
Marianna Kršeková

ZMLUVY O LICENCIÁCH NA POSKYTOVANIE SLUŽIEB Z POHLĎADU POSKYTOVATEĽA – SUBJEKTU VEREJNÉHO SEKTORA¹

Úvod

Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb (*Service Concession Arrangements*) patria k špecifickým problémom účtovníctva a výkazníctva verejného sektora. Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb predstavujú záväzné dojednanie medzi poskytovateľom služby (*Grantor*)² a prevádzkovateľom služby (*Operator*)³.

Uvedená problematika je v ucelenej podobe riešená v Medzinárodnom účtovnom štandarde pre verejný sektor IPSAS 32 – Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb: poskytovateľ (*IPSAS 32 – Service Concession Arrangements: Grantor*)⁴. Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor sú každoročne zverejňované na webovej stránke Medzinárodnej federácie účtovníkov (IFAC) v Príručke Medzinárodných účtovných vyhlásení pre verejný sektor (*Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*). Ostatná Príručka Medzinárodných účtovných vyhlásení pre verejný sektor bola vydaná v dvoch častiach [1], [2] v roku 2015.

Cieľom štandardu IPSAS 32 je upraviť vykazovanie zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb v účtovnej závierke zostavenej na akruálnom princípe⁵ z pohľadu poskytovateľa, ktorým je subjekt verejného sektora (*Public Sector Entity*). Dojednania v rámci pôsobnosti tohto štandardu zahŕňajú poskytovanie verejných služieb prevádzkovateľom v mene poskytovateľa vzťahujúcich sa k majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb. Dojednania, ktoré nespadajú do pôsobnosti

¹ Príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu grantovej agentúry Vedecká grantová agentúra MŠ SR a Slovenskej akadémie vied (VEGA) č. 1/0512/16 (2016 – 2018) „Zachovanie a rast majetkovej podstaty ako relevantný nástroj trvalo udržateľného rozvoja podniku“.

² Poskytovateľ je subjekt verejného sektora, ktorý udeľuje prevádzkovateľovi právomoc používať majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb.

³ Prevádzkovateľ je subjekt, ktorý používa na poskytovanie verejných služieb majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, a tento majetok je pod kontrolou prevádzkovateľa.

⁴ IPSAS 32 bol prvýkrát vydaný v októbri 2011. Ostatná novela štandardu nadobudla účinnosť v januári 2015. IPSAS 32 sa vzťahuje na ročné účtovné závierky začínajúce 1. januára 2014 alebo po tomto dátume.

⁵ Pri dodržiavaní akruálneho princípu účtovníctva sú transakcie a ďalšie skutočnosti vykázané v účtovnej závierke v období, s ktorým časovo a vecne súvisia, bez ohľadu na to, či nastal prírastok alebo úbytok peňažných prostriedkov alebo ich ekvivalentov [5].

tohto štandardu sú také dojednania, ktoré nezahŕňajú poskytovanie verejných služieb a dojednania, ktoré zahŕňajú služby a čiastočnú správu majetku v prípade, ak majetok nie je pod kontrolou poskytovateľa.

Štandard IPSAS 32 sa nezaobera úpravou vykazovania zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb z pohľadu prevádzkovateľa, pretože toto hľadisko je riešené v príslušných medzinárodných alebo národných účtovných štandardoch zaoberajúcich sa uvedenou problematikou. Z medzinárodného hľadiska je problematika vykazovania zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb z pohľadu prevádzkovateľa riešená v Interpretácii Výboru pre interpretácie medzinárodného finančného vykazovania [3], [4] IFRIC 12 – Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb (*IFRIC 12 – Service Concession Arrangements*) a v Interpretácii Stáleho výboru pre interpretácie SIC 29 – Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb: zverejnenie (*SIC 29 – Service Concession Arrangements: Disclosures*).

V nasledujúcich kapitolách sú podrobne spracované poznatky týkajúce sa oblastí súvisiacich s vykazovaním zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb z pohľadu poskytovateľa, konkrétne charakteristika zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb, vykazovanie a oceňovanie majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, vykazovanie a oceňovanie záväzkov na základe modelu finančných záväzkov a modelu udelenia právomoci prevádzkovateľovi, prezentácia a zverejnenie informácií súvisiacich so zmluvami o licenciách na poskytovanie služieb.

1 CHARAKTERISTIKA ZMLÚV O LICENCIÁCH NA POSKYTOVANIE SLUŽIEB

Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb predstavujú záväzné dojednanie medzi poskytovateľom služby a prevádzkovateľom služby, pričom prevádzkovateľ používa na poskytovanie verejných služieb v mene poskytovateľa majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, počas stanoveného obdobia a súčasne je prevádzkovateľovi poskytované protiplnenie za to, že poskytuje služby počas doby trvania zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb.

Spoločné znaky zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb sú:

- poskytovateľ je subjekt verejného sektora,
- prevádzkovateľ je zodpovedný aspoň čiastočne za správu majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, a súvisiacich služieb, a nepôsobí iba ako agent v mene poskytovateľa,
- zmluva určuje vstupné ceny, ktoré majú byť vybrané prevádzkovateľom a stanovuje úpravu ceny počas doby trvania zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb,
- prevádzkovateľ je povinný odovzdať majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, poskytovateľovi za stanovených podmienok na konci doby trvania zmluvy za malé alebo žiadne kumulatívne protiplnenie, bez ohľadu na to, ktorá strana ho prvotne financovala,
- zmluva sa riadi záväznými dojednaniami, ktoré stanovujú normy výnosnosti, mechanizmus na regulovanie cien a opatrenia pre rozsudzovanie sporov.

2 VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE MAJETKU, KTORÝ JE PREDMETOM ZMLUVY O LICENCIÁCH NA POSKYTOVANIE SLUŽIEB

Majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb (*Service Concession Asset*) predstavuje majetok zabezpečovaný prevádzkovateľom (v prípade, ak je existujúcim majetkom prevádzkovateľa alebo ho prevádzkovateľ zhotovil, vyvíjal, prípadne nadobudol od tretej strany) alebo predstavuje majetok zabezpečovaný poskytovateľom (v prípade, ak je existujúcim majetkom poskytovateľa alebo technickým zhodnotením existujúceho majetku poskytovateľa). Príklady majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, sú cesty, mosty, tunely, väznice, nemocnice, letiská, rozvody vody, dodávky energie a telekomunikačné siete, trvalé zariadenia pre vojenské a iné operácie a ostatný dlhodobý hmotný a nehmotný majetok používaný na administratívne účely pri poskytovaní verejných služieb. Jedná sa o majetok tradične zhotovovaný, prevádzkovaný a udržiavaný verejným sektorom a financovaný z verejných rozpočtových prostriedkov.

Ustanovenia štandardu IPSAS 32 sa uplatňujú pri majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, počas celej doby životnosti majetku.

Pri posúdení, či bude vykázaný majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, sa berú do úvahy všetky skutočnosti a okolnosti zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb. Poskytovateľ vykáže v účtovnej závierke majetok poskytovaný prevádzkovateľovi a technické zhodnotenie existujúceho majetku poskytovateľa ako majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, po splnení týchto podmienok:

- poskytovateľ kontroluje alebo reguluje, aké služby musí prevádzkovateľ poskytnúť pomocou tohto majetku, komu ich poskytne a za akú cenu; a
- poskytovateľ kontroluje (prostredníctvom vlastníctva, nároku na používanie alebo iným spôsobom) akýkoľvek významný zostávajúci podiel na majetku na konci doby platnosti zmluvy.

Kontrola alebo regulácia je upravená v záväznom dojednaní alebo iným spôsobom (napríklad cez regulátora, ktorý reguluje ostatné subjekty vykonávajúce svoju činnosť v rovnakom odvetví alebo sektore ako poskytovateľ) a zahŕňa okolnosti, na základe ktorých poskytovateľ kupuje všetky výstupy, ako aj tie, z ktorých niektoré alebo všetky boli kúpené inými používateľmi. Schopnosť vylúčiť alebo regulovať prístup ostatných k úžitkom z majetku predstavuje základný prvok kontroly, ktorý odlišuje majetok subjektu od ostatných verejných statkov, ku ktorým majú všetky subjekty prístup a majú z nich úžitok. Keď záväzné dojednanie poskytuje právomoc poskytovateľovi kontrolovať používanie majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, tak majetok spĺňa podmienky vzťahujúce sa na kontrolu vo vzťahu k tým subjektom, ktorým musí prevádzkovateľ poskytnúť služby.

Predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb môže byť existujúci majetok poskytovateľa, ku ktorému dáva poskytovateľ prístup prevádzkovateľovi na účel zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, alebo na účel zabezpečenia výnosov ako protiplnenie za majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb.

Poskytovateľ prvotne ocení majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, reálnou hodnotou (*Fair Value*). Pri prvotnom ocenení je reálna hodnota používaná na určenie nákladov na zhotovenie alebo vývoj majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, alebo na určenie nákladov na technické zhodnotenie existujúceho majetku. Ak existujúci majetok poskytovateľa spĺňa ustanovenia štandardu IPSAS 32, poskytovateľ ho môže preradiť do majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb. V uvedenom prípade takýto preradený majetok môže, ak je to potrebné, spadať do pôsobnosti štandardu IPSAS 17 – Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia (*IPSAS 17 – Property, Plant and Equipment*) alebo štandardu IPSAS 31 – Nehmotný majetok (*IPSAS 31 – Intangible Assets*). Na základe ustanovení týchto dvoch štandardov poskytovateľ uskutočňuje následné ocenenie majetku a uplatňuje sa testovanie na zníženie hodnoty majetku, ak je to potrebné, v prípade, ak nastane okolnosť, ktorá ovplyvní budúci ekonomický úžitok alebo využiteľný potenciál majetku. Pri posudzovaní, či existujú indikátory zníženia hodnoty majetku, poskytovateľ postupuje podľa ustanovení štandardov IPSAS 21 – Zníženie hodnoty majetku neurčeného na zabezpečenie príjmov (*IPSAS 21 – Impairment of Non-Cash-Generating Assets*) a IPSAS 26 – Zníženie hodnoty majetku určeného na zabezpečenie príjmov (*IPSAS 26 – Impairment of Cash-Generating Assets*).

Poskytovateľ, ktorý v minulosti vykázal majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, a súvisiace záväzky, výnosy a náklady uplatní ustanovenia štandardu IPSAS 32 späť v súlade so štandardom IPSAS 3 – Účtovná politika, zmeny v účtovných odhadoch a chyby (*IPSAS 3 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*).

3 VYKAZOVANIE A OCEŇOVANIE ZÁVÄZKOV NA ZÁKLADE MODELOV

V prípade, ak poskytovateľ vykáže v účtovnej závierke majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, potom vykáže aj súvisiaci záväzok. Záväzok bude prvotne ocenený rovnakým spôsobom ako súvisiaci majetok, t. j. v reálnej hodnote.

V prípade, ak poskytovateľ preradí existujúci majetok do majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, potom nevykáže záväzok, s výnimkou dodatočného posúdenia vykázania záväzku zo strany poskytovateľa. Ak poskytovateľ dodatočne posúdi vykázanie záväzku, záväzok bude prvotne ocenený v reálnej hodnote upravenej o príslušnú sumu protiplnenia od poskytovateľa smerom k prevádzkovateľovi alebo naopak. Charakter vykázaného záväzku je založený na charaktere posúdenia vymieňaného medzi poskytovateľom a prevádzkovateľom. Charakter posúdenia poskytovateľa smerom k prevádzkovateľovi je stanovený záväzným dojednaním (*Binding Arrangements*)⁶, a pokiaľ je to potrebné, zmluvným právom.

⁶ Záväzné dojednania predstavujú zmluvy a iné dojednania, ktoré udeľujú podobné práva a povinnosti zmluvným stranám takým spôsobom, ako by mali formu zmluvy.

Výmenou za majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, môže poskytovateľ poskytnúť protiplnenie prevádzkovateľovi za tento majetok prostredníctvom nasledujúcich možností a ich kombináciou:

- vykonávanie platieb na účet prevádzkovateľa na základe modelu finančných záväzkov,
- poskytnutie protiplnenia prevádzkovateľovi na základe modelu udelenia právomoci prevádzkovateľovi prostredníctvom nasledujúcich možností, a to udelením právomoci prevádzkovateľovi na získanie výnosov od používateľov (tretích strán) majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, alebo udelením právomoci prevádzkovateľovi na prístup k používaniu iného majetku určeného na zabezpečenie výnosov (napríklad súkromné krídlo nemocnice, pričom zvyšok nemocnice je používaný poskytovateľom na liečbu pacientov z radov verejnosti alebo vlastné verejné parkovacie zariadenie prislúchajúce k zariadeniu určenému pre verejnosť).

V prípade vykazovania záväzkov v súlade so zmluvou o licenciách na poskytovanie služieb je možné v zmysle ustanovení štandardu IPSAS 32 použiť model finančných záväzkov (*Financial Liability Model*) a model udelenia právomoci prevádzkovateľovi (*Grant of a Right to the Operator Model*).

Pri uplatňovaní **modelu finančných záväzkov** poskytovateľ má bezpodmienečnú povinnosť uhradiť hotovosť alebo iný finančný majetok prevádzkovateľovi za zhotovenie, vývoj, nadobudnutie alebo technické zhodnotenie majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, a musí vykázat záväzok v súlade so štandardom IPSAS 32 ako finančný záväzok. Poskytovateľ má bezpodmienečnú povinnosť uhradiť hotovosť, pokiaľ je zaručené, že prevádzkovateľovi budú vyplatené stanovené alebo predpokladané sumy, alebo prípadný existujúci rozdiel medzi sumami prijatými prevádzkovateľom od používateľov verejných služieb a stanovenými alebo predpokladanými sumami, a to aj v prípade, že je platba podmienená zaručením zo strany prevádzkovateľa, že majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, spĺňa stanovené požiadavky na kvalitu a výkonnosť. Na vykazovanie finančného záväzku v súlade so štandardom IPSAS 32 sa uplatňujú požiadavky štandardov IPSAS, ktoré sa týkajú finančných nástrojov, v prípade, ak štandard IPSAS 32 neupravuje príslušné požiadavky alebo neposkytuje návod na riešenie určitých problémov, konkrétne IPSAS 28 – Finančné nástroje: prezentácia (*IPSAS 28 – Financial Instruments: Presentation*), IPSAS 29 – Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie (*IPSAS 29 – Financial Instruments: Recognition and Measurement*), a IPSAS 30 – Finančné nástroje: zverejnenie (*IPSAS 30 – Financial Instruments: Disclosures*). Poskytovateľ prideluje platby prevádzkovateľovi a vykazuje ich podľa ich charakteru ako zníženie záväzku v súlade so štandardom IPSAS 32. Prevádzkovateľ súčasne vykazuje ako náklad finančný úrok a poplatky za služby, ktoré poskytuje. Pokiaľ sú majetok a jednotlivé súčasti služieb, ktoré sú predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, samostatne identifikovateľné, potom je protiplnenie za jednotlivé súčasti služieb, ktoré platí poskytovateľ prevádzkovateľovi, rozdelené v pomere zodpovedajúcich reálnych hodnôt majetku a služieb, ktoré sú predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb. Pokiaľ nie sú majetok a jednotlivé súčasti služieb, ktoré sú predmetom zmluvy

o licenciách na poskytovanie služieb, samostatne identifikovateľné, potom je protiplnenie za jednotlivé súčasti služieb, ktoré platí poskytovateľ prevádzkovateľovi, stanovené pomocou techník odhadu.

Pri uplatňovaní **modelu udelenia právomoci prevádzkovateľovi** poskytovateľ nemá bezpodmienečnú povinnosť uhradiť hotovosť alebo iný finančný majetok prevádzkovateľovi za zhotovenie, vývoj, nadobudnutie alebo technické zhodnotenie majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, a zabezpečuje prevádzkovateľovi právomoc na získanie výnosov od používateľov (tretích strán) alebo iného majetku určeného na zabezpečenie výnosov. Poskytovateľ vykáže záväzok v súlade so štandardom IPSAS 32 ako nezískanú časť výnosu, ktorý plynul z výmeny majetku medzi poskytovateľom a prevádzkovateľom. Poskytovateľ musí vykázat výnos a zníženie záväzku v súlade s ekonomickou podstatou zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb. Ak poskytovateľ poskytuje protiplnenie prevádzkovateľovi za majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, a za poskytovanie služieb udelením právomoci prevádzkovateľovi získať výnos od používateľov (tretích strán) majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, alebo iný majetok určený na zabezpečenie výnosov, takáto výmena sa považuje za transakciu, ktorá zabezpečuje výnosy. Vzhľadom k tomu, že právomoc udelená prevádzkovateľovi je účinná počas obdobia trvania zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, poskytovateľ nevykáže výnos z výmeny okamžite. Namiesto toho, záväzok je vykázaný pre každú časť výnosu, ktorá ešte nebola získaná. Výnos je vykázaný v súlade s ekonomickou podstatou zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb a záväzok je znížený v prípade vykázania výnosu.

V prípade, že poskytovateľ zaplatí za zhotovenie, vývoj, nadobudnutie alebo technické zhodnotenie majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb čiastočne vynaložením finančného záväzku a čiastočne udelením právomoci prevádzkovateľovi, potom je nevyhnutné oddelene vykázat každú časť záväzku vykazaného v súlade s modelom finančných záväzkov (pre vopred určenú sériu platieb) a v súlade s modelom udelenia právomoci prevádzkovateľovi (pre právomoc udelenú prevádzkovateľovi na získanie výnosov od používateľov majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, alebo majetku, ktorý je určený na zabezpečenie výnosov). Každá časť záväzku je prvotne vykázaná v reálnej hodnote zaplateného alebo splatného protiplnenia. Prvotne vykázaná hodnota celkového záväzku je rovnaká ako hodnota majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb.

Poskytovateľ vykáže ostatné záväzky, podmienené záväzky a podmienené aktíva, ktoré vyplývajú zo zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, v súlade so štandardmi IPSAS 19 – Rezervy, podmienené záväzky a podmienené aktíva (*IPSAS 19 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*), IPSAS 28 – Finančné nástroje: prezentácia, IPSAS 29 – Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie a IPSAS 30 – Finančné nástroje: zverejnenie. Ide o rôzne finančné záruky alebo záruky výnosnosti, ktoré sú zahrnuté v zmluvách o licenciách na poskytovanie služieb, ako aj o podmienené aktíva alebo podmienené záväzky, ktoré môžu vzniknúť zo sporov počas doby trvania zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb. Poskytovateľ vykáže výnosy vyplývajúce zo zmlúv

o licenciách na poskytovanie služieb, s výnimkou výnosov špecifikovaných v štandarde IPSAS 32, v súlade so štandardom IPSAS 9 – Výnosy z výmenných transakcií (*IPSAS 9 – Revenue from Exchange Transactions*).

4 PREZENTÁCIA A ZVEREJNENIE INFORMÁCIÍ TÝKAJÚCICH SA ZMLÚV O LICENCIÁCH NA POSKYTOVANIE SLUŽIEB

Zverejnenie informácií týkajúcich sa rôznych aspektov zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb je riešené v existujúcich štandardoch IPSAS. Štandard IPSAS 32 upravuje iba dodatočné zverejnenie informácií týkajúcich sa zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb. Ak je zverejnenie konkrétneho aspektu zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb upravené v inom štandarde IPSAS, vtedy poskytovateľ uplatňuje požiadavky na zverejnenie uvedené v tomto štandarde IPSAS, vrátane tých, ktoré sú uvedené v štandarde IPSAS 32. Poskytovateľ uplatňuje príslušné požiadavky na prezentáciu a zverejnenie uvedené v iných štandardoch IPSAS, napríklad IPSAS 1 – Prezentácia účtovnej závierky (*IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements*), pokiaľ sa týkajú majetku, záväzkov, výnosov a nákladov vykázaných v súlade so štandardom IPSAS 32.

Všetky aspekty zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb sa považujú za vhodné na zverejnenie v poznámkach k výkazom účtovnej závierky. Poskytovateľ zverejňuje v zmysle ustanovení štandardu IPSAS 32 v poznámkach k výkazom účtovnej závierky za každé vykazované obdobie nasledujúce informácie týkajúce sa zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb:

- opis zmluvy,
- významné podmienky zmluvy, ktoré môžu mať vplyv na sumu, načasovanie a istotu budúcich peňažných tokov (napríklad doba trvania zmluvy, dátum preценenia, základ pre stanovenie preценenia alebo spätného prehodnotenia podmienok zmluvy),
- charakter a rozsah (napríklad množstvo, časové obdobie, alebo suma, ak je to potrebné):
 - právomoci na používanie určitého majetku,
 - právomoci očakávať od prevádzkovateľa poskytnutie určitých služieb v súlade so zmluvou o licenciách na poskytovanie služieb,
 - majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, ako majetku počas vykazovaného obdobia, vrátane existujúceho majetku poskytovateľa, ktorý je preklasifikovaný na majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb,
 - právomoci na prijatie určitého majetku na konci doby trvania zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb,
 - možností obnovenia alebo ukončenia,
 - ostatných právomocí a povinností (napríklad celkové opravy majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb),

- povinností poskytnúť prevádzkovateľovi prístup k majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb alebo k majetku, ktorý je určený na zabezpečenie výnosov,
 - zmeny, ktoré nastanú v zmluve počas vykazovaného obdobia.[2]
- Zverejnenie informácií týkajúcich sa zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb sa poskytuje samostatne za každú významnú zmluvu o licenciách na poskytovanie služieb alebo súhrnne za každú skupinu zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb. Skupina predstavuje zoskupenie zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb, ktoré zahŕňajú služby podobného charakteru (napríklad výber mýta, telekomunikačné alebo vodohospodárske služby). Zverejnenie informácií za každú skupinu majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, je vyžadované za každú skupinu majetku, napríklad most, na ktorom sa vyberá mýto môže byť v skupine s inými mostmi, prípadne môže byť v skupine s cestami, na ktorých sa vyberá mýto.

Záver

Cieľom tohto príspevku bolo spracovať poznatky o špecifických oblastiach týkajúcich sa vykazovania zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb, konkrétne charakteristika zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb, vykazovanie a oceňovanie majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, vykazovanie a oceňovanie záväzkov na základe modelu finančných záväzkov a modelu udelenia právomoci prevádzkovateľovi, prezentácia a zverejnenie informácií súvisiacich so zmluvami o licenciách na poskytovanie služieb. Uvedená problematika je riešená v štandarde IPSAS 32 – Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb: poskytovateľ a podrobnejšie špecifikovaná v príslušných Medzinárodných účtovných štandardoch pre verejný sektor v prípade, ak nie je podrobne riešená v štandarde IPSAS 32.

Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, ktoré spadajú do pôsobnosti štandardu IPSAS 32, musia spĺňať tieto stanovené podmienky:

- Poskytovateľ kontroluje alebo reguluje, aké služby musí prevádzkovateľ poskytovať prostredníctvom majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, komu ich musí poskytovať a za akú cenu;
- Poskytovateľ kontroluje z pozície vlastníctva, nároku na používanie, alebo inými prostriedkami každý podstatný zostávajúci podiel na majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, na konci doby platnosti zmluvy alebo je majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, použitý v súvislosti so zmluvou počas jeho celkovej doby životnosti;
- Majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, je zhotovený, vyvíjaný alebo nadobudnutý prevádzkovateľom od tretej strany na účel zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb alebo je tento majetok existujúcim majetkom poskytovateľa, ktorý sa stane predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, a prevádzkovateľ dostal k tomuto majetku prístup na účel zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb.

V rámci pôsobnosti štandardu IPSAS 32:

- poskytovateľ vykáže majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb alebo preklasifikuje položku nehnuteľností, strojov a zariadení, nehmotného majetku alebo prenajatého majetku ako majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb;
- poskytovateľ vykáže majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, ak je to potrebné, ako nehnuteľnosti, stroje a zariadenia v súlade so štandardom IPSAS 17 – Nehnuteľnosti, stroje a zariadenia alebo ako nehmotný majetok v súlade so štandardom IPSAS 31 – Nehmotný majetok;
- poskytovateľ uskutočňuje testovanie na zníženie hodnoty majetku v súlade so štandardmi IPSAS 21 – Zníženie hodnoty majetku určeného na zabezpečenie príjmov a IPSAS 26 – Zníženie hodnoty majetku určeného na zabezpečenie príjmov;
- poskytovateľ vykáže súvisiaci záväzok v zodpovedajúcej hodnote, v ktorej vykáže majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb (v súlade so štandardmi IPSAS 9 – Výnosy z výmenných transakcií, IPSAS 28 – Finančné nástroje: prezentácia, IPSAS 29 – Finančné nástroje: vykazovanie a oceňovanie a IPSAS 30 – Finančné nástroje: zverejnenie);
- poskytovateľ vykáže výnosy a náklady súvisiace s majetkom, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb.

Výsledkom riešenia uvedenej problematiky je, že ustanovenia štandardu IPSAS 32 podporujú konzistentnosť a porovnateľnosť postupov, na základe ktorých subjekty verejného sektora vykazujú informácie týkajúce sa zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb, čím poskytujú transparentné informácie pre používateľov, ktoré sú užitočné na účel prevzatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí.

Kľúčové slová

účtovníctvo, verejný sektor, medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor, zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, poskytovateľ, prevádzkovateľ, model finančných záväzkov, model udelenia právomoci prevádzkovateľovi

Klasifikácia JEL

M40, M41, H83

LITERATÚRA

- [1] *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. Volume I.* [online]. IFAC : International Public Sector Accounting Standards Board, 2015. 1029 p. ISBN 978-1-60815-182-0. Dostupné na internete: <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2015-Handbook-Vol-I.pdf>>.
- [2] *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. Volume II.* [online]. IFAC : International Public Sector Accounting Standards Board, 2015. 1160 p. ISBN 978-1-60815-182-0. Dostupné na internete:

<<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2015-Handbook-Vol-II.pdf>>.

- [3] *Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie (IFRS) : vydané do 1. januára 2009 : rekonštruované znenie Medzinárodných štandardov pre finančné vykazovanie (IFRS) : vrátane Medzinárodných účtovných štandardov (IAS) a interpretácií spolu s pripojenými dokumentami vydanými k 1. januáru 2009. Zväzok I.* Bratislava : SÚVAHA, 2009. 1462 s. ISBN 978-80-89265-12-1.
- [4] *Medzinárodné štandardy pre finančné vykazovanie (IFRS) : vydané do 1. januára 2009 : rekonštruované znenie Medzinárodných štandardov pre finančné vykazovanie (IFRS) : vrátane Medzinárodných účtovných štandardov (IAS) a interpretácií spolu s pripojenými dokumentami vydanými k 1. januáru 2009. Zväzok II.* Bratislava : SÚVAHA, 2009. 1466 s. ISBN 978-80-89265-13-8.
- [5] KRŠEKOVÁ, M. 2011. *Medzinárodné účtovné štandardy pre verejný sektor – IPSAS*. Bratislava : IURA EDITION, 2011. 168 s. ISBN 978-80-8078-390-7.

RESUMÉ

Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb patria k špecifickým problémom účtovníctva a výkazníctva verejného sektora. Príspevok sa zaoberá oblasťami súvisiacimi s vykazovaním zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb z pohľadu poskytovateľa, konkrétne charakteristikou zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb, vykazovaním a oceňovaním majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, vykazovaním a oceňovaním záväzkov na základe modelu finančných záväzkov a modelu udelenia právomoci prevádzkovateľovi, prezentáciou a zverejnením informácií súvisiacich so zmluvami o licenciách na poskytovanie služieb. Uvedená problematika je riešená v štandarde IPSAS 32 – Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb: poskytovateľ. Cieľom tohto štandardu je upraviť vykazovanie zmlúv o licenciách na poskytovanie služieb v účtovnej závierke zostavenej na aktuálnom princípe z pohľadu poskytovateľa, ktorým je subjekt verejného sektora. Dojednania v rámci pôsobnosti tohto štandardu zahŕňajú poskytovanie verejných služieb prevádzkovateľom v mene poskytovateľa vzťahujúcich sa k majetku, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb. Zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb predstavujú záväzné dojednanie medzi poskytovateľom služby a prevádzkovateľom služby, pričom prevádzkovateľ používa na poskytovanie verejných služieb v mene poskytovateľa majetok, ktorý je predmetom zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb, počas stanoveného obdobia a súčasne je prevádzkovateľovi poskytované protiplnenie za to, že poskytuje služby počas doby trvania zmluvy o licenciách na poskytovanie služieb. Ustanovenia štandardu IPSAS 32 podporujú konzistentnosť a porovnateľnosť postupov, na základe ktorých subjekty verejného sektora vykazujú informácie týkajúce sa zmlúv o licenciách na poskytovanie

služieb, čím poskytujú transparentné informácie pre používateľov, ktoré sú užitočné na účel prevzatia zodpovednosti a prijímania rozhodnutí.

SUMMARY

Service concession arrangements from the perspective of the grantor belong to the specific problems of public sector accounting and public sector reporting. The article deals with areas related to reporting on services concession arrangements, specifically characteristics of service concession arrangements, recognition and measurement of a service concession asset, recognition and measurement of liabilities on the basis of financial liability model or grant of a right to the operator model, presentation and disclosure of service concession arrangements. These problems are specified in International Public Sector Accounting Standard IPSAS 32 – Service Concession Arrangements: Grantor. The objective of this Standard is to prescribe the accounting for service concession arrangements by the grantor, a public sector entity. The arrangements within the scope of this Standard involve the operator providing public services related to the service concession asset on behalf of the grantor. A service concession arrangement is a binding arrangement between a grantor and an operator in which the operator uses the service concession asset to provide a public service on behalf of the grantor for a specified period of time and the operator is compensated for its services over the period of the service concession arrangement. The provisions of International Public Sector Accounting Standard IPSAS 32 supports consistency and comparability of the procedures by which public sector entities reporting on information about service concession arrangements, thus providing transparent information to users that is useful for accountability and decision-making purposes.

Kontakt

Ing. Marianna Kršková, PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, Fakulta hospodárskej informatiky, Ekonomická univerzita v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2/672 95 761, e-mail: marianna.krsekova@euba.sk