

## *(Tłumaczenie robocze opracowane przez Główny Urząd Statystyczny- bez przykładów ujęcia w rachunkach)*

# Podręcznik deficytu i długu sektora instytucji rządowych i samorządowych

Implementacja ESA 2010

Edycja 2014

## **VI.3 Kontrakty z jednostkami spoza sektora instytucji rządowych i samorządowych związane ze środkami trwałymi**

### **VI.3.1 Tło zagadnienia**

1. Niniejszy rozdział VI.3 traktuje o rejestracji w rachunkach narodowych kontraktów z jednostkami spoza sektora instytucji rządowych i samorządowych, dotyczących środków trwałych (z wyłączeniem partnerstwa publiczno-prywatnego, opisanego szczegółowo w rozdziale VI.4).
2. Kontrakty sektora instytucji rządowych i samorządowych z przedsiębiorstwami dotyczące finansowania, projektowania, budowy i eksploataowania publicznych środków trwałych w zakresie gazu, wody, elektryczności oraz sieci telekomunikacyjnych, dróg, torów kolejowych, dróg wodnych, portów lotniczych i budynków, takich jak szpitale, szkoły, więzienia itd., mogą przybierać różne formy. Najbardziej powszechne rodzaje kontraktów długoterminowych są opisane w następujących podrozdziałach.

#### **VI.3.1.1 Kontrakty dotyczące aktywów majątkowych typu „tradycyjne zamówienie”**

3. W tym przypadku, strona spoza sektora instytucji rządowych i samorządowych jest zobowiązana jedynie do budowy aktywa i jego dostarczenia sektorowi, zgodnie z jego wymaganiami (ich spełnienie zwykle sprawdzane jest przez stronę trzecią). Aktywo będzie używane przez sektor wyłącznie na własną odpowiedzialność. Wpływ na wydatki majątkowe sektora może być „jednorazowy” tylko w przypadku aktywów, których budowa ukończona zostanie w trakcie roku podatkowego. W przeciwnym wypadku, ponieważ infrastruktura lub budynki są aktywami „nieruchomymi”, ESA 2010 par. 3.55 stanowi, że niedokończone budynki i budowle, których dotyczy kontrakt sprzedaży/kupna (co oznacza, że sektor instytucji rządowych i samorządowych jest zobowiązany przejąć aktywa, zakładając, że spełniają one wymagania), są nabywane, nawet w niekompletnym stanie w sposób ciągły, zgodnie z zasadą memoriałową. W praktyce, wartość nakładów brutto na środki trwałe może być określana w przybliżeniu w oparciu o informacje dotyczące płatności za poszczególne etapy (kamienie milowe), a w przypadku ich braku, w oparciu o poniesione do danego momentu koszty. Nie wyklucza to dodatkowego dostarczania usług (które mogą być oddzielnie określone i które są odpowiednio ujmowane w rachunkach narodowych). Takie usługi są ściśle powiązane z aktywami, np. utrzymanie techniczne.

### 3.1.2 Tradycyjne zamówienie towarów i usług

4. Sektor instytucji rządowych i samorządowych zakupuje jedynie usługi w długim okresie, ale nie ustala specyficznych, tzn. odbiegających od standardowych, wymagań dotyczących aktywów. Istnienie takiej umowy na dostarczanie towarów i usług może być istotne dla zapewnienia kontynuacji dostaw, zarówno pod kątem ilości, jak i jakości. Ujmowanie tego typu umów w rachunkach narodowych, oparte tylko na przepływach dokonujących się w okresie roku podatkowego, nie powoduje szczególnych trudności.

#### VI.3.1.3 Udziały kapitałowe

5. Takie porozumienia (kontrakty) powodują utworzenie nowej jednostki (często nazywanej „joint-venture”), w której sektor instytucji rządowych i samorządowych, jak i partner spoza sektora posiadają pakiety akcji spółki zarządzającej daną infrastrukturą lub sektor prywatny przejmuje kontrolę nad istniejącym przedsięwzięciem publicznym. Zasady ESA 2010, uzupełnione przez niniejszy podręcznik, jasno określają warunki dotyczące ujmowania przepływów pomiędzy sektorem instytucji rządowych i samorządowych, a tą jednostką. „Czysto” rynkowa jednostka joint-venture z równym podziałem pakietu akcji jest klasyfikowana jako przedsiębiorstwo publiczne, gdy ocenia się, że sektor instytucji rządowych i samorządowych sprawuje kontrolę nad generalną polityką jednostki (patrz rozdział I.8 Joint ventures).

#### VI.3.1.4 Leasing

6. Sektor instytucji rządowych i samorządowych jest użytkownikiem, w danym okresie, aktywa, którego prawnym właścicielem jest jednostka spoza sektora. Zgodnie z zasadami dotyczącymi ponoszenia „ryzyka i korzyści” przez obie strony (co jest podstawą koncepcji „własności ekonomicznej”), leasing jest określany jako „leasing operacyjny” lub jako „leasing finansowy”, co daje podstawę do różnego ujmowania w rachunkach narodowych (patrz ESA 2010 rozdział 15).. Dotyczy to także przypadków leasingu transgranicznego (ang. *cross-border lease*), który przybiera formę zbioru wewnątrznie powiązanych umów zwykle określanych jako umowa główna i podnajem). Jeżeli sektor instytucji rządowych i samorządowych zawiera umowę leasingu finansowego, wpłynie ona na jego deficyt i dług w kwocie równej pełnej wartości aktywów w momencie, kiedy sektor wejdzie w ich posiadanie.
7. ESA 2010 rozdział 15 wyjaśnia rozróżnienie pomiędzy leasingiem finansowym a leasingiem operacyjnym. Rozróżnienie to oparte jest na tym, kto: leasingodawca czy leasingobiorca ponosi większość ryzyka i korzyści przynależnych do aktywa oraz podkreśla bardziej ekonomiczne aspekty porozumień, aniżeli ich cechy prawne. W rachunkach narodowych proponowane są różne kryteria dla decydowania czy leasing musi być rozpatrywany jako operacyjny lub finansowy. Ich trafność musi być oceniana dla każdego, konkretnego przypadku.
8. W tym kontekście, silna korelacja pomiędzy długością kontraktu, a przewidywanym, ekonomicznym okresem użytkowania aktywa jest mocnym wskazaniem na leasing finansowy, jako że leasingodawca nie byłby w stanie wypożyczyć danego dobra innemu leasingobiorcy lub użytkować go w inny sposób po zakończeniu kontraktu, z podobną efektywnością (bez wydatków na odnowienie).

9. Podobnie, gdy sektor ponosi bezpośrednio większość kosztów utrzymania aktywa - i ubezpieczenia, w przypadku niektórych rodzajów dóbr trwałego użytku - i ponosi ryzyko fluktuacji tych kosztów, sugeruje to także, że mamy do czynienia z leasingiem finansowym. Będzie tak także, gdy sektor jest zobowiązany do spłaty długu przedsiębiorstwa w sytuacji wcześniejszego zakończenia kontraktu.
10. Odwrotnie, z leasingiem operacyjnym mamy do czynienia, gdy przedsiębiorstwo leasingowe ma znaczące i stałe uprawnienia do określenia, jak wypełnić kontrakt, podejmuje kluczowe decyzje dotyczące projektu i budowy aktywa oraz decyduje, jak jest ono zarządzane i utrzymywane dla dostarczania wymaganych usług.
11. Dodatkowo, natura partnera mogłaby być wskazówką dla klasyfikacji, gdy sektor zawiera kontrakt z jednostkami, które są w oczywisty sposób wyspecjalizowane w leasingu operacyjnym lub finansowym. Przykładami są jednostki dostarczające wyłącznie leasing operacyjny w zakresie sprzętu takiego, jak środki transportu, komputery lub, wprost przeciwnie, instytucje wyspecjalizowane w leasingu finansowym, albo w leasingu nieruchomości (biura zajmowane przez jednostki sektora), albo leasingu wyposażenia. We wszystkich przypadkach, istotne jest także sprawdzenie czy sektor zawiera kontrakt zgodnie z normalnymi warunkami komercyjnymi/rynkowymi (takimi jak czas trwania leasingu, indeksacja ceny, zapisy dotyczące zerwania kontraktu, odnowienia, rozwiązywania sporów, itd.)
12. Jeżeli jednostka nienależąca do sektora instytucji rządowych i samorządowych jest prawnym właścicielem aktywów (leasingodawca), a użytkownik będący jednostką sektora jest uważany za właściciela ekonomicznego, wówczas rejestrowany jest leasing finansowy. Aktywa dostarczane za pomocą leasingu finansowego są rejestrowane w bilansie sektora instytucji rządowych i samorządowych, a ekonomiczny transfer aktywów jest rejestrowany jako nakłady brutto na środki trwałe sektora (P.51g). Powoduje to utworzenie aktywów finansowych w bilansie sektora, jako przypisanej pożyczki (zadłużenia) (AF.4). Regularne płatności na rzecz leasingodawcy uważane są za amortyzację przypisanej pożyczki (zadłużenia) i składają się z dwóch transakcji: finansowej w postaci spłaty kapitału (F.4) i niefinansowej w postaci spłaty odsetek (D.41). Może występować komponent usługowy (FISIM), w przypadku gdy leasingodawca jest klasyfikowany w sektorze finansowym (patrz ESA 2010 Rozdział 15). Po transakcji transferującej prawną własność aktywów, bilans sektora instytucji rządowych i samorządowych zawiera niefinansowe aktywa produkcyjne, wyceniane wg ceny rynkowej, która jest, w tym przypadku, równa rezydualnej cenie rynkowej aktywów.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Przykład: pojedyncza płatność sektora za użytkowanie budynku przez 20 lat, po których wraca on do sektora, gdy sektor przejmuje większość korzyści, kosztów, ryzyka i profitów z tytułu własności przez 20 lat: rejestracja jako sprzedaż budynku (P.51) wg wartości rynkowej. Patrz także rozdziały: VI.2 Sprzedaż i leasing zwrotny, VI.4 Partnerstwo publiczno-prywatne

### VI.3.1.5 Koncesje

13. Pojęcie to jest używane dla określenia kontraktów, w których sektor instytucji rządowych i samorządowych zleca, zazwyczaj po uprzednim przeprowadzeniu procedury konkursowej, przedsiębiorstwu, które może być publiczne lub prywatne, eksploatawanie<sup>2</sup> w długim okresie (często 30 lat i dłużej) aktywa, które może już istnieć (i prawdopodobnie będzie odnawiane) lub może być budowane, a przedsiębiorstwo obciąża. opłatami użytkowników końcowych. Na przykład, przedsiębiorstwo może budować drogę lub most i pobierać opłaty od pojazdów je użytkujących. Zazwyczaj, aktywa są transferowane z końcem koncesji do sektora, który będzie je eksploatował bezpośrednio (obciążając opłatami użytkowników, prawdopodobnie na podstawie umów o usługi) lub zawierając nowy kontrakt na koncesję. Tak więc, główną kwestią jest tu ekonomiczna własność aktywów (oparta o podział ryzyka i korzyści) w trakcie trwania kontraktu, alokowanych do koncesjonariusza (co jest najczęstszym przypadkiem) lub do sektora.
14. W koncesjach, główna część przychodów partnera pochodzi z bezpośredniej sprzedaży towarów lub usług różnym jednostkom, na warunkach w pełni komercyjnych (w formie np. opłat od użytkowników, płatności od podwykonawców, itd.), ale ewentualnie z uwzględnieniem specyficznych wymagań sektora instytucji rządowych i samorządowych (niekiedy rekompensowanych przez sektor w formie dotacji). W takich umowach koncesjonariusz ponosi większość ryzyka rynkowego, które zależy zarówno od czynników zewnętrznych (popyt końcowych użytkowników, ich „chęć do płacenia”), jak i jego własnych działań w zakresie zarządzania i utrzymania aktywów. Możliwe jest, iż przedsiębiorstwo musi działać zgodnie ze specyficznymi wymaganiami sektora instytucji rządowych i samorządowych (niekiedy kompensowanymi przez sektor w formie dotacji).
15. Może wystąpić także przypadek, gdy cena nie jest swobodnie ustalana przez partnera prywatnego lub uzgadniana przez niego i użytkowników końcowych, lecz jest ustalana w dokumentach przetargowych i korygowana jedynie w przypadku wystąpienia określonych zdarzeń oraz inflacji. Koncesja może być przyznana za darmo lub mogą wystąpić płatności przedsiębiorstwa na rzecz sektora. Gdy ocenia się, że własność ekonomiczna aktywów jest po stronie jednostki spoza sektora, wówczas wpływy (przychody) sektora mogą wystąpić na wstępie (rejestrowane jako zezwolenie wydane przez sektor, podatek lub usługa, patrz ESA 2010, par. 15.37) lub mogą występować regularnie w trakcie obowiązywania umowy (czynsze, specjalne podatki itd.). Wszystkie wpływy (przychody) są rejestrowane zgodnie z zasadą memoriałową.

---

<sup>2</sup> Obejmuje to bieżące zarządzanie, utrzymanie, pobieranie opłat, itd. Niektóre z tych zadań mogą być przedmiotem kontraktów z innymi operatorami (podwykonawcami) przy zachowaniu odpowiedzialności i kontroli koncesjonariusza.

16. W rachunkach narodowych powinno zostać nakreślone wyraźne rozróżnienie pomiędzy koncesjami a partnerstwem publiczno-prywatnym. W kontekście niniejszego rozdziału, termin „koncesja” jest używany wyłącznie do opisanie kontraktów długoterminowych, w których większość przychodów partnera pochodzi od końcowych użytkowników usług, tzn. w przypadku których, sektor instytucji rządowych i samorządowych nie dokonuje regularnych płatności na rzecz partnera, albo płatności takie stanowią mniejszość przychodów partnera. Odwrotnie, w przypadku partnerstwa publiczno-prywatnego, większość przychodów partnera w ramach kontraktu stanowią płatności sektora instytucji rządowych i samorządowych (np. opłaty ukryte tzw. *shadow tolls*).

#### VI.3.1.6 Kluczowe zagadnienie w rachunkach narodowych

17. W kontraktach będących koncesjami, przedsiębiorstwo może, na przykład, budować drogę lub most i pobierać opłaty od pojazdów je użytkujących. Sektor instytucji rządowych i samorządowych może uzyskiwać wpływy (przychody) od przedsiębiorstwa lub nie.
18. Konieczne jest udzielenie odpowiedzi na następujące pytania:
- która strona jest ekonomicznym właścicielem aktywów (tj. w czym bilansie są rejestrowane aktywa w okresie eksploatacji)
  - jak powinny być rejestrowane wpływy (przychody) związane z kontraktem i jaki jest ich wpływ na deficyt/nadwyżkę sektora instytucji rządowych i samorządowych (B.9).
19. Przedsiębiorstwa zaangażowane w te operacje mogą być zarówno publiczne, jak i prywatne. Jeżeli jednostka jest publiczna, pierwszą kwestią jest wyjaśnienie czy jest ona na pewno jednostką rynkową, tj. przedsiębiorstwem publicznym lub czy jest klasyfikowana w sektorze instytucji rządowych i samorządowych (patrz część I niniejszego podręcznika Określenie zakresu podmiotowego sektora instytucji rządowych i samorządowych). Plany ekonomiczno-finansowe koncesji powinny być dostępne dla przeprowadzenia analizy przewidywanych kosztów i przychodów ze sprzedaży w przyszłych latach.
20. Ponadto, istotne jest zbadanie każdej poprawki, rewizji, renegeacji w trakcie trwania koncesji, która mogłaby mieć wpływ na ujęcie statystyczne, a w szczególności, gdy koncesjonariusz przestaje być uważany za producenta rynkowego, co skutkowałoby reklasyfikacją aktywów, jako aktywów sektora instytucji rządowych i samorządowych, i przekształciło koncesję w kontrakt dotyczący zarządzania. Powinny być dokładnie rozważone wszelakie klauzule dotyczące wcześniejszego zakończenia z powodu zaniedbań w działaniu przedsiębiorstwa (patrz dalsze wyjaśnienia w podrozdziale VI.4.3.4 Zasady dotyczące zakończenia umowy i zmiany jej charakteru).
21. Szczególną uwagę należy zwrócić na przypadki, gdy sektor instytucji rządowych i samorządowych jest jedynym udziałowcem przedsiębiorstwa, które jest zaangażowane wyłącznie w jeden kontrakt koncesyjny. Przy ocenie stopnia autonomii takiego przedsiębiorstwa, może dojść do uznania go za jednostkę pomocniczą sektora. Należy przypomnieć, że niniejszy rozdział traktuje tylko o koncesjach, w których stronami są sektor i jednostki klasyfikowane poza nim.

#### VI.3.2. Ujmowanie w rachunkach narodowych

22. W przypadkach koncesji, gdzie płatności sektora instytucji rządowych i samorządowych, w gotówce lub naturze, stanowią mniejszość przychodu przedsiębiorstwa

wynikającego z kontraktu, zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio, aktywa powinny być zarejestrowane, w okresie ich eksploatacji, w bilansie przedsiębiorstwa.

23. Tym niemniej, jeżeli sektor finansuje, w różnych formach (włączając dotacje na inwestycje), większość kosztów budowy (lub ulepszenia) aktywa, powinno być ono rejestrowane w bilansie sektora. Każdy przychód uzyskany przez przedsiębiorstwo w trakcie fazy eksploatacyjnej (pomniejszony o opłaty za zarządzanie) powinien być odzwierciedlony w rachunkach sektora. Przedsiębiorstwo działa, w tym przypadku, „w imieniu” sektora.<sup>3</sup> Podobną zasadę powinno się stosować, jeżeli sektor udziela bezwarunkowej gwarancji<sup>4</sup> pokrywającej więcej niż 50% długu zaciągniętego przez koncesjonariusza wyraźnie dla sfinansowania aktywów, tak iż sektor ponosi większość kategorii ryzyka związanych z aktywami.<sup>5</sup>
24. Ponadto, gdy w umowie początkowej lub w trakcie jej realizacji, sektor zapewnia gwarancję minimalnego przychodu (takiego jak minimalna wielkość ruchu) lub, w pewnych przypadkach, minimalnego poziomu zyskowności koncesjonariusza (np. w warunkach zwrotu z kapitału), sektor powinien być postrzegany jako ponoszący większość ryzyka ekonomicznego i aktywa powinny być rejestrowane w bilansie sektora. Z tej perspektywy główna różnica pomiędzy koncesją a PPP ulega zatarciu. W tym przypadku kontrakt powinien być podzielony na „tradycyjny” kontrakt dot. nabycia / budowy aktywów i kontrakt dot. zarządzania/utrzymania.
25. Podobnie, jak w przypadku powodów dla udzielenia wsparcia partnerowi, Eurostat preferuje wyczerpującą listę warunkowych zdarzeń uważanych za będące rezultatem „siły wyższej”, a zatem wyłączające jakkolwiek odpowiedzialność partnera za pogorszenie jego sytuacji finansowej, w przeciwieństwie do „otwartego” ujęcia, które może prowadzić do niejednoznacznych interpretacji i *de facto* do niewystarczającego przeniesienia ryzyka<sup>6</sup>. W każdym przypadku, powinno się wykluczać ryzyko ekonomiczne związane z cyklami biznesowymi i ponoszone przez producentów w ich obszarze działalności. Tym niemniej, w kontekście wyjątkowych i dramatycznie niepomyślnych warunków ekonomicznych, przejściowe i ograniczone wsparcie sektora może nie prowadzić do reklasyfikacji aktywów.

### **Przypadek 1 : nowe aktywo budowane przez przedsiębiorstwo**

---

<sup>3</sup> Jeżeli jednostka jest kontrolowana przez sektor instytucji rządowych i samorządowych i koncesja odnosi się do jej jedynej działalności, wówczas jednostka powinna być przeklasyfikowana do sektora. Jeżeli jednostka jest przedsiębiorstwem prywatnym, umowa koncesyjna powinna być postrzegana jako kontrakt na zarządzanie. Przepływy, faktyczne lub imputowane, pomiędzy przedsiębiorstwem a sektorem będą rejestrowane zgodnie z rzeczywistą naturą (na przykład czynsze, dywidendy, subsydia, itd.)

<sup>4</sup> Przypomina się, iż bezwarunkowe gwarancje oznaczają, że wierzyciel posiada bezpośrednio (bezwarunkowe i na pierwsze żądanie, w większości przypadków) prawo regresu w stosunku do gwaranta. Jest to zupełnie inne od gwarancji domniemanej, na przykład, gdy istnieją silne oczekiwania, iż jest to bardzo prawdopodobne, a nawet pewne, że sektor dostarczyłby wsparcia dla niedotrzymującego zobowiązań przedsiębiorstwa, w odniesieniu do infrastruktury o kluczowej użyteczności. W takim przypadku stopień ochrony kredytodawców jest niepewny.

<sup>5</sup> Może się zdarzyć, że aktywa nie są transferowane za darmo do sektora po zakończeniu umowy koncesji, lecz następuje płatność ze strony sektora. W takim przypadku, kalkulacja 50% progu powinna wziąć pod uwagę wartość przewidywanej płatności. Dodatkowo powinno być sprawdzone czy płatność, jeśli następuje, odpowiada wartości rynkowej aktywów w momencie rejestracji w bilansie sektora.

<sup>6</sup> Mogłoby to oznaczać, że, od początku kontraktu, aktywa byłyby uważane za aktywa sektora.

Gdy przedsiębiorstwo buduje nową infrastrukturę, nakłady brutto na środki trwałe są nakładami przedsiębiorstwa bez wpływu na rachunki sektora instytucji rządowych i samorządowych.

Jeżeli po zakończeniu okresu eksploatacji infrastruktura jest sprzedawana sektorowi, transakcja zostanie zarejestrowana w bilansie sektora jako nakłady brutto na środki trwałe w cenach rynkowych (oszacowania powinien dokonać niezależny podmiot, którym może być jednostka sektora działająca niezależnie). Jeśli kwota płacona przez sektor będzie wyższa od ceny rynkowej, różnica powinna być rejestrowana jako inny transfer kapitałowy (D.99). W sytuacji, gdy infrastruktura jest przekazywana sektorowi instytucji rządowych i samorządowych za darmo, rejestrowany jest transfer kapitałowy („Inne transfery kapitałowe” D.99), który ma tę samą wartość jak nakłady brutto na środki trwałe, a więc pozostaje bez wpływu na deficyt/nadwyżkę sektora (B.9).

Gdy w trakcie trwania kontraktu dokonywane są przez przedsiębiorstwo płatności na rzecz sektora, powinny być one rejestrowane jako renty/czynsze (D.45), jeżeli sektor udostępnia przedsiębiorstwu aktywa nieprodukowane (np. grunty pod budowę infrastruktury) lub jako płatności za dzierżawę (produkcja P.1) jeżeli sektor dostarcza aktywa produkowane. Płatności powinny być rejestrowane jako podatki („Pozostałe podatki związane z produkcją” D.29), jeżeli sektor nie dostarcza niczego w zamian za płatność. Jeśli sektor żąda płatności za prawo przedsiębiorstwa do podjęcia działania i przedsiębiorstwo może przekazać to prawo innym stronom, musi być to rozpatrywane jako płatności za nabycie aktywów nieprodukowanych (AN.22), jeżeli warunki ESA 2010 par.15.37 są spełnione.

#### **Przypadek 2: istniejące aktywo produkowane zostaje przekazane przez sektor przedsiębiorstwu**

Może się zdarzyć, że sektor transferuje istniejącą infrastrukturę do przedsiębiorstwa na początku okresu koncesji. Jeżeli sektor pozyskuje w zamian udziały (akcje) przedsiębiorstwa tej samej wartości, jest to rejestrowane jako zastrzyk kapitałowy w naturze na rachunku pozostałych zmian wolumenu aktywów, bez wpływu na deficyt/nadwyżkę sektora (B.9). Jest to wymiana aktywów niefinansowego na finansowe (udział sektora w przedsiębiorstwie, AF.5) rejestrowana stosownie do reguł zdefiniowanych w rozdziale III.4 niniejszego podręcznika. Jeżeli sektor nie otrzymuje niczego w zamian, transfer aktywów jest rejestrowany jako ujemne nakłady brutto na środki trwałe, równoważone poprzez wydatek w formie transferu kapitałowego.

Jeżeli sektor otrzymuje infrastrukturę z powrotem po zakończeniu okresu eksploatacji, za darmo, jest to rejestrowane jako nabycie aktywów przez sektor i równoważone transferem kapitałowym, bez wpływu na deficyt/nadwyżkę sektora (B.9).

W przypadku, gdy sektor posiada udziały w przedsiębiorstwie będącym koncesjonariuszem, dystrybucja zysków (po opodatkowaniu) do sektora, w trakcie trwania kontraktu, powinna być rejestrowana jako dywidendy (D.421).

### **VI.3.3 Uzasadnienie ujęcia**

26. We wszystkich przypadkach przedsiębiorstwo wytwarza usługi przy użyciu aktywów. Produkcja ta jest konsumowana przez użytkowników, przez płatności dokonywane na rzecz przedsiębiorstwa (takie jak opłaty). Jest zatem istotne, aby rejestrować aktywa w okresie eksploatacji w bilansie przedsiębiorstwa, z wyjątkami wymienionymi powyżej.

#### **Przypadek 1 a: nowe aktywo budowane przez przedsiębiorstwo**

27. Wpływy (przychody) sektora od przedsiębiorstwa mogą się pojawić ponieważ:

i. Sektor dostarcza coś w zamian:

Klasyfikacja przychodu zależy będzie od tego, co sektor dostarcza. Zwykle sektor będzie udostępniał grunt pod budowę infrastruktury. W tym przypadku regularne płatności przedsiębiorstwa na rzecz sektora powinny być klasyfikowane jako renty gruntowe (D.45),  
lub

ii. Sektor uzyskuje przychody za umożliwienie przedsiębiorstwu podjęcia działania:

Jeżeli nie ma ograniczenia w transferze zezwolenia/licencji przez przedsiębiorstwo i inne warunki ESA 2010 par.15.37 są spełnione, są one rejestrowane jako rozdysponowanie aktywów nieprodukowanych (AN.223).

Tym niemniej, w większości przypadków zezwolenie nie jest zbywalne lub występują silne restrykcje (takie jak wymóg aprobaty sektora). W takim przypadku płatność powinna być klasyfikowana jako pozostałe podatki związane z produkcją (D.29), jak wspomniano w ESA2010 w par. 4.23. Kwota ta musi być rejestrowana na zasadzie memoriałowej przez cały okres koncesji, niezależnie od praktycznych ustaleń dot. płatności gotówkowych.

28. Jeżeli infrastruktura jest przekazywana za darmo sektorowi z końcem okresu eksploatacji, nakłady brutto na środki trwale rejestrowane w rachunkach sektora z końcem okresu koncesji są równoważone przez transfer kapitałowy („Inne transfery kapitałowe” D.99).

#### **Przypadek 1 b: istniejące aktywo produkowane zostaje przekazane przedsiębiorstwu**

29. Gdy sektor transferuje istniejące aktywa do przedsiębiorstwa jest to rejestrowane jako zastrzyk kapitałowy w naturze, odzwierciedlony przez przekazanie aktywów, bez wpływu na deficyt/nadwyżkę (B.9). Tym niemniej, może być to traktowane jako wymiana aktywa niefinansowego na finansowe (udział sektora w przedsiębiorstwie, AF.5), w zależności od praw uzyskiwanych przez sektor. Jeżeli sektor nie otrzymuje w zamian żadnych praw, transfer aktywa jest rejestrowany jako ujemne nakłady brutto na środki trwale, kompensowane przez transfer kapitałowy.

30. Jeżeli taki udział istnieje, istotne jest aby klasyfikować płatności przedsiębiorstwa na rzecz sektora jako dywidendy (D.421), nawet jeżeli część z nich mogłaby być traktowana jako czynsze (renty).

31. Zwrot infrastruktury do sektora, bez płatności gotówkowych, jest rejestrowany jako nabycie aktywów przez sektor (P.51) zrównoważone dochodem w formie transferu kapitałowego. Jeżeli udział został uznany za aktywa sektora, transfer jest rejestrowany tylko w rachunku innych zmian wolumenu.