ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του παραχωρητή.

Όροι που καθορίζονται στο ΛΠΓΚ χρησιμοποιούνται στην παρούσα Λογιστική Πολιτική με την ίδια έννοια.

Πεδίο Εφαρμογής

3. Οι οντότητες του Δημόσιου Τομέα που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με το Λογιστικό Πλαίσιο της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ) εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική για το λογιστικό χειρισμό των συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Οι ελεγχόμενες οντότητες που καταρτίζουν και παρουσιάζουν Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με διαφορετικό λογιστικό πλαίσιο, αλλά ενοποιούνται στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις οντότητας που εφαρμόζει το ΛΠΓΚ, για σκοπούς ενοποίησης εφαρμόζουν την παρούσα Λογιστική Πολιτική.
4. Το πεδίο εφαρμογής της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής περιλαμβάνει συμφωνίες με αντισυμβαλλόμενο φορέα εκμετάλλευσης, ο οποίος παρέχει εκ μέρους του παραχωρητή δημόσιες υπηρεσίες που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών¹.

Αναγνώριση και Επιμέτρηση ενός Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών

5. Το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών αναγνωρίζεται από τον παραχωρητή όταν αυτό παρέχεται από το φορέα εκμετάλλευσης, καθώς και όταν πρόκειται για αναβάθμιση σε υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του παραχωρητή. Όταν ένα ήδη υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του

¹ Το πεδίο εφαρμογής της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής δεν περιλαμβάνει συμφωνίες που δεν αφορούν στην παροχή δημόσιων υπηρεσιών ούτε και συμφωνίες που εμπεριέχουν στοιχεία διαχείρισης και παροχής δημόσιων υπηρεσιών αλλά το περιουσιακό στοιχείο δεν ελέγχεται από τον παραχωρητή (π.χ. εξωτερική ανάθεση, συμβόλαια παροχής υπηρεσιών, ή ιδιωτικοποιήσεις).

παραχωρητή εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής, αναταξινομείται ως περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, δεδομένου ότι έχει ήδη αναγνωρισθεί.

Ο έλεγχος από τον παραχωρητή επί των οικονομικών οφελών ή της δυνατότητας παροχής υπηρεσιών, είναι προϋπόθεση για την αναγνώριση ή αναταξινόμηση ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, και τεκμηριώνεται μέσω των όρων της συγκεκριμένης συμφωνίας με την ύπαρξη των παρακάτω προϋποθέσεων:

- i. ο παραχωρητής ελέγχει ή ρυθμίζει το είδος και την τιμή των υπηρεσιών που πρέπει να παρέχει ο φορέας εκμετάλλευσης με το περιουσιακό στοιχείο, και σε ποιους πρέπει να τις παρέχει,
 - ii. και
 - ο παραχωρητής ελέγχει, μέσω ιδιοκτησίας, ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο, κάθε σημαντική υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη λήξη της συμφωνίας, ή
 - το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται στη συμφωνία καθ' όλη τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του ("whole-of-life" asset).
6. Για να αξιολογηθεί αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, με τις οποίες τεκμηριώνεται έλεγχος επί του περιουσιακού στοιχείου από τον παραχωρητή, λαμβάνονται υπόψη όλοι οι όροι και τα δεδομένα της συμφωνίας.

Το δικαίωμα του παραχωρητή να αποκλείει ή να ρυθμίζει την πρόσβαση τρίτων στα οφέλη της χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ουσιώδες στοιχείο ελέγχου, που διακρίνει τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας του Δημόσιου Τομέα από τα δημόσια αγαθά στα οποία όλοι έχουν πρόσβαση. Όταν, λοιπόν, η δεσμευτική συμφωνία μεταφέρει στον παραχωρητή το δικαίωμα να ελέγχει τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, η προϋπόθεση του ελέγχου σε σχέση με το σε ποιους πρέπει να παρέχει τις υπηρεσίες ο φορέας εκμετάλλευσης πληρούται.

Ο παραχωρητής δεν απαιτείται να έχει ολοκληρωτικό έλεγχο της τιμής στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. Αρκεί η τιμή να ρυθμίζεται, για παράδειγμα μέσω μηχανισμού ανώτατου ορίου, από τον παραχωρητή, από τη συμφωνία, ή από τρίτο μέρος για λογαριασμό του παραχωρητή. Για να αξιολογηθεί αν πληρούται η προϋπόθεση λαμβάνεται υπόψη η ουσία της συμφωνίας. Μη ουσιαστικοί όροι και δεδομένα, όπως η αναφορά σε ανώτατο όριο τιμής το οποίο όμως θα έχει εφαρμογή μόνο σε εξαιρετικά απίθανες συνθήκες, δε λαμβάνονται υπόψη. Αντίστροφα, αν, για παράδειγμα, μια συμφωνία δίνει στο φορέα εκμετάλλευσης την ελευθερία να ορίζει την τιμή, αλλά το υπερβάλλον κέρδος του επιστρέφεται στον παραχωρητή, τότε η απόδοση του φορέα εκμετάλλευσης έχει ανώτατο όριο και η προϋπόθεση του ελέγχου επί της τιμής πληρούται.

Συνήθως οι κυβερνήσεις έχουν τη δυνατότητα να ρυθμίζουν τον τρόπο λειτουργίας συγκεκριμένων τομέων της οικονομίας, είτε άμεσα, είτε μέσω οντοτήτων που δημιουργούνται για αυτό το σκοπό. Για την

εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου, η υπό την ευρεία αυτή έννοια δυνατότητα ρύθμισης δε συνιστά έλεγχο. Για τους σκοπούς της παρούσας Λογιστικής Πολιτικής η δυνατότητα ρύθμισης θα πρέπει να απορρέει από τους όρους και τα δεδομένα της συμφωνίας.

7. Κατά την αρχική αναγνώριση ο παραχωρητής επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών στην εύλογη αξία του, η οποία κατά κανόνα είναι το κόστος με το οποίο ο παραχωρητής αποκτά έλεγχο επί του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου. Περιουσιακά στοιχεία που αναταξινομούνται ως περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών, μεταφέρονται με τη λογιστική αξία τους (carrying value) κατά την ημερομηνία αναταξινόμησης.
8. Κατά την αρχική αναγνώριση ή αναταξινόμηση, τα περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών, υπό το καθεστώς συμφωνιών παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών παρόμοιας φύσης, ταξινομούνται σε διακριτή υποκατηγορία της σχετικής κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων που προβλέπεται από το ΛΠΓΚ για ανάλογα περιουσιακά στοιχεία.²
9. Μετά την αρχική αναγνώριση ή την αναταξινόμηση εφαρμόζονται τα όσα αναλόγως περί παγίων περιουσιακών στοιχείων το ΛΠΓΚ ορίζει.

Αναγνώριση και Επιμέτρηση Υποχρεώσεων και Αναβαλλόμενων Εσόδων

10. Όταν ο παραχωρητής αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, αναγνωρίζει και αντίστοιχη χρηματοοικονομική υποχρέωση, ή/και αναβαλλόμενο έσοδο.

Το μοντέλο της «χρηματοοικονομικής υποχρέωσης»

11. Σε αντάλλαγμα για το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών ο παραχωρητής μπορεί να αποζημιώνει το φορέα εκμετάλλευσης πραγματοποιώντας πληρωμές στο φορέα εκμετάλλευσης (μοντέλο «χρηματοοικονομικής υποχρέωσης»).
12. Ο παραχωρητής έχει μια άνευ όρων υποχρέωση να πληρώσει ταμειακά διαθέσιμα, αν έχει εγγυηθεί να πληρώσει στο φορέα εκμετάλλευσης :
 - i. Καθορισμένα ή προσδιορίσιμα ποσά, ή
 - ii. Το έλλειμμα, εάν υπάρξει, μεταξύ των ποσών αυτών και των ποσών που αποκόμισε ο φορέας εκμετάλλευσης από λήπτες της δημόσιας υπηρεσίας, ακόμα και αν η πληρωμή αυτή είναι εξαρτώμενη από την προϋπόθεση ότι ο φορέας εκμετάλλευσης εξασφαλίζει ότι το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών πληροί συγκεκριμένες απαιτήσεις ποιότητας ή αποδοτικότητας.

2 Για παράδειγμα τα "Αεροδρόμια- Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών" και οι "Αυτοκινητόδρομοι- Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών" μπορούν να είναι υποκατηγορίες της κατηγορίας "Υποδομές Μεταφορών".

13. Όταν σε αντάλλαγμα για το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών ο παραχωρητής έχει μια άνευ όρων υποχρέωση, να πληρώσει ταμειακά διαθέσιμα ή να μεταφέρει στον έλεγχο του φορέα εκμετάλλευσης ένα άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως αντίτιμο, τότε πρόκειται για συναλλαγή ανταλλαγής που παράγει χρηματοοικονομική υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτή κατά την αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών ο παραχωρητής αναγνωρίζει και ισόποση χρηματοοικονομική υποχρέωση.
14. Ο παραχωρητής δεν αναγνωρίζει υποχρέωση όταν αναταξινομεί ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του ως περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, εκτός από τις περιπτώσεις όπου παρέχεται από το φορέα εκμετάλλευσης επιπλέον αντίτιμο στον παραχωρητή. Στις περιπτώσεις αυτές, ο παραχωρητής επίσης αναγνωρίζει υποχρέωση.
15. Για την κατά τα ανωτέρω αναγνωριζόμενη χρηματοοικονομική υποχρέωση ισχύουν, πλην των όσων η παρούσα Λογιστική Πολιτική προβλέπει, και τα όσα περί παρουσίασης, γνωστοποιήσεων και παύσης της αναγνώρισης Χρηματοοικονομικών Μέσων το ΛΠΓΚ ορίζει.
16. Ο παραχωρητής κατανέμει και λογιστικοποιεί τις πληρωμές προς το φορέα εκμετάλλευσης σύμφωνα με την ουσία τους, ως:
- i. μείωση της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που έχει σύμφωνα με την παρούσα αναγνωρίσει,
 - ii. έξοδο από χρηματοδοτική επιβάρυνση (τόκος),
 - iii. έξοδο από χρέωση για υπηρεσίες που παρέχει ο φορέας εκμετάλλευσης .
- Ο τόκος, και η παρούσα αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, καθορίζονται βάσει του κόστους κεφαλαίου του φορέα εκμετάλλευσης για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών. Δεδομένης της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, ο τόκος καθορίζεται με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου. Εφόσον η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών δεν είναι εφικτό να επιμετρηθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7, τότε αυτή επιμετράται ως η παρούσα αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης. Στον υπολογισμό αυτό λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που αφορούν στο περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών και μόνο. Αν το κόστος κεφαλαίου του φορέα εκμετάλλευσης για το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών είναι ανέφικτο να καθορισθεί, χρησιμοποιείται εναλλακτικά το διαφορικό επιτόκιο δανεισμού του παραχωρητή, ή άλλο επιτόκιο που κρίνεται κατάλληλο σύμφωνα με τους όρους και τα δεδομένα της συμφωνίας.
17. Όταν οι συνιστώσες του περιουσιακού στοιχείου και της παροχής υπηρεσιών μιας συμφωνίας παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών είναι διακριτές, τότε οι πληρωμές επιμερίζονται αντιστοίχως σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 16. Όταν οι συνιστώσες του περιουσιακού στοιχείου και της παροχής υπηρεσιών δεν είναι διακριτές, η κατανομή αυτή πραγματοποιείται με τη χρήση τεχνικών εκτίμησης.

Το μοντέλο της «παραχώρησης ενός δικαιώματος στο φορέα εκμετάλλευσης»

18. Σε αντάλλαγμα για το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών ο παραχωρητής μπορεί να μην έχει μια άνευ όρων υποχρέωση να πληρώσει ταμειακά διαθέσιμα ή να μεταφέρει στον έλεγχο του φορέα εκμετάλλευσης ένα άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για την κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση, ή αναβάθμιση ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, αλλά να αποζημιώνει το φορέα εκμετάλλευσης μέσω παραχώρησης δικαιώματος σε έσοδα (μοντέλο «παραχώρησης ενός δικαιώματος στο φορέα εκμετάλλευσης»), όπως:
- παραχωρώντας στο φορέα εκμετάλλευσης το δικαίωμα να αποκομίζει έσοδα από τρίτους-χρήστες του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, ή
 - παραχωρώντας στο φορέα εκμετάλλευσης δικαίωμα πρόσβασης σε ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο που παράγει έσοδα, προκειμένου να το εκμεταλλευτεί.³
19. Όταν σε αντάλλαγμα για το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών ο παραχωρητής παραχωρεί στο φορέα εκμετάλλευσης το δικαίωμα να αποκομίζει έσοδα από τρίτους-χρήστες ή ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο που παράγει έσοδα, τότε πρόκειται για συναλλαγή ανταλλαγής που, ελλείψει χρηματοοικονομικής εκροής, δεν παράγει χρηματοοικονομική υποχρέωση για τον παραχωρητή, αλλά έσοδο από την απόκτηση περιουσιακού στοιχείου. Καθώς το δικαίωμα που παραχωρείται στο φορέα εκμετάλλευσης είναι σε ισχύ για την περίοδο της συμφωνίας παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, ο παραχωρητής δεν αναγνωρίζει αμέσως έσοδο από τη συναλλαγή. Αντ' αυτού, αναγνωρίζει αρχικά αναβαλλόμενο έσοδο από συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Το αναβαλλόμενο έσοδο επιμετράται κατά την αρχική αναγνώριση στο ίδιο ποσό που αρχικά επιμετράται το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης.
20. Μεταγενέστερα, ο παραχωρητής αναγνωρίζει έσοδο, καθώς αυτό καθίσταται δεδουλευμένο σύμφωνα με την οικονομική ουσία της συμφωνίας, οπότε και το αναβαλλόμενο έσοδο μειώνεται αντιστοίχως.
21. Ο παραχωρητής δεν αναγνωρίζει αναβαλλόμενο έσοδο όταν αναταξινομεί ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του ως περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, εκτός από τις περιπτώσεις όπου παρέχεται από το φορέα εκμετάλλευσης επιπλέον αντίτιμο στον παραχωρητή. Στις περιπτώσεις αυτές, ο παραχωρητής επίσης αναγνωρίζει αναβαλλόμενο έσοδο.

Επιμερισμός της Συμφωνίας

22. Εάν ο παραχωρητής πληρώνει για την κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση, ή αναβάθμιση ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών εν μέρει αναλαμβάνοντας μια χρηματοοικονομική υποχρέωση και εν μέρει παραχωρώντας ένα δικαίωμα στο φορέα εκμετάλλευσης, είναι απαραίτητο να

3 π.χ. ιδιωτική πτέρυγα ενός νοσοκομείου όπου το υπόλοιπο νοσοκομείο χρησιμοποιείται από τον παραχωρητή για παροχή δημόσιας νοσηλείας, ή ιδιωτικός χώρος στάθμευσης αυτοκινήτων παρακείμενος σε δημόσια εγκατάσταση.

λογιστικοποιεί χωριστά και σύμφωνα με την οικονομική ουσία του κάθε μέρος της συνολικής συμφωνίας σύμφωνα με τη παρούσα Λογιστική Πολιτική.

23. Το συνολικό ποσό, στο οποίο επιμετρούνται η χρηματοοικονομική υποχρέωση και το αναβαλλόμενο έσοδο κατά την αρχική αναγνώριση, ισούται με το ποσό στο οποίο επιμετράται το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών σύμφωνα με τη παρούσα Λογιστική Πολιτική.

Άλλες υποχρεώσεις, δεσμεύσεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

24. Για άλλες υποχρεώσεις, δεσμεύσεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, ο παραχωρητής εφαρμόζει τα όσα περί αυτών το ΛΠΓΚ ορίζει.

Άλλα έσοδα

25. Για έσοδα που προκύπτουν από συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών, πέραν των εσόδων που πραγματεύεται η παρούσα Λογιστική Πολιτική στις παρ. 18-21, ο παραχωρητής εφαρμόζει τα όσα περί εσόδων από συναλλαγές ανταλλαγής το ΛΠΓΚ ορίζει.

Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις

26. Ο παραχωρητής, στην Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης παρουσιάζει το αναβαλλόμενο έσοδο διακριτά στις υποχρεώσεις, και γνωστοποιεί όλες άλλες πληροφορίες το ΛΠΓΚ ορίζει.
27. Όλες οι πτυχές μιας συμφωνίας παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να καθοριστούν οι κατάλληλες γνωστοποιήσεις στις Σημειώσεις. Ο παραχωρητής γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες αναφορικά με τις συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών σε κάθε ημερομηνία αναφοράς:
- i. Μια περιληπτική περιγραφή της συμφωνίας,
 - ii. Σημαντικούς όρους της συμφωνίας που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό, το χρονισμό, και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών (π.χ. η περίοδος της παραχώρησης, οι ημερομηνίες ανατιμολόγησης, και η βάση στην οποία καθορίζεται η ανατιμολόγηση ή η επαναδιαπραγμάτευση),
 - iii. Τη φύση και την έκταση (π.χ. ποσότητα, χρονική περίοδος, ή ποσό, ανάλογα με την περίπτωση):
 - Δικαιωμάτων χρήσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων,

- Δικαιωμάτων που δημιουργούν απαίτηση προς το φορέα εκμετάλλευσης να παρέχει συγκεκριμένες υπηρεσίες αναφορικά με τη συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών,
- Της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων του Παραχωρητή που αναταξινομήθηκαν ως περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών,
- Της λογιστικής αξίας των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία αναφοράς, του τόκου με τον οποίο θα επιβαρυνθούν μέχρι τη λήξη της συμφωνίας, καθώς και τις πληρωμές που αναμένεται να προκύψουν:
 - κατά τη διάρκεια της επόμενης περιόδου αναφοράς,
 - μετά την επόμενη περίοδο αναφοράς και όχι αργότερα από 5 έτη και
 - μετά από 5 έτη,
- Της λογιστικής αξίας των αναβαλλόμενων εσόδων,
- Δικαιωμάτων λήψης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων κατά τη λήξη της συμφωνίας παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών,
- Δικαιωμάτων ανανέωσης και τερματισμού,
- Άλλων δικαιωμάτων και δεσμεύσεων (π.χ. μείζων συντήρηση/αναβάθμιση περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών),
- Δεσμεύσεων να παρέχει πρόσβαση στο φορέα εκμετάλλευσης σε περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών ή σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που παράγουν έσοδα, και

iv. Αλλαγές στη συμφωνία που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

28. Οι παραπάνω γνωστοποιήσεις παρέχονται για κάθε σημαντική συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών ή συνολικά για συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών που περιλαμβάνουν υπηρεσίες παρόμοιας φύσης (π.χ. είσπραξη διοδίων, τηλεπικοινωνίες, υπηρεσίες παροχής ύδρευσης) και έχουν ταξινομηθεί στην ίδια υποκατηγορία περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με την παρ. 8. Οι γνωστοποιήσεις αυτές είναι επιπρόσθετες των γνωστοποιήσεων που απαιτούνται από το ΛΠΓΚ για τα περιουσιακά στοιχεία (ανά κατηγορία) και τις υποχρεώσεις.

Ημερομηνία Έναρξης Ισχύος

29. Η παρούσα Λογιστική Πολιτική εφαρμόζεται για την κατάρτιση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων που καλύπτουν περιόδους αναφοράς που ξεκινούν από, ή μετά, την 1/1/2023.

Παραδείγματα εφαρμογής

Μια συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών προβλέπει τα εξής:

1. Κατασκευή μιας γέφυρας με διόδια από το φορέα εκμετάλλευσης η οποία θα ολοκληρωθεί σε 3 έτη.
2. Τη συντήρηση και τη λειτουργία της γέφυρας μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής, σύμφωνα με συγκεκριμένες προδιαγραφές, για 9 έτη.
3. Ο φορέας εκμετάλλευσης απαιτείται να επιστρώσει εκ νέου το οδόστρωμα όταν η κατάσταση του αρχικού οδοστρώματος βρεθεί κάτω από ένα καθορισμένο επίπεδο. Εκτιμάται ότι η νέα επίστρωση θα λάβει χώρα στο τέλος του 8ου έτους στην εύλογη αξία των 100 εκ. Ευρώ. Η αμοιβή προς το φορέα εκμετάλλευσης για την εκ νέου επίστρωση περιλαμβάνεται:
 - στην προκαθορισμένη σειρά πληρωμών (μοντέλο χρηματοοικονομικής υποχρέωσης) και/ή
 - στα έσοδα που ο φορέας εκμετάλλευσης έχει δικαίωμα να αποκομίζει από το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών (μοντέλο παραχώρησης δικαιώματος στο φορέα εκμετάλλευσης).

Βάσει των όρων της συμφωνίας και των προβλεπόμενων από το ΛΠΓΚ λογιστικών χειρισμών, ισχύουν επίσης τα εξής:

4. Η γέφυρα καθίσταται έτοιμη για χρήση στο τέλος του 3ου έτους.
5. Η γέφυρα έχει οικονομική ζωή 30 έτη, το αρχικό οδόστρωμα 5 έτη και η εκ νέου επίστρωση 5 έτη. Τα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται με τη σταθερή μέθοδο.
6. Κατά την ολοκλήρωση της κατασκευής (στο τέλος του 3ου έτους) η συνολική εύλογη αξία της γέφυρας είναι 1.600 εκ. Ευρώ, από την οποία τα 1.500 εκ. Ευρώ αφορούν τη γέφυρα και τα 100 εκ. Ευρώ το αρχικό οδόστρωμα. Ως εύλογη αξία λαμβάνεται το, σύμφωνα με τη συμφωνία, κόστος απόκτησης της για τον παραχωρητή.
7. Σχετικά με την επίστρωση:
 - α) κρίνεται ότι το αρχικό οδόστρωμα ικανοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης ως ξεχωριστό συστατικό του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, όπως το ΛΠΓΚ περί παγίων περιουσιακών στοιχείων ορίζει,
 - β) υπάρχει επαρκής βεβαιότητα αναφορικά με το χρόνο και το ποσό της εκ νέου επίστρωσης, για να αναγνωριστεί ως ξεχωριστό συστατικό όταν αυτή συμβεί,
 - γ) το προβλεπόμενο κόστος της εκ νέου επίστρωσης μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να την εκτίμηση του αρχικού κόστους του οδοστρώματος που αναγνωρίζεται ως ξεχωριστό συστατικό του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών.
8. Δεν υπάρχει απομείωση της αξίας της γέφυρας κατά τη διάρκεια της συμφωνίας.
9. Το σύνολο των ταμειακών ροών πραγματοποιούνται στο τέλος κάθε έτους.

Χρηματοοικονομική Επίδοση													
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	σύνολο
Έξοδα υπηρεσιών				-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-10	-90
Χρηματοοικονομικό έξοδο		-22	-46	-74	-67	-59	-51	-43	-38	-29	-20	-10	-460
Απόσβεση γέφυρας				-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-450
Απόσβεση αρχικού οδοστρώματος				-20	-20	-20	-20	-20					-100
Απόσβεση νέου οδοστρώματος									-20	-20	-20	-20	-80
Συνολική απόσβεση	0	0	0	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-630
Πλεόνασμα/έλλειμμα	0	-22	-46	-154	-147	-139	-131	-123	-118	-109	-100	-90	-1180

Χρηματοοικονομική Θέση													
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Περιουσιακό στοιχείο- γέφυρα	500	1000	1500	1450	1400	1350	1300	1250	1200	1150	1100	1050	
Περιουσιακό στοιχείο- αρχικό οδόστρωμα			100	80	60	40	20	0					
Περιουσιακό στοιχείο- νέο οδόστρωμα								100	80	60	40	20	
Σύνολο περιουσιακού στοιχείου	500	1000	1600	1530	1460	1390	1320	1350	1280	1210	1140	1070	
Ταμειακά διαθέσιμα				-250	-500	-750	-1000	-1250	-1500	-1750	-2000	-2250	
Χρηματοοικονομική υποχρέωση	-500	-1022	-1668	-1502	-1329	-1148	-959	-862	-660	-450	-230	0	
Σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα	0	-22	-68	-222	-369	-508	-639	-762	-880	-990	-1090	-1180	

Χρηματοοικονομική υποχρέωση													
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Υποχρέωση 01/01		500	1022	1668	1502	1329	1148	959	862	660	450	230	
Υποχρέωση κατά την αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου	500	500	600										
Χρηματοοικονομικό έξοδο		22	46										
Μέρος πληρωμών που μειώνουν την υποχρέωση				-166	-173	-181	-189	-197	-202	-211	-220	-230	
Υποχρέωση για νέο οδόστρωμα								100					
Υποχρέωση 31/12	500	1022	1668	1502	1329	1148	959	862	660	450	230	0	

2^ο παράδειγμα- Μοντέλο παραχώρησης δικαιώματος στο φορέα εκμετάλλευσης

Ο φορέας εκμετάλλευσης εισπράττει τα διόδια από τους χρήστες της γέφυρας. Η συμφωνία βασίζεται στην υπόθεση ότι ο αριθμός των οχημάτων θα παραμείνει σταθερός καθ' όλη τη διάρκειά της και ότι ο φορέας εκμετάλλευσης θα εισπράττει από τα διόδια 250 εκ. Ευρώ για κάθε έτος, από το 4ο έως το 12ο.

Τα ποσά αυτά καλύπτουν την αμοιβή του φορέα εκμετάλλευσης για

- την κατασκευή της γέφυρας και την μεταβίβαση του ελέγχου στον παραχωρητή,
- τα ετήσια κόστη συντήρησης και λειτουργίας της (10 εκ. Ευρώ) και

Αναβαλλόμενο έσοδο	-500	-1000	-1600	-1411	-1222	-1033	-844	-756	-567	-378	-189	0
Σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα	0	0	0	119	238	357	476	594	713	832	951	1070

Αναβαλλόμενο έσοδο												
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Αναβαλλόμενο έσοδο 01/01		500	1000	1600	1411	1222	1033	844	756	567	378	189
Αναβαλλόμενο έσοδο κατά την αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου	500	500	600									
Έσοδο				-189	-189	-189	-189	-189	-189	-189	-189	-189
Αναβαλλόμενο έσοδο για νέο οδόστρωμα								100				
Αναβαλλόμενο έσοδο 31/12	500	1000	1600	1411	1222	1033	844	756	567	378	189	0

3^ο παράδειγμα- Συνδυασμός μοντέλων παραχώρησης δικαιώματος στο φορέα εκμετάλλευσης και χρηματοοικονομικής υποχρέωσης

Ο φορέας εκμετάλλευσης εισπράττει τα διόδια από τους χρήστες της γέφυρας. Η συμφωνία βασίζεται στην υπόθεση ότι ο αριθμός των οχημάτων θα παραμείνει σταθερός καθ' όλη τη διάρκειά της και ότι ο φορέας εκμετάλλευσης θα εισπράττει από τα διόδια 125 εκ. Ευρώ για κάθε έτος από το 4ο έως το 12ο. Επίσης, ο παραχωρητής πληρώνει 125 εκ. Ευρώ για κάθε έτος από το 4ο έως το 12ο στο φορέα εκμετάλλευσης. Η εύλογη αξία της παραχώρησης δικαιώματος είσπραξης των διοδίων και οι προκαθορισμένες πληρωμές θεωρείται ότι αποζημιώνουν το φορέα εκμετάλλευσης ισόποσα.

Ο παραχωρητής αναγνωρίζει αρχικά το περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία του, δηλαδή 1.600 εκ. Ευρώ, καθώς αυτό κατασκευάζεται (500 εκ. Ευρώ το 1ο έτος, 500 εκ. Ευρώ το 2ο έτος και 600 εκ. Ευρώ το 3ο έτος).

Ως αποζημίωση για το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, ο παραχωρητής αναγνωρίζει τόσο αναβαλλόμενο έσοδο (μοντέλο παραχώρησης δικαιώματος) όσο και χρηματοοικονομική υποχρέωση (μοντέλο χρηματοοικονομικής υποχρέωσης). Η δέσμευση του παραχωρητή που σχετίζεται με το δικαίωμα που παραχωρείται στο φορέα εκμετάλλευσης να εισπράττει διόδια και οι προκαθορισμένες πληρωμές θεωρούνται δύο διακριτά στοιχεία, επομένως είναι αναγκαίο να χωριστεί το τίμημα του παραχωρητή προς το φορέα εκμετάλλευσης σε δύο μέρη, αναβαλλόμενο έσοδο και χρηματοοικονομική υποχρέωση.

Η πρόσβαση στο περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών αναμένεται να παρέχεται ομοιόμορφα κατά τη διάρκεια της συμφωνίας, από τη χρονική στιγμή που το περιουσιακό στοιχείο είναι σε θέση να παρέχει οικονομικά οφέλη, και επομένως το αναβαλλόμενο έσοδο μειώνεται αναλογικά σε κάθε έτος, από το 4ο έως το 12ο, με αντίστοιχη αναγνώριση εσόδου.

Το αποτελεσματικό επιτόκιο είναι 4,453%. Το αποτελεσματικό επιτόκιο προκύπτει από την εξίσωση του μέρους της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου με το μέρος των πληρωμών που αποζημιώνουν το κόστος απόκτησης για τον παραχωρητή (δηλαδή λαμβάνεται υπόψη η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου που αποζημιώνεται με το μοντέλο της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης).

Η χρηματοοικονομική υποχρέωση το 2ο έτος αυξάνεται κατά το χρηματοοικονομικό έξοδο που αφορά την ανεξόφλητη υποχρέωση του 1ου έτους και το 3ο έτος αυξάνεται κατά το χρηματοοικονομικό έξοδο που αφορά την ανεξόφλητη υποχρέωση του 2ου έτους.

Η χρηματοοικονομική υποχρέωση επιμετράται μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος, δηλαδή στο ποσό της υποχρέωσης στην αρχή του έτους συν το χρηματοοικονομικό έξοδο μείον το μέρος των πληρωμών που αφορούν την κατασκευή της γέφυρας.

Στο 8ο έτος αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο η νέα επίστρωση του οδοστρώματος στην εύλογη αξία (= κόστος κατασκευής 100 εκ. Ευρώ) με αύξηση (50 εκ. Ευρώ) του αναβαλλόμενου εσόδου και (50 εκ. Ευρώ) της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

Δεδομένου ότι η αμοιβή για τη συντήρηση και λειτουργία της γέφυρας περιλαμβάνεται κατά το ήμισυ (5 εκ. Ευρώ) στο ποσό των διοδίων που ο φορέας εκμετάλλευσης αναμένει να εισπράξει κατά τη διάρκεια της συμφωνίας, δεν προκύπτει ούτε ταμειακή εκροή ούτε ανάληψη υποχρέωσης, και επομένως δεν υπάρχει επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του παραχωρητή. Κατά το υπόλοιπο ήμισυ που σχετίζεται με τις προκαθορισμένες πληρωμές, ο παραχωρητής αναγνωρίζει ετήσιο έξοδο.

Ταμειακές Ροές												
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Πληρωμές				-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125
Καθαρή εισροή/εκροή				-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125	-125

Χρηματοοικονομική Επίδοση													
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	σύνολο
Έσοδο				94	94	94	94	94	94	94	94	94	850
Έξοδα υπηρεσιών				-5	-5	-5	-5	-5	-5	-5	-5	-5	-45
Χρηματοοικονομικό έξοδο		-11	-23	-37	-33	-30	-26	-21	-19	-15	-10	-5	-230
Απόσβεση γέφυρας				-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-50	-450
Απόσβεση αρχικού οδοστρώματος				-20	-20	-20	-20	-20					-100
Απόσβεση νέου οδοστρώματος									-20	-20	-20	-20	-80
Συνολική απόσβεση	0	0	0	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-70	-630
Πλεόνασμα/έλλειμμα	0	-11	-23	-18	-14	-10	-6	-2	0	5	9	14	-55

Χρηματοοικονομική Θέση												
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Περιουσιακό στοιχείο-γέφυρα	500	1000	1500	1450	1400	1350	1300	1250	1200	1150	1100	1050
Περιουσιακό στοιχείο-αρχικό οδόστρωμα			100	80	60	40	20	0				
Περιουσιακό στοιχείο-νέο οδόστρωμα								100	80	60	40	20
Σύνολο περιουσιακού στοιχείου	500	1000	1600	1530	1460	1390	1320	1350	1280	1210	1140	1070

Ταμειακά διαθέσιμα				-125	-250	-375	-500	-625	-750	-875	-1000	-1125
Χρηματοοικονομική υποχρέωση	-250	-511	-834	-751	-664	-574	-480	-431	-330	-225	-115	0
Αναβαλλόμενο έσοδο	-250	-500	-800	-706	-611	-517	-422	-378	-283	-189	-94	0
Σωρευμένο πλεόνασμα/έλλειμμα	0	-11	-34	-52	-66	-76	-82	-84	-84	-79	-69	-55

Χρηματοοικονομική υποχρέωση												
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Υποχρέωση 01/01		250	511	834	751	664	574	480	431	330	225	115
Υποχρέωση κατά την αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου	250	250	300									
Χρηματοοικονομικό έξοδο		11	23									
Μέρος πληρωμών που μειώνουν την υποχρέωση				-83	-87	-90	-94	-99	-101	-105	-110	-115
Υποχρέωση για νέο οδόστρωμα								50				
Υποχρέωση 31/12	250	511	834	751	664	574	480	431	330	225	115	0

Αναβαλλόμενο έσοδο												
Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Αναβαλλόμενο έσοδο 01/01		250	500	800	706	611	517	422	378	283	189	94
Αναβαλλόμενο έσοδο κατά την αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου	250	250	300									
Έσοδο				-94	-94	-94	-94	-94	-94	-94	-94	-94
Αναβαλλόμενο έσοδο για νέο οδόστρωμα								50				
Αναβαλλόμενο έσοδο 31/12	250	500	800	706	611	517	422	378	283	189	94	0