

Αυτό το έγγραφο λογιστικής πολιτικής
βασίζεται στο ΔΛΠΔΤ 32 Διευθετήσεις
Παραχώρησης Υπηρεσιών:
Παραχωρούσα αρχή, όπως
υιοθετήθηκε από το Γενικό Λογιστήριο
της Κυπριακής Δημοκρατίας

Συμφωνίες Παραχώρησης Υπηρεσιών: Παραχωρούσα Αρχή

Ομάδα έργου ΔΛΠΔΤ
(Γιώτα Μιχαήλ)
Γενικό Λογιστήριο της Κυπριακής Δημοκρατίας

Ημερομηνία: 2 Ιουλίου 2018

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	2
1.1 Εισαγωγή.....	2
1.2 Στόχοι.....	2
1.3 Πεδίο Εφαρμογής	2
1.4 Ορισμοί.....	4
2. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	5
2.1 Αναγνώριση Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών	5
2.1.1 Υφιστάμενα περιουσιακά Στοιχεία του Φορέα Εκμετάλλευσης	6
2.1.2 Κατασκευασμένο ή Αναπτυγμένο Περιουσιακό Στοιχείο (« Υπό Κατασκευή»	6
περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών)	6
2.2 Επιμέτρηση Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών	7
2.3 Μεταγενέστερη Επιμέτρηση.....	8
3. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	8
3.1 Γενικές Αρχές.....	8
3.1.1 Μοντέλο Χρηματοοικονομικής Υποχρέωσης.....	9
3.1.2 Μοντέλο Παραχώρησης Δικαιώματος στο Φορέα Εκμετάλλευσης	11
3.2 Διαχωρισμός της Συμφωνίας	11
4. ΑΛΛΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ, ΔΕΣΜΕΥΣΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	13
5. ΑΛΛΑ ΕΣΟΔΑ	13
6. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	14
7. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....	15
8. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΙΣΧΥΟΣ	15
9. ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ	15
10. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	16

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι Συμφωνίες Παραχώρησης Υπηρεσιών αποτελούνται κυρίως από συμβάσεις (δεσμευτικές ρυθμίσεις) βάσει των οποίων μια οντότητα δημόσιου τομέα, η παραχωρούσα αρχή, χορηγεί σε έναν ιδιωτικό φορέα, τον φορέα εκμετάλλευσης, το δικαίωμα εκμετάλλευσης των περιουσιακών στοιχείων της παραχωρούσας αρχής. Σε μια συμφωνία παραχώρησης υπηρεσιών, ο φορέας εκμετάλλευσης συμφωνεί να διατηρεί και λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο παρέχοντας μια δημόσια υπηρεσία για μια προκαθορισμένη χρονική περίοδο. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παραχωρούσα αρχή μπορεί να συμφωνήσει να πληρώσει τον φορέα εκμετάλλευσης για την παροχή δημόσιων υπηρεσιών ή μπορεί να συμφωνήσει να πληρώσει στο φορέα εκμετάλλευσης ένα προκαθορισμένο ποσό κατά τη διάρκεια της συμφωνίας, ή η παραχωρούσα αρχή μπορεί να δώσει το δικαίωμα στο φορέα εκμετάλλευσης να χρεώσει τους χρήστες του περιουσιακού στοιχείου, με ένα ελάχιστο εγγυημένο τέλος (όπως ελάχιστα τέλη που θα χρεώνονται στους οδηγούς για τη χρήση του οδικού δικτύου).

Αυτά τα περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών αναφέρονται κυρίως σε έργα υποδομής όπως αεροδρόμια, έργα υποδομής σε δρόμους, γέφυρες, νοσοκομεία, φυλακές, μονάδες αφαλάτωσης κ.λπ. και άλλα πάγια ή άυλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για διοικητικούς σκοπούς για την **παροχή δημόσιων υπηρεσιών**, τα οποία ενδέχεται να υπάρχουν ήδη, ή να κατασκευαστούν ή ακόμη έργα αναβάθμισης υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων από τον φορέα εκμετάλλευσης.

1.2 ΣΤΟΧΟΙ

Ο στόχος αυτής της λογιστικής πολιτικής είναι να προτείνει την κατάλληλη λογιστική αντιμετώπιση και γνωστοποιήσεις για τις Συμφωνίες Παραχώρησης Υπηρεσιών από τη παραχωρούσα αρχή, μια οντότητα δημόσιου τομέα. Ο στόχος αυτής της πολιτικής είναι να παρέχει τεχνική λογιστική καθοδήγηση για τη ετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε να τους επιτρέπουν να δίνουν μια αληθινή και δίκαιη άποψη. Η προαναφερθείσα πολιτική καταρτίζεται σύμφωνα με οδηγίες από όλα τα σχετικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Δημόσιου Τομέα (ΔΛΠΔΤ).

1.3 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτή η λογιστική πολιτική ισχύει για το λογιστικό χειρισμό όλων των συμφωνιών παραχώρησης υπηρεσιών στις οικονομικές καταστάσεις της Κυπριακής Δημοκρατίας και των ενοποιημένων οντοτήτων της, όπως αυτές ορίζονται στη σχετική λογιστική πολιτική.

Οι συμφωνίες εντός του πεδίου εφαρμογής αυτής της λογιστικής πολιτικής περιλαμβάνουν τον φορέα εκμετάλλευσης που παρέχει δημόσιες υπηρεσίες που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών **εκ μέρους της παραχωρούσας αρχής.**

Τα ακόλουθα δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτής της λογιστικής πολιτικής:

1. Συμφωνίες που δεν περιλαμβάνουν την παροχή δημόσιων υπηρεσιών και συμφωνίες που περιλαμβάνουν στοιχεία υπηρεσιών και διαχείρισης όπου το περιουσιακό στοιχείο δεν ελέγχεται από την παραχωρούσα αρχή (π.χ. εξωτερική ανάθεση, συμβάσεις υπηρεσιών ή ιδιωτικοποίηση).
2. Η λογιστική αντιμετώπιση που πρέπει να ακολουθά ο φορέας εκμετάλλευσης.

1.4 ΟΡΙΣΜΟΙ

Δεσμευτική ρύθμιση, για τους σκοπούς αυτής της πολιτικής, περιγράφει συμβάσεις και άλλες ρυθμίσεις που παρέχουν παρόμοια δικαιώματα και υποχρεώσεις στα συμβαλλόμενα μέρη σαν να ήταν υπό τη μορφή σύμβασης.

Παραχωρούσα αρχή, για τους σκοπούς αυτής της λογιστικής πολιτικής, είναι η οντότητα που παρέχει το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών στο φορέα εκμετάλλευσης.

Φορέας εκμετάλλευσης, για τους σκοπούς αυτής της λογιστικής πολιτικής, είναι η οντότητα που χρησιμοποιεί το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών για να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες υπό τον έλεγχο της παραχωρούσας αρχής του περιουσιακού στοιχείου.

Μια **συμφωνία παραχώρησης υπηρεσίας** είναι μια δεσμευτική συμφωνία μεταξύ μίας παραχωρούσας αρχής και ενός φορέα εκμετάλλευσης στην οποία:

- (α) Ο φορέας εκμετάλλευσης χρησιμοποιεί το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσίας για να παρέχει μια δημόσια υπηρεσία εκ μέρους της παραχωρούσας αρχής για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα και
- (β) Ο φορέας εκμετάλλευσης αποζημιώνεται για τις υπηρεσίες του κατά την περίοδο της συμφωνίας παραχώρησης υπηρεσιών.

Ένα **περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών** είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που χρησιμοποιείται για την παροχή δημόσιων υπηρεσιών σε μια συμφωνία παραχώρησης υπηρεσιών που:

- (α) Παρέχεται από το φορέα εκμετάλλευσης ο οποίος:
 - i. Ο φορέας εκμετάλλευσης κατασκευάζει, αναπτύσσει ή αποκτά από τρίτο μέρος, ή
 - ii. Είναι υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του φορέα εκμετάλλευσης, ή
- (β) Παρέχεται από την παραχωρούσα αρχή το οποίο:
 - i. Είναι υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο της παραχωρούσας αρχής, ή
 - ii. Είναι μια αναβάθμιση σε υπάρχον περιουσιακό στοιχείο της παραχωρούσας αρχής.

Ένα **περιουσιακό στοιχείο πλήρους διάρκειας ζωής** είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που χρησιμοποιείται σε μια συμφωνία παραχώρησης υπηρεσιών για ολόκληρη τη χρήσιμη ζωή του.

Οποιοσδήποτε άλλος όρος ορίζεται σε άλλες λογιστικές πολιτικές που έχουν υιοθετηθεί από την κυβέρνηση της Κυπριακής Δημοκρατίας, έχουν την έννοια που παρουσιάζεται σε αυτές τις λογιστικές πολιτικές.

2. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

2.1 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο που παρέχεται από τον φορέα εκμετάλλευσης και μια αναβάθμιση σε υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο της παραχωρούσας αρχής ως περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσίας¹, εάν:

(α) Η παραχωρούσα αρχή ελέγχει ή ρυθμίζει τις υπηρεσίες που πρέπει να παρέχει ο φορέας εκμετάλλευσης με το περιουσιακό στοιχείο, σε ποιον πρέπει να τους παρέχει και σε ποια τιμή

και

(β) Η παραχωρούσα αρχή ελέγχει - μέσω ιδιοκτησίας, πραγματικού δικαιώματος ή αλλιώς - τυχόν σημαντικά εναπομένοντα δικαιώματα στο περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της διάρκειας της συμφωνίας.

2. Επιπλέον, ένα περιουσιακό στοιχείο που χρησιμοποιείται σε μια συμφωνία παραχώρησης υπηρεσιών για ολόκληρη τη χρήσιμη ζωή του (ένα περιουσιακό στοιχείο «πλήρους διάρκειας ζωής»), δεδομένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις στο (α) παραπάνω, αναγνωρίζεται ως συμφωνία παραχώρησης υπηρεσίας.

Έλεγχος ή Κανονισμός

Όσον αφορά το πρώτο κριτήριο αναγνώρισης, **ο έλεγχος ή ο κανονισμός** θα μπορούσε να είναι μια δεσμευτική ρύθμιση μεταξύ της παραχωρούσας αρχής και του φορέα εκμετάλλευσης, ή αλλιώς (όπως ένας τρίτος ρυθμιστής που ορίζεται από την κυβέρνηση για τον έλεγχο άλλων οντοτήτων που δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο ή τομέα). Ο δεσμευτικός διακανονισμός καθορίζει τις τιμές που πρέπει να επιβάλει ο φορέας εκμετάλλευσης και ρυθμίζει τις αναθεωρήσεις τιμών κατά την περίοδο της συμφωνίας

¹ Η εκτίμηση του κατά πόσον μία Συμφωνία Παραχώρησης Υπηρεσίας πρέπει να αναγνωριστεί ως περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών γίνεται με βάση όλα τα γεγονότα και τις περιστάσεις της συμφωνίας. Η αναγνώριση βασίζεται στο κατά πόσον η παραχωρούσα αρχή ελέγχει αυτό το περιουσιακό στοιχείο (έλεγχος των οικονομικών οφελών και των προσφερόμενων υπηρεσιών της Υπηρεσίας Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσίας) και όχι στο κατά πόσον η παραχωρούσα αρχή αναλαμβάνει τους κινδύνους και τα οφέλη που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσίας.

παραχώρησης υπηρεσιών. Η δυνατότητα αποκλεισμού ή ρύθμισης της πρόσβασης άλλων στα οφέλη ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ένα ουσιαστικό στοιχείο ελέγχου που διακρίνει τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας από εκείνα τα δημόσια αγαθά στα οποία έχουν πρόσβαση και επωφελούνται όλες οι οντότητες.

Ρύθμιση

Για τους σκοπούς αυτής της λογιστικής πολιτικής, ο όρος «**ρύθμιση**» προορίζεται να εφαρμοστεί μόνο στο πλαίσιο των συγκεκριμένων όρων και προϋποθέσεων της σύμβασης παραχώρησης υπηρεσιών. Η ευρεία έννοια της «εξουσίας ρύθμισης» της συμπεριφοράς των οντοτήτων δεν πληροί τα κριτήρια ελέγχου στις υπηρεσίες, τις τιμές ή τους χρήστες (αναφέρεται στην παράγραφο 2.1 (1) (α) παραπάνω).

Έλεγχος παραχωρούσας αρχής

Αναφορικά με τον **έλεγχο της παραχωρούσας αρχής** επί τυχόν σημαντικών υπολειπόμενων δικαιωμάτων θα πρέπει να περιορίζει τόσο την ικανότητα του φορέα εκμετάλλευσης να πωλήσει ή να δεσμεύσει το περιουσιακό στοιχείο, όσο και να δώσει στη παραχωρούσα αρχή ένα συνεχές δικαίωμα χρήσης καθ' όλη την περίοδο της συμφωνίας παραχώρησης υπηρεσιών. Το υπολειπόμενο δικαίωμα για το περιουσιακό στοιχείο είναι η εκτιμώμενη τρέχουσα αξία του περιουσιακού στοιχείου σαν να ήταν ήδη στην ηλικία και στην αναμενόμενη κατάσταση στο τέλος της περιόδου της συμφωνίας παραχώρησης υπηρεσίας.

2.1.1 ΥΦΙΣΤΑΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΕΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Εάν η συμφωνία περιλαμβάνει ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο του φορέα εκμετάλλευσης το οποίο θα χρησιμοποιήσει ο φορέας εκμετάλλευσης για τους σκοπούς υλοποίησης της συμφωνίας παραχώρησης υπηρεσίας, η παραχωρούσα αρχή καθορίζει εάν το περιουσιακό στοιχείο πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 2.1 Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών. Σε περιπτώσεις όπου πληρούνται οι προϋποθέσεις, η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο του φορέα εκμετάλλευσης ως περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών και το αναγνωρίζει σύμφωνα με την παρούσα λογιστική πολιτική.

2.1.2 ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΜΕΝΟ Η ΑΝΑΠΤΥΓΜΕΝΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ (« ΥΠΟ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ» ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ)

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο κατασκευάστηκε ή αναπτύχθηκε από τον φορέα υλοποίησης και πληροί τους όρους της παραγράφου 2.1 Αναγνώριση Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών παραπάνω, η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει και επιμετρά το περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την παρούσα λογιστική πολιτική. Η λογιστική πολιτική για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία ή η λογιστική πολιτική για Άυλα

Περιουσιακά Στοιχεία, καθορίζει τα κριτήρια για το πότε πρέπει να αναγνωριστεί ένα περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών².

Αυτά τα κριτήρια, μαζί με τους ειδικούς όρους και προϋποθέσεις της δεσμευτικής συμφωνίας, πρέπει να ληφθούν υπόψη για να καθοριστεί εάν θα αναγνωριστεί το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσίας κατά την περίοδο κατασκευής ή ανάπτυξης.

2.2 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Ένα περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται στην δίκαιη αξία του, εκτός εάν ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο, το οποίο πληροί τις προϋποθέσεις αναγνώρισης ως περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, πληροί τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 2.1 Αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών. Εάν συμβαίνει αυτό, τότε το υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο θα επαναταξινομηθεί ως περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών (αντί να αναγνωρίζεται) και θα αναγνωρίζεται σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία ή τη λογιστική πολιτική για Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, όποια ισχύει.

Ο τρόπος με τον οποίο θα αποπληρώνεται η αποζημίωση που προκύπτει μεταξύ της παραχωρούσας αρχής και του φορέα εκμετάλλευσης επηρεάζει τον τρόπο καθορισμού της δίκαιης αξίας του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης κατά την αρχική αναγνώριση. Οι ακόλουθοι παράγραφοι περιγράφουν τον πως καθορίζεται η δίκαιη αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την αρχική αναγνώριση με βάση τον τρόπο της ανταλλαγής αντιπαροχών:

- 1) Όταν οι πληρωμές πραγματοποιούνται από την παραχωρούσα αρχή προς το φορέα εκμετάλλευσης, η δίκαιη αξία κατά την αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου αντιπροσωπεύει το μερίδιο των πληρωμών που καταβάλλονται στο φορέα εκμετάλλευσης για το περιουσιακό στοιχείο.
- 2) Όταν η παραχωρούσα αρχή δεν πραγματοποιεί πληρωμές στο φορέα εκμετάλλευσης για το περιουσιακό στοιχείο, τότε το περιουσιακό στοιχείο λογίζεται ως ανταλλαγή μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων, όπως απαιτείται

² Και οι δύο λογιστικές πολιτικές για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία και Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία απαιτούν ένα περιουσιακό στοιχείο να αναγνωρίζεται εάν, και μόνο εάν (α) είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη ή δυνατότητες υπηρεσιών που σχετίζονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και (β) το κόστος ή η δίκαιη αξία του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

από τη λογιστική πολιτική για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία ή από τη λογιστική πολιτική για τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, όποια ισχύει.

2.3 ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Μετά την αρχική αναγνώριση ή την επαναταξινόμηση ενός υφιστάμενου περιουσιακού στοιχείου, όλα τα περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών αναγνωρίζονται ως ξεχωριστή κατηγορία περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών, σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία ή τη λογιστική πολιτική για τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, όποια ισχύει.

Τα Περιουσιακά Στοιχεία Παραχώρησης Υπηρεσιών υπόκεινται σε αξιολογήσεις απομείωσης της αξίας τους βάσει της λογιστικής πολιτικής για την Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που Δημιουργούν Ταμειακές Ροές και της λογιστικής πολιτικής Περιουσιακών Στοιχείων που Δεν Δημιουργούν Ταμειακές Ροές. Οι λογιστικές αρχές απόσβεσης και παύσης αναγνώρισης που περιγράφονται στην Λογιστική Πολιτική

για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία ή στη Λογιστική Πολιτική για Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία ισχύουν για Περιουσιακά Στοιχεία Παραχώρησης Υπηρεσιών.

3. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

3.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

1. Όταν η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών σύμφωνα με την παράγραφο 2.1, η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει επίσης την αντίστοιχη υποχρέωση³. Σε περιπτώσεις όπου ένα υφιστάμενο περιουσιακό στοιχείο επαναταξινομείται ως περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, τότε η παραχωρούσα αρχή δεν θα αναγνωρίσει μια υποχρέωση, εκτός από τις περιπτώσεις όπου παρέχεται πρόσθετο αντάλλαγμα (π.χ. μετρητά) από τον φορέα εκμετάλλευσης.
2. Η υποχρέωση αρχικά επιμετράται στο ίδιο ποσό με το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών που επιμετράται σύμφωνα με την παράγραφο 2.2. Σε περιπτώσεις όπου ένα επιπρόσθετο ποσό οποιουδήποτε άλλου ανταλλάγματος (π.χ. μετρητά) παρέχεται από την παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης

³ Χρηματοοικονομική υποχρέωση ή δικαίωμα έναντι του φορέα εκμετάλλευσης (υποχρέωση για μη δεδουλευμένα έσοδα).

ή από τον φορέα εκμετάλλευσης στην παραχωρούσα αρχή, η υποχρέωση προσαρμόζεται ανάλογα ως προς το ποσό αυτό.



3. Σε αντάλλαγμα για το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, η παραχωρούσα αρχή μπορεί να αποζημιώσει τον φορέα εκμετάλλευσης για το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών με οποιονδήποτε τρόπο ή και συνδυασμό, όπως φαίνεται πιο κάτω:
- (α) Αποζημίωση με σειρά πληρωμών προς το φορέα εκμετάλλευσης (Μοντέλο Χρηματοοικονομικής Υποχρέωσης, παράγραφος 3.1.1)·
 - (β) Αποζημίωση του φορέα εκμετάλλευσης με άλλα μέσα (Μοντέλο παραχώρησης δικαιώματος στο φορέα εκμετάλλευσης, παράγραφος 3.1.2) όπως:
 - i. Παραχώρηση στο φορέα εκμετάλλευσης του δικαιώματος να εισπράττει έσοδα από τους χρήστες του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, ή
 - ii. Παραχώρηση στον φορέα εκμετάλλευσης το δικαίωμα πρόσβασης σε άλλο περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί έσοδα για χρήση και εκμετάλλευση από τον φορέα εκμετάλλευσης.
4. Ο **τύπος της υποχρέωσης που αναγνωρίζει η παραχωρούσα αρχή** (Μοντέλο Χρηματοοικονομικής Υποχρέωσης ή Μοντέλο Παραχώρησης δικαιώματος στο φορέα εκμετάλλευσης ή συνδυασμός των δύο) σύμφωνα με την παρούσα λογιστική πολιτική **εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο η παραχωρούσα αρχή αποζημιώνει τον φορέα εκμετάλλευσης.**

3.1.1 ΜΟΝΤΕΛΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

Όταν η παραχωρούσα αρχή έχει υποχρέωση άνευ όρων να πληρώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στον φορέα εκμετάλλευσης για την κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση ή αναβάθμιση ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει την υποχρέωση ως χρηματοοικονομική υποχρέωση.

Η λογιστική πολιτική για τα χρηματοοικονομικά μέσα ισχύει για την χρηματοοικονομική υποχρέωση που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την παρούσα παράγραφο, εκτός εάν η τρέχουσα λογιστική πολιτική παρέχει διαφορετικές απαιτήσεις⁴.

Η παραχωρούσα αρχή κατανέμει 1) τις πληρωμές προς το φορέα εκμετάλλευσης και τις αναγνωρίζει ανάλογα με την ουσία τους ως μείωση της υποχρέωσης που αναγνωρίστηκε, σύμφωνα με την παράγραφο 3.1 (1), (2) χρηματοοικονομική επιβάρυνση και (3) χρεώσεις για υπηρεσίες που παρέχονται από τον φορέα εκμετάλλευσης. Η χρηματοοικονομική επιβάρυνση και οι χρεώσεις για υπηρεσίες που παρέχονται από τον φορέα εκμετάλλευσης σε μια συμφωνία παραχώρησης υπηρεσιών οι οποίες έχουν προσδιοριστεί, αναγνωρίζονται ως έξοδα.

Όταν τα στοιχεία ενεργητικού και οι υπηρεσίες μιας συμφωνίας παραχώρησης υπηρεσίας μπορούν να αναγνωριστούν ξεχωριστά, τότε οι πληρωμές για την παροχή υπηρεσιών από τη παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης κατανέμονται με αναφορά στις σχετικές δίκαιες αξίες του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών και των αντίστοιχων υπηρεσιών. Όταν τα στοιχεία του ενεργητικού και της υπηρεσίας δεν είναι ξεχωριστά αναγνωρίσιμα, οι πληρωμές της παραχώρησης υπηρεσιών από την παραχωρούσα αρχή στο φορέα εκμετάλλευσης προσδιορίζονται χρησιμοποιώντας τεχνικές εκτίμησης.

Όταν η παραχωρούσα αρχή πραγματοποιεί πληρωμές στον φορέα εκμετάλλευσης πριν από την αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσίας, η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει τις πληρωμές αυτές ως προπληρωμές.

Παράρτημα 2: Το παράδειγμα 1 παρουσιάζει τη λογιστική αντιμετώπιση ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών σύμφωνα με το μοντέλο χρηματοοικονομικής υποχρέωσης.

⁴ Η χρηματοοικονομική επιβάρυνση που σχετίζεται με την υποχρέωση σε μια συμφωνία παραχώρησης υπηρεσιών παρουσιάζεται με συνέπεια με άλλες χρηματοοικονομικές χρεώσεις σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική για Χρηματοοικονομικά Μέσα, εκτός από τις περιπτώσεις στις οποίες η παραχωρούσα αρχή συμμετέχει στη χρηματοδότηση (π.χ. δανεισμός στον φορέα εκμετάλλευσης των κεφαλαίων για κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση ή αναβάθμιση ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών ή μέσω εγγυήσεων). Σε μια τέτοια περίπτωση χρησιμοποιείται το αυξητικό επιτόκιο δανεισμού της παραχωρούσας αρχής για τον προσδιορισμό της χρηματοοικονομικής χρέωσης

3.1.2 ΜΟΝΤΕΛΟ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΗΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΣΤΟ ΦΟΡΕΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Όταν η παραχωρούσα αρχή δεν έχει άνευ όρων υποχρέωση να πληρώσει μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στο φορέα εκμετάλλευσης για την κατασκευή, ανάπτυξη, απόκτηση ή αναβάθμιση ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών και παρέχει στον φορέα εκμετάλλευσης το δικαίωμα να εισπράττει έσοδα από τρίτους ή να παραχωρεί στο φορέα εκμετάλλευσης ένα άλλο περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί έσοδα, το μη δεδουλευμένο μερίδιο των εσόδων που προκύπτει από την ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων μεταξύ της παραχωρούσας αρχής και του φορέα εκμετάλλευσης αναγνωρίζεται από την παραχωρούσα αρχή ως υποχρέωση.

Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει τα έσοδα και μειώνει την υποχρέωση που αναγνωρίζεται σύμφωνα με την οικονομική ουσία της συμφωνίας παραχώρησης υπηρεσίας, συνήθως καθώς η πρόσβαση στο περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών παρέχεται στον φορέα εκμετάλλευσης κατά τη διάρκεια της συμφωνίας παραχώρησης υπηρεσιών.

Παράρτημα 2: Το παράδειγμα 2 υποδεικνύει τη λογιστική αντιμετώπιση ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών βάσει του μοντέλου παραχώρησης δικαιώματος στο φορέα εκμετάλλευσης.

3.2 ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ

Εάν η παραχωρούσα αρχή αποζημιώνει το φορέα εκμετάλλευσης για την κατασκευή, την ανάπτυξη, την απόκτηση ή την αναβάθμιση ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών εν μέρει με την ανάληψη οικονομικής υποχρέωσης και εν μέρει με την παραχώρηση δικαιώματος στον φορέα εκμετάλλευσης, είναι απαραίτητο να αναγνωρίζει ξεχωριστά το κάθε μέρος της συνολικής υποχρέωσης που αναγνωρίζει. Σε μια τέτοια περίπτωση η αντιπαροχή προς το φορέα εκμετάλλευσης διαχωρίζεται στο μέρος της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης για την προκαθορισμένη σειρά πληρωμών και στο μέρος της υποχρέωσης για το δικαίωμα που παρέχεται στον φορέα εκμετάλλευσης να εισπράττει έσοδα από τους χρήστες του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών ή από άλλο περιουσιακό στοιχείο που παράγει έσοδα.

Το ποσό που αρχικά αναγνωρίστηκε για τη συνολική υποχρέωση θα είναι το ίδιο ποσό με το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών, προσαρμοσμένο με το ποσό οποιουδήποτε άλλου ανταλλάγματος (π.χ. μετρητά) το οποίο έχει δοθεί από την παραχωρούσα αρχή στον φορέα εκμετάλλευσης ή από τον φορέα εκμετάλλευσης στην παραχωρούσα αρχή, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 3.1 (2) παραπάνω.

Η παραχωρούσα αρχή πρέπει να αναγνωρίζει κάθε μέρος της υποχρέωσης που αναφέρεται παραπάνω σύμφωνα με τις πρόνοιες των παραγράφων 3.1.1 Μοντέλο

χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και 3.1.2 Μοντέλο Παραχώρησης Δικαιώματος στο φορέα εκμετάλλευσης.

Προσάρτημα 2: Το παράδειγμα 3 παρουσιάζει τη λογιστική μεταχείριση ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, που δείχνει τον διαχωρισμό του διακανονισμού μεταξύ των δύο προαναφερθέντων μοντέλων στις παραγράφους 3.1.1 και 3.1.2.

4. ΑΛΛΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ, ΔΕΣΜΕΥΣΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Άλλες υποχρεώσεις, εκτός από αυτές που περιγράφηκαν παραπάνω, άλλες δεσμεύσεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από τη συμφωνία παραχώρησης υπηρεσιών, αναγνωρίζονται σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική για τις Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία ή τη λογιστική πολιτική για Χρηματοοικονομικά Μέσα, ανάλογα με την περίπτωση.

Οι άλλες υποχρεώσεις δύναται να παρουσιάζονται σε διάφορες μορφές χρηματοοικονομικών εγγυήσεων, π.χ. εγγύηση, ασφάλεια ή αποζημίωση που σχετίζεται με το χρέος που βαρύνει τον φορέα εκμετάλλευσης για τη χρηματοδότηση κατασκευής, ανάπτυξης, απόκτησης ή αναβάθμισης ενός περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών ή με μορφή εγγύησης απόδοσης. Οι χρηματοοικονομικές εγγυήσεις που παρέχονται από την παραχωρούσα αρχή ως μέρος του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, καθορίζονται εάν πληρούν τον ορισμό μιας σύμβασης χρηματοοικονομικής εγγύησης και εφαρμόζουν τη Λογιστική Πολιτική για τα Χρηματοοικονομικά Μέσα στην αναγνώριση της εγγύησης. Οι χρηματοοικονομικές εγγυήσεις και άλλες δεσμεύσεις που δεν πληρούν τις απαιτήσεις της Λογιστικής Πολιτικής για Χρηματοοικονομικά Μέσα ή δεν είναι ασφαλιστήρια συμβόλαια αναγνωρίζονται σύμφωνα με τη Λογιστική Πολιτική για Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία.

5. ΑΛΛΑ ΕΣΟΔΑ

Άλλα έσοδα, εκτός από εκείνα που περιγράφονται στην ανωτέρω παράγραφο 3.1.2, θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική για τα έσοδα από συναλλαγές με υποχρέωση ανταπόδοσης.

Άλλα έσοδα μπορούν να παρασχεθούν από το φορέα εκμετάλλευσης στην παραχωρούσα αρχή μέσω μιας πρόβλεψης κατανομής εσόδων, μιας προκαταβολής ή μιας ροής πληρωμών ή πληρωμών ενοικίασης για την παροχή πρόσβασης στον φορέα εκμετάλλευσης σε ένα περιουσιακό στοιχείο που δημιουργεί έσοδα.

6. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Η παραχωρούσα αρχή παρουσιάζει πληροφορίες σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Εκτός από τις απαιτήσεις γνωστοποίησης στην Λογιστική Πολιτική για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία και τη Λογιστική Πολιτική για Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, μια οντότητα γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες σχετικά με τις συμφωνίες παραχώρησης υπηρεσιών, σε κάθε περίοδο αναφοράς:

(α) Περιγραφή της ρύθμισης,

(β) Σημαντικοί όροι του διακανονισμού που ενδέχεται να επηρεάσουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών (π.χ., την περίοδο της παραχώρησης, την ανανέωση της τιμολόγησης με ημερομηνία και τη βάση επί της οποίας καθορίζεται ο επαναπροσδιορισμός της τιμολόγησης ή η επαναδιαπραγμάτευση)·

(γ) Η φύση και η έκταση (π.χ. ποσότητα, χρονική περίοδος ή ποσό, ανάλογα με την περίπτωση):

- i. Δικαιώματα χρήσης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων,
- ii. Δικαιώματα που αναμένει ο φορέας εκμετάλλευσης να παρέχει συγκεκριμένες υπηρεσίες σε σχέση με τη συμφωνία παραχώρησης υπηρεσίας,
- iii. Η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών που αναγνωρίστηκαν στο τέλος της περιόδου αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των υφιστάμενων περιουσιακών στοιχείων της παραχωρούσας αρχής που επαναταξινομήθηκαν ως περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών,
- iv. Δικαιώματα για λήψη συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων στο τέλος της συμφωνίας παραχώρησης υπηρεσίας,
- v. Επιλογές ανανέωσης και τερματισμού,
- vi. Άλλα δικαιώματα και υποχρεώσεις (π.χ., σημαντική αναθεώρηση των περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών), και
- vii. Υποχρεώσεις παροχής στον φορέα εκμετάλλευσης σε περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών ή σε άλλα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν έσοδα, και

(δ) Αλλαγές στη ρύθμιση που πραγματοποιούνται κατά την περίοδο αναφοράς.

Σε περιπτώσεις σημαντικής συμφωνίας παραχώρησης υπηρεσίας, οι διατάξεις της παραπάνω παραγράφου θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

Η συγκέντρωση των παραπάνω γνωστοποιήσεων θα γίνεται σε ρυθμίσεις παρόμοιας φύσης.

7. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Κατά την αρχική υιοθέτηση στη λογιστική βάση των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, μια οντότητα επιμετρά τα περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών στην δίκαιη αξία τους όταν δεν είναι διαθέσιμες αξιόπιστες πληροφορίες κόστους σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία και θα χρησιμοποιείται αυτήν η δίκαιη αξία ως το εκτιμώμενο κόστος.

Όταν μια οντότητα επιλέγει να μετρήσει τα περιουσιακά στοιχεία παραχώρησης υπηρεσιών χρησιμοποιώντας το εκτιμώμενο κόστος, οι σχετικές υποχρεώσεις θα επιμετρώνται ως εξής:

- α) Για την υποχρέωση σύμφωνα με το μοντέλο χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, οι υπόλοιπες συμβατικές ταμειακές ροές που καθορίζονται στη δεσμευτική ρύθμιση και το επιτόκιο που ορίζεται στην παρούσα λογιστική πολιτική.
- β) Για την υποχρέωση βάσει της παραχώρησης δικαιώματος στο μοντέλο του φορέα εκμετάλλευσης, η δίκαιη αξία του περιουσιακού στοιχείου μείον τυχόν χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, προσαρμοσμένες ώστε να αντικατοπτρίζουν την εναπομένουσα περίοδο της συμφωνίας παραχώρησης υπηρεσίας.

Η οντότητα αναγνωρίζει ή / και επιμετρά οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της αξίας του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσίας και της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης βάσει του μοντέλου χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, όπως περιγράφεται στο (α) παραπάνω στο αρχικό υπόλοιπο συσσωρευμένου πλεονάσματος ή ελλείμματος στην περίοδο κατά την οποία αναγνωρίζονται τα στοιχεία ή / και επιμετρούνται.

8. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΙΣΧΥΟΣ

Ο κανόνας αυτός ισχύει για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2023.

9. ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ

Αυτή η λογιστική πολιτική βασίζεται στα ακόλουθα πρότυπα ΔΛΠΔΤ:

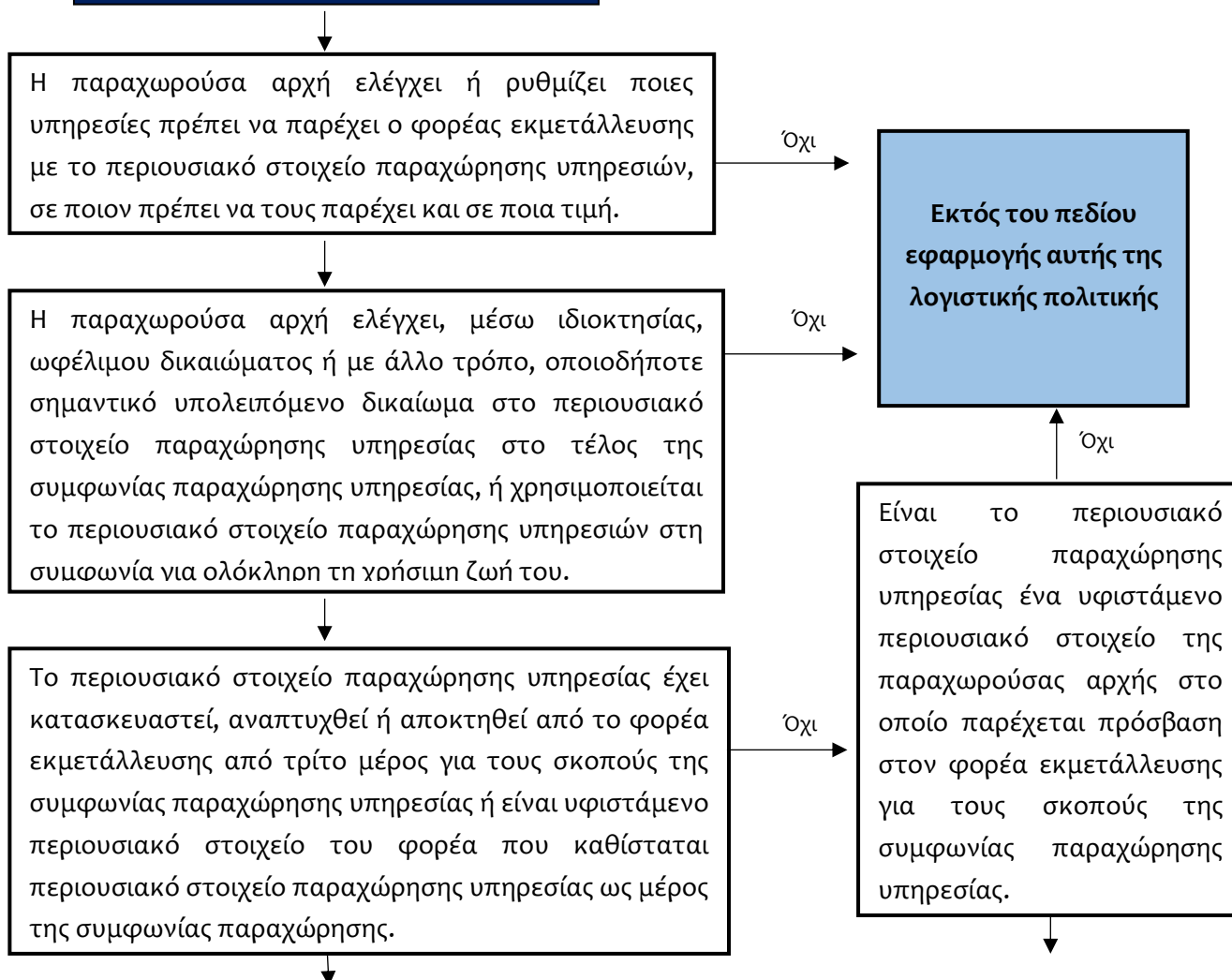
ΔΛΠΔΤ 32 Συμβάσεις παραχώρησης υπηρεσιών.

ΔΛΠΔΤ 33 Πρώτη εφαρμογή της βάσης των δεδουλευμένων ΔΛΠΔΤ

10. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Παράρτημα 1: Λογιστικό πλαίσιο μιας Σύμβασης Παραχώρησης υπηρεσίας

Σύμβαση παραχώρησης υπηρεσίας



Στο πλαίσιο αυτής της λογιστικής πολιτικής

- Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσίας ή η παραχωρούσα αρχή ανακατατάσσει ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ή ένα μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο ως Περιουσιακό στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσίας.
- Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει το περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με την κατάλληλη λογιστική πολιτική.
- Η παραχωρούσα αρχή ακολουθεί τον έλεγχο απομείωσης, όπως ορίζεται στην Λογιστική Πολιτική για την Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων που Δημιουργούν Ταμειακές Ροές και Περιουσιακών Στοιχείων που Δεν Δημιουργούν Ταμειακές Ροές.
- Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει σχετική υποχρέωση ίση με την αξία του Περιουσιακού Στοιχείου Παραχώρησης Υπηρεσιών.
- Η παραχωρούσα αρχή αναγνωρίζει τα έσοδα και τα έξοδα που σχετίζονται με το Περιουσιακό Στοιχείο Παραχώρησης Υπηρεσιών.

(Πηγή: ΔΛΠΔΤ 32, Οδηγίες εφαρμογής)

Παράρτημα 2: Παραδείγματα

Οι όροι της ρύθμισης απαιτούν από το φορέα εκμετάλλευσης να κατασκευάσει έναν δρόμο, ολοκληρώνοντας την κατασκευή εντός δύο ετών, και να συντηρήσει και να λειτουργήσει τον δρόμο σε ένα καθορισμένο επίπεδο για οκτώ χρόνια, αμέσως μετά την ολοκλήρωση. Η συμφωνία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής αυτής της λογιστικής πολιτικής.

Όροι του διακανονισμού (παραδοχές):

1. Ο φορέας εκμετάλλευσης είναι υποχρεωμένος να επιστρέψει το δρόμο στο τέλος του 8^{ου} έτους (σε δίκαιη αξία 110 εκατ. Ευρώ), όταν η αρχική στρώση θα υποβαθμιστεί κάτω από ένα καθορισμένο επίπεδο. Η επιστροφή επιφάνειας περιλαμβάνεται στην προκαθορισμένη σειρά πληρωμών.
2. Η επιφάνεια του δρόμου είναι ένα ξεχωριστό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών, που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης της λογιστικής πολιτικής για Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία.
3. Το αναμενόμενο κόστος της επιστροφής μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση του αρχικού κόστους των επιστροφών που αναγνωρίζονται ως ξεχωριστό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου παραχώρησης υπηρεσιών.
4. Η επιφάνεια του δρόμου αποσβέστηκε κατά τα έτη 3-8. Υποτίθεται ότι ο δρόμος γίνεται έτοιμος για χρήση στο τέλος του 2^{ου} έτους.
5. Στις αρχές του 3^{ου} έτους η συνολική δίκαιη αξία του δρόμου είναι € 1.050 εκ. Που αποτελείται από 940 εκ. ευρώ που σχετίζονται με την κατασκευή των βασικών στρωμάτων και 110 εκ. ευρώ που σχετίζονται με την κατασκευή των επιφανειακών στρωμάτων.
6. Η εκτιμώμενη διάρκεια ζωής των επιφανειακών στρωμάτων είναι 6 χρόνια.
7. Η βάση του δρόμου έχει οικονομική ωφέλιμη ζωή 25 ετών σε σταθερή απόσβεση.
8. Δεν υπάρχει απομείωση του περιουσιακού στοιχείου.
9. Το επιτόκιο για το περιουσιακό στοιχείο είναι 6,18%.
10. Νοείται ότι όλες οι ταμειακές ροές πραγματοποιούνται στο τέλος κάθε έτους.
11. Στο τέλος του έτους η συμφωνία θα λήξει και η λειτουργία του δρόμου θα μεταφερθεί στην παραχωρούσα αρχή.
12. Η παραχωρούσα αρχή θα καταβάλλει ετήσια πληρωμή υπηρεσιών 12 εκατ.

Παράδειγμα 1: Η παραχωρούσα αρχή πραγματοποιεί μια Προκαθορισμένη Σειρά Πληρωμών στον Φορέα Εκμετάλλευσης.

1. Η παραχωρούσα αρχή θα πληρώνει στον φορέα εκμετάλλευσης 200 εκατομμύρια ευρώ ετησίως, για τα έτη 3 έως 10 για τη διάθεση του δρόμου στο κοινό.

Παράδειγμα 2: Η παραχωρούσα αρχή δίνει στον φορέα εκμετάλλευσης το δικαίωμα να χρεώνει στους χρήστες διόδια για τη χρήση του δρόμου.

1. Ας υποθέσουμε ότι οι αριθμοί των οχημάτων θα παραμείνουν σταθεροί κατά τη διάρκεια του διακανονισμού και ότι θα λαμβάνουν διόδια 200 εκ. € για κάθε έτος μεταξύ 3^{ου} και 10^{ου}.
2. Το συνολικό τίμημα (€ 200 εκ. σε καθένα από τα έτη 3 έως 10) αντικατοπτρίζει την δίκαιη αξία τόσο του βασικού επιπέδου εξυπηρέτησης, της αρχικής επιφάνειας όσο και της αντικατάστασης επιφανειακής στρώσης, προορίζεται επίσης να καλύψει όλα τα έξοδα κοστολόγησης των δρόμων.

Παράδειγμα 3: Η παραχωρούσα αρχή πραγματοποιεί μια προκαθορισμένη σειρά πληρωμών στο φορέα εκμετάλλευσης και επίσης παρέχει στο φορέα εκμετάλλευσης το δικαίωμα να χρεώνει στους χρήστες διόδια για τη χρήση του δρόμου

1. Ας υποθέσουμε ότι οι αριθμοί του οχήματος θα παραμείνουν σταθεροί κατά τη διάρκεια της συμφωνίας και ότι θα λαμβάνουν διόδια 100 € για κάθε έτος 3 έως 10.
2. Η παραχωρούσα αρχή θα κάνει μια προκαθορισμένη σειρά πληρωμών στον φορέα εκμετάλλευσης ύψους 100 € ετησίως.
3. Το συνολικό τίμημα (το δικαίωμα είσπραξης διοδίων και η προκαθορισμένη σειρά πληρωμών) αντικατοπτρίζει την δίκαιη αξία των περιουσιακών στοιχείων και θεωρείται ότι αποζημιώνει τον φορέα εκμετάλλευσης εξίσου (δηλαδή 50% το καθένα).

Ποιες θα είναι οι επιπτώσεις σε:

- α) Ταμειακές ροές,
- β) Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης,
- γ) Κατάσταση οικονομικής θέσης (περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις), και
- δ) Ποιες είναι οι αλλαγές στην χρηματοοικονομική υποχρέωση / υποχρέωση

Λύση του Παραδείγματος 1

α) Επίπτωση στις Ταμειακές Ροές

Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Σύνολο
Προκαθορισμένη σειρά πληρωμών	0	0	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1600)
Καθαρή εισροή / (εκροή)	0	0	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1600)

β) Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης

Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Σύνολο
Έξοδα υπηρεσίας	0	0	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
Χρηματοοικονομική επιβάρυνση*	0	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
Απόσβεση επιπέδων βάσης δρόμου	0	0	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Απόσβεση αρχικής επιφάνειας	0	0	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	0	0	(110)
Απόσβεση επιφανειακής στρώσης αντικατάστασης	0	0	0	0	0	0	0	0	(18)	(19)	(37)
Συνολικές αποσβέσεις **	0	0	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Ετήσιο πλεόνασμα / (έλλειμμα)	0	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)

γ) Κατάσταση οικονομικής θέσης

Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών - βασικά επίπεδα δρόμου	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών - αρχικό επιφανειακό επίπεδο δρόμου	0	110	92	73	55	37	18	0	0	0
Περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσίας - επιφανειακό επίπεδο αντικατάστασης	0	0	0	0	0	0	0	110	92	73
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών	525	1050	994	937	881	825	768	822	766	709
Συσσωρευμένα μετρητά	0	0	(200)	(400)	(600)	(800)	(1000)	(1200)	(1400)	(1600)
Χρηματοοικονομική υποχρέωση	(525)	(1082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	0
Συσσωρευτικό πλεόνασμα / έλλειμμα	0	32	167	295	414	525	628	721	811	891

δ) Αλλαγές στη Χρηματοοικονομική Υποχρέωση

Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Αρχικό υπόλοιπο		525	1082	961	832	695	550	396	343	177
Υποχρέωση που αναγνωρίστηκε	525	525	0	0	0	0	0	0	0	0
Χρηματοοικονομική επιβάρυνσή που προστέθηκε στην υποχρέωση πριν από την πραγματοποίηση πληρωμών	0	32	0	0	0	0	0	0	0	0
Μερίδιο προκαθορισμένων σειρών πληρωμών που μειώνει την ευθύνη	0	0	(121)	(129)	(137)	(145)	(154)	(163)	(166)	(177)
Υποχρέωση που αναγνωρίζεται μαζί με τα επιφανειακά στρώματα αντικατάστασης	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Τελικό υπόλοιπο για μεταφορά	525	1082	961	832	695	550	396	343	177	0

Λύση του Παραδείγματος 2

α) Ταμειακές Ροές

Δεν προκύπτουν εκροές μετρητών από αυτό το αντάλλαγμα, καθώς δεν πραγματοποιούνται πληρωμές στο φορέα εκμετάλλευσης.

β) Κατάσταση χρηματοοικονομικής επίδοσης

Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Σύνολο
Έσοδα (μείωση υποχρέωσης)	0	0	145	145	145	145	145	145	145	145	1160
Απόσβεση – Βασικά επίπεδα	0	0	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Απόσβεση - αρχικό επιφανειακό επίπεδο	0	0	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	0	0	(110)
Απόσβεση - επιφανειακό επίπεδο αντικατάστασης	0	0	0	0	0	0	0	0	(18)	(19)	(37)
Συνολικές Αποσβέσεις	0	0	(56)	(56)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(56)	(451)
Ετήσιο πλεόνασμα / (έλλειμμα)	0	0	89	88	89	89	88	89	89	88	709

γ) Κατάσταση οικονομικής θέσης

Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών - βασικά επίπεδα	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών - αρχικό επιφανειακό επίπεδο	0	110	92	73	55	37	18	0	0	0
Περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσίας - επιφανειακό επίπεδο αντικατάστασης	0	0	0	0	0	0	0	110	92	73
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών	525	1050	994	937	881	825	768	822	766	709
Μετρητά	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Υποχρέωση	(525)	(1050)	(905)	(760)	(615)	(470)	(325)	(290)	(145)	0
Συσσωρευτικό πλεόνασμα/ έλλειμα	0	0	(89)	(177)	(266)	(355)	(443)	(532)	(621)	(709)

δ) Αλλαγές στην Υποχρέωση

Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Αρχικό υπόλοιπο	0	525	1050	905	760	615	470	325	290	145
Υποχρέωση που αναγνωρίστηκε με το αρχικό περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσίας	525	525	0	0	0	0	0	0	0	0
Έσοδα (μείωση υποχρέωσης)	0	0	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)
Υποχρέωση που αναγνωρίζεται μαζί με τα επιφανειακά στρώματα αντικατάστασης	0	0	0	0	0	0	0	100	0	0
Τελικό υπόλοιπο έτους για μεταφορά	525	1050	905	760	615	470	325	290	145	0

Λύση του Παραδείγματος 3

α) Επίπτωση στις Ταμειακές Ροές

Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Σύνολο
Προκαθορισμένη σειρά πληρωμών	0	0	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)
Καθαρή εισροή / (εκροή)	0	0	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)

β) Κατάσταση οικονομικής απόδοσης

Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Σύνολο
Έσοδα (μείωση υποχρέωσης)	0	0	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)	(580)
Έξοδα υπηρεσίας	0	(0)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(48)
Χρηματοοικονομική επιβάρυνση	0	(16)	(33)	(30)	(26)	(22)	(17)	(12)	(11)	(5)	(172)
Απόσβεση επιπέδων βάσης	0	0	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Απόσβεση αρχικής επιφάνειας	0	0	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	0	0	(110)
Απόσβεση επιφανειακής στρώσης αντικατάστασης	0	0	0	0	0	0	0	0	(18)	(19)	(37)
Συνολικές αποσβέσεις	0	0	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Ετήσιο πλεόνασμα / (έλλειμμα)	0	(16)	(22)	(21)	(15)	(12)	(7)	(2)	0	4	(91)

γ) Κατάσταση οικονομικής θέσης

Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών - βασικά επίπεδα	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσιών - αρχικό επιφανειακό επίπεδο	0	110	92	73	55	37	18	0	0	0
Περιουσιακό στοιχείο παραχώρησης υπηρεσίας - επιφανειακό επίπεδο αντικατάστασης	0	0	0	0	0	0	0	110	92	73
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων παραχώρησης υπηρεσιών	525	1050	994	937	881	825	768	822	766	709
Μετρητά	0	0	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
Υποχρέωση	(262)	(525)	(452)	(380)	(307)	(235)	(162)	(145)	(72)	0
Χρηματοοικονομική Υποχρέωση	(263)	(541)	(480)	(416)	(348)	(276)	(199)	(172)	(89)	0
Συσσωρευμένο πλεόνασμα / έλλειμμα	0	16	38	59	74	86	93	95	95	91

δ) i) Αλλαγές στην Υποχρέωση

Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Αρχικό υπόλοιπο	0	262	525	452	380	307	235	162	145	72
Υποχρέωση που αναγνωρίστηκε	263	263	0	0	0	0	0	0	0	0
Χρηματοοικονομική επιβάρυνση που προστέθηκε στην υποχρέωση πριν από την πραγματοποίηση πληρωμών	0	0	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)
Μερίδια προκαθορισμένων σειρών πληρωμών που μειώνει την ευθύνη	0	0	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)
Υποχρέωση που αναγνωρίζεται μαζί με τα επιφανειακά στρώματα αντικατάστασης	0	0	0	0	0	0	0	(55)	0	0
Τελικό Υπόλοιπο για μεταφορά	262	525	452	380	307	235	162	145	72	0

ii) Αλλαγές στη Χρηματοοικονομική Υποχρέωση

Έτος	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Αρχικό υπόλοιπο	0	263	541	480	416	348	276	199	172	89
Υποχρέωση που αναγνωρίστηκε	263	262	0	0	0	0	0	0	0	0
Χρηματοοικονομική επιβάρυνση που προστέθηκε στην υποχρέωση πριν από την πραγματοποίηση πληρωμών	0	16	0	0	0	0	0	0	0	0
Μερίδιο προκαθορισμένων σειρών πληρωμών που μειώνει την ευθύνη	0	0	(61)	(64)	(68)	(72)	(77)	(82)	(83)	(89)
Υποχρέωση που αναγνωρίζεται μαζί με τα επιφανειακά στρώματα αντικατάστασης	0	0	0	0	0	0	0	(55)	0	0
Τελικό υπόλοιπο έτους για μεταφορά	263	541	480	416	348	276	199	172	89	0