

IFRIC TUMAČENJE 12

Sporazumi o koncesijama za usluge

Reference

- *Okvir za sastavljanje i prezentiranje financijskih izvještaja*
- *MSFI 1 - Prva primjena Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja*
- *MSFI 7 - Financijski instrumenti: objavljivanje*
- *MRS 8 - Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške*
- *MRS 11 - Ugovori o izgradnji*
- *MRS 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema*
- *MRS 17 - Najmovi*
- *MRS 18 - Prihodi*
- *MRS 20 - Računovodstvo za državne potpore i objavljivanje državne pomoći*
- *MRS 23 - Troškovi posudbe*
- *MRS 32 - Financijski instrumenti: prezentiranje*
- *MRS 36 - Umanjenje imovine*
- *MRS 37 - Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovina*
- *MRS 38 - Nematerijalna imovina*
- *MRS 39 - Financijski instrumenti: priznavanje i mjerenje*
- *IFRIC 4 - Utvrđivanje da li sporazum sadrži najam*
- *SIC 29 - Sporazumi o koncesijama za usluge: objavljivanje*

Temelji

1. U mnogim zemljama je infrastrukturu za javne usluge - kao što su ceste, mostovi, tuneli, zatvori, bolnice, zračne luke, postrojenja za vodoopskrbu, elektroenergetske i telekomunikacijske mreže, tradicionalno gradio, njima upravljao i održavao ih javni sektor i financirala se iz javnog proračuna.
2. U nekim zemljama su vlade uvele sporazume o koncesijama za usluge kako bi privukle privatni sektor na sudjelovanje u razvoju, financiranju, upravljanju i održavanju infrastrukture. Infrastruktura može već postojati ili biti u izgradnji u razdoblju ugovora o usluzi. Sporazum iz djelokruga ovoga tumačenja u pravilu uključuje subjekt iz privatnog sektora (operator) koji gradi ili nadograđuje (primjerice, povećanjem kapaciteta) infrastrukturu te upravljanje infrastrukturom i njeno održavanje u određenom razdoblju. Operator za svoje usluge prima naknadu za vrijeme trajanja sporazuma. Sporazum je reguliran ugovorom u kojem su utvrđeni standardi izvedbe, mehanizmi usklađenja cijena te način rješavanja sporova. Takav se sporazum često opisuje kao „izgradi-upravljaj-prenesi” (izvorno „Build-Operate-Transfer” - BOT), „obnovi-upravljaj-prenesi” (izvorno „rehabilitate-operate-transfer” - ROT) ili sporazum o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru.

3. Jedno od obilježja ovakvih sporazuma o pružanju usluga jest i obveza koju preuzima operator a koja je u svojoj suštini javna usluga. Javna politika je da se usluge povezane s infrastrukturom pružaju javnosti, bez obzira na identitet strane koja pruža usluge. Sporazum o pružanju usluga ugovorno obvezuje operatora na pružanje usluga javnosti u ime subjekta iz javnog sektora. Druga uobičajena obilježja su:
- strana koja dodjeljuje ugovor (davatelj koncesije) jest subjekt iz javnog sektora, uključujući vladino tijelo, ili subjekt iz privatnog sektora na koji je prenesena odgovornost za uslugu
 - operator je odgovoran za barem određeni dio upravljanja infrastrukturom i povezane usluge te ne nastupa isključivo kao zastupnik u ime davatelja koncesije
 - ugovorom se utvrđuje početna cijena koju će zaračunavati operator i njime se regulira revizija cijena za vrijeme trajanja sporazuma o usluzi
 - operator je dužan infrastrukturu na kraju razdoblja sporazuma prenijeti na davatelja koncesije u određenom stanju za malu naknadu ili bez dodatne naknade, bez obzira na stranu koja ju je na početku financirala.

Djelokrug

- Ovo tumačenje sadrži upute za operatore o načinu obračunavanja sporazuma o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru.
- Ovo tumačenje se primjenjuje na sporazume o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru ako:
 - davatelj koncesije kontrolira ili regulira usluge koje operator mora pružiti koristeći infrastrukturu, kome ih treba pružati i po kojoj cijeni
 - davatelj koncesije upravlja - putem vlasništva, stvarnog prava ili na neki drugi način - svakim značajnim preostalim udjelom u infrastrukturi na kraju razdoblja sporazuma.
- Infrastruktura korištena u sporazumu o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru cijeli svoj vijek uporabe (vijek trajanja imovine) potpada u djelokrug ovoga tumačenja ako su ispunjeni uvjeti iz točke 5.(a). U točkama UP1.-UP8. su navedene upute za utvrđivanje da li i u kojoj mjeri sporazumi o koncesiji javnih usluga privatnom koncesionaru potpadaju u djelokrug ovoga tumačenja.
- Ovo tumačenje se primjenjuje i na:
 - infrastrukturu koju operator gradi ili stječe od treće strane radi sporazuma o usluzi i
 - postojeću infrastrukturu pristup kojoj davatelj koncesije omogućuje operatoru za potrebe sporazuma o usluzi.
- Ovo tumačenje ne sadrži odredbe o računovodstvenom iskazivanju infrastrukture koju je operator držao i priznao u sklopu nekretnina, postrojenja i opreme prije zaključenja sporazuma o pružanju usluge, na koju se primjenjuju kriteriji prestanka priznavanja iz MSFI-jeva (tj. MRS-a 16).
- Ovo tumačenje ne određuje način računovodstvenog iskazivanja kod davatelja koncesije.

Problem

10. Ovo tumačenje sadrži opća načela priznavanja i mjerenja obveza i povezanih prava iz sporazuma o koncesijama za usluge. Zahtjevi koji se odnose na objavljivanje informacija o sporazumima o koncesijama za usluge se nalaze u SIC-u 29 - *Sporazumi o koncesijama za usluge: objavljivanje*. Pitanja koja obrađuje ovo tumačenje su:
- postupak koji se primjenjuje na prava operatora na infrastrukturi
 - priznavanje i mjerenje naknade temeljem sporazuma
 - usluge izgradnje ili nadogradnje
 - usluge upravljanja
 - troškovi posudbe
 - kasnije obračunavanje financijskog imovine ili nematerijalne imovine i
 - predmeti koje davatelj koncesije daje operatoru.

Službeno stajalište

Postupak koji se primjenjuje na prava operatora na infrastrukturi

11. Infrastruktura iz djelokruga ovoga tumačenja se ne priznaje u sklopu nekretnina, postrojenja i opreme operatora jer se ugovornim sporazumom o usluzi na operatora ne prenosi pravo na kontrolu nad uporabom infrastrukture za javne usluge. Operator ima pristup infrastrukturi samo za svrhu upravljanja njome radi pružanja javne usluge u ime davatelja koncesije u skladu s uvjetima utvrđenima u ugovoru.

Priznavanje i mjerenje naknade temeljem sporazuma

12. Prema uvjetima ugovornog sporazuma iz djelokruga ovoga tumačenja, operator nastupa kao davatelj usluge. Operator gradi ili nadograđuje infrastrukturu (usluge izgradnje ili nadogradnje) koja se koristi za pružanje javne usluge te njome upravlja i održava ju (usluge upravljanja) kroz određeno razdoblje.
13. Operator je dužan prihode ostvarene pružanjem usluga priznati i mjeriti u skladu s MRS-om 11 i MRS-om 18. Ako operator pruža više usluga (tj. usluge izgradnje ili nadogradnje te usluge upravljanja) temeljem jednog ugovora ili sporazuma, naknada ili potraživanje za naknadu se raspoređuje na temelju relativne fer vrijednosti pruženih usluga ako je iznose moguće odvojeno identificirati. Priroda naknade određuje kasniji računovodstveni postupak koji će se na nju primjenjivati. Kasniji način obračunavanja naknade primljene kao financijsko imovina ili nematerijalna imovina je podrobno opisan u točkama 23.-26. koje slijede.

Usluge izgradnje ili nadogradnje

14. Operator je dužan prihode i troškove povezane s uslugama izgradnje ili nadogradnje obračunati u skladu s MRS-om 11.

Naknada koju davatelj koncesije daje operatoru

15. Ako operator pruža usluge izgradnje ili nadogradnje, primljena naknada ili potraživanje operatora za naknadu se priznaje po njenoj fer vrijednosti. Naknada može biti pravo na:
 - a) financijsko imovina ili
 - b) nematerijalnu imovinu.
16. Operator je dužan financijsko imovina priznati do iznosa bezuvjetnog ugovornog prava na primitak novca ili nekog drugog financijskog imovine od davatelja koncesije ili po njegovim uputama za usluge izgradnje; davatelj koncesije ima malu razinu diskrecije, ako uopće, da izbjegne plaćanje, obično iz razloga što je sporazum pravno provediv. Operator ima bezuvjetno pravo na primitak novca ako davatelj koncesije ugovorno jamči operatoru plaćanje (a) određenog ili odredivog iznosa ili (b) eventualnog manjka između iznosa primljenih od korisnika javne usluge i određenog ili odredivog iznosa, čak i ako je plaćanje uvjetovano time da operator osigura da infrastruktura udovolji određenim kriterijima kvalitete ili učinkovitosti.
17. Operator je dužan nematerijalnu imovinu priznati do iznosa prava (dozvole) koju je dobio da korisnicima javnih usluga zaračunava naknadu. Pravo zaračunavanje naknade korisnicima javne usluge nije bezuvjetno pravo na primitak novca jer iznosi ovisi o tome u kojoj mjeri javnost koristi uslugu.
18. Ako je operator za svoje usluge izgradnje plaćen dijelom financijskim imovinom i dijelom nematerijalnom imovinom, neophodno je svaku komponentu naknade operatora obračunati odvojeno. Primljena naknada ili potraživanje za naknadu za obje komponente se početno priznaje po fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja za naknadu.
19. Vrsta naknade koju operatoru daje davatelj koncesije se određuje na temelju ugovornih uvjeta i mjerodavnog ugovornog prava ako postoji.

Usluge upravljanja

20. Operator je dužan prihode i troškove povezane s uslugama upravljanja obračunati u skladu s MRS-om 18.

Ugovorna obveza obnove infrastrukture do određene razine uporabivosti

21. Operator može imati ugovorne obveze koje je dužan ispuniti kao uvjet za dobivanje dozvole (a) za održavanjem infrastrukture do određene razine uporabivosti ili (b) obnove infrastrukture do određenog stanja prije nego što ju prenese davatelju koncesije na kraju sporazuma o pružanju usluge. Ugovorne obveze održavanja ili obnavljanja infrastrukture, izuzev elemenata nadogradnje (v. točku 14.) se priznaju i mjere u skladu s MRS-om 37, tj. po najboljoj mogućoj procjeni izdataka koji bi bili potrebni kako bi se podmirila sadašnja obveza na datum izvještaja o financijskom položaju.

Troškovi posudbe operatora

22. Sukladno MRS-u 23, troškovi posudbe povezani sa sporazumom se priznaju kao rashod razdoblja u kojem su nastali, osim ako operator nema ugovorno pravo na primitak nematerijalne imovine (pravo zaračunavanje naknade korisnicima javne usluge). U tom se slučaju troškovi posudbe povezani sa sporazumom kapitaliziraju tijekom faze izgradnje po sporazumu sukladno sa spomenutim standardom.

Financijska imovina

23. Na financijsku imovinu priznatu sukladno točkama 16 i 18. se primjenjuju MRS 32 i MRS 39 te MSFI 7.
24. Iznos potraživanja od davatelja koncesije ili po njegovoj diskrecijskoj odluci se prema MRS-u 39 obračunava kao:
- zajam ili potraživanje
 - financijsko imovina raspoloživo za prodaju ili
 - financijsko imovina koje se vodi po fer vrijednosti kroz dobit ili gubitak ako je kao takvo određeno prilikom prvog priznavanja i ako su ispunjeni uvjeti za klasifikaciju u tu kategoriju.
25. Ako je potraživanje od davatelja koncesije obračunato kao zajam ili potraživanje ili kao financijsko imovina raspoloživo za prodaju, MRS 39 nalaže da se kamate izračunate primjenom metode efektivne kamate priznaju u dobit ili gubitak.

Nematerijalno imovina

26. Na nematerijalnu imovinu priznatu u skladu s točkom 17. i 18. se primjenjuje MRS 18. Točke 45.-47. MRS-a 38 sadrže upute o načinu mjerenja nematerijalne imovine stečene u zamjenu za nemonetarno imovina ili više njih ili kombinaciju monetarne i nemonetarne imovine.

Predmeti koje davatelj koncesije daje operatoru

27. Sukladno točki 11., predmeti infrastrukture kojima je davatelj koncesije operatoru omogućio pristup za potrebe sporazuma o pružanju usluga se ne priznaje u sklopu nekretnina, postrojenja i opreme operatora. Davatelj koncesije može operatoru ustupiti druge predmete koje operator može držati ili kojima može rukovati po vlastitoj želji. Ako je takva imovina dio naknade koju davatelj koncesije plaća za usluge, ona nije državna potpora kako je definira MRS 20. Ona se priznaje kao imovina operatora mjereno po fer vrijednosti pri prvom priznavanju. Operator je dužan priznati obvezu s naslova neispunjenih obveza koje je preuzeo u zamjenu za tu imovinu.

Datum stupanja na snagu

28. Subjekt će primijeniti ovo tumačenje na godišnja razdoblja koja započinju na dan ili nakon 1. siječnja 2008. godine. Dopuštena je ranija primjena. Ako subjekt tumačenje

primijeni na razdoblje koje započinje prije 1. siječnja 2008. godine, dužan je tu činjenicu objaviti.

Prijelazne odredbe

29. Uz primjenu točke 30., promjene računovodstvenih politika se obračunavaju u skladu s MRS-om 8, tj. retroaktivno.
30. Ako operatoru nije izvedivo ovo tumačenje na neki konkretan sporazum o pružanju usluga primijeniti retroaktivno s početkom najranijeg prikazanog razdoblja, dužan je:
 - a) priznati financijsku i nematerijalnu imovinu koja je postojala na početku najranijeg prikazanog razdoblja
 - b) koristiti ranije knjigovodstvene vrijednosti za tu financijsku i nematerijalnu imovinu (bez obzira na njihovu raniju klasifikaciju) kao njihove knjigovodstvene vrijednosti na taj datum i
 - c) financijsku i nematerijalnu imovinu podvrgnuti testu umanjenja na taj dan, osim ako to nije izvedivo, u kom slučaju se iznosi testiraju na umanjenje na početku tekućeg razdoblja.

DODATAK A

Upute za primjenu

Ovaj dodatak je sastavni dio tumačenja.

Djelokrug (točka 5.)

- UP1. U točki 5. tumačenja se navodi da infrastruktura potpada u djelokrug ovoga tumačenja ako vrijede sljedeći uvjeti:
- a) davatelj koncesije kontrolira ili regulira usluge koje operator mora pružiti koristeći infrastrukturu, kome ih treba pružati i po kojoj cijeni i
 - b) davatelj koncesije upravlja - putem vlasništva, stvarnog prava ili na neki drugi način - svakim značajnim preostalim udjelom u infrastrukturi na kraju razdoblja sporazuma.
- UP2. Kontrola ili regulacija koje se spominju kao uvjet pod (a) može se provoditi ugovorom ili na neki drugi način (primjerice putem regulatornog tijela) te uključuje okolnosti u kojima davatelj koncesije kupuje sve proizvode, kao i situaciju u kojoj neke ili sve krajnje proizvode kupuju ostali korisnici. Kod primjene ovoga uvjeta, davatelj koncesije i sve povezane strane se promatraju zajedno. Ako je davatelj koncesije subjekt iz javnog sektora, cijeli javni sektor, zajedno s regulatornim tijelima koja djeluju u javnom interesu, se za svrhu ovoga tumačenja smatra povezanim s davateljem koncesije.
- UP3. Za svrhu primjene uvjeta pod (a), davatelj koncesije ne mora imati potpunu kontrolu nad cijenom: dovoljno je da davatelj koncesije regulira cijenu, da je regulirana

ugovorom ili da ju regulira regulatorno tijelo primjerice mehanizmom određivanja najviše cijene. Međutim, uvjet se primjenjuje na suštinu ugovora. Obilježja koja nisu suštinska, kao što je najviši iznos koji se primjenjuje samo u rijetkim okolnostima, se zanemaruju. Nasuprot tome, ako je operatoru ugovorom dopuštena sloboda u određivanju cijene, ali se svaki višak dobiti vraća davatelju koncesije, određuje se najviši iznos prinosa koji pripada operatoru te je cjenovni element provjere kontrole ispunjen.

- UP4. Za svrhu primjene uvjeta pod (b), kontrola davatelja koncesije nad svakim značajnim preostalim udjelom treba istovremeno ograničiti praktičnu mogućnost operatora da proda ili založi predmetnu infrastrukturu i davatelju koncesije osigurati trajno pravo na korištenje infrastrukture tijekom razdoblja sporazuma. Preostali udjel u infrastrukturi je procijenjena sadašnja vrijednost infrastrukture kao da je infrastruktura starosti i u stanju koje se očekuje na kraju razdoblja sporazuma.
- UP5. Kontrolu valja razlikovati od upravljanja. Ako davatelj koncesije zadržava i stupanj kontrole kako je opisan u točki 5.(a) i svaki značajan preostali udjel u infrastrukturi, operator samo upravlja infrastrukturuom u ime davatelja koncesije, premda, u mnogim slučajevima, može imati široke diskrecijske ovlasti u upravljanju.
- UP6. Prema uvjetima i pod (a) i pod (b) se prepoznaje kada infrastrukturu, uključujući sve potrebne zamjene (v. točku 21.) kontrolira operator tijekom cijelog njenog ekonomskog vijeka. Primjerice, ako operator treba zamijeniti dio nekog predmeta infrastrukture u razdoblju sporazuma (npr. gornji sloj ceste ili krov neke građevine), taj predmet infrastrukture se promatra kao cjelina. Tako je uvjet pod (b) ispunjen za cijelu infrastrukturu, uključujući dio koji se zamjenjuje, ako davatelj koncesije kontrolira svaki značajan preostali udjel u konačnoj zamjeni toga dijela.
- UP7. Ponekad je korištenje infrastrukture dijelom regulirano na način opisan pod točkom 5.(a), a dijelom je neregulirano. No, ovakvi sporazumi poprimaju razne oblike:
- a) svaka infrastruktura koja je fizički odvojiva i kojom se može upravljati neovisno te koja udovoljava definiciji jedinice koja stvara novac iz MRS-a 36, analizira se odvojeno ako se koristi kao cjelina za neregulirane svrhe. Primjerice, to vrijedi kad u jednoj bolnici postoji privatno krilo, dok preostali dio bolnice davatelj koncesije koristi za liječenje javnih pacijenata.
 - b) kod nereguliranih djelatnosti koje su u cijelosti sporedne (kao što je trgovina u sklopu bolnice), obvezno se primjenjuje provjera kontrole kao da je riječ o usluga koje ne postoje jer u slučajevima u kojima davatelj koncesije kontrolira te usluge na način opisan u točki 5., postojanje sporednih djelatnosti ne umanjuje kontrolu davatelja koncesije nad infrastrukturuom.
- UP8. Operator može imati pravo na korištenje odvojive infrastrukture opisane u točku UP7.(a) ili objekata koji se koriste za pružanje nereguliranih sporednih usluga opisanih u točki UP7.(b). U oba slučaja moguće je u suštini postojanje najma koji davatelj koncesije daje operatoru; takav slučaj se obračunava u skladu s MRS-om 17.