

RAČUNOVODSTVO KONCESIJA PREMA IFRIC-U 12¹

Davor Mance, Hrvoje Katunar

Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet Rijeka

SAŽETAK

Rad predstavlja računovodstvenu metodologiju reguliranja koncesija s aspekta koncesionara prema tumačenju br. 12 Odbora za tumačenja međunarodnog finansijskog izvještavanja (IFRIC 12). Takva vrsta ugovora se računovodstveno može razložiti na već dobro poznate oblike za koje postoje i standardi i uhodana praksa primjene.

1 UVOD

Privatni i javni sektori često nisu u mogućnosti samostalno i učinkovito na tržištu ponuditi mnoge javno korisne usluge te iskoristiti javna dobra. Neki od razloga za to mogu biti:

- nepostojanje tržišta (npr. zbog neriješenih vlasničkih prava odnosno prava korištenja nad dobrima, a koja su nužna za pružanje usluge);
- asimetrične informacije (npr. velika početna ulaganja koja se zbog rizika naplate s informacijskog stajališta privatnog sektora smatraju nepovratnima);
- eksterni učinci (koji poskupljuju privatne troškove ponude usluge iznad društvene koristi usluge);
- državna kontrola nad dobrima koja su nužna za obavljanje uslužne djelatnosti (npr. državni monopol, inertnost države i njezinih institucija).

U uvodu u tumačenje br. 12 Odbora za tumačenja međunarodnog finansijskog izvještavanja (*International Financial Reporting Interpretations Committee*, u dalnjem tekstu: IFRIC 12), navodi se kako su u mnogim zemljama, infrastruk-

¹ Ovaj rad je dio znanstvenog projekta br. 081-0811272-1274 pod nazivom *Koncepti i metode finansijskog računovodstva u javnom sektoru Republike Hrvatske*, sufinanciranog od strane Ministarstva znanosti, obrazovanja i sporta Republike Hrvatske.

turni objekti koji se koriste kod pružanja javnih usluga, tradicionalno bili građeni, upravljeni i održavani putem javnog sektora i financirani putem proračuna. Ako se promatra povijest izgradnje infrastrukture kroz duže vremensko razdoblje, prije drugog svjetskog rata, većina infrastrukturnih objekata u zapadnim kapitalističkim društvima je bila izgrađena u nekom obliku suradnje države i privatnog sektora. Odnosno, bila je regulirana nekim oblikom koncesijskog ugovora sa određenim pravima i obvezama koncesionara. Tako su vodovodni i kanalizacijski sustavi Londona, Pariza i New Yorka (16 od 17 vodovodnih sustava u SAD-u početkom 19. stoljeća bilo je u privatnim koncesijama); kanali za navodnjavanje u Francuskoj; elektrane i sustavi distribucije električne energije u svim anglo-saksonskim državama, te mnogi drugi infrastrukturni objekti bili izgrađeni i upravljeni temeljem ugovora o koncesiji.²

Danas se nameću neki novi razlozi ponovnog ozivljavanja ovog oblika reguliranja odnosa između javnog i privatnog sektora. Zbog ograničenja koja se nameću uslijed ušteda u državnim proračunima, a pogotovo zbog ograničenja nametnutih Ugovorom iz Maastrichta. Mnoge države članice Europske Unije i one koje će to tek postati, odlučuju se zaobići kriterije javnog duga (60% BDP-a) i zaduženja (3% BDP-a) na način da mnoge djelatnosti djelomično ili u potpunosti povjeravaju privatnom sektoru na upravljanje. Takva vrsta ugovora je poznata kao „outsourcing“ dijelova javnih djelatnosti davanjem javnih djelatnosti u koncesiju drugom društvu koje može biti u privatnom, državnom ili mješovitom vlasništvu. Ugovor o koncesiji se opisuje na više načina. Primjerice: kao ugovor o izgradnji, održavanju i prijenosu vlasništva na kraju razdoblja korištenja; kao ugovor o obnovi i prijenosu vlasništva ili kao „javno-privatno partnerstvo“³ davanjem usluga u koncesiju. U nekim zemljama, vlade su predstavile koncesijske ugovore s ciljem privlačenja privatnog sektora i njegovo sudjelovanje u razvoju, financiranju, upravljanju i održavanju takve infrastrukture, koja može biti već postojeća, ili će tek biti izgrađena.

2 POJAM KONCESIJE

Koncesija se definira kao svaki ugovor u kojem tvrtka dobiva od države pravo na pružanje pojedine usluge pod ekskluzivnim uvjetima značajne tržišne moći. Koncesija je, dakle sredstvo koje se može koristiti za stvaranje konkurenциje na tržištu, ali i njeno gušenje. Prema ovoj definiciji, koncesija ne mora nužno uključivati privatni sektor, jer koncesija može biti dodijeljena poduzeću u državnom vlasništvu, iako se koncesije obično daju privatnim tvrtkama, pod strogo određenim uvjetima.

² The World Bank, *Technical paper no. 399, Finance, Private Sector, and Infrastructure Network, Concessions for Infrastructure – a guide to their design and award*, Kerf, M. et al. Eds., The World Bank, Washington D.C., 1998.

³ Prema smjernicama tumačenja br. 12 Odbora za tumačenje međunarodnog finansijskog izvještavanja (IFRIC 12) ugovori javno-privatnih partnerstva u području usluga su koncesijski ugovori.

Koncesija je pravo obavljanja gospodarskih djelatnosti korištenjem prirodnog bogatstva odnosno javnog dobra te obavljanje djelatnosti od općeg interesa.

Ugovori javno-privatnog partnerstva smatraju se koncesijama i evidentiraju prema smjernica IFRIC-a 12 ako:

- jamac⁴ kontrolira ili regulira usluge koje izvođač mora pružiti, kome navedene usluge mora pružiti i po kojoj cijeni ih izvođač mora pružiti.
- jamac kontrolom vlasništva, povlaštenih ugovora, ili na neki drugi način regulira ostatak uslužnog kapaciteta infrastrukture na kraju ugovornog razdoblja.

Interpretacija IFRIC-a 12 odnosi se na:

- infrastrukturu koju izvođač gradi ili stekne od treće osobe u svrhu obavljanja usluga uređenih koncesijom i
- postojeću infrastrukturu koju jamac daje izvođaču sa svrhom obavljanja dogovorene usluge.

Interpretacija se ne odnosi na infrastrukturu koju izvođač drži i prikazuje kao nekretnine, postrojenja i opremu prije sklapanja ugovora o obavljanju usluga. Takva infrastruktura regulirana je zahtjevima MRS-a 16. Ova interpretacija također ne navodi računovodstveni postupak jامca (države), nego obrađuje računovodstveni postupak izvođača. Interpretacija navodi opća načela priznavanja i mjerjenje obveze i povezanih prava u Sporazumu o koncesiji usluga.

2.1 ZAHTJEVI ZA OBJAVOM INFORMACIJA O KONCESIJI USLUGA

Zahtjevi za objavu informacija o koncesiji usluga propisani su SIC-om 295.

Prema SIC-u 29 u bilješkama treba za svako razdoblje objaviti sljedeće:

- opis ugovora;
- pozicije ugovora značajne u smislu njihovog utjecaja na iznos, vrijeme i izvjesnost budućih novčanih tokova (npr. razdoblje koncesije, vrijeme i osnovu za novo utvrđivanje cijene usluge);
- prirodu i opseg (količinu, vrijeme ili iznos, prema potrebi);
- prava na uporabu navedenih sredstava;

⁴ Jamac je izvorni ponuđač javne usluge. Prema zakonu o koncesiji (NN 125/08), davatelj koncesije, odnosno koncedent može biti: Hrvatski sabor, Vlada Republike Hrvatske, središnja tijela državne uprave, u ime Republike Hrvatske, nadležna tijela jedinica lokalne samouprave, te pravne osobe posebnim propisima ovlaštene za davanje koncesija.

⁵ Interpretations of the Standing Interpretations Committee, Stalni odbor za interpretaciju standarda (odnose se na interpretacije donesene prije 2001. godine).

- obveze pružanja ili pravo primitka usluga;
- obveze stjecanja ili gradnje nekretnina, postrojenja i opreme;
- obveze isporučivanja ili prava na primitak određene imovine na kraju razdoblja koncesije;
- opcije obnove i prestanka koncesije; druga prava i obveze (primjerice, veliki remont) i promjene u aranžmanu nastale tijekom razdoblja.

Interpretacija tumači sljedeća opća načela:

- tretman izvođačevih prava nad infrastrukturom;
- priznavanje i vrednovanje ugovora o koncesiji;
- izgradnja ili nadogradnja usluge;
- usluge koncesije;
- troškove posudbe;
- naknadni računovodstveni tretman finansijske i nematerijalne imovine, i imovine koju je izvođač primio od jamca.

2.2 OBILJEŽJA KONCESIJSKIH UGOVORA PREMA IFRIC-U 12

Koncesijski ugovori obično uključuju barem jedno društvo iz privatnog sektora - izvođača . Obveze izvođača su vezane uz gradnju, korištenje, nadograđivanje i održavanje infrastrukture za pružanje javnih usluga. Izvođač za te usluge, tijekom trajanja koncesijskog ugovora, dobiva naknadu. Ugovor o koncesiji između ostalog postavlja izvedbene standarde, mehanizme reguliranja cijena usluga, te regulira arbitražne sporove.

Značajka koncesijskih ugovora je u javnoj prirodi obveze koju je preuzeo privatno društvo, izvođač. Potreba javnosti za uslugama vezanih uz infrastrukturu te politika pružanja javnih usluga nije vezana za pružatelja usluga. Ugovor o pružanju usluga obvezuje izvođača na pružanje javnih usluga u ime društva javnog sektora odnosno države ili nekog njezinog tijela.

Druga značajna obilježja ugovora o koncesiji su:

Stranka koja jamči izvršenje usluga (jamac) je društvo javnog sektora, uključujući i tijela državne vlasti, ili društvo privatnog sektora na koje je prenesena odgovornost.

Izvođač je odgovoran za barem neke od upravljanih infrastrukturnih objekata i srodnih usluga, te ne može isključivo djelovati kao posrednik u ime jamca.

Ugovor postavlja početne cijene pruženih usluga izvođača i regulira načine revizije cijena tijekom ugovornog razdoblja.

Izvođač je dužan predati jamcu infrastrukturne objekte u određenom stanju na kraju razdoblja važenja ugovora, za malu ili nikakvu naknadu, neovisno o tome koja je ugovorna strana u početku financirala infrastrukturne objekte.

3 PRIZNAVANJE I VREDNOVANJE UGOVORA O KONCESIJI

Prema odredbama ugovora, u okviru ove interpretacije, izvođač djeluje kao davatelj usluga. Izvođač gradi ili nadograđuje infrastrukturu (izgradnja ili dogradnja usluge), te koristi i održava infrastrukturu na ugovorom određeno vrijeme. Infrastruktura neće biti priznata kao nekretnine, postrojenja i oprema izvođača, osim ako ugovor o koncesiji ne prenese pravo kontrole infrastrukture na izvođača.

Izvođači moraju prepoznati i vrednovati prihode u skladu sa MRS-om 11 i 18 za usluge koje pruža. Ako izvođač obavlja više od jedne usluge (na primjer, izgradnju ili nadogradnju usluge i obavljanje usluge) u okviru jednog ugovora ili dogovora, primljene naknade ili potraživanja će se priznati po relativnoj vrijednosti pruženih usluga, kada se iznosi mogu zasebno identificirati. Priroda transakcije određuje njezin naknadni računovodstveni postupak.

Primjer 1: Ugovor o izgradnji, održavanju i upravljanju prometnice

Izvođač je sklopio ugovor o izgradnji ceste u roku od 2 godine, i održavanju i upravljanju na rok od 8 godina. Za svoje usluge izvođač dobiva 200 n.j. u godinama 3-10. Na kraju 8. godine ugovor zahtijeva obnovu gornjeg sloja prometnice. Ugovor istječe nakon 10 godina. Svi novčani tijekovi su na kraju godine. Izvođač financira projekt kreditom (kta. 6,7%) i zadržanom dobiti.

Izvođač procjenjuje slijedeće troškove:

	Godina	N.J.
Građevinske usluge	1	500
	2	500
Usluge održavanja i upravljanja	3-10	10
Usluga obnove gornjeg sloja ceste	8	100

Prihodi se priznaju prema MRS-u 11 *Ugovori o izgradnji* i MRS-u 18

Prihodi

- Troškovi svake pojedinačne aktivnosti (izgradnje, održavanja i upravljanja, te obnavljanja) priznaju se u rashode sukladno stupnju dovršenja svake aktivnosti.
- Ugovorni prihodi priznaju se istovremeno.
- Obnova ceste je ugovorna obveza koja će stvoriti prihode (i rashode) u budućnosti, te se ne priznaje do izvršenja.

Fer vrijednost		
Građevinske usluge	Procijenjeni troškovi	+5%
Usluge održavanja i upravljanja	Procijenjeni troškovi	+20%
Usluga obnove gornjeg sloja ceste	Procijenjeni troškovi	+10%
Efektivna godišnja kamatna stopa		6,18%

Finacijska imovina

Novčani tokovi iz primjera zadovoljavaju kriterije priznavanja potraživanja iz MRS-a 39 *Finacijski instrumenti: priznavanje i vrednovanje*. Potraživanje se početno vrednuje prema fer vrijednosti, a naknadno prema amortiziranim troškovima nabave koristeći metodu efektivne kamatne stope.

POTRAŽIVANJA / PRIHODI		N.J.
Potraživanje za građevinske usluge u 1. godini		525
Efektivna kamatna stopa u 2. godini na iznos iz 1. godine (525 n.j. x 6,18%)		32
Potraživanje za građevinske usluge u 2. godini		525
Potraživanje na kraju 2. godine		1.082
Efektivna kamatna stopa u 3. godini na iznose iz 2. godine (1.082 n.j. x 6,18%)		67
Odljevi za održavanje i upravljanje na kraju 3. godine		12
Priljevi u 3. godini		(200)
Potraživanja na kraju 3. godine		961

Novčani tijekovi

Godina	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Ukupno
Priljevi	0	0	200	200	200	200	200	200	200	200	1.600
Odljevi	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(1.180)
Troškovi kamate (6,7%)	0	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
NNT	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78

Dobit

Godina	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Ukupno
Prihodi	525	525	12	12	12	12	12	12	12	12	1.256
Odljevi	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(1.180)
Financijski prihodi	0	32	67	59	51	43	34	25	22	11	344
Troškovi kamate (6,7%)	0	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Dobit	25	23	0	0	0	2	3	14	5	6	78

Financijski položaj

Kraj godine	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Potraživanja	525	1.082	961	832	695	550	396	343	177	0
Novac / (Obvezе)	(500)	(1.034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
Neto imovina	25	48	48	48	48	50	53	67	72	78

3.1 USLUGA IZGRADNJE ILI NADOGRADNJE

Izvođač će prihode i troškove koji se odnose na izgradnju ili nadogradnju usluge priznati u skladu s MRS-om 11. Ako izvođač pruža usluge izgradnje ili nadogradnje, primljene naknade ili potraživanja izvođač će priznati po fer vrijednosti.

Izvođač će priznati prava stečena ugovorom kao:

- financijsku imovinu, odnosno
- nematerijalnu imovinu.

Izvođač će priznati financijsku imovinu u mjeri u kojoj ima bezuvjetno pravo na ugovorni primitak novčane ili druge financijske imovine od jamca za obavljene usluge. Jamac rijetko može izbjegći plaćanje, najčešće zbog sporazuma utemeljenog na pravu. Izvođač ima bezuvjetno pravo na primitak naknade ako jamac ugovorno jamči naknadu za pružene usluge: određenim ili odredivim iznosima ili ako postoji, razlikom između iznosa primljenih od korisnika javnih usluga i iznosa ugovorenog u određenom ili odredivom iznosu, čak i ako je plaćanje uvjetovano zadovoljavanju određenih uvjeta kvalitete ili učinkovitosti infrastrukture. Izvođač će priznati nematerijalnu imovinu do visine do koje primi pravo (licencu) za naplatu javnih usluga korisnicima. Pravo naplate javnih usluga korisnicima nije bezuvjetno pravo primitka novca, ono je vezano

za količinu usluga koju korisnici javnih usluga koriste. Ako je izvođač plaćen za izvršene usluge djelom financijskom imovinom, a dijelom nematerijalnom imovinom, potrebno je svaku komponentu imovine računovodstveno posebno obraditi. Primljene naknade ili potraživanja za obje komponente početno se priznaju po procijenjenoj fer vrijednosti primljene naknade ili potraživanja.

3.2 JAVNE USLUGE IZVOĐAČA IZ UGOVORA O KONCESIJI

Izvođač, priznaje prihode i rashode u skladu s MRS-om 18. Izvođač može imati ugovorne obveze koje mora ispuniti u skladu s uvjetima koncesijskog ugovora za održavanje infrastrukture ili stavljanje infrastrukture u određeno stanje, prije predaje infrastrukture jamcu po isteku ugovora o koncesiji. Ugovorne obveze koje definiraju održavanje ili obnovu infrastrukture, osim rada na nadogradnji elemenata infrastrukture, moraju se priznati i vrednovati u skladu s MRS-om 37, tj. mora se procijeniti i priznati iznos troška potrebnog za ispunjenje obveza na datum bilance.

3.3 TROŠKOVI POSUDBE KOJE SNOSI PRIMATELJ KONCESIJE – IZVOĐAČ

U skladu s MRS-om 23, troškovi posudbe koji se mogu pripisati koncesijskom ugovoru biti će priznati kao trošak u razdoblju u kojem su nastali, osim ako izvođač ima ugovorno pravo primiti nematerijalnu imovinu (pravo naplate usluge korisnicima). U tom slučaju troškovi posudbi, koji se mogu pripisati koncesijskom ugovoru, kapitalizirat će se po stupnjevima ispunjenja ugovora.

3.4 FINANCIJSKA ILI NEMATERIJALNA IMOVINA

MRS 32 Financijski instrumenti: Prezentiranje i MSFI 9 Financijski instrumenti te MSFI 7 Financijski instrumenti: Objave, primjenjuju se na finansijsku imovinu nastalu koncesijskim ugovorom.

Ako je iznos potraživanja od jamca obračunat kao zajam ili potraživanje, MSFI 9 zahtijeva da se kamata obračunava primjenom metode efektivne kamatne stope i prizna u izvještaju o dobiti.

Nematerijalna imovina priznaje se u skladu s MRS-om 38, koji daje smjernice za vrednovanje nematerijalne imovine stečene u zamjenu za nenovčanu imovinu, ili kombinaciju monetarne i nemonetarne financijske imovine.

3.5 IMOVINA KOJU JAMAC DAJE IZVOĐAČU

Infrastrukturna imovina koju jamac daje na korištenje izvođaču sa svrhom obavljanja usluga iz koncesijskog ugovora ne priznaje se kao računovodstvene

na kategorija nekretnina, postrojenja i opreme izvođača. Jamac može predati izvođaču imovinu koju izvođač može zadržati ili koristiti, ako to želi. Ako je takva imovina dio transfera jamca izvođaču za pružene usluge, takav transfer ne smatra se dijelom vladinih potpora kako ih definira MRS 20. Ova se imovina priznaje kao imovina izvođača, i kod početnog priznavanja vrednuje po fer vrijednosti. Izvođač prihvatom imovine prihvata i dugove za neispunjene obveze koje preuzima u zamjenu za primljenu imovinu.

4 ZAKLJUČAK

Računovodstvo koncesija ponovno postaje aktualno sve većim kombiniranim sudjelovanjem privatnog i javnog sektora u pružanju određenih javno korisnih usluga. Glavni razlozi su fiskalna ograničenja koja se nameću državi, efikasnost privatnog sektora, nužnost suradnje u slučaju postojanja državnog monopola, te mnogi drugi.

Računovodstvo koncesija je širok pojam koji između ostalog računovodstveno obuhvaća i javno-privatna partnerstva koja su pravno gledajući posebna kategorija.

Koncesija se može razložiti na već dobro poznate računovodstvene oblike za koje postoje i standardi i uhodana praksa primjene.

LITERATURA

1. International Accounting Standards Board (IASB), International Financial Reporting Standards (IFRS) including International Accounting Standards (IAS), and Interpretations of the Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) and Standing Interpretations Committee (SIC), International Accounting Standards Committee (IASC), London, 2009.
2. Bousquet, F; Fayad, A.: Road Infrastructure Concession Practice in Europe, French Highway Directorate, Paris, 2001.
3. The World Bank, Technical paper no. 399, Finance, Private Sector, and Infrastructure Network, Concessions for Infrastructure – a guide to their design and award, Kerf, M. et al. Eds., The World Bank, Washington D.C., 1998.
4. Zakon o javno-privatnom partnerstvu, Narodne novine 129/08.
5. Zakon o koncesijama, Narodne novine br. 125/08.