

МРС-ЈС 32 – УГОВОРИ О КОНЦЕСИЈИ ЗА ПРУЖАЊЕ УСЛУГА: ДАВАЛАЦ САОПШТЕЊЕ

Овај међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор (МРС-ЈС) поставља рачуноводствене захтеве за даваоце у уговорима о концесији за пружање услуга. Представља адаптацију Тумачења 12 (IFRIC 12), *Уговори о концесији за пружање услуга*, које је развио Комитет за тумачења међународних стандарда финансијског извештавања, а објавио Одбор за међународне рачуноводствене стандарде (IASB). IFRIC 12 поставља рачуноводствене захтеве за операторе у уговору о концесији за пружање услуга. Овај МРС-ЈС такође садржи одломке Тумачења 29 (SIC-29), *Уговори о концесији за пружање услуга: Обелодањивања*, који је развио Стални комитет за тумачења, а објавио IASB. Одломци из IFRIC 12 и SIC-29 су поновљени у овој публикацији Одбора за Међународне рачуноводствене стандарде за јавни сектор (IPSASB) Међународне федерације рачуновођа (IFAC) уз одобрење Фондације за међународне стандарде финансијског извештавања (IFRS).

Одобрени текст Међународног стандарда финансијског извештавања (IFRS) је објављен од стране IASB на енглеском језику, а примерци се могу директно добити од Издавачког одељења IFRS, на следећој адреси: First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

ЗА IFRS, IAS, Нацрте за излагање и друге публикације IASB ауторско право има Фондација IFRS. „IFRS“, „IAS“, „IASB“, „Фондација IFRS“, „Међународни рачуноводствени стандарди“ и „Међународни стандарди финансијског извештавања“ заштићени су знакови Фондације IFRS и не треба да се користе без одобрења Фондације IFRS.

МРС-ЈС 32 – УГОВОРИ О КОНЦЕСИЈИ ЗА ПРУЖАЊЕ УСЛУГА: ДАВАЛАЦ

Историја МРС-ЈС-а

Ова верзија обухвата измене које су резултат IPSAS-а објављених до 15. јануара 2013. године.

МРС-ЈС 32, Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац је објављен у октобру 2011. године.

Октобар 2011.

МРС-ЈС 32 – УГОВОРИ О КОНЦЕСИЈИ ЗА ПРУЖАЊЕ УСЛУГА: ДАВАЛАЦ

САДРЖАЈ

Параграф

Циљ	1		
Делокруг	2-7		
Дефиниције	8		
Признавање и одмеравање средства концесије за пружање услуге			9-13
Признавање и одмеравање обавеза		14-28	
Модел финансијске обавезе	18-23		
Модел одобрења права оператору		24-26	
Подела уговора	27-28		
Друге обавезе, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина			29
Други приходи	30		
Презентација и обелодањивање		31-33	
Прелазне одредбе	34-35		
Датум ступања на снагу		36-37	
Прилог А: Упутство за примену			
Прилог Б: Измене осталих МРС-ЈС			
Основа за закључивање			
Упутство за имплементацију			
Илустративни примери			

Међународни рачуноводствени стандард за јавни сектор 32, *Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац* изложен је у параграфима 1-37. Сви параграфи имају једнаку важност. МРС-ЈС 32 треба тумачити у контексту његовог циља, као и Основе за закључивање и *Увода у Међународне*

рачуноводствене стандарде за јавни сектор. У одсуству експлицитних упутстава, основу за избор и примену рачуноводствених политика даје MPC-JC 3 Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке.

Циљ

1. Циљ овог Стандарда је прописивање рачуноводственог обухватања уговора о концесији за пружање услуга од стране даваоца, који је ентитет јавног сектора.

Делокруг (видети параграфе AG1-AG2)

2. Ентитет који саставља и презентује финансијске извештаје према обрачунској основи рачуноводства треба да примени овај стандард при рачуноводственом обухватању уговора о концесији за пружање услуга.

3. Овај стандард се примењује на све ентитете јавног сектора осим јавних предузећа.

4. У Предговору међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор који је објавио IPSASB, објашњено је да јавна предузећа (Government Business Enterprises, GBE) примењују IFRS које је објавио IASB. GBE су дефинисана у MPC-JC 1, Презентација финансијских извештаја.

5. Уговори у оквиру делокруга овог стандарда обухватају оператора који пружа јавне услуге повезане са средством концесије за пружање услуга у име даваоца.

6. Уговори изван делокруга овог стандарда су они који не обухватају пружање јавних услуга и уговори који обухватају компоненте услуга и управљања у случајевима где средство не контролише давалац (на пример, коришћење екстерних ресурса, уговори о услугама или приватизација).

7. Овај стандард не назначавачу рачуноводство за операторе (смернице за рачуноводствено обухватање уговора о концесији за пружање услуга од стране оператора могу да се нађу у релевантном међународном или националном рачуноводственом стандарду који се бави уговорима о концесији за пружање услуга).

Дефиниције (видети параграфе AG3-AG4)

8. Следећи изрази се користе у овом стандарду са наведеним значењем:

Обавезујући споразум, за потребе овог стандарда, описује уговоре и друге аранжмане којима се додељују слична права и обавезе странама као да су у облику уговора.

Давалац, за потребе овог стандарда је ентитет који одобрава право оператору на употребу средства концесије за пружање услуга.

Оператор, за потребе овог стандарда је ентитет који користи средство концесије за пружање услуга за пружање јавних услуга које подлежу контроли средства од стране даваоца.

Уговор о концесији за пружање услуга је обавезујући споразум између даваоца и оператора у којем:

(а) Оператор користи средство концесије за пружање услуга ради пружања услуге за јавно коришћење у име даваоца у одређеном временском периоду; и

(б) Оператор добија накнаду за своје услуге за време трајања уговора о концесији за пружање услуга.

Средство концесије за пружање услуга је средство које се користи за пружање услуга за јавно коришћење у уговору о концесији за пружање услуга које

(а) Обезбеђује оператор, и које

(i) оператор гради, развија или стиче од треће стране; или

(ii) је постојеће средство оператора; или

(б) Обезбеђује давалац, и које

(i) је постојеће средство даваоца; или

(ii) је надоградња постојећег средства даваоца.

Изрази који су дефинисани у другим MPC-JC се користе у овом стандарду са истим значењем као и у тим стандардима и поновљени су у Појмовнику дефинисаних термина који је посебно објављен.

Признавање и одмеравање средства концесије за пружање услуга (видети параграфе AG5-AG35)

9. Давалац признаје средство које обезбеђује оператор и надоградњу постојећег средства даваоца, као средство концесије за пружање услуга, ако:

(а) Давалац контролише или регулише које услуге оператор мора да пружи помоћу средства, коме мора да их пружи и по којој цени; и

(б) Давалац контролише – путем власништва, права на користи, или на други начин – свако значајно преостало учешће у средству након истека уговора.

10. Овај стандард се примењује на средство које се користи у уговору о концесији за пружање услуга током целог његовог корисног века трајања ако су испуњени услови из параграфа 9(а).

11. Давалац почетно одмерава средство концесије за пружање услуга признато у складу са параграфом 9 (или параграфом 10 за средство са целим корисним веком трајања) и његову фер вредност, осим у случају наведеном у параграфу 12.

12. У случајевима када постојеће средство даваоца испуњава услове назначене у параграфу 9(а) и 9(б) (или параграфу 10 за цели корисни век трајања средства), давалац врши рекласификацију постојећег средства као средства концесије за пружање услуга. Рекласификовано средство се рачуноводствено обухвата у складу са МРС-ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема* или МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина*, по потреби.

13. Након почетног признавања или рекласификације, средства концесије за пружање услуга се рачуноводствено обухватају као засебна класа средстава у складу са МРС-ЈС 17 или МРС-ЈС 31, по потреби.

Признавање и одмеравање обавеза

(видети параграфе AG36-AG50)

14. Када давалац признаје средство концесије за пружање услуга у складу са параграфом 9 (или 10 за цели корисни век трајања средства), давалац такође признаје и обавезу. Давалац не признаје обавезу када је постојеће средство даваоца рекласификовано као средство концесије за пружање услуга у складу са параграфом 12, осим у околностима када оператор обезбеђује додатну накнаду, као што је наведено у параграфу 15.

15. Обавеза призната у складу са параграфом 14 се почетно одмерава по истом износу као средство концесије за пружање услуга одмерено у складу са параграфом 11, кориговано за износ других накнада (на пример, готовине) пренетих од даваоца оператору, или од оператора даваоцу.

16. Природа признате обавезе се заснива на природи накнаде коју размењују давалац и оператор. Природа накнаде коју давалац даје оператору одређује се у односу на услове обавезујућег споразума и, када је релевантно, уговорно право.

17. У замену за средство концесије за пружање услуга, давалац може да исплати накнаду оператору за средство концесије за пружање услуга било којом комбинацијом следећег:

(а) Исплаћивање оператора (модел „финансијске обавезе“);

(б) Компензовањем оператора на друге начине (модел „одобравања права оператору“) као што је:

(i) Одобравање оператору права да оствари приход од треће стране-корисника средства концесије за пружање услуга; или

(ii) Одобравање оператору приступа неком другом средству које генерише приход за употребу од стране оператора (на пример, приватно крило болнице где остатак болнице користи давалац за лечење пацијената који су државни осигураници или приватни паркинг који се налази у близини јавног објекта).

Модел финансијске обавезе

(видети параграфе AG37-AG46)

18. У случају када давалац има безусловни обавезу да исплати готовину или неко друго финансијско средство оператору за изградњу, развој, стицање или надоградњу средства концесије за пружање услуга, давалац рачуноводствено обухвата обавезу признату у складу са параграфом 14 као финансијску обавезу.

19. Давалац има безусловну обавезу да исплати готовину ако је гарантовао да ће оператору исплатити:

(а) Одређене или одредиве износе; или

(б) Мањак, уколико постоји, између износа које је оператор добио од корисника јавних услуга и одређених или одредивих износа поменутих у параграфу 19(а), чак и ако је исплата условљена тиме да оператор обезбеди да средство концесије за пружање услуга задовољава одређене захтеве у

погледу квалитета и ефикасности.

20. МРС-ЈС 28, *Финансијски инструменти: Презентација*, захтеви за престанак признавања у МРС-ЈС 29, *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*, и МРС-ЈС 30, *Финансијски инструменти: Обелодањивање* примењују се на финансијску обавезу признату под параграфом 14, осим за случајеве када овај стандард обезбеђује захтеве и смернице.
21. **Давалац расподељује исплате оператору и рачуноводствено их обухвата сходно њиховој суштини као умањење обавезе која је призната у складу са параграфом 14, финансијску накнаду или накнаде за услуге које пружа оператор.**
22. **Финансијска накнада или накнаде за услуге које пружа оператор у уговору о концесији за пружање услуга одређеним у складу са параграфом 21 рачуноводствено се обухватају као расходи.**
23. У случајевима када компоненте средства и услуге уговора о концесији за пружање услуга могу засебно да се идентификују, компоненте плаћања које се односе на услуге од даваоца према оператору се расподељују по угледу на релативне фер вредности средства концесије за пружање услуга и услуга. У случајевима када компоненте средства и услуге не могу засебно да се идентификују, компонента плаћања која се односи на услуге од даваоца према оператору одређује се помоћу техника процењивања.

**Модел одобравања права оператору
(видети параграфе AG47-AG49)**

24. У случајевима када давалац нема безусловну обавезу да исплати готовину или друго финансијско средство даваоцу за изградњу, развој, стицање или надоградњу средства концесије за пружање услуга и одобрава оператору право да оствари приход од треће стране-корисника или неког другог средства које генерише приходе, давалац рачуноводствено обухвата обавезу признату у складу са параграфом 14 као неостварени део прихода који произилази из размене средстава између даваоца и оператора.

25. **Давалац признаје приходе и умањује обавезу признату у складу са параграфом 24 према економској суштини уговора о концесији за пружање услуга.**

26. Када давалац компензује оператору за средство концесије за пружање услуга и за пружање услуга одобравањем оператору права да оствари приход од треће стране-корисника средства концесије за пружање услуга или неког другог средства које генерише приход, та размена се сматра трансакцијом која генерише приход. Пошто право одобрено оператору важи за период трајања уговора о концесији за пружање услуга, давалац не признаје приход од размене одмах. Уместо тога, обавеза се признаје за било који део прихода који још није остварен. Овај приход се признаје у складу са економском суштином уговора о концесији за пружање услуга, а обавеза се умањује са признавањем прихода.

Подела уговора (видети параграф AG50)

27. Ако давалац плати изградњу, развој, стицање или надоградњу средства концесије за пружање услуга делимично преузимајући финансијску обавезу и делимично одобравањем права оператору, неопходно је да се посебно рачуноводствено обухвати сваки део укупних обавеза признатих у складу са параграфом 14. Износ који је почетно признат за укупне обавезе треба да буде исти износ као онај који је назначен у параграфу 15.

28. Давалац рачуноводствено обухвата сваки део обавезе који је поменут у параграфу 27 у складу са параграфима 18-26.

Друге обавезе, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина (видети параграфе AG51-AG54)

29. Давалац рачуноводствено обухвата друге обавезе, потенцијалне обавезе и потенцијалну имовину који произилазе из уговора о концесији за пружање услуга у складу са МРС-ЈС 19, *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*, МРС-ЈС 28, МРС-ЈС 29 и МРС-ЈС 30.

Други приходи

(видети параграфе AG55-AG64)

30. Давалац рачуноводствено обухвата приходе из уговора о концесији за пружање услуга,

осим оних који су назначени у параграфима 24-26, у складу са МРС-ЈС 9, *Приходи из трансакција размене*.

Презентација и обелодањивање (видети параграфе АГ65-АГ67)

31. Давалац презентује информације у складу са МРС-ЈС 1.
32. Сви аспекти уговора о концесији за пружање услуга треба да се размотре при одређивању одговарајућих обелодањивања у напоменама. Давалац обелодањује следеће информације које се односе на уговоре о концесији за пружање услуга у сваком извештајном периоду:
 - (а) Опис уговора;
 - (б) Значајне услове уговора који могу да утичу на износ, време и извесност будућих токова готовине (на пример, период концесије, датуми поновног одређивања цена и основа на којој се одређује нова цена и ново преговарање);
 - (ц) Природу и обим (на пример, количина, временски период, или износ, по потреби) следећег:
 - (i) Права на употребу назначених средстава;
 - (ii) Права очекивања да оператор обезбеди назначене услуге везане за уговор о концесији за пружање уговора;
 - (iii) Средства концесије за пружање услуга признатих као средства током извештајног периода, укључујући постојећа средства даваоца рекласификованих као средства концесије за пружање услуга;
 - (iv) Права на добијање одређених средстава по завршетку уговора о концесији за пружање услуга;
 - (v) Опција обнављања и раскида;
 - (vi) Других права и обавеза (на пример, детаљни ремонт средстава концесије за пружање услуга); и
 - (vii) Обавеза да се оператору обезбеди приступ средствима концесије за пружање услуга или других средстава којима се генерише приход; и
 - (д) Промене у уговору које се дешавају током извештајног периода.
33. Обелодањивања која се захтевају у складу са параграфом 32 обезбеђују се појединачно за сваки материјално значајан уговор о концесији за пружање услуга или збирно за сваку класу уговора о концесији за пружање услуга. Класа је груписање уговора о концесији за пружање услуга које обухвата услуге сличне природе (на пример, наплата путарине, телекомуникационе услуге или услуге прераде воде). Ово обелодањивање по класама средстава концесије за пружање услуга је додатно, уз обелодањивање које се захтева параграфом 13 по класи средстава. На пример, за потребе овог параграфа, путарина за мостове може да се групише са путарином за путеве.

Прелазне одредбе (видети параграфе АГ68-АГ73)

34. Давалац који је претходно признао средства концесије за пружање услуга и са њима повезане обавезе, приходе и расходе примењује овај стандард ретроспективно у складу са МРС-ЈС 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке*.
35. Давалац који је претходно признао средства концесије за пружање услуга и са њима повезане обавезе, приходе и расходе, бира једно од следећег:
 - (а) Примењује овај стандард ретроспективно у складу са МРС-ЈС 3; или
 - (б) Признаје и одмерава средства концесије за пружање услуга и са њима повезане обавезе почев од најранијег периода за који су компаративне информације презентоване у финансијским извештајима.Када давалац врши овај одабир, треба да обелодани ту чињеницу, заједно са обелодањивањима која се односе на одмеравање тих средстава и обавеза.

Датум ступања на снагу

36. Ентитет примењује овај стандард за годишње финансијске извештаје за периоде који почињу 1. јануара 2014. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет

примењује овај стандард за период који почиње пре 1. јануара 2014. године, обелодањује ту чињеницу и примењује МРС-ЈС 5, Трошкови позајмљивања, МРС-ЈС 13, Лизинг, МРС-ЈС 17, МРС-ЈС 29 и МРС-ЈС 31 истовремено.

37. Када ентитет усваја обрачунску основу рачуноводства као што је дефинисано у међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор, овај стандард се примењује на годишње финансијске извештаје ентитета који обухватају периоде који почињу на датум усвајања или после тога.

³а потребе овог стандарда ентитет се означава са давалац.

Прилог А

Упутство за примену

Овај Прилог је саставни део MPC-ЈС 32.

Делокруг (видети параграфе 2-7)

AG1. Овај стандард „осликава“ Тумачење 12 Комитета за тумачење међународних стандарда финансијског извештавања, *Уговори о концесији за пружање услуга* (IFRIC 12), који установљава рачуноводствене захтеве за оператора који је ентитет приватног сектора у уговору о концесији за пружање услуга. За ту сврху, делокруг, принципи за признавање средства и терминологија усклађени су са важећим смерницама у IFRIC 12. Међутим, будући да се овај стандард бави рачуноводственим питањима даваоца, стога се и бави питањима идентификованим у IFRIC 12 са аспекта даваоца, као што следи:

(а) Давалац признаје финансијску обавезу када је у обавези да изврши низ плаћања оператору за обезбеђивање средства концесије за пружање услуге (то јест, изграђеног, развијеног, стеченог или надограђеног). Применом захтева везаних за одмеравање назначених у овом стандарду под параграфима 12, 14 и 20 IFRIC 12, оператор признаје приход за изградњу, развој, стицање, надоградњу и услуге коришћења које пружа. Под параграфом 8 IFRIC-а 12, оператор престаје са признавањем средства које је држао и признао као некретнину, постројење и опрему пре склапања уговора о концесији за пружање услуга.

(б) Давалац признаје обавезу када одобрава оператору право да оствари приход од треће стране-корисника средства концесије за пружање услуга или неког другог средства које генерише приход. Под параграфом 26 IFRIC-а 12, оператор признаје нематеријалну имовину.

(ц) Давалац престаје са признавањем средства које одобрава оператору и над којим више нема контролу. Под параграфом 27 IFRIC-а 12, оператор признаје средство и обавезу у погледу било којих обавеза које је преузео у замену за средство.

AG2. Параграф 9 овог стандарда назначава услове под којима средство, које није средство са целим корисним веком трајања, спада у делокруг овог стандарда. Параграф 10 стандарда назначава услов под којим су средства са целим корисним веком трајања обухваћена делокругом овог стандарда.

Дефиниције (видети параграф 8)

AG3. Параграф 8 дефинише уговор о концесији за пружање услуга. Уобичајена обележја уговора о концесији за пружање услуга су:

(а) Давалац је ентитет јавног сектора;

(б) Оператор је одговоран барем за део руковођења средством концесије за пружање услуга и повезаних услуга, а нема само улогу посредника у име даваоца;

(ц) Уговор поставља почетне цене које треба да наметне оператор и регулише измене цена током периода уговора о концесији за пружање услуга;

(д) Оператор је обавезан да преда средство концесије за пружање услуга даваоцу према посебном услову на крају периода уговора, за малу инкременталну накнаду или без ње, без обзира на то која га је страна финансирала на почетку; и

(е) Уговор се води обавезујућим споразумом у којем су установљени стандарди перформанси, механизми за кориговање цена и споразуми везани за арбитражу спорова.

AG4. Параграф 8 дефинише средство концесије за пружање услуга. Примери средстава концесије за пружање услуга су: путеви, мостови, тунели, затвори, болнице, аеродроми, постројења за дистрибуцију воде, мреже за снабдевање електричном енергијом и телекомуникационе мреже, стална постројења за војне и друге операције и друга стална материјална или нематеријална средства која се користе за административне сврхе приликом пружања јавних услуга.

Признавање и почетно одмеравање средства концесије за пружање услуга (видети параграфе 9-13)

Признавање средства концесије за пружање услуга

AG5. Процена да ли средство концесије за пружање услуга треба да се призна у складу са параграфом 9 (или параграфом 10 за средство са целим корисним веком трајања се врши на основу свих чињеница и околности уговора.

AG6. Контрола или прописивање који се помињу у параграфу 9(а) би могли да буду према

обавезујућем споразуму или на други начин (као на пример, преко регулаторног тела - треће стране које регулише друге ентитете који послују у истој привредној грани или сектору као и давалац) и обухвата околности када давалац купује све производе као и оне у којима су део или све производе купили други корисници. Могућност искључивања других или регулисања приступа користима од средства је кључни елемент контроле којим се средства једног ентитета разликују од јавних добара којима сви ентитети имају приступ и од којих имају користи. Обавезујући споразум поставља почетне цене које треба да примењује оператор и регулише измене цена током периода уговора о концесији за пружање услуга. Када обавезујући споразум преноси право контроле употребе средства концесије за пружање услуга даваоцу, средство испуњава услов назначен у параграфу 9(а) у погледу контроле која се односи на оне којима оператор мора да пружа услуге.

AG7. За сврхе параграфа 9(а), давалац не мора да има потпуну контролу над ценом: довољно је да цену пропише давалац, обавезујући споразум, или регулаторно тело - трећа страна која регулише друге ентитете који послују у истој привредној грани или сектору (на пример, болнице, школе или универзитети) као и давалац (на пример, помоћу механизма за одређивање горње границе). Међутим, тај услов се примењује на суштину споразума. Обележја која нису суштинска, као што је горња граница која ће се примењивати само у ретким околностима, се игноришу. За разлику од тога, ако је, на пример, у уговору садржано да се даје слобода оператору да одређује цене, али да се сваки вишак добити враћа даваоцу, одређена је горња граница прихода оператора и елемент цене контролног теста је испуњен.

AG8. Велики број држава има моћ да прописује понашање ентитета који послују у одређеним секторима привредне гране било директно или кроз посебно креиране агенције. За сврхе параграфа 9(а), шире моћи прописивања које су горе описане не чине контролу. У овом Стандарду, израз „прописивати“ има за циљ да се примењује само у контексту посебних услова уговора о концесији за пружање услуга. На пример, регулаторно тело за железничке услуге може да одреди стопе које важе за привредну грану у целини. У зависности од правног оквира, у одређеном законском систему, овакве стопе могу бити садржане у обавезујућем споразуму којим се уређује уговор о концесији за пружање услуга, укључујући одредбу о железничком транспорту, или могу бити посебно назначене у споразуму. Међутим, у оба случаја, контрола средства концесије за пружање услуга произилази било из уговора или сличног обавезујућег споразума, или из посебног прописа који се примењује на железничке услуге, а не из чињенице да је давалац ентитет јавног сектора који је повезан са телом које регулише железничке услуге.

AG9. За сврхе параграфа 9(б), контрола даваоца над сваким значајним преосталим учешћем треба и да ограничи практичну способност оператора да прода или заложити средство и даје даваоцу трајно право коришћења током периода уговора. Преостало учешће у средству је процењена тржишна вредност средства као да је већ достигло старосну границу и да је у стању које се очекује на крају периода трајања уговора.

AG10. Контрола треба да се разликује од руковођења. Ако давалац задржава и степен контроле описан у параграфу 9(а) и евентуално значајно преостало учешће у средству, оператор само управља средством у име даваоца – чак иако, у многим случајевима, може имати шира руководилачка дискрециона права.

AG11. Услови у параграфу 9(а) и 9(б) заједно утврђују када средство, укључујући и све потребне замене, контролише давалац током читавог његовог економског века трајања. На пример, ако оператор мора да замени ставку средства током периода трајања уговора (на пример, површински слој пута или кров зграде), средство се разматра као целина. На тај начин је услов у параграфу 9(б) испуњен за цело средство, укључујући и део који је замењен, ако давалац контролише свако преостало учешће у коначној замени тог дела.

AG12. Понекад је коришћење средства концесије за пружање услуга делимично регулисано на начин описан у параграфу 9(а), а делимично је нерегулисано. Међутим, ови уговори имају различите облике:

(а) Свако средство које се може физички одвојити и које је могуће користити независно и које задовољава дефиницију јединице која готовину како је дефинисано у МРС-ЈС 36, *Умањење вредности средстава која генеришу готовину*, се анализира одвојено ако се у целини користи за нерегулисане

сврхе (на пример, ово би могло да се примени на приватно крило болнице, где остатак болнице користи давалац за лечење пацијената који су државни осигураници); и

(б) Када искључиво помоћне активности нису регулисане (као што је болничка продавница), контролни тестови се примењују као да те службе не постоје, зато што у случајевима у којима давалац контролише службе на начин описан у параграфу 9(а), постојање помоћних активности не смањује даваочеву контролу над средством.

AG13. Оператор може да има право на коришћење засебног средства описаног у параграфу AG12(а), или других објеката који се користе за обезбеђивање помоћних нерегулисаних услуга описаних у параграфу AG12(б). У било ком од ова два случаја, у суштини може постојати лизинг од стране даваоца према оператору; ако је тако, он га рачуноводствено обухвата у складу са MPC-JC 13.

Постојеће средство даваоца

AG14. Уговор може да обухвата постојеће средство даваоца:

(а) За које давалац даје оператору приступ за сврхе уговора концесије за пружање услуга; или

(б) За које давалац даје оператору приступ за сврхе генерисања прихода као надокнаду за средство концесије за пружање услуга.

AG15. Захтев у параграфу 11 односи се на одмеравање средстава која су призната у складу са параграфом 9 (или параграфом 10 за средство са целим корисним веком трајања) почетно по фер вредности. Постојећа средства даваоца која се користе у уговору о концесији за пружање услуга се под овим Стандардом поновно класификују, а не признају се. Само надоградња постојећег средства даваоца (на пример, којом се повећава његов капацитет) се признаје као средство концесије за пружање услуга у складу са параграфом 9, (или параграфом 10 за средство са целим корисним веком трајања).

AG16. Код примене тестирања за умањење вредности у MPC-JC 17 или MPC-JC 31, по потреби, давалац нужно не сматра одобравање концесије за пружање услуга оператору околношћу која узрокује умањење вредности, осим уколико није дошло до промене у употреби средства која утиче на будуће економске користи или услужни потенцијал. Давалац се позива на MPC-JC 21, *Умањење вредности средстава која не генеришу готовину*, или на MPC-JC 26, по потреби, како би утврдио да ли су неки од показатеља умањења вредности проузроковани оваквим околностима.

AG17. Уколико средство више не испуњава услове за признавање у параграфу 9 (или параграфу 10 за средство са целим корисним веком), давалац следи принципе за престанак признавања у MPC-JC 17 или MPC-JC 31, по потреби. На пример, ако се средство преноси на привременој основи, давалац разматра суштину овог услова уговора о концесији за пружање услуга приликом одређивања да ли треба престати са признавањем средства. У таквим случајевима, давалац такође разматра да ли је уговор о трансакцији лизинга или о трансакцији повратног лизинга који треба рачуноводствено да се обухвата у складу са MPC-JC 13.

AG18. Када уговор о концесији за пружање услуга укључује надоградњу постојећег средства даваоца, на такав начин да се повећавају будуће економске користи или услужни потенцијал које ће то средство обезбедити, надоградња се процењује ради утврђивања да ли испуњава услове за признавање у параграфу 9 (или параграфу 10 за средство са целим корисним веком трајања). Уколико су ови услови испуњени, надоградња се признаје и одмерава у складу са овим стандардом.

Постојеће средство оператора

AG19. Оператор може да обезбеди средство за коришћење у уговору о концесији за пружање услуга које није изградио, развио или стекао. Уколико уговор обухвата постојеће средство оператора које оператор користи за потребе уговора о концесији за пружање услуга, давалац утврђује да ли средство испуњава услове у параграфу 9 (или параграфу 10 за средство са целим корисним веком трајања). Уколико су услови за признавање испуњени, давалац признаје средство као средство концесије за пружање услуга и рачуноводствено га обухвата у складу са овим стандардом.

Изграђено или развијено средство

AG20. Када изграђено или развијено средство испуњава услове у параграфу 9 (или параграфу 10 за средство са целим корисним веком трајања), давалац признаје и одмерава средство у складу са овим стандардом. MPC-JC 17 или MPC-JC 31, по потреби, постављају критеријуме за случајеве када средство концесије за пружање услуга треба да буде признато. И MPC-JC 17 и MPC-JC 31 захтевају признавање средства ако, и само ако:

(а) је вероватно да ће се будуће економске користи или услужни потенцијал везано за ставку

прилити у ентитет; и

(б) набавна вредност или фер вредност ставке могу поуздано да се одмере.

AG21. Ови критеријуми, заједно са посебним условима обавезујућег споразума, треба да се размотре приликом одређивања да ли признати средство концесије за пружање услуга током периода у којем је средство изграђено или развијено. За некретнине, постројења и опрему, као и за нематеријалну имовину, критеријуми за признавање могу да се испуне током периода изградње или развоја, и уколико је то случај, давалац обично признаје средство концесије за пружање услуга током тог периода.

AG22. Први критеријум за признавање захтева токове економских користи или услужног потенцијала према даваоцу. Са тачке гледишта даваоца, основна сврха средства концесије за пружање услуга је да се обезбеди услужни потенцијал у име даваоца јавног сектора. Слично средству које давалац изграђује или развија за властиту употребу, давалац процењује, у време настанка трошкова изградње или развоја, услове обавезујућег споразума ради утврђивања да ли би се услужни потенцијал средства концесије за пружање услуга уливао ка даваоцу у то време.

AG23. Други критеријум за признавање захтева да почетна набавна вредност или фер вредност средства могу поуздано да се одмере. Сходно томе, да би испунио критеријуме за признавање у MPC-JC 17 или MPC-JC 31, по потреби, давалац мора да има поуздане информације о набавној или фер вредности средства током његове изградње или развоја. На пример, ако уговор о концесији за пружање услуга захтева да оператор обезбеди даваоцу извештаје о напредовању током изградње или развоја средства, трошкови који при томе настају могу да се одмере и стога испуњавају принцип признавања у MPC-JC 17 за изграђена средства или MPC-JC 31 за развијена средства. Такође, у случајевима када давалац има врло мало могућности да избегне прихватање средства које је изграђено или развијено да би испунио спецификације уговора, или слични обавезујући споразум, трошкови се признају са напредовањем ка комплетирању средства. На тај начин, давалац признаје средство концесије за пружање услуга и са њим повезану обавезу.

Одмеравање средстава концесије за пружање услуга

AG.24. Параграф 11 захтева да се средства концесије за пружање услуга призната у складу са параграфом 9 (или параграфом 10 за средство са целим корисним веком трајања) почетно одмеравају по фер вредности. Конкретно, фер вредност се користи за одређивање набавне вредности изграђеног или развијеног средства концесије за пружање услуга или набавне вредности евентуалних надоградњи постојећих средстава, при почетном признавању. Захтев у параграфу 11 не примењује се на постојећа средства даваоца која су поново класификована као средства концесије за пружање услуга у складу са параграфом 12 овог стандарда. Коришћење фер вредности при почетном признавању не представља ревалоризацију према MPC-JC 17 или MPC-JC 31.

AG25. Врста накнаде која се размењује између даваоца и оператора утиче на начин на који се одређује фер вредност средства концесије за пружање услуга при почетном признавању. Следећи параграфи описују како се одређује фер вредност средства при почетном признавању на бази врсте надокнаде која се размењује:

(а) У случајевима када плаћања врши давалац према оператору, фер вредност при почетном признавању средства представља део плаћања која се оператору исплаћују за средство.

(б) У случајевима када давалац не врши исплате оператору за средство, средство се рачуноводствено обухвата на исти начин као размена немонетарних средстава у MPC-JC 17 и MPC-JC 31.

Врсте накнаде

AG26. Уговори о концесији за пружање услуга су ретко идентични, готово никада; технички захтеви се разликују од сектора до сектора и у различитим законским системима. Такође, услови уговора могу да зависе од посебних обележја целокупног правног оквира одређеног законског система. Уговорни закони, тамо где постоје, могу да садрже услове који не морају да се понављају у појединачним уговорима.

AG27. У зависности од услова уговора о концесији за пружање услуга, давалац може да компензује оператору за средство концесије за пружање услуга и обезбеђене услуге путем било које комбинације следећег:

(а) Исплата (на пример, готовинска) оператору;

(б) Компензација оператору на друге начине, као што су:

(i) Одобравање оператору права да оствари приход од треће стране-корисника средства

концесије за пружање услуга; или

(ii) Одобравање приступа оператору за коришћење других средстава која генеришу приход.
AG28. У случајевима када давалац даје накнаду оператору за средство концесије за пружање услуга путем плаћања оператору, компоненте плаћања које се односе на средства и услуге могу бити одвојиве (на пример, обавезујући споразум назначава износ унапред одређеног низа плаћања које треба расподелити на средство концесије за пружање услуга) или неодвојиве.

Одвојива плаћања

AG29. Уговор о концесији за пружање услуга може да буде одвојив у различитим околностима, укључујући, али не ограничавајући се на следеће:

(а) Идентификује се део токова плаћања који варира у односу на доступност самог средства концесије за пружање услуга и други део који варира у односу на коришћење или извршавање одређених услуга;

(б) Различите компоненте уговора о концесији за пружање услуга важе за различите временске периоде или могу да се раскину засебно. На пример, компонента појединачне услуге може да се раскине а да то не утиче на наставак остатка уговора; или

(ц) Различите компоненте уговора о концесији за пружање услуга могу засебно да буду предмет поновног преговарања. На пример, компонента услуге је испитана у погледу тржишта и део или укупна повећања или смањења трошкова се пребацују на даваоца на такав начин да део исплате од стране даваоца који се односи конкретно на ту услугу може да се идентификује.

AG30. МРС-ЈС 17 и МРС-ЈС 31 захтевају почетно одмеравање средства стеченог у трансакцији размене по набавној вредности, која представља еквивалент цене за готовину средства. За трансакције размене, сматра се да је цена трансакције фер вредност, осим уколико није назначено другачије. У случајевима када су компоненте плаћања које се односе на средства и услуге одвојиве, еквивалент цене за готовину средства концесије за пружање услуга је садашња вредност компоненте плаћања која се односи на средство концесије за пружање услуга. Међутим, уколико је садашња вредност дела плаћања који односи на средство већа од фер вредности, средство концесије за пружање услуга се почетно одмерава по његовој фер вредности.

Неодвојива плаћања

AG31. У случајевима када компоненте плаћања које се односе на средства и услуге од даваоца према оператору нису одвојиве, фер вредност у параграфу 11 се одређује помоћу техника процене.

AG32. За потребе примене захтева овог стандарда, плаћања и друге накнаде која се захтевају уговором се распоређују на почетку уговора или приликом поновне процене уговора на оне за средство концесије за пружање услуга и на оне за друге компоненте уговора о концесији за пружање услуга (на пример, услуге коришћења и услуге одржавања) на бази њихових релативних фер вредности. Фер вредност средства концесије за пружање услуга обухвата само износе повезане са средством, а искључује износе за друге компоненте уговора о концесији за пружање услуга. У неким случајевима, распоређивање плаћања за средство од наплата за друге компоненте уговора о концесији за пружање уговора захтева од даваоца примену технике процењивања. На пример, давалац може да процени плаћања која се односе на средство позивањем на фер вредност сличног средства у уговору који не садржи друге компоненте, или проценом плаћања за друге компоненте у уговору о концесији за пружање услуга позивањем на сличне уговоре, а затим одузимањем ових исплата од укупних исплата под уговором.

Оператор прима друге облике накнаде

AG33. Врсте трансакција поменуте у параграфу 17(б) су немонетарне трансакције размене. Параграф 38 МРС-ЈС 17 и параграф 44 МРС-ЈС 31, по потреби, обезбеђују смернице у овим околностима.

AG34. Када је оператору одобрено право да оствари приход од треће стране-корисника средства концесије за пружање услуга, или неког другог средства које генерише приход, или добија неготовинску накнаду од даваоца, давалац не сноси директно трошкове за стицање средства концесије за пружање услуга. Ови облици накнаде за оператора имају за циљ да надокнаде оператору како трошкове средства концесије за пружање услуга тако и коришћења тог средства за време трајања уговора о концесији за пружање услуга. Давалац, стога, почетно одмерава компоненту која се односи на средство на начин који је у складу са параграфом 11.

Накнадно одмеравање

AG35. Након почетног признавања, давалац примењује МРС-ЈС 17 и МРС-ЈС 31 на накнадно одмеравање и престанак признавања средства концесије за пружање услуга. За потребе примене

МРС-ЈС 17 и МРС-ЈС 31, средства концесије за пружање услуга треба да се третирају као засебна класа средстава. МРС-ЈС 21 и МРС-ЈС 26 такође се примењују код разматрања да ли постоје показатељи да је дошло до умањења вредности средства концесије за пружање услуга. Захтеви у овим стандардима примењују се на сва средства призната или класификована као средства концесије складу са овим стандардом.

**Признавање и одмеравање обавеза
(видети параграфе 14-28)**

AG36. Давалац признаје обавезу у складу са параграфом 14 само у случајевима када је средство концесије за пружање услуга признато у складу са параграфом 9 (или параграфом 10 за средство са целим корисним веком трајања). Природа обавезе признате у складу са параграфом 14 разликује се за сваку околност описану у параграфу AG25 у складу са њеном суштином.

*Модел финансијске обавезе
(видети параграфе 18-23)*

AG37. Када давалац има безусловну обавезу да обави низ унапред одређених плаћања према оператору, обавеза је финансијска обавеза као што је дефинисано у МРС-ЈС 29. Давалац има безусловну обавезу ако има мало дискреционог права, или га нема уопште, да избегне обавезу, зато што га обавезујући споразум са оператором законски обавезује.

AG38. Када давалац обезбеђује накнаду оператору за трошкове средства концесије за пружање услуга и пружање услуга у облику унапред одређеног низа плаћања, износ који одражава део унапред одређеног низа плаћања који се односи на средство признаје се као обавеза у складу са параграфом 14. Ова обавеза не укључује финансијску накнаду и компоненте плаћања које се односе на услугу назначене у параграфу 21.

AG39. Када давалац врши плаћања према оператору унапред за средство концесије за пружање услуга које је предмет признавања, давалац рачуноводствено обухвата ове исплате као авансе.

AG40. Финансијска накнада назначена у параграфу 21 одређује се на бази трошкова капитала оператора специфичних за средство концесије за пружање услуга, ако је изводљиво да се то одреди.

AG41. Ако трошкове капитала оператора специфичне за средство концесије за пружање услуга није изводљиво одредити, примењују се стопа садржана у уговору специфична за средство концесије за пружање услуга, инкрементална стопа на задуживање даваоца или нека друга стопа која је одговарајућа у погледу услова уговора.

AG42. Када није на располагању довољно информација, стопа која се користи за одређивање финансијске накнаде може да се процени позивањем на стопу која би се очекивала за стицање сличног средства (на пример, лизинг сличног средства на сличној локацији и под сличним условима). Процена стопе треба да се разматра заједно са:

- (а) Садашњом вредношћу исплата;
- (б) Претпостављеном фер вредношћу средства; и
- (ц) Претпостављеном преосталом вредношћу, како би се обезбедило да су све цифре оправдане и узајамно доследне.

AG43. У случајевима када давалац учествује у финансирању (на пример, позајмљивањем оператору финансијских средстава за изградњу, развијање, стицање или надоградњу средства концесије за пружање услуга, или кроз гаранције), може да буде прикладно коришћење даваоачеве инкременталне стопе на задуживање за одређивање финансијске накнаде.

AG44. Каматна стопа која се користи за одређивање финансијске накнаде не сме накнадно да се мења, осим уколико не дође до поновног преговарања о компоненти која се односи на средство или целокупном уговору.

AG45. Финансијска накнада повезана са обавезом у уговору о концесији за пружање услуга се презентује доследно са другим финансијским накнадама у складу са МРС-ЈС 28, МРС-ЈС 29 и МРС-ЈС 30.

AG46. Компонента плаћања која се односи на услуге одређена у складу са параграфом 21, обично се признаје равномерно током трајања уговора о концесији за пружање уговора зато што овај образац признавања најбоље одговара пружању услуга. У случајевима када се захтева засебна накнада специфичних расхода, а време њиховог јављања је познато, такви расходи се признају по настанку.

*Модел одобравања права оператору
(видети параграфе 24-26)*

AG47. Када давалац плаћа накнаду оператору за средство концесије за пружање услуга и пружање услуге одобравањем оператору права да оствари приход од треће стране-корисника, оператору се

одобрава право да оствари приход током периода трајања уговора о концесији за пружање услуга. Такође, давалац остварује корист повезану са добијеним средством у уговору о концесији за пружање услуга у замену за право које је одобрено оператору током периода трајања уговора. Сходно томе, приход се не признаје одмах. Уместо тога, признаје се обавеза за сваки део прихода који још није остварен. Приход се признаје, а обавеза се умањује у складу са параграфом 25 на бази економске суштине уговора о концесији за пружање услуга, обично када се оператору обезбеди приступ средству концесије за пружање услуга током периода трајања уговора. Као што је описано у параграфу АГ27, давалац може да компензује оператору преко комбинације плаћања и одобравања права да директно оствари приход од треће стране-корисника. У таквим случајевима, ако право оператора да оствари ове приходе од треће стране значајно умањује или елиминише унапред одређени низ плаћања даваоца према оператору, нека друга основа може бити прикладнија за умањивање обавезе (на пример, рок у оквиру којег се унапред утврђени будући низ плаћања даваоца умањује или елиминише).

АГ48. Када давалац компензује оператору за средство концесије за пружање услуга и услугу путем обезбеђивања средства које генерише приходе, осим средства концесије за пружање услуга, приход и обавеза који су признати у складу са параграфом 24 се умањују на начин сличан оном који је описан у параграфу АГ47. У оваквим случајевима, давалац такође разматра захтеве за престанак признавања у МРС-ЈС 17 и МРС-ЈС 31, по потреби.

АГ49. У неким случајевима под моделом одобрења права оператору може да се налази „прикривена наплата“. Неке од ових наплата плаћају се за изградњу, развој, стицање или надоградњу средства концесије за пружање услуга и управљање тим средством од стране оператора. У случајевима када давалац плаћа оператору искључиво за коришћење средства концесија за пружање услуга од стране треће стране-корисника, таква исплата представља накнаду у замену за коришћење, а не за стицање средства концесије за пружање услуга. Сходно томе, оваква плаћања се не односе на обавезу назначену у параграфу АГ48. Давалац плаћа накнаду оператору само у мери у којој се користи средство концесије за пружање услуга и рачуноводствено обухвата ове исплате као расходе у складу са МРС-ЈС 1.

Подела уговора

(видети параграфе 27-28)

АГ50. Ако је оператору компензовано за средство концесије за пружање услуга делимично путем унапред одређеног низа плаћања и делимично путем добијања права на остваривање прихода по основу употребе од (стране) треће стране која користи средство концесије за пружање услуга или неко друго средство које генерише приходе, неопходно је да се посебно рачуноводствено обухвати сваки део обавезе повезан са накнадом даваоца. У оваквим околностима, накнада која се исплаћује оператору дели се на део финансијске обавезе за унапред утврђен низ плаћања и део обавезе за право које је одобрено оператору у циљу остваривања прихода насталих употребом средства концесије за пружање услуга или неког другог средства које генерише приходе од (стране) треће стране. Сваки део обавезе се почетно признаје по фер вредности исплаћене накнаде или обавезе.

**Друге обавезе, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина
(видети параграф 29)**

АГ51. Уговори о концесији за пружање услуга могу да обухватају различите облике финансијских гаранција (на пример, гаранција, хартија од вредности или обештећења повезаних са дугом који је преузео оператор за изградњу, развој, стицање или надоградњу средства концесије за пружање услуга), или гаранције перформанси (на пример, гаранција минималних токова прихода, укључујући накнаду за неиспуњење обавеза).

АГ52. Одређене гаранције даваоца могу да задовољавају дефиницију уговора о финансијским гаранцијама. Давалац утврђује да ли гаранције са његове стране као део уговора о концесији за пружање услуга задовољавају дефиницију уговора о финансијским гаранцијама и примењује МРС-ЈС 28, МРС-ЈС 29 и МРС-ЈС 30 за рачуноводствено обухватање гаранције. У случајевима када је гаранција уговор о осигурању, давалац може да одлучи да примени релевантни међународни или национални рачуноводствени стандард који се бави уговорима о осигурању. За детаљније смернице, погледати МРС-ЈС 28, параграфи АГ3-АГ9.

АГ53. Гаранције и обавезе које не испуњавају захтеве у МРС-ЈС 28 и МРС-ЈС 29 који се односе на уговоре о финансијским гаранцијама или нису уговори о осигурању, рачуноводствено се обухватају у складу са МРС-ЈС 19.

АГ54. Потенцијална имовина или обавезе могу да настану из спорова око услова уговора о

концесији за пружање услуга. Ове потенцијалне обавезе и имовина се рачуноводствено обухватају у складу са МРС-ЈС 19.

**Други приходи
(видети параграф 30)**

AG55. Оператор може да компензује даваоцу за приступ средству концесије за пружање услуга путем обезбеђивања даваоцу низа унапред одређених прилива ресурса, укључујући следеће:

- (а) Унапред плаћени износ или низ плаћања;
- (б) Одредбе о подели прихода;
- (ц) Умањење унапред одређеног низа плаћања које давалац треба да исплати оператору; и
- (д) Плаћање ренте за обезбеђивање оператору приступа средству које генерише приходе.

AG56. Када оператор врши плаћање унапред, низ плаћања или другу накнаду даваоцу за право на коришћење средства концесије за пружање услуга током периода трајања уговора о концесији за пружање услуга, давалац рачуноводствено обухвата ова плаћања у складу са МРС-ЈС 9. Време признавања прихода се одређује према условима уговора о концесији за пружање услуга који назначавашу обавезу даваоца да обезбеди оператору приступ средству концесије за пружање услуга.

AG57. Када оператор врши плаћање унапред, низ плаћања или другу накнаду даваоцу поред средства концесије за пружање услуга, за право на остваривање прихода од употребе тог средства од (стране) треће стране или неког другог средства које генерише приходе, било који део плаћања добијен од оператора који није остварен у обрачунском периоду признаје се као обавеза све док се не испуне услови за признавање прихода.

AG58. Када су испуњени услови за признавање прихода, обавеза се умањује са признавањем прихода, у складу са параграфом 30.

AG59. Међутим, узимајући у обзир променљиву природу врсте средстава која могу да се користе у уговорима о концесији за пружање услуга, као и број година трајања уговора, може да буде прикладније користити алтернативне методе за признавање прихода повезаних са приливима назначеним у обавезујућем споразуму, који на бољи начин одражавају економску потрошњу оператора у погледу приступа средству концесије за пружање услуга и/или временску вредност новца. На пример, ануитетни метод који примењује фактор сложене каматне стопе којим се равномерније признаје приход на дисконтованој основи, на супрот номиналној основи, може да буде прикладнији за уговор о концесији за пружање услуга са роком који обухвата неколико деценија.

AG60. Када се од оператора добије унапред плаћени износ, приход се признаје на начин који најбоље одражава економску потрошњу оператора у погледу приступа средству концесије за пружање услуга и/или временску вредност новца. На пример, када се од оператора захтева да током трајања уговора о концесији за пружање услуга исплаћује годишње рате или унапред одређене новчане износе за одређене године, приход се признаје у назначеном року.

AG61. За уговоре о концесији за пружање услуге према којима је оператору одобрено право на остваривање прихода од треће стране-корисника средства концесије за пружање услуга, приходи се односе на прилив економских користи добијених по пружању услуга и стога се признају на истој основи на којој се умањује обавеза. У овим случајевима, давалац често преговара како би у уговор са оператором укључио одредбу о подели прихода. Подела прихода као део уговора о концесији за пружање услуга може да се заснива на укупном приходу који остварује оператор или на приходу изнад одређене границе или на приходу који је већи од оног који је оператору неопходан да би остварио одређену стопу повраћаја.

AG62. Давалац признаје генерисани приход из одредби о дељењу прихода у уговору о концесији за пружање услуга по његовом остваривању, у складу са суштином релевантног уговора, након било којег потенцијалног догађаја (на пример, остваривање границе прихода) за који се сматра да је настао. Давалац примењује МРС-ЈС 19 да би утврдио када је обављена потенцијална трансакција.

AG63. Умањењем будућег унапред одређеног низа плаћања који се захтевају од стране даваоца према оператору, обезбеђује се унапред плаћена неготовинска накнада за даваоца. Овакав приход се признаје када се обавеза умањи.

AG64. Када корисник плаћа номиналну ренту за приступ средству које генерише приход, приход од ренте се признаје у складу са МРС-ЈС 23, *Приходи од трансакција које нису трансакције размене (Порези и преноси)*.

Презентација и обелодањивање

(видети параграфе 31-33)

AG65. Обелодањивања која се односе на различите аспекте уговора о концесији за пружање услуга могу бити предмет постојећих стандарда. Овај стандард описује само додатна обелодањивања која се односе на уговоре о концесији за пружање услуга. У случајевима када се рачуноводствено обухватање одређеног аспекта уговора о концесији за пружање услуга помиње у неком другом стандарду, давалац следи захтеве обелодањивања тог стандарда поред оних који су наведени у параграфу 32.

AG66. МРС-ЈС 1 захтева да се финансијски трошкови презентују засебно у извештају о финансијским перформансама. Финансијска накнада која је одређена у складу са параграфом 2 укључена је у ову ставку.

AG67. Поред обелодањивања описаних у параграфима 31-33, давалац такође примењује релевантне захтеве презентације и обелодањивања у другим МРС-ЈС који се односе на средства, обавезе, приходе и расходе признате под овим стандардом.

Прелазне одредбе

(видети параграфе 34-35)

AG68. Када давалац није претходно признао средства концесије за пружање услуга, може да одлучи да према параграфу 35(б) призна и одмери средства концесије за пружање услуга и са њима повезане обавезе проспективно, помоћу претпостављене набавне вредности. Претпостављена набавна вредност се одређује на почетку најранијег периода за који се презентују упоредне информације у финансијским извештајима.

AG69. Претпостављена набавна вредност за средства концесије за пружање услуга треба да се одреди помоћу следећих основа за одмеравање:

(а) За некретнине, постројења и опрему – фер вредност или амортизовани трошак замене као начин процене фер вредности када тржиште не постоји. МРС-ЈС 17 дозвољава ревалуацију помоћу фер вредности или амортизованог трошка замене (видети МРС-ЈС 17, параграфе 46-48); и

(б) За нематеријалну имовину – фер вредност. МРС-ЈС 31 дозвољава фер вредност само за ревалуацију, те је стога претпостављена набавна вредност ограничена на фер вредност.

AG70. Повезана обавеза треба да се одређује на основу следећих приступа:

(а) За обавезу по моделу финансијске обавезе, преостали уговорни токови готовине назначени у обавезујућем споразуму и стопа описана у параграфима AG41-AG46.

(б) За обавезу по моделу одобрења права оператору, фер вредност средства умањена за финансијске обавезе, коригована у циљу одражавања преосталог периода уговора о концесији за пружање услуга.

AG71. Амортизација се заснива на претпостављеној набавној вредности и почиње од датума за који је ентитет установио претпостављену набавну вредност.

*Коришћење претпостављене набавне вредности
по моделу финансијске обавезе*

AG72. Када давалац користи претпостављену набавну вредност по моделу финансијске обавезе, он одмерава:

(а) Средство концесије за пружање услуга по фер вредности (видети параграф 11); и

(б) Финансијску обавезу помоћу преосталих уговорних токова готовине назначених у обавезујућем споразуму и стопе описане у параграфима AG41-AG46 почев од најранијег периода за који се презентују упоредне информације у финансијским извештајима.

Евентуална разлика између вредности средства и финансијске обавезе признаје се директно у нето средствима/капиталу. Ако ентитет одабере као своју рачуноводствену политику модел ревалуације у МРС-ЈС 17 или МРС-ЈС 31, та разлика се укључује у ревалоризационе резерве.

*Коришћење претпостављене набавне вредности
по моделу одобрења права оператору*

AG73. Када давалац користи претпостављену набавну вредност по моделу одобрења права оператору, он одмерава:

(а) Средство концесије за пружање услуге по фер вредности (видети параграф 11); и

(б) Обавезу која представља неостварени део прихода који настаје од добијања средства концесије за пружање услуга. Овај износ треба да се одреди као фер вредност средства умањена за евентуалне финансијске обавезе, коригована ради одражавања преосталог периода уговора о концесији за пружање услуга.

Прилог Б

Измене других МРС-ЈС

МРС-ЈС 5, Трошкови позајмљивања

Параграф 6 је измењен као што следи:

Трошкови позајмљивања

6. Трошкови позајмљивања могу укључивати:
- (а) камате на прекорачење банкарских кредита и краткорочне и дугорочне позајмице;
 - (б) амортизацију попушта или премија у вези са позајмицама;
 - (ц) амортизацију пратећих трошкова насталих у вези са споразумом о позајмљивању;
 - (д) финансијска дуговања у односу на финансијски лизинг и уговоре о концесији за пружање услуга; и
 - (е) курсне разлике настале по основу девизних позајмица до износа у ком се сматрају корекцијом трошкова камате.

Датум ступања на снагу

После параграфа 42 додат је нови параграф као што следи:

42А. Параграф 6 је измењен објављивањем МРС-ЈС 32, Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац, у октобру 2011. године. Ентитет примењује ову измену за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. јануара 2014. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ове измене за периоде пре 1. јануара 2014. године, треба да обелодани ту чињеницу и да истовремено примењује МРС-ЈС 32, измене параграфа 25-27 и 85Б МРС-ЈС 13, измене параграфа 5, 7 и 107Ц МРС-ЈС 17, измене параграфа 2 и 125А МРС-ЈС 29 и измене параграфа 6 и 132А МРС-ЈС 31.

МРС-ЈС 13, Лизинг

Параграфи 25-27 су измењени, као што следи:

Лизинг и други уговори

25. Уговор може обухватати само уговор о лизингу неког средства. Међутим, лизинг такође може бити елемент ширег уговора са ентитетима приватног сектора у вези са изградњом, поседовањем, коришћењем и/или преносом средстава. Ентитети јавног сектора често закључују такве уговоре, нарочито у вези са дугорочним материјалним средствима и средствима инфраструктуре. ~~На пример, ентитет јавног сектора може изградити саобраћајницу. Исти ентитет затим може изнајмити саобраћајницу ентитету приватног сектора у оквиру уговора којим се ентитет приватног сектора слаже да:~~

- ~~(а) да под лизинг саобраћајницу на дужи временски период (са или без опције откупа објекта);~~
- ~~(б) управља саобраћајницом; и~~
- ~~(ц) испуни опсежне захтеве одржавања, укључујући редовно унапређење коловоза и технологије контроле саобраћаја.~~

Други уговори могу обухватати случајеве када ентитет јавног сектора даје под лизинг инфраструктуру од приватног сектора. Ентитет утврђује да ли је уговор уговор о концесији за пружање услуга, као што је дефинисано у МРС-ЈС 32, Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац.

26. Када уговор не испуњава услове за признавање средства концесије за пружање услуга у складу са МРС-ЈС 32 и садржи препознатљиви пословни или финансијски лизинг, као што је дефинисан у овом стандарду, одредбе овог стандарда треба применити у рачуноводственом обухватању лизинга као компоненте уговора.

27. Ентитети јавног сектора такође могу да закључе различите уговоре о обезбеђивању робе и/или услуга, што нужно укључује употребу наменских средстава. У неким од ових уговора може бити нејасно да ли је настао уговор о концесији за пружање услуга као што је дефинисано у МРС-ЈС 32, или лизинг, као што је дефинисан у овом стандарду. У таквим случајевима се врши професионално просуђивање, и уколико је настао лизинг, примењује се овај стандард; уколико лизинг није настао ентитети рачуноводствено обухватају ове уговоре применом одредаба других одговарајућих МРС-ЈС, или у недостатку истих, других одговарајућих међународних и/или националних рачуноводствених стандарда.

Датум ступања на снагу

Након параграфа 85А, додат је нови параграф као што следи:

85.Б Параграфи 25, 26 и 27 су измењени објављивањем МРС-ЈС 32, Уговори о концесији за

пужање услуга: Давалац, у октобру 2011. године. Ентитет примењује ову измену за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. јануара 2014. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ове измене за периоде пре 1. јануара 2014. године, треба да обелодани ту чињеницу и да истовремено примењује МРС-ЈС 32, измене параграфа 6 и 42А МРС-ЈС 5, измене параграфа 5, 7 и 10Ц МРС-ЈС 17, измене параграфа 2 и 125А МРС-ЈС 29 и измене параграфа 6 и 132А МРС-ЈС 31.

МРС-ЈС 17, *Некретнине, постројења и опрема*

Параграф 5 је измењен као што следи:

Делокруг

5. Овај стандард се примењује на некретнине, постројење и опрему, укључујући:

(а) специјалну војну опрему; и

(б) инфраструктурна средства; и

(ц) Средства уговора о концесији за пужање услуга након почетног признавања и одмеравања у складу са МРС-ЈС 32, Уговори о концесији за пужање услуга: Давалац.

Параграф 7 је измењен као што следи:

7. Другим Међународним рачуноводственим стандардима за јавни сектор се може захтевати признавање некретнина, постројења и опреме на начин различит од начина који је прописан овим стандардом. На пример, у МРС-ЈС 13, *Лизинг* се од ентитета захтева да процењује своје признавање некретнина, постројења и опреме датих под закуп, на основу преноса ризика и користи. МРС-ЈС 32 захтева од ентитета да процени признавање некретнина, постројења и опреме који се користе у уговору о концесији за пужање услуга на основу контроле средства. Међутим, у таквим случајевима се и сви други аспекти поступка рачуноводног обухватања ових средстава, укључујући амортизацију, прописују овим стандардом.

Датум ступања на снагу

Након параграфа 107Б додат је параграф, као што следи:

107Ц. Параграфи 5 и 7 су измењени објављивањем МРС-ЈС 32, Уговори о концесији за пужање услуга: Давалац, у октобру 2011. године. Ентитет примењује ову измену за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. јануара 2014. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ове измене за периоде пре 1. јануара 2014. године, треба да обелодани ту чињеницу и да истовремено примењује МРС-ЈС 32, измене параграфа 6 и 42А МРС-ЈС 5, измене параграфа 25-27 и 85Б МРС-ЈС 13, измене параграфа 2 и 125А МРС-ЈС 29 и измене параграфа 6 и 132А МРС-ЈС 31.

МРС-ЈС 29, *Финансијски инструменти: признавање и одмеравање*

Параграф 2 је измењен као што следи:

2. Овај стандард треба да примењују сви ентитети на све врсте финансијских инструмената осим на: ...

(к) Права и обавезе под уговорима о концесији за пужање услуга на које се примењује МРС-ЈС 32, Уговори о концесији за пужање услуга: Давалац. Међутим, финансијске обавезе које давалац признаје по моделу финансијске обавезе подложне су одредбама за престанак признавања из овог стандарда (видети параграфе 41-44 и Прилог А, параграфе АГ72-АГ80).

Датум ступања на снагу

Након параграфа 125 додат је нови параграф, као што следи:

125А. Параграф 2 је измењен објављивањем МРС-ЈС 32, Уговори о концесији за пужање услуга: Давалац, у октобру 2011. године. Ентитет примењује ову измену за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде од 1. јануара 2014. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ове измене за периоде пре 1. јануара 2014. године, треба да обелодани ту чињеницу и да истовремено примењује МРС-ЈС 32, измене параграфа 6 и 42А МРС-ЈС 5, измене параграфа 25-27 и 85Б МРС-ЈС 13, измене параграфа 5, 7 и 107Ц МРС-ЈС 17 и измене параграфа 6 и 132А МРС-ЈС 31.

МРС-ЈС 31, *Нематеријална имовина*

Параграф 6 је измењен, као што следи:

Делокруг

6. Уколико се неким другим МРС-ЈС обрађује нека посебна врста нематеријалне имовине,

ентитет примењује тај стандард уместо овог стандарда. На пример, овај стандард се не примењује на:

- (а) нематеријалну имовину коју ентитет држи ради продаје у редовном току пословања (видети МРС-ЈС 11 *Уговори о изградњи* и МРС-ЈС 12, *Залихе*);
- (б) уговоре о лизингу који су обухваћени МРС-ЈС 12, *Лизинг*;
- (ц) средства која проистичу из примања запослених (видети МРС-ЈС 25, *Примања запослених*); и
- (д) финансијска средства како су дефинисана у МРС-ЈС 28. Признавање и одмеравање неких финансијских средстава је покривено МРС-ЈС 6, *Консолидовани и засебни финансијски извештаји*, МРС-ЈС 7, *Инвестиције у придружене ентитет* и МРС-ЈС 8, *Учешћа у заједничким подухватима*; и
- (е) Признавање и почетно одмеравање средства концесије за пружање услуга који су обухваћени делокругом МРС-ЈС 32, *Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац*. Међутим, овај стандард се такође примењује на накнадно одмеравање и обелодањивање оваквих средстава.

Датум ступања на снагу

Након параграфа 132 додат је нови параграф, као што следи:

132А. Параграф 6 је измењен објављивањем МРС-ЈС 32, *Уговори о концесији за пружање услуга: Давалац*, у октобру 2011. године. Ентитет примењује ову измену за годишње финансијске извештаје који обухватају периоде који почињу 1. јануара 2014. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује ове измене за периоде пре 1. јануара 2014. године, треба да обелодани ту чињеницу и да истовремено примењује МРС-ЈС 32, измене параграфа 6 и 42А МРС-ЈС 5, измене параграфа 25-27 и 85Б МРС-ЈС 13, измене параграфа 5, 7 и 107Ц МРС-ЈС 17 и измене параграфа 2 и 125А МРС-ЈС 29.

Основа за закључивање

Ова Основа за закључивање прати, али није део МРС-ЈС 32.

Циљ

BC1. У одсуству Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор који се бави уговорима о концесији за пружање услуга, ентитети јавног сектора се усмеравају на МРС-ЈС 1, *Презентација Финансијских извештаја* ради позивања на друге међународне или националне рачуноводствене стандарде. У случају уговора који укључују учествовање приватног сектора, настојало би се са применом принципа у Тумачењу 12 Комитета за тумачење међународног финансијског извештавања Одбора за међународне рачуноводствене стандарде (IFRIC 12), *Уговори о концесији за пружање услуга*. Међутим, IFRIC 12 се бави рачуноводственим питањима оператора и стога не обезбеђује смернице за даваоца. IPSASB сматра да ће овај стандард обезбедити доследност и упоредивост у начину извештавања везаног за уговоре о концесији за пружање услуга од стране ентитета јавног сектора.

Делокруг

BC2. Након разматрања различитих врста уговора који укључују ентитете јавног и приватног сектора, идентификованих током састављања Документа за консултације из марта 2008. године, *Рачуноводство и Финансијско извештавање за уговоре о концесији за пружање услуга*, IPSASB је закључио да делокруг овог стандарда треба да одражава IFRIC 12, посебно критеријуме по којима давалац признаје средство концесије за пружање услуга (видети параграфе BC11-BC16). Логичка подлога ове одлуке је да би овај приступ захтевао од обе стране истог уговора да примене исте принципе приликом утврђивања која страна треба да призна средство које се користи у уговору о концесији за пружање услуга. Стога, уговори у којима критеријуми за признавање средства концесије за пружање услуга у параграфу 9 (или параграфу 10 за средство са целим корисним веком трајања) нису задовољени, нису обухваћени делокругом овог IPSAS-а. IPSASB сматра да овај приступ своди на минимум могућност да средство рачуноводствено обухватају обе стране, или ниједна страна.

BC3. IPSASB је приметио да овај стандард треба да обезбеди упутство за примену релевантних МРС-ЈС који важе за уговоре изван делокруга овог стандарда. Упутство за употребу садржи графикон који илуструје примену овог стандарда као и табелу референци које се односе на релевантне МРС-ЈС за друге врсте уговора изван делокруга овог стандарда.

BC4. IPSASB је закључио да је значајно обезбедити смернице за рачуноводствено обухватање накнаде коју давалац даје оператору за средство концесије за пружање услуга. Накнада може да омогући оператору право на одредиви низ готовинског плаћања или еквивалената готовине или право на остваривање прихода од треће стране-корисника средства концесије за пружање услуга или неког другог средства које генерише приходе за његову употребу, или комбинацију обе врсте накнаде. Свака врста накнаде има за резултат специфична рачуноводствена питања за која је IPSASB обезбедио смернице ради омогућавања доследне примене стандарда.

BC5. IPSASB је такође закључио да су смернице неопходне за примену општих принципа за признавање прихода у МРС-ЈС 9, *Приходи од трансакција размене* на уговоре о концесији за пружање услуга због јединствених обележја неких уговора о концесији за пружање услуга (на пример, одредбе о дељењу прихода).

BC6. Овај Стандард не прописује рачуноводствено обухватање од стране оператора, јер је оно предмет IFRIC-а 12. У многим случајевима, оператор је ентитет приватног сектора, а МРС-ЈС нису намењени за примену на ентитете приватног сектора. Оператор или давалац такође могу да буду јавна предузећа. МРС-ЈС нису намењени за примену на јавна предузећа. Међународни стандарди финансијског извештавања (IFRS) се примењују на ентитете приватног сектора и на јавна предузећа.

BC7. У неким од коментара на Нацрт за излагање 43 сугерисано је да делокруг предложеног стандарда треба да се прошири како би укључивао уговоре о концесији за пружање услуга између два ентитета јавног сектора. IPSASB је напоменуо да рачуноводствено обухватање оваквих уговора није примарна сврха пројекта који има за циљ да се бави случајевима када је давалац ентитет јавног сектора који следи обрачунске МРС-ЈС. IPSASB је напоменуо да, по аналогији, овај стандард под параграфима 12-15 МРС-ЈС 3, *Рачуноводствене политике, промене рачуноводствених процена и грешке* може да примењује за даваоца који припада јавном сектору, а да релевантни међународни или национални рачуноводствени стандард који се бави уговорима о концесији за пружање услуга може да примени оператор који је припадник јавног сектора.

Дефиниције

BC8. Нацрт за излагање 43 није обезбедио дефиниције зато што их нема у IFRIC 12. Сходно томе,

Нацрт за излагање 43 је обезбедио смернице за одређену терминологију. Будући да је ово стандард, а не тумачење, у коментарима на Нацрт за излагање 43 је сугерисано да је значајно укључити дефиниције ради доследности у примени стандарда. IPSASB се сложио да овај стандард треба да обухвата дефиниције.

BC9. IPSASB се сложио да се не употребљава израз „инфраструктура“ како би се означило средство које се користи у уговору о концесији за пружање услуга, иако се у IFRIC 12 користи овај израз. IPSASB је напоменуо да се овај израз користи у MPC-JC на начине који можда нису у потпуности у складу са овим стандардом. Такође, овај израз има прописано значење у неким законским системима које се разликује од значења које се користи у IFRIC 12. Како би се обезбедила јасноћа у погледу тога да је средство које се помиње признато на бази услова за признавање у параграфу 9 овог стандарда (или параграфу 10 за средство са целим корисним веком трајања), средство у овом стандарду се означава као „средство концесије за пружање услуга“. Намењено је да овај израз обухвата исте врсте средстава као што је предвиђено у IFRIC 12.

BC10. Израз „обавезујући споразум“ претходно није био дефинисан, али је коришћен у другим MPC-JC за описивање споразума који додељује слична права и обавезе странама, као да су у облику уговора. IPSASB је закључио да за потребе овог стандарда овај израз треба да се дефинише ради обезбеђивања доследне примене стандарда.

Признавање средства концесије за пружање услуга

BC11. Главно рачуноводствено питање у уговорима о концесији за пружање услуга је да ли давалац треба да призна средство концесије за пружање услуга.

BC12. IPSASB је размотрио користи приступа ризика и награда и приступа на бази контроле како би проценио да ли давалац треба да призна средство. Приступ ризика и награда фокусира се на економским аспектима услова уговора. IPSASB је сматрао да овај фокус није прикладан за уговоре о концесији за пружање услуга, зато што је примарна сврха средства концесије за пружање услуга, са аспекта даваоца, пружање одређених јавних услуга у име даваоца помоћу средства концесије за пружање услуга, а не обезбеђивање економских користи као што је приход који генеришу таква средства (на пример, од накнада корисника). На тај начин, потенцијал услуге средства се приписује даваоцу. Економске користи ће вероватно произаћи из уговора о концесији за пружање услуга само у околностима када је оператору одобрено право да оствари приход од треће стране-корисника, било кроз средство концесије за пружање услуга или неко друго средство које генерише приход. Приступ на бази контроле фокусира се на контроли над економским користима и услужном потенцијалу средства концесије за пружање услуга.

BC13. Будући да се често дешава да се уговори о концесији за пружање услуга склапају ради поделе ризика између даваоца и оператора, IPSASB је такође испитао да ли може да се установи довољно објективних критеријума за процену ризика и користи како би се омогућило утврђивање доследних резултата. Поред тога, одмеравање различитих ризика и користи се сматрало проблематичним. IPSASB је стога закључио да приступ ризика и користи није одговарајући.

BC14. IPSASB је такође размотрио да ли је одговарајући приступ права и обавеза. Иако овакав приступ може да има концептуалних предности, IPSASB сматра да би представљао значајну промену у рачуноводственом и финансијском извештавању о средствима и обавезама за ентитете јавног сектора који би могли да имају импликације које превазилазе уговоре о концесији за пружање услуга. Узимајући у обзир одлуку IPSASB да овај стандард представља допуну IFRIC-а 12, који користи приступ на бази контроле, IPSASB се сложио да приступ права и обавеза није адекватан за овај стандард.

BC15. IPSASB је закључио да је приступ на бази контроле најнефективнији начин за одређивање да ли давалац треба да призна средство. IPSASB је закључио да уколико се примењује приступ контроле, он треба да буде у складу са IFRIC 12, из истих разлога који су наведени у параграфу BC2. Сходно томе, овај стандард се односи само на уговоре у којима давалац (а) контролише или прописује услуге које пружа оператор и (б) контролише евентуално значајно преостало учешће у средству концесије за пружање услуга након истека уговора. У складу са IFRIC 12, у случају средства са целим корисним веком трајања, само услов (а) мора да буде задовољен за признавање средства концесије о пружању услуга. IPSASB је закључио да је важно нагласити да је уговор о концесији за пружање услуга обавезујући споразум. Сходно томе, процена да ли средство концесије треба да буде признато обавља се на бази свих чињеница и околности уговора.

BC16. Параграф 9(а) овог стандарда је усклађен са параграфом (5) IFRIC 12. Намењен је да се

примењује само на регулативу која је специфична за регулаторна овлашћења јавног сектора са аспекта даваоца. Регулатива која се помиње у параграфу 9(а) овог стандарда је или по уговору или је прописује неко регулаторно тело. У параграфу АГ6 су обезбеђене смернице о примени израза „регулише“ у параграфу 9(а) за утврђивање да ли давалац треба да призна средство концесије за пружање услуга. У неким коментарима на нацрт за излагање 43 наводи се да обезбеђивање ових додатних смерница узрокује неусклађеност са IFRIC 12 јер тамо не постоје додатне смернице о значењу овог израза. IPSASB сматра да су неопходне додатне смернице о значењу које је обезбеђено у параграфу АГ6 како би се обезбедила симетричност између примене критеријума „регулисања“ од стране даваоца јавног сектора и оператора приватног сектора приликом утврђивања да ли признавати средство концесије за пружање услуга, будући да је јавни сектор можда разматрао овај израз у контексту ширих регулаторних овлашћења држава.

Признавање обавезе

BC17. У Нацрту за излагање број 43 описане су две врсте околности које могу да узрокују настанак обавезе када давалац признаје средство концесије за пружање услуга на бази природе накнаде која треба да се исплати оператору у замену за средство концесије за пружање услуга.

BC18. У Нацрту за излагање број 43 предложено је да када давалац призна средство концесије за пружање услуга, такође треба признати и обавезу. У Нацрту за излагање се напомиње да ова обавеза може да буде било која комбинација финансијске обавезе и обавезе извршења. У Нацрту за излагање број 43 предложено је да финансијска обавеза настаје када давалац има одредиви низ готовинских плаћања или еквивалената готовине према оператору, а обавеза извршења настаје када давалац компензује оператору путем одобравања права оператору да наплати корисницима употребу средства концесије за пружање услуга или одобравањем оператору приступа неком другом средству које генерише приходе. У Нацрту за излагање број 43 предложено је да давалац рачуноводствено обухвата обавезу извршења у складу са MPC-JC 19, *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*.

BC19. У коментарима на Нацрт за излагање број 43 захтевано је објашњење овог питања, нарочито у погледу „обавезе извршења“ утврђене у Нацрту за излагање број 43. Забринутости наведене у коментарима кратко су описане у даљем тексту.

(а) Право наплате корисницима средства концесије за пружање услуга или одобравање приступа оператору неком другом средству које генерише готовину су неки коментатори сматрали независним у односу на компензовање за средство. Ови коментатори нагласили су да је захтев за обезбеђивање приступа обележје већине уговора о концесији за пружање услуга, и да уколико ово треба да буде признато, признавање не треба да зависи од одсуства токова плаћања од стране даваоца ка оператору.

(б) Иако се описује као обавеза извршења, не постоји обавеза за одливом економских ресурса од стране даваоца у будућим периодима. Ови коментари, стога, доводе у питање да ли је могуће верно приказивање обавезе као што је дефинисано у MPC-JC 1, или одредбе као што је дефинисано у MPC-JC 19, да би постојала.

BC20. Поред тога, у низу других коментара, вероватно као резултат горе наведених забринутости, захтевано је појашњење значења „обавеза извршења“ у Нацрту за излагање. У неколико коментара постављено је питање да ли је суштина природе ове „равнотежне ставке“ одложени приход.

BC21. IPSASB се сложио да је појашњење овог питања неопходно. IPSASB је напоменуо да употреба израза „обавеза извршења“ може да узрокује забуну јер се користи у MPC-JC 23, *Приходи од трансакција које нису трансакције размене (Порези и преноси)* у погледу трансакција које нису трансакције размене. IPSASB је напоменуо да је уговор о концесији за пружање услуга трансакција размене, а не трансакција која није трансакција размене и стога би било пожељно да се израз обавеза извршења не користи у погледу трансакција размене.

BC22. У IFRIC 12, када оператор не контролише средство концесије за пружање услуга, оператор признаје било финансијско средство или нематеријалну имовину, у зависности од тога која страна сноси ризик потражње. IPSASB се сложио да, у циљу одржавања усклађености са IFRIC 12, треба усвојити исти приступ за даваоца. На тај начин, идентификована су два модела за рачуноводствено обухватање за случајеве када давалац признаје средство концесије за пружање услуга у складу са овим стандардом: модел финансијске обавезе и модел одобрења права оператору (који замењује „обавезу извршења“).

BC23. Одлука IPSASB да измени терминологију која је коришћена у Нацрту за излагање 43 из

„обавезе извршења“ у „обавезу“ која се користи у овом стандарду, не мења рачуноводствени поступак уговора о концесији за пружање услуга од стране даваоца у односу на онај који је предложен у Нацрту за излагање 43.

Модел финансијске обавезе

BC24. Када давалац компензује оператору путем испоручивања готовинског или неког другог финансијског средства у замену за контролу над средством концесије за пружање услуга, IFRIC класификује ову врсту уговора као „модел финансијског средства“ зато што оператор добија финансијско средство. Овај стандард означава ову врсту уговора као „модел финансијске обавезе“ зато што давалац има финансијску обавезу.

BC25. Финансијска обавеза настаје у случајевима када је давалац у обавези да изврши одредиви низ плаћања према оператору зато што давалац има обавезу по основу обавезујућег споразума да испоручи готовину или неко друго финансијско средство другом ентитету (оператору). IPSASB је такође закључио да када постоји одредиви низ плаћања у готовини или готовинским еквивалентима, исплате треба да се назначавају као умањење обавезе, приписано финансијско задужење и накнаде за услуге пружене од стране оператора по уговору о концесији за пружање услуга.

BC26. Уговори о концесији за пружање услуга се закључују путем обавезујућег споразума који додељују слична права и обавезе странама као да су у облику уговора. IPSASB је закључио да, уколико постоје слични уговори који додељују иста права и обавезе свакој страни као да су у облику уговора, на такве уговоре по аналогији треба применити MPC-ЈС 28, *Финансијски инструменти: Презентација*, MPC-ЈС 29, *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање* и MPC-ЈС 30, *Финансијски инструменти: Обелодањивања*.

BC27. Приликом разматрања одступања од овог аспекта IFRIC-а 12, IPSASB је напоменуо да су главна обележја IFRIC-а 12 која су предмет приступа „огледала“ код развијања овог стандарда била ограничена на делокруг уговора које треба укључити у захтеве признавања и обелодањивања.

BC28. IFRIC 12 захтева да се финансијско средство рачуноводствено обухвата у складу са IFRS о финансијским инструментима. Овај стандард обезбеђује смернице за одређивање каматне стопе коју треба користити за одређивање финансијске накнаде по моделу финансијске обавезе. IPSASB је сматрао да давалац обично нема довољно информација за одређивање тржишне стопе. Сходно томе, смерница захтева коришћење трошкова капитала оператора, уколико је изводљиво да се утврде. Такође, дозвољава коришћење других стопа које су прикладне за одређене услове уговора о концесији за пружање услуга.

Модел одобравања права оператору

BC29. Као одговор на питања која су поставили коментатори на Нацрт за излагање број 43, IPSASB је поново размотрио природу накнаде коју даје давалац за средство концесије за пружање услуга у случајевима када оператор надокнађује цену средства од треће стране-корисника средства концесије за пружање услуга или неког другог средства које генерише приходе. IPSASB је напоменуо да у овој ситуацији готовинска накнада за средство концесије за пружање услуга није испуњена од стране даваоца, већ корисника средства концесије за пружање услуга или другог средства које генерише готовину. Економска суштина овог уговора обезбеђује увећање у нето средствима даваоца и, сходно томе, се приход акумулира и треба да се призна. Будући да је уговор о концесији за пружање услуга трансакција размене, Одбор се позвао на IPSASB 9 приликом разматрања природе прихода и времена признавања тог прихода.

BC30. Када оператор сноси ризик потражње, давалац компензује оператора путем одобравања права (на пример, лиценце) за наплату од корисника јавне услуге која се односи на средство концесије за пружање услуга или неко друго средство које генерише готовину. Давалац обезбеђује оператору приступ средству у циљу надокнаде оператору за изградњу, развој, стицање или надоградњу средства концесије за пружање услуга. IFRIC 12 класификује ову врсту уговора као „модел нематеријалне имовине“. У овом стандарду ова врста уговора означена је као „модел одобравања права оператору“.

BC31. IPSASB је стога разматрао да ли одобравање треба рачуноводствено да се обухвата као обавеза, као директно повећање у нето средствима/капиталу или као приход.

BC32. Одбор је сагласан да у овим околностима, давалац нема обавезу зато што је уговор о концесији за пружање услуга размена средстава, при чему давалац добија средство концесије за пружање услуга у замену за пренос права на оператора у циљу остваривања прихода од треће стране-корисника који користе средство током периода трајања уговора о концесији за пружање услуга.

BC33. Неки од коментара на Нацрт за излагање 43 указивали су на то да одобравање треба да се

третира као нето средства/капитал, у складу са МРС-ЈС 1, који дефинише нето средства/капитал као преостало учешће у средствима ентитета по одузимању свих његових обавеза. МРС-ЈС 1 предвиђа четири компоненте нето средстава/капитала. Ове компоненте укључују:

- (а) Уплаћени капитал, који представља укупни износ давања власника на датум извештавања умањен за расподеле власницима;
- (б) Акумулиране суфиците или дефиците;
- (ц) Резерве, укључујући опис природе и сврхе сваке резерве у оквиру нето средстава/капитала; и
- (д) Мањинска учешћа.

ВС34. IPSASB је закључио да одобравање није представљало директно увећање у нето средствима/капиталу даваоца зато што одобравање није једна од компонената нето средстава/капитала идентификованих у параграфу ВС33 из следећих разлога:

(а) Давања власника су дефинисана као „будуће економске користи или услужни потенцијал који ентитету уплаћују стране које су екстерне у односу на ентитет, осим оних које резултирају обавезама ентитета, које формирају финансијско учешће у нето средствима/капиталу ентитета који: (а) Преноси право на (i) распоређивање будућих економских користи или услужног потенцијала од стране ентитета током његовог трајања, где су таква распоређивања дискреционо право власника или њихових заступника и (ii) распоређивање евентуалног вишка средстава над обавезама у случају да је предузеће пред ликвидацијом; и/или (б) Може да се прода, размени, пренесе или откупи“.

Одобравање повезано са признавањем средства концесије за пружање услуга не испуњава ову дефиницију зато што оператор није извршио уплату даваоцу која би резултирала финансијским учешћем у ентитету од стране оператора као што предвиђа МРС-ЈС 1.

(б) Акумулирани суфицит/дефицит је акумулирање суфицита и дефицита ентитета. Одобравање повезано са признавањем средства концесије за пружање услуга представља појединачну трансакцију, а не акумулирање.

(ц) Резерве генерално настају из ставки које се признају директно у нето средствима/капиталу из одређених захтева у МРС-ЈС и могу да укључују на пример, добитке и губитке при ревалоризацији средстава (на пример, некретнине, постројења и опрема, инвестиције). Одобравање повезано са признавањем и рекласификацијом средства концесије за пружање услуга не представља добитак или губитак за који је назначено да се директно призна у нето средствима/капиталу, већ укључује трансакцију размене, а не ревалоризацију постојећег средства даваоца. Када се користе у уговору о концесији за пружање услуга и настављају да испуњавају критеријуме контроле у овом стандарду, постојећа средства даваоца се рекласификују и стога се не обавља ревалоризација.

(д) Мањинско учешће се дефинише као „онај део вишка или дефицита и нето средства/капитал који контролише ентитет и може да се припише нето учешћу средстава/капитала које није у власништву, директно или индиректно, кроз контролисане ентитете од стране ентитета које га контролише.“ Мањинско учешће може да настане, на пример, када на нивоу целе државе економски ентитет обухвата јавно предузеће које је делимично приватизовано. Сходно томе, могу да постоје приватни акционари који имају финансијско учешће у нето средствима/капиталу ентитета. Одобравање повезано са признавањем средства концесије за пружање услуга не испуњава овај услов зато што оператор нема такво финансијско учешће у ентитету даваоцу.

ВС35. IPSASB се сложио да одобравање представља приход. Пошто је уговор о концесији трансакција размене, IPSASB се позвао на МРС-ЈС 9 приликом разматрања природе прихода и времена признавања тог прихода. У складу са МРС-ЈС 9, када се прода роба и обављају услуге у замену за различиту робу и услуге, размена се сматра трансакцијом која генерише приход будући да има за резултат повећање у нето средствима даваоца. У оваквом случају, давалац је добио средство концесије за пружање услуга у замену за одобравање права (лиценце) оператору да наплаћује трећој страни-корисницима јавну услугу коју пружа у име даваоца. Средство концесије за пружање услуга коју признаје давалац и право (нематеријалну имовину) које признаје оператор се разликују. Међутим, док се не задовоље критеријуми за признавање прихода, одобравање се признаје као обавеза.

ВС36. IPSASB је напоменуо да, у овом случају, не постоји готовински прилив који је једнак признатом приходу. Овај резултат је у складу са МРС-ЈС 9 у којем ентитет обезбеђује добра или услуге у замену за друго различито средство које се накнадно користи за генерисање готовинских прихода.

ВС37. Приход се одмерава по фер вредности добијене робе и услуга коригованој за евентуалне пренете готовинске износе или еквиваленте готовине. Када фер вредност робе или услуга не може поуздано да се одмери, приход се одмерава по фер вредности уступљених роба или услуга,

коригованој за износ евентуалних пренетих готовинских износа или еквивалената готовине.

BC38. MPC-JC 9 идентификује три врсте трансакција које генеришу приходе: пружање услуга, продаја робе (или друге имовине) и приход који настаје из коришћења средстава ентитета од стране других, затим из приноса од камата, тантијема и дивиденди. Приликом разматрања природе прихода, IPSASB је ове врсте трансакција разматрао појединачно.

BC39. IPSASB је размотрио приступе за признавање прихода који су наведени у MPC-JC 9 у односу на модел „одобравања права оператору“ и закључио је да ниједан од ових сценарија не испуњава у потпуности околности овог модела. Међутим, IPSASB је напоменуо да се у сваком од ових приступа приход признаје током трајања уговора, а не одмах. IPSASB је утврдио да је, по аналогији, овакав образац признавања прихода такође адекватан за признавање прихода који настаје из обавезе која се односи на овај модел. Као резултат тога, све док се не задовоље критеријуми за признавање прихода, одобравање се признаје као обавеза.

BC40. IPSASB је размотрио да ли давалац треба да призна оперативне трошкове у околностима које су описане у параграфу BC30, а односе се на модел одобравања права оператору. IPSASB је напоменуо да се призната обавеза даваоца односи искључиво на средство концесије за пружање услуга које добија давалац. Ако се трошкови услуге признају, давалац такође мора да призна годишњи приписани приход једнак годишњем расходу. IPSASB такође сматра да овакво рачуноводство не би обезбедило корисне информације зато што би се приходи и и расходи једнаких износа признавали годишње. IPSASB је такође напоменуо да поуздане информације о расходима оператора можда нису доступне у сваком случају. IPSASB је стога закључио да давалац не треба да признаје оперативне трошкове повезане са уговором о концесији за пружање услуга у околностима описаним у параграфу BC30.

Рачуноводствена питања која су предмет других MPC-JC

BC41. Због комплексности многих уговора о концесији за пружање услуга, може да дође до додатних рачуноводствених питања везаних за одређене услове уговора, или сличног обавезујућег споразума (на пример, приходи, расходи, гаранције и потенцијалне обавезе). IPSASB се сложио да није неопходно понављати постојеће смернице у овом стандарду. Сходно томе, када неки од постојећих MPC-JC прописује рачуноводствено обухватање и извештавање за одређену компоненту уговора о концесији за пружање услуга, овај стандард се позива на тај MPC-JC и нису неопходне додатне смернице. Међутим, IPSASB је уочио неке случајеве (на пример, признавање прихода) у којима би било тешко примењивати ове MPC-JC због одређених јединствених обележја у уговорима о концесији за пружање услуга. У циљу обезбеђивања доследне имплементације овог стандарда, IPSASB је обезбедио одређене смернице о начину на који се примењују принципи у другим MPC-JC.

Прелазне одредбе

BC42. Овај стандард захтева од ентитета да претходно призна средства концесије за пружање услуга и са њима повезане обавезе, приходе и расходе који примењују овај стандард ретроспективно у складу са MPC-JC 3. Стандард такође захтева од ентитета који претходно није признао средства концесије за пружање услуга и са њима повезане обавезе, приходе и расходе и користи обрачунску основу рачуноводства за примену овог стандарда било ретроспективно или проспективно помоћу претпостављене набавне вредности почев од најранијег периода за који се презентују упоредне информације у финансијским извештајима.

BC43. Општи захтев у MPC-JC 3 је да промене треба рачуноводствено да се обухватају ретроспективно, осим уколико ретроспективна примена није изводљива. IPSASB је напоменуо да постоје два аспекта ретроспективног одређивања: рекласификација и поновно одмеравање. IPSASB је мишљења да ће генерално бити изводљиво ретроспективно одредити адекватну класификацију свих износа који су претходно били укључени у извештај даваоца о финансијској позицији, али ретроспективно поновно одмеравање средстава концесије за пружање услуга можда неће увек бити изводљиво, нарочито ако ентитет претходно није признао средства концесије за пружање услуга и са њим повезане обавезе, приходе и расходе.

BC44. IPSASB је напоменуо да када ретроспективно преправљање није изводљиво, MPC-JC 3 захтева проспективну примену почев од најраније изводљивог датума, који може да буде почетак текућег извештајног периода.

BC45. Прелазне одредбе у овом стандарду за ентитете који претходно нису признали средства концесије за пружање услуга измењени су из Нацрта за излагање 43 зато што је у неким од коментара на Нацрт за излагање постављено питање зашто општи захтев у MPC-JC 3 није одговарајући за ентитет који претходно није признао уговоре о концесији за пружање услуга. Нацрт за излагање 43 је

у таквим случајевима захтевао проспективну примену, али дозвољавао је и ретроспективну примену. BC46. Приликом састављања Нацрта за излагање 43 IPSASB је исказао забринутост у погледу изводљивости утврђивања одмеравања средства концесије за пружање услуга и сматрао је да ово може да има за резултат недоследни поступак када је реч о уговорима који су склопљени у прошлости. Ово је било слично питању које се јавило при завршавању MPC-JC 31, *Нематеријална имовина*. На тој основи, IPSASB је сматрао да је прикладно предложити прелазне одредбе у Нацрту за излагање 43 које су у складу са одредбама у MPC-JC 31.

BC47. Међутим, IPSASB је напоменуо да се околности које се односе на нематеријалну имовину разликују од околности у уговорима о концесији за пружање услуга. Пре свега, уговори о концесији за пружање услуга генерално укључују дугорочне обавезујуће споразуме код којих ће информације неопходне за развијање информација о фер вредности и набавној вредности вероватно бити лакше доступне него за нематеријалну имовину стечену или развијену у прошлости, чак и у случајевима када ентитет претходно није признао средства концесије за пружање услуга.

BC48. Међутим, IPSASB је свестан да будући да је већина ових уговора можда склопљена пре извесног времена, потпуна ретроспективна примена може бити тешко изводљива. Као резултат тога, IPSASB сматра да „претпостављена набавна вредност“ може да се користи за признавање и одмеравање средстава концесије за пружање услуга.

Упутство за имплементацију

Ово упутство прати, али није део МРС-ЈС 32.

IG1. Сврха Упутства за имплементацију је илустровање одређених аспеката захтева МРС-ЈС-а 32.

Рачуноводствени оквир за уговоре о концесији за пружање услуга

IG2. У доле наведеном дијаграму укратко је приказано рачуноводствено обухватање уговора о концесији за пружање услуга које се установљавају у МРС-ЈС 32.

Да ли давалац контролише или прописује услуге које оператор мора да пружи помоћу средства концесије за пружање услуга, коме мора да их пружи и по којој цени?	Не	ВАН ДЕЛОКРУГА ОВОГ СТАНДАРДА
Да ли давалац контролише, кроз власништво, право на користи, или на други начин, свако значајно преостало учешће у средству концесије за пружање услуга на крају уговора о концесији за пружање услуга? Или се средство концесије за пружање услуга користи у уговору током целог периода његовог корисног века трајања?	Не	
Да ли је средство концесије за пружање услуга изграђено, развијено или стечено од стране оператора за потребе уговора о концесији за пружање услуга, или је средство постојеће средство оператора које постаје средство концесије за пружање услуга као део уговора о концесији за пружање услуга?	Не	Да ли је средство концесије за пружање услуга постојеће средство даваоца за које се оператору даје приступ за потребе уговора о концесији за пружање услуга?

<p>ПОД ДЕЛОКРУГОМ ОВОГ СТАНДАРДА</p> <ul style="list-style-type: none"> • Давалац признаје средство концесије за пружање услуга, или давалац врши поновну класификацију ставке некретнина, постројења и опреме, нематеријалну имовину или средство узето на лизинг као средство концесије за пружање услуга. • Давалац рачуноводствено обухвата средство концесије за пружање услуга као некретнину, постројење и опрему или као нематеријалну имовину у складу са МРС-ЈС 17 или МРС-ЈС 31 по потреби. • Давалац поштује тестирање за умањење вредности као што је установљено у МРС-ЈС 21 и МРС-ЈС 26. • Давалац признаје повезану обавезу која је једнака вредности средства концесије за пружање уговора (МРС-ЈС 9, МРС-ЈС 28, МРС-ЈС 29 и МРС-ЈС 30). • Давалац признаје приходе и расходе повезане са средством концесије за пружање услуга.
--

Референце на МРС-ЈС који се примењују на уобичајене врсте уговора који укључују средство у комбинацији са пружањем услуге

IG3. У овој табели приказане су уобичајене врсте уговора за учешће приватног сектора у обезбеђивању услуга јавног сектора и дате су референце на МРС-ЈС који се примењују на ове уговоре. Листа врста уговора није потпуна. Сврха табеле је да се истакне континуум уговора. Одбору за међународне рачуноводствене стандарде финансијског извештавања није намера да пренесе утисак да постоји простор за разјашњавање међу рачуноводственим захтевима за различите врсте уговора.

IG4. Осенчени текст приказује уговоре у оквиру делокруга МРС-ЈС 32.

Категорија	Корисник лизинга	Пружалац услуге			Власник	
Уобичајене врсте уговора	Лизинг (на пример, оператор узима на лизинг неко средство од даваоца)	Уговор о пружању услуга и/или одржавању (посебни задаци, на пример, наплата дуговања, управљање	Реконструираши - користи - предај	Изгради - користи - предај	Изгради - поседуј - користи	100% ликвидација или продаја дела компаније/приватизација /корпорација

		постројењима			
Власништво над средством	Давалац			Оператор	
Капитална инвестиција	Давалац		Оператор		
Ризик потражње	Заједнички	Давалац	Давалац и/или оператор		Оператор
Уобичајено трајање	8-20 година	1-5 година	25-30 година		Недефинисано (или се може ограничити обавезујућим споразумом или лиценцом)
Преостало учешће	Давалац			Оператор	
Релевантни МРС-ЈС	МРС-ЈС 13	МРС-ЈС 1	Овај МРС-ЈС/ МРС-ЈС17/ МРС-ЈС31		МРС-ЈС1 17/МРС-ЈС31 (престанак признавања) МРС-ЈС 9 (признавање прихода)

Илустративни примери

Ови примери прате, али нису део МРС-ЈС 32.

IE1. Ови примери се баве само трима могућим врстама уговора о концесији за пружање услуга. Њихова сврха је да прикажу рачуноводствени поступак за нека обележја која се обично могу наћи у пракси. Да би ове илустрације биле што јасније, претпостављено је да је трајање уговора о концесији за пружање услуга само десет година и да су годишњи добици оператора током тог периода константни. У пракси, трајања уговора могу бити много дужа и годишњи приходи се током времена могу повећати.

Услови уговора (заједнички за сва три примера)

IE2. У овим примерима, новчани износи су исказани у „новчаним јединицама“ (н.ј).

IE3. Ови услови су заједнички за сва три примера која следе:

IE4. Према условима уговора се захтева да оператор изгради пут – са завршетком изградње за две године – и да одржава и користи пут према одређеном стандарду током осам година (то јест, године од 3 до 10). Уговор је у оквиру делокруга овог стандарда, а пут испуњава услове за признавање средства концесије за пружање уговора у параграфу 9 (или параграфу 10 за средство са целим корисним веком трајања).

IE5. Према условима уговора се такође захтева да оператор изврши реконструкцију када се првобитна површина пута оштети испод назначеног услова. Оператор процењује да ће морати да изврши ревитализацију пута на крају 8. године по фер вредности од 110 н.ј. Накнада оператору за ову услугу је укључена у унапред одређени низ плаћања и/или је оператору од стране даваоца одобрено право на остваривање прихода од средства концесије за пружање услуга или неког другог средства које генерише приходе.

IE6. Претпоставља се да је првобитна површина пута засебна компонента средства концесије за пружање услуга и да задовољава критеријуме за признавање назначене у МРС-ЈС 17 за почетно признавање средства концесије за пружање услуга. Такође, претпоставља се да су време и количина реконструкције довољно поуздани како би могла да се признају као засебна компонента приликом реконструкције. Претпоставља се да очекивани трошкови реконструкције могу да се употребе за процену почетних трошкова површинских слојева као засебна компонента средства концесије за пружање услуга.

Површина пута се стога признаје као засебна компонента почетне фер вредности средства концесије за пружање услуга и одмерава се по процењеној фер вредности реконструкције и амортизује се током година 3-8. Овај период амортизације је краћи од периода амортизације за основу пута и узима у обзир да се реконструкција обично обавља на шест година, а не на 25 година. Током фазе изградње, претпоставља се да ће у првој години бити изграђена само основа пута, а да ће пут бити спреман за коришћење на крају друге године.

IE7. Признавање компоненте замене површине пута као засебне компоненте средства концесије за пружање услуга у осмој години такође резултира повећањем обавезе коју признаје давалац. У случајевима када се обавеза односи на модел одобравања права оператору, додатни приход везан за ово повећање се признаје равномерно током периода трајања уговора. Међутим, ако би расходи представљали побољшање услужног потенцијала као што је нова саобраћајна трака, а не реконструкцију првобитног капацитета услуге, онда би било прикладно уместо тога признати приход који се односи на ово повећање, али само пошто се оно догоди.

IE8. На почетку треће године, укупна фер вредност пута је 1.050 н.ј. од којих се 940 н.ј. односи на изградњу слојева основе и 110 н.ј. на изградњу површинских слојева. Фер вредност површинских слојева се користи за процену фер вредности реконструкције (која се третира као компонента замене у складу са МРС-ЈС 17). Процењени век трајања површинских слојева (односно, шест година) се такође користи за процену амортизације компоненте замене у 9. и 10. години. Укупна почетна фер вредност пута је нижа од садашње вредности низа унапред одређених плаћања која се односе на средство, тамо где је применљиво.

- IE9. Основа пута има економичан век трајања од 25 година. Годишњу амортизацију узима давалац по праволинијском методу. Стога је износ за слојеве основе пута 38 н.ј. (940/25). Површински слојеви се амортизују током 6 година (године 3-8 за првобитну компоненту и почев од 9. године за компоненту замене). Годишња амортизација која се односи на површинске слојеве је 8 н.ј. (110/6 н.ј). Нема умањења вредности пута током трајања уговора о концесији за пружање услуга.
- IE10. Трошкове капитала оператора није изводљиво одредити. Стопа која је садржана у уговору о концесији за пружање услуга специфична за средство износи 6,18%.
- IE11. Претпоставља се да се сви токови готовине одвијају на крају године.
- IE12. Претпоставља се да временска вредност новца није значајна. Параграф АГ59 обезбеђује смернице о методама које могу бити прикладне у случајевима када је временска вредност новца значајна.
- IE13. На крају 10. године, уговор истиче. На крају уговора, оператор преноси управљање путем на даваоца.
- IE14. Укупна накнада оператору за сваки од три примера укључује сваку компоненту уговора о концесији за пружање услуга и одражава фер вредности за сваку од услуга, које су описане у Примеру 1.
- IE15. Рачуноводствена политика даваоца за некретнине, постројења и опрему је да се таква средства признају помоћу модела набавне вредности назначеног у МРС-ЈС 17.

**Приказ 1: Фер вредности компоненти уговора
(новчане јединице)**

Компонента уговора	Фер вредност
Пут – основни слојеви	940
Пут – првобитни површински слојеви	110
Укупна фер вредност пута	1.050
Компонента годишњег одржавања	12
Ефективна каматна стопа	6,18%

Пример 1: Давалац врши низ унапред одређених плаћања оператору

Додатни услови

- IE16. Према условима уговора од даваоца се захтева да плати оператору 200 н.ј. годишње у годинама од 3-10 за омогућавање јавног коришћења моста. Укупна накнада (исплата од 200 н.ј. сваке године у периоду од 3-10. године) одражава фер вредности за сваку услугу поменути у Примеру 1. Ове исплате имају за циљ да покрију трошкове изградње пута, годишњих оперативних трошкова од 12 н.ј. и обештећења оператору за трошкове реконструкције пута у 8. години у износу од 110 н.ј.

Утицај финансијског извештаја

- IE17. Давалац почетно признаје средство концесије за пружање услуга као некретнину, постројење и опрему по његовој фер вредности (укупно 1.050 н.ј. од који се 940 н.ј. односи на изградњу основних слојева, а 110 н.ј. на изградњу првобитних површинских слојева). Средство се признаје по изградњи (525 н.ј. у 1. години и 5252 н.ј. у 2. години). Амортизација се узима на годишњем нивоу (56 н.ј. од којих је 38 н.ј. за основне слојеве, а 18 н.ј. за површинске слојеве) почев од 3. године.
- IE18. Давалац почетно признаје финансијску обавезу по фер вредности која је једнака фер вредности средства под изградњом на крају 1. године (525 н.ј.). Обавеза се повећава на крају 2. године као одраз фер вредности и додатне изградње (525 н.ј.) и финансијске накнаде по основу неизмирене финансијске обавезе. Пошто је износ унапред одређеног плаћања повезан са компонентом услуге уговора о концесији за пружање услуга, давалац може да одреди износ плаћања којим се умањује обавеза. Обавеза се накнадно одмерава по амортизованој набавној

вредности, то јест, почетно признатом износу плус финансијска накнада на тај износ која се израчунава помоћу методе ефективне камате умањене за отплаћене износе.

- IE19. Накнада за реконструкцију површинског слоја је укључена у унапред одређени низ плаћања. Не постоји директни утицај токова готовине везано за реконструкцију површинског слоја; међутим, давалац признаје реконструкцију површинског слоја као средство по преузимању посла и признаје трошкове амортизације у износу од 110/6 н.ј. = 18 н.ј., почев од 9. године.
- IE20. Накнада за одржавање и коришћење пута (12 н.ј.) је укључена у унапред одређени низ плаћања. Не постоји утицај токова готовине везано за трошак ове услуге; међутим, давалац признаје трошак на годишњем нивоу.
- IE21. Трошкови услуга се рачуноводствено обухватају у складу са MPC-ЈС 1.

Преглед токова готовине, извештаја о финансијским перформансама и извештаја о финансијској позицији

- IE22. Токови готовине даваоца, извештај о финансијским перформансама и извештај о финансијској позицији током трајања уговора ће бити као што је илустровано у Табелама од 1.1. до 1.3. Поред тога, Табела 1.4 приказује примене у финансијској обавези.

Табела 1.1 Токови готовине (новчане јединице)

Година	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Укупн о
Унапред одређени низ плаћања	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600)
Нето прилив (одлив)	-	-	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(200)	(1.600)

Табела 1.2 Извештај о финансијској успешности (новчане јединице)

Година	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Укупн о
Трошкови услуге	-	-	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(12)	(96)
Финансијска накнада	-	(32)	(67)	(59)	(51)	(43)	(34)	(25)	(22)	(11)	(344)
Амортизација – основни слојеви	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Амортизација – првобитни површински слој	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
Амортизација – замена поршинског слоја	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
Укупна амортизација	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Годишњи суфицит / (дефицит)	-	(32)	(135)	(128)	(119)	(111)	(103)	(93)	(90)	(80)	(891)

НАПОМЕНЕ:

- Амортизација у годинама од 3-8 одражава амортизацију почетно изграђене површине пута. Током тог периода у потпуности је амортизована. Амортизација у годинама од 9-10 одражава амортизацију нове компоненте средства концесије за пружање услуга (површине) која је призната у 8. години.
- Иако ови илустративни примери користе праволинијски метод амортизације, није намеравано да се овај метод користи у свим случајевима. Параграф 76 МРС-ЈС 17 захтева да „Метод амортизације одражава образац по којем се очекује да ће ентитет користити будуће економске користи или услужни потенцијал средства“. Слично томе, за нематеријалну имовину, параграф 96 МРС-ЈС 31 захтева да се „Износ нематеријалне имовине који подлеже амортизацији са ограниченим корисним веком трајања распоређује на систематичној основи током свог корисног века трајања.

Табела 1.3 Извештај о финансијској позицији (новчане јединице)

Година	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Средство концесије за пружање услуга – основни слојеви	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Средство концесије за пружање услуга – првобитни површински слој	-	110	92	73	55	37	18	-	-	-
Средство концесије	-	-	-	-	-	-	-	110	92	73

за пружање услуга – замена површинског слоја										
Укупно средство концесије за пружање услуга	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Готовина	-	-	(200)	(400)	(600)	(800)	(1.000)	(1.200)	(1.400)	(1.600)
Финансијска обавеза	(525)	(1.082)	(961)	(832)	(695)	(550)	(396)	(343)	(177)	-
Кумулативни суфицит/ дефицит	-	32	167	295	414	525	628	721	811	891

НАПОМЕНЕ:

1. У овом примеру, реконструкција се обавља као што је очекивано у 8. години, када се у потпуности амортизује иницијално изграђена површина пута. Да се реконструкција догодила раније, иницијално изграђена површина пута не би била у потпуности амортизована и требало би да се престане са њеним признавањем у складу са МРС-ЈС 17, пре признавања нове компоненте средства концесије за пружање услуга која се односи на реконструкцију.
2. Нова компонента средства концесије за пружање услуга која се односи на реконструкцију признаје се у 8. години. Године од 9-10 одражавају амортизацију ове додатне компоненте (Табела 1.2).
3. Финансијска обавеза се повећава у 8. години за признавање нове компоненте средства концесије за пружање услуга.

Табела 1.4 Промене у финансијској обавези (новчане јединице)

Година	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Салдо пренет из претходног периода	-	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177
Обавеза призната заједно са почетним средством концесије за пружање услуга	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-
Финансијска накнада додата обавези пре обављања плаћања	-	32	-	-	-	-	-	-	-	-
Удео унапред одређеног низа плаћања којима се умањује обавеза	-	-	(121)	(129)	(137)	(145)	(154)	(163)	(166)	(177)
Обавеза која се признаје заједно са заменом површинских слојева	-	-	-	-	-	-	-	110	-	-
Салдо који се преноси у наредни период	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177	-

Пример 2: Давалац даје оператору право да врши наплату путарине од корисника

Додатни услови уговора

IE23. Услови уговора омогућавају оператору да наплаћује путарину од возача који користе тај пут. Оператор предвиђа да ће број возила остати константан током трајања уговора и да ће сваке године добити путарину у вредности од 200 новчаних јединица (н.ј. 200) у свакој години од 3. до 10. године. Укупна накнада (путарине од 200 н.ј. у свакој од 3. до 10. године) одражава фер вредности за сваку услугу која је приказана у Примеру 1 и има за циљ да покрије трошкове изградње пута, годишње оперативне трошкове од 12 н.ј. и обештећење оператору за трошкове реструктурирања површинског слоја пута у 8. години у износу од 110 н.ј.

Утицај финансијског извештаја

IE24. Давалац почетно признаје средство концесије за пружање услуга као некретнину, постројење и опрему по његовој фер вредности (укупно 1.050 н.ј. од којих се 940 н.ј. односи на изградњу основних слојева, а 110 н.ј. на изградњу првобитних површинских слојева). Средство се признаје по изградњи (525 н.ј. у 1. години и 525 н.ј. у 2. години). Амортизација се узима на годишњем нивоу (56 н.ј. од којих је 38 н.ј. за основне слојеве, а 18 н.ј. за површинске слојеве) почев од 3. године.

IE25. Као накнаду за средство концесије за пружање услуга, давалац признаје обавезу по моделу одобравања права оператору одобравањем права на наплату путарине од 200 н.ј. у годинама од 3. до 10. Обавеза се признаје када се призна средство.

IE26. Обавеза се умањује током година до 3. до 10., а давалац признаје приход на тој основи зато што се очекује да ће приступ средству концесије за пружање услуга да буде обезбеђен равномерно током трајања уговора о концесији за пружање услуга од тренутка када средство може да обезбеди економске користи.

IE27. Накнада за реконструкцију пута је укључена у путарине које оператор очекује да ће остварити током трајања уговора о концесији за пружање услуга. Не постоји директан утицај токова готовине везано за реконструкцију пута: међутим, давалац признаје реконструкцију као средство када се посао предузме и признаје трошкове амортизације у износу од $110/6 \text{ н.ј.} = 18 \text{ н.ј.}$, почев од 9. године.

IE28. Накнада за одржавање и коришћење пута (12 н.ј.) је укључена у путарине које оператор очекује да ће остварити током трајања уговора о концесији за пружање услуга. Не постоји утицај финансијског извештаја везано за трошкове ове услуге. Он не утиче на токове готовине јер давалац нема одливе готовине. Не признаје се као оперативни трошак зато што фер вредност почетно признатог средства и обавезе не укључује никакве трошкове услуге које може да сноси оператор.

Преглед токова готовине, извештаја о финансијским перформансама и извештаја о финансијској позицији

IE29. Токови готовине даваоца, извештај о финансијским перформансама и извештај о финансијској позицији током трајања уговора ће бити као што је илустровано у Табелама од 2.1 до 2.3. Поред тога, Табела 2.4 приказује промене у обавезама.

Токови готовине

IE30. Пошто нема извршених плаћања према оператору, за овај пример нема утицаја токова готовине.

Табела 2.2 Извештај о финансијским перформансама (новчане јединице)

Година	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Укупн о
Приходи (умањење обавезе)	-	-	145	145	145	145	145	145	145	145	1160
Амортизација – основни слојеви	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Амортизација – првобитни површински слој	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
Амортизација – замена површинског слоја	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
Укупна амортизација	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Годишњи суфицит/ (дефицит)	-	-	89	88	89	89	88	89	89	88	709

НАПОМЕНЕ:

1. Амортизација у годинама од 3-8 одражава амортизацију почетно изграђене површине пута. Током тог периода у потпуности је амортизована.
2. Амортизација у годинама од 9. до 10. одражава амортизацију нове компоненте средства концесије за пружање услуга (површине) која је призната у 8. години.
3. Приход (умањење обавезе) укључује приход од додатне обавезе (Табела 2.3)
4. Сав приход се признаје равномерно током трајања уговора.

Табела 2.3 Извештај о финансијској позицији (новчане јединице)

Година	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Средство концесије за пружање услуга – основни слојеви	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Средство концесије за пружање услуга – првобитни површински слој	-	110	92	73	55	37	18	-	-	-
Средство концесије за пружање услуга – замена површинског слоја	-	-	-	-	-	-	-	110	92	73
Укупно средство концесије за пружање услуга	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Готовина	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Обавеза	(525)	(1.082)	(961)	(760)	(615)	(470)	(325)	(290)	(145)	-
Кумулативни суфицит/дефицит	-	-	(89)	(117)	(266)	(355)	(443)	(532)	(621)	(709)

НАПОМЕНЕ:

- У овом примеру, реконструкција се обавља као што је очекивано у 8. години, када се у потпуности амортизује иницијално изграђена површина пута. Да се реконструкција догодила раније, иницијално изграђена површина пута не би била у потпуности амортизована и требало би да се престане са њеним признавањем у складу са МРС-ЈС 17, пре признавања нове компоненте средства концесије за пружање услуга које се односи на реконструкцију.
- Нова компонента средства концесије за пружање услуга која се односи на реконструкцију признаје се у 8. години. Године од 9-10 одражавају амортизацију ове додатне компоненте (Табела 2.2).
- Финансијска обавеза се повећава у 8. години за признавање нове компоненте средства концесије за пружање услуга.

Табела 2.4 Промене у обавези (новчане јединице)

Година	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Салдо пренет из претходног периода	-	525	1.050	905	760	615	470	325	290	145
Обавеза призната заједно са почетним средством концесије за пружање услуга	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-
Приход (умањење обавезе)	-	-	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)	(145)
Обавеза која се признаје заједно са заменом површинских слојева	-	-	-	-	-	-	-	110	-	-
Салдо који се преноси у наредни период	525	1.050	905	760	61	470	325	290	145	-

Пример 3: Давалац обавља унапред одређени низ плаћања према оператору и даје оператору право да врши наплату путарине

Додатни услови уговора

IE31. Услови уговора омогућавају оператору да врши наплату путарине од возача који користе пут. Оператор предвиђа да ће број возила остати константан током трајања уговора и да ће сваке године добити путарину у вредности од 100 новчаних јединица у свакој од 3. до 10. године. Уговором се такође захтева да давалац обави унапред одређени низ плаћања према оператору у износу од 100 н.ј. годишње. Сматра се да фер вредност права на наплату путарина и унапред одређени низ плаћања представљају једнаке накнаде за оператора (то јест, по 50% од оба облика накнаде за оператора).

Утицај финансијског извештаја

IE32. Давалац почетно признаје средство концесије за пружање услуга као некретнину, постројење и опрему по његовој фер вредности (укупно 1.050 н.ј. од којих се 940 н.ј. односи на изградњу основних слојева, а 110 н.ј. на изградњу првобитних површинских слојева). Средство се признаје по изградњи (525 н.ј. у 1. години и 525 н.ј. у 2. години). Амортизација се узима на годишњем нивоу (56 н.ј од којих је 38 н.ј за основне слојеве, а 18 н.ј. за површинске слојеве).

IE33. Као накнаду за средство концесије за пружање услуга, давалац признаје обавезу по моделу одобравања права оператору одобравањем права на наплату путарине од 100 н.ј. у годинама од 3. до 10 и финансијске обавезе да изврши плаћања од 100 н.ј. у годинама од 3. до 10. Обавеза и финансијска обавеза се признају када се призна средство на крају 1. године (525 н.ј.). Обавеза и финансијска обавеза се повећавају на крају 2. године као одраз фер вредности додатне изградње (525 н.ј.) и финансијске накнаде по основу неизмирене финансијске обавезе.

IE34. Обавеза даваоца је повезана са правом које се одобрава оператору за наплату путарине и унапред одређеним нивозима плаћања који се сматрају двема засебним ставкама. Стога је у овом уговору неопходно поделити накнаду даваоца према оператору на два дела – на обавезу и финансијску обавезу.

IE35. Обавеза од 525 н.ј. (која се признаје равномерно на крају 1. и 2. године) се умањује током година од 3- 10, а давалац признаје приход на истој основи зато што се очекује да ће бити остварена једнака наплата путарине током трајања уговора о концесији за пружање услуга од тренутка када средство буде у стању да обезбеђује користи.

IE36. Давалац почетно признаје финансијску обавезу по фер вредности која је једнака фер вредности средства (525 н.ј.), које се признаје равномерно на крају 1. и 2. године; обавеза по моделу одобравања права оператору се признаје у износу који је једнак другој половини фер вредности средства. Финансијска обавеза се такође повећава на крају 2. године путем финансијске накнаде по основу неизмирене финансијске обавезе. Пошто је износ унапред одређених плаћања која се односе на компоненту услуге уговора о концесији за пружање услуга познат, давалац може да одреди износ плаћања путем којих се умањује обавеза. Финансијска накнада по имплицитној

Табела 3.2 Извештај о финансијским перформансама (новчане јединице)

Година	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Укупн о
Приходи (умањење обавезе)	-	-	73	72	73	72	73	72	73	72	580
Трошкови услуге	-	-	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	(48)
Финансијска накнада	-	(16)	(33)	(30)	(26)	(22)	(17)	(12)	(11)	(5)	(172)
Амортизација - основни слојеви	-	-	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(38)	(304)
Амортизација – првобитни површински слој	-	-	(18)	(19)	(18)	(18)	(19)	(18)	-	-	(110)
Амортизација – замена површи- нског слоја	-	-	-	-	-	-	-	-	(18)	(19)	(37)
Укупна амортизација	-	-	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(56)	(56)	(57)	(451)
Годишњи суфицит/ (дефицит)	-	(16)	(22)	(21)	(15)	(12)	(7)	(2)	-	4	(91)

НАПОМЕНЕ:

1. Амортизација у годинама од 3-8 одражава амортизацију почетно изграђене површине пута. Током тог периода у потпуности је амортизована.
2. Амортизација у годинама од 9. до 10. одражава амортизацију нове компоненте средства концесије за пружање услуга (површине) која је призната у 8. години.
3. Приход (умањење обавезе) укључује приход од додатне обавезе (Табела 3.3)
4. Сав приход се признаје равномерно током трајања уговора.

Табела 3.3 Извештај о финансијској позицији (новчане јединице)

Година	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Средство концесије за пружање услуга – основни слојеви	525	940	902	864	826	788	750	712	674	636
Средство концесије за пружање услуга – површински слој	-	110	92	73	55	37	18	-	-	-
Средство концесије за пружање услуга – замена површинског слоја	-	-	-	-	-	-	-	110	92	73
Укупно средство концесије за пружање услуга	525	1.050	994	937	881	825	768	822	766	709
Готовина	-	-	(100)	(200)	(300)	(400)	(500)	(600)	(700)	(800)
Обавеза	(262)	(525)	(452)	(380)	(307)	(235)	(162)	(145)	(72)	-
Финансијска обавеза	(263)	(541)	(480)	(416)	(348)	(276)	(199)	(172)	(89)	-
Кумулативни суфицит/дефицит	-	16	38	59	74	86	93	95	95	91

НАПОМЕНЕ:

- У овом примеру, реконструкција површине пута се обавља као што је очекивано у 8. години, када се у потпуности амортизује иницијално изграђена површина пута. Да се реконструкција догодила раније, иницијално изграђена површина пута не би била у потпуности амортизована и требало би да се престане са њеним признавањем у складу са МРС-ЈС 17, пре признавања нове компоненте средства концесије за пружање услуга које се односи на реконструкцију.
- Нова компонента средства концесије за пружање услуга која се односи на реконструкцију површине пута признаје се у 8. години. Године од 9-10 одражавају амортизацију ове додатне компоненте (Табела 3.2).
- Финансијска обавеза се повећава у 8. години за признавање 50% нове компоненте средства концесије за пружање услуга.
- Финансијска обавеза се повећава у 8. години за признавање 50% нове компоненте средства концесије за пружање услуга.

Табела 3.4 Промене у обавезама (новчане јединице)

Година	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Салдо пренет из претходног периода	-	262	525	452	380	307	235	162	145	72
Обавеза призната заједно са почетним средством концесије за пружање услуга	262	263	-	-	-	-	-	-	-	-
Приход (умањење обавезе)	-	-	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)	(73)	(72)
Обавеза која се признаје заједно са заменом површинских слојева	-	-	-	-	-	-	-	55	-	-
Салдо који се преноси у наредни период	262	525	452	380	307	235	162	145	72	-

Табела 3.5 Промене у финансијској обавези (новчане јединице)

Година	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Салдо пренет из претходног периода	-	263	541	480	416	348	276	199	172	89
Обавеза призната заједно са почетним средством концесије за пружање услуга	263	262	-	-	-	-	-	-	-	-
Финансијска накнада додата обавези пре извршених плаћања	-	16	-	-	-	-	-	-	-	-
Удео унапред одређеног низа плаћања којима се умањује обавеза	-	-	(61)	(64)	(68)	(72)	(77)	(82)	(83)	(89)
Обавеза која се признаје заједно са заменом површинских слојева	-	-	-	-	-	-	-	55	-	-
Салдо који се преноси у наредни период	263	541	480	416	348	276	199	172	89	-

^уколико ово није случај (на пример, када корисник може да обави реконструкцију у будућности, или може да преузме на себе додатно одржавање током периода трајања уговора о концесији за пружање услуга), можда није прикладно признати компоненту.