

Verejno – súkromné partnerstvá a zásady riešenia účtovných problémov v rámci týchto vzťahov

Úvod

V predchádzajúcej časti príspevkov sme uviedli zásady riešenia účtovných problémov týkajúcich sa vybraných vzťahov verejnej správy s verejnými korporáciami. Jednotky verejnej správy majú úzky vzťah s verejnými korporáciami a kvázikorporáciami, ktoré vlastnia. V tejto časti príspevkov podrobnejšie rozoberieme verejno–súkromné partnerstvá a ďalšie zásady riešenia účtovných problémov v rámci týchto vzťahov. Verejno–súkromné partnerstvá zahŕňajú významné kapitálové výdavky na vytvorenie alebo obnovu fixných aktív zo strany korporácie, ktorá následne riadi a spravuje aktíva, aby poskytovala a dodávala služby buď verejnej jednotke, alebo všeobecnej verejnosti v mene verejnej jednotky.

Verejno-súkromné partnerstvá

Verejno–súkromné partnerstvá sú komplexné, dlhodobé zmluvy medzi dvomi jednotkami. Verejno–súkromné partnerstvá zahŕňajú významné kapitálové výdavky na vytvorenie alebo obnovu fixných aktív zo strany korporácie, ktorá následne riadi a spravuje aktíva, aby poskytovala a dodávala služby buď verejnej jednotke, alebo všeobecnej verejnosti v mene verejnej jednotky. Verejno–súkromné partnerstvá rozoberieme v týchto súvislostiach a vzťahoch:

- 1. Rozsah verejno-súkromných partnerstiev**
- 2. Ekonomické vlastníctvo a alokácia aktíva**
- 3. Účtovné problémy**
- 4. Transakcie s medzinárodnými a nadnárodnými organizáciami**
- 5. Osobitné transakcie medzi rezidentskými jednotkami a inštitúciami Európskej únie**
- 6. Rozvojová pomoc**

1. Rozsah verejno-súkromných partnerstiev

Verejno-súkromné partnerstvá sú komplexné, dlhodobé zmluvy medzi dvomi jednotkami, z ktorej jedna je zvyčajne korporácia (alebo skupina korporácií, súkromných alebo verejných) označená ako prevádzkovateľ alebo partner a druhá obvykle jednotka verejnej správy označená ako cedent.

Po skončení platnosti zmluvy cedent zvyčajne získava vlastnícke právo na fixné aktíva. Fixné aktíva patria vo väčšine prípadov do základnej oblasti verejných služieb, ako napríklad školy, univerzity, nemocnice a väznice. Môže ísť aj o aktíva infraštruktúry, pretože mnohé veľké projekty realizované v rámci verejno-súkromných partnerstiev sa týkajú poskytovania prepravy, komunikácie, verejnoprospešných služieb alebo ostatných služieb, ktoré sa vo všeobecnosti označujú ako služby infraštruktúry.

Toto je všeobecný opis, ktorý zahŕňa najbežnejšie účtovné problémy: Korporácia sa zaväzuje nadobudnúť súbor fixných aktív a tieto aktíva potom spolu s inými výrobnými vstupmi používať na poskytovanie služieb. Uvedené služby sa môžu dodávať verejnej správe, ktorá ich používa ako vstup pre svoju vlastnú produkciu, ako napríklad pri údržbe motorových vozidiel, alebo na poskytovanie bezplatných služieb, napríklad vzdelávacích služieb, v prípade ktorých verejná správa poskytne počas zmluvného obdobia pravidelné platby, ktoré korporácii umožnia pokryť náklady a získať primeraný investičný výnos.

Zmluvy o verejno-súkromných partnerstvách podľa tejto definície zahŕňajú cedenta, ktorý platí prevádzkovateľovi poplatky za dostupnosť alebo poplatky za dopyt, a ako také predstavujú dohodu o obstarávaní. Na rozdiel od iných dlhodobých zmlúv o poskytovaní služieb sa vytvára jednoúčelové aktívum. Zmluva o verejno- súkromnom partnerstve teda znamená, že verejná správa nakupuje službu, ktorú poskytuje partner, prostredníctvom vytvorenia aktíva. Zmluvy o verejno-súkromných partnerstvách môžu zahŕňať mnoho variantov, pokiaľ ide o disponovanie s aktívami po skončení platnosti zmluvy, požadovanú prevádzku a údržbu aktív počas zmluvného obdobia alebo cenu, kvalitu a objem produkovaných služieb atď.

Ak korporácia predáva služby priamo verejnosti, napríklad v prípade spoplatnených ciest, zmluva sa považuje skôr za koncesiu a nie za verejno-súkromné partnerstvo. Cenu vo všeobecnosti reguluje verejná správa, ale je stanovená na úrovni, na ktorej sa podľa očakávania korporácie pokryjú jej náklady a umožní sa primeraný investičný výnos. Po

uplynutí zmluvného obdobia môže verejná správa získať majetkové právo a prevádzkovú kontrolu nad aktívami, a to prípadne aj bezodplatne.

V rámci zmluvy o verejno-súkromnom partnerstve korporácia nadobúda fixné aktíva a počas zmluvného obdobia je zákonným vlastníkom aktív, pričom v niektorých prípadoch ju podporuje verejná správa. V zmluve sa často stanovuje, že aktíva musia spĺňať požiadavky verejnej správy na konštrukčné riešenie, kvalitu a kapacitu, pri poskytovaní zmluvne požadovaných služieb sa musia používať spôsobom, ktorý špecifikovala verejná správa, a musia sa udržiavať v súlade s normami definovanými verejnou správou.

Okrem toho je životnosť aktív zvyčajne oveľa dlhšia než zmluvné obdobie, takže verejná správa môže mať aktíva pod kontrolou, znášať riziká a využívať výhody počas veľkej časti životnosti aktív. Je teda často ťažké určiť, či väčšinu rizika znáša a väčšinu výhod získava korporácia alebo verejná správa.

2. Ekonomické vlastníctvo a alokácia aktíva

Rovnako ako v prípade lízingu sa ekonomický vlastník aktív vo verejno-súkromnom partnerstve určuje podľa toho, ktorá jednotka znáša väčšinu rizík a ktorá jednotka podľa očakávania získa z aktív väčšinu výhod. Aktívum sa alokuje tejto jednotke a v dôsledku toho sa zaúčtuje aj tvorba hrubého fixného kapitálu.

V prípade rizík a výhod treba posúdiť tieto hlavné prvky:

- stavebné riziko vrátane prekročenia nákladov, možné dodatočné náklady v dôsledku oneskorenej dodávky, nedodržanie špecifikácií alebo stavebných predpisov a environmentálne a ostatné riziká, ktoré si vyžadujú platby tretím stranám;
- riziko v súvislosti s dostupnosťou, ktoré zahŕňa možné dodatočné náklady, ako napr. údržbu a financovanie, a možné pokuty, ak objem a kvalita služieb nespĺňajú normy špecifikované v zmluve;
- riziko v súvislosti s dopytom vrátane možnosti, že dopyt po službe je nižší alebo vyšší ako sa očakávalo;
- riziko v súvislosti so zostatkovou cenou a zastarávaním, ktoré zahŕňa riziko, že aktívum bude mať po uplynutí zmluvy nižšiu hodnotu ako sa očakávalo, a mieru, v akej sa verejná správa môže rozhodnúť nadobudnúť aktíva;

- existenciu cedenta (kto postupuje svoju pohľadávku inému veriteľovi, postupca),
FOR FIN, Odborný mesačník pre financie a investovanie, Bratislava,
Fin Star 2016, ISSN 1339-5416, November 2016

ktorý poskytuje financovanie alebo záruky, alebo výhodných doložiek o skončení platnosti zmluvy, najmä pre prípad skončenia zmluvy z iniciatívy prevádzkovateľa.

Riziká a výhody sa vzťahujú na prevádzkovateľa, ak bolo účinne prenesené stavebné riziko a riziko v súvislosti s dopytom alebo s dostupnosťou. Majoritné financovanie, záruky pokrývajúce väčšinu financovania odvodov alebo doložky o skončení zmluvy, podľa ktorých dostane poskytovateľ financií v prípade skončenia zmluvy z iniciatívy prevádzkovateľa väčšinu svojich zdrojov späť, znamenajú, že nebolo účinne prenesené ani jedno z týchto rizík. Aby sa rozhodlo, ktorá jednotka je ekonomickým vlastníkom, musia sa vyhodnotiť ustanovenia každej zmluvy o verejno-súkromných partnerstvách. Z dôvodu zložitosti a rozmanitosti verejno-súkromných partnerstiev by sa mali zvážiť všetky skutočnosti a sprievodné okolnosti každej zmluvy a v nadväznosti na to zvoliť účtovné zaznamenávanie, ktoré najlepšie odzrkadľuje ekonomické vzťahy, ktoré sú základom partnerstva.

3. Účtovné problémy

- Ak je výsledkom posúdenia, že ekonomickým vlastníkom je korporácia, a ak verejná správa – čo je bežné – po skončení platnosti zmluvy získa zákonné a ekonomické vlastníctvo bez určitej platby, zaznamenaná sa transakcia pri nadobudnutí aktív verejnou správou. Podľa všeobecného prístupu verejná správa postupne akumuluje finančnú pohľadávku a korporácia postupne analogicky k tomu akumuluje zodpovedajúci záväzok, a tak hodnota po skončení platnosti zmluvy zodpovedá očakávanej zostatkovej hodnote aktív. Pri realizácii tohto prístupu sa musia presúvať existujúce peňažné transakcie alebo vytvoriť nové transakcie na základe hypotéz týkajúcich sa predpokladaných hodnôt aktív a úrokových sadzieb. Z toho vyplýva rozčlenenie platieb týkajúcich sa verejno-súkromných partnerstiev, keď aktívum vzťahujúce sa na verejno-súkromné partnerstvá nie je zaznamenané na súvahe verejnej správy, a je zahrnuté v zložke predstavujúcej nadobudnutie finančného aktíva.

- Iný prístup spočíva v tom, že zmena zákonného a ekonomického vlastníctva sa na konci zaznamená ako naturálny kapitálový transfer. Metóda zaznamenávania kapitálového transferu síce tiež nevyjadruje vlastnú ekonomickú realitu, je však najrozumnejšia v prípade, keď nie sú k dispozícii dostatočné údaje, predpokladaná zostatková hodnota aktív je neistá a existujú zmluvné ustanovenia s rôznymi možnosťami pre obidve strany.

- Ďalší veľký problém vzniká, keď sa verejná správa považuje za ekonomického

vlastníka aktív, ale na začiatku zmluvného obdobia neposkytne žiadnu konkrétnu platbu. Na realizáciu nadobudnutia sa musí zaznamenať transakcia. Z dôvodu podobnosti so skutočným finančným lízingom sa v takýchto prípadoch bežne navrhuje realizovať nadobudnutie imputovaním finančného lízingu. Realizácia tejto možnosti však závisí od konkrétnych zmluvných ustanovení, od ich výkladu a možno od iných faktorov. Napríklad by sa mohla imputovať pôžička a mohli by sa presunúť prípadné skutočné platby od verejnej správy pre korporáciu tak, aby sa časť každej platby považovala za splatenie pôžičky. Ak skutočné platby od verejnej správy neexistujú, pre platby pôžičky by sa mohli vytvoriť nepeňažné transakcie. Existujú ďalšie možnosti riešenia platby od verejnej správy poskytnutej za aktívum - napríklad preddavky v rámci operatívneho lízingu, ak sa imputuje operatívny lízing, alebo nehmotné aktívum za právo korporácie na prístup k aktívam na účely poskytovania služieb.

- Ďalší dôležitý problém sa týka merania výroby. Bez ohľadu na rozhodnutie o tom, ktorá jednotka sa považuje za ekonomického vlastníka aktív počas zmluvného obdobia a akým spôsobom ich verejná správa nakoniec nadobúda, treba dbať na správne meranie výroby. Aj tu existujú viaceré možnosti, ale ich vhodnosť závisí od konkrétnej situácie a dostupnosti údajov. Problém vzniká, keď sa verejná správa považuje za ekonomického vlastníka aktív, ale aktíva používa korporácia pri poskytovaní služieb. Tu je vhodné zaznamenať hodnotu kapitálových služieb ako výrobné náklady korporácie, čo si však môže vyžadovať imputovanie operatívneho lízingu, ktorá si zasa na identifikáciu lízingových platieb môže vyžadovať presun skutočných transakcií alebo vytvorenie nepeňažných transakcií. Ďalšia metóda spočíva v tom, že sa na účte produkcie sektora verejnej správy uvedú náklady kapitálových služieb, ale produkcia verejnej správy sa klasifikuje rovnako ako produkcia korporácie tak, aby bola produkcia za celú ekonomiku klasifikovaná správne.

4. Transakcie s medzinárodnými a nadnárodnými organizáciami

Transakcie, ktoré sa realizujú medzi rezidentskými jednotkami a medzinárodným a nadnárodnými organizáciami, sa zaraďujú do sektora zahraničia. Sú to napríklad transakcie medzi rezidentskými jednotkami, ktoré nepatria pod verejnú správu a inštitúciami Európskej únie, ak sa tieto považujú za hlavné strany transakcie, aj keď jednotky verejnej správy vystupujú ako sprostredkovatelia pri smerovaní zdrojov. Hlavné transakcie sa zaznamenávajú

priamo medzi obidvoma stranami bez toho, aby to malo vplyv na sektor verejnej správy. Úloha verejnej správy sa zaznamenáva ako finančná transakcia.

V ďalšej časti sa uvádzajú pravidlá zaznamenávania

5. Osobitné transakcie medzi rezidentskými jednotkami a inštitúciami Európskej únie

Uvedieme niektoré pravidlá zaznamenávania osobitných transakcií medzi rezidentskými jednotkami a inštitúciami Európskej únie pre tieto kategórie:

○ Dane

Niektoré dane z produktov, ako napríklad dovozné a spotrebné dane, sa platia inštitúciám Európskej únie alebo ostatným nadnárodným organizáciám. Existujú tri kategórie:

- priamo platené dane, ako napríklad bývalá daň Európskeho spoločenstva uhlia a ocele z ťažby a výroby ocele a železa pre výrobné podniky, ktoré sa zaznamenávajú priamo;
- dane, ktoré vyberajú vnútroštátne verejné správy, ktoré vystupujú v mene inštitúcií Európskej únie alebo ostatných nadnárodných organizácií, ktoré sa ale považujú za dane priamo platené rezidentskými výrobcami. Príkladmi sú poplatky z dovezených poľnohospodárskych produktov, dovozné prirážky, ktoré sa vyberajú v prípade dovozu a vývozu, odvody z produkcie cukru a daň z izoglukózy, dane z mlieka a obilnín a clá, ktoré sa vyberajú na základe Integrovaného sadzobníka Európskych spoločenstiev. Takéto položky sa zaznamenávajú ako priame platby výrobcov nadnárodným organizáciám, pričom úloha verejnej správy ako sprostredkovateľa sa zaznamenáva ako finančná transakcia;
- pohľadávky dane z pridanej hodnoty v každom členskom štáte. Zaznamenávajú sa ako pohľadávky inštitúcií vnútroštátnej verejnej správy, pričom sumy, ktoré členské štáty poskytujú Európskej únii, sa zaznamenávajú ako bežné transfery. Transfer verejnej správy sa zaznamenáva do obdobia, v ktorom sa má zaplatiť.

○ Subvencie

Všetky subvencie, ktoré platia nadnárodné organizácie priamo rezidentským výrobcom, sa zaznamenávajú ako priame platby nadnárodných organizácií, a nie rezidentskej jednotky verejnej správy. Subvencie platené rezidentským výrobcom a smerované jednotkami verejnej správy ako sprostredkovateľmi, sa takisto zaznamenávajú priamo medzi hlavnými stranami, alebo vedú aj k záznamom na finančných účtoch verejnej správy v ostatných pohľadávkach/záväzkoch.

○ **Rôzne bežné transfery**

Príspevky členských štátov do rozpočtu Európskej únie v rámci tretieho a štvrtého typu platieb vlastných zdrojov Európskej únie. Tretí zdroj sa vypočíta uplatnením paušálnej sadzby na základňu dane z pridanej hodnoty každého členského štátu. Štvrtý zdroj je založený na hrubom národnom dôchodku každého členského štátu. Takéto platby sa považujú za povinné transfery verejných správ Európskej únie. Zaraďujú sa do rôznych bežných transferov a zaznamenávajú sa do obdobia, v ktorom sa majú zaplatiť.

○ **Bežná medzinárodná spolupráca**

Väčšina ostatných bežných transferov v hotovosti alebo v naturáliách medzi verejnou správou a nerezidentskými jednotkami vrátane medzinárodných organizácií sa zaraďuje do bežnej medzinárodnej spolupráce. Patrí sem bežná pomoc rozvojovým krajinám, mzdy platené učiteľom, poradcom a ostatným zamestnancom verejnej správy v rámci ich činností v zahraničí atď. Pre bežnú medzinárodnú spoluprácu je charakteristické, že pozostáva z bežných transferov realizovaných na dobrovoľnom základe.

○ **Kapitálové transfery**

Medzinárodné alebo nadnárodné organizácie môžu platiť alebo prijímať investičné dotácie v hotovosti alebo v naturáliách alebo ostatné kapitálové transfery, najmä ako súvzťažnú transakciu zrušenia dlhu alebo prevzatia dlhu.

○ **Finančné transakcie**

Môžu sa zaznamenávať určité finančné operácie, spravidla pôžičky, ktoré poskytujú medzinárodné organizácie ako Svetová banka a Medzinárodný menový fond. Investície verejnej správy do kapitálu medzinárodných organizácií a nadnárodných organizácií s výnimkou Medzinárodného menového fondu sa zaraďujú do ostatných majetkových účastí. Ak však neexistuje možnosť, že budú splatené, zaraďujú sa do bežnej medzinárodnej spolupráce.

Inštitúcie Európskej únie realizujú významné bežné a kapitálové transfery prostredníctvom štrukturálnych fondov, ako napríklad Európskeho sociálneho fondu, Európskeho fondu regionálneho rozvoja a Kohézneho fondu. Konečnými príjemcami takýchto transferov môžu byť jednotky verejnej správy alebo iné jednotky.

Dotácie platené zo štrukturálnych fondov sú často spojené so spolufinancovaním, pri ktorom sa Európska únia zúčastňuje na financovaní investícií verejnej správy. Môže to byť

kombinácia preddavkov, priebežných a konečných platieb, ktoré sa môžu smerovať aspoň cez jednu jednotku verejnej správy. Rezidentské jednotky verejnej správy môžu poskytovať preddavky príjmov očakávaných od Európskej únie.

Ak sú príjemcami mimovládne jednotky, všetky preddavky verejnej správy týkajúce sa očakávaných zdrojov od Európskej únie sa zaznamenávajú ako finančné transakcie v ostatných pohľadávkach/záväzkoch. Protistranou finančnej transakcie je Európska únia, ak došlo k momentu aktualizácie nefinančnej transakcie, v ostatných prípadoch je to príjemca. Položky pohľadávok/záväzkov sa rušia, keď je zaplatená hotovosť. **Čas zaznamenania spolufinancovaných výdavkov verejnej správy** je okamih, keď dá Európska únia súhlas.

Za určitých okolností sa môže stať, že preddavky verejnej správy sú vyššie ako suma, ktorú je možné poskytnúť, určená v priebehu schvaľovacieho postupu. Ak je príjemca schopný splatiť tento rozdiel, táto transakcia sa rozpíše do účtu ostatných záväzkov voči verejnej správe. Ak ho príjemca nemôže splatiť, zaznamenaná sa kapitálový transfer verejnej správy a anulujú sa ostatné záväzky.

Ak sú príjemcami jednotky verejnej správy, príjmy verejnej správy sa na rozdiel od všeobecných pravidiel týkajúcich sa zaznamenávania takýchto transferov presúvajú do obdobia výdavkov. Ak je medzi realizáciou výdavkov verejnej správy a prijatím hotovosti výrazný časový odstup, príjmy sa môžu zaznamenať do obdobia, keď bola predložená žiadosť Európskej únii; to však platí len vtedy, ak nie sú k dispozícii informácie o čase výdavkov alebo ak ide o veľké sumy, alebo ak je časový odstup medzi výdavkami a predložením žiadosti krátky.

Všetky preddavky, ktoré platí Európska únia jednotkám verejnej správy ako konečným príjemcom na začiatku viacročných programov, sa zaznamenávajú ako finančné preddavky.

6. Rozvojová pomoc

Verejné správy pomáhajú iným krajinám tak, že im požičiavajú zdroje s úrokovou sadzbou zámerne nižšou než je trhovú úrokovú sadzbu pri pôžičke s porovnateľným rizikom (pôžičky za výhodných podmienok, prípadne dotácie v hotovosti alebo v naturáliách.

Zaznamenávanie medzinárodnej pomoci prostredníctvom dotácií v naturáliách, ako sú napríklad dodávky potravín, je často problematické. Ceny výrobkov a služieb dodávaných v naturáliách, ako sú napríklad dodávky potravín, môžu byť v prijímajúcej krajine úplne odlišné od cien v darcovskej krajine. Vo všeobecnosti platí zásada, že hodnota daru pre príjemcu sa

FOR FIN, Odborný mesačník pre financie a investovanie, Bratislava,

Fin Star 2016, ISSN 1339-5416, November 2016

rovná nákladom na poskytnutie pomoci príjemcovi. Z toho vyplýva, že hodnota daru sa určuje na základe cien, ktoré platia v darcovskej krajine. K samotným výrobkom a službám by sa mali pripočítat všetky zistiteľné dodatočné náklady v súvislosti s dodávkou výrobkov a služieb, ako napríklad preprava do cudzej krajiny, dodávky v rámci uvedenej krajiny, odmeny zamestnancov verejnej správy darcovskej krajiny, ktorí pripravujú zásielky alebo dohliadajú na dodávky, poistenie atď.

Záver

V tejto časti príspevkov sme sa zamerali na vybrané verejno – súkromné partnerstvá a zásady riešenia účtovných problémov v rámci týchto vzťahov podľa pravidiel systému ESA 2010. V ďalšej časti príspevkov podrobnejšie rozoberieme hlavné dlhové operácie, ktoré môžu byť mimoriadne dôležité pre sektor verejnej správy, keďže pre verejnú správu často predstavujú prostriedok na poskytovanie ekonomickej pomoci ostatným jednotkám. Uvedieme ďalšie zásady riešenia účtovných problémov týkajúcich sa dlhových operácií.

Použitá literatúra:

1. <http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna2008.asp>
2. Manuál ESA 2010 ako príloha Nariadenia Európskeho parlamentu a Rady EÚ č. 549/2013

Ing. Zuzana Staríčková, PhD.

Katedra financií, NHF, EU

3soyza@gmail.com