

# Inwestycje realizowane w formule PPP w świetle wybranych aspektów rachunkowości sektora budżetowego

Anna Zysnarska\*<sup>1</sup>

Atrybutem rachunkowości jest jej ewolucja, polegająca na dostosowywaniu się do wymagań zgłaszanych przez panującą społeczno-polityczną rzeczywistość. Zmiana podejścia do zarządzania usługami publicznymi, której początki w Polsce przypadają na przełom lat 80. i 90. ubiegłego stulecia, wywołała procesy dostosowawcze w rachunkowości sektora publicznego. Menedżeryzm w sektorze publicznym położył nacisk na: oszczędność, wydajność i efektywność w wydatkowaniu środków publicznych (zasada 3-E – ang. *economy, effectiveness, efficiency*). To nowa filozofia zarządzania środkami publicznymi odpowiada podejściu J.B. Say'a, który stał na stanowisku, że każdy przedsiębiorca przemieszcza zasoby gospodarcze z dziedzin o mniejszej produktywności do dziedzin o większej produktywności, przynoszących większy zysk [D. Osborne, T. Gaebler, 1995].

Transpozycja sayowskiego podejścia na grunt publiczny przełożyła się na formy zarządzania zasobami publicznymi w celu efektywniejszego zaspokajania potrzeb obywateli [Kožuch, 2014, s. 72]. Nie ulega wątpliwości, że czynnikiem sprawczym okazały się również ograniczone możliwości zaspokajania rosnących wymagań obywateli (wyborców) spowodowane z jednej strony małą elastycznością dochodową sektora publicznego, z drugiej limitami zadłużenia tego sektora (długu i deficytu publicznego, wskaźnik indywidualnej zdolności kredytowej JST), wynikającymi z obowiązujących regulacji prawnych [Zysnarska, 2017, s. 157-159]. Stosunkowo nowymi koncepcjami w zarządzaniu usługami publicznymi są różne formuły współpracy pomiędzy sektorem publicznym i prywatnym oparte na formule partnerstwa publiczno-prywatnego.

---

\* Dr Anna Zysnarska – Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku, Instytut Finansów i Zarządzania

Rozwiązania z obszaru rachunkowości dla jednej z możliwych form tej kooperacji zostały opublikowane w 2011 r. przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego w Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości Sektora Publicznego nr 32 „Umowy na usługi koncesjonowane. Koncesjodawca” [IPSASB, 2011]. W sierpniu 2016 r. ogłoszony został po raz pierwszy Krajowy Standard Rachunkowości nr 10 „Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi”, po raz drugi – w czerwcu tego roku – po zmianie regulacji ustawowych, dotyczących partnerstwa publiczno-prawnego, pod tą samą nazwą KSR nr 10 [Komitet Standardów Rachunkowości z dnia 12 czerwca 2017 r.].

Celem artykułu jest analiza i omówienie wybranych zagadnień rachunkowości partnerstwa publiczno-prywatnego w kontekście opublikowania Krajowego Standardu Rachunkowości nr 10 (dalej KSR nr 10).

### 13.1. Partnerstwo publiczno-prywatne w regulacjach prawnych

W Polsce współpraca w formule partnerstwa publiczno-prywatnego (PPP) to stosunkowo nowa formuła inwestowania i zarządzania usługami publicznymi, dlatego też zasadnicze dla niej regulacje prawne przypadają na koniec pierwszej dekady XXI w. Podstawą ich opracowania były doświadczenia i regulacje unijne: *Wytyczne dotyczące udanego partnerstwa publiczno-prywatnego* [KE, Dyrektoriat Generalny – Polityka Regionalna, 2003] i *Biała księga nt. usług użyteczności publicznej* [Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Komitetu Ekonomiczno-Społecznego oraz Komitetu Regionów, COM (2004) 374].

Istotą formuły PPP jest długoterminowa współpraca pomiędzy podmiotami publicznymi i prywatnymi, w której w sposób odpowiedzialny strony przyjmują i uwzględniają ryzyko związane z wykonywaniem zadań publicznych, i w której każda ze stron osiąga określone korzyści. Należy w tym miejscu koniecznie zaakcentować jeszcze jeden aspekt tej współpracy, niewidoczny w powyższych definicjach, mianowicie ostatecznego beneficjenta tego przedsięwzięcia – odbiorców usług publicznych, w tym często lokalną społeczność.

Przedmiotem PPP są zadania tradycyjnie wykonywane przez stronę publiczną. Dlatego też to ona jest inicjatorem współpracy i z reguły odpowiada za zdefiniowanie celów przedsięwzięcia oraz monitoring i kontrolę zgodności działań z interesem publicznym. Partner prywatny odpowiada najczęściej za działania wykonawcze [Zysnarski, 2016, s. 13]. Należy za-

uważyć, że zakres działań wynikających z PPP wynika z różnych modeli i form [Zysnarski, 2007, s. 27-33, 50-51]. Charakterystyczny dla tej formuły współpracy jest długi cykl życia przedsięwzięcia (okres trwania umowy), składający się z trzech faz pokazanych w tabeli 13.1. Należy zauważyć, że liczba faz jest w tym przypadku umowna. Ważne jest, aby obejmowały one całe przedsięwzięcie. Podobnie należy traktować podany w tabeli czas realizacji faz [Adamek-Hyska, 2014, s. 129]. W przypadku umów, polegających na świadczeniu usług z wykorzystaniem istniejącego środka trwałego, nie występuje faza realizacji.

Tabela 13.1. Cykl życia przedsięwzięcia opartych na umowach o partnerstwie i umów koncesji

Faza przygotowawczo-projektowa czas trwania: 1-3 lat	Faza realizacji (budowy lub ulepszenia) czas trwania: 1-2 lata	Faza Eksploatacji czas trwania: 10-15 lat
Zainicjowanie PPP	Budowa lub ulepszenie środka trwałego (obiektu infrastrukturalnego)	Eksploatacja (utrzymanie) środka trwałego przez stronę prywatną w celu świadczenia usług*
Wstępny projekt oraz wstępny budżet przychodów	Protokoły odbioru prac	Kontrola jakości i cen usług
Wybór strony prywatnej (przetarg)	Kontrola realizacji robót budowlanych lub ulepszeniowych	Zakończenie umowy o partnerstwie lub umowy koncesji wraz z przekazaniem stronie publicznej aktywów przedsięwzięcia**
Szczegółowy projekt przedsięwzięcia		
Umowa o partnerstwie lub umowa o koncesji		

\* W tym miejscu należy nieco skorygować tę informację. Trzeba zauważyć, że eksploatacja musi przebiegać z udziałem strony prywatnej, ale nie przez stronę prywatną (może być przez wspólny podmiot publiczno-prywatny).

\*\* Nie zawsze upływ umowy PPP wiąże się z przekazaniem aktywów wspólnego przedsięwzięcia stronie publicznej.

Źródło: Załącznik nr 2 KSR nr 10.

Krajowe regulacje związane z formułą partnerstwa publiczno-prywatnego można rozpatrywać w ujęciu wąskim i szerokim:

- *sensu stricto* – na podstawie trzech ustaw: z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, z dnia 9 stycznia 2009 r. o koncesji na roboty budowlane lub usługi, zmienionej istotnie w roku 2016, oraz z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych;
- *sensu largo* – na podstawie ogólnych przepisów prawa, z wyłączeniem wymienionych wyżej ustaw, np. Kodeksu cywilnego, Kodeksu spółek handlowych, ustawy o gospodarce komunalnej, Prawa zamówień publicznych, ustawy o gospodarce nieruchomościami i in.

Podstawy prawne dla projektów PPP i ich istotne cechy przedstawia tabela 13.2.

Tabela 13.2. Możliwe podstawy prawne projektów PPP i ich wybrane istotne cechy

	Podstawa prawna	Najważniejsze cechy
1.	Na podstawie przepisów ustawy z 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi, zwana dalej <i>ustawą o koncesji</i> .	Oplaty od użytkowników muszą stanowić istotną część wynagrodzenia partnera prywatnego – partner prywatny ponosi ryzyko ekonomiczne. Partner prywatny nie staje się właścicielem obiektu. Koncesji na roboty budowlane i na usługi nie można połączyć w jednym projekcie.
a.	– w zakresie robót budowlanych – umowa koncesji na roboty budowlane	Partner prywatny (koncesjonariusz) otrzymuje wynagrodzenie, które stanowi wyłącznie prawo do eksploatacji obiektu budowlanego będącego przedmiotem umowy albo takie prawo wraz z płatnością.
b.	– w zakresie usług – umowa koncesji na usługi	Przedmiotem jest tylko eksploatacja (nie ma wydatków inwestycyjnych); partner prywatny otrzymuje wynagrodzenie w postaci prawa do eksploatacji obiektu budowlanego będącego przedmiotem umowy albo takie prawo wraz z płatnością.
2.	Na podstawie przepisów ustawy z 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, zwana dalej <i>ustawą o partnerstwie</i> .	Duża elastyczność rozwiązań. Wynagrodzenie partnera prywatnego w większości musi być zależne od rzeczywistego wykorzystania lub faktycznej dostępności przedmiotu PPP. Różne formy wniesienia składników majątkowych do PPP: m.in. sprzedaż, użyczenie, użytkowanie, najem, dzierżawa.
a.	- bez tworzenia spółki celowej	Tzw. partnerstwo kontraktualne. Podstawa relacji – wyłącznie umowa o PPP.
b.	- z utworzeniem spółki celowej	Partnerstwo instytucjonalne. Powstaje spółka (SPV) z udziałem stron – tylko na okres budowy lub budowy oraz eksploatacji. Podstawa relacji – umowa (statut) spółki oraz umowa o PPP.
3.	Na podstawie przepisów ustawy o autostradach płatnych i Krajowym Funduszu Drogowym (uchwalona jako ustawa o autostradach płatnych z 27 października 1994 r.)	Przepisy regulują wyłącznie zasady budowy i eksploatacji autostrad płatnych. Wykorzystanie mechanizmów zawartych w ustawie o koncesji na roboty budowlane lub usługi. Partnerem publicznym może być wyłącznie Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad lub drogowa SPV, należąca do Skarbu Państwa.
4.	Na podstawie ogólnych przepisów prawa, z wyłączeniem ustaw przywołanych powyżej	Podstawą są przepisy ogólne, takie jak np. Kodeks cywilny, Ksh, ustawa o gospodarce komunalnej, Pzp, ustawa o gospodarce nieruchomościami i in. Najczęściej – powołanie spółki celowej (SPV), bez umowy o PPP. Tryb bardzo elastyczny. Przy spełnieniu określonych wymogów, SPV może stanowić PPP w rozumieniu przepisów UE.

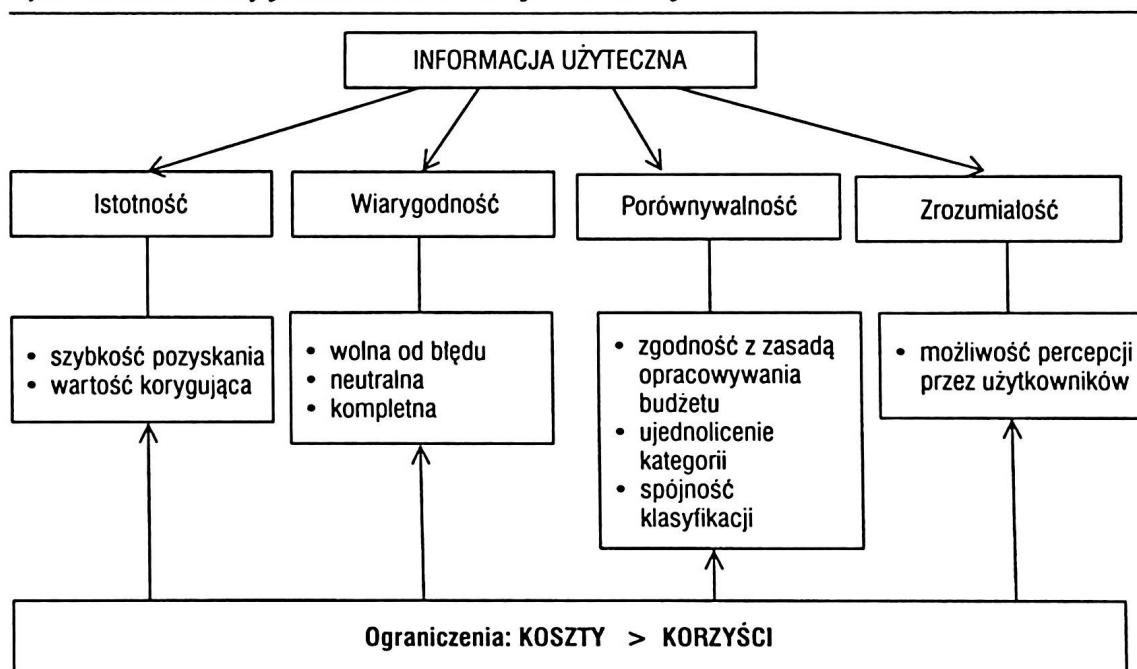
Źródło: I. Herbst, B. Mysiorski, M. Starczewski, J. Zysnarski, *Krótki podręcznik metodyki analizy ryzyka i komparatora PPP*, PARP, Warszawa 2015, str. 9 oraz uzupełnienia własne (art. 3 ustawy o umowie koncesji).

Realizując cel niniejszego artykułu, dalsze rozważania będą koncentrować się na dwóch pierwszych ustawach o: *koncesji i partnerstwie* oraz związanych z nimi zasadach rachunkowości, obowiązujących partnera publicznego, dotyczących: wyceny, ewidencji księgowej i prezentacji w sprawozdaniu finansowym.

## 13.2. Wybrane aspekty rachunkowości JST dla przedsiębiorzeń PPP

Na samym wstępie zauważono, że podstawowym atrybutem rachunkowości jest jej dostosowywanie się do zmieniających się warunków społeczno-ekonomicznych. Rachunkowość nie może funkcjonować w oderwaniu od otoczenia gospodarczego, prawnego, politycznego, kulturowego oraz specyfiki działalności organizacji [Kiziukiewicz, 2004, s. 49 Surdykowska, 2001, s. 288]. Niezmienne pozostają także zasady rachunkowości, gwarantujące wysoką jakość informacji prezentowanej w sprawozdaniu finansowym, składającą się na jego wartość użytkową (zrozumiałość, przydatność, wiarygodność i porównywalność) [IPSAS 1].

Rysunek 13.1. Cechy jakościowe informacji finansowej



Źródło: A. Zysnarska, *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 47.

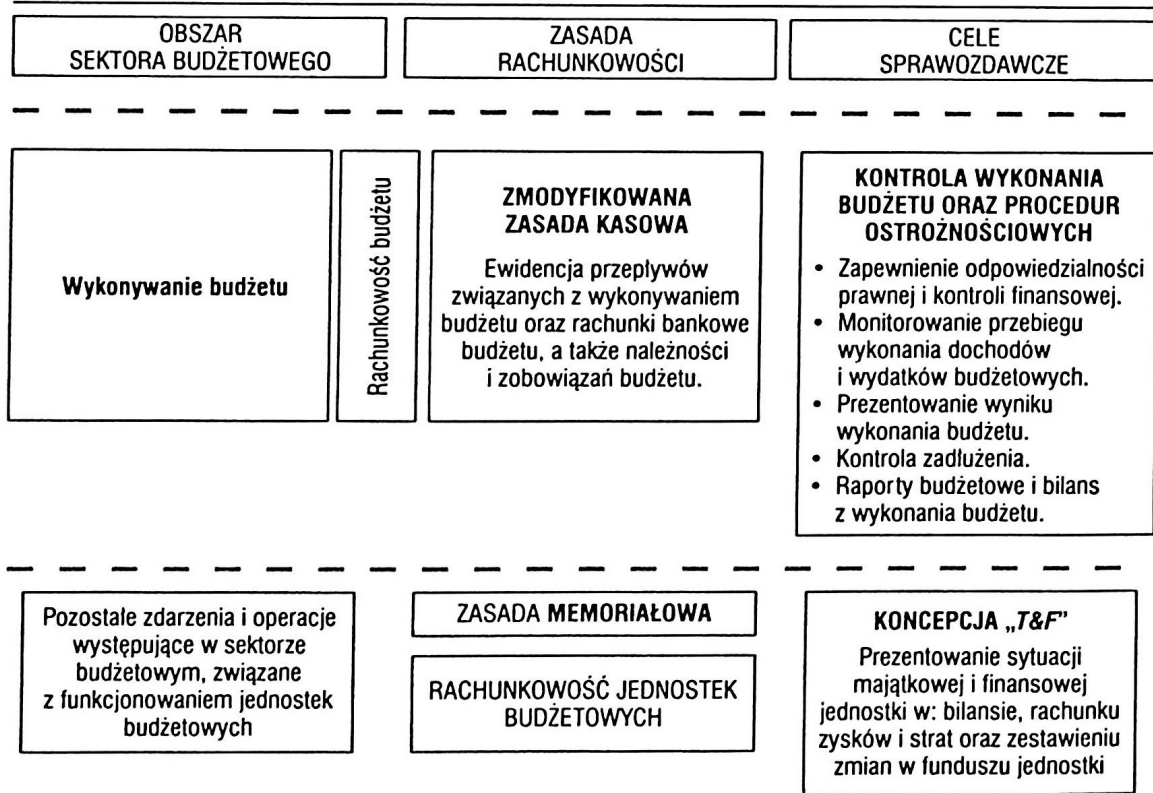
Mając powyższe na uwadze należy zaakcentować, że rachunkowość sektora budżetowego jest ściśle związana: po pierwsze z podstawowym planem finansowym nadrzędnych organów publicznych (budżetem państwa, budżetem JST), po drugie z jednostkami organizacyjnymi powołanymi do wykonania budżetu. Model rachunkowości polskiego sektora budżetowego pokazuje rysunek 13.2.

Jako system gromadzenia, grupowania, klasyfikowania, rozliczania i ujawniania informacji w sprawozdaniach różnego typu (finansowych i budżetowych), rachunkowość jest przygotowana do tego, aby ujmować w księgach

i prezentować w raportach różne informacje, zarówno dotyczące przepływów pieniężnych w obszarze wykonania budżetu (zmodyfikowana zasada kasowa), jak i zmian wywołanych w majątku jednostki organizacyjnej związanych z modelem memoriałowym rachunkowości (aktywa, zobowiązania). Możliwe jest w związku z tym ujawnienie w sprawozdaniu finansowym (bilansie z wykonania budżetu JST, bilansie jednostki organizacyjnej, bilansie skonsolidowanym JST, a może kiedyś także w bilansie z wykonania budżetu państwa i bilansie skonsolidowanym państwa), także informacji konkretnie dotyczącej zobowiązań klasyfikowanych do deficytu i długu publicznego (Stan obecny jest taki, że informacja dotycząca zobowiązań wchodzących do długu publicznego wykazywana jest wyłącznie w sprawozdaniu budżetowym Rb – PPP – na potrzeby statystyki publicznej). Potrzebna jednakże do tego będzie większa determinacja organu odpowiedzialnego za regulacje rachunkowości sektora budżetowego.

Rachunkowość sektora budżetowego podporządkowana jest zarówno zapisom ustawy o rachunkowości, jak i ustawy o finansach publicznych i wydanych na jej podstawie rozporządzeń, w szczególności rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont, z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

Rysunek 13.2. Rachunkowość sektora budżetowego



Źródło: A. Zysnarska, *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2010, s. 120.

Nowe podejście do zarządzania usługami w sferze publicznej niewątpliwie postawiło przed rachunkowością poważne wyzwania. Przykładem tego może być współpraca oparta na formule PPP, która od 2009 r. staje się coraz popularniejszym sposobem wykonywania zadań własnych JST (oraz innych zadań, ważnych z perspektywy strony publicznej) [Korbus, Zalewski, 2016, s. 9].

Należy zauważyć, że zainteresowanie strony publicznej – głównie JST – tą formułą nie wynika z mody, ale z przesłanek racjonalnych. Ważny jest w tym kontekście problem zadłużenia sektora publicznego. Od 2004 r. ustawa o finansach publicznych wprowadziła algorytm określający wskaźnik indywidualnej zdolności kredytowej JST, w którym planowana dla danego roku kwota spłaty długu JST może być równa albo mniejsza od średniej z ostatnich trzech lat poprzedzających rok planowany kwoty dochodów pozostałych po pokryciu wydatków bieżących. Limity zadłużania się JST mają wpływ nie tylko na ich przedsięwzięcia rozwojowe, finansowane bezpośrednio z ich budżetów, ale także na projekty dofinansowywane z funduszy spójnościowych UE. Dla wielu samorządów ich dług to główna bariera dalszego rozwoju [Sajnaj, 2014, s. 187]. Pod znakiem zapytania stanie możliwość pełnego wykorzystania funduszy UE przewidzianych dla Polski w perspektywie finansowej na lata 2014-2020 [Kozera, 2017, s. 206].

Przez lata nie dostrzegano (a być może unikano, choćby z uwagi na złożoność zagadnienia) potrzeby przedstawienia odpowiednich dla niej rozwiązań wchodzących w zakres regulacji rachunkowości, zarówno tych ustawowych, jak i szczególnych [Sajnaj, 2014, s. 181-211]. Trzeba jednak zauważyć, że na tym tle stosunkowo dużo uwagi minister finansów poświęcił kwestiom wpływu zobowiązań z tytułu przedsięwzięć PPP na dług publiczny (nie bez powodu, gdyż liczenie długu i podawanie jego wysokości do publicznej wiadomości należy do jego podstawowych obowiązków). Jednostki publiczne mają obowiązek stosowania odpowiedniej klasyfikacji tytułów dłużnych, zaliczanych do państwowego długu publicznego, i sporządzania sprawozdania budżetowego o stanie zobowiązań z tytułu umów partnerstwa publiczno-prywatnego [Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego, Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej]. W tym samym celu w 2012 r. znowelizowano *ustawę o partnerstwie*, dodając art. 18a. Należy w tym miejscu zauważyć, że wymienione legislacje podchodzą do problemu PPP od strony wyłącznie statystycznej. Publikacji zwartych, artykułów na temat ewidencji księgowej w projektach PPP jest bardzo niewiele, a krajowych regulacji prawnych do 2016 r. nie było w ogóle.

Wymieniony na wstępie KSR nr 10 był niewątpliwie odpowiedzią na oczekiwania praktyki gospodarczej. Niestety, tuż po jego publikacji istotnym zmia-

nom, a właściwie uchwaleniu w całkiem nowej redakcji, uległa ustawa regulująca zagadnienia koncesji, co spowodowało, że zdezaktualizowała się zarówno część odniesień do konkretnych przepisów, jak i wykorzystywanej terminologii. Reakcja Komitetu ds. KSR była jednak stosunkowo szybka i pod koniec lipca 2017 opublikowano jego zaktualizowaną wersję z uwzględnieniem przepisów nowej ustawy koncesyjnej.

Wykorzystanie tego standardu zostanie przedstawione na przykładzie *case study* Miasta Poznania, jednego z prekursorów w skali kraju, które w formule partnerstwa prywatnego realizuje „Instalację Termicznego Przekształcania Odpadów Komunalnych” [Sajnaj, 2014, s. 192-210].

### 13.3. Implementacja KSR nr 10 na przykładzie ITPOK w Poznaniu

Do zadań miasta należy m.in. zagospodarowanie odpadów komunalnych. W Poznaniu jest ono realizowane w formule PPP pod nazwą „Instalacja Termicznego Przekształcania Odpadów Komunalnych” (ITPOK). Na wybór modelu BOOT<sup>2</sup> (ang. *Build, Own, Operate, Transfer*) wpływ miały następujące okoliczności:

- brak odpowiednich środków w budżecie Miasta na realizację tego przedsięwzięcia;
- neutralność przedsięwzięcia względem długu Miasta, spowodowana tym, że partner prywatny z trzech istotnych grup ryzyka ponosi dwa – ryzyko budowy i dostępności;
- możliwość pozyskania przez partnera prywatnego finansowania ze środków NFOŚiGW, co w praktyce obniży koszt inwestycji i wysokość opłaty eksploatacyjnej (niższe odsetki, oszczędności wynikające z transakcji zabezpieczających dług zaciągnięty w euro); ostatecznie NFOŚiGW wycofał się z udzielenia pożyczki;
- możliwość pozyskania przez Miasto dotacji i przekazania jej jako wkładu własnego do przedsięwzięcia, co obniży wartość inwestycji, ponieważ partner prywatny zobowiązany jest zmniejszyć finansowanie w postaci kredytu bankowego; ostatecznie przełoży się to na koszt

<sup>2</sup> W tej formule prawa własności przechodzą na operatora, który po upływie okresu umowy jest zobowiązany do przekazania ich z powrotem właścicielowi. W standardzie jako wariant „Buduj – Eksploatuj (Utrzymuj) – Przekaż: strona prywatna zobowiązuje się w umowie zawartej ze stroną publiczną do budowy środka trwałego (najczęściej obiektu infrastrukturalnego), a następnie wieloletniej jego eksploatacji, po zakończeniu której środek trwały przechodzi w posiadanie strony publicznej. Istotą tego wariantu jest przeniesienie ryzyka związanego z budową i eksploatacją środka trwałego na stronę prywatną.



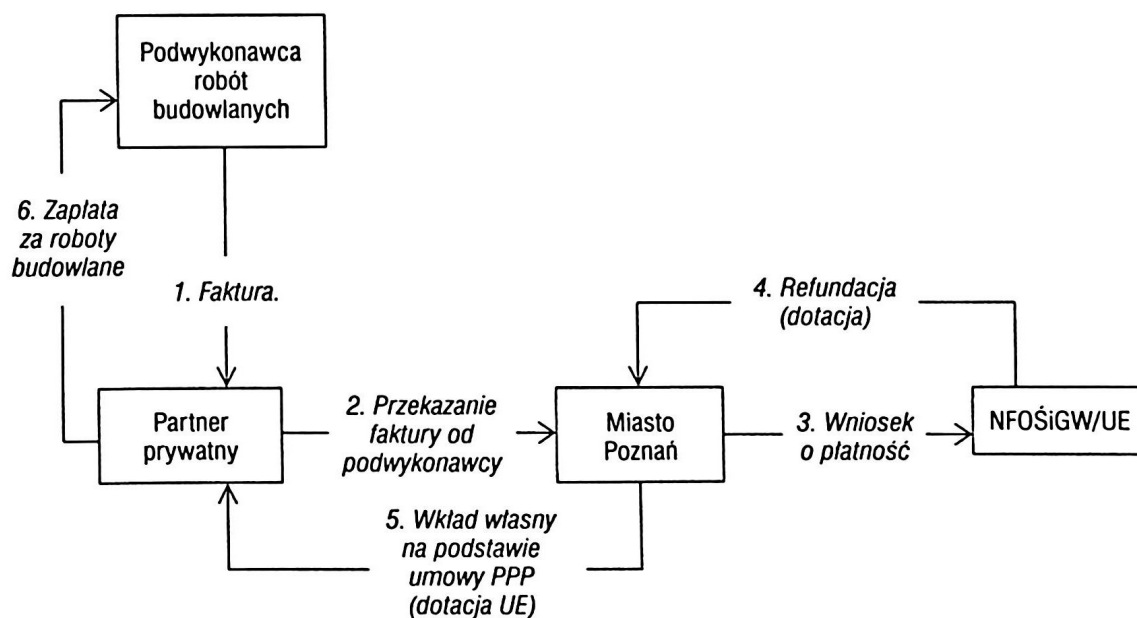
usługi za zagospodarowanie odpadów świadczonych przez partnera po rozpoczęciu eksploatacji;

- źródłem spłaty inwestycji będzie „opłata za odbiór odpadów”, wnoszona przez mieszkańców Miasta i gmin wchodzących w skład związku międzygminnego pod nazwą „Gospodarka Odpadami Aglomeracji Poznańskiej” (Związek Międzygminny GOAP).

Procedura wyboru partnera prywatnego odbyła się na podstawie ustawy o partnerstwie oraz prawa zamówień publicznych, a to oznacza, że zakładano ponad 50% udział podmiotu publicznego w finansowaniu spalarni.

Działania Miasta przebiegały w kilku etapach. Etap I (od 3 listopada 2011 r. do połowy listopada 2012 r.) to publikacja ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym UE zamiaru prowadzenia postępowania w sprawie realizacji inwestycji związanej z budową spalarni, negocjacje z wybranymi podmiotami prywatnymi, wybór najlepszej oferty. Etap II (luty-marzec) dotyczył przygotowania przez partnera prywatnego i zatwierdzenia przez Miasto procedury zawarcia transakcji zabezpieczających przed zmiennością stopy procentowej WIBOR w okresie budowy i eksploatacji oraz w zakresie kursu euro/zł, tzw. *fx forward* w okresie budowy. Celem był wybór banku oferującego najniższe koszty transakcji zabezpieczających. Etap III – budowa. Przepływy pieniężne na tym etapie pokazuje rysunek 13.3.

Rysunek 13.3. Przepływy pieniężne w projekcie ITPOK w Poznaniu



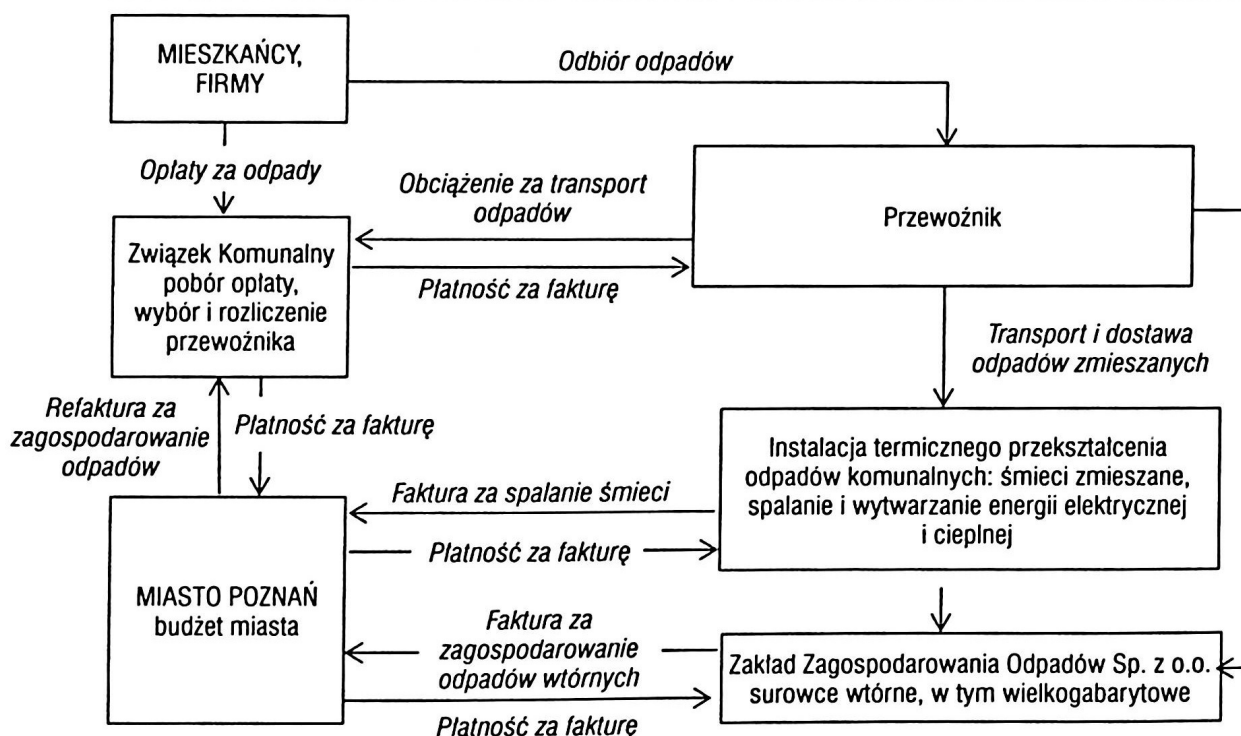
Źródło: B. Sajnaj, *Finansowanie inwestycji – doświadczenie Miasta Poznania*, Studia BAS Nr 3(39) 2014, s. 195.

Etap IV – eksploatacja. Po ukończeniu budowy właścicielem ekonomicznym wytworzonej infrastruktury będzie partner prywatny. Nieruchomość gruntowa, na której zostanie zbudowana spalarnia, będzie sprzedana partnerowi prywatnemu na okres umowy – po przeniesieniu pozwolenia na budowę, które uzyskało Miasto, oraz zawarciu ww. transakcji zabezpieczającej. Wynagrodzeniem partnera będzie tzw. „opłata na bramie” za przyjęcie odpadów, płacona przez Związek Międzygminny GOAP, ewentualna dopłata do usług zgodnie z umową PPP obciąży gminę, ale tylko wtedy, kiedy „opłata na bramie” nie pokryje wynagrodzenia określonego w umowie PPP – partnera publicznego obciąża bowiem ryzyko popytu.

Jak podnosi B. Sajnaj, w nowym systemie gospodarki odpadami najważniejsze dla budżetu Miasta będzie właściwe ustalenie tzw. opłaty śmieciowej w wysokości nieangażującej środków budżetu, ponieważ jakiegokolwiek finansowe zaangażowanie Miasta w ten projekt ponad składkę na Związek Międzygminny GOAP, ograniczy możliwości inwestycyjne Poznania wynikające m.in. z ustawowo obowiązujących JST tzw. indywidualnych wskaźników zadłużania.

Przewidywane przepływy pieniężne w ramach projektu ITPOK prezentuje rysunek 13.4.

Rysunek 13.4. Przepływy pieniężne po wybudowaniu spalarni odpadów w Poznaniu



Źródło: B. Sajnaj, *Finansowanie inwestycji – doświadczenie Miasta Poznania*, Studia BAS Nr 3(39) 2014, s. 197.

Artykuł B. Sajnaj ukazuje doświadczenia JST związane z implementacją PPP: innowacyjność przedsięwzięcia, ogromne zaangażowanie wielu ekspertów z różnych dziedzin, problemy natury prawno-księgowej. Jak już powyżej zauważono, w czasie wdrażania poznańskiego projektu rozwiązania w obszarze rachunkowości sektora budżetowego w zakresie PPP nie były uregulowane ani na poziomie ogólnym, ani szczególnym. Dlatego politykę rachunkowości dla projektu ITPOK oparto na MSRSP 32 „Umowy na usługi koncesjonowane. Koncesjodawca” oraz na nadrzędnej koncepcji rzetelnego i jasnego obrazu. Poniżej zamieszczono próbę ujęcia w księgach Miasta – jednostce budżetowej – przedsięwzięcia ITPOK z wykorzystaniem treści KSR nr 10.

Umowa o partnerstwie, dotycząca ITPOK stanowi, że partner prywatny zaprojektuje, wybuduje, sfinansuje i będzie utrzymywał oraz eksploatował instalację przetwarzania odpadów komunalnych przez 25 lat. Instalacja powstanie na gruncie stanowiącym prawo użytkowania wieczystego SP, które po uprawomocnieniu się pozwolenia na budowę, zostanie sprzedane stronie prywatnej. Po 25 latach eksploatacji instalacji, własność gruntu (prawo) oraz całej instalacji zostanie przekazana Miastu nieodpłatnie przez partnera prywatnego. W okresie rozruchu instalacji oraz jej eksploatacji partnerowi należne będzie wynagrodzenie za świadczone usługi.

Wynagrodzenie będzie płacone przez Miasto w okresach miesięcznych. Obejmować będzie trzy pozycje: opłatę bazową (pokrywającą koszt budowy oraz koszty odsetek poniesione w okresie budowy instalacji), opłatę zmienną – zależną od ilości odpadów kontraktowych, opłatę za elementy przenoszone na Miasto (podatek od nieruchomości, opłatę za wieczyste użytkowanie itp.). Wynagrodzenie będzie pomniejszone o osiągnięte przez partnera prywatnego przychody z tytułu sprzedaży, np. energii cieplnej i elektrycznej, świadectw pochodzenia energii elektrycznej, surowców wtórnych oraz przychody z tytułu braku dostępności instalacji oraz kar.

W umowie przyjęto następujący podział ryzyka: partner prywatny ponosi ryzyko budowy i dostępności, strona publiczna ryzyko popytu, co ostatecznie spowodowało, że zobowiązania Miasta wynikające z umowy są neutralne dla długu publicznego, zaś aktywa powstałe w toku inwestycji będą zaliczane do aktywów partnera prywatnego. Część wydatków inwestycyjnych zostanie sfinansowana z dotacji z budżetu UE, którą Miasto przekaze do przedsięwzięcia jako pieniężny wkład własny. Kwota dotacji zmniejszy zapotrzebowanie partnera prywatnego na finansowanie w postaci kredytu, a docelowo wartość jego stałego wynagrodzenia.

W księgach Miasta zostaną ujęte następujące zdarzenia gospodarcze:

- aktywa i zobowiązania związane z instalacją wybudowaną przez partnera prywatnego,
- wynagrodzenie na rzecz partnera prywatnego,

- transakcja sprzedaży na rzecz partnera prywatnego prawa użytkownika wieczystego gruntu od SP,
- przekazanie dotacji unijnej jako wkładu własnego,
- nieodpłatne przejęcie przez Miasto prawa wieczystego użytkowania gruntu z wybudowaną na tym gruncie instalacją (po wygaśnięciu 25-letniej umowy).

## Ujęcie instalacji w księgach Miasta (aktywa i zobowiązania)

Podział ryzyka między stronami spowodował, że instalacja zostanie zapisana w księgach Miasta. Dodatkowo standard akcentuje, że składnik majątku „powinien być ujęty w księgach rachunkowych tej strony, która sprawuje kontrolę nad sposobem jego użytkowania i w największym stopniu uczestniczy w czerpaniu z niego korzyści ekonomicznych” [pkt 4.1 standardu]. Tak specyficznie rozumiana kontrola Miasta wystąpi, ponieważ w umowie zapisano, jakie usługi strona prywatna musi świadczyć przy wykorzystaniu tego składnika, na rzecz kogo i po jakiej cenie.

Standard odwołuje się do definicji aktywów z ustawy o rachunkowości, w której zapisano, że aktywa to składniki majątku kontrolowane przez jednostkę. Dalej stwierdza, że skoro w umowach o partnerstwie strona publiczna na ogół sprawuje pełną kontrolę nad sposobem użytkowania składnika przez stronę prywatną (co notabene wcale nie jest oczywiste), to strona publiczna wykazuje ten składnik w grupie środków trwałych, poprzez zapis na koncie „Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa”.

W standardzie przyjęto uproszczone założenie: *gdy zgodnie z umową strona prywatna ma prawo otrzymania wynagrodzenia w postaci zapłaty kwoty pieniężnej od strony publicznej, to strona publiczna ujawnia zobowiązanie długoterminowe*. Instalacja przyjęta do eksploatacji powinna zostać ujęta w księgach Miasta na koncie „Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa” w wartości początkowej odpowiadającej poniesionym kosztom budowy powiększonym o zysk partnera prywatnego (tabela 13.3). Założono, że wartość rezydualna obiektu wyniesie 10. Podstawa naliczenia odpisów amortyzacyjnych wyniesie 790 – 10, okres amortyzacji 25 lat, kwota amortyzacji 31,2.

Tabela 13.3. Koszty budowy na dzień oddania instalacji do eksploatacji – liczby przykładowe

Koszty budowy wraz z marżą zysku partnera prywatnego (bez wartości zakupionego od Miasta prawa użytkowania wieczystego gruntu)	700
Odsetki w okresie budowy	90
Koszty ogółem	790
Dotacja unijna	-350
Koszty po odjęciu dotacji	440

Źródło: Sajnaj, 2014, s. 206.

Zapisy w księdze Miasta dotyczące instalacji przedstawia tabela 13.4.

Tabela 13.4. Ujęcie w księgach Miasta instalacji i jej amortyzacji

Przyjęcie instalacji do ewidencji bilansowej Miasta	
Wn 012 „Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa” * 790	Ma 800 „Fundusz jednostki” ** 350 Ma 242 „Rozrachunki ze stroną prywatną” * 440
Roczny odpis umorzeniowo-amortyzacyjny	
Wn 400 „Amortyzacja” 31,2	Ma 074 „Umorzenie aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa” * 31,20
Księgowanie na koniec roku:	
Wn 860 „Wynik finansowy” 31,20	Wn 400 „Amortyzacja” 31,20
Księgowanie w kolejnym roku:	
Wn 800 „Fundusz jednostki” 31,20	Ma 860 „Wynik finansowy” 31,20

\* Standard nie podaje symboli cyfrowych. Wymieniony jest tylko propozycją na potrzeby artykułu.

\*\* Dofinansowanie dotacją unijną obiektu spowoduje, że fundusz jednostki zostanie powiększony w momencie ujęcia instalacji w księdze Miasta. Amortyzacja zawarta w wyniku finansowym, przez 25 lat systematycznie będzie pomniejszała fundusz jednostki (o 31,20), w tym z tytułu wkładu własnego w wartości 14, różnicę tworzy część kwoty zobowiązania długoterminowego. Z kolei zapłata wynagrodzenia na rzecz partnera prywatnego fundusz powiększy. Po 25 latach suma zapisów związanych z tymi operacjami zbilansuje strony konta, a wartość netto instalacji wyniesie 10 (wartość rezydualna).

Źródło: opracowanie własne z wykorzystaniem B. Sajnaj, 2014, s. 208.

Komentując powyższe należy zauważyć, że dla jednostek, których zasady rachunkowości powinny uwzględniać także regulacje szczególne z „rozporządzenia MF z 5 lipca 2010 r.” zapis standardu jest niewystarczający, albowiem dla środków trwałych, które jednostka ma prawo ująć w księdze i ujawnić w bilansie wymaga się jeszcze: tytułu własności albo współwłasności posiadanego przez osobę prawną, której jednostka podlega, oraz umowy o trwały zarząd (dla nieruchomości) i umowy użytkowania (dla ruchomych składników środków trwałych) [§ 2 pkt 5 „rozporządzenia MF z 5 lipca 2010 r.”]. Dodatkowym problemem jest prezentacja w bilansie. Wzór bilansu dla jednostek wskazany jest w załączniku nr 5 do wspomnianego rozporządzenia. Mając na uwadze pożądaną czytelność informacji prezentowanej w bilansie należy, moim zdaniem, wprowadzić do grupy aktywów trwałych pozycję „VI. Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa”.

### Ujęcie wynagrodzenia z tytułu kosztów budowy, odsetek od finansowania oraz kosztów eksploatacji

Zgodnie ze standardem wynagrodzenie partnera prywatnego należy ująć na koncie „Rozrachunki ze stroną prywatną”. Płatność wynagrodzenia na rzecz partnera prywatnego Miasto wykonuje w okresach miesięcznych. Według standardu należy ją podzielić na trzy części [pkt 4.8]:

- spłatę zobowiązania długoterminowego, pokrywającą koszty budowy oraz koszty odsetek poniesione w okresie budowy instalacji, (Wn „Rozrachunki ze stroną prywatną”);
- pokrycie kosztów finansowania zewnętrznego (odsetek) przez stronę prywatną, które ujmuje się jako korektę zobowiązania długoterminowego i koszty finansowe, (751 „Koszty finansowe”);
- pokrycie kosztów usług eksploatacyjnych świadczonych przez stronę prywatną, (Wn 402 „Usługi obce”).

W wycenie zobowiązania długoterminowego nie uwzględnia się dotacji unijnej stanowiącej pieniężny wkład własny Miasta. Wynagrodzenie partnera prywatnego pomniejszają także osiągnięte przez niego przychody.

Kalkulację płatności z tytułu wynagrodzenia partnera prywatnego przedstawia tabela 13.5, natomiast ewidencję tabela 13.6.

Tabela 13.5. Miesięczna faktura od partnera prywatnego

Koszty budowy oraz odsetki za okres budowy	5
Koszty eksploatacji	5
Korekta o koszty/przychody uzyskane	-1
Razem koszty eksploatacji	4
Koszty odsetek	2
Przychody	-1
Faktura netto	10
VAT 8%	0,8
Faktura brutto	10,8

Źródło: Sajnaj, 2014, s. 206.

Tabela 13.6. Miesięczna faktura od partnera prywatnego

Faktura od partnera prywatnego z tytułu wynagrodzenia w ramach PPP	
Wn 300 „Rozliczenie zakupu” 10,8	Ma 232 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń w ramach umowy PPP” ** 10,8
Rozliczenie faktury	
Wn 242 „Rozrachunki ze stroną prywatną” * 5 Wn 402 „Usługi obce” 4 Wn „Korekta zobowiązania wobec strony prywatnej” *** 1 Wn 225 „Rozrachunki z budżetami” 0,8	Ma 300 „Rozliczenie zakupu” 10,8
Ujęcie kosztów finansowych w związku z wyceną zobowiązań długoterminowych na koniec roku w skorygowanej cenie nabycia	
Wn 751 „Koszty finansowe” 1	Ma „Korekta zobowiązania wobec strony ...” 1

\* Spłata zobowiązania długoterminowego stanowi wydatek majątkowy budżetu. Pozostałe kwoty ujęte w fakturze obciążają sekcję operacyjną budżetu Miasta.

\*\* Standard fakturę od partnera prywatnego ujmuje na koncie 201 „Rozrachunki z tytułu dostaw i usług”. Moim zdaniem, w przypadku faktury dotyczącej wynagrodzenia strony prywatnej, dobrze jest utworzyć nowe konto, np. 232 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń w ramach umowy PPP”.

\*\*\* Standard wskazuje konieczność zaksięgowania korekty zobowiązania przed obciążeniem kosztów finansowych. Nie widzę dla tego żadnego uzasadnienia.

Źródło: opracowanie własne z wykorzystaniem B. Sajnaj, 2014, s. 206.

## Ujęcie sprzedaży prawa wieczystego użytkowania gruntu

Zgodnie z umową Miasto sprzeda ten składnik aktywów po uzyskaniu pozwolenia na budowę. Transakcja zostanie ujęta w księdze w następujący sposób: Wn „Należności PP” Ma „Zobowiązania długoterminowe”. Taki sposób zapisu transakcji od strony prawnej jest dyskusyjny, bowiem omija skutek wynikowy, a to oznacza, że nie pokazuje przychodu z tytułu dochodu budżetu i ostatecznie zaniża wynik finansowy Miasta jako jednostki budżetowej. W uzasadnieniu podaje się zapisy umowy i interpretację MSRSP 32. Model finansowy przedsięwzięcia, w którym ustalono wynagrodzenie partnera prywatnego, obejmuje już wszystkie koszty obciążające stronę prywatną, a dodatkowo własność prawa użytkowania wieczystego gruntu zostanie nieodpłatnie przekazana Miastu po 25 latach. Zwiększenie należności i zobowiązań jest zgodne z MSRSP 32 w przypadku, gdy sprzedaż prawa użytkowania wieczystego nastąpi przed rozpoczęciem budowy instalacji. Tak jest w przypadku ITPOK. Trzeba zauważyć, że rozwiązanie to nie jest typowe. Prawdopodobnie w większości przypadków umów PPP występujących w Polsce, sprzedaż majątku jest ujmowana jako dochód majątkowy budżetu ze wszystkimi konsekwencjami.

Zgodnie z KSR 10 dokonano przekwalifikowania prawa użytkowania wieczystego gruntu do aktywów związanych z umową PPP. W księdze Miasta zapis: Wn 012 „Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa” Ma 011 „Środki trwałe”.

Tabela 13.7. Ewidencja sprzedaży prawa użytkowania wieczystego gruntu

Przekwalifikowanie prawa wieczystego użytkowania gruntu z tytułu sprzedaży w ramach umowy PPP w wartości księgowej netto	
Wn 012 „Aktywa przeznaczone do świadczenia usług w ramach partnerstwa” 6	Ma 011 „Środki trwałe” 6
Ujęcie sprzedaży prawa wieczystego użytkowania gruntu	
Wn „Należności PP” 5	242 Ma „Rozrachunki ze stroną prywatną” 5
Odpisy umorzeniowo-amortyzacyjne prawa wieczystego użytkowania gruntu	
400 „Amortyzacja” * 0,08 (6:75 lat = 0,08)	074 Ma „Umorzenie aktywów przeznaczonych do świadczenia usług w ramach partnerstwa” 0,08
Zapłata z tytułu sprzedaży prawa wieczystego użytkowania gruntu	
Wn 130 „Rachunek bieżący/Dochody” ** 5	Ma „Należności PP” 5

\* Założono kontynuację amortyzacji prawa w latach 2014-2089. Na koniec roku amortyzacja obciąży wynik finansowy Miasta, w następnym roku jej wartość zmniejszy fundusz jednostki. Należy zauważyć, że zapis nie narusza zasad bilansowych.

\*\* Dochód majątkowy budżetu.

Źródło: opracowanie własne z wykorzystaniem: B. Sajnaj, 2014, s. 207.

## Ujęcie pieniężnego wkładu własnego Miasta

Przekazanie dotacji z budżetu UE stanowi wydatek majątkowy budżetu Miasta. Ma na celu dofinansowanie kosztów inwestycji budowy instalacji. Moment przelewu dotacji na rzecz strony prywatnej powoduje powstanie należności od partnera prywatnego. Uznanie jej za prawidłowo wykorzystaną obciąża fundusz jednostki, zaś rozliczenie wydatków budżetu ten fundusz zwiększy. Ostatecznie zmiany wartości funduszu nie będzie. Ewidencję w księdze Miasta przedstawiono w tabeli poniżej.

Tabela 13.8. Przekazanie dotacji i jej rozliczenie

Przelew dotacji jako pieniężnego wkładu własnego z tytułu dofinansowania kosztów budowy instalacji	
Wn 224 „Rozliczenie dotacji ...” 350	Ma 130 „Rachunek bieżący/Wydatki” 350
Uznanie dotacji za prawidłowo wykorzystaną	
Wn 810 „Dotacje budżetowe, płatności ...” 350	Ma 224 „Rozliczenie dotacji ...” 350
Ewidencja zmian w funduszu jednostki	
Wn 800 „Funduszu jednostki” 350	Ma 810 „Dotacje budżetowe, płatności ...” 350
223 „Rozliczenie wydatków budżetowych” 350	Ma 800 „Funduszu jednostki” 350

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 13.9. Nieodpłatne przekazanie przez partnera prywatnego na rzecz Miasta instalacji i wieczystego użytkowania gruntu (po wygaśnięciu umowy)

Nieodpłatne przekazanie instalacji	
Wn 011 „Środki trwale” – instalacja 10	Ma 012 „Aktywa przeznaczone do ...” 10
Nieodpłatne przekazanie prawa wieczystego użytkowania	
Wn 011 „Środki trwale” – prawo użytkowania wieczystego 4	Ma 012 „Aktywa przeznaczone do ...” 4 (6 – 25 x 0,08)

Źródło: opracowanie własne z wykorzystaniem B. Sajnaj, 2014, s. 208.

Powyższe, z konieczności skrótowe, próby przedstawienia wybranych księgowości, wynikających z przedsięwzięcia PPP, wskazują z jak skomplikowaną materią mają do czynienia osoby zajmujące się stroną księgową tego typu projektów. Tym bardziej należy docenić pojawienie się standardu, wskazującego konkretne rozwiązania i przykłady zapisów.

Z drugiej strony omawiany KSR nie jest wolny od ograniczeń, wynikających w znacznej mierze z przyjętych w nim definicji przedsięwzięcia PPP. Spektrum rozwiązań instytucjonalnych projektów PPP, realizowanych na podstawie ustawy o PPP oraz ustawy koncesyjnej (nie mówiąc już o projektach realizowanych na podstawie ogólnych przepisów prawa) jest tak szerokie, że nie da się przedstawić w standardzie rozwiązań oraz przykładów w pełni uniwersalnych.



W standardzie przyjęto, że dotyczy on specyficznym zdefiniowanych przedsięwzięć PPP – wyłącznie takich, w których strona prywatna jest zobowiązana po zakończeniu okresu trwania umowy do przekazania składnika aktywów stronie publicznej (w stanie nie pogorszym, z uwzględnieniem jego zużycia wskutek prawidłowego używania). Założenie to jest obecne w treści całego standardu; kategoryczne zapisy w tej mierze zawarte są np. w punktach 3.7 oraz 4.6 KSR. Jest ono jednak prawdziwe wyłącznie w odniesieniu do części projektów PPP: umowa o PPP może kwestie zwrotu składników majątkowych uregulować inaczej. W praktyce stronie publicznej mogą zostać przekazane tylko wybrane elementy aktywów (np. aktywa związane z celami publicznymi przedsięwzięcia) lub też zwrot ten może w ogóle nie nastąpić. Przekazanie może być – jak stwierdza standard – nieodpłatne, ale może też stanowić element rozliczeń stron. Pojawia się w tym momencie pytanie, czy takie zawężenie zakresu stosowania KSR zostało wprowadzone świadomie?

Druga, podobna w charakterze, wątpliwość wynika ze specyficznego sposobu zdefiniowania w standardzie pojęcia kontroli przedsięwzięcia PPP przez stronę publiczną. Co do zasady, prawo kontroli w projektach PPP przysługuje partnerowi publicznemu – jej szczegółowe zasady powinny regulować odpowiednie umowy, np. o PPP lub koncesyjna. Standard jednak idzie zdecydowanie dalej, zakładając, że stronie publicznej przysługuje kontrola nad przedsięwzięciem w znaczeniu ekonomicznym. Najwyraźniej jest to widoczne w Załączniku nr 1 do KSR, w którym założono, że aby dane przedsięwzięcie PPP było objęte standardem, musi być spełniony warunek, by strona publiczna kontrolowała lub regulowała, jakie usługi strona prywatna musi świadczyć przy użyciu wybudowanego, ulepszanego lub istniejącego środka trwałego, komu ma je świadczyć i po jakiej cenie. Jest to warunek bardzo daleko idący, niezajdujący zastosowania do wielu faktycznych projektów PPP. Warto zresztą zauważyć, że jest on niespójny z kluczowym dla modelu PPP założeniem, że każda ze stron zajmuje się tym obszarem ryzyka, z którym lepiej potrafi sobie radzić. O ile partner publiczny z reguły wnosi wiedzę o potrzebach w zakresie usług publicznych, to wiedza o rynku i cenach jest na ogół sferą kompetencji strony prywatnej [por. np. Zysnarski, 2016, s. 129].

Z powyższego względu kontrowersyjne jest obecne w standardzie przypisanie stronie publicznej funkcji koordynatora (pkt 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”). O ile prawdziwe jest stwierdzenie, że partner prywatny w ramach przedsięwzięcia ponosi odpowiedzialność za jego efekty, to utożsamienie z tym koordynacji działań strony prywatnej stanowi pewną nadinterpretację. Nie powinno się przypisywać partnerowi publicznemu z definicji roli władczej w projekcie. Wpraw-

dzie to on jest z reguły inicjatorem i wyznacza cele projektu, jednak umowa o PPP oparta jest na cywilnoprawnej zasadzie równości stron. Zapisy konkretnej umowy definiują rolę i zadania poszczególnych stron i tylko one mogą przesądzić np. o tym, kto koordynuje działania i podejmuje kluczowe decyzje gospodarcze.

Nie wydaje się, by intencją autorów KSR było zawężenie zakresu jego stosowania do określonej kategorii przedsięwzięć PPP, zwłaszcza, że zadeklarowano, iż ma on znaleźć zastosowanie nie tylko do projektów realizowanych na podstawie ustawy o PPP oraz koncesyjnej, ale także do szerszej rozumianych partnerstw, opartych na ogólnych przepisach prawa. Dzięki temu można będzie ujednocilić podejście zarówno do „ustawowych PPP”, jak i do ekwiwalentnych pod wieloma względami formuł współpracy, które mogą – z punktu widzenia przepisów UE – być traktowane jak PPP, choć nie są wprost oparte na odpowiednich dwóch ustawach. Niestety, w przeciwnym kierunku oddziałuje zdefiniowanie przedmiotu standardu jako partnerstw, w których na koniec współpracy następuje nieodpłatny zwrot składnika majątkowego, a partner publiczny koordynuje działania strony prywatnej, decyduje o cenach i odbiorcach usług.

Biorąc powyższe pod uwagę, nie wydaje się, by standard w obecnym brzmieniu mógł w całej rozciągłości znaleźć zastosowanie np. do projektów rewitalizacyjnych w formule PPP, w których chodzi nie tyle o świadczenie usług publicznych przy wykorzystaniu składników infrastruktury wybudowanych przez partnera prywatnego, ile o zagospodarowanie przestrzenne. W ramach takich projektów strona publiczna realizuje swoje cele w zakresie rewitalizacji, a partner prywatny często uzyskuje na własność określone składniki majątkowe. Drugim obszarem, do którego wprost nie odnoszą się zapisy standardu, są tworzone w ramach PPP, na podstawie ustawy o PPP lub ogólnych przepisów prawa, wspólne podmioty publiczno-prywatne. Związane z tą formą prowadzenia przedsięwzięć PPP działania, takie jak wnoszenie aportów, czerpanie pożytków, kontrola, możliwe wycofywanie składników majątkowych, rozliczenia między stronami, kontynuacja działalności lub rozwiązanie podmiotu po okresie umowy o PPP, stanowią z pewnością wyzwanie także od strony ewidencyjno-księgowej.

Należy mieć nadzieję, że zarówno zasygnalizowane wyżej kwestie, jak i inne problemy związane ze stroną księgową przedsięwzięć realizowanych w formule PPP, będą uwzględnione w toku przyszłych prac nad aktualizacją czy rozszerzeniem standardu. Ma to duże znaczenie z uwagi na spodziewaną rosnącą rolę modelu PPP w realizacji przedsięwzięć, zwłaszcza na szczeblu JST. Z drugiej strony, zwiększona liczba projektów PPP przełoży się z pewnością na wypracowanie i upowszechnienie dobrych praktyk, dotyczących m.in. sfery księgowości.

## Streszczenie

Formuła współpracy oparta na partnerstwie publiczno-prywatnym pozwala stronom kontraktu na osiągnięcie długoterminowych korzyści. Dla JST jest to wykonywanie zadań na rzecz lokalnej społeczności bez obciążania długu i w sposób umożliwiający efektywniejsze wydatkowania środków publicznych. Prawie po 10 latach od uchwalenia obowiązującej ustawy o PPP, ogłoszony został Krajowy Standard Rachunkowości nr 10 „Umowy o PPP oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi”, który jako cel przyjął określenie zasad wyceny i ujęcia w księgach oraz prezentacji i ujawnień w sprawozdaniu finansowym aktywów i zobowiązań oraz przychodów i kosztów z umów o PPP. Artykuł przybliży treść standardu, wykorzystując przedsięwzięcie inwestycyjne Miasta Poznania dotyczące spalarni odpadów. Bliższa analiza jego treści pozwoliła na sformułowanie kilku spostrzeżeń dotyczących możliwości jego wykorzystania w praktyce.

## Summary

### **Investments Implimented in the PPP Model According to Selected Aspects of Public Sector Accounting**

The cooperation model based on public-private partnerships allows contract parties to achieve long-term benefits. It allows local governments to execute their tasks without burdening debt limits, and in a way that enables more efficient public spending. Almost 10 years after the adoption of the PPP Act being in force in Poland, the National Accounting Standard No. 10 “PPP Contracts and Concession Contracts for Works or Services” was published. Its objective was to define the principles of measurement and disclosure of assets and liabilities as well as revenues and expenses resulting from PPP contracts in books and financial statements. This article discusses the content of the standard, using the example of an incineration plant investment project, implemented by the City of Poznan. A closer look at its content allowed to formulate a few insights into its practical application.

## Bibliografia

- Adamek-Hyska D. (2014), *Partnerstwo publiczno-prywatne w rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice.
- Herbst I., Mysiorski B., Starczewski M., Zysnarski J. (2015) (2), *Krótki podręcznik metodyki analizy ryzyka i komparatora PPP*, PARP, Warszawa.
- IPSAS 1 „Presentation of financial statements”, [www.iasb.org](http://www.iasb.org).

- Kiziukiewicz T. (red.) (2004), *Rachunkowość w jednostkach sektora finansów publicznych*, Difin, Warszawa.
- Korbus B., Zalewski D. (2016), *Analiza rynku ppp za okres od 2009 r. do 31 grudnia 2016 r.*, www.ppp.gov.pl
- Kozera A. (2017), *Rosnące zadłużenie jednostek samorządu terytorialnego jako zagrożenie dla rozwoju lokalnego*, *Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy*, nr 49 (1).
- Kożuch B. (2004), *Zarządzanie publiczne w teorii i praktyce polskich organizacji*, Wydawnictwo PLACET, Warszawa.
- KSR nr 10 „Umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz umowy koncesji na roboty budowlane lub usługi”, 2017, Dz. Urz. Ministra Rozwoju i Finansów poz. 1920.
- MSRSP nr 32 „Umowy na usługi koncesjonowane. Koncesjodawca”, 2011, IASB.
- Osborne D., T. Gaebler, (1995), *Rządzić inaczej. Jak duch przedsiębiorczości przenika i przekształca administrację państwową*, Media Rodzina of Poznań, Poznań.
- Sajnaj B. (2014), *Finansowanie inwestycji – doświadczenia Miasta Poznania*, Studia BAS Nr 3(39) 2014.
- Surdykowska S. (2001), *Wycena w środowisku nowej ekonomii, wartość księgową kontra wartość rynkową*, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 911, Wrocław.
- Zysnarska A. (2010), *Rachunkowość budżetowa w świetle koncepcji prawdziwego i wiernego obrazu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Zysnarska A. (2017), *Wpływ inwestycji realizowanych w formule PPP na zadłużenie JST (ujęcie statystyczne) – narzędzia analizy oraz perspektywy*, Prace Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Gdańsku nr 50, CeDeWu, Warszawa.
- Zysnarski J. (2016), *Partnerstwo publiczno-prywatne, praktyczny poradnik partnerstwa*, ODDK, Gdańsk.
- Zysnarski J. (2007), *PPP w sferze usług komunalnych*, ODDK, Gdańsk.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1045 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.
- Ustawa z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi, Dz.U. z 2016 r. poz. 1920.
- Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym, t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 696 ze zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie 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, t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 760.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowego sposobu klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego, Dz.U. z 2011 r. poz. 1767.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. z 2014 r. poz. 119.