

**UMOWY O PARTNERSTWIE
PUBLICZNO-PRYWATNYM ORAZ
UMOWY KONCESJI NA ROBOTY
BUDOWLANE LUB USŁUGI – KSR NR 10**

ISBN 978-83-7440-849-3



Załącznik do uchwały Nr 3/2016
Komitetu Standardów Rachunkowości
z dnia 26 kwietnia 2016 r.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 10

„Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi”

I. Cel i zakres standardu

1.1. Celem niniejszego Krajowego Standardu Rachunkowości, zwanego dalej standardem, jest określenie zgodnych z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047), zwaną dalej „ustawą o rachunkowości”, zasad wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych oraz prezentacji i ujawnień w sprawozdaniu finansowym aktywów i zobowiązań oraz przychodów i kosztów wynikających z umów o partnerstwie publiczno-prywatnym w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz. U. z 2015 r. poz. 696, z późn. zm.), zwaną dalej „ustawą o partnerstwie”, oraz umów koncesji na roboty budowlane lub usługi w rozumieniu art. 1 ust. 2 oraz art. 22 ustawy z dnia 9 stycznia 2009 r. o koncesji na roboty budowlane lub usługi (Dz. U. z 2015 r. poz. 113), zwanej dalej „ustawą o koncesji”. Klasyfikację umów o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umów koncesji na roboty budowlane lub usługi do celów standardu określa załącznik nr 1.

1.2. Standard może być także stosowany do aktywów i zobowiązań oraz przychodów i kosztów wynikających z innych umów, których przedmiotem jest wspólna, wieloletnia współpraca strony publicznej i strony prywatnej, polegająca na:

- budowie nowego lub ulepszeniu istniejącego środka trwałego, w celu jego wykorzystania do świadczenia usług na rzecz osób wskazanych przez stronę publiczną,
- przeniesieniu prawa do użytkowania istniejącego środka trwałego należącego do strony publicznej na stronę prywatną, w celu świadczenia za jego pomocą usług na rzecz osób wskazanych przez stronę publiczną.

1.3. W zakresie wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych oraz prezentacji i ujawniania w sprawozdaniu finansowym aktywów i zobowiązań oraz przychodów i kosztów w standardzie traktuje się jednakowo umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym i umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi. Ich wspólnymi cechami jest to, że:

- strona publiczna inicjuje partnerstwo publiczno-prywatne, dokonuje wyboru strony prywatnej i zawierając z nią stosowną umowę stosuje najczęściej albo przepisy ustawy o partnerstwie, albo przepisy ustawy o koncesji, albo przepisy prawa zamówień publicznych,
- strona publiczna uprawniona jest do kontroli wykonania umowy,
- strona prywatna użytkuje w imieniu strony publicznej składnik aktywów przeznaczony do świadczenia usług w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego przez czas określony w umowie,
- strona prywatna jest zobowiązana po zakończeniu okresu trwania umowy do przekazania składnika aktywów stronie publicznej w stanie nie pogorszonym, z uwzględnieniem jego zużycia wskutek prawidłowego używania.

1.4. Treść standardu uwzględnia podstawowe rozwiązania zawarte w:

- Interpretacji KIMSF nr 12 „Umowy na usługi koncesjonowane” opracowanej przez Komitet ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (*IFRIC*) i wydanej przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (*IASB*),
- Interpretacji SKI nr 29 „Umowy na usługi koncesjonowane – ujawnianie informacji” opracowanej przez Stały Komitet ds. Interpretacji (*SIC*) i wydanej przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (*IASB*),

- Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości Sektora Publicznego nr 32 „Umowy na usługi koncesjonowane. Koncesjodawca” (MSRSP nr 32), opublikowanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (*IPSASB*).

Najważniejsze różnice między standardem a Interpretacją KIMSF nr 12, Interpretacją SKI nr 29 oraz MSRSP nr 32 polegają na tym, że:

- standard określa zasady wyceny i ujęcia w księgach rachunkowych oraz prezentacji i ujawniania w sprawozdaniu finansowym aktywów i zobowiązań oraz przychodów i kosztów wynikających z umowy zarówno u strony publicznej, jak i strony prywatnej,
- postanowienia standardu dotyczą także takich umów, w ramach których strona prywatna świadczy usługi za pomocą istniejącego środka trwałego, który zostaje wniesiony jako rzeczowy wkład własny strony publicznej oraz utrzymuje go (lub nim zarządza),
- w standardzie przyjęto uproszczone założenie, że:
 - – gdy w myśl umowy strona prywatna ma prawo otrzymania wynagrodzenia w postaci zapłaty sumy pieniężnej od strony publicznej, strona prywatna ujmuje aktywa finansowe a strona publiczna zobowiązanie długoterminowe,
 - – gdy w myśl umowy wynagrodzenie strony prywatnej stanowi prawo do pobierania pożytków z przedmiotu umowy, to w fazie realizacji (budowy lub ulepszenia), z uwzględnieniem stopnia zaawansowania prac, strona prywatna ujmuje wartość tych prac jako krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe kosztów, a po zakończeniu fazy realizacji (budowy lub ulepszenia) przekwalifikowuje je do wartości niematerialnych i prawnych.

1.5. Zawarte w standardzie schematy księgowania i przykłady nie stanowią jego integralnej części; służą jedynie wyjaśnieniu postanowień standardu.

1.6. W zakres standardu nie wchodzi zagadnienia:

- stosowania przepisów podatkowych do umów, będących przedmiotem standardu,
- wpływu zobowiązań wynikających z umów na państwowy dług publiczny oraz deficyt sektora finansów publicznych.

II. Definicje pojęć stosowanych w standardzie

2.1. Stosowane w standardzie pojęcia oznaczają:

Strona publiczna – podmiot publiczny w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o partnerstwie lub koncesjodawca w rozumieniu art. 3 ustawy o koncesji.

Strona prywatna – partner prywatny w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy o partnerstwie lub koncesjonariusz w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy o koncesji.

Partnerstwo publiczno-prywatne, zwane dalej „partnerstwem”:

- a) długoterminową współpracę strony publicznej i strony prywatnej, której przedmiotem jest wspólna realizacja przedsięwzięcia oparta na podziale zadań i ryzyk pomiędzy stroną publiczną i stroną prywatną w rozumieniu art. 1 ust. 2 ustawy o partnerstwie lub
- b) obowiązek strony prywatnej wykonania za wynagrodzeniem przedmiotu umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi w rozumieniu art. 1 ust. 2 ustawy o koncesji, lub
- c) realizację przedsięwzięcia publiczno-prywatnego, w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy o partnerstwie, z uwzględnieniem innych przepisów prawa niż ustawa o partnerstwie.

Umowa o partnerstwie publiczno-prywatnym, zwana dalej „umową o partnerstwie” – umowę cywilno-prawną, w której strona prywatna zobowiązuje się do realizacji przedsięwzięcia za wynagrodzeniem oraz poniesienia w całości albo w części wydatków na jego realizację lub poniesienia ich przez osobę trzecią, a strona publiczna zobowiązuje się do współdziałania w osiągnięciu celu przedsięwzięcia, w szczególności przez wniesienie wkładu własnego, w rozumieniu art. 7 ustawy o partnerstwie.

Umowa koncesji na roboty budowlane lub usługi, zwana dalej „umową koncesji” – umowę cywilno-prawną, w której koncesjonariusz zobowiązuje się do realizacji przedmiotu koncesji na roboty budowlane lub usługi za wynagrodzeniem, w rozumieniu art. 21 i 22 ustawy o koncesji.

Umowa – zarówno umowę o partnerstwie, jak i umowę koncesji.

Przedmiot umowy o partnerstwie, zwany „przedsięwzięciem w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy o partnerstwie”:

- a) budowa, ulepszenie lub remont środka trwałego,
- b) świadczenie usług,
- c) wykonanie dzieła, w szczególności wyposażenie środka trwałego w urządzenia podwyższające jego wartość lub użyteczność, lub
- d) inne świadczenie,

połączone z utrzymaniem lub zarządzaniem środkiem trwałym, który jest wykorzystywany do realizacji przedsięwzięcia lub jest z nim związany.

Przedmiot umowy koncesji, zwany „przedsięwzięciem w rozumieniu art. 1 ust. 2 ustawy o koncesji”:

- a) wyłączone prawo do korzystania ze środka trwałego albo takie prawo wraz z zapłatą przez stronę publiczną (koncesja na roboty budowlane) lub
- b) wyłączone prawo do korzystania z usługi albo takie prawo wraz z zapłatą przez stronę publiczną (koncesja na usługi).

Okres trwania umowy – określony w umowie odcinek czasu obejmujący zazwyczaj: fazę przygotowawczą - projektową, fazę realizacji (budowy lub ulepszenia) oraz fazę eksploatacji środka trwałego. W przypadku umowy, której przedmiotem jest świadczenie usług z wykorzystaniem istniejącego środka trwałego nie występuje faza realizacji (budowy lub ulepszenia). Najważniejsze etapy poszczególnych faz umów prezentuje załącznik nr 2.

Wynagrodzenie strony prywatnej:

- a) prawo do pobierania pożytków z przedmiotu umowy,
- b) zapłata sumy pieniężnej przez stronę publiczną,
- c) prawo do pobierania pożytków z przedmiotu umowy wraz z zapłatą sumy pieniężnej przez stronę publiczną.

Wkład własny – świadczenie, najczęściej strony publicznej, polegające w szczególności na:

- a) poniesieniu części wydatków na realizację przedmiotu umowy, w tym sfinansowaniu dopłat do usług świadczonych przez stronę prywatną (wkład pieniężny),
- b) wniesieniu nieruchomości, części składowej nieruchomości, rzeczy ruchomej lub prawa majątkowego (wkład rzeczowy).

Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa – głównie środki trwałe wybudowane lub ulepszone w okresie trwania umowy przez stronę prywatną, bezpośrednio związane z usługami świadczonymi na zasadach określonych w umowie. Do aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa można przekwalifikować także istniejące środki trwałe, które strona publiczna przekazała stronie prywatnej w formie rzeczowego wkładu własnego w celu świadczenia usług zgodnie z postanowieniami umowy.

Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa stanowią u strony publicznej wyodrębniony zbiór środków trwałych.

Szacunkowa wartość przedsięwzięcia – ustalona z należyłą starannością w umowie o partnerstwie lub umowie koncesji na roboty budowlane kwota (bez podatku od towarów i usług) uwzględniająca szacunkowy koszt robót budowlanych lub ulepszeniowych, szacunkowy koszt usług świadczonych po oddaniu środka trwałego do eksploatacji oraz szacunkowy zysk należny stronie prywatnej, bez względu na sposób wynagrodzenia strony prywatnej. W przypadku umowy koncesji na usługi – ustalona z należyłą starannością kwota (bez podatku od towarów i usług) uwzględniająca szacunkowy koszt świadczonych usług oraz szacunkowy zysk strony prywatnej, bez względu na sposób wynagrodzenia strony prywatnej.

2.2. Przykładem umów o partnerstwie są umowy, których przedmiotem jest:

kompleksowa modernizacja (ulepszenie) budynków użyteczności publicznej,

- budowa drogi gminnej, powiatowej lub wojewódzkiej i infrastruktury towarzyszącej,
- budowa kompleksu rekreacyjno-sportowego,
- budowa parkingu miejskiego,
- budowa instalacji przetwarzania odpadów komunalnych,

wraz z utrzymaniem (eksploatacją) tych obiektów przez stronę prywatną za wynagrodzeniem w całości opłacanym przez stronę publiczną, albo za wynagrodzeniem w części opłacanym przez stronę publiczną, a w części pobieranym od użytkowników tych obiektów.

2.3. Przykładem umów koncesji na roboty budowlane są umowy o:

- budowę płatnej autostrady,
- budowę kompleksu rekreacyjno-sportowego,
- budowę parkingu miejskiego,

wraz z utrzymaniem (eksploatacją) tych obiektów przez stronę prywatną za wynagrodzeniem w całości pobieranym od użytkowników tych obiektów, albo za wynagrodzeniem w części opłacanym przez stronę publiczną, a w części pobieranym od użytkowników tych obiektów.

2.4. Przykładem umów koncesji na usługi są umowy o:

- utrzymanie istniejących obiektów kulturalnych, rekreacyjnych lub sportowych,
- zarządzanie istniejącymi obiektami kulturalnymi, rekreacyjnymi lub sportowymi,
- utrzymanie istniejącej autostrady płatnej,
- świadczenie usług bezprzewodowego szerokopasmowego dostępu do sieci Internet,
- świadczenie usług remontu istniejącej sieci wodociągowo-kanalizacyjnej,
- świadczenie usług wypożyczania rowerów miejskich,

przez stronę prywatną za wynagrodzeniem w całości pobieranym od użytkowników tych obiektów, albo za wynagrodzeniem w części opłacanym przez stronę publiczną, a w części pobieranym od użytkowników tych obiektów.

2.5. W przypadkach gdy przedmiotem umowy jest tylko projektowanie, finansowanie i budowa (lub ulepszenie) środka trwałego stosuje się postanowienia Krajowego Standardu Rachunkowości nr 3 „Niezakończone usługi budowlane”, zwanego dalej „KSR nr 3”.

III. Specyfika umów o partnerstwie oraz umów koncesji

3.1. Partnerstwo może być realizowane w wariantach różniących się w znacznej mierze stopniem przeniesienia na stronę prywatną ryzyka związanego z budową, finansowaniem i eksploatacją (utrzymaniem) przedmiotu umowy. Zróżnicowanie form organizacyjno-prawnych strony publicznej oraz różnorodność realizowanych przedsięwzięć nie pozwalają na opracowanie zamkniętego wykazu wariantów partnerstwa. Podział ryzyka pomiędzy strony umów, koszty przedsięwzięcia, zdolność do efektywnej eksploatacji aktywami przekazanymi do świadczenia usług w ramach partnerstwa stanowią najważniejsze czynniki decydujące o wyborze wariantu partnerstwa oraz szczegółowych postanowieniach umowy.

3.2. Przykłady wariantów partnerstwa:

a) Buduj – Eksploatuj (Utrzymuj) – Przekaż

Strona prywatna zobowiązuje się w umowie zawartej ze stroną publiczną do budowy środka trwałego (najczęściej obiektu infrastrukturalnego), a następnie wieloletniej jego eksploatacji, po zakończeniu której środek trwały przechodzi w posiadanie strony publicznej. Istotą tego wariantu jest przeniesienie ryzyka związanego z budową i eksploatacją środka trwałego na stronę prywatną. Wariant ten jest powszechnie uważany za bazowy. Na jego podstawie można ustalić wiele rozwiązań pochodnych w zależności od potrzeb stron zainteresowanych współpracą w ramach partnerstwa.

b) Projektuj – Buduj – Finansuj – Eksploatuj (Utrzymuj)

Strona publiczna zleca stronie prywatnej, na podstawie umowy, projektowanie, budowę, finansowanie, a także eksploatację środka trwałego. Po zakończeniu okresu trwania umowy środek trwały zostaje przekazany stronie publicznej. Na stronę prywatną przenoszona jest większość ryzyka związanego z projektowaniem, budową, finansowaniem i eksploatacją środka trwałego. Strony umowy mogą szczegółowo określić warunki własnościowe wybudowanego środka trwałego.

c) Zarządzaj nieruchomością – Świadczy usługi

Strona publiczna zleca stronie prywatnej, na podstawie umowy, zarządzanie istniejącym środkiem trwałym oraz świadczenie usług, przy czym ich zakres może być różny, w zależności od ustaleń umowy. W trakcie trwania umowy środek trwały pozostaje w posiadaniu strony publicznej.

3.3. Umowy, których dotyczy standard są umowami wieloletnimi, z natury niezwykle złożonymi, a ich realizacja wymaga wykonania wielu powiązanych ze sobą działań, przebiegających w określonym przedziale czasu. Moment rozpoczęcia i zakończenia umowy wyznacza przede wszystkim długość cyklu życia przedsięwzięcia. Każda z faz umowy (przygotowawczo-projektowa, realizacji (budowy lub ulepszenia), eksploatacji) wymaga odmiennych umiejętności; odmienne są też wymagania oraz ryzyka związane z każdą z nich.

Działania przypisane w umowie w danej fazie powinny być zaplanowane ze szczegółowością, umożliwiającą ich prawidłową wycenę, ujęcie w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym oraz kontrolę.

3.4. W fazie przygotowawczo-projektowej strony umowy wspólnie ustalają organizacyjne, prawne, finansowe, sprawozdawcze i kontrolne założenia przedsięwzięcia. Fazę tę rozpoczyna zgłoszenie zapotrzebowania przez zamawiającego, którym najczęściej jest strona publiczna i wybór strony prywatnej. W fazie tej szczególna uwaga poświęcona jest skonkretyzowaniu zadania (usługi), do realizacji którego służyć będą (wybudowane, ulepszone lub istniejące) środki trwałe. W kolejnych etapach tej fazy strony umowy sporządzają przedrealizacyjną analizę ekonomiczno-finansową przedsięwzięcia, w tym studium wykonalności przedsięwzięcia, które zawiera w szczególności: ustalenie celu przedsięwzięcia, wymagania funkcjonalno-użytkowe oczekiwanego efektu materialnego przedsięwzięcia (środka trwałego), wstępne ustalenie wartości kosztorysowej przedsięwzięcia, wstępne budżety kosztów i przychodów przedsięwzięcia oraz zasady sprawowania bieżącej kontroli przez strony. Faza ta kończy się podpisaniem umowy.

3.5. W fazie realizacji (budowy lub ulepszenia), w zależności od przedmiotu umowy, strona prywatna wykonuje czynności mające na celu urzeczywistnienie określonych wcześniej w umowie zadań, których efektem jest budowa lub ulepszenie środka trwałego lub ich zbioru. Fazę tę kończy najczęściej odbiór techniczny środków trwałych wybudowanych lub ulepszonych przez stronę prywatną. Faza realizacji nie występuje w przypadku umowy o partnerstwie, której przedmiotem jest wyłącznie świadczenie usług oraz utrzymanie lub zarządzanie środkiem trwałym oraz umowy koncesji na usługi.

3.6. W fazie eksploatacji następuje korzystanie ze środka trwałego (wybudowanego, ulepszanego lub istniejącego) i świadczenie przez stronę prywatną związanych z nim usług określonych w umowie. W fazie tej strona prywatna uzyskuje wynagrodzenie albo w formie zapłaty sumy pieniężnej uiszczanej przez stronę publiczną, albo w formie opłat bezpośrednio uzyskiwanych od użytkowników, albo częściowo w formie zapłaty sumy pieniężnej otrzymywanej od strony publicznej i częściowo w formie opłat bezpośrednio uzyskiwanych od użytkowników.

3.7. Z chwilą upływu okresu trwania umowy następuje zwrot aktywów stanowiących wkład własny strony publicznej, przekazanie stronie publicznej użytkowanego przez stronę prywatną środka trwałego oraz archiwizacja dokumentów.

IV. Aktywa i zobowiązania związane z realizacją z umów o partnerstwie i umów koncesji

Strona publiczna

4.1. Wycena i ujęcie składnika aktywów w księgach rachunkowych oraz sprawozdaniu finansowym stron umowy wymaga wykazania, że spełnia on kryteria określone w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z istotą aktywów ich składnik, będący zasadniczym materialnym efektem umowy, powinien być ujęty w księgach rachunkowych tej strony umowy, która sprawuje kontrolę nad sposobem użytkowania składnika aktywów i w największym stopniu uczestniczy w czerpaniu z niego korzyści ekonomicznych.

Na ogół w ramach partnerstwa strona publiczna sprawuje w pełni kontrolę nad sposobem użytkowania przez stronę prywatną składnika aktywów, służącego do wieloletniego świadczenia przez stronę prywatną usług określonych w umowie. Dlatego strona publiczna wykazuje w swoich księgach rachunkowych, w grupie środków trwałych, wybudowany lub ulepszony składnik aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa, jeżeli:

- reguluje i kontroluje – na podstawie umowy – jakie usługi strona prywatna musi świadczyć przy wykorzystaniu tego składnika, na rzecz kogo i po jakiej cenie, lub

*Dalsza część książki dostępna w wersji
pełnej.*

