

MRSJS 32 – SPORAZUMI O KONCESIJAMA ZA USLUGE: DAVATELJ KONCESIJE

Zahvale i napomene

Ovim međunarodnim računovodstvenim standardom za javni sektor (skr. MRSJS) uređuju se računovodstveni zahtjevi za davatelja koncesije u sporazumu o koncesiji za usluge. Njegov tekst je prilagođen na osnovu Tumačenja (IFRIC) 12 *Sporazumi o koncesijama za usluge*, koje je dao Odbor za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja /engl. *International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC*/, a objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde /engl. *International Accounting Standards Board – IASB*/, a objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor /engl. *International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*/ Međunarodne federacije računovođa /engl. *International Federation of Accountants – IFAC*/ reproducirani s dozvolom Fondacije za međunarodne standarde financijskog izvještavanja /engl. *International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation*/.

Odobreni tekst Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) je onaj koji je objavio IASB na engleskom jeziku i kopije se mogu dobiti izravno od IFRS Fondacije, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS, ISA, Nacrti izloženosti i druge publikacije IASB-a su zaštićeni autorskim pravima IFRS Fondacije.

“IFRS,” “ISA,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” i “International Financial Reporting Standards” su zaštitni znak IFRS Fondacije i ne smiju se koristiti bez odobrenja IFRS Fondacije.

MRSJS 32 – SPORAZUMI O KONCESIJAMA ZA USLUGE: DAVATELJ KONCESIJE

Historijat MRSJS

Ovo izdanje sadrži izmjene i dopune proistekle iz MRSJS izdanih do 31. januara/siječnja 2022. godine.

MRSJS 32 *Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije* je izdan u oktobru/listopadu 2011. godine.

Od tada, MRSJS 32 je izmijenjen kroz sljedeće MRSJS:

MRSJS 43 *Najmovi* (izdan u januaru/siječnju 2022. godine);

dokument *COVID-19: Odgađanje datuma stupanja na snagu* (izdan u novembru/studenom 2020. godine)

MRSJS 41 *Financijski instrumenti* (izdan u augustu/kolovozu 2018. godine);

dokument *Primjenjivost MRSJS* (izdan u aprilu/travnju 2016. godine);

Unapređenja MRSJS iz 2015. godine (izdan u aprilu/travnju 2016. godine); i

MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)* (izdan u januaru/siječnju 2015. godine).

Tabelarni pregled izmijenjenih tačaka MRSJS 32

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
3.	Izbrisano	Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
4.	Izbrisano	Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
13.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
20.	Izmijenjeno	MRSJS 41 iz avgusta/kolovoza 2018. godine
29.	Izmijenjeno	MRSJS 41 iz avgusta/kolovoza 2018. godine
32.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
33.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
35.	Izbrisano	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
35A.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
35B.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
36A.	Novi tekst	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
36B.	Novi tekst	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
36C.	Novi tekst	Primjenjivost MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
36D.	Izmijenjeno	COVID-19: Odgađanja datuma stupanja na snagu iz novembra/studenog 2020. godine
36E.	Novi tekst	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
37.	Izmijenjeno	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
AG13.	Izmijenjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
AG17.	Izmijenjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine

Zahvaćena tačka	Vrsta izmjene	Dokument iz kojeg je proistekla izmjena
AG20.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
AG35.	Izmijenjeno	Unapređenja MRSJS iz aprila/travnja 2016. godine
AG37.	Izmijenjeno	MRSJS 41 iz avgusta/kolovoza 2018. godine
AG45.	Izmijenjeno	MRSJS 41 iz avgusta/kolovoza 2018. godine
AG52.	Izmijenjeno	MRSJS 41 iz avgusta/kolovoza 2018. godine
AG53.	Izmijenjeno	MRSJS 41 iz avgusta/kolovoza 2018. godine
AG68.	Izbrisano	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
AG69.	Izbrisano	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
AG70.	Izbrisano	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
AG71.	Izbrisano	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
AG72.	Izbrisano	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
AG73.	Izbrisano	MRSJS 33 iz januara/siječnja 2015. godine
IG2.	Izmijenjeno	MRSJS 41 iz avgusta/kolovoza 2018. godine MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine
IG4.	Izmijenjeno	MRSJS 43 iz januara/siječnja 2022. godine

oktobar/listopad 2011. godine

MRSJS 32 – SPORAZUMI O KONCESIJAMA ZA USLUGE: DAVATELJ KONCESIJE

SADRŽAJ

Tačka

Cilj

1.

Djelokrug

2-7.

Definicije	8.	
Priznavanje i mjerenje imovine koncesije za usluge	9-13.	
Priznavanje i mjerenje obaveza	14-28.	
Model financijske obaveze	18-23.	
Model davanja prava operateru	24-26.	
Podjela sporazuma	27-28.	
Druge obaveze, preuzete obaveze, potencijalne obaveze i potencijalna imovina		29.
Drugi prihodi	30.	
Prezentacija i objavljivanje	31-33.	
Prijelazne odredbe	34-35.	
Datum stupanja na snagu	36-37.	
Dodatak A: Uputstva za primjenu		
Dodatak B: Izmjene i dopune drugih MRSJS		
Osnove za donošenje zaključaka		
Smjernice za provođenje		
Pokazni primjeri		

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 32 *Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije* predstavljen je kroz tačke od 1. do 37. Sve tačke imaju jednaku pravnu snagu. MRSJS 32 treba tumačiti u kontekstu njegovog cilja, Osnova za donošenje zaključaka, *Predgovora međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor i Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* pruža osnovu za odabir i primjenu računovodstvenih politika u situacijama za koje nisu dana eksplicitna uputstva.

Cilj

1. Cilj ovog standarda je da propiše način na koji davatelji koncesije, subjekti javnog sektora, računovodstveno tretiraju sporazume o koncesijama za usluge.

Djelokrug (vidjeti tačke AG1. i AG2.)

2. Subjekt¹ koji izrađuje i prezentira financijske izvještaje prema računovodstvu na obračunskoj osnovi dužan je primjenjivati ovaj standard za računovodstveni tretman sporazuma o koncesijama za usluge.
3. [Izbrisano.]
4. [Izbrisano.]
5. Sporazumi koji spadaju u djelokrug ovog standarda podrazumijevaju da primatelj koncesije/operator pruža javne usluge povezane s imovinom koncesije za usluge u ime davatelja te koncesije.
6. Sporazumi koji ne spadaju u djelokrug ovog standarda su sporazumi koji ne podrazumijevaju pružanje javnih usluga i sporazumi koji uključuju komponente usluga i upravljanja kod kojih predmetna imovina nije pod kontrolom davatelja koncesije (poput podugovaranja, ugovora o pružanju usluga ili privatizacije).
7. Ovim standardom se ne uređuje računovodstvo operatera (uputstva o tome na koji način operater treba obračunavati sporazume o koncesijama za usluge mogu se naći u relevantnim međunarodnim ili računovodstvenim standardima pojedinačnih zemalja koji propisuju sporazume o koncesijama za usluge).

Definicije (vidjeti tačke AG3. i AG4.)

8. Sljedeći pojmovi se u ovom standardu koriste u ovdje navedenim značenjima:

Obvezujući sporazum, za potrebe ovog standarda, je pojam koji opisuje ugovore i druge sporazume kojima se uključenim stranama dodjeljuju slična prava i obaveze kao da su sklopile neki vid ugovora.

Davatelj (koncesije), za potrebe ovog standarda, je subjekat koji operateru ustupa pravo da koristi imovinu koncesije za usluge.

Primatelj koncesije/operator, za potrebe ovog standarda, je subjekat koji koristi imovinu koncesije za usluge da bi pružio javne usluge u uslovima kada davatelj koncesije zadržava kontrolu nad tom imovinom.

Sporazum o koncesiji za usluge je obavezujući sporazum između davatelja koncesije i operatera prema kojem:

- (a) operater koristi imovinu koncesije za usluge da bi u određenom periodu u ime davatelja koncesije pružio javne usluge; i
- (b) operater prima naknadu za svoje usluge za vrijeme trajanja sporazuma o koncesiji za usluge.

Imovina koncesije za usluge je imovina koja se koristi za pružanje javnih usluga u sklopu sporazuma o koncesiji za usluge koju:

- (a) osigurava operater i
 - (i) koju operater gradi, razvija ili stiče od treće strane; ili
 - (ii) koja je postojeća imovina operatera; ili
- (b) osigurava davatelj koncesije i koja
 - (i) je postojeća imovina davatelja koncesije; ili
 - (ii) je nadogradnja postojeće imovine davatelja koncesije.

Pojmovi definirani u drugim MRSJS i u ovom standardu se koriste u značenjima koja su navedena u tim standardima

¹ Za potrebe ovog standarda, umjesto pojma „subjekat“ se koristi pojam „davatelj koncesije“.

i preneseni su u zasebno objavljeni *Pojmovnik*.

Priznavanje i mjerenje imovine koncesije za usluge (vidjeti tačke od AG5. do AG35.)

9. Davatelj koncesije priznaje imovinu koju osigurava operater i svaku nadogradnju postojeće imovine davatelja koncesije kao imovinu koncesije za usluge kada:
 - (a) davatelj koncesije kontrolira ili regulira koje usluge operater mora pružati služeći se tom imovinom, kome i po kojoj cijeni; i kada
 - (b) davatelj koncesije kontrolira, kroz vlasništvo, prava vlasništva ili na druge načine, svaki značajani rezidualni udio u imovini na kraju trajanja sporazuma.
10. Ovaj standard se primjenjuje na imovinu koja se tokom cijelog svog korisnog vijeka upotrebe koristi za koncesiju za usluge (u daljem tekstu: imovina tokom cijelog vijeka trajanja), ako su zadovoljeni uslovi iz tačke 9. (a).
11. Davatelj koncesije imovinu koncesije za usluge priznatu u skladu s tačkom 9. (ili tačkom 10. u odnosu na imovinu tokom cijelog vijeka trajanja) početno mjeri po njenoj fer vrijednosti, izuzev u slučajevima iz tačke 12.
12. Kada postojeća imovina davatelja koncesije zadovoljava uslove iz tačke 9. pod (a) i (b) (ili tačke 10. kod imovine tokom cijelog vijeka trajanja), davatelj tu imovinu klasificira kao imovinu koncesije za usluge. Reklasificirana imovina koncesije za usluge se računovodstveno tretira u skladu sa MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* ili MRSJS 31 *Nematerijalna imovina*, šta je primjereno.
13. Nakon početnog priznavanja ili reklasifikacije, imovina koncesije za usluge se računovodstveno tretira u skladu sa MRSJS 17 ili MRSJS 31, šta je primjereno.

Priznavanje i mjerenje obaveza (vidjeti tačke od AG36. do AG50.)

14. Tamo gdje imovinu koncesije za usluge priznaje u skladu s tačkom 9. (ili tačkom 10. u odnosu na imovinu tokom cijelog vijeka trajanja), davatelj koncesije je također dužan priznati i obavezu. Davatelj koncesije ne priznaje obavezu ako je njegova postojeća imovina reklasificirana kao imovina koncesije za usluge u skladu s tačkom 12., osim u slučajevima kada operater daje dodatnu naknadu, kao što je opisano u tački 15.
15. Obaveza priznata u skladu s tačkom 14. se početno mjeri po istom iznosu kao i imovina koncesije za usluge izmjerena u skladu s tačkom 11., usklađenom za iznos svake dodatne naknade (poput novca) koju davatelj koncesije daje operateru ili operater davatelju.
16. Vrsta obaveze koja se priznaje se zasniva na vrsti naknade koja je razmijenjena između davatelja koncesije i operatera. Vrsta naknade koju davatelj koncesije daje operateru se utvrđuje na osnovu uslova obavezujućeg sporazuma i, kada je relevantno, ugovornog prava.
17. U zamjenu za imovinu koncesije za usluge, davatelj koncesije može kompenzirati operatera za imovinu koncesije za usluge kroz kombinaciju bilo kojih od sljedećih stavki:
 - (a) vršenjem plaćanja u korist operatera (model „financijske obaveze“);
 - (b) kompenziranjem operatera na druge načine (model „davanja prava operateru“), kao što je
 - (i) davanje operateru prava da zaradi prihod od trećih strana korisnika imovine koncesije za usluge, ili
 - (ii) dozvoljavanje operateru da koristi drugu imovinu koja stvara prihod (na primjer, privatnog krila bolnice čiji ostatak davatelj koncesije koristi za liječenje pacijenata po osnovu javnog osiguranja, ili privatnog parkinga pored neke javne ustanove).

Model financijske obaveze (vidjeti tačke od AG37. do AG46.)

18. Tamo gdje davatelj koncesije ima безусловnu obavezu platiti novac ili drugu financijsku imovinu operateru za

građenje, razvijanje, sticanje ili nadogradnju imovine koncesije za usluge, davatelj obavezu priznatu u skladu s tačkom 14. računovodstveno tretira kao financijsku obavezu.

19. Davatelj koncesije ima безусловnu dužnost novčano platiti ako je garantirao da će operateru platiti:
- (a) naznačene ili utvrđive iznose; ili
 - (b) svaku razliku, ako postoji, između iznosa koje je operater primio od korisnika javnih usluga i svih naznačenih ili utvrdivih iznosa iz tačke 19. (a), čak i onda kada to plaćanje zavisi od toga da li operater osigurava da imovina koncesije za usluge zadovoljava naznačene zahtjeve u pogledu kvalitete ili učinkovitosti.
20. MRSJS 28 *Financijski instrumenti: Prezentacija*, MRSJS 30 *Financijski instrumenti: Objavljivanje* i zahtjevi u pogledu prestanka priznavanja iz MRSJS 41 *Financijski instrumenti* se primjenjuju na financijsku obavezu koja se priznaje u skladu s tačkom 14., osim tamo gdje ovaj standard propisuje zahtjeve i daje uputstva.
21. **Davatelj koncesije doznačava isplate operateru i računovodstveno ih tretira prema njihovoj suštini kao smanjenje obaveze priznate u skladu sa članom 14., financijsku naknadu i naknade za usluge koje pruža operater.**
22. **Financijsku naknadu i naknade za usluge koje pruža operater iz sporazuma o koncesijama za usluge koje se utvrđuju u skladu s tačkom treba računovodstveno tretirati kao troškove.**
23. Tamo gdje je komponente sporazuma o koncesiji za usluge koje se tiču imovine, odnosno usluga moguće zasebno odrediti, uslužne komponente plaćanja koja davatelj koncesije vrši u korist operatera se raspoređuju na osnovu relativnih fer vrijednosti imovine koncesije za usluge i samih usluga. Tamo gdje komponente imovine i komponente usluga nije moguće zasebno odrediti, uslužna komponenta plaćanja koja davatelj vrši u korist operatera se utvrđuje pomoću tehnika procjene vrijednosti.

Model davanja prava operateru (vidjeti tačke AG47, AG 48. i AG49.)

24. Tamo gdje davatelj koncesije nema безусловnu dužnost isplatiti u novcu ili drugom financijskom imovinom operateru za građenje, razvijanje, sticanje ili nadograđivanje imovine koncesije za usluge i daje operateru pravo da stekne prihod od trećih strana korisnika ili od druge imovine koja stvara prihod, davatelj koncesije obavezu priznatu u skladu s tačkom 14. računovodstveno tretira kao nezarađeni dio prihoda proisteklog iz razmjene imovine između davatelja i operatera.
25. **Davatelj koncesije priznaje prihod i smanjuje obavezu priznatu u skladu s tačkom 24. prema ekonomskoj suštini sporazuma o koncesiji za usluge.**
26. Tamo gdje davatelj koncesije kompenzira operatera za imovinu koncesije za usluge i pružanje usluga tako što mu da pravo da stekne prihode od trećih strana korisnika imovine koncesije za usluge ili druge imovine koja stvara prihode, ta razmjena se smatra transakcijom koja stvara prihode. S obzirom na to da pravo koje je dao operateru važi samo tokom trajanja predmetnog sporazuma o koncesiji za usluge, davatelj koncesije ne priznaje odmah prihod od te razmjene. Umjesto toga, priznaje se obaveza za svaki dio prihoda koji još nije zarađen. Prihod se priznaje prema ekonomskoj suštini sporazuma o koncesiji za usluge a obaveza smanjuje kako se priznaje prihod.

Podjela sporazuma (vidjeti tačku AG50.)

27. **Ako davatelj koncesije za građenje, razvijanje, sticanje ili nadograđivanje imovine koncesije za usluge plati dijelom kroz stvaranje financijske obaveze a dijelom kroz davanje nekog prava operateru, neophodno je zasebno računovodstveno pratiti svaki dio ukupne obaveze koja se priznaje u skladu s tačkom 14. Iznos koji je početno priznat za ukupnu obavezu je isti iznos kao onaj naznačen u tački 15.**
28. **Davatelj koncesije svaki dio obaveze iz tačke 27. računovodstveno tretira u skladu s tačkama od 18. do 26.**

Druge obaveze, preuzete obaveze, potencijalne obaveze i potencijalna imovina (vidjeti tačke od AG51. do AG54.)

29. Davatelj koncesije obračunava druge obaveze, preuzete obaveze, potencijalne obaveze i potencijalnu imovinu proistekle iz sporazuma o koncesijama za usluge u skladu sa MRSJS 19 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*, MRSJS 28, MRSJS 30 i MRSJS 41.

Drugi prihodi (vidjeti tačke od AG55. do AG64.)

30. Davatelj koncesije prihode od sporazuma o koncesijama za usluge, osim onih iz tačaka 24, 25. i 26., računovodstveno tretira u skladu sa MRSJS 9 *Prihod od transakcija razmjene*.

Prezentacija i objavljivanje (vidjeti tačke AG65, AG66. i AG67.)

31. Davatelj koncesije informacije prezentira u skladu sa MRSJS 1.
32. Pri utvrđivanju koje informacije objaviti u bilješkama razmatraju se svi aspekti sporazuma o koncesiji. Davatelj koncesije u svakom izvještajnom periodu objavljuje sljedeće informacije u odnosu na sporazum o koncesiji za usluge:
- (a) opis sporazuma;
 - (b) značajne uslove sporazuma koji bi se mogli odraziti na iznos, termine i izvjesnost budućih novčanih tokova (na primjer, period trajanja koncesije, datume ponovnog određivanja cijena i osnovu za ponovno određivanje cijena, odnosno za ponovno pregovaranje o uslovima);
 - (c) vrstu i obim (na primjer, količinu, trajanje ili iznos, šta je primjereno)
 - (i) prava na korištenje naznačene imovine;
 - (ii) prava da se od operatera očekuje da pruži naznačene usluge u odnosu na predmetni sporazum o koncesiji za usluge;
 - (iii) knjigovodstvene vrijednosti imovine koncesije za usluge priznate na kraju izvještajnog perioda, uključujući postojeću imovinu davatelja koncesije koja je reklasificirana kao imovina koncesije za usluge;
 - (iv) prava na primanje naznačene imovine po isteku sporazuma o koncesiji za usluge;
 - (v) opcija obnavljanja i raskidanja sporazuma;
 - (vi) drugih prava i obaveza (kao što su remont i imovine koncesije za usluge); i
 - (vii) dužnosti da se operateru omogući pristup imovini koncesije za usluge ili drugoj imovini koja stvara prihod; i
 - (d) promjene sporazuma nastale tokom izvještajnog perioda.
33. Objavljivanja koja nalaže tačka 32. za svaki značajan sporazum o koncesiji za usluge se vrše zasebno ili zajedno za sve sporazume o koncesijama za usluge koji uključuju usluge slične vrste (kao što su naplata putarine, telekomunikacijske usluge ili usluge odvođenja otpadnih voda). Ta objavljivanja se vrše u dodatku objavljivanjima koja nalaže MRSJS 17 i/ili MRSJS 31 prema klasama imovine. Imovina koncesija za usluge u sklopu sporazuma o koncesijama za usluge slične vrste koje se iskazuju skupa može se objediniti u podkategoriju neke klase imovine informacije o kojoj se objavljuju u skladu sa MRSJS 17 i/ili MRSJS 31 ili se uvrstiti u više od jedne klase imovine za koju se objavljivanja vrše prema MRSJS 17 i/ili MRSJS 31. Na primjer, za potrebe MRSJS 17, most za koji se naplaćuje mostarina se može uvrstiti u istu klasu kao i drugi mostovi. Za potrebe ove tačke, takav most se može svrstati sa sporazumima o koncesijama za usluge koji se iskazuju zajedno kao putevi za koje se naplaćuje putarina.

Prijelazne odredbe

34. **Davatelj koncesije koji je prethodno priznao imovinu koncesije za usluge i pripadajuće obaveze, prihode i rashode primjenjuje ovaj standard retroaktivno u skladu sa MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške.***
35. [Izbrisano.]
- 35A. Dokumentom „Unapređenja MRSJS iz 2015. godine“, izdanim u aprilu/travnju 2016., izvršene su izmjene tačaka 13, 32, 33. i AG35. Subjekt koji je ranije primjenjivao MRSJS 32 je dužan ponovo procijeniti klasifikaciju imovine koncesija za usluge izvršenu u skladu s tačkom 13. On imovinu sporazuma o koncesijama za usluge treba retroaktivno prezentirati u izmijenjenoj klasifikaciji u skladu sa MRSJS 3.
- 35B. Tamo gdje je imovina koncesija za usluge reklasificirana u skladu s tačkom 35A., subjekt imovinu koncesija za usluge računovodstveno tretira na sljedeći način:
- (a) ako je imovina koncesija za usluge ranije mjerena pomoću modela troška, a klasa imovine u koju je reklasificirana ta imovina koncesija za usluge se mjeri pomoću istog modela, subjekt nastavlja primjenjivati model troška. On u naredni period prenosi trošak imovine koncesija za usluge, zajedno sa svakom akumuliranom amortizacijom ili deprecijacijom i akumuliranim gubicima od umanjenja vrijednosti;
 - (b) ako je imovina koncesija za usluge ranije mjerena pomoću modela troška, a klasa imovine u koju je reklasificirana ta imovina koncesija za usluge se mjeri pomoću modela revalorizacije, subjekt ili
 - (i) revalorizira imovinu koncesija za usluge, ili
 - (ii) uz uvažavanje zahtjeva MRSJS 3 u pogledu promjena računovodstvenih politika, retroaktivno primjenjuje model troška na preostalu imovinu iz klase imovine u koju je reklasificirana imovina koncesija za usluge. Tamo gdje informacije o trošku dotične imovine nisu dostupne, subjekt smije koristiti knjigovodstvenu vrijednost imovine kao procijenjeni trošak;
 - (c) ako je imovina koncesija za usluge ranije mjerena pomoću modela revalorizacije, a klasa imovine u koju je reklasificirana ta imovina koncesija za usluge se mjeri pomoću modela troška, subjekt ili
 - (i) retroaktivno primjenjuje model troška na imovinu koncesija za usluge. Tamo gdje informacije o trošku dotične imovine nisu dostupne, subjekt smije koristiti knjigovodstvenu vrijednost imovine koncesija za usluge kao procijenjeni trošak; ili
 - (ii) uz uvažavanje zahtjeva MRSJS 3 u pogledu promjena računovodstvenih politika, vrši revalorizaciju preostale imovine iz klase imovine u koju je reklasificirana imovina koncesija za usluge;
 - (d) ako je imovina koncesija za usluge ranije mjerena pomoću modela revalorizacije, a klasa imovine u koju je reklasificirana ta imovina koncesija za usluge se mjeri pomoću istog modela, subjekt vrši usklađivanje revalorizacijskog viška u odnosu na svaku klasu imovine. Tamo gdje su priznata ranija revalorizacijska smanjenja u odnosu na imovinu neke koncesije za usluge ili na jednu ili više stavki imovine iz klase u koju je prenesena ta imovina koncesija za usluge, subjekt je dužan razmotriti da li je potrebno izvršiti prijenose između revalorizacijskog viška i akumuliranih viškova ili manjkova.

Datum stupanja na snagu

36. **Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2014. godine. Potiče se i njegova ranija primjena. Subjekt koji standard primijeni na neki period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2014. godine mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti MRSJS 5 *Troškovi pozajmljivanja*, MRSJS 13 *Najmovi*, MRSJS 17, MRSJS 29 i MRSJS 31.**
- 36A. **Kroz MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)*, izdanim u januaru/siječnju 2015. godine, izvršene su izmjene tačaka 35. i 37. Subjekt je dužan primijeniti**

te izmjene na godišnje financijske izvještaje za periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2017. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako MRSJS 33 primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2017. godine, subjekat na taj raniji period mora primijeniti i navedene izmjene.

- 36B. Dokumentom „Unapređenja MRSJS iz 2015. godine“, izdanim u aprilu/travnju 2016., izvršene su izmjene tačaka 13, 32, 33. i AG35. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2017. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2017. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu.
- 36C. Dokumentom „Primjenjivost MRSJS“, izdanim u aprilu/travnju 2016. godine, izbrisane su tačke 3. i 4. Subjekt je dužan primijeniti tu izmjenu na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2018. godine. Potiče se i njena ranija primjena. Ako navedenu izmjenu primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2018., subjekat mora objaviti tu činjenicu.
- 36D. Kroz MRSJS 41, izdanim u augustu/kolovozu 2018. godine, izvršene su izmjene tačaka 20, 29, AG37, AG45, AG52. i AG53. Subjekt je dužan primijeniti te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2023. godine. Potiče se i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2023. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti MRSJS 41.
- 36E. Kroz MRSJS 43 *Najmovi*, izdanim u januaru/siječnju 2022. godine, izvršene su izmjene tačaka AG13. i AG17. Subjekt je dužan primjenjivati te izmjene na godišnje financijske izvještaje koji obuhvataju periode početno sa ili nakon 1. januara/siječnja 2025. godine. Dopuštena je i njihova ranija primjena. Ako navedene izmjene primijeni na period koji počinje prije 1. januara/siječnja 2025. godine, subjekat mora objaviti tu činjenicu i u isto vrijeme primijeniti i MRSJS 43.
37. Kada subjekat usvoji računovodstvo prema MRSJS na obračunskoj osnovi, kako je definirano u MRSJS 33 *Prva primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor na obračunskoj osnovi (MRSJS)*, za financijsko izvještavanje nakon ovdje naznačenog datuma stupanja na snagu, ovaj standard se primjenjuje na godišnje financijske izvještaje subjekta koji obuhvataju periode početno sa ili nakon datuma usvajanja MRSJS.

Uputstva za primjenu

Ovaj dodatak čini sastavni dio MRSJS 32.

Djelokrug (vidjeti tačke od 2. do 7.)

AG1. Predviđeno je da ovaj standard odražava tumačenje Odbora za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja /engl. *International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC*/ br. 12 *Sporazumi o koncesijama za usluge*, kojim se propisuju računovodstveni zahtjevi za operatere iz sporazuma o koncesijama za usluge koji dolaze iz privatnog sektora. Da bi se to postiglo, djelokrug, principi za priznavanje imovine i korištena terminologija su usklađeni s primjenjivim uputstvima iz IFRIC tumačenja 12. Međutim, s obzirom na to da se ovaj standard bavi računovodstvom davatelja koncesija, on pitanja prepoznata u IFRIC tumačenju 12 oslovljava sa stanovišta davatelja koncesija, ovako kako slijedi:

- (a) davatelj koncesije priznaje financijsku obavezu kada je dužan izvršiti niz isplata operateru za davanje imovine koncesije za usluge (koja je izgrađena, razvijena, stečena ili nadograđena). Primjenjujući zahtjeve u pogledu mjerenja iz IFRIC tumačenja 12, koji su u ovom standardu navedeni u tačkama 12, 14. i 20., operater priznaje prihod od usluga građenja, razvijanja, sticanja, nadogradnje i održavanja rada koje pruža. U skladu s tačkom 8. u IFRIC tumačenju 12, operater prestaje priznavati imovinu koju je držao i priznavao kao nekretnine, postrojenja i opremu prije sklapanja sporazuma o koncesiji za usluge;
- (b) davatelj koncesije priznaje obavezu kada operateru da pravo da stiče prihod od trećih strana korisnika imovine koncesija za usluge ili druge imovine koja stvara prihod. Prema tački 26. u IFRIC tumačenju 12, operater priznaje nematerijalnu imovinu;
- (c) davatelj koncesije prestaje priznavati imovinu koju da operateru i nad kojom više nema kontrolu. U skladu s tačkom 27. u IFRIC tumačenju 12, operater priznaje imovinu i obavezu u vezi s dužnostima koje je preuzeo u zamjenu za imovinu.

AG2. U tački 9. ovog standarda se navode uslovi pod kojima imovina, osim imovine tokom cijelog vijeka trajanja, spada u djelokrug ovog standarda, dok se u tački 10. ovog standarda propisuju uslovi pod kojima imovina tokom cijelog vijeka trajanja spada u djelokrug standarda.

Definicije (vidjeti tačku 8.)

AG3. Tačka 8. daje definiciju sporazuma o koncesiji za usluge. U uobičajena obilježja takvih sporazuma spada sljedeće:

- (a) davatelj (koncesije) je subjekat javnog sektora;
- (b) primatelj koncesije/operater odgovara bar za dio upravljanja imovinom koncesije za usluge i pripadajućim uslugama i ne može postupati tek kao posrednik davatelja koncesije;
- (c) sporazumom se propisuju početne cijene koje će operater zaračunavati i uređuje revidiranje tih cijena tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge;
- (d) operater je dužan imovinu koncesije za usluge predati davatelju u naznačenom stanju po isteku sporazuma, za malu ili nikakvu inkrementalnu naknadu, bez obzira na to koja od ugovornih strana je prvobitno financirala; i
- (e) sporazum se vodi obavezujućim dogovorom o standardima izvršenja, mehanizmima za prilagođavanje cijena i arbitražnom rješavanju sporova.

AG4. U tački 8. se daje definicija imovine koncesije za usluge. U primjere takve imovine spadaju ceste, mostovi, tuneli, zatvori, bolnice, zračne luke, postrojenja za vodosnabdijevanje, postrojenja za snabdijevanje električnom energijom i telekomunikacijske mreže, trajne instalacije za vojne i druge aktivnosti, kao i druga dugotrajna materijalna ili nematerijalna imovina koja se koristi u administrativne svrhe pri pružanju javnih usluga.

Priznavanje i početno mjerenje imovine koncesije za usluge (vidjeti tačke od 9. do 13.)

Priznavanje imovine koncesije za usluge

- AG5. Procjena da li imovinu koncesije za usluge treba priznati u skladu s tačkom 9. (ili tačkom 10. ako se radi o imovini tokom cijelog vijeka trajanja) vrši se na osnovu svih činjenica i okolnosti koje se tiču sporazuma.
- AG6. Kontrola ili reguliranje iz tačke 9. (a) se mogu vršiti putem obavezujućeg sporazuma ili na drugi način (kao što je, na primjer, slučaj kada treća strana regulator regulira druge subjekte iz iste privredne grane ili sektora kao davatelje koncesija) i podrazumijevaju okolnosti pod kojima davatelj koncesije kupuje sve izlazne vrijednosti, kao i one pod kojima sve ili neke od tih vrijednosti kupuju drugi korisnici. Mogućnost zabrane ili reguliranja pristupa drugih koristima od imovine predstavlja ključni element kontrole po kojem se imovina subjekta razlikuje od javnih dobara kojima pristup imaju i koristi od kojih mogu sticati svi subjekti. Obavezujućim sporazumom se propisuju početne cijene koje će operater zaračunavati i revidiranje tih cijena tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge. Kada se obavezujućim sporazumom pravo kontrole nad korištenjem imovine koncesije za usluge prenese na davatelja, ta imovina zadovoljava uslov iz tačke 9. (a) u pogledu kontrole u odnosu na one kojima operater mora pružiti usluge.
- AG7. Za potrebe tačke 9. (a), davatelj koncesije ne mora imati potpunu kontrolu nad cijenom. Dovoljno je da tu cijenu regulira davatelj, obavezujući sporazum, treća strana regulator koji regulira druge subjekte koji posluju u istoj privrednoj grani ili sektoru (poput bolnica, škola ili univerziteta) kao davatelje koncesija (primjera radi, pomoću mehanizma određivanja pragova). Međutim, taj uslov se primjenjuje na suštinu sporazuma dok se obilježja koja nisu od suštinskog značaja, poput gornjeg praga koji će se primjenjivati u rijetkim okolnostima, zanemaruju. Nasuprot tome, ako je, na primjer, zamišljeno da se operateru sporazumom da sloboda da određuje cijene, s tim da se svaki višak dobiti mora vratiti davatelju, onda je povrat operatera taj koji je ograničen pragom i cjenovni element testa kontrole je zadovoljen.
- AG8. Mnoge vlade imaju ovlaštenje da reguliraju postupanje subjekata koji posluju u određenim privrednim granama, direktno ili posredstvom posebnih agencija ustanovljenih za te namjene. Za potrebe tačke 9. (a), široka regulatorna ovlaštenja, kako su prethodno opisana, ne predstavljaju kontrolu. Ovaj standard predviđa da se pojam „reguliranje“ primjenjuje samo u kontekstu konkretnih uslova i rokova predmetnog sporazuma o koncesiji za usluge. Na primjer, regulator usluga željezničkog prijevoza može odrediti cijene koje se odnose na cijelu željezničku djelatnost. U zavisnosti od pravnog okvira u nekoj jurisdikciji, takve cijene se mogu smatrati implicitnim dijelom obavezujućeg sporazuma kojim se vode pojedinačni sporazumi o koncesijama za pružanje usluga željezničkog prijevoza ili se mogu eksplicitno navesti u samom sporazumu. Međutim, kontrola nad imovinom koncesije za usluge u oba slučaja proističe iz ugovora ili sličnog obavezujućeg sporazuma ili iz konkretne regulative koja se odnosi na usluge željezničkog prijevoza, a ne iz činjenice da je davatelj koncesije subjekat javnog sektora koji je povezan s regulatorom željezničkih usluga.
- AG9. Za potrebe tačke 9. (b), svaka kontrola davatelja koncesije nad značajnim rezidualnim udjelom bi trebala i ograničiti praktičnu sposobnost operatera da proda ili založi imovinu, ali i nastaviti davati pravo korištenja imovine davatelju tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge. Rezidualni udio u imovini je procijenjena sadašnja vrijednost imovine kao da je već starosti i stanja kakvi se očekuju na kraju trajanja sporazuma o koncesiji za usluge.
- AG10. Kontrolu treba razlikovati od upravljanja. Ako davatelj koncesije zadrži i stepen kontrole kakav je opisan u tački 9. (a) i značajan rezidualni udio u imovini, operater samo upravlja tom imovinom u ime davatelja, bez obzira na to što, u velikom broju slučajeva, pri tome može uživati široka diskreciona prava upravljanja.
- AG11. Uslovi iz tačke 9. pod (a) i (b) zajedno pokazuju kada imovinu, uključujući sve neophodne zamjene, kontrolira davatelj koncesije tokom cijelog njenog ekonomskog vijeka. Na primjer, ako operater tokom trajanja sporazuma mora zamijeniti neki dio imovine (poput površinskog sloja ceste ili krova zgrade), ta imovina se posmatra kao cjelina. U skladu s tim, uslov iz tačke 9. (b) je zadovoljen za cjelokupnu imovinu, uključujući i dio koji je zamijenjen, ako davatelj koncesije kontrolira svaki značajan rezidualni udio u završnoj zamjeni tog dijela.
- AG12. U određenim slučajevima, korištenje imovine koncesije za usluge je jednim dijelom regulirano na način opisan u tački 9. (a), a drugim dijelom neregulirano. Takvi aranžmani mogu poprimiti različite forme, tačnije:
- (a) sva fizički odvojiva imovina koja se može nezavisno koristiti i zadovoljava definiciju jedinice koja stvara novac iz MRSJS 25 *Umanjenje vrijednosti imovine koja stvara novac* analizira se zasebno da bi se utvrdilo da li je uslov iz tačke 9. (a) zadovoljen kada se u potpunosti koristi u svrhe koje nisu regulirane (na primjer, ovo bi se moglo odnositi na privatno krilo bolnice čiji ostatak davatelj koncesije koristi za liječenje pacijenata po osnovu javnog osiguranja); a
 - (b) kada su potpuno dopunske djelatnosti (poput trgovine u bolnici) neregulirane, testiranje kontrole se vrši kao da te usluge ne postoje jer, u slučajevima kada davatelj koncesije kontrolira usluge na način opisan u tački 9. (a), postojanje dopunskih djelatnosti ne umanjuje njegovu kontrolu nad imovinom koncesije za usluge.

AG13. Operater može imati pravo na korištenje odvojive imovine opisane u tački AG12. (a) ili prostorija koje se koriste za pružanje nereguliranih dopunskih usluga kako su opisane pod (b) iste tačke. U svakom od tih slučajeva, može postojati ono što je u suštini najam koji davatelj koncesije vrši operateru. Kada je to slučaj, isti se računovodstveno tretira u skladu sa MRSJS 43.

Postojeća imovina davatelja koncesije

AG14. Određeni sporazum može uključivati postojeću imovinu davatelja koncesije:

- (a) kojoj on dopušta da operater pristupi za potrebe predmetnog sporazuma o koncesiji za usluge; ili
- (b) kojoj on dopušta da operater pristupi za potrebe stvaranja prihoda kao kompenzacije za imovinu koncesije za usluge.

AG15. U tački 11. se zahtijeva da se imovina priznata u skladu s tačkom 9. (ili tačkom 10. ako se radi o imovini tokom cijelog vijeka trajanja) početno mjeri po fer vrijednosti. Postojeća imovina davatelja koja se koristi za potrebe sporazuma o koncesiji za usluge se reklasificira umjesto da se priznaje prema ovom standardu. Sama nadogradnja postojeće imovine davatelja (poput povećanja njenog kapaciteta) se priznaje kao imovina koncesije za usluge u skladu s tačkom 9., odnosno tačkom 10. kada je riječ o imovini tokom cijelog vijeka trajanja.

AG16. Prilikom testiranja na umanjene vrijednosti u skladu sa MRSJS 17 ili MRSJS 31, šta je primjereno, davatelj ne mora davanje koncesije za usluge operateru obavezno smatrati okolnošću koja uzrokuje umanjene vrijednosti, osim ako je došlo do primjene u načinu korištenja te imovine koja utječe na njene buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal. Davatelj konsultira MRSJS 21 *Umanjenje vrijednosti imovine koja ne stvara novac* ili MRSJS 26, šta je primjereno, da bi utvrdio jesu li se pod takvim okolnostima javile ikakve naznake umanjenja vrijednosti.

AG17. Kada imovina prestane ispunjavati uslove za priznavanje iz tačke 9. (ili tačke 10. kada se radi o imovini tokom cijelog vijeka trajanja), davatelj koncesije se pridržava principa u pogledu prestanka priznavanja iz MRSJS 17 ili MRSJS 31, šta je primjereno. Na primjer, ako se imovina prenese operateru na trajnoj osnovi, ona se prestaje priznavati. Ako se imovina prenese na privremenoj osnovi, davatelj razmatra suštinu tog uslova sporazuma o koncesiji za usluge da bi utvrdio treba li prestati priznavati tu imovinu. U takvim slučajevima, davatelj razmatra i to da li sporazum predstavlja transakciju najma ili transakciju prodaje i povratnog najma koju bi trebalo računovodstveno tretirati u skladu sa MRSJS 23.

AG18. Kada sporazum o koncesiji za usluge podrazumijeva nadogradnju postojeće imovine davatelja koja će prouzrokovati povećanje budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala od iste, vrši se procjena te nadogradnje da bi se utvrdilo zadovoljava li uslove za priznavanje iz tačke 9. (odnosno tačke 10. ako je riječ o imovini tokom cijelog vijeka trajanja). Ako su ti uslovi zadovoljeni, nadogradnja se priznaje i mjeri u skladu s ovim standardom.

Postojeća imovina operatera

AG19. Operater za korištenje dijela sporazuma o koncesiji za usluge može osigurati imovinu koju nije izgradio, razvio niti stekao. Ako sporazum uključuje postojeću imovinu operatera koju koristi za potrebe sporazuma o koncesiji za usluge, davatelj koncesije utvrđuje da li ta imovina zadovoljava uslove iz tačke 9. (ili tačke 10. ako se radi o imovini tokom cijelog vijeka trajanja). Ako su uslovi za priznavanje zadovoljeni, davatelj imovinu priznaje kao imovinu koncesije za usluge i računovodstveno je tretira u skladu s ovim standardom.

Izgrađena ili razvijena imovina

AG20. Kada izgrađena ili razvijena imovina zadovoljava uslove iz tačke 9. (ili tačke 10. za imovinu tokom cijelog vijeka trajanja), davatelj koncesije istu priznaje i mjeri u skladu s ovim standardom. Kroz MRSJS 17 ili MRSJS 31, šta je primjereno, su uređeni kriteriji za to kada priznati imovinu koncesije za usluge. Oba standarda nalažu da se imovina prizna onda i samo onda kada:

- (a) je izgledno da će buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal povezani s tom stavkom pritjecati u subjekat; i kada
- (b) se trošak ili fer vrijednost stavke može pouzdano izmjeriti.²

² Pouzdane informacije su nepristrasne informacije bez značajnih grešaka na koje se korisnici mogu osloniti da im pruže vjeran prikaz onoga što im je namjera da prikažu, odnosno što se može razumno očekivati da prikažu. U članu OZ16. MRSJS-a 1 obrađuje se prijelazni pristup objašnjavanju pouzdanosti.

- AG21. Te kriterije, zajedno s konkretnim uslovima i odredbama obavezujućeg sporazuma, treba uzeti u obzir prilikom utvrđivanja da li imovinu koncesije za usluge priznati u periodu u kojem je izgrađena ili razvijena. U odnosu na nekretnine, postrojenja i opremu, kao i na nematerijalnu imovinu, kriteriji za priznavanje mogu biti zadovoljeni već tokom gradnje ili razvoja i, kada se to desi, davatelj imovinu koncesije za usluge u pravilu priznaje tokom tog perioda.
- AG22. Prvi kriterij za priznavanje je da se davatelju prilivaju ekonomske koristi ili uslužni potencijal. Sa stanovišta davatelja, primarna svrha imovine koncesije za usluge je da pruži uslužni potencijal u ime davatelja iz javnog sektora. Slično kao i kod imovine koju davatelj izgradi ili razvije za vlastite potrebe, on bi, u trenutku kada nastanu troškovi građenja ili razvoja, razmotrio uslove obavezujućeg sporazuma da bi utvrdio bi li mu se u tom trenutku prilivao uslužni potencijal od imovine koncesije za usluge.
- AG23. Drugi kriterij za priznavanje je da je početni trošak ili fer vrijednost imovine moguće pouzdano izmjeriti. Prema tome, da bi ispunio kriterije za priznavanje iz MRSJS 17 ili MRSJS 31, šta je primjereno, davatelj koncesije mora raspolagati pouzdanim informacijama o trošku ili o fer vrijednosti predmetne imovine tokom njenog građenja ili razvijanja. Na primjer, ako sporazum o koncesiji za usluge nalaže da operater davatelju dostavlja izvještaje o napretku tokom izgradnje ili razvoja imovine, troškove koji nastaju bi se moglo izmjeriti pa bi se stoga zadovoljio princip priznavanja iz MRSJS 17, ako se radi o imovini koja se gradi, ili iz MRSJS 31, ako je riječ o imovini koja se razvija. Pored toga, u slučajevima kada davatelj nema puno drugog izbora nego da prihvati imovinu koja je izgrađena ili razvijena da bi se zadovoljile specifikacije ugovora ili sličnog obavezujućeg sporazuma, troškovi se priznaju dinamikom kojom napreduju radovi na završetku imovine. U skladu s tim, davatelj priznaje imovinu koncesije za usluge i pripadajuću obavezu.

Mjerenje imovine koncesije za usluge

- AG24. U tački 11. se zahtijeva da se imovina koncesije za usluge priznata u skladu s tačkom 9. (ili tačkom 10. ako se radio o imovini tokom cijelog vijeka trajanja) početno mjeri po fer vrijednosti. Fer vrijednost se, naročito, koristi da bi se prilikom početnog priznavanja utvrdio trošak izgrađene ili razvijene imovine koncesije za usluge, odnosno trošak svih nadogradnji postojeće imovine. Zahtjev iz tačke 11. se ne odnosi na postojeću imovinu davatelja koncesije koja se reklasificira kao imovina koncesije za usluge u skladu s tačkom 12. ovog standarda. Takvo korištenje fer vrijednosti pri početnom priznavanju ne predstavlja revalorizaciju prema MRSJS 17, odnosno MRSJS 31.
- AG25. Vrsta kompenzacije koja se razmjenjuje između davatelja koncesije i operatera utječe na to kako se kod početnog priznavanja utvrđuje fer vrijednost imovine koncesije za usluge. U sljedećim tačkama se navodi na koji način utvrditi fer vrijednost imovine pri početnom priznavanju u zavisnosti od vrste kompenzacije koja se razmjenjuje, tačnije:
- (a) tamo gdje davatelj koncesije vrši plaćanja prema operateru, fer vrijednost pri početnom priznavanju predstavlja dio isplata operateru za imovinu; a
 - (b) tamo gdje davatelj koncesije ne vrši plaćanja prema operateru, imovina se računovodstveno prati na isti način kao i razmjena nemonetarne imovine iz MRSJS 17 i MRSJS 31.

Vrste naknada

- AG26. Sporazumi o koncesijama za usluge su rijeko jednaki. Tehnički zahtjevi se razlikuju od jednog do drugog sektora i od jedne do druge jurisdikcije. Pored toga, i sami uslovi sporazuma mogu zavisiti od specifičnih obilježja općeg pravnog okvira određene jurisdikcije. Ugovornim pravom, tamo gdje postoji, se mogu propisivati uslovi koje nije obavezno ponavljati u pojedinačnim ugovorima.
- AG27. U zavisnosti od uslova sporazuma o koncesiji za usluge, davatelj koncesije može kompenzirati operatera za imovinu koncesije za usluge i za pružanje usluga kroz kombinaciju bilo kojih od sljedećih stavki:
- (a) vršenjem plaćanja (na primjer, u novcu) u korist operatera;
 - (b) kompenziranjem operatera na druge načine, kao što je
 - (i) davanje operateru prava da zaradi prihod od trećih strana korisnika imovine koncesije za usluge, ili
 - (ii) dozvoljavanje operateru da koristi drugu imovinu koja stvara prihod.

AG28. Tamo gdje davatelj koncesije kompenzira operatera za imovinu koncesije za usluge tako što mu vrši plaćanja, komponente tih plaćanja koje se odnose na imovinu i njihove komponente koje se odnose na usluge mogu biti razdvojive (kao što je slučaj kod obavezujućih sporazuma koji propisuju iznos unaprijed određenog niza plaćanja koji će se raspodijeliti na imovinu koncesije za usluge) ili nerazdvojive.

Razdvojiva plaćanja

- AG29. Sporazum o koncesiji za usluge se možda može razdvojiti pod različitim okolnostima, uključujući, između ostalog, kada:
- (a) se odredi jedan dio toka plaćanja koji varira u zavisnosti od dostupnosti same imovine koncesije za usluge i drugi dio koji varira u zavisnosti od korištenja ili pružanja određenih usluga;
 - (b) različite komponente sporazuma o koncesiji za usluge traju različite periode ili se mogu zasebno raskinuti. Na primjer, jedna komponenta usluga se može raskinuti a da to ne utječe na daljnje važenje ostatka sporazuma; ili kada
 - (c) se o različitim komponentama sporazuma o koncesiji za usluge može zasebno ponovo pregovarati. Primjera radi, vrši se testiranje komponente usluge u odnosu na tržište i dio ili sva povećanja ili smanjenja troška se prenose na davatelja koncesije na takav način da je moguće odrediti dio plaćanja koji davatelj vrši konkretno u vezi s tom uslugom.
- AG30. MRSJS 17 i MRSJS 31 zahtijevaju da se imovina stečena kroz transakciju razmjene početno mjeri po trošku, što je ekvivalent cijene te imovine za jednokratno plaćanje. Kod transakcija razmjene, smatra se da je transakcijska cijena fer vrijednost, osim kada je naznačeno drugačije. Tamo gdje je moguće razdvojiti komponente plaćanja koje se odnose na imovinu od komponenti koje se odnose na usluge, ekvivalent cijene imovine koncesije za usluge za jednokratno plaćanje je sadašnja vrijednost komponente plaćanja koja se odnosi na tu imovinu. Međutim, ako je sadašnja vrijednost dijela plaćanja koji se odnosi na imovinu veća od fer vrijednosti, ta imovina koncesije za usluge se početno mjeri po njenoj fer vrijednosti.

Nerazdvojiva plaćanja

- AG31. Tamo gdje komponente plaćanja od davatelja koncesije prema operateru koje se odnose na imovinu nije moguće razdvojiti od komponenti koje se odnose na usluge, fer vrijednost iz tačke 11. se utvrđuje pomoću tehnika procjenjivanja.
- AG32. Za potrebe primjene zahtjeva ovog standarda, plaćanja i druge naknade uređene sporazumom se raspoređuju, pri sklapanju sporazuma ili nakon njegove ponovne procjene, na one koje se odnose na imovinu koncesije za usluge i one koje se odnose na druge komponente sporazuma o koncesiji za usluge (kao što su usluge održavanja i rada) na osnovu njihovih relativnih fer vrijednosti. Fer vrijednost imovine koncesije za usluge obuhvata samo iznose koji se odnose na tu imovinu, a ne i iznose za druge komponente sporazuma o koncesiji za usluge. U nekim slučajevima, preraspoređivanje plaćanja za imovinu iz plaćanja koja se odnose na druge komponente sporazuma o koncesiji za usluge zahtijeva da davatelj koristi neku tehniku procjenjivanja. Na primjer, davatelj bi plaćanja za imovinu mogao procijeniti tako što se pozove na fer vrijednost uporedive imovine iz nekog sporazuma koji nema druge komponente ili tako što procijeni plaćanja za druge komponente sporazuma o koncesiji za usluge pozivajući se na uporedive sporazume i potom ih odbije od ukupnih plaćanja prema predmetnom sporazumu.

Operater prima druge vrste naknada

- AG33. Vrste transakcija koje se pominju u tački 17. (b) su nemonetarne transakcije razmjene. U tački 38. MRSJS 17 i tački 44. MRSJS 31, šta je primjereno, se pružaju uputstva za postupanje u takvim situacijama.
- AG34. Kada se operateru da pravo da stekne prihod od trećih strana korisnika imovine koncesije za usluge ili druge imovine koja stvara prihod, odnosno kada primi nenovčanu kompenzaciju od davatelja koncesije, za davatelja ne nastaje trošak direktno za sticanje imovine koncesije za usluge. Te vrste kompenziranja su namijenjene da bi se operateru kompenziralo i za trošak imovine koncesije za usluge i za rad s tom imovinom tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge. Prema tome, davatelj komponentu imovine mora početno mjeriti na način koji je dosljedan onome iz tačke 11.

Naknadna mjerenja

- AG35. Nakon početnog priznavanja, davatelj koncesije na naknadna mjerenja i prestanak priznavanja imovine koncesije za usluge

primjenjuje MRSJS 17 i MRSJS 31. Pored toga, primjenjuju se i MRSJS 21 i MRSJS 26 pri razmatranju da li postoje naznake da je došlo do umanjenja vrijednosti imovine koncesije za usluge. Ti zahtjevi navedenih standarda se primjenjuju na svu imovinu koja je u skladu s ovim standardom priznata ili klasificirana kao imovina koncesije za usluge.

Priznavanje i mjerenje obaveza (vidjeti tačke od 14. do 28.)

AG36. Davatelj koncesije priznaje obavezu u skladu s tačkom 14. samo onda kada se imovina koncesije za usluge priznaje u skladu s tačkom 9. (ili tačkom 10. ako se radi o imovini tokom cijelog vijeka trajanja). Priroda obaveze koja se priznaje u skladu s tačkom 14. je po svojoj suštini drugačija u svakoj od situacija koje su opisane u tački AG25.

Model financijske obaveze (vidjeti tačke od 18. do 23.)

AG37. Kada davatelj koncesije ima безусловnu dužnost izvršiti unaprijed određeni niz plaćanja u korist operatera, ta obaveza je financijska obaveza onako kako je definirano u MRSJS 41. Davatelj ima безусловnu dužnost kada ima tek ograničeno, ako ikakvo, diskreciono pravo da izbjegne tu dužnost, obično zbog toga što je obavezujući sporazum s operaterom zakonski utjeriv.

AG38. Kada davatelj koncesije kompenzaciju za trošak imovine koncesije za usluge i pružanje usluga da operateru u vidu unaprijed određenog niza plaćanja, iznos koji odražava dio tog unaprijed određenog niza plaćanja koji se odnosi na imovinu se priznaje kao obaveza u skladu s tačkom 14. Ta obaveza ne uključuje komponente plaćanja koje se odnose na financijsku naknadu i usluge naznačene u tački 21.

AG39. Kada prema operateru izvrši bilo kakva plaćanja prije nego se prizna imovina koncesije za usluge, davatelj koncesije ta plaćanja obračunava kao avansna plaćanja.

AG40. Financijska naknada iz tačke 21. se utvrđuje na osnovu operaterovog troška kapitala svojstvenog posmatranoj imovini koncesije za usluge, ako ga je praktično moguće utvrditi.

AG41. Kada operaterov trošak kapitala svojstven posmatranoj imovini koncesije za usluge nije praktično moguće utvrditi, koriste se stopa koja je implicitno navedena u sporazumu kao svojstvena imovini koncesije za usluge, inkrementalna stopa pozajmljivanja davatelja koncesije ili druga stopa koja odgovara uslovima i odredbama sporazuma.

AG42. Ako nisu dostupne dostatne informacije, stopu koja će se koristiti za utvrđivanje financijske naknade je moguće procijeniti i pozivanjem na stopu za koju bi se očekivalo da se primijeni na sticanje slične imovine (na primjer, kod najma slične imovine, na sličnoj lokaciji i za sličan period). Tu procjenu stope bi trebalo preispitivati, zajedno sa:

- (a) sadašnjom vrijednošću plaćanja;
- (b) pretpostavljenom fer vrijednošću imovine; i
- (c) pretpostavljenom rezidualnom vrijednošću, da bi se osiguralo da su svi iznosi razumni i dosljedni jedni drugima.

AG43. U slučajevima kada davatelj koncesije učestvuje u financiranju (na primjer, kroz posuđivanja operateru sredstava za izgradnju, razvijanje, sticanje ili nadogradnju imovine koncesije za usluge ili kroz davanje garancija), za utvrđivanje financijske naknade može biti primjereno koristiti inkrementalnu stopu pozajmljivanja davatelja.

AG44. Kamatna stopa koja je korištena za utvrđivanje financijske naknade se ne smije naknadno mijenjati, osim kada se ponovno pregovara o komponenti imovine ili o cijelom sporazumu.

AG45. Financijska naknada u vezi s obavezom u sporazumu o koncesiji za usluge se prezentira dosljedno drugim financijskim naknadama u skladu sa MRSJS 28, MRSJS 30 i MRSJS 41.

AG46. Komponenta plaćanja koja se odnosi na usluge i koja se utvrđuje u skladu s tačkom 21. se obično priznaje u jednakim iznosima tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge jer takva dinamika priznavanja najbolje odgovara pružanju usluga. U slučajevima kada se za određene troškove zahtijeva da budu zasebno nadoknađeni i kada su poznati njihovi rokovi, takvi troškovi se priznaju dinamikom kojom nastaju.

Model davanja prava operateru (vidjeti tačke 24, 25. i 26.)

- AG47. Kada davatelj koncesije kompenzira operatera za imovinu koncesije za usluge i pružanje usluga tako što mu daje pravo da stekne prihod od trećih strana korisnika imovine koncesije za usluge, to pravo se operateru odobrava tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge. Jednako tome, davatelj stiče koristi povezane s imovinom koju je dobio u okviru sporazuma o koncesiji za usluge u zamjenu za pravo koje je dao operateru tokom trajanja tog sporazuma. U skladu s tim, prihod se ne priznaje odmah, nego se priznaje obaveza za dio prihoda koji još nije zarađen. Prihod se priznaje a obaveza smanjuje u skladu s tačkom 25. na osnovu ekonomske suštine sporazuma o koncesiji za usluge, obično onako kako se operateru pruža pristup imovini koncesije za usluge tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge. Kako je opisano u tački AG27., davatelj koncesije može kompenzirati operatera kroz kombinaciju plaćanja i davanja prava na sticanje prihoda direktno od trećih strana korisnika. U takvim slučajevima, ako pravo operatera na sticanje prihoda od trećih strana značajno smanjuje ili eliminira unaprijed određeni niz plaćanja koja davatelj treba izvršiti prema operateru, može se pokazati primjerenijim da se koristi druga osnova za smanjenje dane obaveze (na primjer, period u toku kojeg se budući unaprijed određeni niz plaćanja davatelja smanjuje, odnosno eliminira).
- AG48. Kada davatelj koncesije kompenzira operatera za imovinu koncesije za usluge i pružene usluge tako što mu daje imovinu koja stvara prihod koja nije imovina koncesije za usluge, priznaje se prihod, a obaveza priznata u skladu s tačkom 24. se smanjuje na način sličan onome koji je opisan u tački AG47. U takvim slučajevima, davatelj u obzir uzima i zahtjeve u vezi s prestankom priznavanja iz MRSJS 17 ili MRSJS 31, šta je primjereno.
- AG49. U pojedinim slučajevima, model davanja prava operateru može podrazumijevati „pokrivenu naknadu“. Određene prikrivene naknade se plaćaju za izgradnju, razvoj, sticanje ili nadogradnju imovine koncesije za usluge i operaterovo rukovanje istom. Onda kada davatelj koncesije operatera plaća samo za korištenje imovine koncesije za usluge od trećih strana korisnika, takvo plaćanje je naknada u zamjenu za korištenje, a ne za sticanje imovine koncesije za usluge. Prema tome, takva plaćanja nisu povezana s obavezom iz tačke AG48. Davatelj kompenzira operatera samo u onoj mjeri u kojoj se koristi imovina koncesije za usluge i takva plaćanja računovodstveno tretira kao rashode u skladu sa MRSJS 1.

Podjela sporazuma (vidjeti tačke 27. i 28.)

- AG50. Ako se operater za imovinu koncesije za usluge djelimično kompenzira kroz unaprijed određeni niz plaćanja, a djelimično kroz primanje prava na sticanje prihoda od trećih strana koje koriste imovinu koncesije za usluge ili drugu imovinu koja stvara prihode, neophodno je zasebno obračunati svaki dio obaveze povezane s naknadom davatelja koncesije. U takvim okolnostima, naknada za operatera se dijeli na dio koji se tiče financijske obaveze za unaprijed određeni niz plaćanja i dio koji se odnosi na pruženo mu pravo na sticanje prihoda od trećih strana korisnika imovine koncesije za usluge ili druge imovine koja stvara prihode. Svaki dio obaveze se početno priznaje po fer vrijednosti naknade koja je plaćena ili treba biti plaćena.

Druge obaveze, preuzete obaveze, potencijalne obaveze i potencijalna imovina (vidjeti tačku 29.)

- AG51. Sporazumi o koncesijama za usluge mogu uključivati različite vidove financijskih garancija (poput garancija, vrijednosnih papira ili obeštećenja u odnosu na dugovanje koje je operater stvorio da bi financirao izgradnju, razvoj, sticanje ili nadogradnju imovine koncesije za usluge) ili garancija povezanih s učinkom (kao što je garancija minimalnih tokova prihoda, uključujući kompenzaciju za svaki iznos manji od očekivanog).
- AG52. Određene garancije davatelja koncesije mogu zadovoljavati definiciju ugovora o financijskog garanciji. Davatelj utvrđuje da li garancije koje daje u sklopu sporazuma o koncesiji za usluge zadovoljavaju definiciju ugovora o financijskoj garanciji i primjenjuje MRSJS 28, MRSJS 30 i MRSJS 41 za računovodstveno tretiranje takvih garancija. Tamo gdje garancija predstavlja ugovor o osiguranju, davatelj može odabrati da primjenjuje relevantni međunarodni ili računovodstveni standard zemlje kojim se uređuju ugovori o osiguranju. Dalja uputstva su dostupna u tačkama od AG3. do AG9. u MRSJS 28.
- AG53. Garancije i preuzete obaveze koje ne zadovoljavaju zahtjeve MRSJS 28 i MRSJS 41 u vezi s ugovorima o financijskim garancijama, a koje nisu ni ugovori o osiguranju se računovodstveno tretiraju u skladu sa MRSJS 19.
- AG54. Potencijalna imovina ili obaveza mogu proistići iz sporova oko uslova sporazuma o koncesijama za usluge. Takva

potencijalna imovina i obaveza se računovodstveno tretiraju u skladu sa MRSJS 19.

Drugi prihodi (vidjeti tačku 30.)

- AG55. Operater može kompenzirati davatelja koncesije za pristup imovini koncesije za usluge tako što mu daje niz unaprijed određenih priliva resursa, uključujući sljedeće:
- (a) plaćanje unaprijed ili stalni priliv uplata;
 - (b) odredbe o dijeljenju prihoda;
 - (c) umanj enje unaprijed određenog niza plaćanja koja davatelj treba izvršiti prema operateru; i
 - (d) plaćanje najamnine za davanje pristupa operateru imovini koja stvara prihode.
- AG56. Kada operater izvrši avansno plaćanje ili stalni priliv uplata, odnosno uplati drugu naknadu davatelju za pravo korištenja imovine koncesije za usluge tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge, davatelj ta plaćanja računovodstveno tretira u skladu sa MRSJS 9. Vrijeme priznavanja tog prihoda uređuju uslovi i odredbe sporazuma o koncesiji za usluge koje propisuju dužnost davatelja da operateru omogući pristup imovini koncesije za usluge.
- AG57. Kada operater izvrši avansno plaćanje ili stalni priliv uplata, odnosno davatelju uplati drugu naknadu, pored naknade za imovinu koncesije za usluge, za pravo sticanja prihoda od treće strane korisnika imovine koncesije za usluge ili druge imovine koja stvara prihod, svaki dio primljenih uplata od operatera koji nije zarađen u posmatranom obračunskom periodu se priznaje kao obaveza dok se ne zadovolje uslovi za priznavanje prihoda.
- AG58. Kada se ispune uslovi za priznavanje prihoda, obaveza se umanjuje onako kako se prihod priznaje u skladu s tačkom 30.
- AG59. Međutim, s obzirom na različite prirode različitih vrsta imovine koja se može koristiti kod sporazuma o koncesijama za usluge i broj godina tokom kojih mogu važiti takvi sporazumi, moguće je da bi za priznavanje prihoda povezanih s prilivima uređenim obavezujućim sporazumima bile primjerenije neke druge metode koje bolje odražavaju operaterovo ekonomsko korištenje njegovog pristupa imovini koncesije za usluge i/ili vremensku vrijednost novca. Na primjer, metoda anuiteta koja se služi faktorom objedinjavanja kamata, a kojim se ravnomjernije priznaje prihod na diskontiranoj umjesto na nominalnoj osnovi može biti primjerenija za sporazume o koncesijama za usluge koji važe nekoliko decenija.
- AG60. Kada se primi avansna uplata od operatera, taj prihod se priznaje na način koji najbolje odražava operaterovo ekonomsko korištenje njegovog pristupa imovini koncesije za usluge i/ili vremensku vrijednost novca. Na primjer, ako je operater tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge dužan plaćati godišnje rate ili unaprijed određene iznose tokom određenog broja godina, taj prihod se priznaje tokom naznačenog perioda.
- AG61. Kod sporazuma o koncesiji za usluge prema kojima se operateru daje pravo da stiče prihode od trećih strana korisnika imovine koncesije za usluge, prihod se odnosi na priliv ekonomskih koristi koji pristiže onako kako se usluge pružaju i, u skladu s tim, se priznaje na istoj osnovi na kojoj se smanjuje obaveza. U takvim slučajevima, davatelj koncesije često ispregovara da se u sporazum s operaterom uvrste odredbe o dijeljenju prihoda. Dijeljenje prihoda u sklopu sporazuma o koncesiji za usluge se može zasnivati na svim prihodima koje zaradi operater, ili svim prihodima iznad određenog praga, ili na prihodima koji prelaze iznose koje operater treba da bi ostvario naznačenu stopu povrata.
- AG62. Davatelj koncesije priznaje prihod stečen na osnovu odredbi sporazuma o koncesiji za usluge o dijeljenju prihoda onako kako taj prihod nastaje, u skladu sa suštinom relevantnog sporazuma, nakon što se ocijeni da se desio neki događaj (poput dosezanja praga prihoda) od kojeg to zavisi. Davatelj primjenjuje MRSJS 19 da bi utvrdio kada se desio takav događaj.
- AG63. Smanjenjem budućeg unaprijed određenog niza plaćanja koja bi davatelj koncesije u suprotnom bio dužan izvršiti prema operateru unaprijed se daje nenovčana naknada tom davatelju. Takav prihod se priznaje onako kako se smanjuje obaveza.
- AG64. Kada operater plaća simboličnu najamninu za pristup imovini koja stvara prihode, prihod od najamnine se priznaje u skladu sa MRSJS 23 *Prihod od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)*.

Prezentacija i objavljivanje (vidjeti tačke 31, 32. i 33.)

- AG65. Objavljivanja koja se odnose na različite aspekte sporazuma o koncesijama za usluge su već uređena ili se mogu urediti postojećim standardima. Ovaj standard uređuje samo dodatna objavljivanja koja se tiču tih sporazuma. Tamo gdje se način računovodstvenog tretmana određenog aspekta sporazuma o koncesiji za usluge propisuje drugim standardom, davatelj koncesije se pored zahtjeva u pogledu objavljivanja iz tačke 32. pridržava i zahtjeva iz tog standarda.
- AG66. MRSJS 1 nalaže da se financijski troškovi prezentiraju zasebno u izvještaju o financijskim rezultatima. Financijska naknada koja se utvrđuje u skladu s tačkom 21. je uvrštena u tu stavku.
- AG67. Pored objavljivanja iz tačaka 31, 32. i 33, davatelj koncesije primjenjuje i relevantne zahtjeve iz drugih MRSJS u pogledu prezentiranja i objavljivanja koji se odnose na imovinu, obaveze, prihode i rashode koji se priznaju prema ovom standardu.

Prijelazne odredbe (vidjeti tačke 34. i 35.)

- AG68. [Izbrisano.]
- AG69. [Izbrisano.]
- AG70. [Izbrisano.]
- AG71. [Izbrisano.]
- AG72. [Izbrisano.]
- AG73. [Izbrisano.]

Izmjene i dopune drugih MRSJS

[Izbrisano.]

Osnove za donošenje zaključaka

Ove Osnove za donošenje zaključaka prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS 32.

Cilj

BC1. U odsustvu posebnog međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor (skr. MRSJS) za sporazume o koncesijama za usluge, subjekti javnog sektora se po MRSJS 1 *Prezentacija financijskih izvještaja* upućuju na druge međunarodne, odnosno računovodstvene standarde pojedinačnih zemalja. U odnosu na sporazume u kojima učestvuje privatni sektor, oni bi nastojali primjenjivati principe iz tumačenja Odbora za tumačenja međunarodnog financijskog izvještavanja /engl. *International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC*/ Odbora za međunarodne računovodstvene standarde /engl. *International Accounting Standards Board – IASB*/ br. 12 *Sporazumi o koncesijama za usluge*. Međutim, IFRIC tumačenje 12 propisuje samo računovodstveno postupanje operatera i, prema tome, ne daje uputstva za davatelje koncesija. *IPSASB* smatra da će se ovim standardom unaprijediti dosljednost i uporedivost u načinu na koji subjekti javnog sektora izvještavaju o sporazumima o koncesijama za usluge.

Djelokrug

- BC2. Nakon razmatranja različitih vrsta sporazuma koji uključuju subjekte javnog i privatnog sektora koji su prepoznati tokom izrade dokumenta za konsultacije naslovljenog „Računovodstvo i financijsko izvještavanje za sporazume o koncesijama za usluge“ iz marta/ožujka 2008. godine, *IPSASB* je zaključio da bi djelokrug ovog standarda trebao odražavati djelokrug IFRIC tumačenja 12, naročito u pogledu kriterija prema kojima davatelj koncesije priznaje imovinu koncesije za usluge (vidjeti tačke od BC11. do BC16.). Logika kojom su se vodili pri donošenju te odluke je da bi se takvim pristupom objema sporazumnim stranama nalagalo da primijene iste principe kod utvrđivanja koja od njih treba priznati imovinu koja se koristi u sklopu sporazuma o koncesiji za usluge. U skladu s tim, sporazumi kod kojih nisu ispunjeni kriteriji za priznavanje imovine koncesije za usluge iz tačke 9. (ili tačke 10. ako se radi o imovini tokom cijelog vijeka trajanja) ne spadaju u djelokrug ovog MRSJS. *IPSASB* je mišljenja da se ovakvim pristupom na najmanju moguću mjeru svodi mogućnost da će imovinu obračunati obje ili nijedna od strana.
- BC3. *IPSASB* je prepoznao da bi se standardom trebale dati smjernice za provođenje u vezi sa relevantnim MRSJS koji se primjenjuju na sporazume koji ne spadaju u djelokrug ovog standarda. Smjernice za provođenje sadrže grafički prikaz primjene ovog standarda, kao i tabelarni pregled upućivanja na MRSJS koji su relevantni za druge vrste sporazuma koji nisu obuhvaćeni djelokrugom ovog standarda.
- BC4. *IPSASB* je zaključio da je bitno pružiti smjernice i u pogledu računovodstvenog tretmana naknade koju davatelj koncesije isplaćuje operateru za imovinu koncesije za usluge. Ta naknada može podrazumijevati davanje operateru prava na potraživanje odredivog niza uplata novca ili ekvivalenata novca, odnosno prava da stekne prihod od trećih strana korisnika imovine koncesije za usluge ili druge imovine koja stvara prihod a koja mu je dana za korištenje, kao i kombinaciju tih dviju vrsta naknada. Svaka od njih sa sobom nosi posebne računovodstvene probleme i *IPSASB* je dao uputstva za tretiranje svakog od njih da bi osigurao dosljednu primjenu ovog standarda.
- BC5. *IPSASB* je zaključio i to da je potrebno dati uputstva o primjeni općih principa za priznavanje prihoda iz MRSJS 9 *Prihodi od transakcija razmjene* na sporazume o koncesijama za usluge zbog jedinstvenih obilježja tih sporazuma (kao što su odredbe o dijeljenju prihoda).
- BC6. Ovaj standard ne uređuje računovodstveni tretman kod operatera jer je ono propisano IFRIC tumačenjem 12. U velikom broju slučajeva, operateri su subjekti privatnog sektora, a nije zamišljeno da se MRSJS primjenjuju na takve subjekte. Operater ili davatelj koncesije može biti i [javno preduzeće] (pojam u vitičastoj zagradi se prestao koristiti nakon objavljivanja dokumenta „Primjenjivost MRSJS“ u aprilu/travnju 2016. godine). U trenutku izrade ovog standarda, nije bilo

predviđeno da se MRSJS primjenjuju na javna preduzeća, nego su se na njih, kao i na subjekte privatnog sektora, primjenjivali međunarodni standardi financijskog izvještavanja (skr. MSFI).

- BC7. U nekim od komentara na prednacrt br. 43 je sugerirano da djelokrug predloženog standarda treba proširiti da bi obuhvatao sporazume o koncesijama za usluge koje između sebe sklapaju subjekti javnog sektora. *IPSASB* je konstatirao da uređivanje računovodstvenog postupanja u odnosu na takve sporazume nije bila primarna svrha projekta kojim je zamišljeno da se urede slučajevi kada je davatelj koncesije subjekat javnog sektora koji primjenjuje MRSJS na obračunskoj osnovi. Oni su konstatirali i to da bi, po analogiji, ovaj standard bilo primjerno koristiti shodno tačkama od 12. do 15. u MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i greške* za davatelje koncesija iz javnog sektora, dok operateri iz javnog sektora mogu primjenjivati relevantne međunarodne ili računovodstvene standarde pojedinačnih zemalja koji uređuju sporazume o koncesijama za usluge.

Definicije

- BC8. U prednacrtu br. 43 nisu navedene nikakve definicije jer one nisu uređene ni u *IFRIC* tumačenju 12. U tom prednacrtu su navedena uputstva u pogledu određene terminologije. U komentarima na prednacrt je sugerirano da je, s obzirom na to da se ovdje radi o standardu a ne o tumačenju, u njega bitno uvrstiti definicije zbog dosljednosti u primjeni standarda. *IPSASB* se složio s tim da ovaj standard treba uključiti definicije.
- BC9. *IPSASB* se usaglasio da se za opisivanje imovine koja se koristi u sklopu sporazuma o koncesijama za usluge ne upotrebljava pojam „infrastruktura“, iako se on upotrebljava u *IFRIC* tumačenju 12. Odbor je konstatirao da se taj pojam u MRSJS upotrebljava na načine koji možda nisu u potpunosti kompatibilni s ovim standardom. Pored toga, značenje tog pojma onako kako je propisano u nekim jurisdikcijama se razlikuje od značenja u kojem se upotrebljava u *IFRIC* tumačenju 12. Da bi se osigurala jasnoća da je imovina koja se pominje ona imovina koja se priznaje na osnovu uslova za priznavanje iz tačke 9. ovog standarda (ili tačke 10. ako se radi o imovini tokom cijelog vijeka trajanja), ista se u ovom standardu naziva „imovina koncesije za usluge“. Namjera je da taj pojam obuhvati sve vrste imovine za koje je predviđeno da ih obuhvati *IFRIC* tumačenje 12.
- BC10. Pojam „obavezujući sporazum“ nije ranije definiran, ali se koristi i u drugim MRSJS za opisivanje sporazuma kojima se stranama daju slična prava i obaveze kakve bi imale da su sklopile neki vid ugovora. *IPSASB* je zaključio da je taj pojam potrebno definirati za potrebe ovog standarda da bi se osigurala dosljedna primjena standarda.

Priznavanje imovine koncesije za usluge

- BC11. Glavno računovodstveno pitanje kod sporazuma o koncesijama za usluge je da li davatelj koncesije treba priznati imovinu koncesije za usluge.
- BC12. *IPSASB* je razmatrao valjanost pristupa zasnovanog na rizicima i nagradama, kao i pristupa zasnovanog na kontroli prilikom procjenjivanja da li davatelj koncesije treba priznati imovinu. Kod pristupa zasnovanog na rizicima i nagradama, težište se stavlja na ekonomske aspekte uslova i odredbi sporazuma. *IPSASB* smatra da takvo težište ne odgovara sporazumima o koncesijama za usluge jer je primarna svrha imovine koncesije za usluge, sa stanovišta davatelja, da se ona iskoristi za pružanje naznačenih javnih usluga u ime davatelja, a ne za stvaranje prihoda (poput naknada korisnika). Prema tome, uslužni potencijal imovine se akumulira u korist davatelja. Vjerovatnoća da će iz sporazuma o koncesiji za usluge proisteci ekonomske koristi je ograničena na situacije u kojima se operateru daje pravo na sticanje prihoda od trećih strana korisnika imovine koncesije za usluge ili neke druge imovine koja stvara prihod. Kod pristupa zasnovanog na kontroli, težište je na kontroli nad ekonomskim koristima i uslužnim potencijalom imovine koncesije za usluge.
- BC13. S obzirom na to da se u sporazume o koncesijama za usluge često stupa da bi davatelj koncesije i operater podijelili rizike, *IPSASB* je također razmatrao i da li je moguće uspostaviti dovoljno objektivne kriterije za procjenu rizika i nagrada da bi se dobivali dosljedni rezultati. Pored toga, i samo vaganje različitih rizika i nagrada je viđeno kao problematično. Stoga su zaključili da pristup zasnovan na rizicima i nagradama nije primjeren.
- BC14. *IPSASB* je razmatrao i primjerenost pristupa zasnovanog na pravima i obavezama. Iako bi, konceptualno gledajući, takav pristup imao svoje prednosti, *IPSASB* smatra da bi predstavljao značajnu promjenu u računovodstvenom tretmanu i financijskom izvještavanju subjekata javnog sektora o imovini i obavezama koja bi mogla imati implikacija i mimo sporazuma o koncesijama za usluge. S obzirom na njihovu raniju odluku da se ovaj standard mora nadopunjavati sa *IFRIC*

tumačenjem 12, u kojem se koristi pristup zasnovan na kontroli, *IPSASB* se složio da pristup zasnovan na pravima i obavezama nije primjeren.

- BC15. *IPSASB* je zaključio da pristup zasnovan na kontroli predstavlja najučinkovitiji način da se utvrdi da li davatelj koncesije treba priznati imovinu. Oni su zaključili i to da, ako se bude koristio pristup zasnovan na kontroli, isti mora biti dosljedan *IFRIC* tumačenju 12, iz razloga koji su navedeni u tački BC2. U skladu s tim, ovaj standard se bavi samo sporazumima prema kojima davatelj (a) kontrolira ili regulira usluge koje pruža operater i (b) kontrolira svaki značajan rezidualni udio u imovini koncesije za usluge na kraju trajanja sporazuma. Dosljedno *IFRIC* tumačenju 12, kod imovine tokom cijelog vijeka trajanja, za priznavanje imovine koncesije za usluge mora biti zadovoljen samo uslov pod (a). *IPSASB* je zaključio da je bitno naglasiti da sporazum o koncesiji za usluge predstavlja obavezujući sporazum. U skladu s tim, procjena da li treba priznati imovinu koncesije za usluge se vrši na osnovu činjenica i okolnosti sporazuma.
- BC16. Tačka 9. (a) ovog standarda je dosljedna s tačkom 5. *IFRIC* tumačenja 12. Predviđeno je da se primjenjuje samo za potrebe regulacije koja je svojstvena sporazumima o koncesijama za usluge, a ne za široko razumijevanje regulatornih ovlaštenja javnog sektora sa stanovišta davatelja koncesije. Regulacija iz tačke 9. (a) ovog standarda se vrši ili putem ugovora ili posredstvom regulatora. Tačka AG6. daje uputstva o tome na koji način primijeniti pojam „regulira“ iz tačke 9. (a) da bi se utvrdilo da li davatelj treba priznati imovinu koncesije za usluge. U nekim od komentara na prednacrt 43. se tvrdilo da davanje takvih dodatnih uputstava stvara asimetriju u odnosu na *IFRIC* tumačenje 12, koje ne uključuje dodatna uputstva o značenju tog pojma. *IPSASB* je smatrao da su dodatna uputstva iz tačke AG6. neophodna upravo zato da bi se osigurala simetrija u tome kako davatelj iz javnog sektora i operater iz privatnog sektora primjenjuju kriterij koji se tiče „reguliranja“ pri utvrđivanju da li priznati imovinu koncesije za usluge, a s obzirom na to da bi javni sektor taj pojam mogao tumačiti u kontekstu širih regulatornih ovlaštenja vlasti.

Priznavanje obaveze

- BC17. U prednacrtu br. 43 su opisane dvije vrste okolnosti iz kojih može proisteći obaveza zbog koje davatelj priznaje imovinu koncesije za usluge, u zavisnosti od prirode naknade koja se plaća operateru u zamjenu za imovinu koncesije za usluge.
- BC18. U prednacrtu br. 43 je predloženo da kada davatelj priznaje imovinu koncesije za usluge, isti treba priznavati i obavezu. U tom prednacrtu je napomenuto da ta obaveza može predstavljati kombinaciju finansijske obaveze i obaveze činjenja. U njemu je predloženo i to da finansijska obaveza nastaje kada je davatelj dužan izvršiti određivi niz isplata novca ili ekvivalenta novca prema operateru, dok obaveza činjenja nastaje kada davatelj kompenzira operatera tako što mu daje pravo da naplati naknadu od korisnika imovine koncesije za usluge, odnosno tako što mu dozvoli da koristi neku drugu imovinu koja stvara prihod. U prednacrtu br. 43 je predloženo da davatelj koncesije obavezu činjenja računovodstveno tretira u skladu sa MRSJS 19 *Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina*.
- BC19. U komentarima na prednacrt br. 43 su tražena pojašnjenja o tom pitanju, i to naročito u vezi s „obavezom činjenja“ koja je određena u tom prednacrtu. U komentarima je izražena zabrinutost oko sljedećeg:
- (a) neki od komentatora su pravo na naplaćivanje naknade korisnicima imovine koncesije za usluge, odnosno dozvoljavanje operateru da koristi drugu imovinu koja stvara prihode doživjeli kao nešto nezavisno od kompenzacije za imovinu. Oni su podcrtali da je zahtjev za davanje pristupa imovini obilježje većine sporazuma o koncesijama za usluge i da, ako bi se isti priznavao, to priznavanje ne bi smjelo zavisiti od toga da li se desio odliv plaćanja od davatelja prema operateru; i
 - (b) iako se govori o obavezi činjenja, ne postoji obaveza za odliv ekonomskih resursa iz davatelja u budućim periodima. Iz tog razloga, u tim komentarima se dovodilo u pitanje da li je moguće vjerno prikazati postojanje obaveze onako kako je definirana u MRSJS 1, odnosno rezerviranja onako kako je definirano u MRSJS 19.
- BC20. Pored navedenog, u određenom broju komentara, možda kao rezultat opisanih razloga za zabrinutost, traženo je i pojašnjenje značenja pojma „obaveza činjenja“ iz prednacrtu. U nekim od njih se postavljalo pitanje i da li je suština prirode te „balansirajuće stavke“ bio odgođeni prihod.
- BC21. *IPSASB* se složio da je potrebno pojasniti ovo pitanje. Konstatirali su da bi korištenje pojma „obaveza činjenja“ moglo izazvati zabunu jer se on koristi i u MRSJS 23 *Prihodi od transakcija koje nisu transakcije razmjene (porezi i prijenosi)* u odnosu na transakcije koje nisu transakcije razmjene. *IPSASB* je konstatirao i to da je sporazum o koncesiji za usluge

transakcija razmjene a ne transakcija koja nije transakcija razmjene te da se, prema tome, preferira da se pojam „obaveza činjenja“ ne koristi u odnosu na transakcije razmjene.

- BC22. Prema *IFRIC* tumačenju 12, kada operater nema kontrolu nad imovinom koncesije za usluge, on priznaje ili financijsku imovinu ili nematerijalnu imovinu, u zavisnosti od toga koja strana snosi rizik potražnje. *IPSASB* se složio da, u funkciji održavanja simetričnosti s tim tumačenjem, isti pristup treba usvojiti i za davatelja koncesije. U skladu s tim, prepoznata su dva modela za obračunavanje potraživanja kada operater imovinu koncesije za usluge priznaje u skladu s ovim standardom – model financijske obaveze i model davanja prava operateru (koji zamjenjuje „obavezu činjenja“).
- BC23. Odluka *IPSASB* da se pojam „obaveza činjenja“ iz prednacrt br. 43 zamijeni pojmom „obaveza“ u ovom standardu ne mijenja način na koji davatelj računovodstveno tretira sporazume o koncesijama za usluge koji je predložen u prednacrtu br. 43.

Model financijske obaveze

- BC24. Kada davatelj koncesije kompenzira operatera kroz davanje novca ili druge financijske imovine u zamjenu za kontrolu nad imovinom koncesije za usluge, u *IFRIC* tumačenju 12 se takav sporazum klasificira kao „model financijske imovine“ jer operater prima financijsku imovinu. U ovom standardu se ta vrsta sporazuma naziva „modelom financijske obaveze“ jer davatelj ima financijsku obavezu.
- BC25. Financijska obaveza nastaje u slučajevima kada je davatelj koncesije dužan izvršiti određivi niz plaćanja prema operateru jer ima dužnost koja je proistekla iz obavezujućeg sporazuma da drugom subjektu (operateru) isporuči novac ili drugu financijsku imovinu. *IPSASB* je nadalje zaključio da tamo gdje postoji određivi niz plaćanja novca ili ekvivalenta novca, ta plaćanja treba rasporediti kao smanjenje obaveze, imputiranu financijsku naknadu i naknade za usluge koje operater pruža prema sporazumu o koncesiji za usluge.
- BC26. Sporazumi o koncesijama za usluge se sklapaju putem obavezujućih sporazuma, koji mogu podrazumijevati ugovore ili slične aranžmane kojima se stranama daju slična prava i obaveze koje bi imale da su sklopile neki vid ugovora. *IPSASB* je zaključio da, kada postoje slični sporazumi kojima se stranama daju ista prava i obaveze kao da su sklopile neki vid ugovora, na njih analogno trebaju primjenjivati MRSJS 28 *Financijski instrumenti: Prezentacija*, MRSJS 30 *Financijski instrumenti: Objavljivanje* i MRSJS 41 *Financijski instrumenti*.
- BC27. Pri razmatranju odstupanja od navedenog aspekta *IFRIC* tumačenja 12, *IPSASB* je primijetio da su glavna obilježja tog tumačenja koja su predmet pristupa odražavanja koji je korišten pri izradi ovog standarda ograničena na djelokrug sporazuma kojeg treba uvrstiti i na zahtjeve u pogledu priznavanja i objavljivanja.
- BC28. *IFRIC* tumačenje 12 nalaže da se financijska imovina računovodstveno tretira u skladu sa MSFI koji se tiču financijskih instrumenata. Ovaj standard daje uputstva za određivanje koju kamatnu stopu koristiti da bi se odredila financijska naknada prema modelu financijske obaveze. *IPSASB* je smatrao da davatelj u pravilu ne raspolaže dostatnim informacijama da bi utvrdio tržišnu stopu pa se, iz tog razloga, u uputstvima zahtijeva korištenje troška kapitala operatera, ako ga je praktično izvodljivo utvrditi. Uputstva dopuštaju i korištenje drugih stopa koje odgovaraju uslovima i odredbama konkretnog sporazuma o koncesiji za usluge.

Model davanja prava operateru

- BC29. U odgovoru na pitanja koja su navedena kao razlog za zabrinutost u komentarima na prednacrt br. 43, *IPSASB* je ponovo razmatrao prirodu naknade koju davatelj daje za imovinu koncesije za usluge u uslovima kada operater cijenu te imovine nadoknađuje kroz prihode koje stiče od trećih strana korisnika imovine koncesije za usluge ili druge imovine koja stvara prihode. Konstatirali su da, u opisanoj situaciji, novčanu naknadu za imovinu koncesije za usluge ne plaća davatelj koncesije nego korisnici dotične ili druge imovine koja stvara prihode. Ekonomska suština takvog sporazuma omogućava povećanje neto imovine davatelja pa se, prema tome, akumulira prihod kojeg treba priznati. S obzirom na to da su sporazumi o koncesijama za usluge transakcije razmjene, Odbor upućuje na korištenje MRSJS 9 prilikom razmatranja prirode prihoda i rokova kada ih treba priznati.
- BC30. Tamo gdje operater snosi rizik potražnje, davatelj koncesije kompenzira operatera tako što mu daje pravo (na primjer,

dozvolu) da naplaćuje naknadu od korisnika javnih usluga povezanih s pripadajućom imovinom koncesije za usluge ili druge imovine koja stvara prihode. Davatelj operateru omogućava pristup imovini da bi se operater kompenzirao za građenje, razvoj, sticanje ili nadogradnju imovine koncesije za usluge. U *IFRIC* tumačenju 12 ova vrsta sporazuma se klasificira kao „model nematerijalne imovine“, dok se u ovom standardu naziva „model davanja prava operateru“.

- BC31. U skladu s navedenim, *IPSASB* je razmatrao da li taj kredit treba računovodstveno tretirati kao obavezu, kao direktno povećanje neto imovine/kapitala ili kao prihod.
- BC32. Složili su se da, u opisanim okolnostima, davatelj koncesije nema obavezu jer sporazum o koncesiji za usluge predstavlja razmjenu imovine, pri čemu davatelj stiče imovinu koncesije za usluge u zamjenu za prenošenje prava operateru na sticanje prihoda od trećih strana korisnika imovine tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge.
- BC33. U nekim od komentara na prednacrt br. 43 je navedeno da taj kredit treba tretirati kao neto imovinu/kapital, što bi bilo dosljedno MRSJS 1, u kojem su neto imovina/kapital definirani kao rezidualni udjeli u imovini subjekta nakon odbijanja svih njegovih obaveza. MRSJS 1 predviđa četiri (4) komponente neto imovine/kapitala, tačnije:
- (a) uplaćeni kapital, što je kumulativna ukupna vrijednost doprinosa vlasnika s datumom izvještavanja, umanjena za raspodjele prema vlasnicima;
 - (b) akumulirane suficite ili deficite;
 - (c) rezerve, uključujući opis prirode i svrhu svake rezerve u okviru neto imovine/kapitala; i
 - (d) manjinske udjele.
- BC34. *IPSASB* je zaključio da takav kredit ne predstavlja direktno povećanje neto imovine/kapitala davatelja koncesije jer to nije neka od komponenti neto imovine/kapitala koje su identificirane u tački BC33. iz sljedećih razloga:
- (a) doprinosi vlasnika su definirani kao „buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal koje su u subjekat doprinjele strane koje su eksterne strane subjekta, osim onih koje rezultiraju obavezama subjekta, i kojima se ustanovljava financijski udio u neto imovini/kapitalu subjekta kojim se (a) prenosi pravo na kako raspodjele budućih ekonomskih koristi ili uslužnog potencijala subjekta tokom njegovog vijeka trajanja, poput raspodjela koje podliježu diskrecionom pravu vlasnika ili njihovih zastupnika, tako i raspodjele svakog iznosa u kojem imovina prelazi obaveze u slučaju da subjekat bankrotira, i/ili se (b) može prodati, razmijeniti, prenijeti ili ponovo otkupiti“. Potraživanje u vezi s priznavanjem imovine koncesije za usluge na zadovoljava tu definiciju jer operater nije dao doprinos davatelju po osnovu kojeg operater stiče financijski udio u subjektu kako je predviđeno u MRSJS 1;
 - (b) akumulirani suficit/deficit predstavlja akumulaciju suficirata i deficita subjekta. Kredit povezan s priznavanjem imovine koncesije za usluge predstavlja pojedinačnu transakciju, a ne akumulaciju;
 - (c) rezerve u pravilu proizlaze iz stavki koje se priznaju direktno u neto imovini/kapitalu po osnovu konkretnih zahtjeva uređenih u MRSJS i mogu uključivati, primjera radi, dobitke i gubitke od revalorizacije imovine (poput nekretnina, postrojenja i opreme ili ulaganja). Kredit povezan s priznavanjem ili reklasificiranjem imovine koncesije za usluge ne predstavlja ni dobitak ni gubitak za koji je naznačeno da ih treba direktno priznati u neto imovini/kapitalu jer podrazumijeva transakciju razmjene, a ne revalorizaciju postojeće imovine davatelja koncesije. Postojeća imovina davatelja, kada se koristi u sklopu sporazuma o koncesiji za usluge i nastavi zadovoljavati kriterije ovog standarda u vezi s kontrolom, se reklasificira i, prema tome, ne vrši se nikakva revalorizacija; i
 - (d) manjinski udio je definiran kao „dio viška ili manjka i neto imovine/kapitala kontroliranog subjekta koji se može pripisati neto imovini/vlasničkim udjelima koji nisu u vlasništvu kontroliranog subjekta, direktno ili indirektno posredstvom subjekta koji ima kontrolu“. Manjinski udio se može javiti, primjera radi, kada na nivou cijele vlade, ekonomski subjekat uključuje komercijalni subjekat javnog sektora koji je djelomično privatiziran i, prema tome, mogu postojati privatni dioničari koji imaju financijski udio u neto imovini/kapitalu subjekta. Kredit povezan s priznavanjem imovine koncesije za usluge ne zadovoljava tu definiciju jer operater nema takav financijski udio u davatelju koncesije.
- BC35. *IPSASB* se složio sa stavom da taj kredit predstavlja prihod. S obzirom na to da je sporazum o koncesiji za usluge transakcija

razmjene, oni su uputili na primjenu MRSJS 9 prilikom razmatranja prirode prihoda i rokova za priznavanje tog priroda. U skladu sa MRSJS 9, kada se dobro proda ili usluga pruži u zamjenu za drugačije dobro ili uslugu, na tu razmjenu treba gledati kao na transakciju koja stvara prihode jer rezultira povećanjem neto imovine davatelja koncesije. U takvoj situaciji, davatelj je primio imovinu koncesije za usluge u zamjenu za davanje prava (dozvole) operateru da naplaćuje naknadu od trećih strana korisnika javne usluge koju on pruža u ime davatelja. Imovina koncesije za usluge koju priznaje davatelj i pravo (nematerijalna imovina) koje priznaje operater nisu jednaki. Ipak, sve dok se ne zadovolje kriteriji za priznavanje prihoda, kredit se priznaje kao obaveza.

- BC36. *IPSASB* je konstatirao da, u takvoj situaciji, nema novčanog priliva koji bi bio jednak priznatom prihodu. Takav rezultat je dosljedan MRSJS 9 prema kojem subjekat daje dobra ili usluge u zamjenu za drugu različitu imovinu koja se potom koristi za stvaranje novčanih prihoda.
- BC37. Taj prihod se mjeri po fer vrijednosti primljenih dobara ili usluga, usklađeno prema iznosu svakog prenesenog novca ili ekvivalenata novca. Kada fer vrijednost primljenih dobara ili usluga nije moguće pouzdano izmjeriti, prihod se mjeri po fer vrijednosti dobara ili usluga koje su dane, usklađenoj za iznos svakog prenesenog novca ili ekvivalenata novca.
- BC38. U MRSJS 9 su određene tri vrste transakcija iz kojih nastaje prihod: pružanje usluga, prodaja robe (ili druge imovine) i nastanak prihoda iz toga što druge strane koriste imovinu, prinosnu kamatu, tantijeme i dividende subjekta. Pri razmatranju prirode prihoda, *IPSASB* je zasebno razmatrao navedene vrste transakcija.
- BC39. *IPSASB* je razmatrao pristupe priznavanju prihoda uređene u MRSJS 9 u odnosu na model „davanja prava operateru“ i zaključili su da nijedan od tih scenarija ne odgovara u potpunosti okolnostima koje su povezane s tim modelom. Ipak, *IPSASB* je primijetio da svaki od tih pristupa predviđa da se prihod priznaje tokom trajanja sporazuma, a ne trenutno pa su utvrdili da je, analogno, takva dinamika priznavanja primjerena i za priznavanje prihoda koji proističu iz obaveze povezane s ovim modelom. U skladu s tim, dok se ne zadovolje kriteriji za priznavanje prihoda, kredit se priznaje kao obaveza.
- BC40. *IPSASB* je razmatrao da li bi davatelj koncesije trebao priznati operativne troškove u okolnostima koje su opisane u tački BC30. u odnosu na model davanja prava operateru. Primijetili su da se priznata obaveza davatelja koncesije odnosi isključivo na imovinu koncesije za usluge koju davatelj primi. Ako bi se priznali troškovi usluga, davatelj bi morao priznati i godišnji imputirani prihod u iznosu jednakom godišnjem rashodu. Smatrali su da takvo obračunavanje ne bi pružilo korisne informacije jer bi se na godišnjoj osnovi priznavali jednaki iznosi prihoda i rashoda. Pored toga, konstatirali su i da bi se, u svakom slučaju, moglo desiti da nisu dostupne pouzdane informacije o troškovima operatera. Iz tih razloga, *IPSASB* je zaključio da davatelj koncesije ne treba priznavati operativne troškove povezane sa sporazumom o koncesijama za usluge u okolnostima kakve su opisane u tački BC30.

Računovodstvena pitanja uređena drugim MRSJS

- BC41. Zbog složenosti velikog broja sporazuma o koncesijama za usluge, mogu se javiti dodatna računovodstvena pitanja u odnosu na određene uslove ugovora ili obavezujućeg sporazuma (poput prihoda, rashoda, garancija i rezerviranja). *IPSASB* se složio da ne postoji potreba da se u ovom standardu ponavljaju postojeća uputstva. Prema tome, kada neki od postojećih MRSJS propisuje način računovodstvenog tretmana i iskazivanja neke komponente sporazuma o koncesiji za usluge, u ovom standardu se upućuje na taj MRSJS i ne daju se dodatna uputstva. Ipak, *IPSASB* je primijetio da postoje slučajevi (na primjer, kod priznavanja prihoda) kada bi bilo teško primijeniti takve MRSJS zbog određenih jedinstvenih obilježja sporazuma o koncesijama za usluge. Da bi osigurali dosljednu primjenu ovog standarda, dali su konkretna uputstva o tome na koji način bi se primjenjivali principi iz drugih MRSJS.

Prijelazne odredbe

- BC42. Ovaj standard od subjekata koji su ranije priznavali imovinu koncesije za usluge i s njom povezane obaveze, prihode i rashode zahtijeva da ga primijene retroaktivno u skladu sa MRSJS 3. On od subjekata koji ranije nisu priznavali imovinu koncesije za usluge i s njom povezane obaveze, prihode i rashode, a koji koriste računovodstvo na obračunskoj osnovi zahtijeva da ovaj standard primijene ili retroaktivno ili prospektivno koristeći procijenjeni trošak od početka najranijeg perioda za koji su prezentirane uporedive informacije u finansijskim izvještajima.

- BC43. Opći zahtjev MRSJS 3 je da promjene treba računovodstveno obuhvatiti retroaktivno, osim u onoj mjeri u kojoj retroaktivna primjena nije praktično izvodljiva. *IPSASB* je primijetio da se može govoriti o dva aspekta retrospektivnog utvrđivanja: o reklasifikaciji i o ponovnom mjerenju. Smatrali su da će u pravilu biti praktično izvodljivo retroaktivno utvrditi odgovarajuću klasifikaciju za sve iznose koji su ranije uvršteni u izvještaj o financijskom položaju davatelja koncesije, ali da neće uvijek biti praktično izvodljivo retroaktivno izvršiti ponovno mjerenje imovine koncesije za usluge, naročito ako subjekat nije ranije priznavao imovinu koncesije za usluge i s njom povezane obaveze, prihode i rashode.
- BC44. *IPSASB* je primijetio da, onda kada retroaktivno prepravljanje nije praktično izvodljivo, MRSJS 3 zahtijeva prospektivnu primjenu od najranijeg datuma kada je to praktično izvodljivo, što bi mogao biti početak tekućeg izvještajnog perioda.
- BC45. Prijelazne odredbe koje je prednacrt br. 43 predviđao za subjekte koji nisu ranije priznavali imovinu koncesija za usluge su izmijenjene u ovom standardu jer su u nekim od komentara na taj prednacrt postavljali pitanje zašto i opći zahtjev MRSJS 3 nije prihvatljiv za subjekte koji nisu ranije priznavali sporazume o koncesijama za usluge. Prednacrt br. 43 je, u odnosu na takve slučajeve, zahtijevao prospektivnu, ali je dopuštao i retroaktivnu primjenu.
- BC46. Pri izradi prednacrta br. 43, *IPSASB* je brinulo da li će biti praktično izvodljivo utvrditi mjernu vrijednost imovine koncesije za usluge i smatrali su da bi to dovelo do nedosljednog računovodstvenog tretmana sporazuma koji su sklopljeni u prošlosti. To pitanje je slično pitanju koje se javilo prilikom izrade završnog izdanja MRSJS 31 *Nematerijalna imovina*. Na osnovu toga, *IPSASB* je smatrao primjerenim da u prednacrtu br. 43 predloži prijelazne odredbe koje bi bile dosljedne onima iz MRSJS 31.
- BC47. Ipak, *IPSASB* je konstatirao da se okolnosti kod nematerijalne imovine razlikuje od okolnosti kod sporazuma o koncesijama za usluge. Najveća razlika se ogleda u tome da sporazumi o koncesijama za usluge u pravilu podrazumijevaju dugoročne obavezujuće sporazume kod kojih bi vjerovatno bilo lakše doći do informacija koje su potrebne za utvrđivanje fer vrijednosti i troška nego kod ranije stečene ili izrađene nematerijalne imovine, čak i u slučajevima kada subjekat nije ranije priznavao imovinu koncesija za usluge.
- BC48. *IPSASB* je, međutim, uvažio činjenicu da bi, zbog toga što su veliki broj tih sporazuma sklopljeni dosta davno, moglo biti teško u potpunosti izvršiti retroaktivnu primjenu. Iz tog razloga su smatrali da bi se za priznavanje i mjerenje imovine koncesija za usluge mogao koristiti „procijenjeni trošak“.

Izmjene MRSJS 32 proistekle iz „Drugog dijela unapređenja MRSJS iz 2015. godine: Pitanja koja su pokrenule interesne grupe“

- BC49. *IPSASB*-u je skrenuta pažnja na moguće nedosljednosti između zahtijeva MRSJS 32 i zahtijeva MRSJS 17 i MRSJS 31. Zahtjevi MRSJS 32 bi se mogli tumačiti kao da nalažu da se imovina koncesija za usluge prezentira kao jedna klasa imovine, bez obzira na to što se radi o imovini različite prirode i funkcije. S obzirom na to da namjera *IPSASB*-a nije da traži da se različita imovina iskazuje kao da je slična, odlučili su predložiti pojašnjenje u odnosu na MRSJS 32 da bi njihova namjera bila jasnija. Pri tome su razmatrali da li bi takve izmjene dovele do toga da je korisnicima raspoloživo manje informacija, ali ipak smatraju da se trenutnim zahtjevima u pogledu objavljivanja, naročito zahtjevima iz tačke 32., osigurava davanje visokokvalitetnih informacija o imovini koja je predmet sporazuma o koncesijama za usluge.
- BC50. *IPSASB* je primijetio da bi reklasifikacija imovine koncesija za usluge mogla zahtijevati promjenu osnove za mjerenje kod nekih subjekata. Na primjer, određena imovina koncesije za usluge mjerena pomoću modela revalorizacije bi se mogla reklasificirati u klasu imovine mjerene pomoću modela troška. Jednako tome, određena imovina koncesija za usluge mjerena po modelu troška bi se mogla reklasificirati u klasu imovine koja se mjeri pomoću modela revalorizacije. S obzirom na to da će ostvarivanje ravnoteže između imovine koncesija za usluge i druge imovine uvrštenih u istu klasu biti drugačije od jednog do drugog subjekta, *IPSASB* se složio da subjektima dozvoli da odaberu mjernu osnovu koju će koristiti u trenutku reklasifikacije. Također je konstatirano da informacije potrebne za retroaktivnu primjenu modela troška neće obavezno biti lako dostupne. U skladu s tim, *IPSASB* se usaglasio da subjektima dopusti da koriste knjigovodstvenu vrijednost utvrđenu po modelu revalorizacije kao procijenjeni trošak u trenutku reklasifikacije kada se odluče neku klasu imovine mjeriti pomoću modela troška.

Izmjene MRSJS 32 proistekle iz dokumenta *IPSASB „Primjenjivost MRSJS“, izdanog u aprilu/travnju 2016. godine*

BC51. *IPSASB* je u aprilu/travnju 2016. godine izdao dokument nazvan „Primjenjivost MRSJS“, kojim se u svim MRSJS mijenjaju sljedeća upućivanja:

- (a) brišu se uobičajene tačke iz dijela o djelokrugu svakog standarda koje propisuju primjenjivost MRSJS u odnosu na „subjekte javnog sektora koji nisu javna preduzeća“;
- (b) pojam „javna preduzeća“ se zamjenjuje pojmom „komercijalni subjekti javnog sektora“, gdje je to primjereno; i
- (c) vrše se izmjene tačke 10. *Predgovora međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor* tako što se daje pozitivan opis subjekata javnog sektora kojima su namijenjeni MRSJS.

Razlozi za te izmjene su objašnjeni u Osnovama za donošenje zaključaka iz MRSJS 1.

Smjernice za provođenje

Ove smjernice prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS 32.

IG1. Svrha ovih smjernica za provođenje je da se ilustriraju određeni aspekti zahtjeva MRSJS 32.

Računovodstveni okvir za sporazume o koncesijama za usluge

IG2. Dijagram u nastavku teksta daje rezime načina računovodstvenog tretmana sporazuma o koncesijama za usluge ustanovljenog po MRSJS 32.

Upućivanja na MRSJS koji se primjenjuju na tipične vrste sporazuma koji podrazumijevaju kombinaciju imovine i pružanja usluga

IG3. Tabelom u nastavku teksta se daje pregled tipičnih sporazuma prema kojima privatni sektor učestvuje u pružanju javnih usluga, kao i upućivanja na MRSJS koji se primjenjuju na takve sporazume. Navedeni popis ne obuhvata sve moguće sporazume. Svrha tabele je da se istakne jedinstvo sporazuma. Namjera *IPSASB* nije bila da se stekne utisak da postoje stroge granice između načina na koji se računovodstveno tretiraju različite vrste sporazuma.

IG4. Osjenčani tekst pokazuje sporazume iz djelokruga MRSJS 32.

Kategorija	Najmoprimac	Pružatelj usluga			Vlasnik	
Uobičajene vrste sporazuma	Najam (kao kada operater unajmi imovinu od davatelja koncesije)	Ugovor o pružanju usluga i/ili održavanju (konkretni poslovi, poput naplate dugovanja i upravljanja objektima)	Obnoviti-rukovati-prenijeti	Izgraditi-rukovati-prenijeti	Izgraditi-posjedovati-rukovati	100% deinvestiranje/ privatizacija/ ustanovljavanje
Vlasništvo nad imovinom	Davatelj koncesije				Operater	
Kapitalna ulaganja	Davatelj imovine		Operater			
Rizik potražnje	Zajednički	Davatelj	Davatelj i/ili operater		Operater	
Uobičajeno trajanje	Od 8 do 20 godina	Od 1 do 5 godina	Od 25 do 30 godina			Na neodređeni period (ili period određen obavezujućim sporazumom ili dozvolom/licencom)

Rezidualni udio	Davatelj koncesije			Operater
Relevantni MRSJS	MRSJS 43	MRSJS 1	Ovaj MRSJS/MRSJS 17/ MRSJS 31	MRSJS 17/MRSJS 31 (prestanak priznavanja) MRSJS 9 (priznavanje prihoda)

Pokazni primjeri

Ovi primjeri prate, ali ne čine sastavni dio MRSJS 32.

IE1. U narednim primjerima se obrađuju samo tri od velikog broja mogućih vrsta sporazuma o koncesijama za usluge. Oni služe za ilustriranje načina računovodstvenog obuhvatanja određenih obilježja koje se uobičajeno sreću u praksi. Da bi te ilustracije bile što jasnije, pretpostavilo se da sporazumi o koncesijama za usluge traju svega deset godina i da operater prima redovne godišnje uplate tokom cijelog perioda. U stvarnosti, sporazumi mogu trajati mnogo duže, a godišnji prihodi se vremenom mogu povećavati.

Uslovi sporazuma (isti u sva tri primjera)

IE2. Svi monetarni iznosi u primjerima su izraženi u novčanim jedinicama (skr. n.j.).

IE3. U sva tri primjera važe uslovi opisani u nastavku teksta.

IE4. Prema uslovima sporazuma, operater je dužan izgraditi cestu u roku dvije godine i održavati je i upravljati istom po naznačenim standardima tokom perioda od osam godina (tj. od treće do desete godine sporazuma). Sporazum spada u djelokrug ovog standarda, a cesta zadovoljava uslove za priznavanje kao imovina koncesije za usluge iz tačke 9. (ili tačke 10. ako se radi o imovini tokom cijelog vijeka trajanja).

IE5. Uslovi sporazuma zahtijevaju i to da operater obnovi površinske slojeve ceste kada se izvorni oštete ispod naznačenog standarda. Operater procjenjuje da će to morati napraviti na kraju osme godine, i to po fer vrijednosti od 110 n.j. Naknada operatera za tu uslugu je uvrštena u unaprijed određeni niz plaćanja i/ili prihoda koje ima pravo zaraditi od imovine koncesije za usluge ili druge imovine koja stvara prihode a koju mu je dao davatelj koncesije.

IE6. Pretpostavlja se da izvorni površinski slojevi ceste predstavljaju zasebnu komponentu imovine koncesije za usluge i kriterije za priznavanje iz MRSJS 17 će zadovoljiti prilikom početnog priznavanja imovine koncesije za usluge. Pretpostavlja se i to da postoji dovoljna izvjesnost u pogledu vremena i vrijednosti zamjene površinskih slojeva ceste da se oni mogu priznati kao zasebna komponenta u trenutku te zamjene.³ Pretpostavlja se da se očekivani trošak zamjene površinskih slojeva ceste može koristiti za procjenu početnog troška slojeva ceste koji se priznaju kao zasebna komponenta imovine koncesije za usluge. U skladu s tim, površina ceste se priznaje kao zasebna komponenta početne fer vrijednosti imovine za koncesije za usluge i mjeri po procijenjenoj fer vrijednosti zamjene površinskih slojeva ceste i amortizira od treće do osme godine. Taj period amortizacije je kraći nego za temelje ceste i uzima u obzir činjenicu da bi do zamjene površinskih slojeva u pravilu došlo svakih šest, a ne svakih 25 godina. Tokom faze građenja, pretpostavlja se da će u prvoj godini biti izgrađeni samo temelji ceste, a da će put postati raspoloživ za upotrebu tek na kraju druge godine.

IE7. Priznavanje komponente zamjene površinskih slojeva ceste kao zasebne komponente imovine koncesije za usluge u osmoj godini sporazuma će dovesti i do povećanja obaveze koju priznaje davatelj koncesije. Tamo gdje je ta obaveza povezana s modelom davanja prava operateru, dodatni prihod u pogledu danog povećanja se priznaje ravnomjerno tokom trajanja sporazuma. Međutim, ako taj trošak predstavlja unapređenje uslužnog potencijala, poput uvođenja nove trake ceste, a ne samo obnavljanje njene izvorne uslužne sposobnosti, tada bi bilo primjereno umjesto toga priznati prihod u odnosu na to unapređenje kada se desi.

IE8. Na početku treće godine, ukupna fer vrijednost ceste iznosi 1.050 n.j., od čega se 940 n.j. odnosi na izgradnju temelja ceste, a

³ Kada se pokaže da to nije slučaj (na primjer, kada bi operater zamjenu površinskih slojeva mogao izvršiti nekad u budućnosti ili bi morao dodatno raditi na održavanju ceste tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge), možda nije primjereno priznati komponentu.

110 n.j. na izgradnju njenih površinskih slojeva. Fer vrijednost površinskih slojeva se koristi za procjenu fer vrijednosti zamjene tih slojeva (koja se obračunava kao komponenta zamjene u skladu sa MRSJS 17). Procijenjeni vijek trajanja površinskih slojeva (tj. šest godina) se koristi i za procjenu amortizacije komponente zamjene u devetoj i desetoj godini. Ukupna početna fer vrijednost ceste je niža od sadašnje vrijednosti niza unaprijed određenih plaćanja u odnosu na imovinu, kada je primjenjivo.

- IE9. Ekonomski vijek temelja ceste je 25 godina. Davatelj koncesije računa godišnju amortizaciju na linearnoj osnovi i ona stoga iznosi 38 n.j. (940/25) za temelje ceste. Površinski slojevi se amortiziraju kroz šest godina (tokom godina od treće do osme za izvornu komponentu i počevši od devete godine za komponentu zamjene). Godišnja amortizacija za površinske slojeve ceste iznosi 18 n.j. (110/6 n.j.). Tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge ne dolazi do umanjavanja vrijednosti ceste.
- IE10. Trošak kapitala operatera nije praktično moguće utvrditi. Stopa implicitna u sporazumu o koncesiji za usluge koja je svojstvena predmetnoj imovini iznosi 6,18%.
- IE11. Pretpostavlja se da se svi novčani tokovi dešavaju na kraju godine.
- IE12. Pretpostavlja se da vremenska vrijednost novca nije značajna. Tačka AG59. daje uputstva u pogledu metoda koje bi moglo biti primjereno primijeniti u slučajevima kada je vremenska vrijednost novca značajna.
- IE13. Na kraju desete godine, sporazum završava. Po isteku sporazuma, operater prenosi poslove upravljanja cestom na davatelja koncesije.
- IE14. Ukupna naknada operatera u svakom od tri navedena primjera obuhvata svaku komponentu sporazuma o koncesiji za usluge i odražava fer vrijednosti svake od pruženih usluga, kako su predstavljene u prvom predlošku.
- IE15. Računovodstvena politika davatelja koncesije za nekretnine, postrojenja i opremu je da takvu imovinu priznaje po modelu troška uređenom u MRSJS 17.

Predložak 1: Fer vrijednosti komponenti sporazuma (u n.j.)

Komponenta sporazuma	Fer vrijednost
Cesta – temelji	940
Cesta – izvorni površinski slojevi	110
Ukupna financijska vrijednost ceste	1.050
Godišnja komponenta usluga	12
Efektivna kamatna stopa	6,18%

Primjer 1: Davatelj koncesije vrši unaprijed određeni niz plaćanja prema operateru

Dodatni uslovi

- IE16. Uslovi sporazuma nalažu da davatelj koncesije u periodu od treće do desete godine operateru plati 200 n.j. godišnje za stavljanje ceste na raspolaganje građanima. Ukupna naknada (plaćanje 200 n.j. za svaku od treće do desete godine) odražava fer vrijednost svake od usluga iz Predloška 1. Predviđeno je da se tim plaćanjima pokriju troškovi izgradnje ceste, godišnji operativni troškovi od 12 n.j. i operateru nadoknade troškovi zamjene površinskih slojeva ceste u osmoj godini u iznosu 110 n.j.

Utjecaj na financijske izvještaje

- IE17. Davatelj koncesije početno priznaje imovinu koncesije za usluge kao nekretnine, postrojenja i opremu po njenoj fer vrijednosti (ukupno 1.050 n.j., od čega se 940 n.j. odnosi na izgradnju temelja ceste, a 110 n.j. na izgradnju njenih izvornih

površinskih slojeva). Ta imovina se priznaje kako se gradi (525 n.j. u prvoj i 525 n.j. u drugoj godini). Amortizacija se računa na godišnjoj osnovi (56 n.j., od čega 38 n.j. za temelje a 18 n.j. za površinske slojeve ceste), počevši od treće godine.

- IE18. Davatelj koncesije početno priznaje financijsku obavezu po fer vrijednosti koja je jednaka fer vrijednosti imovine koja se još gradi na kraju prve godine (525 n.j.). Ta obaveza se povećava na kraju druge godine da bi se odrazile fer vrijednost dodatne gradnje (525 n.j.) i financijska naknada na neizmirenu financijsku obavezu. S obzirom na to da je iznos unaprijed određenog plaćanja u vezi s komponentom sporazuma o koncesiji za usluge koja se odnosi na usluge poznat, davatelj može utvrditi iznos plaćanja za koji se umanjuje obaveza. Financijska naknada po implicitnoj stopi od 6,18% se priznaje na godišnjoj osnovi. Obaveza se potom mjeri po amortiziranom trošku, tj. po početno priznatom iznosu uvvećanom za financijsku naknadu na isti izračunatu primjenom metode efektivne kamate umanjeno za otplate.
- IE19. Kompenzacija za zamjenu površinskih slojeva ceste je uvrštena u unaprijed određeni niz plaćanja. Nema direktnog utjecaja na novčane tokove u vezi sa zamjenom površinskih slojeva ceste, ali davatelj koncesije tu zamjenu ipak priznaje kao imovinu pri izvođenju radova i priznaje trošak amortizacije od $110/6 = 18$ n.j. na početku devete godine.
- IE20. Kompenzacija za održavanje i upravljanje cestom (12 n.j.) je uvrštena u unaprijed određeni niz plaćanja. Nema direktnog utjecaja na novčane tokove u vezi s troškom usluga, ali davatelj koncesije taj trošak ipak priznaje na godišnjoj osnovi.
- IE21. Troškovi usluga se obračunavaju u skladu sa MRSJS 1.

Pregled novčanih tokova, izvještaja o financijskom rezultatu i izvještaja o financijskom položaju

- IE22. Novčani tokovi, izvještaj o financijskom rezultatu i izvještaj o financijskom položaju davatelja koncesije tokom trajanja sporazuma trebaju izgledati na način pokazan u tabelama od 1.1 do 1.3. Pored toga, Tabela 1.4 pokazuje promjene financijske obaveze.

Tabela 1.1 Novčani tokovi (u n.j.)

Godina	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	Ukupno
Unaprijed određeni niz plaćanja	–	–	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600)
Neto priliv/(odliv)	–	–	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600)

Tabela 1.2 Izvještaj o financijskom rezultatu (u n.j.)

Godina	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	Ukupno
Trošak usluga	–	–	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
Financijska naknada	–	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
Amortizacija – temelji ceste	–	–	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Amortizacija – izvorni površinski slojevi ceste	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Amortizacija – zamjenski površinski slojevi ceste	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Ukupno amortizacija	–	–	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Godišnji suficit/(deficit)	–	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)

BILJEŠKE:

Amortizacija od treće do osme godine odražava amortizaciju izvorno izgrađenih površinskih slojeva ceste. Oni se u potpunosti amortiziraju tokom tog perioda.

Amortizacija u devetoj i desetoj godini odražava amortizaciju nove komponente imovine koncesije za usluge (površinskih slojeva ceste) priznate u osmoj godini.

Iako se u ovim ilustrativnim primjerima koristi linearna metoda amortizacije, to ne znači da se ona mora koristiti u svim slučajevima. Tačka 76. u MRSJS 17 zahtijeva da „metoda amortizacije održava dinamiku po kojoj se očekuje da subjekat koristi buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijal od imovine“. Slično tome, za nematerijalnu imovinu, tačka 96. u MRSJS 31 zahtijeva da „vrijednost nematerijalne imovine s određenim korisnim vijekom upotrebe koje se amortizira treba rasporediti na sistematičnoj osnovi tokom njenog korisnog vijeka“.

Tabela 1.3 Izvještaj o finansijskom položaju (u n.j.)

Godina	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.
Imovina koncesije za usluge – temelji ceste	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Imovina koncesije za usluge – izvorni površinski slojevi ceste	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Imovina koncesije za usluge – zamjenski površinski slojevi ceste	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Ukupno imovina koncesije za usluge	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Novac	–	–	(200)	(400)	(600)	(800)	(1.000)	(1.200)	(1.400)	(1.600)
Financijska obaveza	(525)	(1.082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	–
Kumulativni suficit/deficit	–	32	167	295	414	525	628	721	811	891

BILJEŠKE:

U ovom primjeru, zamjena površinskih slojeva ceste se dešava u osmoj godini važenja sporazuma, kako je i očekivano, kada se izvorno izgrađena površina ceste u potpunosti amortizirala. Da je do zamjene površinskih slojeva došlo ranije, izvorno izgrađena površina ceste ne bi bila u potpunosti amortizirana i morala bi se prestati priznavati u skladu sa MRSJS 17 prije nego se prizna nova komponenta imovine koncesije za usluge koja se odnosi na zamjenu površinskih slojeva ceste.

Nova komponenta imovine koncesije za usluge koja se odnosi na zamjenu površinskih slojeva ceste se priznaje u osmoj godini. Deveta i deseta godina odražavaju amortizaciju po toj dodatnoj komponenti (Tabela 1.2).

Obaveza se u osmoj godini povećava za priznavanje 50% nove komponente imovine koncesije za usluge.

Financijska obaveza se u osmoj godini povećava za priznavanje nove komponente imovine koncesije za usluge.

Tabela 1.4 Promjene finansijske obaveze (u n.j.)

Godina	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.
Preneseni saldo iz prethodnog perioda	–	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177
Obaveza priznata zajedno sa početnom imovinom koncesije za usluge	525	525	–	–	–	–	–	–	–	–
Financijska naknada dodana obavezi prije vršenja plaćanja	–	32	–	–	–	–	–	–	–	–

Dio unaprijed određenog niza plaćanja za koji se umanjuje obaveza	–	–	(121)	(129)	(137)	(145)	(154)	(163)	(166)	(177)
Obaveza priznata zajedno sa zamijenjenim površinskim slojevima	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–
Saldo koji se prenosi u naredni period	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177	–

Primjer 2: Davatelj koncesije daje operateru pravo da naplaćuje putarinu za korištenje ceste od korisnika

Dodatni uslovi sporazuma

IE23. Prema uslovima sporazuma, operateru je dopušteno da naplaćuje putarinu korisnicima predmetne ceste. Operater predviđa da će cestu koristiti jednak broj vozila tokom cijelog trajanja sporazuma i da će naplatiti putarinu u iznosu 200 n.j. za svaku od treće do desete godine. Ukupna naknada (putarina od 200 n.j. za svaku od treće do desete godine) odražava fer vrijednosti svake od usluga naznačenih u Predlošku 1 i predviđeno je da pokrije troškove izgradnje ceste, godišnje operativne troškove od 12 n.j. i nadoknadi operateru trošak zamjene površinskih slojeva ceste u osmoj godini od 110 n.j.

Utjecaj na financijske izvještaje

IE24. Davatelj koncesije početno priznaje imovinu koncesije za usluge kao nekretnine, postrojenja i opremu po njenoj fer vrijednosti (ukupno 1.050 n.j., od čega se 940 n.j. odnosi na izgradnju temelja ceste, a 110 n.j. na izgradnju njenih izvornih površinskih slojeva). Ta imovina se priznaje onako kako se gradi (525 n.j. u prvoj i 525 n.j. u drugoj godini). Amortizacija se računa na godišnjoj osnovi (56 n.j., od čega 38 n.j. za temelje, a 18 n.j. za površinske slojeve ceste), počevši od treće godine.

IE25. Kao naknadu za imovinu koncesije za usluge davatelj prema modelu davanja prava operateru priznaje obavezu za davanje prava operateru da naplaćuje putarinu od 200 n.j. za svaku od treće do desete godine. Ta obaveza se priznaje onako kako se priznaje imovina.

IE26. Obaveza se umanjuje tokom perioda od treće do desete godine i davatelj koncesije priznaje prihod po toj osnovi jer se očekuje da će pristup imovini koncesije za usluge biti pružan ravnomjerno tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge od trenutka kada imovina bude u stanju da donosi ekonomske koristi.

IE27. Kompenzacija za zamjenu površinskih slojeva ceste je uvrštena u putarinu koju operater očekuje da zaradi tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge. Nema direktnog utjecaja na novčane tokove u vezi sa zamjenom površinskih slojeva ceste, ali davatelj koncesije tu zamjenu ipak priznaje kao imovinu pri izvođenju radova i priznaje trošak amortizacije od $110/6 = 18$ n.j. na početku devete godine.

IE28. Kompenzacija za održavanje i upravljanje cestom (12 n.j.) je uvrštena u putarinu koju operater očekuje da zaradi tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge. Nema direktnog utjecaja na financijski izvještaj u vezi s troškom usluga. Utjecaj na novčane tokove ne postoji jer davatelj koncesije nema novčanih odliva. Naknada se ne priznaje kao operativni trošak jer u početno priznatu fer vrijednost imovine i obaveze nisu uvršteni nikakvi troškovi usluga koji bi mogli nastati po operatera.

Pregled novčanih tokova, izvještaja o financijskom rezultatu i izvještaja o financijskom položaju

IE29. Novčani tokovi, izvještaj o financijskom rezultatu i izvještaj o financijskom položaju davatelja koncesije tokom trajanja sporazuma trebaju izgledati na način koji je pokazano u tabelama 2.1 i 2.2. Pored toga, Tabela 2.3 pokazuje promjene financijske obaveze.

Novčani tokovi

IE30. S obzirom na to da nisu izvršena nikakva plaćanja u korist operatera, u ovom primjeru nema utjecaja na novčane tokove.

Tabela 2.1 Izvještaj o financijskom rezultatu (u n.j.)

Godina	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	Ukupno
Prihod (smanjenje obaveze)	–	–	145	145	145	145	145	145	145	145	1.160
Amortizacija – temelji ceste	–	–	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Amortizacija – izvorni površinski slojevi ceste	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Amortizacija – zamjenski površinski slojevi ceste	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Ukupno amortizacija	–	–	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Godišnji suficit/(deficit)	–	–	89	88	89	89	88	89	89	88	709

BILJEŠKE:

Amortizacija od treće do osme godine odražava amortizaciju izvorno izgrađenih površinskih slojeva ceste. Oni se u potpunosti amortiziraju tokom tog perioda. Amortizacija u devetoj i desetoj godini odražava amortizaciju nove komponente imovine koncesije za usluge (površinskih slojeva ceste) priznate u osmoj godini.

Prihod (smanjenje obaveze) uključuje prihod od dodatne obaveze (Tabela 2.3).

Prihod se priznaje ravnomjerno tokom trajanja sporazuma.

Tabela 2.2 Izvještaj o financijskom položaju (u n.j.)

Godina	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.
Imovina koncesije za usluge – temelji ceste	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Imovina koncesije za usluge – izvorni površinski slojevi ceste	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Imovina koncesije za usluge – zamjenski površinski slojevi ceste	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Ukupno imovina koncesije za usluge	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Novac	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Obaveza	(525)	(1.050)	(905)	(760)	(615)	(470)	(325)	(290)	(145)	–
Kumulativni suficit/deficit	–	–	(89)	(177)	(266)	(355)	(443)	(532)	(621)	(709)

BILJEŠKE:

U ovom primjeru, zamjena površinskih slojeva ceste se dešava u osmoj godini trajanja sporazuma, kako je i očekivano, kada se izvorno izgrađena površina ceste u potpunosti amortizirala. Da je do zamjene površinskih slojeva došlo ranije, izvorno izgrađena površina ceste ne bi bila u potpunosti amortizirana i morala bi se prestati priznavati u skladu sa MRSJS 17 prije nego se prizna nova komponenta imovine koncesije za usluge koja se odnosi na zamjenu površinskih slojeva ceste.

Nova komponenta imovine koncesije za usluge koja se odnosi na zamjenu površinskih slojeva ceste se priznaje u osmoj godini. Deveta i deseta godina odražavaju amortizaciju te dodatne komponente (Tabela 2.2).

Obaveza se u osmoj godini povećava za priznavanje nove komponente imovine koncesije za usluge.

Tabela 2.3 Promjene obaveze (u n.j.)

Godina	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.
Preneseni saldo iz prethodnog perioda	–	525	1.050	905	760	615	470	325	290	145
Obaveza priznata zajedno s početnom imovinom koncesije za usluge	525	525	–	–	–	–	–	–	–	–
Prihod (smanjenje obaveze)	–	–	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)
Obaveza priznata zajedno sa zamijenjenim površinskim slojevima	–	–	–	–	–	–	–	110	–	–
Saldo koji se prenosi u naredni period	525	1.050	905	760	615	470	325	290	145	–

Primjer 3: Davatelj koncesije vrši unaprijed određeni niz plaćanja prema operateru i daje mu pravo da naplaćuje putarinu za korištenje ceste od korisnika

Dodatni uslovi sporazuma

IE31. Prema uslovima sporazuma, operateru je dopušteno da naplaćuje putarinu korisnicima predmetne ceste. Operater predviđa da će cestu koristiti jednak broj vozila tokom cijelog trajanja sporazuma i da će naplatiti putarinu u iznosu 200 n.j. za svaku od treće do desete godine. Sporazum predviđa i da davatelj koncesije operateru izvrši unaprijed određeni niz plaćanja u vrijednosti 100 n.j. godišnje. Smatra se da fer vrijednost prava na naplatu putarine i unaprijed određeni niz plaćanja jednako kompenziraju operatera (tj. da na njih otpada po 50% od svakog vida nadoknade operateru).

Utjecaj na financijski izvještaj

IE32. Davatelj koncesije početno priznaje imovinu koncesije za usluge kao nekretnine, postrojenja i opremu po njenoj fer vrijednosti (ukupno 1.050 n.j., od čega se 940 n.j. odnosi na izgradnju temelja ceste, a 110 n.j. na izgradnju njenih izvornih površinskih slojeva). Ta imovina se priznaje onako kako se gradi (525 n.j. u prvoj i 525 n.j. u drugoj godini). Amortizacija se računa na godišnjoj osnovi (56 n.j., od čega 38 n.j. za temelje, a 18 n.j. za površinske slojeve ceste).

IE33. Kao naknadu za imovinu koncesije za usluge, davatelj prema modelu davanja prava operateru priznaje i obavezu da se operateru da pravo da naplati putarinu od 100 n.j. svake od treće do desete godine i financijsku obavezu da izvrši plaćanje 100 n.j. za svaku od treće do desete godine. Obaveza i financijska obaveza se priznaju onako kako se priznaje imovina na kraju prve godine (525 n.j.). Obaveza i financijska obaveza se povećavaju na kraju druge godine da bi se odrazili fer vrijednost dodatne gradnje (525 n.j.) i financijska naknada na neizmirenu financijsku obavezu.

IE34. Dužnost davatelja koncesije da ustupi pravo operateru da naplaćuje putarinu i dužnost da izvrši unaprijed određena plaćanja se smatraju dvjema zasebnim stavkama. U skladu s tim, kod ovog sporazuma je naknadu davatelja operateru neophodno podijeliti na dva dijela – na obavezu i na financijsku obavezu.

IE35. Obaveza od 535 n.j. (priznata u jednakim iznosima na kraju prve i na kraju druge godine) se smanjuje tokom perioda od treće do desete godine i davatelj koncesije priznaje prihod po istoj osnovi jer se očekuje da se putarina prikuplja ravnomjerno tokom cijelog trajanja sporazuma o koncesiji za usluge od trenutka kada imovina bude u stanju da donosi koristi od usluga.

IE36. Davatelj koncesije početno priznaje financijsku obavezu po fer vrijednosti koja je jednaka polovini fer vrijednosti imovine, priznatoj u jednakim iznosima na kraju prve i na kraju druge godine, dok se obaveza prema modelu davanja prava operateru priznaje u vrijednosti jednakoj drugoj polovini fer vrijednosti imovine. Pored toga, ta financijska obaveza se povećava na kraju druge godine za iznos financijske naknade na neizmirenu financijsku obavezu. S obzirom na to da je iznos unaprijed

određenih plaćanja u vezi s komponentom sporazuma o koncesiji za usluge koja se odnosi na usluge poznat, davatelj može utvrditi iznos plaćanja za koji se umanjuje obaveza. Financijska naknada po implicitnoj stopi od 6,18% se priznaje na godišnjoj osnovi. Obaveza se potom mjeri po amortiziranom trošku, tj. po početno priznatom iznosu uvećanom za financijsku naknadu na isti izračunatu primjenom metode efektivne kamate umanjeno za otplate.

- IE37. Operater se za zamjenu površinskih slojeva ceste (110 n.j.) kompenzira jednako kroz putarine koje očekuje da naplati tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge i kroz niz unaprijed određenih plaćanja (tj. po 50% od svakog od to dvoje). Ne postoji direktni utjecaj na novčane tokove u vezi sa zamjenom površinskih slojeva ceste, ali davatelj koncesije tu zamjenu ipak priznaje kao imovinu pri izvođenju radova i priznaje trošak amortizacije od $110/6 = 18$ n.j. počevši od devete godine.
- IE38. Operater se za održavanje i upravljanje cestom (12 n.j.) kompenzira jednako kroz putarine koje očekuje da naplati tokom trajanja sporazuma o koncesiji za usluge i kroz niz unaprijed određenih plaćanja (tj. po 50% od svakog od to dvoje). Ne postoji direktni utjecaj na novčane tokove u vezi s troškom usluge jer davatelj koncesije nema novčanih odliva. Međutim, davatelj na godišnjoj osnovi priznaje rashod za dio kompenzacije povezan s nizom unaprijed određenih plaćanja (6 n.j.). Ne postoji utjecaj na financijske izvještaje za preostalih 6 n.j. troška usluge. Taj trošak se ne priznaje kao operativni trošak jer početno priznata fer vrijednost imovine i obaveze ne uključuje nikakve troškove usluga koji bi mogli nastati po operatera.
- IE39. Novčani tokovi, izvještaj o financijskom rezultatu i izvještaj o financijskom položaju davatelja koncesije tokom trajanja sporazuma trebaju izgledati na način koji je prikazan u tabelama od 3.1. do 3.3. Pored toga, Tabela 3.4. pokazuje promjene obaveze, a Tabela 3.5. promjene financijske obaveze.

Pregled novčanih tokova, izvještaja o financijskom rezultatu i izvještaja o financijskom položaju

Tabela 3.1 Novčani tokovi (u n.j.)

Godina	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	Ukupno
Unaprijed određeni niz plaćanja	–	–	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)
Neto priliv/(odliv)	–	–	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(100)	(800)

Tabela 3.2 Izvještaj o financijskom rezultatu (u n.j.)

Godina	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	Ukupno
Prihod (smanjenje obaveze)	–	–	73	72	73	72	73	72	73	72	580
Trošak usluga	–	–	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(48)
Financijska naknada	–	(16)	(33)	(30)	(26)	(22)	(17)	(12)	(11)	(5)	(172)
Amortizacija – temelji ceste	–	–	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Amortizacija – izvorni površinski slojevi ceste	–	–	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	–	–	(110)
Amortizacija – zamjenski površinski slojevi ceste	–	–	–	–	–	–	–	–	(18)	(19)	(37)
Ukupno amortizacija	–	–	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Godišnji suficit/(deficit)	–	(16)	(22)	(21)	(15)	(12)	(7)	(2)	–	4	(91)

BILJEŠKE:

Amortizacija od treće do osme godine odražava amortizaciju izvorno izgrađenih površinskih slojeva ceste. Oni se u potpunosti amortiziraju tokom tog perioda. Amortizacija u devetoj i desetoj godini odražava amortizaciju nove komponente imovine koncesije za usluge (površinskih slojeva ceste) priznate u osmoj godini.

Prihod (smanjenje obaveze) uključuje prihod od dodatne obaveze (Tabela 3.3.).

Sav prihod se priznaje ravnomjerno tokom trajanja sporazuma.

Tabela 3.3 Izvještaj o financijskom položaju (u n.j.)

Godina	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.
Imovina koncesije za usluge – temelji ceste	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Imovina koncesije za usluge – izvorni površinski slojevi ceste	–	110	92	73	55	37	18	–	–	–
Imovina koncesije za usluge – zamjenski površinski slojevi ceste	–	–	–	–	–	–	–	110	92	73
Ukupno imovina koncesije za usluge	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Novac	–	–	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
Obaveza	(262)	(525)	(452)	(380)	(307)	(235)	(162)	(145)	(72)	–
Financijska obaveza	(263)	(541)	(480)	(416)	(348)	(276)	(199)	(172)	(89)	–
Kumulativni suficit/deficit	–	16	38	59	74	86	93	95	95	91

BILJEŠKE:

U ovom primjeru, zamjena površinskih slojeva ceste se dešava u osmoj godini važenja sporazuma, kako je i očekivano, kada je izvorno izgrađena površina ceste u potpunosti amortizirana. Da je do zamjene površinskih slojeva došlo ranije, izvorno izgrađena površina ceste ne bi bila u potpunosti amortizirana i morala bi se prestati priznavati u skladu sa MRSJS 17 prije nego se prizna nova komponenta imovine koncesije za usluge koja se odnosi na zamjenu površinskih slojeva ceste.

Nova komponenta imovine koncesije za usluge koja se odnosi na zamjenu površinskih slojeva ceste se priznaje u osmoj godini. Deveta i deseta godina odražavaju amortizaciju te dodatne komponente (Tabela 3.2).

Obaveza se u osmoj godini povećava za priznavanje 50% nove komponente imovine koncesije za usluge.

Financijska obaveza se u osmoj godini povećava za priznavanje 50% nove komponente imovine koncesije za usluge.

Tabela 3.4 Promjene financijske obaveze (u n.j.)

[illegible]

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 32 Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u aprilu 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 32 Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije, izdanje 2022. godina* azmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 32 Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za točnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 32 Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 32 Sporazumi o koncesijama za usluge: Davatelj koncesije, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 32, Service Concession Arrangements: Grantor, 2022. Edition*, ISBN: 978-1-60815-192-9

Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim korištenja koje dopušta zakon, potrebno je tražiti pisanu dozvolu IFAC putem e-mail adrese permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-576-7