

IFRIC tumačenje 12- Sporazumi o koncesijama za usluge

Reference

- *Okvir za sastavljanje i prezentiranje finansijskih izvještaja*¹
- *MSFI 1 -Prva primjena Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja*
- *MSFI 7 -Finansijski instrumenti: objavljivanja*
- *MRS 8 -Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške*
- *MRS 11 -Ugovori o građenju*
- *MRS 16 -Nekretnine, postrojenja i oprema*
- *MRS 17 -Najmovi*
- *MRS 18 -Prihodi*
- *MRS 20 -Računovodstvo državnih bespovratnih davanja i objavljivanje državne pomoći*
- *MRS 23 -Troškovi pozajmljivanja*
- *MRS 32 -Finansijski instrumenti: prezentacija*
- *MRS 36 -Umanjenje vrijednosti imovine*
- *MRS 37 -Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*
- *MRS 38 -Nematerijalna imovina*
- *MRS 39 -Finansijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*
- *IFRIC 4 -Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam*
- *SIC-29 Sporazumi o koncesiji usluga: objavljivanja*²

Pozadina

1. U mnogim državama, infrastrukturu za javne usluge – kao što su putevi, mostovi, tuneli, zatvori, bolnice, aerodromi, sistemi vodosnabdijevanja, elektroenergetske i telekomunikacijske mreže – tradicionalno gradi javni sektor koji njima upravlja i održava ih te ih finansira izdvajanjima iz javnog budžeta.
2. U nekim državama, vlast je uvela ugovorne sporazume za pružanje usluga kako bi privatni sektor privukla na učešće u razvoju, finansiranju, upravljanju i održavanju takve infrastrukture. Ta infrastruktura može već postojati, ili može biti u izgradnji tokom trajanja sporazuma o pružanju usluga. Sporazumi iz djelokruga ovog Tumačenja u pravilu uključuju subjekt privatnog sektora (korisnika) koji gradi ili nadograđuje (na primjer, povećanjem kapaciteta) infrastrukturu korištenu za pružanje javnih usluga, upravlja takvom infrastrukturom te održava istu

1 IASB je u septembru 2010. godine *Okvir* zamijenio *Konceptualnim okvirom* za finansijsko izvještavanje

2 Kroz IFRIC 12 je izmijenjen naziv SIC-29, iz ranijeg *Objavljivanje – sporazumi o koncesijama za usluge*.

tokom određenog perioda. Korisnik tokom trajanja sporazuma prima naknadu za svoje usluge. Sporazum je uređen ugovorom koji postavlja standarde učinaka, mehanizme prilagodavanja cijena, kao i način rješavanja sporova. Ovakav sporazum se često opisuje kao “izgradi-koristi-predaj”, “obnovi-koristi-predaj” ili kao sporazum o koncesiji kojim se pružanje javnih usluga povjerava privatnom sektoru.

3. Obilježje ovih sporazuma o uslugama je javna priroda usluga čije je pružanje kao obavezu preuzeo korisnik. Javna politika je da se usluge povezane s tom infrastrukturom pružaju javnosti, bez obzira na identitet strane koja ih pruža. Sporazum o pružanju usluga ugovorno obavezuje korisnika da usluge pruža javnosti u ime subjekta javnog sektora. Druga uobičajena obilježja su:
- (a) strana koja nudi sporazum o pružanju usluga (davalac koncesije) je subjekt javnog sektora, uključujući organe vlasti, ili subjekt privatnog sektora na koji je prenesena odgovornost za datu uslugu.
 - (b) korisnik je odgovoran barem za dio upravljanja infrastrukturom i povezanim uslugama te ne djeluje isključivo kao zastupnik davaoca koncesije.
 - (c) ugovorom se utvrđuju početne cijene koje će korisnik obračunati te se uređuju izmjene cijena tokom trajanja sporazuma o pružanju usluga.
 - (d) korisnik je obavezan da davaocu koncesije na kraju trajanja sporazuma preda infrastrukturu u određenom stanju, za simboličnu naknadu ili bez iste, bez obzira na to koja ju je strana finansirala u početku.

Djelokrug

4. Ovo Tumačenje korisnicima daje uputstvo o načinu iskazivanja koncesionih sporazuma kojima se pružanje javnih usluga povjerava privatnom sektoru.
5. Ovo Tumačenje se primjenjuje na koncesione sporazume kojima se pružanje javnih usluga povjerava privatnom sektoru ako:
- (a) davalac koncesije kontrolira ili regulira koje usluge korisnik mora pružati s datom infrastrukturom, kome ih mora pružati, kao i po kojoj cijeni; i
 - (b) davalac koncesije po isteku trajanja sporazuma kontrolira – putem vlasništva, stvarnog prava ili na drugi način – svaki značajni preostali udio u infrastrukturi.
6. Infrastruktura korištena u koncesionom sporazumu kojim se pružanje javnih usluga povjerava privatnom sektoru je cijelim svojim korisnim vijekom upotrebe (tokom cijelog vijeka trajanja imovine) u djelokrugu ovog Tumačenja ako su ispunjeni uslovi iz tačke 5.(a). U tačkama UP1. do UP8. se daje uputstvo za utvrđivanje jesu li, i u kojoj mjeri, koncesioni sporazumi kojima se pružanje javnih usluga povjerava privatnom sektoru u djelokrugu ovog Tumačenja.
7. Tumačenje se primjenjuje i na:
- (a) infrastrukturu koju korisnik izgradi ili stekne od treće strane u svrhu sporazuma o pružanju usluga; i na

- (b) postojeću infrastrukturu za koju davalac koncesije daje pristup korisniku u svrhu sporazuma o pružanju usluga.
8. Ovim Tumačenje se ne određuje način računovodstvenog iskazivanja infrastrukture koju je korisnik prije ulaska u sporazum o pružanju usluga držao i priznao kao nekretnine, postrojenja i opremu. Na takvu infrastrukturu se primjenjuju zahtjevi MSFI u pogledu prestanka priznavanja (dati u MRS 16).
 9. Ovo Tumačenje ne određuje računovodstvo davaoca koncesije.

Pitanja

10. Ovo Tumačenje utvrđuje opće principe priznavanja i mjerenja formalnih obaveza i povezanih prava iz sporazuma o koncesijama za usluge. Zahtjevi objavljivanja informacija o sporazumima o koncesijama za usluge se nalaze u SIC-29. Pitanja kojima se ovo Tumačenje bavi uključuju:
 - (a) tretman korisnikovih prava nad infrastrukturom;
 - (b) priznavanje i mjerenje naknade po osnovu sporazuma;
 - (c) usluge izgradnje ili nadogradnje;
 - (d) usluge korištenja;
 - (e) troškove pozajmljivanja;
 - (f) naknadni računovodstveni tretman finansijske imovine i nematerijalne imovine; i
 - (g) stavke koje davalac koncesije daje korisniku.

Konsenzus

Tretman korisnikovih prava nad infrastrukturom

11. Infrastruktura iz djelokruga ovoga Tumačenja se ne treba priznavati kao nekretnine, postrojenja i oprema korisnika jer se ugovornim sporazumom o pružanju usluga na korisnika ne prenosi pravo kontrole korištenja infrastrukture za javne usluge. Korisnik ima pristup infrastrukturi radi korištenja u svrhe pružanja javnih usluga u ime davaoca koncesije u skladu s uslovima koji su utvrđeni ugovorom.

Priznavanje i mjerenje naknade po osnovu sporazuma

12. Po uslovima ugovornog sporazuma iz djelokruga ovoga Tumačenja, korisnik djeluje kao pružalac usluge. Korisnik gradi ili nadograđuje infrastrukturu (usluge izgradnje ili nadogradnje) koja se koristi za pružanje javne usluge te upravlja tom infrastrukturom i održava istu (usluge korištenja) tokom određenog vremenskog perioda.
13. Korisnik prihode ostvarene uslugama koje pruža treba priznati i mjeriti u skladu s MRS 11 i MRS 18. Ako korisnik pruža više od jedne usluge (tj. usluge izgradnje ili nadogradnje i usluge korištenja) po jednom ugovoru ili sporazumu, primljena

ili potraživana naknada se treba rasporediti u odnosu na relativne fer vrijednosti pruženih usluga, kada se ti iznosi mogu zasebno utvrditi. Priroda naknade određuje njen naknadni računovodstveni tretman. Naknadno iskazivanje primljene naknade kao finansijske imovine ili kao nematerijalne imovine je detaljno dato u tačkama 23. do 26. u nastavku.

Usluge izgradnje ili nadogradnje

14. Korisnik prihode i troškove povezane s uslugama izgradnje ili nadogradnje treba iskazivati u skladu s MRS 11.

Naknada koju davalac koncesije daje korisniku

15. Ako korisnik pruža usluge izgradnje ili nadogradnje, naknada koju primi ili potražuje se treba priznati po njenoj fer vrijednosti. Ta naknada može biti pravo na:
- (a) finansijsku imovinu; ili
 - (b) nematerijalnu imovinu.
16. Korisnik finansijsku imovinu treba priznati u mjeri u kojoj ima bezuslovno ugovorno pravo da prima novac ili drugu finansijsku imovinu od davaoca koncesije ili prema njemu za usluge izgradnje; davalac koncesije ima malo, ako i takvo, diskreciono pravo da izbjegne plaćanje, obično zbog toga što se sporazum može provesti pravnim putem. Korisnik ima bezuslovno pravo da prima novac ako davalac koncesije ugovorom garantira da će korisniku plaćati (a) određene ili odredive iznose ili (b) manjak, ako postoji, između iznosa naplaćenih od korisnika javne usluge i određenih ili odredivih iznosa, čak i kada je plaćanje uslovljeno time da korisnik osigura da infrastruktura zadovoljava određene zahtjeve u pogledu kvaliteta ili učinkovitosti.
17. Korisnik nematerijalnu imovinu treba priznati u mjeri u kojoj ostvaruje pravo (dozvolu) da korisnicima javnih usluga zaračunava naknadu. Pravo zaračunavanja naknade korisnicima javne usluge nije bezuslovno pravo na primanje novca jer iznosi zavise od mjere u kojoj javnost koristi uslugu.
18. Ako je korisnik za svoje usluge izgradnje dijelom plaćen finansijskom imovinom, a dijelom nematerijalnom imovinom, neophodno je svaku komponentu korisnikove naknade iskazati odvojeno. Primljena ili potraživana naknada se za obje komponente treba početno priznavati po fer vrijednosti primljene ili potraživane naknade.
19. Priroda naknade koju davalac koncesije daje korisniku se treba utvrditi u vezi s uslovima ugovor, te, kada postoji, relevantnog ugovornog prava.

Usluge korištenja

20. Korisnik prihode i troškove u vezi s uslugama korištenja treba iskazivati u skladu s MRS 18.

Ugovorne obaveze vraćanja infrastrukture na određeni nivo upotrebljivosti

21. Korisnik može imati ugovorne obaveze koje mora ispuniti kao uslov za njegovu dozvolu (a) održavanja infrastrukture na određenom nivou upotrebljivosti ili (b) vraćanja infrastrukture u određeno stanje prije nego što je na kraju trajanja sporazuma o pružanju usluga preda davaocu koncesije. Ove ugovorne obaveze održavanja ili obnavljanja infrastrukture, osim nadograđenih elemenata (vidjeti tačku 14.), trebaju se priznati i mjeriti u skladu s MRS 37, tj. po najboljoj mogućoj procjeni izdataka koji bi bili potrebni za izmirenje sadašnje obaveze na kraju izvještajnog perioda.

Troškovi pozajmljivanja koji nastaju korisniku

22. U skladu s MRS 23, troškovi pozajmljivanja koji se mogu pripisati sporazumu se trebaju priznati kao rashod u periodu u kojem su nastali osim kada korisnik ima ugovorno pravo da prima nematerijalnu imovinu (pravo zaračunavanja naknade korisnicima javne usluge). U tom slučaju se troškovi pozajmljivanja koji se mogu pripisati sporazumu trebaju kapitalizirati u skladu s tim Standardom tokom faze izgradnje iz sporazuma.

Finansijska imovina

23. Na finansijsku imovinu priznatu u skladu s tačkama 16. i 18. se primjenjuju MRS 32, MRS 39 i MSFI 7.
24. Iznos dugovanja davaoca koncesije ili prema njemu se iskazuje u skladu s MRS 39 kao:
- (a) pozajmica ili potraživanje;
 - (b) finansijska imovina raspoloživa za prodaju; ili
 - (c) kada je tako naznačeno prilikom početnog priznavanja, finansijska imovina mjerena po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak, ako su zadovoljeni uslovi za takvu klasifikaciju.
25. Ako je dugovanje davaoca koncesije iskazano kao pozajmica ili potraživanje ili kao finansijska imovina raspoloživa za prodaju, MRS 39 zahtijeva da se kamate izračunate primjenom metode efektivne kamate priznaju u dobit ili gubitak.

Nematerijalna imovina

26. MRS 38 se primjenjuje na nematerijalnu imovinu priznatu u skladu s tačkama 17. i 18. U tačkama 45. do 47. MRS 38 se daje uputstvo za mjerenje nematerijalne imovine stečene u zamjenu za novčanu imovinu ili kombinaciju novčane i novčane imovine.

Stavke koje davalac koncesije daje korisniku

27. U skladu s tačkom 11., stavke infrastrukture za koje je davalac koncesije omogućio pristup korisniku u svrhe sporazuma o pružanju usluga ne priznaju se kao nekretnine, postrojenja i oprema korisnika. Davalac koncesije korisniku može

također dati i druge stavke koje on može zadržati ili raditi s njima šta želi. Ako takva imovina čini dio naknade koju davalac koncesije plaća za usluge, ona ne predstavlja državna davanja definirana u MRS 20. Ona se priznaje kao imovina korisnika, izmjerena pri početnom mjerenju po fer vrijednosti. Korisnik treba priznati obavezu po osnovu neispunjenih formalnih obaveza koje je preuzeo u zamjenu za tu imovinu.

Datum stupanja na snagu

28. Subjekt ovo Tumačenje treba primijeniti na godišnje periode koji počinju 1. januara 2008. ili kasnije. Ranija primjena je dozvoljena. Ako subjekt ovo Tumačenje primjenjuje na period koji je počeo prije 1. januara 2008. godine, tu činjenicu treba objaviti.

28.A-28.E *[Ove tačke se odnose na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu te stoga nisu uvrštene u ovo izdanje.]*

Prijelazne odredbe

29. U smislu tačke 30., promjene računovodstvenih politika se iskazuju u skladu s MRS 8, tj. retroaktivno.

30. Ako za korisnika nije izvodivo da ovo Tumačenje na neki konkretan sporazum o pružanju usluga primijeni retroaktivno na početku najranijeg prezentiranog perioda, dužan je:

- (a) priznati finansijsku imovinu i nematerijalnu imovinu koja je postojala na početku najranijeg prezentiranog perioda;
- (b) koristiti ranije knjigovodstvene vrijednosti te finansijske imovine i nematerijalne imovine (bez obzira na raniju klasifikaciju) kao njihove knjigovodstvene vrijednosti na taj datum; i
- (c) testirati finansijsku i nematerijalnu imovinu priznatu na taj datum na umanjenje vrijednosti, osim kada to nije izvodljivo, u kojem slučaju se ti iznosi trebaju testirati na umanjenje vrijednosti na početku tekućeg perioda.

Dodatak A

Uputstvo za primjenu

Ovaj dodatak je sastavni dio ovog Tumačenja.

Djelokrug (tačka 5.)

- UP1. U tački 5. ovog Tumačenja se navodi da je infrastruktura u okviru djelokruga Tumačenja kada vrijede sljedeći uslovi:
- (a) davalac koncesije kontrolira ili regulira koje usluge korisnik mora pružiti s datom infrastrukturom, kome ih mora pružiti, kao i po kojoj cijeni; i
 - (b) davalac koncesije po isteku trajanja sporazuma kontrolira – putem vlasništva, stvarnog prava ili na drugi način – svaki značajni preostali udio u infrastrukturi.
- UP2. Kontrola ili regulacija u vezi s uslovom pod (a) se mogu provoditi po osnovu ugovora ili na drugi način (kao što je putem regulatora), a obuhvataju okolnosti u kojima davalac koncesije kupuje sve što se proizvede, kao i one u kojima nešto ili sve što se proizvede kupuju drugi korisnici. Pri primjeni ovog uslova, davalac koncesije i sve povezane strane se trebaju posmatrati zajedno. Ako je davalac koncesije subjekat javnog sektora, javni sektor u cjelini se, zajedno s regulatorima koji djeluju u javnom javnosti, za svrhe ovog Tumačenja treba smatrati povezanim s davaocem koncesije.
- UP3. U svrhu primjene uslova pod (a), davalac koncesije ne mora imati potpunu kontrolu nad cijenom, dovoljno je da cijenu regulira davalac koncesije, ugovor ili regulator, na primjer mehanizmom određivanja najviše dozvoljene cijene. Međutim, taj uslov se treba primijeniti na suštinu sporazuma. Sva obilježja koja nisu suštinska, poput ograničenja najviše cijene samo u rijetkim okolnostima, trebaju biti zanemarena. Nasuprot tome, ako je, na primjer, ugovorom korisniku dopuštena sloboda u utvrđivanju cijena, ali se svako premašivanje u zaradi vraća davaocu koncesije, određuje se najviši dozvoljeni iznos prinosa korisnika te je zadovoljen cjenovni element provjere kontrole.
- UP4. U svrhu primjene uslova pod (b), kontrola davaoca koncesije nad svakim značajnim preostalim udjelom bi istovremeno trebala ograničiti praktičnu sposobnost korisnika da proda ili založi infrastrukturu te davaocu koncesije osigurati trajno pravo korištenja tokom čitavog trajanja sporazuma. Preostali udio u infrastrukturi je preostala sadašnja vrijednost infrastrukture kao da je već dostigla starost i stanje koji se očekuju na kraju trajanja sporazuma.
- UP5. Kontrolu treba razlikovati od upravljanja. Ako davalac koncesije zadržava i stepen kontrole opisan u tački 5.(a) i svaki značajan preostali udio u infrastrukturi, korisnik samo upravlja infrastrukturom u ime davaoca koncesije, čak i ako, u mnogim slučajevima, može imati široka slobodu u upravljanju.
- UP6. Uslovi pod (a) i (b) zajedno određuju kada infrastrukturu, uključujući sve zahtijevane zamjene (vidjeti tačku 21.), kontrolira korisnik tokom čitavog njenog ekonomskog vijeka trajanja. Na primjer, ako korisnik za vrijeme trajanja sporazuma mora zamijeniti dio neke stavke infrastrukture (npr. površinski sloj

ceste ili krov zgrade), ta stavka infrastrukture se treba posmatrati kao cjelina. Tako je uslov pod (b) ispunjen za čitavu infrastrukturu, uključujući i dio koji je zamijenjen, ako davalac koncesije kontrolira svaki značajni preostali udio u konačnoj zamjeni toga dijela.

UP7. Ponekad je korištenje infrastrukture djelimično regulirano na način opisan u tački 5.(a), a djelimično nije regulirano. Međutim, ovi sporazumi se javljaju u različitim oblicima:

- (b) svaka infrastruktura koja se može fizički odvojiti i samostalno koristiti te koja zadovoljava definiciju jedinice za stvaranje novca iz MRS 36 se treba analizirati odvojeno ako se u cjelini koristi u svrhe koje nisu regulirane. Na primjer, ovo se može primijeniti na privatno krilo bolnice, pri čemu davalac koncesije koristi ostatak bolnice za liječenje pacijenata javnog zdravstva.
- (b) kada su krajnje pomoćne djelatnosti (poput prodavnice u bolnici) nisu regulirane, provjera kontrole se treba izvršiti kao da te usluge ne postoje, zbog toga što postojanje pomoćnih djelatnosti, u slučajevima kada davalac koncesije kontrolira usluge na način opisan u tački 5., ne umanjuje njegovu kontrolu nad infrastrukturom.

UP8. Korisnik možda ima pravo na korištenje odvojive infrastrukture opisane u tački UP7.(a), ili imovine koja se koristi za pružanje nereguliranih pomoćnih usluga opisanih u tački UP7.(b). U oba slučaja, moguće je da u suštini postoji najam davaoca koncesije prema korisniku, a kada je tako, treba se iskazati u skladu s MRS 17.