

WYKORZYSTANIE RACHUNKOWOŚCI W PODEJMOWANIU DECYZJI O PARTNERSTWIE PUBLICZNO-PRYWATNYM

Małgorzata Garstka

Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy Jana Kochanowskiego w Kielcach

Streszczenie: Partnerstwo publiczno-prywatne jest metodą realizowania zadań publicznych samorządów. Z punktu widzenia podejmowania decyzji o wyborze takiego rozwiązania ważny wydaje się być również aspekt rachunkowy. W szczególności istotna wydaje się być kwestia obowiązków, jakie nałożone są na strony takich umów w zakresie rozwiązań ewidencyjnych, ujmowania aktywów, przychodów oraz ujawniania informacji w sprawozdaniach. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości nie uregulowała specyfiki takich umów. Jednostki mogą w tej sytuacji stosować krajowe standardy rachunkowości, a w przypadku ich braku - międzynarodowe standardy rachunkowości. Stąd możliwość stosowania w Polsce Interpretacji 12 Umowy na usługi koncesjonowane, wydanej przez Komitet do spraw Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej. Interpretacja dotyczy wyłącznie koncesjodawcy. Określa ogólne zasady ujmowania i wyceny zobowiązań i praw pochodnych zawartych w umowach na usługi koncesjonowane, a w tym dwa istotne zagadnienia: praw koncesjodawcy do infrastruktury oraz ujmowania i wyceny wynagrodzeń umownych.

W zależności od niepewności, na którą jest narażony koncesjodawca w odniesieniu do uzyskania przyszłych przychodów otrzymywanych na mocy umowy koncesji, Interpretacja 12 rozróżnia dwa sposoby ujmowania przychodów: model składnika aktywów finansowych oraz model składnika wartości niematerialnych. Model składnika aktywów finansowych będzie miał zastosowanie wtedy, gdy koncesjodawca ma bezwarunkowe prawo umowne do otrzymania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych od koncesjodawcy. Model składnika wartości niematerialnych z kolei będzie zastosowany w sytuacji, gdy koncesjodawca otrzyma prawo pobierania opłat od użytkowników usługi. To prawo nie jest równoznaczne z prawem do otrzymania środków pieniężnych. W praktyce może wystąpić sytuacja powiązania obu rozwiązań i wtedy trzeba będzie połączyć oba modele, ujmując każdy rodzaj składnika wynagrodzenia odrębnie.

Wprowadzenie

Wiele inwestycji jest realizowanych obecnie przez jednostki sektora finansów publicznych we współpracy z podmiotami prywatnymi, ale rozwiązanie, jakim jest partnerstwo publiczno-prywatne, nadal pozostaje nowym elementem polskiej rzeczywistości. Partnerstwo publiczno-prywatne jest metodą finansowania zadań publicznych samorządów. Ten sposób realizacji zadań (inwestycji) opiera się na zapisach ustawy z dnia 19 grudnia 2008 roku o partnerstwie publiczno-prywatnym (dalej u.p.p.p.)¹²⁶ oraz ustawę z dnia 9 stycznia 2009 roku o koncesji na roboty budowlane lub usługi (dalej u.k.r.b.u.)¹²⁷. W literaturze fachowej najczęściej ten temat jest poruszany przez prawników, którzy chcą pokazać nowe możliwości realizacji inwestycji, w szczególności wskazać na warunki zastosowania tego rozwiązania, wymogi prawne jakie należy spełnić, aby móc je prawidłowo zastosować oraz różnice między tym rozwiązaniem, a zwykłą procedurą zamówień publicznych. Ważny z punktu widzenia podejmowania decyzji o wyborze takiego rozwiązania dla realizacji celów publicznych wydaje

się być również aspekt finansowy, a w tym spojrzenie na umowy partnerstwa publiczno-prywatnego od strony rachunkowości. W szczególności istotna wydaje się być kwestia obowiązków, jakie nałożone są na strony takich umów w zakresie proponowanych rozwiązań ewidencyjnych oraz informacji, jakie pojawiają się w ich sprawozdaniach – finansowych lub budżetowych. Podpisanie umowy partnerstwa publiczno-prywatnego często skutkuje koniecznością dokonania zmian przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości, zakresu sprawozdania, a być może także planu kont, celem ich dostosowania do nowego rodzaju działalności. Informacje z zakresu rachunkowości mogą okazać się istotne dla podejmowania decyzji. Spojrzenie na planowane umowy partnerstwa publiczno-prywatnego przez pryzmat możliwości i konieczności wypełnienia obowiązków w obszarze rachunkowości może być bardzo przydatne w planowaniu procesu, w tym w ocenie zdolności odczytania informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych partnerów. Jest to tym bardziej trudne, że nie ma jasnych wymogów księgowych dotyczących umów między sektorem publicznym a prywatnym¹²⁸. Wydaje się zatem, że działania zachęcające do stosowania tego

¹²⁶ Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, Dz. U. Nr 19, poz. 100 ze zm.

¹²⁷ Ustawa z dnia 9 stycznia 2009 r. o koncesji na roboty budowlane lub usługi, Dz. U. Nr 19, poz. 101 ze zm.

¹²⁸ J. Buisman, A. Lattafi, *Zakres i wpływ KIMSF 12*, Aktualności MSSF, PricewaterhouseCoopers, e-rachunkowosc.pl/arttykul.php?view=782.

typu rozwiązania powinny swoim zakresem obejmować również pokazanie istotnych kwestii dotyczących rachunkowości, tak aby rzetelnie przedstawić wszystkie plusy i minusy polecanego rozwiązania. Niniejszy artykuł odnosi się właśnie do kwestii rachunkowości, które mogą być istotne i przydatne – w różnym stopniu dla konkretnego przypadku – w podejmowaniu decyzji o zawarciu umowy partnerstwa publiczno-prywatnego.

Zastosowanie rozwiązania partnerstwa publiczno-prywatnego przez jednostki sektora finansów publicznych – rola aspektów rachunkowych

Jednostka sektora finansów publicznych dokonując wyboru podmiotu gospodarczego do realizacji zadania finansowanego ze środków publicznych stosuje procedurę zamówień publicznych w oparciu o przepisy ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych (dalej u.p.z.p.)¹²⁹, która pozwala wyłonić najkorzystniejszą z punktu widzenia finansów publicznych ofertę. Trud przygotowania całej procedury wyboru, w tym warunków realizacji inwestycji oraz zapewnienie źródeł finansowania i odpowiedzialność za jakość wykonania zadania obciąża w całości jednostkę sektora finansów publicznych. W takim przypadku jednostka prywatna otrzymuje wynagrodzenie za wykonaną usługę tak samo, jak za każdą inną świadczoną przez siebie usługę. Ujęcie księgowo i sprawozdawcze tego procesu zostało już opracowane, jest powszechnie znane i najczęściej prawidłowo stosowane. Dla potrzeb rachunkowości określono sposób opisywania operacji, właściwe dokumenty będące ich podstawą oraz zasady ich obiegu, kontroli i archiwizowania, momenty dokonywania księgowania, zakres ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Dotyczy to zarówno podmiotów sektora finansów publicznych, jak i podmiotów prywatnych. W tym przypadku przepisy prawa o zamówieniach publicznych szczegółowo określają właściwe udokumentowanie procesu, co znacznie ułatwia pracę służbom finansowo-księgowym. Sprawozdanie finansowe żadnej ze stron transakcji, w której zastosowano procedurę zamówień publicznych nie zawiera szczególnych ujawnień związanych z faktem korzystania z tej procedury, a jego sporządzenie w zakresie dotyczącym przedmiotowej transakcji nie budzi wątpliwości.

Przyjęcie rozwiązania partnerstwa publiczno-prywatnego dla realizacji zadania zgodnie z u.p.p.p. wymaga dokonania wyboru partnera prywatnego w trybie u.p.z.p. lub u.k.r.b.u. Przepisy te nie kierują bezpośrednio uwagi decydentów na kwestie rozliczeń księgowych, ewidencji, zasad rachunkowości oraz

zakresu i rodzaju prezentacji informacji w sprawozdaniach. Jest to jednak decyzja skutkująca w istotny sposób również w obszarze rachunkowości zarówno dla podmiotów prywatnych, których rachunkowość w tym względzie jest szczegółowo uregulowana i które muszą się do tych regulacji odpowiednio dostosować, jak i dla podmiotów sektora finansów publicznych. Te drugie powinny umieć poradzić sobie ze zrozumieniem rozwiązań stosowanych przez ich partnerów prywatnych i tym samym, interpretacją informacji zawartych w ich sprawozdaniach finansowych. Ponadto muszą pamiętać o dodatkowych wymogach koniecznych do spełnienia, dotyczących sprawozdawczości budżetowej w zakresie partnerstwa publiczno-prywatnego.

Znaczenie kwestii rachunkowych w podejmowaniu decyzji o zawarciu umowy partnerstwa publiczno-prywatnego, w szczególności wyboru partnera prywatnego, podkreśla fakt, że elementy finansowe znajdują się wśród warunków dopuszczających do udziału w postępowaniu przy realizacji zlecenia (w formie koncesji na usługi, roboty budowlane, partnerstwa publiczno-prywatnego przy wyborze partnera w trybie koncesji, jak i zamówień publicznych), określone jako „zdolność finansowa i ekonomiczna”, a wyrażone jako między innymi: posiadanie środków finansowych lub zdolności kredytowej, posiadanie polisy ubezpieczeniowej, odpowiednia wysokość przychodów, efektywność finansowa mierzona odpowiednimi wskaźnikami, zysk operacyjny EBIT, suma bilansowa¹³⁰. Dokładnie przedstawia te wymogi Tabela 1. Oprócz wymienionych powyżej wartości wynikających ze sprawozdania finansowego partnera prywatnego, odzwierciedlone będą w nim efekty prowadzonych już obecnie prac w ramach wykonywania umów o partnerstwie publiczno-prywatnym. Sposób, w jaki będą one uwidocznione, określają przepisy o rachunkowości.

Tabela 1. Warunki udziału w postępowaniach według formuły realizacji

Table 1. Conditions of participation in proceedings according to the formula of implementation

Warunki udziału/ formuła realizacji	Koncesja na roboty budowlane	Koncesja na usługi	PPP w trybie koncesji	PPP
Posiadanie środków finansowych lub zdolności kredytowej	20	7	4	3

¹²⁹ Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 ze zm.

¹³⁰ *Rynek PPP w Polsce 2009*, Investment Support, Warszawa, styczeń 2010, s. 19.

Posiadanie polisy ubezpieczeniowej	11	5		3
Odpowiednia wysokość przychodów	7		1	
Efektywność finansowa	2			
Zysk operacyjny EBIT			1	
Suma bilansowa			1	

Źródło: *Rynek PPP w Polsce 2009*, Investment Support, Warszawa, styczeń 2010, s. 19.

Ponadto jednostka sektora finansów publicznych zamierzająca współpracować lub współpracująca z podmiotem prywatnym z pewnością dokona choćby ogólnej analizy kondycji finansowej partnera prywatnego, w tym rozliczenia inwestycji realizowanych w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego, jakie prezentuje on w swoim sprawozdaniu finansowym. Zauważyć trzeba ponadto, że wielokrotnie o analizę tych materiałów będą proszone służby finansowo-księgowe, które do tej pory nie musiały znać specyfiki rozliczania umów partnerstwa publiczno-prywatnego.

Wobec powyższego warto przypomnieć o istnieniu regulacji dotyczących zasad rachunkowości właśnie w przypadku stosowania rozwiązania partnerstwa publiczno-prywatnego: Interpretacji 12 Umowy na usługi koncesjonowane, wydanej przez Komitet do spraw Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (International Financial Reporting Interpretations Committee) oraz Interpretacji 29 Umowy na usługi koncesjonowane: ujawnianie informacji, wydanej przez Komitet do spraw Interpretacji Standardów (Standards Interpretation Committee)¹³¹. Obie interpretacje należą do zakresu regulacji międzynarodowych sprawozdawczości finansowej. Należy zauważyć, że zgodnie z art. 10 ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹³² w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. Jednak w przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego, jednostki mogą stosować międzynarodowe standardy rachunkowości, rozumiane zgodnie z art. 2 ust. 3 tejże ustawy jako Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej oraz związane z nimi interpretacje ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej. Kwestia ujęcia w księgach i sprawozdaniu finansowym skutków umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym należy zaś właśnie do kwestii

nieuregulowanych w ustawie o rachunkowości i krajowych standardach rachunkowości.

Podkreślenia wymaga jeszcze jedna kwestia, ważna z punktu widzenia prawnego i rachunkowego, jaką jest ryzyko. Wspomniano wcześniej, że wybór wykonawcy w oparciu o procedurę zamówień publicznych powoduje, że w zasadzie to jednostka sektora finansów publicznych odpowiada za wszystkie aspekty realizacji przedsięwzięcia, od opracowania koncepcji, poprzez jej finansowanie oraz wykonanie. Natomiast przedmiotem partnerstwa publiczno-prywatnego jest wspólna realizacja przedsięwzięcia oparta na podziale zadań i ryzyka pomiędzy podmiotem publicznym i partnerem prywatnym.¹³³ Jest to charakterystyczna cecha tego rodzaju umów, a zarazem obszar negocjacji między partnerem publicznym a prywatnym. Art. 4 ust. 1 u.p.p.p. stanowi, że jeżeli wynagrodzeniem partnera prywatnego jest prawo do pobierania pożytków z przedmiotu partnerstwa publiczno-prywatnego, albo przede wszystkim to prawo wraz z zapłatą sumy pieniężnej, do wyboru partnera prywatnego i umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym stosuje się przepisy u.k.r.b.u., w zakresie nieuregulowanym w u.p.p.p. Natomiast w przypadkach innych niż określone w tym ustępie, do wyboru partnera prywatnego i umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym stosuje się przepisy u.p.z.p., w zakresie nieregulowanym w u.p.p.p. W przypadkach, w których nie ma zastosowania u.k.r.b.u. ani u.p.z.p., wyboru partnera prywatnego dokonuje się w sposób gwarantujący zachowanie uczciwej i wolnej konkurencji oraz przestrzeganie zasad równego traktowania, przejrzystości i proporcjonalności, przy odpowiednim uwzględnieniu przepisów u.p.p.p., a w przypadku wniesienia przez partnera publicznego wkładu własnego będącego nieruchomością, także przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami¹³⁴. Podkreślić trzeba, że najlepszym rozwiązaniem w zakresie minimalizowania ryzyka przez jednostkę sektora finansów publicznych jest jednak umowa koncesji, gdzie wybór partnera odbywa się w trybie negocjacyjnym zgodnie z u.k.r.b.u., a wynagrodzeniem partnera prywatnego jest prawo do korzystania z obiektu/usługi lub prawo wraz z płatnością koncesjodawcy. Ustawa w takim przypadku przenosi ryzyko ekonomiczne wykonywania koncesji prawie w całości na koncesjonariusza. Wobec tego wybór partnera determinowany będzie każdorazowo sposobem zapłaty wynagrodzenia dla partnera prywatnego oraz rozkładem ryzyka między partnerów.¹³⁵ Powstaje pytanie, czy skutki tego znajdą odzwierciedlenie w sprawozdaniach finansowych? Od razu trzeba podkreślić, że przepisy powyższych aktów prawnych oraz

¹³¹ Oba komitety działają w ramach struktur Fundacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej, a komitet IFRIC jest następcą SIC po zmianach w strukturze Fundacji MSSF.

¹³² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.

¹³³ G. Kolwalik, P. Rożyński, *Modele w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego*, Wspólnota nr 27 z 3 lipca 2010, s. 26.

¹³⁴ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 ze zm.

¹³⁵ G. Kolwalik, P. Rożyński, *Modele ...*, op. cit., s. 27.

regulacje rachunkowości, używając kategorii – ryzyko – inaczej podchodzą do rozwiązania kwestii umów partnerstwa publiczno-prywatnego. Może się zdarzyć tak, że umowa będzie inaczej sklasyfikowana na potrzeby ekonomiczne i prawne, gdzie decydująca rolę odgrywać będzie ryzyko (budowy, dostępności, popytu), a inaczej dla rachunkowości. Aby określić kto ma wykazywać w księgach i sprawozdaniu finansowym składnik majątku z punktu widzenia rachunkowości, trzeba postawić pytanie o sprawowanie kontroli nad składnikiem majątku, co w rozumieniu ustawy o rachunkowości nie jest równoznaczne z własnością tego składnika, a co zależy właśnie od tego na kim ciąży ryzyko związane z posiadaniem składnika majątku i kto ma prawo czerpać korzyści z tego składnika. Ustawa o rachunkowości w art. 3 ust. 1 pkt 12 definiuje składnik aktywów jako kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

Wymogi regulacji rachunkowości odnośnie ujęcia skutków umów partnerstwa publiczno-prywatnego

Zapisy wskazanej regulacji – Interpretacji 12 IFRIC wprowadzone zostały do polskiego porządku prawnego Rozporządzeniem (WE) Nr 254/2009 z dnia 25 marca 2009 r. zmieniającym Rozporządzenie (WE) Nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z Rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Interpretacji 12 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC), opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej L 80/5. Przyjęcie rozwiązań odnośnie umów na usługi koncesjonowane przez Radę Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (IFRSB) nastąpiło już 30 listopada 2006 r. kiedy to Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC) opublikował Interpretację IFRIC 12 Umowy na usługi koncesjonowane, zwaną dalej „IFRIC 12”, która weszła w życie począwszy od rozliczania okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2008 roku lub później, ale mogła być przez podmioty stosowana nawet wcześniej. Zgodnie z procedurą przyjmowania standardów i interpretacji przez Unię Europejską, przeszła ona odpowiednią procedurę i została przyjęta wskazanym rozporządzeniem 254/2009. Przywołanie daty przyjęcia interpretacji 12 przez IFRIC ma na celu pokazanie, jak długo jej rozwiązania znane są już na świecie. Interpretacja ta precyzuje w jaki sposób już zatwierdzone przez Komisję przepisy Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (IFRS) powin-

ny być stosowane w odniesieniu do umów na usługi koncesjonowane.

Interpretacja 12 dotyczy wyłącznie koncesjodawcy – jednostki sektora prywatnego i określa ogólne zasady dotyczące ujmowania oraz wyceny zobowiązań i praw pochodnych zawartych w umowach na usługi koncesjonowane, a zatem następujące zagadnienia:

- (a) traktowanie praw koncesjodawcy do infrastruktury;
- (b) ujmowanie i wycena wynagrodzeń umownych;
- (c) usługi budowlane i modernizacyjne;
- (d) usługi eksploatacyjne;
- (e) koszty finansowania zewnętrznego;
- (f) późniejsze ujęcie księgowe składnika aktywów finansowych i wartości niematerialnej; oraz
- (g) elementy przekazane koncesjodawcy przez koncesjodawcę.

Interpretacja 12 nie opisuje rachunkowości prowadzonej przez koncesjodawcę, czyli organ rządowy.

IFRIC 12 dotyczy umów, w których zlecający kontroluje to, jakie usługi operator dostarczy przy pomocy infrastruktury, komu świadczy te usługi i za jaką cenę. Zleceniodawca kontroluje także wszystkie istotne pozostałe udziały w infrastrukturze na koniec okresu realizacji umowy.¹³⁶ Podstawą do stwierdzenia czy interpretacja w danym konkretnym przypadku będzie miała zastosowanie jest definicja umowy na usługi koncesjonowane użyta w interpretacji. Ta opisuje ją następująco: „Umowa podlegająca niniejszej interpretacji zazwyczaj obejmuje jednostkę sektora prywatnego (koncesjodawcę), która buduje infrastrukturę wykorzystywaną do świadczenia usług użyteczności publicznej lub modernizuje ją (na przykład poprzez zwiększenie jej możliwości eksploatacyjnych) oraz eksploatuje i utrzymuje ją przez określony czas. Koncesjodawca otrzymuje zapłatę za swoje usługi przez okres obowiązywania umowy. Za umowy na usługi koncesjonowane nie uznaje się umów, w których jednostka zleca podmiotom zewnętrznym realizację wewnętrznych zadań jednostki. Umowa uregulowana jest w ramach kontraktu, który określa zasady realizacji, mechanizmy korekty cen, ustalenia dotyczące rozstrzygnięcia sporów. Umowę taką często opisuje się jako umowę typu „buduj-eksploatuj-przełącz”, umowę typu „modernizuj-eksploatuj-przełącz” lub „publiczno-prywatną umowę na usługi koncesjonowane.” W treści interpretacji 12 i w objaśnieniach jej stosowania znaleźć można dalsze wskazówki rozpoznania umowy na usługi koncesjonowane, a między innymi są to:

- zobowiązanie podejmowane przez koncesjodawcę ma charakter usługi użyteczności publicznej – świadczenia usług na rzecz społeczeństwa w imieniu podmiotu sektora publicznego;
- koncesjodawca jest podmiotem sektora publicznego, np. organem rządowym, lub podmiotem

¹³⁶ J. Buisman, A. Lattafi, *Zakres...*, op. cit.

sektora prywatnego, któremu przekazano odpowiedzialność za daną usługę;

- koncesjodawca jest odpowiedzialny przynajmniej częściowo za zarządzanie infrastrukturą i związanymi z nią usługami i nie działa jedynie jako agent reprezentujący koncesjodawcę;
- kontrakt ustala ceny początkowe stosowane przez koncesjodawcę oraz reguluje korekty cen w okresie obowiązywania umowy na usługi;
- koncesjodawca jest zobowiązany do przekazania koncesjodawcy infrastruktury w określonym stanie na koniec okresu obowiązywania umowy, w zamian za nieznaczne wynagrodzenie lub bez wynagrodzenia, niezależnie od tego, która strona pierwotnie finansowała infrastrukturę.

Interpretacja 12 ma zastosowanie do publiczno-prywatnych umów na usługi koncesjonowane, jeżeli:

- koncesjodawca kontroluje lub reguluje, jakie usługi koncesjodawca musi świadczyć z wykorzystaniem danej infrastruktury, na rzecz kogo musi świadczyć te usługi oraz po jakiej cenie; oraz
- koncesjodawca kontroluje – poprzez prawo własności, prawo do czerpania korzyści lub w inny sposób — znaczące wartości rezydualne infrastruktury na koniec okresu obowiązywania umowy.

W myśl interpretacji koncesjodawca nie musi mieć całkowitej kontroli w zakresie ceny, ale cena powinna podlegać regulacji sprawowanej przez koncesjodawcę, na przykład z wykorzystaniem mechanizmu z limitem górnym. Kontrolowanie przez koncesjodawcę znaczących wartości rezydualnych oznacza ograniczenie możliwości sprzedaży lub zastawienia przez koncesjodawcę danej infrastruktury, jak również zapewnienie

koncesjodawcy nieprzerwanego prawa do korzystania z niej przez cały okres obowiązywania umowy. Wartość części rezydualnej infrastruktury wycenia się według szacunkowej wartości bieżącej infrastruktury, ale tak jak gdyby infrastruktura była już w wieku i w stanie w jakim będzie na koniec okresu obowiązywania umowy.

Interpretacja nie będzie miała zastosowania do wielu typowych umów między sektorem prywatnym a publicznym, co przedstawia Tabela 2.

IFRIC 12 dotyczy sposobu ujmowania w sprawozdaniu finansowym koncesjodawcy elementów infrastruktury, które są przedmiotem umowy na usługi koncesjonowane, a zatem infrastruktury zbudowanej przez koncesjodawcę lub pozyskanej przez niego od strony trzeciej na potrzeby umowy oraz infrastruktury już istniejącej, którą koncesjodawca udostępnia koncesjodawcy na potrzeby umowy. Przepisy pozwalają bowiem, aby partner publiczny przekazał na podstawie umowy składniki majątku koncesjodawcy-partnerowi prywatnemu. Rodzi się pytanie, biorąc pod uwagę zasady rachunkowości, czy takie przekazanie skutkuje przeniesieniem kontroli w rozumieniu ustawy o rachunkowości, a w efekcie tego powoduje usunięcie wartości przekazywanego składnika z majątku partnera publicznego i pokazanie go w majątku partnera prywatnego. W takim przypadku w myśl interpretacji IFRIC 12 infrastruktura nie jest ujmowana jako rzeczowe aktywa trwałe koncesjodawcy, ponieważ koncesjodawca ma jedynie dostęp do eksploatacji infrastruktury w celu świadczenia usługi użyteczności publicznej w imieniu koncesjodawcy, a nie ma prawa jej kontroli, które to prawo jest jednym z niezbędnych warunków ujęcia aktywów w sprawozdaniu finansowym.

Tabela 2. Standardy odnoszące się do typowych umów między sektorem prywatnym a publicznym niewchodzących w zakres KIMSF 12

Table 2. Standards related to the typical agreement between private and public sectors in KIMSF 12

Kategoria	Leasingobiorca	Usługodawca			Właściciel	
Typowe rodzaje umów	Leasing (np. operator bierze składnik aktywów w leasing od zlecającego)	Umowa o świadczenie usług i/lub utrzymanie infrastruktury (konkretne zadania, np. windykacja długów)	Odnowienie, eksploatacja, przeniesienie	Budowa, eksploatacja, przeniesienie	Budowa, posiadanie, eksploatacja	100% wyłączenie/ prywatyzacja/ włączenie do spółki
Własność aktywów	Zlecający				Operator	
Inwestycja kapitałowa	Inwestycja kapitałowa			Operator		
Ryzyko popytu	Wspólne	Zlecający	Operator i/lub zlecający		Operator	
Typowy czas trwania	8-20 lat	1-5 lat	25-30 lat			Nieokreślony (ew. ograniczony koncesją)
Pozost. udział	Zlecający				Operator	
Istotne MSSF	MSR 17	MSR 18	KIMSF 12		MSR 16	

Źródło: Zakres i wpływ KIMSF 12, J. Buisman, A. Lattafi, Aktualności MSSF, PricewaterhouseCoopers, grudzień 2010 r., e-rachunkowosc.pl/artukul.php?view=782

Z kolei w sytuacji, gdy koncesjodawca-partner prywatny korzysta ze swojej infrastruktury, która była w posiadaniu koncesjodawcy przed zawarciem umowy, majątek ten stanowi typowe rzeczowe aktywa trwałe koncesjodawcy i tak będzie traktowany, a więc nie podlega regulacjom Interpretacji. Również elementy infrastruktury przekazane przez koncesjodawcę, które koncesjodawca może zatrzymać lub wykorzystać według swojego uznania, bo stanowią część wynagrodzenia płaconego za usługi przez koncesjodawcę, ujmują się jako aktywa koncesjodawcy i wycenia na moment pierwszego ujęcia według wartości godziwej. Równolegle do otrzymania składników aktywów koncesjodawca ujmuje ewentualne zobowiązanie w zakresie obowiązków, których się podjął w zamian za ten składnik aktywów, a jeszcze ich nie wypełnił. W Interpretacji wyjaśniono również rozróżnienie pomiędzy poszczególnymi etapami umowy na usługi koncesjonowane (faza budowy/faza eksploatacji), oraz sposób ujmowania przychodów i kosztów na każdym z tych etapów.

Interpretacja IFRIC 12 rozróżnia dwa sposoby ujmowania przychodów otrzymywanych na mocy umowy koncesji w zależności od niepewności, na którą jest narażony koncesjodawca w odniesieniu do przyszłych przychodów. Są to: model składnika aktywów finansowych oraz model składnika wartości niematerialnych.

Model składnika aktywów finansowych będzie miał zastosowanie wtedy, gdy koncesjodawca ma bezwarunkowe prawo umowne do otrzymania środków pieniężnych lub innych aktywów finansowych od koncesjodawcy. Z punktu widzenia rachunkowości nie ma znaczenia, czy kwoty te określone są dokładnie. Ważne jest to, żeby były możliwe do ustalenia w sposób wiarygodny. Będą bowiem podstawą wyceny, ponieważ ustawa o rachunkowości nakazuje wycenić wartość wynagrodzenia w wysokości wartości godziwej. Model składnika wartości niematerialnych z kolei będzie zastosowany w sytuacji, gdy koncesjodawca otrzyma prawo pobierania opłat od użytkowników usługi. To prawo nie jest równoznaczne z prawem do otrzymania środków pieniężnych, ponieważ otrzymanie środków jest uzależnione od korzystania z usługi przez usługodawców. W praktyce może wystąpić oczywiście sytuacja powiązania obu rozwiązań i wtedy trzeba będzie połączyć oba modele, ujmując każdy rodzaj składnika wynagrodzenia odrębnie.

Zgodnie z warunkami umów podlegających interpretacji IFRIC 12, koncesjodawca działa w charakterze dostawcy usług, które mogą być usługami o różnym charakterze: usług budowy, usług modernizacji lub usług eksploatacji i utrzymania infrastruktury. Przychody z tytułu wykonanych usług koncesjodawca ujmuje w zależności od rodzaju usługi:

- zgodnie z MSR 11 Umowy długoterminowe – przychody i koszty związane z usługami budowlanymi

i modernizacyjnymi, z zastosowaniem zasad wyceny według stopnia zaawansowania usługi,

- zgodnie z MSR 18 Przychody – przychody i koszty związane z usługami eksploatacji.

W ramach pojedynczej umowy koncesjodawca może świadczyć więcej niż jedną usługę, a wtedy wynagrodzenie jest ustalane poprzez odniesienie do wartości godziwej świadczonych usług i dla każdego rodzaju usługi stosować się będzie odrębne kryteria ujęcia. Jest to o tyle ważne, że charakter wynagrodzenia warunkuje jego późniejsze ujęcie księgowo. Rozliczenie wynagrodzenia uzyskanego w formie składnika aktywów finansowych będzie właściwe dla usług budowy i modernizacji, a w formie wartości niematerialnej dla usług eksploatacji i utrzymania infrastruktury. Ponadto, jak będzie pokazane dalej, koncesjodawca musi ujawnić to, jak umowa została sklasyfikowana jako: składnik aktywów finansowych, czy wartości niematerialnych, albo po części jako każdy z nich. Warto dodać, że z punktu widzenia ekonomicznego na każdej z tych umów będą mogły być realizowane różne marże.

Wynagrodzenie koncesjodawcy może być ujęte jako składnik aktywów finansowych, wartość niematerialna albo oba te składniki. Jeżeli koncesjodawca otrzymuje prawo (licencję) do nakładania opłat na użytkowników danej usługi użyteczności publicznej, będzie to prawo wykazywał jako wartość niematerialna. Powodem dla takiego rozwiązania jest to, że w tym przypadku kwoty opłat są uzależnione od stopnia, w jakim społeczeństwo korzysta z danej usługi. Wobec tego, nie można wyliczyć wielkości środków pieniężnych na moment zawarcia umowy i ująć ich w bilansie. Można wykazać i wycenić jedynie prawo do ich otrzymania. Jeżeli koncesjodawca uzyskuje zapłatę za usługi budowlane częściowo w formie składnika aktywów finansowych, a częściowo w formie wartości niematerialnej, konieczne jest, aby każdą składową wynagrodzenia koncesjodawcy rozliczyć oddzielnie i ująć w osobnych pozycjach sprawozdania finansowego. Wynagrodzenie otrzymane lub należne z tytułu obu składowych ujmują się początkowo według wartości godziwej otrzymanego lub należnego wynagrodzenia. Do dalszej wyceny zarówno aktywów finansowych, jak i wartości niematerialnych stosuje się MSR właściwe dla tych składników, a zatem:

- dla ujętego składnika aktywów finansowych stosuje się MSR 32 Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji oraz MSR 39 Instrumenty finansowe,
- w odniesieniu do wartości niematerialnej stosuje się MSR 38 Wartości niematerialne.

Interpretacja porusza też kwestię kosztów finansowania zewnętrznego ponoszonych przez koncesjodawcę, ponieważ w praktyce koncesjodawca może zaciągać kredyt na sfinansowanie wykonania umowy. Wysokość kosztów inwestycji może przekraczać możliwości finansowe koncesjodawcy i będzie on zmuszo-

ny w celu realizacji umowy zaciągnąć kredyt, z czym wiąże się koszty: prowizji i odsetek. Ujmowanie kosztów takiego finansowania uregulowane jest w standardach międzynarodowych postanowieniami MSR 23. Zgodnie z nimi związane z umową koszty finansowania zewnętrznego ujmuje się, jako wydatek w okresie ich poniesienia. Jednakże w przypadku, gdy koncesjodawca posiada prawo do uzyskania wartości niematerialnej, czyli prawo do nakładania opłat na użytkowników usługi użyteczności publicznej, koszty finansowania zewnętrznego są kapitalizowane w trakcie określonej w umowie fazy budowy, która jest finansowana z kredytu.

Umowy na usługi koncesjonowane mogą również dotyczyć tzw. umów niewykonanych i o ile są to umowy niewykonane, ale rodzące obciążenia, należy zastosować MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe. W przypadku, gdy na koncesjodawcę spoczywa zobowiązanie, które musi spełnić jako warunek otrzymanej licencji – na przykład, zobowiązanie do utrzymywania infrastruktury na określonym poziomie sprawności lub zobowiązanie do przywrócenia infrastruktury na koniec okresu obowiązywania umowy na usługi do określonego stanu jaki był przed jej przekazaniem na rzecz koncesjodawcy – powstają u niego zobowiązania umowne, które są ujmowane i wyceniane według jak najdokładniejszych szacunków wydatków, które byłyby konieczne do rozliczenia danego zobowiązania na dzień bilansowy. Zobowiązania te nie mogą obejmować zobowiązań z tytułu modernizacji infrastruktury, do czego koncesjodawca jest zobowiązany. Takie zobowiązania wynikające z umowy to przyszłe koszty, a regulacje rachunkowości nie pozwalają tworzyć rezerw na przyszłe koszty. Modernizacja jest odrębnym elementem umowy i jedną z usług jaką świadczy koncesjodawca w czasie jej trwania, co jest inną czynnością niż utrzymywanie infrastruktury na określonym poziomie sprawności lub zobowiązanie do przywrócenia infrastruktury na koniec okresu obowiązywania umowy. Ujęcie zobowiązania dotyczyć będzie wyłącznie umów rodzących obciążenia, a zatem takich gdzie koncesjodawca nie ma możliwości uniknięcia zobowiązania. W innych przypadkach nie należy stosować MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i nie ma konieczności ujawniania zobowiązania. Warunki ujęcia zobowiązania z tytułu umów niewykonanych rodzących obciążenia są takie same jak dla wszystkich innych – ogólne, wynikające z MSR 37, a więc umowy na usługi koncesjonowane nie są traktowane pod tym względem wyjątkowo.

Wymogi regulacji rachunkowości w zakresie ujawniania informacji o umowach partnerstwa publiczno-prywatnego

Wymogi dotyczące ujawniania w sprawozdaniu finansowym informacji na temat zawartych umów na

usługi koncesjonowane są przedstawione w interpretacji SKI-29 Umowy na usługi koncesjonowane: ujawnianie informacji, która weszła w życie z dniem 31 grudnia 2001 r. Zawiera ją Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 320/1. Interpretacja SKI-29 zmieniona została przez wcześniej prezentowaną interpretację IFRIC 12. Zmiany te dotyczyły nazewnictwa i zakresu ujawnień, bowiem w kontekście rozwiązań wprowadzonych IFRIC 12 dodano zapis o konieczności ujawnienia, jak umowa została sklasyfikowana.

Interpretacja SKI-29 dotyczy umów z inną jednostką (koncesjodawca) na dostarczanie usług polegających na świadczeniach publicznych o istotnym znaczeniu ekonomicznym i społecznym. W rozumieniu SKI-29 koncesjodawca może być przedsiębiorstwem sektora publicznego, prywatnego, albo organem rządowym. Zagadnieniem rozstrzyganym przez interpretację SKI-29 jest zakres informacji, jakie należy ujawnić w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych koncesjodawcy i koncesjodawcy. Ma ona, zatem, szerszy zakres podmiotowy niż poprzednia interpretacja IFRIC 12, ponieważ obejmuje również koncesjodawcę. Interpretacja SKI-29 stwierdza, że aby określić odpowiednie informacje, które ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, uwzględnia się wszystkie aspekty umowy na usługi koncesjonowane i od tego będzie zależał zakres ujawnień. Dlatego też wymaga, o czym stanowi § 6 interpretacji, aby koncesjodawca oraz koncesjodawca ujawnili w każdym okresie poniższe informacje:

- a) opis umowy;
- b) znaczące warunki umowy mogące wpłynąć na wysokość, okres i pewność wystąpienia przyszłych przepływów środków pieniężnych (np. okres, na jaki zawarto umowę koncesji, daty zmiany warunków cenowych oraz podstawy zmian warunków cenowych lub ich renegocjacji);
- c) rodzaj i zakres (np. odpowiednio ilość, czas trwania lub kwotę):
 - (i) praw do użytkowania określonych aktywów;
 - (ii) zobowiązań do świadczenia lub prawa do otrzymywania usług;
 - (iii) zobowiązań do nabycia lub budowy rzeczowych aktywów trwałych;
 - (iv) zobowiązań do dostarczania lub prawa otrzymywania określonych aktywów po zakończeniu okresu koncesji;
 - (v) opcji odnowienia lub zakończenia koncesji;
 - (vi) innych praw i zobowiązań (np. dotyczących remontów generalnych);
- d) zmian w umowie, które nastąpiły w ciągu okresu; oraz

e) to, jak umowa na usługi została sklasyfikowana.

Informacje te powinny być ujawniane odrębnie dla każdej umowy na usługi koncesjonowane lub w ujęciu łącznym dla każdej grupy umów na usługi koncesjonowane, czyli usługi podobnego rodzaju (np. pobieranie opłat drogowych, usługi wodnokanalizacyjne lub usługi telekomunikacyjne). Odrębne ujawnianie informacji dotyczy również sytuacji zawarcia jednej umowy prawnej obejmującej różne rodzaje rozwiązań księgowych.

Obowiązki informacyjne obejmujące ujawnienie informacji o tym, jak umowa na usługi została sklasyfikowana, w kontekście postanowień interpretacji IFRIC 12 są stosunkowo nowe, więc informacje te nie będą spotykane w historycznych sprawozdaniach finansowych, aż do sprawozdania finansowego za rok 2008.

Ponadto, wraz z wprowadzeniem interpretacji IFRIC 12, zmieniono interpretację SKI-29 wprowadzając wymóg ujawnienia przez koncesjodawcę kwoty przychodów oraz zysków lub strat ujętych w danym okresie z tytułu wymiany usług budowlanych na składnik aktywów finansowych lub wartość niematerialną. A to skutek wprowadzenia podziału umów na te rozliczane za pomocą modelu aktywów finansowych i modelu wartości niematerialnych.

Sprawozdawczość budżetowa a umowy partnerstwa publiczno-privatnego

Wreszcie wspomnieć należy o obowiązkach w zakresie sprawozdawczości budżetowej wynikających z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej¹³⁷ wydanego na podstawie art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹³⁸. Określa ono rodzaje i zasady sporządzania sprawozdań w zakresie zobowiązań wynikających z umów o partnerstwie publiczno-privatnym zawieranych przez podmioty sektora finansów publicznych. Wymogi te dotyczą wyłącznie partnera publicznego umów. Dla tych jednostek, jeżeli zawarły umowy partnerstwa publiczno-privatnego na podstawie odrębnych przepisów, wprowadzono obowiązek sporządzenia i przekazania sprawozdania Rb-Z-PPP – kwartalnego sprawozdania o stanie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-privatnego. Jest to jedyne sprawozdanie dotyczące umów partnerstwa publiczno-privatnego i dotyczy informacji wyłącznie na jeden temat - o stanie zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-privatnego, choć jednak w treści jest nieco szersze, co

będzie wskazane dalej. Sprawozdanie Rb-Z-PPP o stanie zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-privatnego jest sprawozdaniem o charakterze wyłącznie statystycznym, w przeciwieństwie do sprawozdań finansowych, o których zawartości pisano powyżej. Podstawą do jego sporządzenia jest ewidencja księgowa bilansowa oraz pozabilansowa (zaangażowanie). Wzór tego sprawozdania stanowi załącznik nr 34, a instrukcję sporządzania załącznik nr 41 do tegoż rozporządzenia. Dodać warto, że wymóg przygotowania tego sprawozdania był już obecny w poprzednim rozporządzeniu o sprawozdawczości budżetowej, czyli w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej¹³⁹. Cechą tego sprawozdania było i jest nadal to, że sporządzają i przekazują je jedynie jednostki posiadające umowy partnerstwa publiczno-privatnego. Zgodnie z § 4 pkt 7 obecnego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku jak i z § 4 pkt 7 poprzednio obowiązującego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 roku, wymienione w nim jednostki są zobowiązane do sporządzania i przekazywania sprawozdań dotyczących stanu zobowiązań wynikających z umów partnerstwa publiczno-privatnego tylko w przypadku, jeżeli zawarły umowy partnerstwa publiczno-privatnego na podstawie odrębnych przepisów. W przypadku tzw. sprawozdań negatywnych, gdy jednostka nie zawarła umowy partnerstwa publiczno-privatnego, nie ma obowiązku przesyłania sprawozdania Rb-Z-PPP. Sprawozdanie Rb-Z-PPP o stanie zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-privatnego jest przekazywane jako sprawozdanie za okres kwartału, w terminie 31 dni po zakończeniu kwartału. Adresatami sprawozdania są: Departament Gwarancji i Poręczeń w Ministerstwie Finansów oraz Główny Urząd Statystyczny. Przekazać je należy wskazanym podmiotom w formie dokumentu oraz w formie elektronicznej.

Należy przyznać, iż sprawozdanie Rb-Z-PPP jest dość szczegółowe. Wymaga zaprezentowania informacji w podziale uzależnionym od rodzaju podmiotu prywatnego, z którym zawarto umowę partnerstwa publiczno-privatnego. Podział wiąże się z pochodzeniem podmiotu prywatnego i polega na odrębnym pokazaniu informacji dotyczących umów zawartych z podmiotami prywatnymi krajowymi i zagranicznymi. Dalej rozporządzenie wymaga zaprezentowania informacji w podziale uzależnionym od rodzaju podmiotu prywatnego, a więc tego, czy partnerem prywatnym jest:

- (1) przedsiębiorca lub przedsiębiorca zagraniczny,
- (2) organizacja pozarządowa w rozumieniu przepisów o działalności pożytku publicznego i wolontariatu

¹³⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz. U. z 8 lutego 2010 r. Nr 20, poz. 103.

¹³⁸ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. Nr 157, poz. 1240.

¹³⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz. U. Nr 115, poz. 781.

cie; zgodnie z tymi przepisami organizacjami porządowymi są, niebędące jednostkami sektora finansów publicznych, w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, i niedziałające w celu osiągnięcia zysku, osoby prawne lub jednostki nieposiadające osobowości prawnej utworzone na podstawie przepisów ustaw, czy

- (3) kościoły lub inne związki wyznaniowe, w rozumieniu przepisów o gwarancjach wolności sumienia i wyznania.

W przypadku partnerów prywatnych zagranicznych – jeżeli są przedsiębiorcami w rozumieniu prawa kraju rejestracji i spełniają warunki do wykonywania w Rzeczypospolitej Polskiej działalności gospodarczej - pokazać należy podział na:

- a) podmioty zagraniczne strefy euro - rozumiane jako podmioty mające siedzibę lub osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania (nierezydenci) w państwie członkowskim UE, w którym jednostką płatniczą jest waluta euro,
- b) inne podmioty zagraniczne - rozumiane jako osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania za granicą oraz osoby prawne mające siedzibę za granicą, a także inne podmioty mające siedzibę za granicą posiadające zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu. Nierezydentami są również znajdujące się za granicą oddziały, przedstawicielstwa i przedsiębiorstwa utworzone przez rezydentów, a także obce przedstawicielstwa dyplomatyczne, urzędy konsularne i inne obce przedstawicielstwa oraz misje specjalne i organizacje międzynarodowe korzystające z immunitetów i przywilejów dyplomatycznych lub konsularnych.

Inny podział informacji to podział na informację o zobowiązaniach i wydatkach. Sprawozdanie Rb-Z-PPP nie jest, jak sugerowałaby jego nazwa, sprawozdaniem wyłącznie o zobowiązaniach. Przypomnieć należy, że zobowiązanie oznacza przyszły wydatek, bowiem ustawa o rachunkowości definiuje je w art. 3 ust. 1 pkt 20 jako wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki. Zobowiązania prezentuje się w podziale na wymagalne i niewymagalne, co uzależnione jest od upływu terminu płatności na dzień sporządzenia sprawozdania. Wymagalne zobowiązania rozumiane są jako wartość wszystkich bezspornych zobowiązań, których termin płatności dla dłużnika minął, a które nie zostały ani przedawnione, ani umorzone. Kategoria ta nie obejmuje odsetek za zwłokę od ww. zobowiązań. Za zobowiązania niewymagalne uważa się zobowiązania z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego obejmujące zarówno zobowiązania wynikające z obowiązku wniesienia tzw. wkładu własnego do przed-

sięwzięcia objętego umową partnerstwa, jak i wypłaty wynagrodzenia dla partnera prywatnego, których termin realizacji jeszcze nie upłynął. Informacja na temat zobowiązań dotyczy ponadto wartości planowanych i wykonanych oraz dotyczących bieżącego i przyszłego roku lub okresu sprawozdawczego. Podobnie w zakresie wydatków, informacja dotyczy wartości planowanych i wykonanych oraz dotyczących bieżącego i przyszłego roku lub okresu sprawozdawczego. Szczegółowo podział informacji co do zakresu przedmiotowego rozporządzenia prezentuje Tabela 3.

Tabela 3. Rodzaje informacji prezentowanych w tabeli Zobowiązania wynikające z umów partnerstwa publiczno-prywatnego sprawozdania Rb-Z-PPP

Table 3. Types of information related to the private-public partnership agreements according to Rb-Z-PPP report

Lp.	Wyszczególnienie
1	A1. wartość nominalna niewymagalnych zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego na koniec okresu sprawozdawczego - rozumiana jako kwota łącznych niewymagalnych zobowiązań podmiotu publicznego, znana na koniec okresu sprawozdawczego, z tytułu zawartych umów partnerstwa publiczno-prywatnego, do końca obowiązywania tych umów;
2	A2. łączna wartość nominalna niewymagalnych zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego przypadających do spłaty w danym roku budżetowym - rozumiana jako kwota łącznych niewymagalnych zobowiązań podmiotu publicznego, szacowanych do realizacji do końca bieżącego roku budżetowego;
3	A3. wartość nominalna wymagalnych zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego na koniec okresu sprawozdawczego - rozumiana jako kwota łącznych wymagalnych zobowiązań podmiotu publicznego, znanych na koniec okresu sprawozdawczego;
4	A4. wartość wydatków wynikających z zobowiązań dokonanych w okresie sprawozdawczym z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego (wydatki) - rozumiana jako kwota łącznych wydatków podmiotu publicznego, dokonanych na realizację umowy partnerstwa publiczno-prywatnego w okresie sprawozdawczym;
5	A5. wartość łącznych wydatków wynikających z zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego (wydatki) - rozumiana jako kwota łącznych wydatków wynikających z zobowiązań podmiotu publicznego, dokonanych na realizację umowy partnerstwa publiczno-prywatnego od początku jej obowiązywania do końca okresu sprawozdawczego;
6	A6. wartość wydatków wynikających z zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego planowanych na następny okres sprawozdawczy (wydatki) - rozumiana jako kwota łącznych wydatków podmiotu publicznego, planowanych do poniesienia na realizację umowy partnerstwa publiczno-

	prywatnego w następnym okresie sprawozdawczym;
7	A7. wartość wydatków wynikających z zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego planowanych na następny rok budżetowy (wydatki) - rozumiana jako kwota łącznych wydatków podmiotu publicznego, planowanych do poniesienia na realizację umowy partnerstwa publiczno-prywatnego w następnym roku budżetowym;
8	A8. wartość zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego zaciągniętych w danym okresie sprawozdawczym - rozumiana jako kwota łącznych zobowiązań podmiotu publicznego, znanych na koniec okresu sprawozdawczego wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego zawartych w danym okresie sprawozdawczym (przyrost zobowiązań z tytułu umów ppp), do końca obowiązywania tych umów;
9	A9. wartość zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego planowanych do zaciągnięcia w następnym roku budżetowym - rozumiana jako kwota łącznych zobowiązań podmiotu publicznego, wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego planowanych do podpisania w następnym roku budżetowym (planowany przyrost zobowiązań z tytułu umów ppp w następnym roku budżetowym);
10	A10. wartość zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego zaliczanych do długu sektora finansów publicznych ³⁾ - rozumiana jako łączną kwota zobowiązań podmiotu publicznego, wynikających z umów partnerstwa publiczno-prywatnego zaliczonych przez podmiot publiczny, według stanu na koniec okresu sprawozdawczego, do długu sektora finansów publicznych

Źródło: Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. z 8 lutego 2010 r. Nr 20, poz. 103.

Na zakończenie podkreślić warto, że zgodnie z § 2 ust 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, sposób zaliczania zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego do długu sektora finansów publicznych określa decyzja EUROSTAT nr 18/2004 z dnia 11 lutego 2004 r. Zobowiązania z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego nie są zgodnie z decyzją EUROSTAT nr 18/2004 z dnia 11 lutego 2004 r. zaliczane do długu sektora finansów publicznych, jeżeli partner prywatny przejmie na siebie "ryzyko związane z budową" oraz co najmniej jedno z następujących ryzyk "ryzyko popytu" i "ryzyko dostępności". Opisywane uprzednio rozwiązania sprawozdawcze wynikające z MSSF jako kluczowe kryterium oceny brały pod uwagę ryzyko popytu.

Wnioski

Opisane powyżej zagadnienia, zarówno z zakresu rachunkowości finansowej, jak i budżetowej, pozwalają poznać jakie znaczenie dla finansów, obrazu jednostki zaprezentowanego w sprawozdaniu finansowym i systemu rachunkowości jednostki ma podpisanie umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym. Jak już przedstawiono, podpisanie takiej umowy będzie skutkowało koniecznością podjęcia odpowiednich decyzji i czynności przez konkretne osoby w zakresie, między innymi, wyboru rozwiązania księgowego, sposobu wyceny, ujęcia przychodów, organizacji ewidencji, dostosowania systemu księgowego, kontroli dokumentów. Te decyzje i działania będą w pewnym stopniu miały wpływ na realizację przedsięwzięcia. Warto o tym pamiętać i zadbać o włączenie kwestii rachunkowości i osób odpowiedzialnych za nie w proces podejmowania decyzji.

Literatura:

1. Buisman J., Lattafi A., *Zakres i wpływ KIMSF 12*, Aktualności MSSF, PricewaterhouseCoopers, e-rachunkowosc.pl/arttykul.php?view=782.
2. Kolwalik G., Paweł Rożyński P. (2010), *Modele w ramach partnerstwa publiczno - prywatnego*, Wspólnota nr 27 z 3 lipca 2010 r.
3. *Rynek PPP w Polsce 2009*, Investment Support, Warszawa, styczeń 2010, s. 19.
4. *Międzynarodowe Standardy Rachunkowości/Sprawozdawczości Finansowej*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2007.
5. Rozporządzenie (WE) Nr 254/2009 z dnia 25 marca 2009 r. zmieniające Rozporządzenie (WE) Nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z Rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Interpretacji 12 Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (IFRIC), Dziennik Urzędowy UE L 80/5.
6. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. Nr 20, poz. 103.
7. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2006 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. Nr 115, poz. 781.
8. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. Nr 157, poz. 1240.
9. Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 ze zm.
10. Ustawa z dnia 9 stycznia 2009 r. o koncesji na roboty budowlane lub usługi, Dz. U. Nr 19, poz. 101 ze zm.

11. Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno – prywatnym, Dz. U. Nr 19, poz. 100 ze zm.
12. Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych, t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 ze zm.
13. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2009 r. Nr152, poz.1223 ze zm.

THE USE OF ACCOUNTANCY IN PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIP DECISION MAKING

Małgorzata Garstka

The Jan Kochanowski University of Humanities and Sciences in Kielce

Abstract: Long-term arrangements with the private sector are becoming an increasingly common means used by governments to discharge their public responsibilities. Making decisions about arrangements, whereby a government or other public sector entity grants contracts for the supply of public services to private sector operators, the very important factor remains by accounting and reporting. The most difficult problem is the control of the assets remains in public hands but used by the private sector operator and the kind of revenues from the private sector operator activities: construction activities, as well as for operating and maintaining the public sector infrastructure. Polish regulations of accounting don't deal with this mater, so there should be used international standards - IFRIC 12. IFRIC 12 shows how service concession operators should apply existing International Financial Reporting Standards to account for the obligations they undertake and rights they receive in service concession arrangements. Interpretation specifies whether the infrastructure is to be recognised as a property, plant and equipment of the operator and the accounting model that applies to the rights received by the operator in different circumstances.

IFRIC 12 draws a distinction between two types of service concession arrangement. In the first one, the operator receives a financial asset - an unconditional contractual right to receive cash or another financial asset from the government in return for constructing or upgrading the public sector asset. In the second, the operator receives an intangible asset - the right to charge for using of the public sector asset that it constructs or upgrades. There is a possibility that both types of arrangement can exist within a single contract, and they must be separately measured, account and report in the financial statement. The operator of a service concession arrangement recognizes and measures revenue in accordance with Standards 11 and 18 for the services it performs.

Key words: public-to-private, accounting, IFRIC 12

Adres do korespondencji/ Mailing address: garstam@wp.pl