

Warszawa, dnia 28 lipca 2017 r.

Poz. 142

**KOMUNIKAT**

**MINISTRA ROZWOJU I FINANSÓW<sup>1)</sup>**

z dnia 19 lipca 2017 r.

**w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 10 Umowy o partnerstwie publiczno-  
prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi**

Ogłasza się uchwałę Nr 11/2017 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 12 czerwca 2017 r. w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 10 Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi, stanowiącą załącznik do komunikatu.

Minister Rozwoju i Finansów: wz. W. Janczyk

---

<sup>1)</sup> Minister Rozwoju i Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 września 2016 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Rozwoju i Finansów (Dz. U. poz. 1595).

Załącznik do komunikatu Ministra Rozwoju i Finansów  
z dnia 19 lipca 2017 r. (poz. 142)

### **Uchwała Nr 11/2017**

#### **Komitetu Standardów Rachunkowości**

z dnia 12 czerwca 2017 r.

#### **w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 10 Umowy o partnerstwie publiczno- prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi**

Na podstawie § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2001 r. w sprawie zakresu działania i sposobu organizacji Komitetu Standardów Rachunkowości (Dz. U. poz. 1580, z późn. zm.) oraz § 5 ust. 14 wewnętrznego regulaminu działania Komitetu Standardów Rachunkowości, uchwała się, co następuje:

#### **§ 1.**

1. Komitet przyjmuje aktualizację Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 10 Umowy o partnerstwie publiczno- prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi, stanowiącą załącznik do niniejszej uchwały.

2. Zaktualizowany standard, o którym mowa w ust. 1, wchodzi w życie z dniem ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Ministra Rozwoju i Finansów oraz ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2017 r.

3. W razie potrzeby doprowadzenia do porównywalności danych za rok ubiegły stosuje się KSR Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dacie bilansu – ujęcie i prezentacja”.

#### **§ 2.**

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Przewodnicząca  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Joanna Dadacz

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Beata Baluta

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr Zdzisław Fedak

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
prof. dr hab. Jerzy Gierusz

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr hab. Radosław Ignatowski

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Tomasz Konieczny

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Elżbieta Kowalska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Krzysztof Kruszewski

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Barbara Misterna-Dragan

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr Ernest Podgórski

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Teresa Schubert

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Anna Sirocka

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Agnieszka Stachniak

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
prof. dr hab. Gertruda Świdarska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Bogusława Toma

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
Katarzyna Tomaszewska

Członek  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
dr hab. Joanna Wielgowska-Leszczyńska

Załącznik do uchwały Nr 11/2017  
Komitetu Standardów Rachunkowości  
z dnia 12 czerwca 2017 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, z późn. zm.), 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. 3 oraz art. 4 ustawy z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi (Dz. U. z 2016 r. poz. 1920), 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 niepogorszonym, 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 kwoty 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:

- a) stosowania przepisów podatkowych do umów będących przedmiotem standardu,
- b) 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 zamawiający w rozumieniu art. 2 pkt 11 ustawy o koncesji.

**Strona prywatna** – partner prywatny w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy o partnerstwie lub koncesjonariusz w rozumieniu art. 3 pkt 3 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. 3 ust. 1 i 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 strona publiczna powierza stronie prywatnej wykonanie robót budowlanych lub świadczenie usług i zarządzanie tymi usługami, za wynagrodzeniem, w rozumieniu art. 3 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, lub
- b) świadczenie usług, lub
- 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. 3 ust. 2 ustawy o koncesji”:

- a) wyłączne prawo do korzystania ze środka trwałego (eksploatacji obiektu budowlanego) albo takie prawo wraz z zapłatą przez stronę publiczną (umowa koncesji na roboty budowlane), lub
- b) wyłączne prawo do wykonania usług albo takie prawo wraz z zapłatą przez stronę publiczną (umowa koncesji na usługi).

**Okres trwania umowy** – określony w umowie odcinek czasu obejmujący zazwyczaj: fazę przygotowawczo-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 kwoty pieniężnej przez stronę publiczną,
- c) prawo do pobierania pożytków z przedmiotu umowy wraz z zapłatą kwoty 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 (tzw. wkład pieniężny),
- b) wniesieniu nieruchomości, części składowej nieruchomości, rzeczy ruchomej lub prawa majątkowego (tzw. 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.

**Szacunkowa wartość przedsięwzięcia** – ustalona z należytą 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 należytą 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<sup>2)</sup>.

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

- a) kompleksowa modernizacja (ulepszenie) budynków użyteczności publicznej,
- b) budowa drogi gminnej, powiatowej lub wojewódzkiej i infrastruktury towarzyszącej,
- c) budowa kompleksu rekreacyjno-sportowego,
- d) budowa parkingu miejskiego,
- e) 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:

- a) budowę płatnej autostrady,
- b) budowę kompleksu rekreacyjno-sportowego,
- c) 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:

- a) utrzymanie istniejących obiektów kulturalnych, rekreacyjnych lub sportowych,
- b) zarządzanie istniejącymi obiektami kulturalnymi, rekreacyjnymi lub sportowymi,
- c) utrzymanie istniejącej autostrady płatnej,
- d) świadczenie usług bezprzewodowego szerokopasmowego dostępu do sieci Internet,

---

<sup>2)</sup> Szacunkowa wartość przedsięwzięcia określona na potrzeby standardu może się różnić od szacunkowej wartości umowy koncesji określonej w art. 6 ust. 1 ustawy o koncesji.

- e) świadczenie usług remontu istniejącej sieci wodociągowo-kanalizacyjnej,
- f) 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<sup>3)</sup>. 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 aktywów przekazanych 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) – Przekaz

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 – Świadczyć 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 o partnerstwie oraz umowy koncesji są odpłatnymi umowami cywilnoprawnymi o szczególnym sposobie wynagradzania strony prywatnej i podziale ryzyka związanego z realizacją przedmiotu partnerstwa publiczno-prywatnego. 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

<sup>3)</sup> Ustawa o partnerstwie nakłada na strony partnerstwa obowiązek podziału (alokacji) ryzyka budowy, ryzyka dostępności oraz ryzyka popytu. Natomiast w ustawie o koncesji wskazano, że strona prywatna ponosi ryzyko ekonomiczne związane z eksploatacją obiektu budowlanego lub wykonywaniem usług. Ryzyko ekonomiczne obejmuje ryzyko związane z popytem i podażą.

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), szacunkową wartość 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 kwoty pieniężnej uiszczanej przez stronę publiczną, albo w formie opłat bezpośrednio uzyskiwanych od użytkowników, albo częściowo w formie zapłaty kwoty 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 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:

- a) reguluje i kontroluje – na podstawie umowy – jakie usługi strona prywatna musi świadczyć przy wykorzystaniu tego składnika, na rzecz kogo i po jakiej cenie, lub
- b) kontroluje – na podstawie prawa własności, prawa do czerpania korzyści lub w inny sposób – znaczącą wartość końcową<sup>4)</sup> tego składnika na koniec okresu obowiązywania umowy.

Kontrola strony publicznej nad użytkowaniem środka trwałego przez stronę prywatną rozpoczyna się w momencie rozpoczęcia fazy eksploatacji.

Ujęcie w księgach rachunkowych i wycena wybudowanego lub ulepszanego składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa, następuje na podstawie dokumentu sporządzonego przez stronę publiczną i prywatną zgodnie z umową.

4.2. Strona publiczna wycenia aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa w wartości początkowej, którą ustala z uwzględnieniem szacunkowej wartości przedsięwzięcia, w części dotyczącej robót budowlanych lub ulepszeniowych łącznie z zyskiem strony prywatnej. Jeżeli rzeczywisty koszt budowy lub ulepszenia przez stronę prywatną składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa różni się istotnie od ustalonego w budżecie kosztu robót budowlanych lub ulepszeniowych, to wartość początkową tego składnika aktywów może stanowić rzeczywisty koszt ich budowy lub ulepszenia, powiększony o zysk należny stronie prywatnej. Jeżeli umowa, w której wynagrodzenie strony prywatnej jest ustalone w formie zapłaty określonej kwoty pieniężnej przez stronę publiczną powoduje wyłącznie powstanie

---

<sup>4)</sup> Wartość końcowa składnika majątkowego na koniec okresu trwania umowy uwzględnia odpisy umorzeniowe z tytułu jego normalnego zużycia w toku prawidłowej eksploatacji.



zobowiązania długoterminowego, to wartość składnika aktywów stanowi niższa z dwóch wartości: wartość ustalona w zdaniu poprzednim lub wartość zdyskontowanej sumy opłat.

Strona publiczna ujmuje w wartości początkowej wybudowanego lub ulepszanego składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa także:

- a) koszty poniesione przed podpisaniem umowy, jeżeli posiada pewność, że umowa zostanie podpisana, oraz możliwe jest wyodrębnienie tych kosztów i przypisanie ich do umowy, pod warunkiem jednak, że nie zostały uprzednio odniesione na wynik finansowy;
- b) kwotę pieniężnego wkładu własnego przekazanego stronie prywatnej lub rzeczowego wkładu własnego nieodpłatnie przekazanego stronie prywatnej, lub innych korzyści finansowych (niezależnie od ich formy) przekazanych stronie prywatnej przed ustaleniem przez stronę publiczną zobowiązania długoterminowego; ujęte później zobowiązanie długoterminowe wobec strony prywatnej pomniejsza kwota pieniężnego wkładu własnego lub rzeczowego wkładu własnego nieodpłatnie przekazanego stronie prywatnej lub innych korzyści finansowych, zgodnie z zasadami wynagradzania strony prywatnej.

Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa podlegają ogólnym zasadom tworzenia obiektów inwentarzowych określonym w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe”.

#### **Przykład zastosowania postanowień pkt 4.2**

W umowie o partnerstwie, której przedmiotem jest zaprojektowanie, wybudowanie, sfinansowanie oraz eksploatacja obiektu sportowego, w budżecie kosztów robót budowlanych ustalono szacunkowe koszty budowy obiektu na 35 000 000 zł. W umowie ustalono także dla strony prywatnej marżę zysku w wysokości 8% kosztu wytworzenia. Dodatkowo strona publiczna opłaciła ekspertyzy prawne i finansowe na łączną kwotę 90 000 zł, niezbędne do analiz przedrealizacyjnych.

Strona publiczna w momencie przekazania przez stronę prywatną obiektu sportowego do eksploatacji ujmuje składnik aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa w wartości 37 890 000 zł.

Wycena początkowa aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa:

<b>WYSZCZEGÓLNIENIE</b>	<b>KWOTY (PLN)</b>
Koszty fazy przygotowawczo-projektowej	90 000
Szacowane koszty robót budowlanych	35 000 000
Szacowana marża zysku (8% kosztów robót budowlanych)	2 800 000
<b>Wartość początkowa aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa</b>	<b>37 890 000</b>

4.3. Strona publiczna może przekazać stronie prywatnej rzeczowy wkład własny w postaci składnika aktywów (nieruchomości, części składowej nieruchomości, rzeczy ruchomej lub prawa majątkowego) w szczególności w drodze sprzedaży, najmu, dzierżawy, użyczenia, użytkowania bądź w formie darowizny.

Przychód z tytułu sprzedaży rzeczowego wkładu własnego strona publiczna ujmuje jako przychody bieżącego okresu<sup>5)</sup>.

Aktywa przekazane w drodze najmu lub dzierżawy strona publiczna ujmuje z uwzględnieniem postanowień Krajowego Standardu Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem, dzierżawa”, zwanego dalej KSR nr 5.

Aktywa przekazane na podstawie umowy użyczenia lub ustanowienia prawa użytkowania strona publiczna przekwalifikowuje do aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa w wartości wynikającej z ksiąg rachunkowych na dzień przekwalifikowania.

Aktywa przekazane w formie darowizny strona publiczna ujmuje zgodnie z punktem 4.2.

4.4. Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa podlegają amortyzacji na zasadach określonych w zasadach (polityce) rachunkowości strony publicznej, z uwzględnieniem postanowień art. 32 i 33 ustawy o rachunkowości, a gdy stroną publiczną jest państwowa lub samorządowa jednostka budżetowa lub samorządowy zakład budżetowy § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie

<sup>5)</sup> Strona publiczna może rozważyć, czy sprzedane składniki rzeczowego wkładu własnego są częścią składową obiektu będącego przedmiotem umowy oraz czy przychody związane z tą sprzedażą korygują wartość początkową aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa.

szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2017 r. poz. 760), zwanego dalej „rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości”.

Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa wymagają w całości umorzenia w ciągu okresu ekonomicznej użyteczności.

4.5. Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa podlegają okresowo testowi na utratę wartości, zgodnie z postanowieniami Krajowego Standardu Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów”, zwanego dalej „KSR nr 4”.

4.6. Po zakończeniu okresu trwania umowy strona prywatna przekazuje stronie publicznej nieodpłatnie aktywa, które użytkowała w celu świadczenia usług w ramach partnerstwa. Jeżeli przekazany środek trwały był wybudowany lub ulepszony przez stronę prywatną, to wymaga on przekwalifikowania z aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa do innych, właściwych grup środków trwałych. Strona publiczna określa w swoich zasadach (polityce) rachunkowości szczegółowe zasady przekwalifikowania aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa do poszczególnych grup środków trwałych. Przekwalifikowanie powinno być poprzedzone inwentaryzacją środków trwałych przekazanych stronie publicznej.

W przypadku gdy przekazane stronie publicznej aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa były wcześniej oddane stronie prywatnej w formie rzeczowego wkładu własnego, strona publiczna przekwalifikowuje je do właściwych grup środków trwałych w wartościach wynikających z ksiąg rachunkowych na dzień przekwalifikowania.

4.7. Strona publiczna ujmuje wybudowany lub ulepszony składnik aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa drugostronnie jako zobowiązanie długoterminowe, skorygowane o kwotę jakiegokolwiek innego wynagrodzenia opłaconego przez stronę prywatną stronie publicznej lub odwrotnie.

Do kwoty zobowiązania nie wlicza się:

- a) kosztów partnerstwa poniesionych przez stronę publiczną przed podpisaniem umowy,
- b) kwoty pieniężnego lub rzeczowego wkładu własnego lub innych korzyści finansowych przekazanych przez stronę publiczną stronie prywatnej przed powstaniem zobowiązania.

Zależnie od sposobu wynagradzania strony prywatnej, strona publiczna ujmuje zobowiązanie jako:

- 1) zobowiązanie długoterminowe – jeżeli dokonuje na rzecz strony prywatnej zapłaty kwoty pieniężnej,
- 2) rozliczenia międzyokresowe przychodów – jeżeli wynagrodzenie strony prywatnej stanowi przekazane jej prawo do pobierania pożytków z przedmiotu umowy od osób trzecich, korzystających z aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa,
- 3) rozliczenia międzyokresowe przychodów i zobowiązanie długoterminowe – jeżeli przekazała stronie prywatnej prawo do pobierania pożytków z przedmiotu umowy od osób trzecich korzystających z aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa oraz dokonuje na rzecz strony prywatnej zapłaty kwoty pieniężnej.

W przypadku, gdy zapłata kwoty pieniężnej ma charakter zmienny (zależy od liczby użytkowników) to przy wycenie zobowiązania długoterminowego uwzględnia się zmiany szacunków, tj. dokonuje się korekty wartości bilansowej ww. zobowiązania w celu odzwierciedlenia aktualnych szacunków przyszłych płatności.

#### **Przykład zastosowania postanowień pkt 4.2 i 4.7.**

W umowie o partnerstwie, której przedmiotem jest zaprojektowanie, wybudowanie, sfinansowanie oraz eksploatacja obiektu sportowego, w budżecie kosztów robót budowlanych ustalono szacunkowe koszty budowy obiektu na 35 000 000 zł. W umowie ustalono także marżę zysku strony prywatnej w wysokości 8% kosztu wytworzenia. Dodatkowo strona publiczna opłaciła ekspertyzy prawne i finansowe na łączną kwotę 90 000 zł, niezbędne do analiz przedrealizacyjnych. W trakcie prac termomodernizacyjnych strona publiczna przekazała stronie prywatnej pieniężny wkład własny – 350 000 zł.

Strona publiczna przekazany wkład własny – 350 000 zł ujmuje w wartości początkowej aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa.

Strona publiczna w momencie przekazania przez stronę prywatną obiektu sportowego do eksploatacji ujmuje:

- aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa w kwocie 38 240 000 zł,
- zobowiązanie długoterminowe w wartości 37 800 000 zł (nie obejmuje ono m.in. pieniężnego wkładu własnego – 350 000 zł).

Wycena początkowa aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa oraz zobowiązań długoterminowych.

WYSZCZEGÓLNIENIE	KWOTA (PLN)
Koszty fazy przygotowawczo-projektowej	90 000
Szacowane koszty robót budowlanych	35 000 000
Szacowana marża zysku (8% kosztów robót budowlanych)	2 800 000
Pieniężny wkład własny	350 000
<b>Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa</b>	<b>38 240 000</b>
<b>Zobowiązania długoterminowe</b>	<b>37 800 000</b>

4.8. Nie później niż na dzień bilansowy zobowiązanie długoterminowe wycenia się w skorygowanej cenie nabycia, to jest w początkowo ujętej kwocie powiększonej o skumulowane odsetki od tej kwoty, naliczone za pomocą efektywnej stopy procentowej, a pomniejszonej o dokonane spłaty. Strona publiczna ujmuje odsetki obliczone według efektywnej stopy procentowej jako koszty okresu (koszty finansowe).

Strona publiczna dzieli każdą płatność środków pieniężnych na rzecz strony prywatnej na:

- spłatę zobowiązania długoterminowego,
- pokrycie kosztów finansowania zewnętrznego (odsetek) przez stronę prywatną, które ujmuje jako korektę zobowiązania długoterminowego,
- pokrycie kosztów usług eksploatacyjnych świadczonych przez stronę prywatną, które ujmuje jako koszty okresu (koszty usług obcych).

Zasady podziału bieżących płatności środków pieniężnych na rzecz strony prywatnej wynikają z postanowień umowy.

Do zobowiązań wycenianych w skorygowanej cenie nabycia można stosować przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 277), zwanego dalej „rozporządzeniem w sprawie instrumentów finansowych”.

4.9. Równowartość powstałych w toku realizacji umowy aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa, których pokrycie stanowi prawo do pobierania pożytków z przedmiotu umowy od osób trzecich, wycenianych zgodnie z pkt. 4.7, stanowią rozliczenia międzyokresowe przychodów. Wynikają one z transakcji zamiany aktywów pomiędzy stroną publiczną i stroną prywatną. Strona publiczna pomniejsza stan rozliczeń międzyokresowych przychodów zgodnie z treścią umowy, przez okres jej trwania.

4.10. Strona publiczna pomniejsza początkowo ujętą kwotę zobowiązania długoterminowego lub rozliczeń międzyokresowych przychodów o kwotę pieniężnego lub nieodpłatnie przekazanego rzeczowego wkładu własnego lub innych korzyści finansowych przekazanych po oddaniu do eksploatacji składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa.

#### **Przykład zastosowania postanowień pkt 4.10.**

Kwota zobowiązania długoterminowego ustalonego w momencie oddania do eksploatacji obiektu użyteczności publicznej wybudowanego zgodnie z postanowieniami umowy o partnerstwie wynosi 20 000 000 zł. W fazie eksploatacji strona publiczna przekazała stronie prywatnej pieniężny wkład własny w wysokości 50 000 zł. Przekazana kwota pieniężnego wkładu własnego pomniejsza ciężący na stronie publicznej obowiązek zapłaty wynagrodzenia.

Strona publiczna w momencie przekazania pieniężnego wkładu własnego pomniejsza uprzednio ujęte zobowiązanie długoterminowe wobec strony prywatnej.

WYSZCZEGÓLNIENIE	KWOTA (PLN)
Zobowiązanie długoterminowe	20 000 000
Pieniężny wkład własny przekazany na rachunek strony prywatnej	50 000
<b>Zobowiązanie długoterminowe po uwzględnieniu kwoty pieniężnego wkładu własnego</b>	<b>19 950 000</b>

**Strona prywatna**

4.11. U strony prywatnej efekt rozliczenia umowy może stanowić prawo do wynagrodzenia za wybudowanie lub ulepszenie środka trwałego w postaci:

- a) zapłaty kwoty pieniężnej przez stronę publiczną – powstaje wówczas składnik aktywów finansowych (ujmowany w grupie inne aktywa finansowe), lub
- b) pobierania pożytków z przedmiotu umowy – powstaje wtedy składnik wartości niematerialnych i prawnych (ujmowany w grupie inne wartości niematerialne i prawne).

Strona prywatna ujmuje:

- składnik aktywów finansowych – w takiej wysokości, w jakiej, w myśl umowy, ma bezwarunkowe prawo do otrzymania od strony publicznej zapłaty w formie pieniężnej,
- składnik wartości niematerialnych i prawnych – w takiej wysokości, w jakiej w myśl umowy, ma prawo do pobierania pożytków (opłat) od użytkowników aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa.

Strony umowy mają stosunkowo dużą swobodę w stanowieniu o źródłach wynagradzania strony prywatnej.

4.12. Strona prywatna wprowadza składnik aktywów finansowych do ksiąg rachunkowych w wartości godziwej odpowiadającej przewidzianemu w umowie kosztowi budowy lub ulepszenia oraz eksploatacji środka trwałego powiększonej o marżę zysku, z uwzględnieniem stopnia zaawansowania robót budowlanych lub ulepszeniowych oraz usług eksploatacji. Nie później niż na dzień bilansowy składnik aktywów finansowych wycenia się w skorygowanej cenie nabycia, to jest w początkowo ujętej kwocie powiększonej o skumulowane odsetki od tej kwoty, naliczone za pomocą efektywnej stopy procentowej, a pomniejszonej o dokonane spłaty.

Odsetki naliczone w bieżącym okresie według efektywnej stopy procentowej stanowią przychody ujmowane u strony prywatnej, dla której umowa:

- a) jest działalnością operacyjną – jako przychody ze sprzedaży produktów (usług),
- b) w pozostałych przypadkach – jako przychody finansowe.

Do aktywów finansowych wycenianych w skorygowanej cenie nabycia stosuje się przepisy rozporządzenia w sprawie instrumentów finansowych.

**Przykład zastosowania postanowień pkt 4.12.**

Zgodnie z umową o partnerstwie strona prywatna w ciągu jednego roku ma dokonać termomodernizacji obiektu użyteczności publicznej a następnie zapewnić przez 10 lat utrzymanie i obsługę tego obiektu zgodnie z określonym w umowie standardem eksploatacyjnym. Strona prywatna szacuje, że koszty realizacji umowy wyniosą:

- usługi termomodernizacyjne 2000 j.p.,
- usługi rocznej eksploatacji 20 j.p.

Marża zysku wynosi 15%. Zgodnie z umową strona publiczna ma płacić stronie prywatnej 330 j.p. rocznie.

1. Wartość początkowa aktywów finansowych wynosi 2300 j.p. (2000 j.p. + 15%\*2000 j.p.) i jest ujęta w księgach rachunkowych strony prywatnej pod datą 1.01.20XX, to jest datą wykonania termomodernizacji. W fazie eksploatacji w wartości aktywów finansowych uwzględnia się przychody z usług eksploatacji 23 j.p. (20 j.p. +15%\*20 j.p.).
2. W dniu początkowego ujęcia aktywów finansowych strona prywatna ustaliła, że z umowy wynika wewnętrzna stopa zwrotu 5,6272%.
3. Strona prywatna ustaliła też, że przy zachowaniu sposobu płatności przewidzianego w umowie aktywa finansowe powinny być w kolejnych latach wykazywane w sprawozdaniu finansowym sporządzonym na kolejne dni bilansowe w skorygowanej cenie nabycia (w wysokości wykazanej w tabeli).

NA DZIEŃ	PRZYCHODY Z TYTUŁU ODSETEK w j.p. (IRR* SKORYGOWANA CENA NABYCIA*	ROCZNA SPŁATA PRZEZ STRONĘ PUBLICZNĄ w j.p.	SKORYGOWANA CENA NABYCIA w j.p.
1.01.20XX			2 300
31.12.20XX+1	$(2\ 300+23)*5,6272\% = 130,72$	330	$2\ 300+23+ 130,72$ $- 330= 2\ 123,72$
31.12.20XX+2	$(2\ 123,72+23)*5,6272\%=120,80$	330	$2\ 123,72+23+120,80$ $-330=1\ 937,52$
31.12.20XX+3	$(1\ 937,52+23)*5,6272\%=110,32$	330	$1\ 937,52+23+110,32$ $-330=1\ 740,84$

31.12.20XX+4	$(1\,740,84+23)*5,6272\%=100,04$	330	$1\,740,84+23+100,04$ $-330=1\,533,88$
31.12.20XX+5	$(1\,533,88+23)*5,6272\%=87,61$	330	$1\,533,88+23+87,61$ $-330=1\,314,49$
31.12.20XX+6	$(1\,314,49+23)*5,6272\%=75,86$	330	$1\,314,49+23+75,86$ $-330=1\,083,35$
31.12.20XX+7	$(1\,083,35+23)*5,6272\%=62,26$	330	$1\,083,35+23+62,26$ $-330=838,61$
31.12.20XX+8	$(838,61+23)*5,6272\%=48,48$	330	$838,61+23+48,48$ $-330=580,09$
31.12.20XX+9	$(580,09+23)*5,6272\%=33,94$	330	$580,09+23+33,94$ $-330=307,03$
31.12.20XX+10	$(307,03+23)*5,6272\%=18,57$	330	$307,03+23+18,57$ $-330=18,6$

\* Na potrzeby przykładu przyjęto założenie, że aktywa finansowe (zarówno w części dotyczącej robót termomodernizacyjnych jak i czynności eksploatacyjnych) w całości podlegają wycenie na dzień bilansowy w skorygowanej cenie nabycia.

4.13. W razie potrzeby dokonania odpisu aktualizującego wartość aktywów finansowych wycenianych w skorygowanej cenie nabycia, stosuje się postanowienia KSR nr 4.

4.14. Strona prywatna ujmuje składnik wartości niematerialnych i prawnych w wartości godziwej wynagrodzenia otrzymanego lub należnego z tytułu robót budowlanych lub ulepszeniowych. W tym celu ustala kwotę otrzymanego lub należnego wynagrodzenia przewidzianego w umowie, równą przewidzianemu w umowie przychodowi, który uwzględnia w szczególności planowany koszt budowy lub ulepszenia powiększone o marżę zysku. W fazie budowy strona prywatna zwiększa koszty budowy lub ulepszenia o poniesione koszty finansowania zewnętrznego, w myśl art. 28 ust. 4 ustawy o rachunkowości.

4.15. Odpisy amortyzacyjne od składnika wartości niematerialnych i prawnych, o którym mowa w pkt 4.14 dokonywane są na zasadach określonych w art. 32 i 33 ustawy o rachunkowości. Składnik wartości niematerialnych i prawnych jest amortyzowany przez okres, w którym w myśl umowy przewiduje się jego wykorzystanie przez stronę prywatną do realizacji usług.

4.16. Jeżeli strona prywatna otrzymuje od strony publicznej część wynagrodzenia w formie zapłaty kwoty pieniężnej, a część – w formie opłat od użytkowników, to rozlicza oddzielnie części wynagrodzenia, traktowane jako aktywa finansowe oraz wartości niematerialne i prawne.

4.17. Strona prywatna może także uzyskać od strony publicznej inne aktywa jako rzeczowy lub pieniężny wkład własny. Pieniężny lub rzeczowy wkład własny może przyjąć różne formy prawne w zależności od przyjętego sposobu rozliczeń oraz określonych w umowie źródeł przychodów strony prywatnej. Rzeczowy wkład własny w postaci składnika aktywów (nieruchomości, części składowej nieruchomości, rzeczy ruchomej lub prawa majątkowego) może zostać uzyskany w szczególności w drodze zakupu, najmu, dzierżawy, użyczenia, użytkowania bądź w formie darowizny.

Aktywa uzyskane w drodze zakupu, strona prywatna wycenia w momencie początkowego ich ujęcia w księgach rachunkowych w cenie nabycia. Jeżeli aktywa te są częścią składową obiektu będącego przedmiotem umowy, to powiększają one wartość tego obiektu. Natomiast, w pozostałych przypadkach są ujmowane jak każde inne nabycie składnika aktywów.

Aktywa uzyskane w drodze najmu lub dzierżawy strona prywatna ujmuje zgodnie z postanowieniami KSR nr 5. Koszt związany z najmem (leasing operacyjny) lub koszty finansowe oraz amortyzacja (leasing finansowy) stanowią koszty z tytułu wykonania umowy, chyba że uzyskany składnik aktywów nie jest wykorzystywany w celu realizacji danej umowy.

Aktywa uzyskane na podstawie umowy użyczenia lub ustanowienia prawa użytkowania strona prywatna ujmuje w ewidencji pozabilansowej.

Nieodpłatnie otrzymany wkład rzeczowy lub pieniężny wkład własny uzyskany od strony publicznej jako element rozliczenia z tytułu umowy o partnerstwie:

- a) przed ujęciem aktywów finansowych lub wartości niematerialnych i prawnych – stanowi element rozliczeń międzyokresowych przychodów, który rozliczany jest z tymi aktywami lub wartościami w momencie oddania składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa,
- b) po oddaniu do eksploatacji składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa – koryguje wartość aktywów finansowych lub wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej.

**Przykład zastosowania postanowień pkt 4.17.**

Strona prywatna, zgodnie z umową o partnerstwie, wybudowała nowy budynek szpitala powiatowego. Od dnia oddania go do użytku zobowiązana jest do technicznego utrzymania obiektu przez 20 lat. Podstawowe przychody z umowy zostały określone w formie zapłaty kwoty pieniężnej w wysokości 250 000 000 zł przez stronę publiczną (tzw. opłata za dostępność). Po rozpoczęciu eksploatacji nowego obiektu strona prywatna otrzymała nieodpłatnie aparaturę medyczną, która została przeniesiona z likwidowanych obiektów „starego” szpitala o wartości 1 500 000 zł.

Strona prywatna w momencie nieodpłatnego otrzymania aparatury medycznej pomniejsza uprzednio ujęte aktywa finansowe.

WYSZCZEGÓLNIENIE	KWOTA (PLN)
Aktywa finansowe	250 000 000
Nieodpłatnie otrzymana aparatura medycznej	1 500 000
<b>Aktywa finansowe po rozliczeniu nieodpłatnie otrzymanej aparatury medycznej</b>	<b>248 500 000</b>

\* Takie ujęcie nieodpłatnie otrzymanego rzeczowego wkładu własnego będzie zasadne przy założeniu, że:

- składniki majątkowe otrzymane od strony publicznej nie są częścią składową obiektu i strona prywatna może nim swobodnie rozporządzać, oraz
- przekazane składniki majątkowe, zgodnie z umową, rozliczają część długu strony publicznej wobec strony prywatnej tj. zostają zaliczone na poczet wynagrodzenia należnego stronie prywatnej z tytułu tzw. opłaty za dostępność.

4.18. Umowy objęte zakresem standardu mogą przewidywać, że strona prywatna jest zobowiązana do utrzymania składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa na określonym poziomie sprawności technicznej lub do przywrócenia temu składnikowi określonego stanu przed jego przekazaniem stronie publicznej na koniec okresu trwania umowy. Takie zobowiązanie umowne strona prywatna ujmuje i wycenia zgodnie z postanowieniami Krajowego Standardu Rachunkowości nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”, zwanego dalej „KSR nr 6”, dotyczącymi rezerw.

## V. Przychody i koszty związane z realizacją umów o partnerstwie i umów koncesji

### Strona publiczna

5.1. Strona publiczna osiąga zazwyczaj w ramach umowy przychody z tytułu:

- a) odszkodowań otrzymanych od strony prywatnej (poza karami umownymi potrącanymi z wynagrodzenia strony prywatnej),
- b) rat rozliczeń międzyokresowych przychodów przypadających na bieżący okres sprawozdawczy,
- c) odpisania przedawnionych lub umorzonych zobowiązań wynikających z umowy,
- d) rozwiązania uprzednio utworzonych rezerw na zobowiązania wynikające z umowy,
- e) odsetek za zwłokę w zapłacie należności przewidzianych umową,
- f) dodatnich różnic kursowych,
- g) uzyskanych odszkodowań wynikających z umów ubezpieczenia majątkowego zawartych w trakcie realizacji umowy.

Strona publiczna ustala przychody z umowy w kwocie otrzymanej lub należnej zapłaty, zgodnie z zasadą memoriału.

5.2. Koszty ponoszone przez stronę publiczną wynikają z roli, jaką ta odgrywa w partnerstwie –z dostawcy aktywów służących realizacji zadań publicznych przekształca się w koordynatora usług świadczonych przez stronę prywatną.

Koszty ponoszone przez stronę publiczną wymagają przyporządkowania do właściwych faz i okresów realizacji umowy, z którymi się wiążą.

Koszty fazy przygotowawczo-projektowej stanowią koszty, które strona publiczna może bezpośrednio przyporządkować do procesu tworzenia koncepcji partnerstwa i działań zmierzających do zawarcia umowy.

Są to w szczególności koszty:

- a) związane z określaniem przedmiotu partnerstwa,
- b) przygotowania wstępnej dokumentacji,
- c) zespołu wdrożeniowego odpowiedzialnego za opracowanie szczegółowej specyfikacji przedmiotu partnerstwa,
- d) usług doradców, ekspertów, analityków,
- e) sporządzenia ekonomiczno-finansowych analiz przedrealizacyjnych,
- f) opracowania dokumentacji przetargowej oraz organizacji i przeprowadzenia przetargu,
- g) pozyskania, zabezpieczenia i przekazania wkładu własnego,
- h) związane z uregulowaniem spraw własnościowych nieruchomości gruntowych,
- i) uzyskania wymaganych pozwoleń i decyzji administracyjnych.

Koszty fazy realizacji obejmują głównie koszty:

- a) bieżącego nadzoru i sprawowania kontroli budowy lub ulepszenia środka trwałego wykonywanej przez stronę prywatną,
- b) spowodowane zmianą specyfikacji przedmiotu partnerstwa oraz związanych z tym rekompensat dla strony prywatnej.

Koszty fazy eksploatacji obejmują najczęściej koszty:

- a) bieżącego nadzoru i sprawowania kontroli usług wykonywanych przez stronę prywatną,
- b) wynagrodzenia na rzecz strony prywatnej,
- c) amortyzacji aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa,
- d) przejścia składników tych aktywów po zakończeniu umowy.

### Strona prywatna

5.3. Strona prywatna osiąga podstawowe przychody z realizacji przedmiotu partnerstwa. Ich charakter wynika bezpośrednio z określonego w umowie systemu wynagradzania strony prywatnej. Z reguły wynagrodzenie strony prywatnej jest tak ustalane, aby pokryło koszty ponoszone przez stronę prywatną (np.: przygotowania oferty, budowy lub ulepszenia środka trwałego, jego eksploatacji, finansowania zewnętrznego, podatków oraz różnego rodzaju stałych opłat, wynagrodzenia podwykonawców oraz rezerw związanych z ryzykiem nieosiągnięcia zakładanych parametrów przedsięwzięcia), a także zapewniło określony zysk<sup>6)</sup>. Wynagrodzenie

<sup>6)</sup> Należy odróżnić wynagrodzenie strony prywatnej od pieniężnego wkładu własnego otrzymanego przez stronę prywatną, w tym w szczególności dopłat do usług świadczonych przez stronę prywatną w ramach partnerstwa. Wynagrodzenie strony prywatnej jest to otrzymana lub należna zapłata na jej rzecz. Natomiast pieniężny wkład własny może polegać na finansowaniu tylko określonych kosztów przedsięwzięcia, na przykład części kosztów działalności eksploatacyjnej

w formie prawa do pobierania pożytków lub/i zapłaty kwoty pieniężnej przez stronę publiczną (por. pkt 4.11) strona prywatna otrzymuje dopiero w fazie eksploatacji aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa.

**Przykład zastosowania postanowień pkt 5.3.**

Zbilansowanie wydatków/kosztów i wpływów/przychodów w mieszanym modelu wynagradzania strony prywatnej, która przejęła ryzyko związane z projektem, budową, finansowaniem i eksploatacją parkingu miejskiego:

WYDATKI/KOSZTY	KWOTA (PLN)	WPLYWY/PRZYCHODY	KWOTA (PLN)
Koszty budowy parkingu	100 000	Przychody z opłat pobieranych od korzystających z usług parkingowych	440 000
Koszty kredytu	20 000	Opłata od strony publicznej za dostępność wszystkich miejsc parkingowych	230 000
Koszty eksploatacyjne	470 000		
Zysk w myśl umowy	80 000		
<b>Razem</b>	<b>670 000</b>	<b>Razem</b>	<b>670 000</b>

Opłaty pobierane od korzystających z usług parkingowych zostały na podstawie badań rynku ustalone na społecznie akceptowanym poziomie. W związku z koniecznością pokrycia wszystkich kosztów wymagających poniesienia przez stronę prywatną i zapewnienia jej marży zysku, w umowie przewidziano, że strona prywatna będzie także otrzymywać systematycznie, stałe opłaty od strony publicznej.

5.4. Prawo do pobierania pożytków z przedmiotu umowy oznacza, że wynagrodzenie strony prywatnej zależy całkowicie od stopnia, w jakim użytkownicy będą korzystali z danej usługi po określonej cenie. Taki system wynagradzania strony prywatnej jest najczęściej stosowany do usług dostarczania wody, odprowadzania ścieków, przewozu transportem miejskim, korzystania z garaży podziemnych, korzystania z płatnych autostrad lub obiektów rekreacyjno-sportowych. Strony negocjując umowę szacują cenę określonej usługi z uwzględnieniem prognozy liczby użytkowników wnoszących opłaty o określonej wysokości w poszczególnych latach eksploatacji aktywów oraz wyników analiz np. rynku, demograficznej, rozwoju gospodarczego czy sytuacji społecznej danej miejscowości.

5.5. Zapłata kwoty pieniężnej przez stronę publiczną na rzecz strony prywatnej oznacza, że strona publiczna dokonuje szeregu płatności, zależnych przede wszystkim od rzeczywistego wykorzystania lub faktycznej dostępności składnika aktywów, który jest wykorzystywany do realizacji określonych umową usług lub jest z nimi związany. Wybudowany lub ulepszony środek trwały musi spełniać określone w umowie standardy, a świadczone dzięki niemu usługi ściśle określoną jakość, niezależnie od tego ilu jest korzystających. Strony umowy w toku jej negocjacji szacują wysokość poszczególnych płatności w oparciu o prognozy kosztów budowy lub ulepszenia środka trwałego i kosztów jego eksploatacji z uwzględnieniem marży zysku. Szacunkowe płatności nie uwzględniają rzeczywistego zapotrzebowania na daną usługę w poszczególnych latach fazy eksploatacji środka trwałego. Taki system wynagrodzenia strony prywatnej stosowany jest przeważnie do przedsięwzięć realizowanych w ramach partnerstwa, cechujących się niską rentownością lub samodzielnie nieprzynoszących przychodów. Przykładem takich przedsięwzięć jest budowa bezpłatnych dróg publicznych i ich eksploatacja, budowa lub ulepszenie i eksploatacja obiektów szkół publicznych.

5.6. Prawo do pobierania pożytków z przedmiotu umowy i jednocześnie zapłata kwoty pieniężnej przez stronę publiczną stanowi przykład mieszanego systemu wynagradzania strony prywatnej. Jest on stosowany – przykładowo – do umów koncesji, kiedy to wysokość zapłaty kwoty pieniężnej przez stronę publiczną nie może prowadzić do odzyskania przez stronę prywatną całości kosztów poniesionych na wykonanie umowy.

5.7. Jeżeli strona prywatna wykonuje prace budowlane lub ulepszeniowe, wówczas wynagrodzenie należne lub otrzymane wycenia według ich wartości godziwej.

5.8. W przypadku gdy wynagrodzenie strony prywatnej stanowi prawo do pobierania pożytków z przedmiotu umowy – przychody wycenia się w wartości godziwej otrzymanego lub należnego wynagrodzenia, w tym samym okresie, w którym powstają koszty budowy lub ulepszenia, zgodnie z postanowieniami KSR nr 3. Przy

---

przedsiębiorstwa wodociągowego w formie dopłat do ceny wody lub przedsiębiorstwa komunikacji miejskiej w formie dopłat do cen biletów.



tym systemie wynagradzania strona prywatna ujmuje ponadto przychody z tytułu opłat użytkowników, co następuje w momencie ich naliczenia lub pobrania.

5.9. Jeżeli wynagradzanie strony prywatnej stanowi zapłata określonej kwoty pieniężnej przez stronę publiczną, wówczas podstawowe przychody z realizacji umowy ujmuje się w tym samym czasie co koszty w wartości godziwej kwoty należnej od strony publicznej z tytułu wykonania zadań budowy lub ulepszenia i eksploatacji środka trwałego, z uwzględnieniem – w odniesieniu do fazy realizacji (budowy lub ulepszenia) – postanowień KSR nr 3. W przypadku, gdy zapłata kwoty pieniężnej ma charakter zmienny (zależy od liczby użytkowników) to przy wycenie składnika aktywów finansowych uwzględnia się zmiany szacunków. Wówczas dokonuje się korekty wartości bilansowej składnika aktywów finansowych, aby odzwierciedlić aktualne szacunki przyszłych płatności.

5.10. Jeżeli system wynagradzania strony prywatnej zakłada częściowo zapłatę kwoty pieniężnej przez stronę publiczną a częściowo prawo do pobierania pożytków od użytkowników, wówczas strona prywatna ujmuje przychody w wartości godziwej otrzymanego lub należnego wynagrodzenia, w tym samym okresie co koszty budowy lub ulepszenia oraz eksploatacji, z uwzględnieniem postanowień KSR nr 3. Każdą składową wynagrodzenia strona prywatna rozlicza na aktywa finansowe oraz wartości niematerialne i prawne w proporcji określonej w umowie. Przychody z tytułu opłat od użytkowników strona prywatna ujmuje w momencie ich naliczenia lub pobrania, zgodnie z zasadą memoriału.

5.11. Umowa może szczegółowo regulować zasady obniżania wynagrodzenia należnego stronie prywatnej, w razie nienależytego wykonania lub niewykonania przez nią obowiązków.

5.12. Strona prywatna z realizacji przedmiotu partnerstwa może osiągać także inne przychody, na przykład z tytułu:

- a) kar i odszkodowań otrzymanych od strony publicznej,
- b) odpisania przedawnionych lub umorzonych zobowiązań wynikających z umowy,
- c) rozwiązań uprzednio utworzonych rezerw na zobowiązania, wynikające z umowy,
- d) odsetek za zwłokę w zapłacie należności przewidzianych umową,
- e) dodatnich różnic kursowych,
- f) uzyskanych odszkodowań wynikających z umów ubezpieczenia majątkowego zawartych w trakcie realizacji umowy.

Strona prywatna ustala inne przychody z umowy w kwocie otrzymanej lub należnej zapłaty, zgodnie z zasadą memoriału<sup>7)</sup>.

5.13. Koszty ponoszone przez stronę prywatną wymagają przyporządkowania do właściwych okresów i faz umowy.

Koszty fazy przygotowawczo-projektowej obejmują głównie koszty:

- a) przygotowania oferty,
- b) usług doradców, ekspertów, analityków,
- c) sporządzenia szczegółowych analiz finansowo-ekonomicznych,
- d) uczestnictwa w przetargu,
- e) sporządzenia dokumentacji budowy, montażu lub zainstalowania środka trwałego, jeżeli możliwe jest wyodrębnienie tych kosztów i przypisanie do umowy, pod warunkiem jednak że nie zostały uprzednio odniesione na wynik finansowy,
- f) pośrednie.

Na koszty fazy realizacji składają się przede wszystkim koszty:

- a) zużycia materiałów budowlanych,
- b) płac pracowników zatrudnionych przy realizacji przedmiotu partnerstwa wraz z narzutami, łącznie z płacami nadzoru budowy,
- c) transportu maszyn, urządzeń, materiałów, ziemi do i z miejsca budowy,

<sup>7)</sup> Ustawa o koncesji pozwala stronie prywatnej uwzględnić w szacunkowej wartości umowy inne przychody towarzyszące wynagrodzeniu za wykonanie robót budowlanych lub świadczenie usług i zarządzanie tymi usługami, np. przychody ze sprzedaży aktywów wchodzących w skład przedmiotu umowy lub innych korzyści finansowych otrzymanych od osób trzecich z tytułu wykonania umowy. Biorąc pod uwagę stan faktyczny strona prywatna rozważa, czy pomniejszyć o inne tytuły przychodów wartość aktywów finansowych lub wartości niematerialnych i prawnych (podobnie jak pieniężny wkład własny lub nieodpłatnie otrzymany rzeczowy wkład własny), czy też wpłyną one na wynik finansowy, jako przychody bieżącego okresu, w momencie ich naliczenia lub otrzymania.

- d) usług podwykonawców,
- e) wynagrodzeń ekspertów i doradców,
- f) finansowania zewnętrznego.
- g) pośrednie.

Koszty tej fazy ujmuje się odpowiednio do stopnia zaawansowania budowy lub ulepszenia, zgodnie z postanowieniami KSR nr 3.

Do kosztów fazy eksploatacji zalicza się najczęściej koszty:

- a) świadczenia usług przewidzianych umową,
- b) robót poprawkowych, gwarancyjnych i rękojmi niepokryte rezerwą,
- c) utrzymania obiektu, w tym ochrony, usuwania nieczystości i obsługi technicznej,
- d) remontów, konserwacji i ulepszenia istniejącego obiektu,
- e) poboru od bezpośrednich użytkowników opłat za świadczone usługi,
- f) finansowania zewnętrznego,
- g) pośrednie, w tym ewentualnie amortyzacji środków trwałych.

#### **Przykład zastosowania postanowień pkt. 5.7–5.10 i 5.13.**

Zgodnie z umową o partnerstwie strona prywatna ma w ciągu dwóch lat wykonać budowę obiektu użyteczności publicznej i zapewnić przez 25 lat utrzymanie oraz obsługę tego obiektu zgodnie z określonym w umowie standardem eksploatacyjnym. Strona prywatna szacuje, że koszty, które poniesie w związku z realizacją umowy będą następujące:

- roboty budowlane 100 000 000 zł,
- świadczenia usług w ciągu rocznej eksploatacji 800 000 zł.

Ustalona marża zysku dla strony prywatnej wynosi 15%.

Na koniec pierwszego roku budowy strona prywatna ustaliła, że stopień zaawansowania robót budowlanych objętych umową wynosi 45%.

Przychody i koszty strony prywatnej w pierwszym roku realizacji umowy kształtują się następująco:

<b>WYSZCZEGÓLNIENIE</b>	<b>BUDŻET PRZYCHODÓW I KOSZTÓW (PLN)</b>	<b>STOPIEŃ ZAAWANSOWANIA PRAC (%)</b>	<b>KWOTY NA OSTATNI DZIEŃ PIERWSZEGO ROKU</b>
Przychody	115 000 000	45	51 750 000
Koszty budowy	100 000 000	45	45 000 000
<b>Wynik finansowy</b>			<b>6 750 000</b>

Na koniec pierwszego roku strona prywatna księguje:

- przychody ze sprzedaży usług budowlanych 51 750 000 zł,
- koszty budowy 45 000 000 zł,
- aktywa finansowe w kwocie 51 750 000 zł, jeżeli wynagradzanie strony prywatnej nastąpi drogą zapłaty określonej kwoty pieniężnej przez stronę publiczną lub
- rozliczenia międzyokresowe kosztów na kwotę 51 750 000 zł, jeżeli wynagrodzeniem strony prywatnej jest prawo do pobierania pożytków z przedmiotu umowy (do momentu zakończenia budowy); po zakończeniu robót budowlanych (na koniec drugiego roku) wartość robót zostanie przeksięgowana na wartości niematerialne i prawne.

5.14. Na dzień zakończenia okresu trwania umowy strona prywatna szacuje ewentualne koszty, jakie będzie musiała ponieść w związku z zakończeniem umowy i tworzy na ten cel rezerwę zgodnie z postanowieniami KSR nr 6.

## **VI. Zasady ujęcia w księgach rachunkowych umów o partnerstwie i umów koncesji**

6.1. Podstawą prawidłowej wyceny aktywów i zobowiązań oraz przychodów i kosztów umowy w poszczególnych okresach sprawozdawczych są informacje zawarte w aktualnym budżecie kosztów umowy oraz dowody księgowe dokumentujące rzeczywiste przychody i koszty umowy.

6.2. Podstawowe zasady ujęcia w księgach rachunkowych strony publicznej zdarzeń wynikających z realizacji umowy, w odniesieniu do której strona publiczna wykazuje zobowiązania długoterminowe lub rozliczenia międzyokresowe przychodów określają tabela 1 i tabela 2, zawarte w załączniku nr 3. Jeżeli strona publiczna wykazuje zarówno zobowiązania długoterminowe jak i rozliczenia międzyokresowe to stosuje odpowiednio zasady wskazane w tabelach 1 i 2 załącznika nr 3.

6.3. Podstawowe zasady ujęcia w księgach rachunkowych strony prywatnej zdarzeń wynikających z realizacji umowy określają tabela 3 i tabela 4, zawarte w załączniku nr 4. W zależności od systemu wynagradzania strona prywatna ujmuje w swoich księgach rachunkowych aktywa finansowe lub wartości niematerialne i prawne, bądź zarówno aktywa finansowe jak i wartości niematerialne i prawne. Jeżeli strona prywatna wykazuje zarówno aktywa finansowe jak i wartości niematerialne i prawne to stosuje odpowiednio zasady wskazane w tabelach 3 i 4 załącznika nr 4.

Strona prywatna nie ujmuje w swoich księgach rachunkowych środka trwałego zbudowanego lub ulepszonego w ramach partnerstwa. Strona prywatna uzyskuje jedynie zgodę na użytkowanie tego środka trwałego i może go wykorzystywać do realizacji usług na warunkach określonych w umowie.

6.4. Jeżeli stroną publiczną jest państwowa lub samorządowa jednostka budżetowa, lub samorządowy zakład budżetowy to zgodnie z przepisami rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zobowiązana jest do pozabilansowej ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych roku bieżącego oraz zaangażowania wydatków budżetowych przyszłych lat.

6.5. Strona publiczna ujmuje w księgach rachunkowych także wszelkie rozliczenia związane ze zmniejszeniem wynagrodzenia strony prywatnej, np. spowodowane brakiem dostępności składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa, nieosiągnięciem lub osiągnięciem niższych od oczekiwanych standardów jakościowych usług świadczonych przez stronę prywatną, podziałem pomiędzy stronę partnerstwa przychodów uzyskiwanych z aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa.

6.6. W przypadku umów o partnerstwie, których przedmiotem jest świadczenie usług przy wykorzystaniu już istniejących obiektów oraz umów koncesji na usługi:

a) w księgach rachunkowych strony publicznej nie ujmuje się operacji dotyczących budowy lub ulepszenia środka trwałego oraz zobowiązań długoterminowych lub rozliczeń międzyokresowych przychodów.

W przypadku takim strona publiczna ujmuje:

- przekazanie stronie prywatnej pieniężnego wkładu własnego (w momencie przekazania) – jako koszt rozłożony w czasie przez okres, w którym strona prywatna realizuje warunki umowy,
- przekazanie stronie prywatnej wynagrodzenia w postaci zapłaty kwoty pieniężnej (w momencie przekazania) – jako koszt okresu, którego dotyczy płatność wynikająca z realizacji umowy,
- inne rozliczenia ze stroną prywatną – jako przychody i koszty bieżącego okresu (w momencie ich osiągnięcia lub poniesienia) wpływające na wynik finansowy,

b) w księgach rachunkowych strony prywatnej nie ujmuje się operacji związanych z jej wynagrodzeniem w postaci aktywów finansowych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Wszelkie rozliczenia ze stroną publiczną stanowią w przypadku takich umów przychody i koszty okresu, w którym realizowana jest umowa.

6.7. Strona publiczna prowadzi szczegółową ewidencję aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa, wyodrębniając w niej środki trwałe wybudowane lub ulepszone przez stronę prywatną oraz środki trwałe przekazane stronie prywatnej w formie rzeczowego wkładu własnego.

6.8. Zawarcie kolejnej umowy, której przedmiotem jest ten sam składnik aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa, traktuje się jak zawarcie nowej umowy.

Każda umowa jest inna i wybór właściwego rozwiązania księgowego wymaga każdorazowo analizy uwarunkowań konkretnego przedsięwzięcia realizowanego w ramach partnerstwa.

## VII. Prezentacja i ujawnianie informacji o umowach o partnerstwie i umowach koncesji

### Strona publiczna

7.1. Strona publiczna wykazuje w bilansie oraz rachunku zysków i strat:

<b>Wynagradzanie strony prywatnej w formie zapłaty określonej kwoty pieniężnej przez stronę publiczną</b>	
<b>Bilans</b>	<b>Rachunek zysków i strat</b>
Środki trwałe, w dodatkowej pozycji: „Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa” Zobowiązanie długoterminowe	Koszty amortyzacji Koszty usług obcych Koszty finansowe
<b>Wynagradzanie strony prywatnej w formie prawa do pobierania pożytków z przedmiotu umowy</b>	
<b>Bilans</b>	<b>Rachunek zysków i strat</b>
Środki trwałe, w dodatkowej pozycji: „Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa” Rozliczenia międzyokresowe przychodów	Koszty amortyzacji Pozostałe przychody operacyjne

### Strona prywatna

7.2. Strona prywatna wykazuje w bilansie oraz rachunku zysków i strat:

<b>Wynagradzanie strony prywatnej w formie zapłaty określonej kwoty pieniężnej przez stronę publiczną</b>	
<b>Bilans</b>	<b>Rachunek zysków i strat</b>
Aktywa trwałe, w pozycji: „Aktywa finansowe (Inne aktywa finansowe)” Wynik finansowy	Koszty podstawowej działalności operacyjnej związane z robotami budowlanymi lub ulepszeniowymi oraz usługami eksploatacji Przychody ze sprzedaży produktów: usługi budowlane, usługi eksploatacji Przychody finansowe
<b>Wynagradzanie strony prywatnej w formie prawa do pobierania pożytków z przedmiotu umowy</b>	
<b>Bilans</b>	<b>Rachunek zysków i strat</b>
Aktywa trwałe, w pozycji: „Wartości niematerialne i prawne (Inne wartości niematerialne i prawne)” Wynik finansowy	Koszty podstawowej działalności operacyjnej, związane z robotami budowlanymi lub ulepszeniowymi oraz usługami eksploatacji Koszty amortyzacji Przychody ze sprzedaży produktów: usługi budowlane, usługi eksploatacji

7.3. W celu rzetelnego i jasnego ujawnienia informacji o realizacji umowy wskazane jest, aby strony umowy przedstawiały dodatkowe informacje i objaśnienia.

Strona publiczna (w Informacjach uzupełniających do bilansu oraz rachunku zysków i strat):

- charakter (rodzaj i zakres) zobowiązań wynikających z umowy w każdym roku jej obowiązywania,
- kwota zobowiązań wynikających z umowy wpływających na poziom państwowego długu publicznego oraz deficyt sektora finansów publicznych,
- łączna kwota planowanych i wykonanych wydatków w poszczególnych latach realizacji umowy,
- rodzaj i wielkości wkładu własnego oraz zasady jego przekazania stronie prywatnej,
- wyniki okresowej kontroli przeprowadzonej przez stronę publiczną.

Strona prywatna (w Informacji dodatkowej):

- rodzaj i zakres praw do użytkowania określonych aktywów przez stronę prywatną,
- zasady wynagradzania strony prywatnej,
- wyniki okresowej kontroli przeprowadzanej przez stronę prywatną,

- d) zmiany w umowie, które istotnie wpływają na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy strony prywatnej,
- e) warunki przekazania składnika majątkowego będącego przedmiotem umowy po zakończeniu jej wykonywania lub innych postanowień dotyczących tego składnika majątkowego.

### **VIII. Techniczno-organizacyjne problemy ewidencji umów o partnerstwie i umów koncesji**

8.1. Podstawę do ustalenia wartości początkowej aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa, zobowiązań długoterminowych, rozliczeń międzyokresowych przychodów, aktywów finansowych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także ustalenia przychodów i kosztów stron partnerstwa stanowią aktualna umowa oraz odpowiednia dokumentacja spełniająca wymogi określone w art. 21 i 22 ustawy o rachunkowości.

8.2. W przypadku łączenia środków europejskich (np. środków z funduszy strukturalnych) z umową (tzw. projekty hybrydowe<sup>8)</sup>) zasady (polityka) rachunkowości obu stron partnerstwa powinny przewidzieć taki sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, który zapewni dostępność danych niezbędnych dla spełnienia obowiązków określonych w przepisach Unii Europejskiej i krajowych.

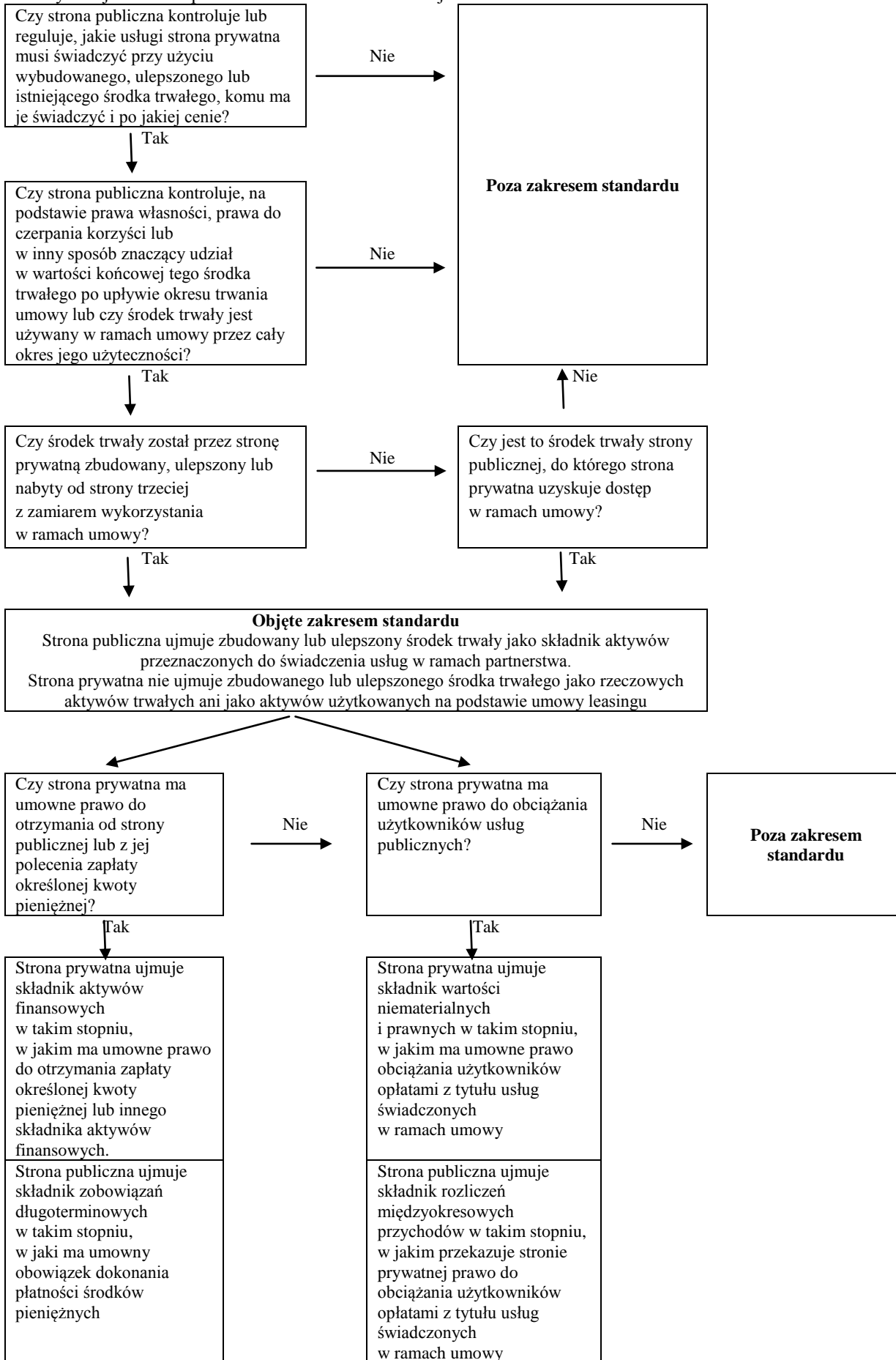
8.3. Jeżeli sprawozdanie finansowe strony partnerstwa podlega badaniu przez biegłego rewidenta, a strona ta jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, w księgach rachunkowych oraz sprawozdaniach finansowych uwzględnienia wymaga odroczony podatek dochodowy, o którym mowa w art. 37 ustawy o rachunkowości oraz Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy”.

---

<sup>8)</sup> Projekt hybrydowy jest to projekt realizowany w ramach umowy o partnerstwie lub umowy koncesji wsparty środkami pochodzącymi z funduszy europejskich.

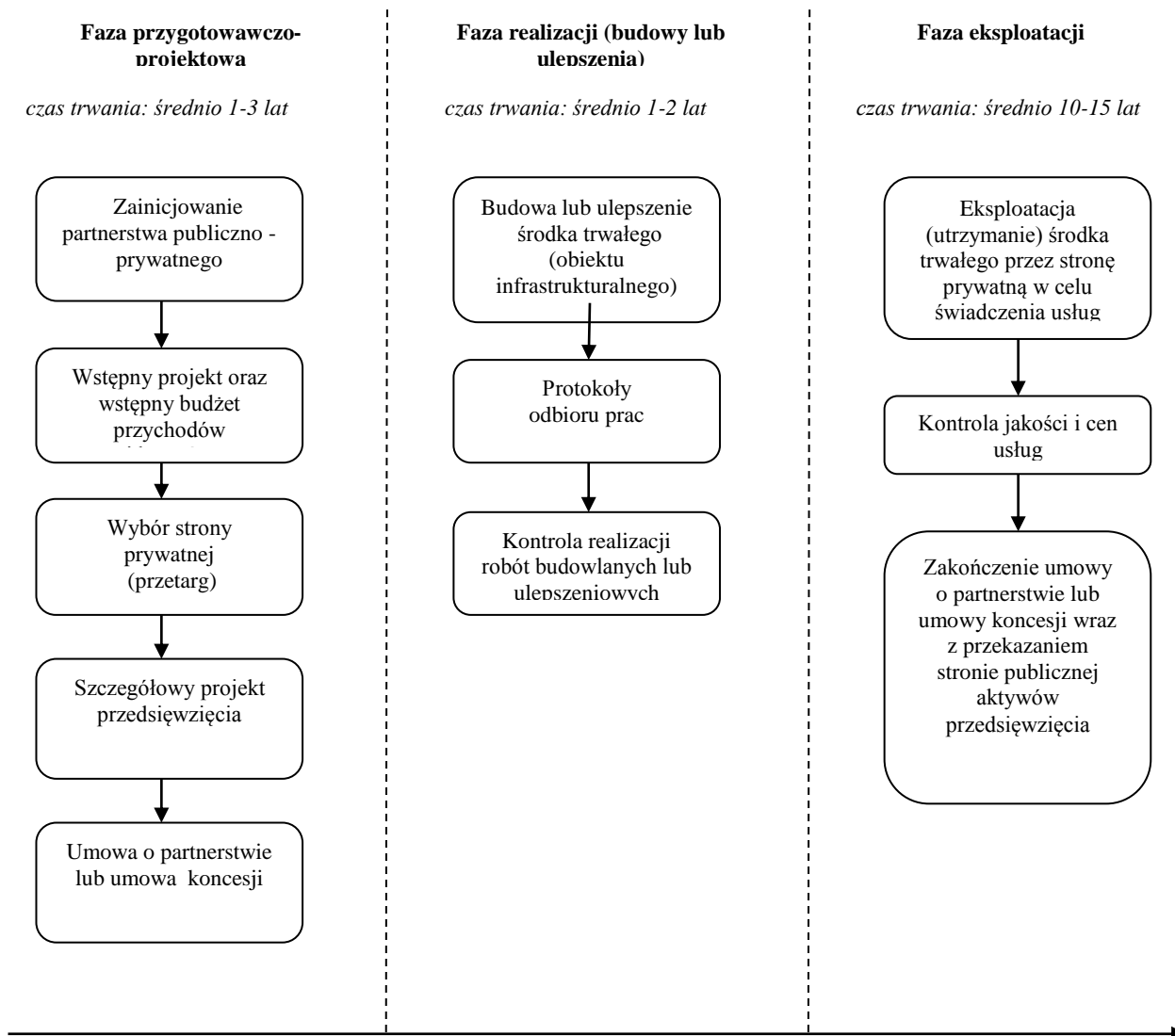
Załącznik nr 1

Identyfikacja umów o partnerstwie oraz umów koncesji



Załącznik nr 2

Zakres poszczególnych faz umów o partnerstwie oraz umów koncesji



## Załącznik nr 3

**Tabela 1.** Ewidencja księgowa umowy u strony publicznej, gdy powstaje zobowiązanie długoterminowe<sup>9)</sup>

LP.	OPIS OPERACJI	KONTO WN	KONTO MA
<b>FAZA PRZYGOTOWAWCZO – PROJEKTOWA</b>			
1	Ujęcie dowodów księgowych związanych w szczególności z: a) określeniem przedmiotu partnerstwa i przygotowaniem wstępnej dokumentacji, b) usługami doradców, ekspertów, analityków, c) sporządzeniem studium wykonalności partnerstwa oraz innych ekonomiczno-finansowych analiz przedrealizacyjnych, d) przygotowaniem gruntów do przekazania w formie rzeczowego wkładu własnego, e) uzyskaniem pozwoleń, decyzji, opinii umożliwiających podjęcie partnerstwa	Rozliczenie zakupu	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług
2	Przeniesienie dowodów księgowych dokumentujących zwiększenie całkowitego kosztu budowy aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa	Środki trwałe w budowie	Rozliczenie zakupu
3	Zapłata za dostawy i usługi	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług	Rachunek bieżący
<b>FAZA REALIZACJI</b>			
4	Przekazanie stronie prywatnej pieniężnego wkładu własnego	Środki trwałe w budowie <i>(gdy środki pieniężne przekazano przed oddaniem budowanego lub ulepszanego środka trwałego do eksploatacji)</i>	Rachunek bieżący
5	Przekazanie stronie prywatnej rzeczowego wkładu własnego, np. budynku, gruntu, wyposażenia, urządzeń, maszyn lub aparatury specjalistycznej na podstawie umowy najmu, dzierżawy, użyczenia lub użytkowania	Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa	Środki trwałe
6	Ujęcie w aktywach wybudowanego lub zmodernizowanego środka trwałego: a) przebieganie wartości środków trwałych w budowie, b) przebieganie wartości środka trwałego w wysokości zobowiązania długoterminowego wobec strony prywatnej  Równoległe ujęcie środka trwałego oddanego do eksploatacji partnerowi prywatnemu – ewidencja pozabilansowa	Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa  Aktywa w użytkowaniu strony prywatnej	a) Środki trwałe w budowie b) Rozrachunki ze stroną prywatną

<sup>9)</sup> Do kont prowadzi się w miarę potrzeby konta pomocnicze (analityczne) według poszczególnych umów.



FAZA EKSPLOATACJI			
7	Ujęcie wynagrodzenia strony prywatnej, na podstawie dowodów księgowych, z podziałem na: a) spłatę zobowiązania b) koszty finansowania (odsetki) c) koszty eksploatacji środka trwałego	a) Rozrachunki ze stroną prywatną b) Korekta zobowiązania wobec strony prywatnej c) Koszty rodzajowe (Usługi obce)	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług
8	Przelew płatności środków pieniężnych (wynagrodzenia) na rachunek bieżący strony prywatnej	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług	Rachunek bieżący
9	Umorzenie aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego	Koszty rodzajowe (Amortyzacja)	Umorzenie aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa
10	Wycena bilansowa zobowiązania długoterminowego w skorygowanej cenie nabycia	Koszty finansowe	Korekta zobowiązania wobec strony prywatnej
ROZLICZENIE UMOWY			
11	Ujęcie środka trwałego	Środki trwałe	Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa [wartość brutto oraz umorzenie]
12	Wyksięgowanie środka trwałego przekazanego stronie prywatnej z chwilą zakończenia okresu trwania umowy i jego zwrotu – ewidencja pozabilansowa		Aktywa w użytkowaniu strony prywatnej

**Tabela 2.** Ewidencja księgowa umowy u strony publicznej, gdy powstają rozliczenia międzyokresowe przychodów<sup>10)</sup>

LP.	OPIS OPERACJI	KONTO WN	KONTO MA
<b>FAZA PRZYGOTOWAWCZO-PROJEKTOWA</b>			
1	Ujęcie dowodów księgowych związanych w szczególności z: a) określeniem przedmiotu partnerstwa i przygotowaniem wstępnej dokumentacji, b) usługami doradców, ekspertów, analityków, c) sporządzeniem studium wykonalności partnerstwa oraz innych ekonomiczno-finansowych analiz przedrealizacyjnych, d) przygotowaniem gruntów do przekazania w formie rzeczowego wkładu własnego, e) uzyskaniem pozwoleń, decyzji, opinii umożliwiających podjęcie partnerstwa	Rozliczenie zakupu	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług
2	Przeniesienie dowodów księgowych dokumentujących zwiększenie całkowitego kosztu budowy aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa	Środki trwałe w budowie	Rozliczenie zakupu
3	Zapłata za dostawy i usługi	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług	Rachunek bieżący
<b>FAZA REALIZACJI</b>			
4	Przekazanie stronie prywatnej pieniężnego wkładu własnego	Środki trwałe w budowie <i>(gdy środki pieniężne przekazano przed oddaniem budowanego lub ulepszanego środka trwałego do eksploatacji)</i>	Rachunek bieżący
5	Przekazanie stronie prywatnej rzeczowego wkładu własnego, np. budynku, gruntu, wyposażenia, urządzeń, maszyn lub aparatury specjalistycznej na podstawie umowy najmu, dzierżawy, użyczenia lub użytkowania	Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa	Środki trwałe
6	Ujęcie w aktywach wybudowanego lub ulepszanego środka trwałego	Środki trwałe w budowie	Rozliczenia międzyokresowe przychodów
7	Przekwalifikowanie wybudowanego lub ulepszanego środka trwałego do aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa  Równoległe ujęcie środka trwałego oddanego do eksploatacji stronie prywatnej – ewidencja pozabilansowa	Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa  Aktywa w użytkowaniu strony prywatnej	Środki trwałe w budowie

<sup>10)</sup> Do kont prowadzi się w miarę potrzeby konta pomocnicze (analityczne) według poszczególnych umów.

FAZA EKSPLOATACJI			
8	Amortyzacja aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa	Koszty rodzajowe (Amortyzacja)	Umorzenie aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa
9	Odniesienie raty rozliczeń międzyokresowych przychodów do przychodów bieżącego okresu (zapis równoległy do odpisów amortyzacyjnych)	Rozliczenia międzyokresowe przychodów	Pozostałe przychody operacyjne
ROZLICZENIE UMOWY			
10	Ujęcie środka trwałego	Środki trwałe	Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa [wartość brutto oraz umorzenie]
11	Wyksięgowanie środka trwałego oddanego stronie publicznej z chwilą zakończenia okresu umowy – ewidencja pozabilansowa		Aktywa w użytkowaniu strony prywatnej

## Załącznik nr 4

**Tabela 3.** Ewidencja księgowa umowy u strony prywatnej, gdy powstają aktywa finansowe<sup>11)</sup>

L.P.	OPIS OPERACJI	KONTO WN	KONTO MA
<b>FAZA PRZYGOTOWAWCZO – PROJEKTOWA</b>			
1	Ujęcie dowodów księgowych związanych m.in. z: a) przygotowaniem oferty, b) uczestnictwem w przetargu.	Koszty bieżącego okresu (Koszty rodzajowe, Koszty działalności budowlanej)	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług
2	Zapłata za dostawy i usługi	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług	Rachunek bieżący
<b>FAZA REALIZACJI</b>			
3	Ujęcie dowodów księgowych związanych z budową lub ulepszeniem środka trwałego	Koszty bieżącego okresu (Koszty rodzajowe, Koszty działalności budowlanej)	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług
4	Otrzymanie pieniężnego wkładu własnego od strony publicznej	Rachunek bieżący	Rozliczenia międzyokresowe przychodów (jeżeli pieniężny wkład własny uzyskano przed ujęciem składnika aktywów finansowych)*
5	Otrzymanie rzeczowego wkładu własnego przekazanego nieodpłatnie przez stronę publiczną na podstawie umowy użyczenia – ewidencja pozabilansowa	Aktywa otrzymane od strony publicznej	
6	Ujęcie składnika aktywów finansowych z uwzględnieniem stopnia zaawansowania robót budowlanych lub ulepszeniowych	Rozrachunki ze stroną publiczną (Składnik aktywów finansowych ujmowany w grupie inne aktywa finansowe)	Przychody ze sprzedaży produktów (usług budowlanych)
7	Ujęcie środka trwałego użytkowanego nieodpłatnie w celu świadczenia usług w ramach partnerstwa – ewidencja pozabilansowa	Aktywa użytkowane w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego	
<b>FAZA EKSPLOATACJI</b>			
8	Rozliczenie pieniężnego wkładu własnego otrzymanego od strony publicznej	Rozliczenia międzyokresowe przychodów	Rozrachunki ze stroną publiczną (Składnik aktywów finansowych ujmowany w grupie inne aktywa finansowe)

<sup>11)</sup> Do kont prowadzi się w miarę potrzeby konta pomocnicze (analityczne) według poszczególnych umów.

9	Ujęcie dowodów księgowych związanych z: a) świadczeniem usług według postanowień umowy, b) z utrzymaniem środka trwałego w stanie niepogorszonym	Koszty bieżącego okresu (Koszty rodzajowe, Koszty działalności usługowej)	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług
10	Ujęcie składnika aktywów finansowych z uwzględnieniem stopnia zaawansowania usług eksploatacyjnych	Rozrachunki ze stroną publiczną (Składnik aktywów finansowych ujmowany w grupie inne aktywa finansowe)	Przychody ze sprzedaży produktów (usług eksploatacji)
11	Ujęcie, na podstawie dowodów księgowych, wynagrodzenia wynikającego z umowy o partnerstwo, z podziałem na: a) częściową spłatę wybudowanego lub ulepszanego środka trwałego b) zwrot kosztów usług świadczonych zgodnie z postanowieniami umowy c) zwrot raty kosztów finansowania zewnętrznego	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług	Rozrachunki ze stroną publiczną (Składnik aktywów finansowych ujmowany w grupie inne aktywa finansowe)
12	Przebieganie kosztu wytworzenia sprzedanych usług budowlanych lub ulepszeniowych, a także eksploatacyjnych	Koszty wytworzenia sprzedanych produktów (usług)	Koszty działalności usługowej
13	Zapłata za dostawy i usługi	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług	Rachunek bieżący
14	Przelew płatności (wynagrodzenia) przez stronę publiczną	Rachunek bieżący	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług
15	Wycena bilansowa aktywów finansowych w skorygowanej cenie nabycia <i>(charakter przychodów zależy od tego, czy dla strony prywatnej umowa- jest działalnością operacyjną czy też nie)</i>	Rozrachunki ze stroną publiczną (Składnik aktywów finansowych ujmowany w grupie inne aktywa finansowe)	Przychody ze sprzedaży produktów usług <i>lub</i> Przychody finansowe
16	Zwrot środka trwałego stronie publicznej z chwilą zakończenia umowy – ewidencja pozabilansowa		Aktywa użytkowane w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego
17	Zwrot środków trwałych stronie publicznej, otrzymanych w formie rzeczowego wkładu własnego – ewidencja pozabilansowa		Aktywa otrzymane od strony publicznej

\* Jeżeli pieniężny wkład własny uzyskano po oddaniu do eksploatacji składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa koryguje on wartość aktywów finansowych.

**Tabela 4.** Ewidencja księgowa umowy u strony prywatnej, gdy powstają wartości niematerialne i prawne<sup>12)</sup>

LP.	OPIS OPERACJI	KONTO WN	KONTO MA
<b>FAZA PRZYGOTOWAWCZO - PROJEKTOWA</b>			
1	Ujęcie dowodów księgowych związanych m.in. z: a) przygotowaniem oferty, b) uczestnictwem w przetargu,	Koszty bieżącego okresu (Koszty rodzajowe, Koszty działalności budowlanej)	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług
2	Zapłata za dostawy i usługi	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług	Rachunek bieżący
<b>FAZA REALIZACJI</b>			
3	Ujęcie dowodów księgowych związanych z budową lub ulepszeniem środka trwałego	Koszty bieżącego okresu (Koszty rodzajowe, Koszty działalności budowlanej)	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług
4	Otrzymanie pieniężnego wkładu własnego przekazanego przez stronę publiczną	Rachunek bieżący	Rozliczenia międzyokresowe przychodów (jeżeli pieniężny wkład własny uzyskano przed ujęciem wartości niematerialnych i prawnych)*
5	Otrzymanie rzeczowego wkładu własnego przekazanego nieodpłatnie przez stronę publiczną na podstawie umowy użyczenia – ewidencja pozabilansowa	Aktywa otrzymane od strony publicznej	
6	Ujęcie przychodów ze sprzedaży usług budowlanych w zamian za prawo pobierania pożytków	Wartości niematerialne i prawne	Przychody ze sprzedaży produktów (usług budowlanych)
7	Ujęcie środka trwałego użytkowanego w celu świadczenia usług w ramach partnerstwa – ewidencja pozabilansowa	Aktywa użytkowane w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego	
<b>FAZA EKSPLOATACJI</b>			
8	Rozliczenie pieniężnego wkładu własnego przekazanego przez stronę publiczną	Rozliczenia międzyokresowe przychodów	Wartości niematerialne i prawne
9	Ujęcie dowodów księgowych związanych z: a) świadczeniem usług według postanowień umowy, b) z utrzymaniem środka trwałego w stanie nie pogorszonym	Koszty bieżącego okresu (Koszty rodzajowe, Koszty działalności usługowej)	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług

<sup>12)</sup> Do kont prowadzi się w miarę potrzeby konta pomocnicze (analityczne) według poszczególnych umów.

10	Środki pieniężne otrzymane bezpośrednio od użytkowników usług	Rachunek bieżący (Kasa, Środki pieniężne w drodze)	Przychody ze sprzedaży produktów, (usług eksploatacji)
11	Przeksięgowanie kosztu wytworzenia sprzedanych usług eksploatacyjnych	Koszty wytworzenia sprzedanych usług	Koszty działalności usługowej
12	Zapłata za dostawy i usługi	Rozrachunki z tytułu dostaw i usług	Rachunek bieżący
13	Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych	Koszty bieżącego okresu (Koszty rodzajowe, Koszty działalności usługowej)	Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych
14	Zwrot środka trwałego stronie publicznej z chwilą zakończenia umowy – ewidencja pozabilansowa		Aktywa użytkowane w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego
15	Zwrot środków trwałych stronie publicznej, otrzymanych w formie rzeczowego wkładu własnego – ewidencja pozabilansowa		Aktywa otrzymane od strony publicznej

*\* Jeżeli pieniężny wkład własny uzyskano po oddaniu do eksploatacji składnika aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa koryguje on wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej.*

## X. Przykład kompleksowy: umowa o partnerstwie publiczno-privatnym: budowa i eksploatacja parkingu miejskiego

Przedmiotem partnerstwa publiczno-privatnego jest budowa i eksploatacja 100 miejsc parkingowych przy Urzędzie, w centrum Miasta.

1. Faza budowy potrwa jeden rok, a faza eksploatacji rozpocznie się w kolejnym roku i potrwa 14 lat.
2. Całkowite wynagrodzenie strony prywatnej obejmuje:
  - wartość godziwą robót budowlanych: koszty prognozowane plus 10 % marży zysku,
  - wartość godziwą usług eksploatacyjnych: koszty prognozowane plus 15 % marży zysku,
  - zwrot kosztów finansowania zewnętrznego (odsetek).
3. Wariant I - zgodnie z warunkami umowy w latach 20X+1 – 200X+14, strona publiczna będzie płacić stronie prywatnej środki pieniężne za udostępnienie parkingu do użytku w określonym standardzie eksploatacyjnym.
4. Wariant II – zgodnie z warunkami umowy w latach 200X+1 – 200X+14, strona prywatna będzie pobierać opłaty od użytkowników obiektu za udostępnienie parkingu do użytku.
5. Wariant III – zgodnie z warunkami umowy w latach 200X +1 – 200x+14, strona publiczna gwarantuje stronie prywatnej zapłatę sumy pieniężnej w wysokości 60% poniesionych kosztów budowy parkingu wraz z zyskiem: ponadto strona prywatna będzie pobierać opłaty od użytkowników obiektu za udostępnienie parkingu do użytku.
6. Strona publiczna wniesienie wkład własny w postaci gruntu o wartości rynkowej 200 000 zł, na którym posadowiony zostanie parking, w formie użyczenia bez obowiązku zapłaty czynszu.
7. Wszystkie nakłady na roboty budowlane wykonywane dla realizacji przedsięwzięcia, będącego przedmiotem partnerstwa publiczno-privatnego ponosi strona prywatna. Strona prywatna w 100% finansuje nakłady na roboty budowlane długoterminowym kredytem celowym 1 410 000 zł oprocentowanym 6 % w skali roku. Spłata kapitału następuje w okresie 14 lat, tj. w fazie eksploatacji parkingu.
8. Efektywna stopa procentowa przy rozliczeniu aktywów finansowych wynosi 5,455 %.
9. Na potrzeby przykładu przyjmuje się, że wszystkie przepływy pieniężne następują na koniec roku.

Proponowany harmonogram spłaty rocznego zadłużenia strony prywatnej przedstawia się następująco:

<b>Zadłużenie ogółem</b>								
Lata	200X	200X+1	200X+2	200X+3	200X+4	200X+5	200X+6	200X+7
Stan początkowy	0	1 410 000	1 309 286	1 208 572	1 107 858	1 007 144	906 430	805 716
Kredyt	1 410 000							
Raty		100 714	100 714	100 714	100 714	100 714	100 714	100 714
Stan końcowy	1 410 000	1 309 286	1 208 572	1 107 858	1 007 144	906 430	805 716	705 002
Odsetki		84 600	78 557	72 514	66 471	60 429	54 386	48 343

<b>Zadłużenie ogółem</b>							
Lata	200X+8	200X+9	200X+10	200X+11	200X+12	200X+13	200X+14
Stan początkowy	705 002	604 288	503 574	402 860	302 146	201 432	100 718
Kredyt							
Raty	100 714	100 714	100 714	100 714	100 714	100 714	100 718
Stan końcowy	604 288	503 574	402 860	302 146	201 432	100 718	0
Odsetki	42 300	36 257	30 214	24 172	18 129	12 086	6 043

10. W czasie trwania umowy strona publiczna nie uzyskuje żadnych przychodów z przedsięwzięcia.
11. Roczne przychody strony prywatnej ze sprzedaży usług eksploatacji parkingu rosną o 3% rocznie.
12. Umowa reguluje, że strona prywatna będzie na bieżąco dokonywać remontów parkingu (m.in. naprawa uszkodzeń konstrukcji, instalacji, malowanie) pozwalających utrzymać obiekt w odpowiednim standardzie eksploatacyjnym.
13. Po upływie określonego w umowie czasu aktywa parkingu zostaną nieodpłatnie przekazane stronie publicznej.
14. Strona publiczna dokonuje odpisów amortyzacyjnych od parkingu, przyjęto stawkę 4,5% rocznie.



15. Dla zwiększenia czytelności i przejrzystości przykładu zaprezentowano tylko operacje księgowe dotyczące fazy przygotowawczo – projektowej i fazy budowy (rok 200X), pierwszego roku eksploatacji parkingu (rok 200X+1) oraz rozwiązania umowy o partnerstwie publiczno – prywatnym (rok 200X+14).

16. Wartości podane w przykładzie nie uwzględniają podatku VAT<sup>13)</sup>.

### **Wariant I: nieodpłatne parkowanie – strona prywatna osiąga korzyści ekonomiczne poprzez zapłatę kwoty pieniężnej przez stronę publiczną**

Faza przygotowawczo-projektowa i faza budowy:

Strona publiczna: budżet projektu:

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>Rok 200X</b>	<b>Razem</b>
Koszty przygotowawczo-projektowe	90 000	<b>90 000</b>
Koszty administracyjne	20 000	<b>20 000</b>
<b>Budżet projektu (razem)</b>	<b>110 000</b>	<b>110 000</b>

Strona prywatna: budżet projektu:

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>Rok 200X</b>	<b>Razem</b>
Koszty przygotowawczo-projektowe	100 000	<b>100 000</b>
Koszty robót budowlanych	910 000	<b>910 000</b>
Koszty administracyjne	400 000	<b>400 000</b>
<b>Budżet projektu (razem)</b>	<b>1 410 000</b>	<b>1 410 000</b>

Faza eksploatacji:

Strona publiczna: budżet projektu:

<b>Wyszczególnienie</b>	<b>Rok 200X+1</b>	<b>Rok 200X+2</b>	<b>Rok 200X+3</b>	<b>Rok 200X+4</b>	<b>Rok 200X+5</b>	<b>Rok 200X+6</b>	<b>Rok 200X+7</b>
<b>Płatności na rzecz strony prywatnej:</b>	<b>482 886</b>	<b>485 468</b>	<b>488 309</b>	<b>491 416</b>	<b>494 799</b>	<b>498 464</b>	<b>502 419</b>
– spłata nakładów inwestycyjnych	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786
– zwrot kosztów eksploatacji	287 500	296 125	305 009	314 159	323 584	333 292	343 290
– zwrot kosztów finansowania zewnętrznego	84 600	78 557	72 514	66 471	60 429	54 386	48 343
<b>Amortyzacja parkingu</b>	<b>74 745</b>	<b>74 745</b>	<b>74 745</b>	<b>74 745</b>	<b>74 745</b>	<b>74 745</b>	<b>74 745</b>

<sup>13)</sup> Przykład liczbowy nie rozstrzyga możliwości odzyskania podatku VAT przez strony partnerstwa w umowach o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz w umowach koncesji na roboty budowlane lub usługi.

## Strona publiczna: budżet projektu c.d.:

Wyszczególnienie	Rok 200X+8	Rok 200X+9	Rok 200X+10	Rok 200X+11	Rok 200X+12	Rok 200X+13	Rok 200X+14
<b>Płatności na rzecz strony prywatnej:</b>	<b>506 674</b>	<b>511 240</b>	<b>516 122</b>	<b>521 334</b>	<b>526 882</b>	<b>532 778</b>	<b>539 028</b>
– spłata nakładów inwestycyjnych	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786	110 782
– zwrot kosztów eksploatacji	353 588	364 197	375 122	386 376	397 967	409 906	422 203
– zwrot kosztów finansowania zewnętrznego	42 300	36 257	30 214	24 172	18 129	12 086	6 043
<b>Amortyzacja parkingu</b>	<b>74 745</b>	<b>74 745</b>	<b>74 745</b>	<b>74 745</b>	<b>74 745</b>	<b>74 745</b>	<b>74 745</b>

## Strona prywatna: budżet projektu:

Wyszczególnienia	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3	Rok 200X+4	Rok 200X+5	Rok 200X+6	Rok 200X+7
Przychody operacyjne	482 886	485 468	488 309	<b>491 416</b>	494 799	498 464	502 419
Koszty eksploatacyjne	250 000	257 500	265 225	273 182	281 377	289 819	298 513
Koszty finansowe	84 600	78 557	72 514	66 471	60 429	54 386	48 343

## Strona prywatna: budżet projektu c.d.:

Wyszczególnienia	Rok 200X+8	Rok 200X+9	Rok 200X+10	Rok 200X+11	Rok 200X+12	Rok 200X+13	Rok 200X+14
Przychody operacyjne	506 674	511 240	516 122	521 334	526 882	532 778	539 028
Koszty eksploatacji parkingu	307 468	316 693	326 193	335 979	346 058	356 440	367 133
Koszty finansowe	42 300	36 257	30 214	24 172	18 129	12 086	6 043

## Strona publiczna: ewidencja w księgach rachunkowych:

Rozliczenie zakupu	
1) 110 000	110 000 (2)

Rozrachunki z tytułu dostaw i usług	
	110 000 (1) 482 886(6a,b,c)

Środki trwale w budowie	
2) 110 000	110 000 (4a)

Środki trwale	
Sp. X	200 000 (3)
9a) 200 000	
9b) 614 570	

Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa	
3) 200 000	200 000 (9a)
4a,b) 1 661 000	1 661 000 (9b)

Rozrachunki ze stroną prywatną (Zobowiązanie długoterminowe)		Korekta zobowiązań wobec strony prywatnej	
6a) 110 786	1 551 000 (4b)	6c) 84 600	84 600 (8)
Usługi obce		Koszty finansowe	
6b) 287 500		8) 84 600	
Amortyzacja		Umorzenie aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa	
7) 74 745 [...]		9b) 1 046 430	74 745 (7) [...]
<b>Ewidencja pozabilansowa</b>			
Aktywa w użytkowaniu strony prywatnej			
5) 1 661 000	1 661 000 (10)		

## Treść operacji:

- 1) Ujęcie poniesionych kosztów fazy przygotowawczo – projektowej 110 000 zł.
- 2) Ujęcie kosztów fazy przygotowawczo – projektowej w całkowitym koszcie wytworzenia aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa publiczno-privatnego 110 000 zł.
- 3) Nieodpłatne przekazanie gruntu stronie prywatnej w formie wkładu własnego – wartość księgowa gruntu 200 000 zł.
- 4) Ujęcie przez stronę publiczną wybudowanego i przekazanego do eksploatacji parkingu o wartości początkowej 1 661 000 zł:
  - a) przeksięgowanie wartości środków trwałych w budowie 110 000 zł,
  - b) ujęcie wartości środka trwałego w wysokości zobowiązania długoterminowego wobec strony prywatnej 1 551 000 zł.
- 5) Ujęcie w ewidencji pozabilansowej parkingu oddanego do eksploatacji partnerowi prywatnemu 1 661 000 zł (ewidencja pozabilansowa).
- 6) Ujęcie wynagrodzenia dla strony prywatnej w roku 200X+1 na kwotę ogółem 482 886 zł z podziałem na\*:
  - a) rozliczenie zobowiązania długoterminowego wobec strony prywatnej 110 786 zł,
  - b) zwrot kosztów eksploatacji 287 500 zł,
  - c) zwrot kosztów finansowania zewnętrznego 84 600 zł.
- 7) Roczny odpis amortyzacyjny parkingu 74 745 zł.
- 8) Ujęcie kosztów finansowych w związku z wyceną zobowiązań długoterminowych na koniec roku 200X+1 w skorygowanej cenie nabycia 84 600 zł.
- 9) Nieodpłatne przekazanie parkingu oraz gruntu przez stronę prywatną po upływie 14 lat, tj. okresu trwania umowy o partnerstwie publiczno-privatnym:
  - a) przeksięgowanie zwróconego gruntu 200 000 zł,
  - b) ujęcie nieodpłatnie otrzymanego parkingu [1 661 000 zł wraz z umorzeniem za okres 14 lat].
- 10) Wyksięgowanie z ewidencji pozabilansowej aktywów w użytkowaniu strony prywatnej 1 661 000 zł.

---

\* Operacje nr 6,7, 8 będą pojawiały się w kolejnych latach eksploatacji parkingu.

**Wycena zobowiązań długoterminowych (wobec strony prywatnej):**

Zmiany stanu zobowiązań długoterminowych w poszczególnych latach eksploatacji parkingu:

<b>Zobowiązania długoterminowe</b>	<b>200X</b>	<b>200X+1</b>	<b>200X+2</b>	<b>200X+3</b>	<b>200X+4</b>	<b>200X+5</b>	<b>200X+6</b>	<b>200X+7</b>
<b>Lata</b>								
Stan początkowy	1 551 000	1 551 000	1 440 214	1 329 429	1 218 643	1 107 857	997 070	886 284
Odsetki (Stan początkowy*5,455%)	0	84 600	78 557	72 515	66 472	60 429	54 386	48 343
Rozliczenie zobowiązania długoterminowego wobec strony prywatnej	0	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786
Zobowiązanie długoterminowe wycenione w skorygowanej cenie nabycia (stan początkowy + odsetki – rozliczenie)	1 551 000	1 440 214	1 329 429	1 218 643	1 107 857	997 070	886 284	775 498

<b>Zobowiązania długoterminowe</b>	<b>200X+8</b>	<b>200X+9</b>	<b>200X+10</b>	<b>200X+11</b>	<b>200X+12</b>	<b>200X+13</b>	<b>200X+14</b>
<b>Lata</b>							
Stan początkowy	775 498	664 712	553 926	443 140	332 354	221 568	110 782
Odsetki (Stan początkowy*5,455%)	42 300	36 257	30 214	24 171	18 128	12 086	6 043
Rozliczenie zobowiązania długoterminowego wobec strony prywatnej	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786	110 782
Zobowiązanie długoterminowe wycenione w skorygowanej cenie nabycia (stan początkowy + odsetki – rozliczenie)	664 712	553 926	443 140	332 354	221 568	110 782	0

*W przykładzie przyjęto założenie, że przepływy pieniężne występują na koniec roku. W pierwszym roku (tj. w 200X) nie nalicza się odsetek metodą efektywnej stopy procentowej.*

**Strona prywatna: ewidencja w księgach rachunkowych:**

<u>Koszty rodzajowe</u>	<u>Rozrachunki z tytułu dostaw i usług</u>
1) 100 000	9a,b,c) 482 886
2) 1 310 000	100 000 (1)
6) 250 000	1 310 000 (2)
	250 000 (6)

Rozrachunki ze stroną publiczną (Aktywa finansowe)		Przychody ze sprzedaży usług budowlanych/eksploatacyjnych	
4) 1 551 000	482 886 (9a,b,c)		1 551 000 (4)
7) 287 500			287 500 (7)
10) 84 600			
<hr/>		<hr/>	
Koszty finansowe		Rachunek bieżący	
8) 84 600			84 600 (8)
<hr/>		<hr/>	
Przychody finansowe			
	84 600 (10)		
<hr/>			
<i>Ewidencja pozabilansowa</i> Aktywa otrzymane od strony publicznej		<i>Ewidencja pozabilansowa</i> Aktywa użytkowane w ramach partnerstwa publiczno- prywatnego	
3) 200 000	200 000 (11)	5) 1 661 000	1 661 000 (12)
<hr/>		<hr/>	

## Treść operacji:

- 1) Ujęcie poniesionych kosztów fazy przygotowawczo-projektowej 100 000 zł.
- 2) Ujęcie poniesionych kosztów budowy 1 310 000 zł.
- 3) Otrzymanie rzeczowego wkładu własnego od strony publicznej (grunt) 200 000 zł (ewidencja pozabilansowa).
- 4) Ujęcie aktywów finansowych w związku z oddaniem parkingu do eksploatacji na podstawie umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym 1 551 000 zł.
- 5) Ujęcie parkingu użytkowanego w celu świadczenia usług w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego (ewidencja pozabilansowa) 1 661 000 zł.
- 6) Ujęcie poniesionych kosztów eksploatacji parkingu w roku 200X+1 250 000 zł\*.
- 7) Ujęcie aktywów finansowych w związku z eksploatacją parkingu w roku 200X+1 287 500 zł\*.
- 8) Ujęcie poniesionych kosztów finansowania zewnętrznego w roku 200X+1 84 600 zł.
- 9) Ujęcie wynagrodzenia dla strony prywatnej w roku 200X+1 na kwotę ogółem 482 886 zł z podziałem na:
  - a) zwrot kosztów robót budowlanych 110 786 zł,
  - b) zwrot kosztów eksploatacji 287 500 zł,
  - c) zwrot kosztów finansowania zewnętrznego 84 600 zł.
- 10) Ujęcie przychodów finansowych w związku z wyceną aktywów finansowych na koniec roku 200X+1 w skorygowanej cenie nabycia 84 600 zł.
- 11) Zwrot stronie publicznej gruntu 200 000 zł (ewidencja pozabilansowa).
- 12) Nieodpłatne przekazanie parkingu stronie publicznej po upływie 14 lat, tj. okresu trwania umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym 1 661 000 zł (ewidencja pozabilansowa).

---

\* Operacje nr 6, 7, 8, 9 i 10 będą pojawiały się w kolejnych latach eksploatacji parkingu.

**Wycena aktywów finansowych:**

Zmiany stanu aktywów finansowych w poszczególnych latach eksploatacji parkingu:

<b>Aktywa finansowe Lata</b>	<b>200X</b>	<b>200X+1</b>	<b>200X+2</b>	<b>200X+3</b>	<b>200X+4</b>	<b>200X+5</b>	<b>200X+6</b>	<b>200X+7</b>
Stan początkowy	1 551 000	1 551 000	1 440 214	1 329 429	1 218 643	1 107 857	997 071	886 286
Odsetki (Stan początkowy *5,455%)	0	84 600	78 557	72 514	66 471	60 429	54 386	48 343
Wynagrodzenie z tytułu usług eksploatacji parkingu	0	287 500	296 125	305 009	314 159	323 584	333 292	343 290
Ujęcie wynagrodzenia dla strony prywatnej	0	-482 886	-485 468	-488 309	-491 416	-494 798	-498 463	-502 419
Aktywa finansowe wycenione w skorygowanej cenie nabycia	1 551 000	1 440 214	1 329 429	1 218 643	1 107 857	997 071	886 286	775 500

<b>Aktywa finansowe Lata</b>	<b>200X+8</b>	<b>200X+9</b>	<b>200X+10</b>	<b>200X+11</b>	<b>200X+12</b>	<b>200X+13</b>	<b>200X+14</b>
Stan początkowy	775 500	664 714	553 929	443 143	332 357	221 571	110 786
Odsetki (Stan początkowy *5,455%)	42 300	36 257	30 214	24 171	18 129	12 086	6 043
Wynagrodzenie z tytułu usług eksploatacji parkingu	353 588	364 197	375 122	386 376	397 967	409 906	422 203
Ujęcie wynagrodzenia dla strony prywatnej	-506 674	-511 240	-516 122	-521 333	-526 881	-532 777	-539 032
Aktywa finansowe wycenione w skorygowanej cenie nabycia	664 714	553 929	443 143	332 357	221 571	110 786	0

**Wariant II: odpłatne parkowanie – strona prywatna osiąga korzyści ekonomiczne poprzez pobór opłat za postój we własnym imieniu**

Faza przygotowawczo – projektowa i faza budowy:

Strona publiczna: budżet projektu:

Wyszczególnienie	Rok 200X	Razem
Koszty przygotowawczo-projektowe	90 000	<b>90 000</b>
Koszty administracyjne	20 000	<b>20 000</b>
<b>Budżet projektu (razem)</b>	<b>110 000</b>	<b>110 000</b>

Strona prywatna: budżet projektu:

Wyszczególnienie	Rok 200X	Razem
Koszty przygotowawczo-projektowe	100 000	<b>100 000</b>
Koszty robót budowlanych	910 000	<b>910 000</b>
Koszty administracyjne	400 000	<b>400 000</b>
<b>Budżet projektu (razem)</b>	<b>1 410 000</b>	<b>1 410 000</b>

Faza eksploatacji:

Strona publiczna: budżet projektu:

Wyszczególnienie	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3	Rok 200X+4	Rok 200X+5	Rok 200X+6	Rok 200X+7
Amortyzacja parkingu	74 745	74 745	74 745	74 745	74 745	74 745	74 745

Strona publiczna: budżet projektu c.d.:

Wyszczególnienie	Rok 200X+8	Rok 200X+9	Rok 200X+10	Rok 200X+11	Rok 200X+12	Rok 200X+13	Rok 200X+14
Amortyzacja parkingu	74 745	74 745	74 745	74 745	74 745	74 745	74 745

Strona prywatna: budżet projektu:

Wyszczególnienie	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3	Rok 200X+4	Rok 200X+5	Rok 200X+6	Rok 200X+7
Przychody operacyjne	482 886	485 468	488 309	<b>491 416</b>	494 799	498 464	502 419
Koszty eksploatacyjne	250 000	257 500	265 225	273 182	281 377	289 819	298 513
Amortyzacja	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786
Koszty finansowe	84 600	78 557	72 514	66 471	60 429	54 386	48 343

Strona prywatna: budżet projektu c.d.:

Wyszczególnienie	Rok 200X+8	Rok 200X+9	Rok 200X+10	Rok 200X+11	Rok 200X+12	Rok 200X+13	Rok 200X+14
Przychody operacyjne	506 674	511 240	516 122	521 334	526 882	532 778	539 028
Koszty eksploatacji parkingu	307 468	316 693	326 193	335 979	346 058	356 440	367 133
Amortyzacja	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786	110 786	110 782
Koszty finansowe	42 300	36 257	30 214	24 172	18 129	12 086	6 043

**Strona publiczna: ewidencja w księgach rachunkowych:**

Rozliczenie zakupu		Rozrachunki z tytułu dostaw i usług	
1) 110 000	110 000 (2)		110 000(1)
Środki trwałe w budowie		Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa	
2) 110 000	1 661 000 (5)	3) 200 000	200 000 (9a)
4) 1 551 000		5) 1 661 000	1 661 000 (9b)
Środki trwałe		Pozostałe przychody operacyjne	
Sp. X	200 000 (3)		110 786 (8)
9a) 200 000			
9b) 614 570			
Rozliczenia międzyokresowe przychodów		Umorzenie aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa	
8) 110 786	1 551 000 (4)	9b) 1 046 430	74 745 (7)
			[...]
Amortyzacja			
7) 74 745			
[...]			
<b>Ewidencja pozabilansowa</b>			
Aktywa w użytkowaniu strony prywatnej			
6) 1 661 000	1 661 000 (10)		

## Treść operacji:

- Ujęcie poniesionych kosztów fazy przygotowawczo – projektowej 110 000 zł.
- Ujęcie kosztów fazy przygotowawczo-projektowej w całkowitym koszcie wytworzenia aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego 110 000 zł.
- Nieodpłatne przekazanie gruntu stronie prywatnej w formie wkładu własnego – wartość księgowa gruntu 200 000 zł.
- Ujęcie przez stronę publiczną wybudowanego i przekazanego do eksploatacji parkingu o wartości początkowej 1 551 000 zł.
- Ujęcie wybudowanego parkingu w aktywach przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego 1 661 000 zł.
- Ujęcie w ewidencji pozabilansowej parkingu oddanego do eksploatacji partnerowi prywatnemu 1 661 000 zł (ewidencja pozabilansowa).
- Roczny odpis amortyzacyjny parkingu 74 745 zł\*.
- Rozliczenie raty rozliczeń międzyokresowych przychodów 110 786 zł (1 551 000 zł : 14 lat).

\* Operacje nr 7 i 8 będą pojawiały się w kolejnych latach eksploatacji parkingu.



9. Nieodpłatne przekazanie parkingu oraz gruntu przez stronę prywatną po upływie 14 lat, tj. okresu trwania umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym:
- przesięgowanie zwróconego gruntu 200 000 zł,
  - ujęcie nieodpłatnie otrzymanego parkingu [1 661 000 zł wraz z umorzeniem za okres 14 lat].
10. Wyksięgowanie z ewidencji pozabilansowej aktywów w użytkowaniu strony prywatnej 1 661 000 zł.

**Strona prywatna: ewidencja w księgach rachunkowych:**

Koszty rodzajowe	
1) 100 000	
2) 1 310 000	
6) 250 000	

Rozrachunki z tytułu dostaw i usług	
	100 000 (1)
	1 310 000 (2)
	250 000 (6)

Wartości niematerialne i prawne	
4) 1 551 000	

Przychody ze sprzedaży usług budowlanych/eksploatacyjnych	
	1 551 000 (4)
	482 886 (7)

Kasa /Rachunek bankowy	
7) 482 886	84 600 (8)

Koszty finansowe	
8) 84 600	

Amortyzacja	
9) 110 786	

Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych	
	110 786 (9)

<i>Ewidencja pozabilansowa</i>	
Aktywa otrzymane od strony publicznej	
3) 200 000	200 000 (10)

<i>Ewidencja pozabilansowa</i>	
Aktywa użytkowane w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego	
5) 1 661 000	1 661 000 (11)

Treść operacji:

- Ujęcie poniesionych kosztów fazy przygotowawczo-projektowej 100 000 zł.
- Ujęcie poniesionych kosztów budowy 1 310 000 zł.
- Otrzymanie rzeczowego wkładu własnego od strony publicznej (gruntu) 200 000 zł (ewidencja pozabilansowa).
- Ujęcie przychodów ze sprzedaży usług budowlanych na podstawie umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym 1 551 000 zł.
- Ujęcie parkingu użytkowanego w celu świadczenia usług w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego (ewidencja pozabilansowa) 1661 000 zł.
- Ujęcie poniesionych kosztów eksploatacyjnych parkingu w roku 200X+1 250 000 zł\*.
- Środki pieniężne otrzymane bezpośrednio od użytkowników usług w 200X+1 482 886 zł.
- Ujęcie poniesionych kosztów finansowania zewnętrznego w roku 200X+1 84 600 zł.
- Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych w roku 200X+1 110 786 zł.
- Zwrot stronie publicznej gruntu 200 000 zł (ewidencja pozabilansowa).
- Nieodpłatne przekazanie parkingu przez stronę prywatną po upływie 14 lat, tj. okresu trwania umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym 1 661 000 zł (ewidencja pozabilansowa).

\* Operacje nr 6,7,8i 9 będą pojawiały się w kolejnych latach eksploatacji parkingu.



## Strona prywatna: budżet projektu:

Wyszczególnienie	Rok 200X+1	Rok 200X+2	Rok 200X+3	Rok 200X+4	Rok 200X+5	Rok 200X+6	Rok 200X+7
Przychody operacyjne	482 886	485 468	488 309	<b>491 416</b>	494 799	498 464	502 419
– płatność od strony publicznej	117 232	113 606	109 980	106 354	102 729	99 103	95 478
– opłaty od użytkowników	365 654	371 862	378 329	385 062	392 070	399 361	406 941
Koszty eksploatacyjne	250 000	257 500	265 225	273 182	281 377	289 819	298 513
Amortyzacja	44 314	44 314	44 314	44 314	44 314	44 314	44 314
Koszty finansowe	84 600	78 557	72 514	66 471	60 429	54 386	48 343

## Strona prywatna: budżet projektu c.d.:

Wyszczególnienie	Rok 200X+8	Rok 200X+9	Rok 200X+10	Rok 200X+11	Rok 200X+12	Rok 200X+13	Rok 200X+14
Przychody operacyjne	506 674	511 240	516 122	521 334	526 882	532 778	539 028
– płatność od strony publicznej	91 852	88 226	84 601	80 975	77 349	73 724	70 090
– opłaty od użytkowników	414 822	423 014	431 521	440 359	449 533	459 054	468 938
Koszty eksploatacji parkingu	307 468	316 693	326 193	335 979	346 058	356 440	367 133
Amortyzacja	44 314	44 314	44 314	44 314	44 314	44 314	44 318
Koszty finansowe	42 300	36 257	30 214	24 172	18 129	12 086	6 043

## Strona publiczna: ewidencja w księgach rachunkowych:

Rozliczenie zakupu	
1) 110 000	110 000 (2)

Rozrachunki z tytułu dostaw i usług	
	110 000 (1)
	117 232 (6a,b)

Środki trwałe w budowie	
2) 110 000	110 000 (4a)

Środki trwałe	
Sp. X	200 000 (3)
10a) 200 000	
10b) 614 570	

Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa	
3) 200 000	200 000 (10a)
4a,b,c) 1 661 000	1 661 000 (10b)

Rozrachunki ze stroną prywatną (Zobowiązania długoterminowe)	
6a) 66 472	930 600 (4b)

Korekta zobowiązań wobec strony prywatnej	
6b) 50 760	50 760 (8)

Koszty finansowe		Rozliczenia międzyokresowe przychodów	
8) 50 760		9) 44 314	620 400 (4c)
Pozostałe przychody operacyjne		Amortyzacja	
	44 314 (9)	7) 74 745	[...]
Umorzenie aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa			
10b) 1 046 430	74 745 (7 [...])		
<b>Ewidencja pozabilansowa</b>			
Aktywa w użytkowaniu strony prywatnej			
5) 1 661 000	1 661 000 (11)		

## Treść operacji:

1. Ujęcie poniesionych kosztów fazy przygotowawczo-projektowej 110 000 zł.
2. Ujęcie kosztów fazy przygotowawczo-projektowej w całkowitym koszcie wytworzenia aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego 110 000 zł.
3. Nieodpłatne przekazanie gruntu stronie prywatnej w formie wkładu własnego – wartość księgowa gruntu 200 000 zł.
4. Ujęcie przez stronę publiczną wybudowanego i przekazanego do eksploatacji parkingu o wartości początkowej 1 661 000 zł:
  - a) przeksięgowanie wartości środków trwałych w budowie 110 000 zł,
  - b) przeksięgowanie wartości środka trwałego w wysokości zobowiązania długoterminowego wobec strony prywatnej 930 600 zł,
  - c) przeksięgowanie wartości środków trwałych w wysokości rozliczeń międzyokresowych przychodów 620 400 zł.
5. Ujęcie w ewidencji pozabilansowej parkingu oddanego do eksploatacji partnerowi prywatnemu 1 661 000 zł (ewidencja pozabilansowa).
6. Ujęcie wynagrodzenia dla strony prywatnej w roku 200X+1 na kwotę ogółem 117 232 zł z podziałem na\*:
  - a) rozliczenie zobowiązania długoterminowego wobec strony prywatnej 66 472 zł,
  - b) zwrot kosztów finansowania zewnętrznego 50 760 zł.
7. Roczny odpis amortyzacyjny parkingu 74 745 zł.
8. Ujęcie kosztów finansowych w związku z wyceną zobowiązań długoterminowych na koniec roku 200X+1 w skorygowanej cenie nabycia 50 760 zł.
9. Rozliczenie raty rozliczeń międzyokresowych przychodów (620 400 zł : 14 lat) 44 314 zł.
10. Nieodpłatne przekazanie parkingu oraz gruntu przez stronę prywatną po upływie 14 lat, tj. okresu trwania umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym:
  - a) przeksięgowanie zwróconego gruntu 200 000 zł,
  - b) ujęcie nieodpłatnie otrzymanego parkingu [1 661 000 zł wraz z umorzeniem za okres 14 lat].
11. Wyksięgowanie z ewidencji pozabilansowej aktywów w użytkowaniu strony prywatnej 1 661 000 zł.

\* Operacje nr 6, 7, 8 i 9 będą pojawiały się w kolejnych latach eksploatacji parkingu.

**Wycena zobowiązań długoterminowych (wobec strony prywatnej):**

Zmiany stanu zobowiązań długoterminowych w poszczególnych latach eksploatacji parkingu:

<b>Zobowiązania długoterminowe</b> <b>Lata</b>	<b>200X</b>	<b>200X+1</b>	<b>200X+2</b>	<b>200X+3</b>	<b>200X+4</b>	<b>200X+5</b>	<b>200X+6</b>	<b>200X+7</b>
Stan początkowy	930 600	930 600	864 128	797 656	731 184	664 712	598 240	531 768
Odsetki (Stan początkowy*5,455%)	0	50 760	47 134	43 508	39 882	36 257	32 631	29 006
Rozliczenie zobowiązania długoterminowego wobec strony prywatnej	0	66 472	66 472	66 472	66 472	66 472	66 472	66 472
Zobowiązanie długoterminowe wycenione w skorygowanej cenie nabycia (stan początkowy + odsetki - rozliczenie)	930 600	864 128	797 656	731 184	664 712	598 240	531 768	465 296

<b>Zobowiązania długoterminowe</b> <b>Lata</b>	<b>200X+8</b>	<b>200X+9</b>	<b>200X+10</b>	<b>200X+11</b>	<b>200X+12</b>	<b>200X+13</b>	<b>200X+14</b>
Stan początkowy	465 296	398 824	332 352	265 880	199 408	132 936	66 464
Odsetki (Stan początkowy*5,455%)	25 380	21 754	18 129	14 503	10 877	7 252	3 626
Rozliczenie zobowiązania długoterminowego wobec strony prywatnej	66 472	66 472	66 472	66 472	66 472	66 472	66 464
Zobowiązanie długoterminowe wycenione w skorygowanej cenie nabycia (stan początkowy + odsetki - rozliczenie)	398 824	332 352	265 880	199 408	132 936	66 464	0

**Strona prywatna: ewidencja w księgach rachunkowych:**

<u>Koszty rodzajowe</u>		<u>Rozrachunki z tytułu dostaw i usług</u>	
1) 100 000		8a,b) 117 232	100 000 (1)
2) 1 310 000			1 310 000 (2)
6) 250 000			250 000 (6)
<u>Rozrachunki ze stroną publiczną (Aktywa finansowe)</u>		<u>Przychody ze sprzedaży usług budowlanych/eksploatacyjnych</u>	
4a) 930 600	117 232 (8a,b)		930 600 (4a)
9) 50 760			620 400 (4b)
			365 654 (10)

Wartości niematerialne i prawne		Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych	
4b) 620 400			44 314 (11)
Koszty finansowe		Kasa/Rachunek bieżący	
7) 84 600		10) 365 654	84 600 (7)
Przychody finansowe		Amortyzacja	
	50 760 (9)	11) 44 314	
<i>Ewidencja pozabilansowa</i>		<i>Ewidencja pozabilansowa</i>	
Aktywa otrzymane od strony publicznej		Aktywa użytkowane w ramach partnerstwa publiczno-privatnego	
3) 200 000	200 000 (12)	5) 1 661 000	1 661 000 (13)

## Treść operacji:

1. Ujęcie poniesionych kosztów fazy przygotowawczo-projektowej 100 000 zł.
2. Ujęcie poniesionych kosztów budowy 1 310 000 zł.
3. Otrzymanie rzeczowego wkładu własnego od strony publicznej (grunt) 200 000 zł (ewidencja pozabilansowa).
4. W związku z oddaniem parkingu do eksploatacji na podstawie umowy o partnerstwie publiczno-privatnym:
  - a) ujęcie aktywów finansowych 930 600 zł,
  - b) ujęcie wartości niematerialnych i prawnych 620 400 zł.
5. Ujęcie parkingu użytkowanego w celu świadczenia usług w ramach partnerstwa publiczno-privatnego (ewidencja pozabilansowa) 1 661 000 zł.
6. Ujęcie poniesionych kosztów eksploatacyjnych parkingu w roku 200X+1 250 000 zł\*.
7. Ujęcie poniesionych kosztów finansowania zewnętrznego w roku 200X+1 84 600 zł.
8. Ujęcie wynagrodzenia dla strony prywatnej w roku 200X+1 na kwotę ogółem 117 232 zł z podziałem na:
  - a) rozliczenie aktywów finansowych 66 472 zł,
  - b) zwrot kosztów finansowania zewnętrznego 50 760 zł.
9. Ujęcie przychodów finansowych w związku z wyceną aktywów finansowych na koniec roku 200X+1 w skorygowanej cenie nabycia 50 760 zł .
10. Środki pieniężne otrzymane bezpośrednio od użytkowników parkingu w 200X +1 365 654 zł.
11. Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych 44 314 zł.
12. Zwrot stronie publicznej gruntu 200 000 zł (ewidencja pozabilansowa).
13. Nieodpłatne przekazanie parkingu przez stronę prywatną po upływie 14 lat, tj. okresu trwania umowy o partnerstwie publiczno-privatnym 1 661 000 zł (ewidencja pozabilansowa).

---

\* Operacje nr 6, 7,8, 9,10 i 11 będą pojawiały się w kolejnych latach eksploatacji parkingu.

**Wycena aktywów finansowych:**

Zmiany stanu aktywów finansowych w poszczególnych latach eksploatacji parkingu:

<b>Aktywa finansowe Lata</b>	<b>200X</b>	<b>200X+1</b>	<b>200X+2</b>	<b>200X+3</b>	<b>200X+4</b>	<b>200X+5</b>	<b>200X+6</b>	<b>200X+7</b>
Stan początkowy	930 600	930 600	864 128	797 656	731 184	664 712	598 240	531 768
Odsetki (Stan początkowy *5,455%)	0	50 760	47 134	43 508	39 882	36 257	32 631	29 006
Ujęcie wynagrodzenia dla strony prywatnej	0	117 232	113 606	109 980	106 354	102 729	99 103	95 478
Aktywa finansowe wycenione w skorygowanej cenie nabycia	930 600	864 128	797 656	731 184	664 712	598 240	531 768	465 296

<b>Aktywa finansowe Lata</b>	<b>200X+8</b>	<b>200X+9</b>	<b>200X+10</b>	<b>200X+11</b>	<b>200X+12</b>	<b>200X+13</b>	<b>200X+14</b>
Stan początkowy	465 296	398 824	332 352	265 880	199 408	132 936	66 464
Odsetki (Stan początkowy *5,455%)	25 380	21 754	18 129	14 503	10 877	7 252	3 626
Ujęcie wynagrodzenia dla strony prywatnej	91 852	88 226	84 601	80 975	77 349	73 724	70 090
Aktywa finansowe wycenione w skorygowanej cenie nabycia	398 824	332 352	265 880	199 408	132 936	66 464	0