

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

(МИНФИН РОССИИ)

ПРИКАЗ

№ _____

Москва

Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда»

В соответствии со статьями 21, 23 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (Собрание законодательства Российской Федерации, 2011, № 50, ст. 7344, 2013, № 44, ст. 5631), подпунктом 5.2.21(1) пункта 5.2. Положения о Министерстве финансов Российской Федерации, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30 июня 2004 года № 329 (Собрание законодательства Российской Федерации, 2004, № 31, ст. 3258; 2012, № 44, ст. 6027), п р и к а з ы в а ю:

1. Утвердить федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда».

2. Настоящий приказ вступает в силу с 1 января 2018 года.

3. Настоящий приказ распространяется на органы государственной власти (государственные органы), органы местного самоуправления, органы управления государственными внебюджетными фондами, органы управления территориальных государственных внебюджетных фондов, государственные академии наук, государственные (муниципальные) учреждения.

Министр

А.Г. Силуанов

Утверждено
приказом Министерства финансов
Российской Федерации
от «___» _____ 201_ г. № _____

Федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Аренда»

I. Общие положения

1. Настоящий стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора (далее – Стандарт) разработан на основании Бюджетного кодекса Российской Федерации, Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора Российской Федерации «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе».

2. Настоящий Стандарт применяется при учете операций аренды, за исключением случаев, когда в соответствии с другими Федеральными стандартами бухгалтерского учета для организаций государственного сектора (далее – Федеральные стандарты) принят иной порядок учета.

3. Настоящий Стандарт не применяется для целей бухгалтерского учета:

а) соглашений об аренде, заключенных в целях разведки или использования полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных не возобновляемых ресурсов;

б) лицензионных соглашений, предметом которых являются объекты нематериальных активов;

в) биологических активов.

4. Необходимость отражения актива на балансе у лизингополучателя (арендатора) либо лизингодателя (арендодателя) определяется на основании признаков, перечисленных в настоящем Стандарте вне зависимости от условий определения балансодержателя активов, установленных по взаимному соглашению сторон, когда такое положение содержится в соглашениях, в том числе в соглашениях, заключенных до вступления в силу настоящего Стандарта.

II. Термины и определения

В целях настоящего Стандарта используются следующие термины в указанных значениях.

Аренда (соглашение об аренде) – соглашение, по которому правообладатель (арендодатель) предоставляет пользователю (арендатору) в обмен на платеж или серию платежей право пользования активом в течение

согласованного срока.

Безвозмездное пользование (соглашение о безвозмездном пользовании) – соглашение, по которому правообладатель (арендодатель) предоставляет пользователю (арендатору) безвозмездно право пользования активом в течение согласованного срока.

Дата начала отношений аренды – более ранняя из двух дат: даты заключения соглашения об аренде и даты принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды. На дату начала отношений аренды производится классификация соглашения об аренде в качестве финансовой или операционной.

Минимальные арендные платежи – платежи, предусмотренные соглашением об аренде (далее – арендные платежи) на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть востребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, стоимости услуг и возмещаемых налогов. Минимальные арендные платежи включают в себя также платеж, необходимый для реализации права выкупа актива по цене ниже рыночной по окончании срока аренды, если на дату начала отношений аренды можно обоснованно ожидать реализации этого права.

Начало срока аренды – дата, с которой арендатор получает возможность осуществлять свое право пользования арендуемым активом, то есть дата первоначального признания аренды – признания соответствующих активов, обязательств, поступлений или расходов, возникающих по соглашению об аренде.

Операционная аренда – аренда, при которой все существенные операционные риски и выгоды, связанные с использованием объекта аренды, несет арендодатель.

Первоначальные прямые затраты – затраты, непосредственно связанные с ведением переговоров по заключению соглашения об аренде. Первоначальные прямые затраты включают агентские вознаграждения (комиссии), расходы на юридические услуги и иные расходы, возникающие исключительно в связи с ведением переговоров, подготовкой и (или) заключением соглашения об аренде (в том числе собственные расходы учреждения на указанные цели).

Процентные доходы (расходы) по финансовой аренде – часть арендного платежа, являющаяся вознаграждением арендодателя за предоставление актива арендатору на условиях рассрочки оплаты стоимости. Процентные доходы (расходы) рассчитываются и начисляются с использованием процентной ставки, подразумеваемой в соглашении об аренде.

Процентная ставка, подразумеваемая в соглашении об аренде, – ставка дисконтирования, применение которой на дату начала отношений аренды обеспечивает положение, при котором общая дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей и платежа, необходимого для реализации права выкупа актива ниже рыночной стоимости по окончании срока аренды, равняется сумме справедливой стоимости арендуемого актива и

первоначальных прямых затрат арендодателя¹.

Срок аренды – неотменяемый период действия соглашения об аренде актива, а также любые дополнительные периоды, на которые арендатор имеет право согласно положениям соглашения об аренде продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее в случае, если на дату начала отношений аренды имеется обоснованная уверенность, что арендатор реализует такое право.

Срок полезного использования арендованного актива – расчетный период, на протяжении которого арендатор предполагает получать экономические выгоды или полезный потенциал, связанный с использованием арендованного актива.

Ставка дисконтирования – процентная ставка, используемая для расчета текущей стоимости будущих денежных потоков.

Условная арендная плата – часть арендных платежей, которая не зафиксирована в виде определенной суммы, а основана на будущей величине фактора, изменение которого не связано с течением времени (например, процент от будущих доходов, объем использования, индекс цен, процентные ставки).

Финансовая аренда – аренда, при которой все существенные операционные риски и выгоды, связанные с использованием объекта аренды, несет арендатор.

III. Квалификация отношений аренды с участием субъектов государственного сектора для целей учета и отчетности

5. Закрепление уполномоченным органом имущества казны за субъектами учета с целью выполнения ими возложенных на них функций не квалифицируется как отношения аренды для целей настоящего Стандарта. Для целей учета и отчетности указанные отношения регулируются положениями Федерального стандарта «Основные средства».

6. Безвозмездная передача имущества между субъектами учета с сохранением за правообладателем права оперативного управления для целей настоящего Стандарта квалифицируется как отношения аренды.

7. Безвозмездная передача имущества, составляющего государственную (муниципальную) казну, органом, уполномоченным на управление имуществом, субъектам учета (кроме случаев закрепления имущества за пользователем на праве оперативного управления для выполнения им возложенных на него функций) также квалифицируется для целей настоящего Стандарта как отношения аренды.

8. В зависимости от содержания арендных отношений существенные операционные риски и выгоды, связанные с использованием объекта аренды,

¹ Сумма первоначальных прямых затрат арендодателя считается учтенной в ставке по соглашению об аренде на этапе заключения соглашения об аренде. Арендатору нет необходимости рассчитывать эту сумму отдельно.

могут либо оставаться у арендодателя, либо переходить к арендатору. Порядок отражения в учете операций по аренде зависит от того, арендатор или арендодатель несет существенные операционные риски и выгоды, связанные с использованием объекта аренды.

9. Признаки того, что существенные операционные риски и выгоды, связанные с использованием объекта аренды, несет арендодатель, идентифицируются на дату начала отношений аренды, с учетом следующего:

а) срок соглашения об аренде (безвозмездном пользовании) несопоставим с оставшимся сроком полезного использования актива;

б) сумма всех арендных платежей (экономических выгод) по соглашению об аренде не сопоставима со справедливой стоимостью актива;

в) отсутствуют какие-либо признаки, перечисленные в пункте 10, свидетельствующие о переходе всех существенных операционных рисков и выгод, связанных с использованием объекта аренды, к арендатору.

Перечисленные в настоящем пункте признаки по отдельности или вместе являются основанием для квалификации арендных отношений в качестве операционной аренды. Если при наличии одного или нескольких вышеперечисленных признаков субъект учета делает вывод, что по другим критериям все существенные операционные риски и выгоды несет арендатор, соглашение об аренде квалифицируется как финансовая аренда.

10. Признаки того, что существенные операционные риски и выгоды, связанные с использованием объекта аренды, несет арендатор, идентифицируются на дату начала отношений аренды, с учетом следующего:

а) срок соглашения об аренде (срок пользования активом) сопоставим с оставшимся сроком полезного использования актива;

б) сумма всех арендных платежей (экономических выгод) по соглашению об аренде сопоставима со справедливой стоимостью актива;

в) соглашение об аренде допускает передачу права собственности на активы арендатору в конце срока аренды;

г) арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже, чем справедливая стоимость на дату реализации этого права, что на дату начала отношений аренды можно обоснованно ожидать реализации этого права;

д) арендованные активы носят настолько специализированный характер, что только арендатор может использовать их без существенных изменений;

е) арендованные активы не могут быть легко заменены другим активом;

ж) прибыли или убытки от колебаний справедливой стоимости относятся на арендатора (например, вследствие увеличения арендной платы по одностороннему решению арендодателя);

з) соглашением об аренде предусмотрено приоритетное право арендатора на продление аренды на дополнительный срок при сохранении прежнего уровня арендной платы (в том числе ниже рыночного).

Перечисленные в настоящем пункте признаки по отдельности или вместе являются основанием для квалификации арендных отношений в качестве финансовой аренды, однако для указанной квалификации соответствие всем

этим признакам необязательно. Если при наличии одного или нескольких вышеперечисленных признаков субъект учета делает вывод, что по другим критериям все существенные операционные риски и выгоды несет арендодатель, соглашение об аренде квалифицируется как операционная аренда.

11. Отношения финансовой аренды для целей настоящего Стандарта рассматриваются как соглашение, по которому арендодатель на возмездной основе предоставляет арендатору рассрочку по оплате стоимости арендуемого актива.

К финансовой аренде в частности относятся:

а) предоставление органом, уполномоченным на управление имуществом, имущества за плату или в безвозмездное пользование коммерческим и некоммерческим организациям, если выявлены признаки, свидетельствующие о переходе существенных операционных рисков и выгод;

б) заключение органами, уполномоченными на управление имуществом, а также субъектами отчетности в случаях, предусмотренных нормативными правовыми актами, договоров лизинга, в которых они выступают арендаторами.

12. Отношения операционной аренды для целей настоящего Стандарта рассматриваются как соглашение, в котором арендные платежи отражают только плату за пользование имуществом.

13. В случае если в период срока аренды арендатор и арендодатель достигают соглашения об изменениях условий аренды, то на дату заключения такого соглашения производится пересмотр квалификации в соответствии с положениями пунктов 9 – 10 настоящего Стандарта. С даты переквалификации пересмотренное соглашение об аренде рассматривается как новое соглашение на протяжении всего срока его действия. В случае если в переквалификации вида аренды по пересмотренному соглашению нет необходимости, производится только пересчет показателей на оставшийся срок аренды.

14. Соглашения об аренде (пользовании) непроизведенных активов для целей настоящего Стандарта всегда квалифицируются как операционная аренда.

IV. Отражение соглашений об аренде в учете арендатора

15. Первоначальное признание финансовой аренды у арендатора.

15.1. Актив, полученный в финансовую аренду, учитывается в составе основных средств арендатора с одновременным отражением обязательств (кредиторской задолженности) на начало срока аренды.

15.2. Стоимость актива формируется в объеме обязательств перед арендодателем и первоначальных прямых затрат, понесенных арендатором.

15.3. Объем обязательств перед арендодателем определяется в сумме, наименьшей из:

а) справедливой стоимости арендуемого имущества;

б) дисконтированной стоимости всех минимальных арендных платежей за срок аренды.

15.4. Процентная ставка, подразумеваемая в соглашении об аренде, определяется арендатором самостоятельно в тех случаях, когда она не указана в соглашении об аренде в явном виде, поскольку предполагается, что ее значение отлично от нулевого.

16. Признание арендатором текущих расходов по финансовой аренде.

16.1. Процентные расходы, входящие в состав арендного платежа, рассчитанные с применением процентной ставки, подразумеваемой в соглашении об аренде, отражаются в составе расходов текущего финансового года. Признание процентных расходов осуществляется на ежемесячной основе с одновременным отражением соответствующего обязательства.

16.2. Для ежемесячного расчета процентного расхода в арендных платежах задолженность на начало периода умножается на процентную ставку, подразумеваемую в соглашении об аренде. Полученная сумма признается в составе расходов текущего финансового года по обслуживанию долговых обязательств, обособляемых для целей статистики государственных финансов, в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности по аренде.

16.3. Уплата (исполнение) арендных платежей отражается как уменьшение кредиторской задолженности по аренде в корреспонденции со счетами учета денежных средств (финансовых активов).

16.4. Условная арендная плата признается арендатором в составе расходов текущего финансового периода в тех отчетных периодах, в которых она возникает.

16.5. Арендованные активы амортизируются в течение ожидаемого срока использования по нормам, применяемым для амортизации аналогичных основных средств. Если имеется обоснованная уверенность в том, что арендатор приобретет актив в конце срока аренды, то ожидаемый срок использования актива – это срок его полезного использования. В противном случае актив амортизируется на протяжении более короткого из двух сроков: срока аренды или срока его полезного использования.

17. Первоначальное признание операционной аренды у арендатора.

17.1. Право пользования активом отражается арендатором в составе нефинансовых активов как самостоятельный объект учета. Право пользования активом оценивается по сумме всех предстоящих арендных платежей (экономических выгод). Отражение в отчетности такого вида актива дает представление пользователям об имеющихся неисключительных правах на нефинансовые активы и сумме предстоящих расходов, которые могут быть оценены на основании соглашения об аренде.

17.2. Признание актива (права пользования активом) арендатором в составе нефинансовых активов производится на дату начала срока аренды в сумме арендной платы за весь срок соглашения об аренде с одновременным отражением обязательств (кредиторской задолженности) перед арендодателем.

18. Признание текущих расходов по операционной аренде у арендатора.

18.1. Признание текущих расходов по операционной аренде осуществляется ежемесячно в сумме арендных платежей, относящихся к отчетному периоду, с одновременным отражением уменьшения права пользования активом.

18.2. При досрочном прекращении отношений аренды сальдо по счетам учета права пользования и кредиторской задолженности сторнируется, убытка (дохода) в этом случае не возникает.

V. Отражение аренды в учете и отчетности арендодателя

19. Первоначальное признание финансовой аренды у арендодателя.

19.1. Передача объекта имущества в финансовую аренду отражается арендодателем как выбытие нефинансового актива на дату начала срока аренды.

19.2. Одновременно признается дебиторская задолженность арендатора по финансовой аренде на счетах расчетов по доходам от собственности в корреспонденции со счетами учета доходов от предоставления права пользования.

19.3. Дебиторская задолженность признается в сумме дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей и платежа, необходимого для реализации права выкупа актива по цене ниже рыночной по окончании срока аренды.

19.4. Доходы от предоставления права пользования активом уменьшаются на сумму первоначальных прямых затрат арендодателя по финансовой аренде.

20. Признание текущих доходов по финансовой аренде у арендодателя.

20.1. Процентные доходы, входящие в состав арендного платежа, рассчитанные с применением процентной ставки, подразумеваемой в соглашении об аренде, отражаются в составе доходов текущего финансового года. Признание процентных доходов осуществляется на ежемесячной основе с одновременным отражением соответствующей дебиторской задолженности арендатора.

20.2. Для ежемесячного расчета процентного дохода в арендных платежах дебиторская задолженность на начало периода умножается на процентную ставку, подразумеваемую в соглашении об аренде. Полученная сумма признается в составе доходов текущего финансового года в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности по аренде.

20.3. Уплата (исполнение) арендных платежей периода отражается как уменьшение дебиторской задолженности по аренде в корреспонденции со счетами учета денежных средств (финансовых активов).

20.4. Условная арендная плата признается арендодателем в составе доходов текущего финансового периода в тех отчетных периодах, в которых она возникает.

20.5. Доходы от предоставления имущества в аренду ежемесячно

начисляются по кредиту счета учета доходов текущего финансового года в корреспонденции со счетами учета доходов от предоставления права пользования.

21. Первоначальное признание операционной аренды у арендодателя.

21.1. Актив, переданный в пользование по соглашению об аренде, отражается в составе основных средств арендодателя, амортизация начисляется на обычных условиях.

21.2. Арендодатель также признает общую сумму ожидаемых арендных платежей за пользование имуществом за весь срок соглашения об аренде по дебету счета расчетов по доходам от собственности и кредиту счета доходов от предоставления права пользования (пассивный счет) на дату начала срока аренды.

22. Признание текущих доходов по операционной аренде у арендодателя.

22.1. Доходы от аренды (за исключением поступлений от оказания услуг, таких как страхование и техническое обслуживание) признаются равномерно на протяжении срока аренды, если нет другого метода, отражающего график получения выгод.

22.2. Доходы текущего периода по арендной плате отражаются в корреспонденции со счетом доходов будущих периодов. Таким образом, постепенно отражается уменьшение подлежащих к получению арендных платежей.

22.3. При досрочном прекращении отношений аренды сальдо по счетам доходов будущих периодов и дебиторской задолженности сторнируется, убытка (дохода) в этом случае не возникает.

22.4. Затраты арендодателя, включая амортизацию, понесенные в связи с объектом аренды, признаются в качестве расходов текущего периода.

VI. Особенности отражения безвозмездного пользования и аренды имущества на льготных условиях

23. Операции по передаче имущества в аренду на льготных условиях и безвозмездная передача имущества отражаются в учете по справедливой стоимости, определяемой по методу рыночных цен (как если бы соглашение об аренде (соглашение о пользовании) было заключено на коммерческих условиях).

24. Отражение безвозмездного пользования и аренды имущества на льготных условиях в учете арендатора.

24.1. По операционной аренде право пользования активом, полученным в аренду на льготных условиях (по коммерчески незначимым ценам) либо безвозмездно, признается в учете по справедливой стоимости в соответствии с порядком, описанным в разделе 17 настоящего Стандарта.

24.2. Сумма разницы между общей суммой минимальных арендных платежей по соглашению об аренде и общей суммой минимальных арендных платежей по рыночной стоимости (справедливой стоимостью арендных платежей), определенной в соответствии с положениями раздела 19

настоящего Стандарта, отражается по кредиту счета учета отложенных доходов в корреспонденции со счетом учета расчетов по безвозмездным поступлениям.

24.3. Условная арендная плата признается в составе расходов текущего финансового периода в тех отчетных периодах, в которых она возникает.

24.4. Разница между кредиторской задолженностью, подлежащей оплате денежными средствами, и справедливой стоимостью арендных платежей, списывается с кредита счета учета расчетов по безвозмездным поступлениям в дебет счета учета кредиторской задолженности по аренде на дату начала отношений аренды. В результате сальдо по счету расчетов по безвозмездным поступлениям обнуляется, при этом сальдо по счету учета кредиторской задолженности по аренде составляет общую сумму минимальных арендных платежей по соглашению об аренде.

24.5. В течение периода действия соглашения о безвозмездном пользовании отложенные доходы от получения имущества в безвозмездное пользование относятся в кредит счета учета доходов текущего периода одновременно с равномерным списанием стоимости права пользования на текущие расходы по аренде.

24.6. По финансовой аренде операции отражаются в порядке, описанном в разделе 15 настоящего Стандарта. Дополнительно к проводкам, описанным в пунктах 24.2 - 24.4 настоящего Стандарта, формируются записи, отражающие выделение процентной составляющей как в сумме текущего расхода по аренде, так и в сумме дохода от безвозмездного пользования. Расходы текущего периода по аренде отражаются за минусом процентного расхода. Процентный расход отражается отдельно в корреспонденции со счетом учета права пользования. Доходы текущего периода от безвозмездного пользования также отражаются за минусом процентного дохода. Сумма процентного дохода отражается отдельно в корреспонденции со счетом учета отложенных доходов от получения имущества в безвозмездное пользование.

25. Отражение безвозмездного пользования и аренды имущества на льготных условиях в учете и отчетности арендодателя.

25.1. По операционной аренде доходы от предоставления права пользования активом, переданным в аренду на льготных условиях (по коммерчески незначимым ценам) либо безвозмездно, признаются в учете и отчетности по справедливой стоимости в соответствии с порядком, описанным в разделе 21 настоящего Стандарта.

25.2. Сумма разницы между общей суммой минимальных арендных платежей по соглашению об аренде и общей суммой минимальных арендных платежей по рыночной стоимости отражается по дебету счета учета отложенных расходов в виде упущенной выгоды от предоставления имущества безвозмездно либо по льготным ценам в корреспонденции со счетом учета расчетов по безвозмездной передаче имущества.

25.3. Условная арендная плата признается в составе доходов текущего финансового периода в тех отчетных периодах, в которых она возникает.

25.4. Разница между дебиторской задолженностью, подлежащей оплате

денежными средствами, и справедливой стоимостью арендных платежей списывается с дебета счета учета расчетов по безвозмездной передаче имущества в кредит счета учета расчетов по доходам от собственности на дату начала отношений аренды. В результате сальдо по счету расчетов по безвозмездной передаче имущества обнуляется, при этом сальдо по счету учета расчетов по доходам от собственности составляет общую сумму минимальных арендных платежей по соглашению об аренде.

25.5. В течение периода действия соглашения об аренде отложенные доходы от предоставления права пользования списываются в кредит счета учета доходов от собственности одновременно с равномерным списанием отложенных расходов по упущенной выгоде от предоставления имущества безвозмездно либо по льготным ценам в состав расходов текущего периода.

25.6. По финансовой аренде операции отражаются в соответствии с порядком, описанным в разделе 19 настоящего Стандарта. Дополнительно к проводкам, описанным в пунктах 5.2 - 25.4 настоящего Стандарта, формируются записи, отражающие выделение процентной составляющей как в сумме текущего дохода от собственности, так и в сумме расходов текущего периода (упущенной выгоды от предоставления имущества безвозмездно либо по льготным ценам). Доходы текущего периода от собственности отражаются за минусом процентного дохода. Процентный доход отражается отдельно в корреспонденции со счетом учета дохода от предоставления права пользования. Расходы текущего периода от упущенной выгоды от предоставления имущества безвозмездно либо по льготным ценам также отражаются за минусом процентного расхода. Сумма процентного расхода отражается отдельно в корреспонденции со счетом учета отложенных расходов от упущенной выгоды от предоставления имущества безвозмездно либо по льготным ценам.

VII. Раскрытие информации в отчетности

26. Активы и обязательства по аренде представляются развернуто и не подлежат взаимозачету.

27. Права пользования, доходы от предоставления прав пользования, дебиторская и кредиторская задолженность по аренде представляются в бухгалтерской отчетности с разделением на краткосрочные и долгосрочные.

28. Как арендатор, так и арендодатель раскрывают в пояснениях к бухгалтерской отчетности следующую информацию в отношении аренды:

а) сверку между общей суммой будущих минимальных арендных платежей на отчетную дату и их дисконтированной стоимостью;

б) общую сумму процентных доходов и расходов по аренде, признанных за период;

в) информацию об общей сумме будущих минимальных арендных и субарендных платежей на отчетную дату и их дисконтированной стоимости для каждого из следующих периодов:

до одного года;

от одного года до пяти лет; и
свыше пяти лет;

г) условную арендную плату, признанную в качестве расходов в отчетном периоде;

д) общее описание существенных соглашений об аренде, в том числе: основные принципы определения платежей по условной арендной плате; наличие и условия продления аренды или прав на покупку арендуемого актива, и положений о повышении цены;

любые ограничения, накладываемые соглашениями об аренде.

VIII. Вступление в силу и переходные положения

29. Настоящий Стандарт вступает в силу для субъектов отчетности с 1 января 2018 г. Более раннее применение допускается по решению субъекта отчетности с согласованием с Министерством финансов Российской Федерации.

30. В случае вступления в силу настоящего Стандарта до вступления в силу Федерального стандарта «Концессионные соглашения: учет у концедента» положения настоящего Стандарта концедентами не применяются к активам и обязательствам, возникающим в рамках концессионных соглашений.