

IFRIC Тумачење 12

Уговори о концесији за пружање услуга

Референце

- *Оквир за припрему и презентацију финансијских извештаја*¹
- IFRS 1 *Прва примена Међународних стандарда финансијског извештавања*
- IFRS 7 *Финансијски инструменти: Обелодањивања*
- IFRS 9 *Финансијски инструменти*
- IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*
- IFRS 16 *Лизинг*
- IAS 8 *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*
- IAS 16 *Некретнине, постројења и опрема*
- IAS 20 *Рачуноводствено обухватање државних давања и обелодањивање државне помоћи*
- IAS 23 *Трошкови позајмљивања*
- IAS 32 *Финансијски инструменти: презентација*
- IAS 36 *Умањење вредности имовине*
- IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*
- IAS 38 *Нематеријална имовина*
- SIC-29 *Уговори о концесији за пружање услуга: обелодањивање*²

Историјат

- 1 У многим земљама, јавни сектор традиционално гради, користи и одржава инфраструктуру за јавно коришћење – као што су путеви, мостови, тунели, затвори, болнице, аеродроми, водовод, електране и телекомуникационе мреже – која се финансира на основу одобрених средстава из јавног буџета.
- 2 У неким земљама, држава је увела уговоре за пружање услуга како би привукла приватни сектор да учествује у развоју, финансирању, коришћењу и одржавању те инфраструктуре. Инфраструктура може већ постојати, или може бити изграђена током трајања уговора за пружање услуга. Уговор који је под делокругом овог тумачења обично обухвата ентитет из приватног сектора (корисник) који гради инфраструктуру коју је некада обезбеђивао јавни сектор или је надограђује (на пример, повећањем капацитета) и да користи и одржава ту инфраструктуру током одређеног временског периода. Корисник је плаћен за пружање својих услуга током трајања уговора. Уговором се управља према уговору у ком су изнети стандарди перформанси, механизми прилагођавања цена и уговори за решавање спорова. Такав уговор се често описује као “изгради–користи–предај” уговор или “реконструиши–користи–предај” уговор или концесиони уговор за пружање услуга од стране ентитета јавног ентитетима приватног сектора.
- 3 Обележје ових уговора за пружање услуга је јавна природа обавезе коју преузима корисник. Јавна политика је да се услуге које се односе на инфраструктуру обезбеде јавности без обзира на идентитет стране која користи услуге. Уговор о пружању услуга уговорно обавезује корисника да пружи јавне услуге у име ентитета из јавног сектора. Друга уобичајена обележја су:
 - (а) страна која додељује уговор за пружање услуге (давалац) је ентитет јавног сектора, укључујући и државна тела, или ентитет приватног сектора коме је дата одговорност за ту услугу.
 - (б) корисник је одговоран за бар нека руковођења инфраструктуром и услуге у вези са њом, а нема само улогу посредника у име даваоца.

¹ У септембру 2010. Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB) је заменио *Оквир* са *Концептуалним оквиром за финансијско извештавање*.

² SIC-29, претходно *Обелодањивање – Уговори о концесији за пружање услуга* је измењен IFRIC-ом 12.

- (ц) уговор поставља почетне цене које треба да наметне корисник и регулише измене цена током периода уговора о пружању услуга.
- (д) корисник је обавезан да преда инфраструктуру даваоцу према посебном услову на крају периода уговора, за малу или без инкременталне накнаде, без обзира на то која га је страна финансирала на почетку.

Делокруг

- 4 Ово тумачење даје упутства о томе како корисници треба да обрачунавају уговоре о концесији за пружање услуга од стране ентитета јавног ентитетима приватног сектора.
- 5 Ово тумачење се примењује на уговоре о концесији за пружање услуга од стране ентитета јавног ентитетима приватног сектора ако:
- (а) давалац контролише или регулише које услуге корисник мора да пружи у вези са инфраструктуром, коме их мора пружити и по којој цени; и
 - (б) давалац контролише – путем власништва, права на користи или на други начин – свако значајно преостало учешће у инфраструктури након истека уговора.
- 6 Инфраструктура која се користи у уговорима о концесији за пружање услуга од стране ентитета јавног ентитетима приватног сектора током њеног читавог корисног века трајања је у оквиру делокруга овог тумачења ако су задовољени услови из параграфа 5(а). У параграфима од AG1 до AG8 се дају упутства за одређивање да ли су, и у којој мери, уговори о концесији за пружање услуга од стране ентитета јавног ентитетима приватног сектора у оквиру делокруга овог тумачења.
- 7 Ово тумачење се примењује на:
- (а) инфраструктуру коју корисник изгради или добије од треће стране у сврхе уговора о пружању услуга; и
 - (б) постојећу инфраструктуру за коју давалац даје кориснику приступ у сврхе уговора о пружању услуга.
- 8 Ово тумачење не одређује обрачунавање инфраструктуре коју поседује корисник и која је призната као некретнине, постројења и опрема пре склапања уговора о пружању услуга. Захтеви за престанак признавања дефинисани у IFRS (изнети у IAS 16) се примењују на такву инфраструктуру.
- 9 Ово тумачење не одређује обрачунавање од стране даваоца.

Питања

- 10 Ово тумачење износи опште принципе за признавање и одмеравање обавеза и права у вези са њима у уговорима о концесији за пружање услуга. Захтеви за обелодањивање информација о уговорима о концесији за пружање услуга се налазе у SIC–29. Питања којима се бави ово тумачење су:
- (а) третман оперативних права у вези са инфраструктуром;
 - (б) признавање и одмеравање накнаде за уговор;
 - (ц) услуге изградње и надоградње;
 - (д) услуге коришћења;
 - (е) трошкови позајмљивања;
 - (ф) накнадни рачуноводствени поступак у вези са финансијским средством и нематеријалном имовином; и
 - (г) ставке које давалац обезбеђује кориснику.

Консензус

Третман оперативних права у вези са инфраструктуром

- 11 Инфраструктура у оквиру делокруга овог тумачења се не признаје као некретнине, постројења и опрема корисника зато што уговор о уговорној обавези не преноси кориснику право на контролу коришћења

инфраструктуре за јавне службе. Оператер има приступ инфраструктури приликом пружања јавног сервиса у име даваоца у складу са условима одређеним у уговору.

Признавање и одмеравање накнаде за уговор

- 12 Према условима уговорних уговора под делокругом овог тумачења, корисник има улогу пружаоца услуге. Корисник гради или надоградњу инфраструктуру (услуге изградње или надоградње) која се користи за јавне службе и користи и одржава ту инфраструктуру (службе коришћења) током одређеног временског периода.
- 13 Корисник признаје и мери приходе у складу са IFRS 15 за услуге које врши. Природа накнаде одређује њен накнадни рачуноводствени поступак. Накнадно обрачунавање накнаде добијене као финансијско средство и нематеријална имовина је детаљно описано у параграфима од 23 до 26 у даљем тексту.

Услуге изградње и надоградње

- 14 Корисник рачуноводствено обухвата услуге изградње и надоградње у складу са IAS 11.

Накнада коју давалац даје кориснику

- 15 Ако корисник пружа услуге изградње или надоградње, накнада или потраживање које добије корисник се признаје у складу са IFRS 15. Накнаду могу чинити права на:
- (а) финансијско средство; или
 - (б) нематеријалну имовину.
- 16 Корисник признаје финансијско средство у мери у којој има безусловно уговорно право на добијање готовине или другог финансијског средства од или према упутствима даваоца за услуге градње; давалац нема дискреционо право да избегне плаћање, обично због тога што се споразум може спровести судским путем. Корисник има безусловно право на добијање готовине ако давалац уговором гарантује да ће исплатити кориснику (а) одређене или одредиве износе или (б) мањак, уколико постоји, између износа добијених од корисника јавних служби и одређених или одредивих износа, чак и ако је исплата условљена тиме да корисник обезбеди да инфраструктура задовољава одређене захтеве у погледу квалитета или ефикасности.
- 17 Корисник признаје нематеријалну имовину у мери у којој добија право (лиценцу) да корисницима наплаћује коришћење јавних услуга. Право наплаћивања коришћења јавних услуга није безусловно право на добијање готовине зато што су износи условљени степеном у ком јавност користи ту услугу.
- 18 Ако је корисник плаћен за услуге градње делимично финансијским средством и делимично нематеријалном имовином, неопходно је одвојено обрачунавати сваку компоненту накнаде корисника. Добијена или потраживана накнада за обе компоненте се признаје на почетку у складу са IFRS 15.
- 19 Природа накнаде дате кориснику се одређује по угледу на услове уговора и, када постоји, на закон релевантан за уговор. Природа накнаде одређује накнадно рачуноводствено обухватање као што је описано у параграфима 23-26. Међутим, обе врсте накнаде су класификоване као уговорно средство током периода изградње или надоградње у складу са IFRS 15.

Услуге коришћења

- 20 Корисник рачуноводствено обухвата услуге коришћења у складу са IFRS 15.

Уговорне обавезе за враћање инфраструктуре на одређени степен услужности

- 21 Корисник може имати уговорне обавезе које мора испунити као услов за његову лиценцу (а) да одржава инфраструктуру на одређеном степену услужности или (б) да врати инфраструктуру у одређено стање пре него што је преда даваоцу на крају уговора о пружању услуга. Ове уговорне обавезе за одржавање или реконструкцију инфраструктуре, осим за елементе надоградње (видети параграф 14), се признају и одмеравају у складу са IAS 37, то јест према најбољој процени издатака који би били потребни за измирење садашње обавезе на крају извештајног периода.

Трошкови позајмљивања којима је изложен корисник

- 22 У складу са IAS 23, трошкови позајмљивања који се могу приписати уговору се признају као расходи у периоду у ком су направљени осим ако корисник нема уговорно право да добија нематеријалну имовину (право да наплаћује коришћење јавне услуге од корисника). У овом случају трошкови позајмљивања који се могу приписати уговору се капитализују током фазе изградње у складу са тим стандардом.

Финансијско средство

- 23 IAS 32 и IFRS 7 и 9 примењују се на финансијско средство које се признаје према параграфима 16 и 18.
- 24 Износ доспео од или према упутствима даваоца се обрачунава у складу са IFRS 9 као одмерен по:
- (а) амортизованој набавној вредности;
 - (б) фер вредности у укупном осталом резултату; или
 - (ц) по фер вредности кроз биланс успеха.
- 25 Ако се износ доспео од даваоца одмерава по амортизованој набавној вредности или по фер вредности у осталом укупном резултату, IFRS 9 захтева да се камата израчуната коришћењем метода ефективне камате признаје у билансу успеха.

Нематеријална имовина

- 26 IAS 38 се примењује на нематеријалну имовину признату у складу са параграфима 17 и 18. У параграфима од 45 до 47 IAS 38 се дају упутства за одмеравање нематеријалне имовине стечене приликом размене за немонетарно средство или средства или комбинацију монетарних и немонетарних средстава.

Ставке које давалац обезбеђује кориснику

- 27 У складу са параграфом 11, ставке инфраструктуре за које је давалац дао кориснику приступ за сврхе уговора о пружању услуга се не признају као некретнине, постројења и опрема корисника. Давалац може такође да обезбеди друге ставке кориснику које корисник може да задржи или да са њима поступа како жели. Ако су таква средства део накнаде коју давалац дугује за услуге, она нису државна давања како је дефинисано у IAS 20. Уместо тога, она се рачуноводствено обухватају као део цене трансакције како је дефинисано у IFRS 15.

Датум ступања на снагу

- 28 Ентитет примењује ово Тумачење за годишње периоде који почињу 1. јануара 2008. или касније. Ранија примена је дозвољена. Ако ентитет примени ово Тумачење на период који почиње пре 1. јануар 2008. године, ту чињеницу обелодањује.
- 28А-28Ц [Брисан]
- 28Д Објављивањем IFRS 15 *Приход од уговора са купцима*, у мају 2014. године, измењен је одељак *Референце* и параграфи 13–15, 18–20 и 27. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 15.
- 28Е Објављивањем IFRS 9, у јулу 2014. године, измењени су параграфи 23–25 и обрисани параграфи 28А–28Ц. Ентитет треба да примењује ове измене када примењује IFRS 9.
- 28Ф Објављивањем стандарда IFRS 16 *Лизинг*, у јануару 2016. године, измењен је параграф АГ8. Ентитет треба да примењује ту измену када примењује IFRS 16.

Прелазак

- 29 Као предмет параграфа 30, промене рачуноводствених политика се обрачунавају у складу са IAS 8, то јест ретроспективно.
- 30 Ако, за неки одређени уговор о пружању услуга, није изводљиво за корисника да примени ово тумачење ретроспективно на почетку најранијег презентованог периода, он:

- (a) признаје финансијска средства и нематеријалну имовину која су постојала на почетку најранијег презентованог периода;
- (б) користи претходне књиговодствене вредности тих финансијских средстава и нематеријалне имовине (како год да су претходно класификована) као њихове књиговодствене износе на тај датум; и
- (ц) тестира финансијска средства и нематеријалну имовину признате на тај датум због умањења вредности, осим ако ово није изводљиво, у ком случају се износи тестирају због умањења вредности на почетку текућег периода.

Прилог А

Упутство за примену

Овај прилог је саставни део тумачења.

Делокруг (параграф 5)

- AG1 У параграфу 5 овог тумачења се одређује да је инфраструктура под делокругом овог тумачења када се постоје следећи услови:
- (а) давалац контролише или регулише које услуге корисник мора да пружи у вези са инфраструктуром, коме их мора пружити и по којој цени; и
 - (б) давалац контролише – путем власништва, права на користи или на други начин – свако значајно преостало учешће у инфраструктури након истека уговора.
- AG2 Контрола или прописивање које се помиње у услови (а) би могло да буде према уговору или на други начин (као што је преко регулаторног органа) и обухвата околности у којима давалац купује све производе као и оне у којима су део или све производе купили други корисници. Приликом примене овог услова, давалац и било која друга страна у вези са њим се разматрају заједно. Ако је давалац ентитет јавног сектора, јавни сектор у целини, заједно са било којим регулаторним органом који делује у интересу јавности, се сматра повезаним са даваоцем за сврхе овог тумачења.
- AG3 За сврхе услова (а), давалац не мора да има потпуну контролу над ценом: довољно је за цену да је пропише давалац, уговор или регулаторно тело, на пример помоћу механизма одређивања горње границе. Међутим, тај услов се примењује на суштину споразума. Обележја која нису суштинска, као што је горња граница која ће се примењивати само у ретким околностима, се игноришу. За разлику од тога, ако је на пример, у уговору садржано да се даје слобода оператеру да одређује цене, али да се сваки вишак добити враћа даваоцу, одређена је горња граница прихода корисника и елемент цене контролног теста је испуњен.
- AG4 За сврхе услова (б), контрола даваоца над сваким значајним преосталим учешћем треба и да ограничи практичну способност корисника да прода или гарантује за инфраструктуру и даје даваоцу трајно право коришћења током периода уговора. Преостало учешће у инфраструктури је процењена тржишна вредност инфраструктуре као да је већ достигла старосну границу и да је у стању очекиваном на крају периода трајања уговора.
- AG5 Контрола треба да се разликује од руковођења. Ако давалац задржи и степен контроле описан у параграфу 5(а) и свако преостало значајно учешће у инфраструктури, корисник само руководи инфраструктуром у име даваоца – чак и ако, у многим случајевима, може имати шира руководилачка дискрециона права.
- AG6 Услови (а) и (б) заједно утврђују када инфраструктуру, укључујући и све потребне замене (видети параграф 21), контролише давалац током читавог њеног економског века трајања. На пример, ако корисник мора да замени део ставке инфраструктуре током периода уговора (на пример, површински слој пута или кров зграде), ставка инфраструктуре се разматра у целини. На тај начин је услов (б) испуњен за целу инфраструктуру, укључујући и део који је замењен, ако давалац контролише свако преостало учешће у коначној замени тог дела.
- AG7 Понекад је коришћење инфраструктуре делимично регулисано на начин описан у параграфу 5(а), а делимично је нерегулисано. Међутим, ови уговори имају различите облике:
- (а) сва инфраструктура која се може физички одвојити и коју је могуће користити независно и која задовољава дефиницију јединице која генерише готовину како је дефинисано у IAS 36 се анализира одвојено ако се у целини користи за нерегулисане сврхе. На пример, ово би могло да се примени на приватно крило болнице, где остатак болнице користи давалац за лечење пацијената који су државни осигураници.
 - (б) када нису регулисане искључиво помоћне активности (као што је болничка продавница), контролни тестови се примењују као да те службе не постоје, зато што у случајевима у којима давалац контролише службе на начин описан у параграфу 5, постојање помоћних активности не смањује даваочеву/донаторову контролу над инфраструктуром.
- AG8 Корисник може да има право на коришћење засебне инфраструктуре описане у параграфу AG7(а), или других објеката који се користе за обезбеђивање помоћних нерегулисаних услуга описаних у параграфу

AG7(б). У било ком од ова два случаја, у суштини може постојати лизинг од стране даваоца за корисника; ако је тако, он га обрачунава у складу са IFRS 16.