

РОЗДІЛ 15: КОНТРАКТИ, ДОГОВОРИ ОРЕНДИ ТА ЛІЦЕНЗІЇ

Вступ

- 15.01. Контракти - це угоди, за якими покупцю надаються товари, послуги та активи. Контракти, що представляють простий продаж товарів, послуг чи активів, визначити вартість і час відображення операції, яка для товарів є зміною власника. Різниця між часом оплати і часом відображення записується у вигляді дебіторської чи кредиторської заборгованості на рахунку фінансових операцій.
- 15.02. Оренда, ліцензії та дозволи - це контракти, що визначають класифікацію платежів та економічне право власності на активи. Деякі контракти є окремим типом нефінансових активів.
- 15.03. У цій главі в семі розділах обговорюється відображення різних груп складних контрактів та відповідних потоків і залишків:
- a) Різниця між операційною орендою, виділенням ресурсу, та фінансовим лізингом;
 - b) Дозволи на використання природних ресурсів;
 - c) Дозволи на здійснення певних видів діяльності;
 - d) Державно-приватне партнерство;
 - e) Контракти концесії в сфері послуг;
 - f) Операційна оренда, що збувається на ринку;
 - g) Права на майбутні товари і послуги на ексклюзивній основі.

РІЗНИЦЯ МІЖ ОПЕРАЦІЙНОЮ ОРЕНДОЮ, ВИДІЛЕННЯМ РЕСУРСУ І ФІНАНСОВИМ ЛІЗИНГОМ

15.04. Розрізняють три типи оренди нефінансових активів (див. таблицю 15.1):

- a) операційна оренда;
- b) виділення ресурсу;
- c) фінансовий лізинг.

Кожен з цих типів оренди відноситься до використання нефінансового активу:

- У разі операційної оренди і виділення ресурсу відсутній перехід права власності, а правовласник залишається економічним власником. Виділення ресурсу використовуються для природних ресурсів, таких як земля чи радіоспектр. Операційна оренда використовується для всіх інших нефінансових активів.
- У разі фінансового лізингу відбувається зміна економічної власності щодо активу, а правовласник активу не вважається економічним власником. Фінансовий лізинг може застосовуватися щодо всіх нефінансових активів, у тому числі в деяких ситуаціях до природних ресурсів.

15.05. Кожен об'єкт, такий як товар чи послуга, природний ресурс, фінансовий актив чи зобов'язання має як правовласника, так і економічного власника. У багатьох випадках економічний власник і правовласник є однією особою. У тих випадках, коли вони не є однією особою, правовласник передає відповідальність щодо ризику, пов'язаного з використанням об'єкту в господарській діяльності економічному власнику разом з відповідними перевагами. У свою чергу правовласник приймає від економічного власника платежі за відповідні ризики і вигоди.

Таблиця 15.1 Відображення трьох різних типів оренди

Тип оренди	Метод відображення для користувача
Операційна оренда (не включаючи природні ресурси)	Користувач не є економічним власником нефінансового активу Орендна плата відображається як платежі за послугу, як імпорт, проміжне споживання чи витрати на кінцеве споживання органу державного управління, домашніх господарств та організацій НУОД
Виділення ресурсу (тільки для природних ресурсів)	Користувач не є економічним власником природних ресурсів. Платежі це оплата за користування (дохід від власності)
Фінансовий лізинг	Користувач є економічним власником нефінансового активу, що фінансується за рахунок кредиту від орендодавця. Здебільшого платежі представляють собою виплату основного боргу та оплату процентів по кредиту. Частина відсоткових платежів може бути відображена як FISIM, якщо кредитор є фінансовим посередником. Ця виплата

відноситься до проміжного споживання,

імпорту чи кінцевого споживання органами
державного управління, домашніми
господарствами та організаціями НУОД

Таблиця 15.2 Відображення трьох різних типів оренди за типом операції

Тип операції	Тип використання та залучений актив
Проміжне споживання	Операційна оренда вироблених активів, таких як, наприклад, машини та права інтелектуальної власності Послуги FISIM щодо фінансового лізингу
Споживання основного капіталу	Тільки для вироблених активів і тільки для економічного власника
Витрати на кінцеве споживання	Оперативний лізинг споживчих товарів тривалого користування Купівля споживчих товарів тривалого користування (у тому числі за рахунок фінансового лізингу чи купівлі в розстрочку) FISIM-послуги з фінансового лізингу кінцевим споживачам
Придбання нефінансових активів Нагромадження основного капіталу Придбання природних ресурсів Придбання інших невироблених активів	Купівля вироблених активів (у тому числі, за рахунок фінансового лізингу) Купівля природних ресурсів, у тому числі права використання до повного виснаження Набуття права на використання природними ресурсами протягом тривалого періоду, наприклад квоти на риболовлю
Виплати доходів від власності Орендна плата Відсотки	Виділення ресурсу, тобто плата за використання природних ресурсів Фінансовий лізинг, тобто придбання нефінансових активів фінансується за рахунок кредиту
Фінансова операція: кредит	Фінансовий лізинг, тобто придбання нефінансових активів фінансується за рахунок кредиту

15.06. Визначення: Економічним євласником таких об'єктів, як товар чи послуг, природні ресурси, фінансові активи або зобов'язання є інституційна одиниця, що має право на вигоди, пов'язані з використанням об'єкту під час здійснення господарської діяльності у зв'язку з прийняттям відповідних ризиків.

15.07. Визначення: Правовласником таких об'єктів, як товар чи послуга, природний ресурс, фінансовий актив та зобов'язання є інституційна одиниця, що відповідно до закону має право претендувати на вигоди, пов'язані з об'єктами.

ОПЕРАЦІЙНА ОРЕНДА

15.08. Визначення: Операційна оренда - це оренда, коли правовласник також є і економічним власником і приймає на себе операційні ризики, а також отримує економічні вигоди від активу, стягуючи платню за його використання у виробничій діяльності.

15.09. Одним з показників операційної оренди є те, що правовласник зобов'язаний забезпечувати ремонт і обслуговування активу.

15.10. За договором операційної оренди актив залишається на балансі лізингодавця.

15.11. Платежі за вироблені активи за договором операційної оренди називаються орендною платою і відображаються як платежі за послугу (див. таблицю 15.2). Природа операційної оренди найкраще розкривається для обладнання, оскільки часто операційна оренда укладається щодо транспортних засобів, кранів, бурильних машин і т.д. Тим не менш, будь-який вид нефінансового активу може бути предметом операційної оренди. Послуга, що надається орендодавцем, не є просто наданням активу. Вона включає в себе інші елементи, такі як зручність і безпека. У разі обладнання орендодавець або власник обладнання зазвичай зберігає обладнання в доброму робочому стані, щоб його можна було взяти в оренду на вимогу або в найкоротші терміни. Зазвичай орендодавець повинен бути фахівцем в питаннях роботи устаткування. Це особливо стосується дуже складного устаткування, наприклад, комп'ютерів, оскільки орендар може не мати необхідних знань або засобів для обслуговування обладнання належним чином. Орендодавець може також зобов'язатися замінити обладнання у разі серйозного або тривалого виходу із ладу. У разі будівлі, орендодавець відповідає за структурну цілісність будівлі і несе відповідальність щодо заміни в разі пошкодження в результаті, наприклад, стихійного лиха, і, як правило, відповідає за те, щоб ліфти, опалення та вентиляція системи функціонували належним чином.

15.12. Спочатку оперативна оренда виникла для забезпечення потреб користувачів, яким потрібне було певне обладнання виключно на регулярній основі. Багато договорів операційної оренди укладаються на короткий термін, хоча орендар може продовжити оренду при закінченні її терміну, і той же користувач може використовувати те саме обладнання кілька разів. Тим не менш, з розвитком більш складних видів техніки, особливо в галузі електроніки, обслуговування і підтримка, що надаються орендодавцем є важливим фактором, який може вплинути на рішення користувача взяти обладнання в оренду замість його придбання. Серед інших факторів, що можуть переконати користувачів орендувати протягом тривалого періоду замість придбання, - це наслідки для балансу підприємства, звіту про рух грошових коштів та податкових зобов'язань.

ФІНАНСОВИЙ ЛІЗИНГ

- 15.13. Визначення: Фінансовий лізинг - це оренда, в якій орендодавець є законним власником активу, але орендар є економічним власником, оскільки останній несе операційні ризики і отримує економічні вигоди від використання активу у виробничій діяльності. У свою чергу, орендодавець приймає певні ризики й винагороду від орендаря, у вигляді виплат за кредитом. Часто буває так, що орендодавець, хоча і є законним власником активу, ніколи фізично не отримує актив, і надає згоду на його поставку безпосередньо орендарю. Одним з показників фінансового лізингу - це відповідальність економічного власника здійснювати всі необхідні ремонти і обслуговування активу.
- 15.14. У фінансовому лізингу, правовласник відображається, як особа, яка видала кредит орендарю, який орендар використовує для придбання активу. Після цього актив відображається на балансі орендаря, а не на балансі орендодавця. Відповідний кредит відображається у вигляді активу орендодавця і зобов'язання орендаря. Платежі за фінансовим лізингом розглядаються не як орендна плата, а як оплата відсотків та погашення основної суми боргу щодо кредиту. Якщо орендодавець є фінансовим посередником, частина оплати також розглядається як плата за обслуговування (FISIM).
- 15.15. Дуже часто природа активу, який є об'єктом фінансової оренди, може абсолютно відрізнитися від активів, що використовуються орендодавцем у його виробничій діяльності, наприклад, комерційний авіалайнер юридично належить банку, але перебуває в оренді авіакомпанії. Не має ніякого економічного сенсу відображати повітряне судно чи споживання ним основного капіталу на рахунок банку чи не відображати їх в обліку авіакомпанії. Механізм фінансової оренди дозволяє уникнути такої небажаної форми обліку власності на літак та зниження його вартості, при цьому чиста вартість активів обох сторін залишається правильною протягом всього терміну оренди.
- 15.16. Дуже часто період фінансового лізингу збігається з терміном використання активу. Для таких випадків вартість нарахованого кредиту відповідає поточній вартості платежів, що підлягають сплаті відповідно до договору оренди. В цю суму включається вартість активу, а також зазвичай включається платня, що справляється орендодавцем, яка нараховується протягом строку дії договору оренди. Платежі, що регулярно сплачуються орендодавцю, можуть відображатися у вигляді чотирьох компонентів: процентні платежі, погашення основного боргу за нарахованим кредитом, платня орендодавця та оплата за FISIM-послуги (якщо орендодавець є фінансовим посередником). Якщо умовами договору не вказаний порядок визначення цих компонентів, погашення основної суми боргу має відповідати зниженню вартості активу (споживання основного капіталу), сплачувані відсотки - прибутку на капітал щодо активу, а плата за обслуговування - різниці між загальною сумою заборгованості та цих двох елементів.

15.17. Термін договору фінансового лізингу також може бути коротшим від терміну використання активу. У цьому випадку, сума нарахованого кредиту знову має покривати вартість активу та плату, що стягується орендодавцем плюс вартість плати за обслуговування, що сплачується за умовами оренди. Регулярні платежі орендодавцю повинні відображатися у вигляді процентних платежів, виплат основної суми нарахованого кредиту, плати орендодавцю і FISIM-послуг (якщо орендодавець є фінансовим посередником). Сюди також може включатися передоплата у якості фінансування викупу активу наприкінці терміну оренди. В кінці терміну оренди актив може бути переданий на баланс орендаря, залежно від домовленості. Залишкова сума заборгованості по кредиту дорівнюватиме очікуваній ринковій вартості активу наприкінці строку оренди, визначеній на початку оренди. В цей момент актив може бути повернуто орендодавцю, орендар може скористатися правом викупу активу чи укласти нову угоду оренди.

При фінансовій оренді орендар несе всі ризики і вигоди, пов'язані з використанням активу. Таким чином, будь-які доходи і збитки від зміни вартості щодо очікуваної вартості активу наприкінці терміну оренди матиме орендодавець. У цьому випадку, якщо актив придбається орендарем після закінчення терміну оренди, то грошові виплати враховуються як погашення кредиту, оскільки актив вже знаходиться на балансі орендаря.

Якщо актив повертається до орендодавця, то угода, що представляє покупку активу, відображаються за поточною ринковою вартістю активу. Надходження від продажу спрямовуються на погашення суми заборгованості по кредиту, а різниця між цими сумами записуються як переказ капіталу. Платежі протягом терміну оренди часто включають в себе передоплату в рахунок придбання активу і операція відбувається без готівкових платежів, оскільки кредит вже повністю погашений на цей момент. Якщо досягається домовленість щодо наступного терміну оренди, то необхідно проаналізувати контракт, щоб виявити, чи є він продовженням фінансового лізингу чи є операційною орендою.

15.18. Хоча термін фінансового лізингу, як правило, займає декілька років, термін оренди не впливає на визначення того, чи є оренда операційною орендою, чи фінансовим лізингом. У деяких випадках актив може передаватися на короткий період, наприклад, тільки на один рік. При цьому, контрактом може бути передбачена умова, що орендар бере на себе відповідальність за актив, включаючи обслуговування та покриття незвичайних ушкоджень. Незважаючи на те, що термін оренди короткий і незважаючи на те, що орендар може не являтися фінансовою установою, якщо орендар приймає більшість ризиків, пов'язаних з використанням активів у виробництві, а також вигоди, оренда відображається як фінансовий лізинг, а не операційна оренда. Однак, на практиці, важко відійти від практики відображення в бухгалтерському обліку, яка відповідає міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, згідно яких фінансовий лізинг обмежується тими угодами оренди, що охоплюють більшу частину терміну використання активу.

15.19. Будь-яка корпорація, яка спеціалізується на фінансовому лізингу, навіть якщо вона називається майновою компанією чи компанією, що надає літаки у фінансовий лізинг, має відноситися до фінансових

посередників, що пропонує кредити одиницям, які беруть у них в лізинг активи. Якщо орендодавець не є фінансовим посередником, платежі, пов'язані з нарахованием кредитом, діляться тільки на суму погашення основного боргу та суму відсотків. У випадку, якщо орендодавець є фінансовою корпорацією, необхідно включити додатковий компонент, який представляє плату за обслуговування (FISIM).

15.20. Придбання в розстрочку є одним з видів фінансового лізингу.

Визначення: Домовленість щодо придбання в розстрочку існує при продажу товару тривалого користування покупцеві в обмін на погоджені майбутні платежі. Покупець одразу отримує у власність майно, хоча з юридичної точки зору воно залишається у власності орендаря в якості застави/гарантії до тих пір, поки узгоджені платежі не будуть виплачені орендарем.

15.21. Придбання в розстрочку зазвичай обмежується споживчими товарами тривалого користування, а більшість покупців є представниками сектору домашніх господарств. Фінансисти контрактів на придбання в розстрочку зазвичай є окремими інституційними одиницями, що працюють у тісній співпраці з продавцями товарів тривалого користування

15.22. У разі придбання в розстрочку товари тривалого користування відображаються покупцем як придбання на момент, коли актив переходить до них в розпорядження за ринковою ціною, яка була б отримана при справжній реалізації активу. Покупець на таку ж суму відображає умовно нарахований кредит. Платежі від покупця на користь фінансисту відображаються як погашення основної суми боргу і процентні платежі за тим же методом, що використовується для фінансового лізингу. Діяльність, що здійснюється фінансистом контракту на придбання в розстрочку називається фінансове посередництво. Оскільки вони зазвичай прямо не справляють платню за свої послуги, весь обсяг випуску визнається як FISIM-послуги в сумі, що дорівнює дебіторській заборгованості щодо доходів від власності за вирахуванням відсотків до сплати. Як і у випадку звичайного фінансового лізингу, сума відсотків до сплати може бути неявною і тому її потрібно оцінити/

ВИДІЛЕННЯ РЕСУРСУ

15.23. Визначення: Виділення ресурсу - це вид оренди, коли власник природного ресурсу надає його орендарю в обмін на платіж, що відображається як орендна плата.

15.24. При виділенні ресурсу, актив залишається на балансі орендодавця, хоча він використовується орендарем. Будь-яке зменшення вартості природного ресурсу відображається як економічне зникнення невироблених активів (К.21). Воно не відображається як операція, що схожа на споживання основного капіталу, оскільки немає основного капіталу для споживання. Тільки кредиторська заборгованість за договором виділення ресурсу може відображатися як орендна плата.

15.25. Класичним випадком активу, який є об'єктом договору виділення ресурсу є земля. Однак, використання інших природних ресурсів відображається аналогічно (наприклад, деревина, риба, вода, корисні копалини і радіоспектр).

ДОЗВОЛИ НА ВИКОРИСТАННЯ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ

15.26. Дозволи на використання природних ресурсів можуть видаватися урядом, але також можуть видаватися і приватними власниками (наприклад, фермери та підприємства).

15.27. При видачі дозволу на використання природного ресурсу, можливі три варіанти відображення цієї операції (див. таблицю 15.3):

- а) Власник може продовжити чи припинити дозвіл на подальше використання активу кожен період.
- б) Власник може дозволити використання ресурсу протягом тривалого періоду часу, при цьому, фактично користувач контролюватиме використання ресурсу протягом цього часу практично без жодних втручань з боку власника.
- с) Власник може надати дозвіл на використання ресурсу до повного виснаження.

Перший варіант відображається як виділення ресурсу, при цьому відображається орендна плата.

В другому варіанті може відображатися не тільки орендна плата, а і створення активу для користувача, який відокремлений від самого ресурсу, але при цьому, вартість ресурсу та вартість активу, що дозволяє використання ресурсу, пов'язані.

Цей актив (категорія AN.222) визнається тільки тоді, коли його вартість (вигоди для власника, що перевищують витрати щодо його отримання) можна реалізувати шляхом передачі активу. Такі вигоди можна вперше спостерігати при економічній появи активу (категорія K.1, див. пункт 6.06g). Якщо вартість активу не реалізована, він буде приблизно дорівнювати нулю на момент закінчення терміну оренди.

Третій варіант полягає у продажу (чи, можливо, експропріації) самого природного ресурсу.

Таблиця 15.3 Відображення трьох різних типів дозволів на використання природних ресурсів

Тип використання	Метод відображення
Дозвіл на тимчасове користування, можливо, протягом тривалого часу	Виділення ресурсу: орендна плата (дохід від власності)
Контроль з боку користувача протягом тривалого періоду, ризики й вигоди несе користувач, можливість передачі дозволу за вартістю реалізації	Орендна плата та створення нових активів щодо права користування природними ресурсами
Використання до повного виснаження; постійне користування (всі ризики і вигоди несе користувач)	Продаж природного ресурсу

- 15.28. Основним критерієм для розрізнення оренди, створення нового активу і продажу природного ресурсу є передача ризиків і вигод. Природний ресурс вважається проданим, якщо всі ризики і вигоди були передані. Створення нового активу відбувається тоді, коли передача ризиків і вигод призводить до окремого дозволу, що має вартість реалізації і який можна передати. Використання інших критеріїв, таких як попередня угода щодо платежів, авансові платежі, період дозволу та відображення в бухгалтерському обліку, може бути оманливим, оскільки вони не обов'язково передбачають передачу ризиків і вигод.
- 15.29. Такі природні ресурси, як земля і мінеральні ресурси, можуть бути придбані нерезидентами. Тим не менш, продаж природних ресурсів не повинний відображатися як продаж одиниці-нерезиденту. У таких випадках створюється умовна одиниця-резидент, що має право власності на природний ресурс, а одиниця-нерезидент стає власником капіталу умовної одиниці-резидента. Схожий порядок відображення застосовується при придбанні резидентами природних ресурсів у решти світу.
- 15.30. Доходи уряду від конкретного виду природних ресурсів (наприклад, доходи від нафти і природного газу) можуть включати широкий спектр операцій, наприклад:
- a) Оренда у разі виділення ресурсу;
 - b) Відчуження невироблених активів: наприклад, продаж природних ресурсів або продаж ліцензій на розробку протягом тривалого періоду часу;
 - c) Дивіденди від державних корпорацій, що займаються розробкою природних ресурсів;
 - d) Податок на прибуток, що сплачується корпораціями, які займаються розробкою природних ресурсів.

ДОЗВОЛИ НА ЗДІЙСНЕННЯ ПЕВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

- 15.31. На додаток до ліцензії та оренди активу, може надаватися дозвіл на право здійснення певної діяльності, незалежно від активів, що використовуються в діяльності. Дозволи не залежать від кваліфікаційних критеріїв (наприклад, здача іспиту для можливості водіння машини), а призначені для обмеження числа окремих одиниць, які мають право займатися певною діяльністю. Такі дозволи можуть видаватися державними чи приватними інституційними одиницями і для двох випадків можливі різні варіанти відображення.

Таблиця 15.4: Відображення використання і придбання нефінансових активів за типом операції та потоку

Тип операції	Тип використання / придбання та тип активу і тип оплати
Проміжне споживання	Операційна оренда вироблених активів, наприклад: машини і прав інтелектуальної власності Регулярні платежі корпорацій в рахунок поставки води FISIM-послуги, пов'язані з наданням фінансового лізингу
Споживання основного капіталу	Тільки для вироблених активів і для економічного власника
Витрати на кінцеве споживання	Оперативний лізинг споживчих товарів тривалого користування Придбання споживчих товарів тривалого користування, в тому числі при фінансуванні за рахунок фінансової оренди чи в рамках угоди про придбання в розстрочку
Придбання нефінансових активів	Придбання вироблених активів (у тому числі за рахунок фінансування за допомогою фінансового лізингу) Придбання природних ресурсів, включаючи права на використання до повного виснаження Придбання права на використання природних ресурсів протягом тривалого періоду (наприклад, квоти на риболовлю)
Нагромадження основного капіталу.	Переводні таймшерні угоди
Придбання природних ресурсів Придбання інших невироблених активів	Придбання контракту, що може передаватися третій особі Контракти для майбутнього виробництва (наприклад, контракти з футболістами та письменниками)
Оплата в якості доходів від власності Орендна плата	Виділення ресурсу, тобто плата за короткострокове використання природних ресурсів Регулярні платежі за право на видобуток води Фінансовий лізинг, тобто придбання нефінансового активу одночасно фінансується за рахунок кредиту
Переказ доходів	Дозволі, що видаються урядом на здійснення певного виду діяльності не залежать від кваліфікаційних критеріїв або їх вартість не відповідає витратам на утримання дозвільної програми Дозволи на викиди, що надаються урядом, для контролю загальних обсягів викидів

Інші податки на виробництво	
Фінансова операція: кредит	Фінансовий лізинг, тобто придбання нефінансового активу одночасно фінансується за рахунок кредиту
Інші зміни обсягу активів і зобов'язань	Виснаження природних ресурсів власником Незаконна рубка, риболовля чи полювання (безоплатне вилучення культивованих активів або природних ресурсів)
Зміна цін активів	При закінченні контрактів, ліцензій та дозволів вони відображаються як активи

- 15.32. Коли уряд обмежує кількість автомобілів, які мають право працювати у якості таксі чи обмежує кількість казино, надаючи відповідні дозволи, він по суті створює монополію прибутку для узгоджених операторів і утримує певну частину прибутку у вигляді платні. Ці збори відображаються як інші податки. Цей принцип поширюється на всі випадки, коли уряд надає дозволи з метою обмежити кількість одиниць, що здійснюють діяльність в конкретній області, при цьому, обмеження встановлюються довільно і не залежать тільки від кваліфікаційних критеріїв.
- 15.33. Якщо дозвіл дійсний протягом кількох років, платіж відображатиметься за методом нарахування, при цьому робиться ще один запис у вигляді дебіторської чи кредиторської заборгованості на суму платні за дозвіл за наступні роки.
- 15.34. Стимулом для придбання такого дозволу для власника дозволу є його припущення про те, що таким чином він придбає право на отримання монополію прибутків, оскільки майбутній дохід перевищуватиме платежі для отримання права на нього. Вигода власника, що перевищує вартість, яка нараховується органу, що надає дозвіл, розглядається як актив, якщо власник може його реалізувати шляхом передачі активу. Вид активу характеризується дозволом на здійснення певної діяльності (AN.223).
- 15.35. Дозвіл на здійснення певної діяльності вперше відображається в інших змінах в обсязі активів. Зміна вартості, як в сторону збільшення, так і в сторону зменшення, відображається на рахунку переоцінки.
- 15.36. Вартість дозволу як активу визначається сумою, за якою його можна продати або, у разі відсутності таких даних, поточною вартістю майбутніх потоків монополію прибутків. При продажу дозволу новий власник набуває право на отримання компенсації від уряду у разі скасування дозволу та право отримання монополію прибутків.
- 15.37. Дозвіл, що надається урядом на здійснення певної діяльності, може розглядатися як актив тільки при дотриманні всіх цих умов:
- Для здійснення відповідної діяльності не використовується актив, що належить уряду. Якщо він використовується, то дозвіл на використання активу розглядається як операційна оренда, фінансовий лізинг, виділення ресурсу або придбання активу, що втілює дозвіл використовувати актив на розсуд ліцензіата протягом тривалого періоду;
 - Для видачі такого дозволу не потрібне дотримання кваліфікаційних критеріїв. Такі дозволи розглядатися як податки чи як оплата послуг;
 - Кількість дозволів обмежена, що дає можливість їх власнику отримувати монополію прибутки при здійсненні відповідного виду діяльності;

d) Власник дозволу повинен мати змогу продати дозвіл третій особі.

При недотриманні будь-якої з умов, платежі розглядаються як податки чи як оплата послуг.

15.38. Для одиниць, які не є урядом, можливість обмежувати участь в певному виді діяльності зустрічається рідко. Один із прикладів - це коли існує обов'язок чи бажання бути членом професійної асоціації і при цьому наявне суворе обмеження на кількість осіб, що беруть участь. Наступним прикладом може бути випадок, коли власник майна обмежує кількість одиниць, що працюють з його майном (наприклад, готелі, що дозволяють забирати своїх відвідувачів тільки одній фірмі таксі). В подібних випадках дозволи розглядаються як оплата послуг. Оплата повинна відображатися за методом нарахування протягом терміну дії дозволу. Немає жодних причин не вважати такі дозволи активами, якщо вони мають високу ліквідність, хоча такі випадки можуть бути не дуже поширені.

15.39. Дозвіл на здійснення певного виду діяльності, що видається одиницею, яка не є урядом, розглядається як актив тільки при одночасному виконанні наступних умов:

- a) Для відповідної діяльності не використовуються активи, що належать органу, який надав дозвіл. Якщо вони використовуються, то дозвіл на використання активу розглядається як операційна оренда, фінансовий лізинг чи виділення ресурсу;
- b) Кількість дозволів обмежена, що дає можливість їх власнику отримувати монопольні прибутки при здійсненні відповідного виду діяльності;
- c) Власник дозволу повинен мати юридичну і практичну змогу продати дозвіл третій особі.

При недотриманні будь-якої з умов, платежі відображаються як оплата послуг.

15.40. Уряди надають дозволи на викиди для контролю загального обсягу викидів. Ці дозволи не пов'язані з використанням природних багатств, оскільки в атмосферу накладається ніяка сума. Тому воно не є економічним активом і оплата дозволу відноситься до податків. Дозволи мають високу ліквідність і щодо них може бути активний ринок. Тому дозволи є активами і повинні оцінюватися за ринковою ціною, за якою вони можуть бути продані.

ДЕРЖАВНО-ПРИВАТНЕ ПАРТНЕРСТВО (ДПП)

15.41. Державно-приватне партнерство (ДПП) є довгостроковими контрактами між двома одиницями, в результаті чого одна одиниця набуває або будує актив чи низку активів, використовує його протягом певного періоду і потім передає другій одиниці. Такі домовленості, як правило, виникають між приватними підприємствами і урядом, при цьому можливі і інші комбінації, в яких державна корпорація або виконує функцію сторони, або приватного НПП в якості другої сторони.

Уряди беруть участь у ДПП з цілого ряду причин: надія, що приватне управління приведе до більш ефективного виробництва, отримання доступ до більшої кількості фінансових джерел та бажання зменшити державний борг.

Протягом терміну контракту підрядник (ДПП) утримує юридичне право власності. Одразу після закінчення терміну контракту уряд отримує як економічне, так і юридичне право власності.

Детальніше про відображення ДПП див. главу 20 «Державні рахунки».

КОНТРАКТИ КОНЦЕСІЇ В СФЕРІ ПОСЛУГ

15.42. Контракти концесії в сфері послуг надають компанії виключне право надання певних послуг. Наприклад, у випадку державної концесії в сфері послуг, приватна компанія укладає угоду з урядом на отримання виняткового права на експлуатацію, технічне обслуговування та інвестування в комунальне підприємство (наприклад, системи водопостачання або платна автомагістраль) протягом певної кількості років. Контракти концесії в сфері послуг не відображаються як активи, оскільки вони не можуть бути передані або при їх передачі не може бути отримана їх компенсація.

ОПЕРАЦІЙНА ОРЕНДА, ЩО ЗБУВАЄТЬСЯ НА РИНКУ (N.221)

15.43. Ліквідні контракти операційної оренди - це права третіх сторін, пов'язані з нефінансовими активами, крім природних ресурсів. Оренда не повинна передавати економічні вигоди власнику у розмірі, що перевищує суму до сплати, при цьому, власник може реалізувати ці вигоди шляхом їх передачі. Вартість оренди - це вигода для власника, яка дорівнює сумі, що перевищує вартість, нараховану емітентом. Ліквідні контракти операційної оренди можуть включати всі види орендної плати та контракти операційної оренди. Наприклад, орендар може надавати в суборенду квартиру третім особам.

ПРАВА НА МАЙБУТНІ ТОВАРИ І ПОСЛУГИ НА ЕКСКЛЮЗИВНІЙ ОСНОВІ (AN.224)

15.44. Контракти на майбутнє виробництво можуть також призвести до виникнення активів щодо прав власності третіх осіб. Вартість таких контрактів оцінюється в сумі вигод для власника, що перевищують вартість, нараховану емітентом. Нижче наведено деякі приклади:

- a) Виключне право залучення особи, для виконання певної роботи (наприклад, футболісти) чи публікації літературних творів або здійснення музичних вистав. Вартість цих прав - це прибуток, що може бути отриманий при передачі прав на суму, що перевищує вартість скасування існуючого контракту.
- b) Таймшерні домовленості. Тільки частину таймшерних домовленостей можна розглядати як придбання активу:

- (1) Якщо власник має відповідну площу, доступну на необмежений термін, має право виступати як член керівництва комітету програми, може продати або заповісти розподіл за бажанням, то ймовірно така домовленість буде активом такого ж типу, що і будинок.
- (2) Якщо власник має фіксовану угоду на отримання певного помешкання в даний момент на фіксований період часу, цілком імовірно, що це буде передплатена оренда, тобто передплачені витрати на кінцеве споживання домашніх господарств.
- (3) Ця передплатена оренда може епізодично здаватися в суборенду чи продаватися протягом решти періоду оренди як операційна оренда з правом передачі.
- (4) Учасник схеми може мати тільки дебіторську заборгованість через актив.