

KNJIŽENJE JAVNO ZASEBNEGA PARTNERSTVA

Zakon o javno zasebnem partnerstvu določa več različnih oblik tega partnerstva. Razmerje javno-zasebnega partnerstva se lahko izvaja kot:

- razmerje pogodbenega partnerstva v oblikah, določenih v 26. členu zakona;
- razmerje statusnega (institucionalno, equity) partnerstva v oblikah, določenih v 96. členu zakona.

Pri nastajanju in izvajanju razmerja javno-zasebnega partnerstva po tem zakonu mora javni partner ves čas ravnati tako, da ne krši predpisov o dopustnosti in spremljanju državnih pomoči.

1. Pogodbeno partnerstvo je lahko:

- koncesijsko partnerstvo; tj. dvostransko pravno razmerje med državo ali lokalno skupnostjo ali drugo osebo javnega prava kot koncedentom in pravno ali fizično osebo kot koncesionarjem, v katerem koncedent podeli koncesionarju posebno ali izključno pravico izvajati gospodarsko javno službo oziroma drugo dejavnost v javnem interesu, kar lahko vključuje tudi zgraditev objektov in naprav, ki so deloma ali v celoti v javnem interesu; to partnerstvo se izvaja kot koncesija storitev ali kot koncesija gradenj,
- javnonaročniško partnerstvo; tj. odplačnega razmerja med naročnikom in dobaviteljem blaga, izvajalcem gradenj ali izvajalcem storitev, katerega predmet je naročilo blaga, izvedba gradnje ali storitve. Javnonaročniško partnerstvo je v primeru, če javni partner nosi večino ali celotno poslovno tveganje izvajanja projekta javno-zasebnega partnerstva, (ne glede na poimenovanje oziroma ureditev v posebnem zakonu in v primeru, če se namesto določb o javnem razpisu, neposredni podelitvi in pravnem oziroma/ ter sodnem varstvu v postopku podelitve koncesije za izbiro izvajalca javno-zasebnega partnerstva in pravnega varstva v tem postopku uporabljajo predpisi o javnih naročilih.

V tem navodilu obravnavamo knjiženje glede na modele koncesije gradenj. Izbira modela koncesije gradenj je odvisna od ekonomske upravičenosti, ki mora biti predmet presoje v predhodnem postopku. Model mora biti na podlagi javnega razpisa določen v koncesijski pogodbi.

Modeli koncesije gradenj v skladu z zakonom o javno zasebnem partnerstvu so tile

- model zgradi-prenesi v last-upravljalj ali BTO – objekti in naprave koncesije postanejo takoj lastnina javnega partnerja
- model zgradi-upravljalj-prenesi v last ali BOT – objekti in naprave koncesije postanejo po preteku določenega obdobja lastnina javnega partnerja,
- model izgradi-upravljalj-ohrani v lasti ali BOO – objekti in naprave koncesije so v lasti zasebnega partnerja.

Pri izkazovanju infrastrukture se s knjigovodskega stališča istočasno izkazuje opredmetena osnovna sredstva in obveznost iz financiranja njene gradnje oziroma pridobitve. Če gradnjo ali pridobitev sredstva izkaže javni partner, ima tako izkazovanje vpliv tako na odhodke (primanjkljaj v proračunu) kot na dolg javnega partnerja (zadolževanje proračuna), pri čemer niso bile izkoriščene prednosti, ki naj bi jih prinašalo JZP. Če pa sredstvo in obveznost izkazuje zasebni partner, pa se na strani javnega partnerja pojavi vprašanje nadzora nad sredstvi, na strani zasebnega partnerja pa vprašanje izkoriščanja vloženih virov v infrastrukturo, če ne more samostojno določati cen javnih storitev.

MODELI KONCESIJE GRADENJ PO ZAKONU O JAVNO ZASEBNEM PARTNERSTVU

Tabela 1: BOT (zgradi-upravlja-j-prenesi v last) koncesija

Zap. št.	Vsebina	JAVNI PARTNER		ZASEBNI PARTNER	
		Konto		Konto	
		V breme	V dobro	V breme	V dobro
1.	<p>Računi za novozgrajeno infrastrukturo pri zasebnem partnerju*</p> <ul style="list-style-type: none"> – nabavna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev – odbitni DDV – obveznost do dobavitelja 			02 (100)	22 (120)
	<p><i>Pojasnilo: JP in ZP sta sklenila koncesijsko pogodbo za 10 let. Po tem roku JP prevzame infrastrukturo po pogodbeni vrednosti v skladu s koncesijsko pogodbo. ZP opravlja storitve uporabnikom.</i></p>				
2.	<p>Plačilo računov</p> <ul style="list-style-type: none"> - kratkoročne obveznosti do dobaviteljev - denarna sredstva na računih 			22 (120)	110 (120)
3.	<p>Obvestilo zasebnega partnerja o usposobitvi infrastrukture za uporabo na podlagi pogodbe</p> <ul style="list-style-type: none"> – aktivni izvenbilančni konto – pasivni izvenbilančni konto 	990 (100)	999 (100)		
	<p><i>Pojasnilo: običajno je v igri tudi stavbna pravica, zato je treba tudi zgradbo evidentirati zunajbilančno pri JP.</i></p> <p><i>JP in ZP usklajujeta zunajbilančno evidenco pri JP in bilančno evidenco pri ZP o stanju infrastrukture na podlagi IOP obrazca. ZP sporoča javnemu partnerju zmanjševanje vrednosti infrastrukture.</i></p>				
4.	<p>Obračun amortizacije</p> <ul style="list-style-type: none"> – stroški amortizacije – popravek vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev zaradi amortiziranja 			43 (5)	03 (5)
	<p><i>Pojasnilo: predpostavimo, da je amortizacijska stopnja 5%</i></p>				
5.	<p>Zaračunana storitev uporabnikom</p> <ul style="list-style-type: none"> – terjatev do kupcev – obračunani DDV – prihodki od prodaje 			12 (12)	26 (2) 76 (10)
	<p><i>Pojasnilo: zaračunana storitev uporabnikom zajema dogovorjene kalkulativne stroške v pogodbi; prepostavimo dogovor, da pol cene predstavlja amortizacija, pol cene pa drugi tekoči stroški in dobiček ZP</i></p>				

Zap. št.	Vsebina	JAVNI PARTNER		ZASEBNI PARTNER	
		Konto		Konto	
		V breme	V dobro	V breme	V dobro
6.	<p><i>Prenos infrastrukture na javnega partnerja, po poteku obdobja, določenega v pogodbi o JZP, na podlagi pogodbe ter izstavljenega računa</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – nabavna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev – popravek vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev zaradi amortiziranja – terjatev zasebnega partnerja do javnega partnerja – poslovni prihodki – obračunani DDV 				02 (100) 03 (50) 12 (60) 76 (0) 26 (10)
	<p><i>Pojasnilo: prihodkov pri ZP iz prodaje infrastrukture ni, ker je prodal JP po knjigovodski vrednosti. Če proda po višji vrednosti se pri ZP pojavijo prihodki.</i></p>				
	<ul style="list-style-type: none"> – obveznost JP do ZP – odbitni DDV* – neplačani odhodki – aktivni izvenbilančni konto – pasivni izvenbilančni konto – nabavna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev – splošni sklad 	174(10) 18(50) 999(100) 02 (50)	22 (60) 990 (100) 90 (50)		
	<p><i>Pojasnilo: JP se je v pogodbi zavezal, da bo plačilo preostanka vrednosti infrastrukture poravnal ZP takoj po izstavitvi računa. Če bi bil dogovor, da se plačilo odloži, bi dalje knjižili na način kot je prikazan pri modelu BTO kot zadolžitev JP</i></p>				
7.	<p><i>Plačilo javnega partnerja</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – denarna sredstva na računu – obveznost do zasebnega partnerja – denarna sredstva na računu – terjatev do javnega partnerja – investicijski odhodki – neplačani odhodki 	22 (60) 42(50)	110 (60) 18(50)	110(60)	12 (60)

* Knjiženje gradnje infrastrukture se vedno do dokončanja investicije knjiži na kontu teh sredstev v gradnji; šele kot je gradnja končana se prenese na konto nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev.

Tabela 2: BTO (zgradi-prenesi v last-upravljalj) koncesija

Zap. št.	Vsebina	JAVNI PARTNER		ZASEBNI PARTNER	
		Konto		Konto	
		V breme	V dobro	V breme	V dobro
1.	<p>Stroški za novozgrajeno infrastrukturo pri zasebnem partnerju in sprotno obveščanje javnega partnerja o gradnji</p> <ul style="list-style-type: none"> – stroški (uveljavljanja odbitnega DDV nismo prikazali) – sredstva, obveznosti zaloge – aktivni zunajbilančni konto – pasivni zunajbilančni konto 	990 (100)	999 (100)	40,41,43, 44,45, 47,48 (100)	R- 0,1,2,3 (100)
2.	Vrednotenje dokončane proizvodnje (izpustili smo obračun prek nedokončane proizvodnje - konta 60)				
	- zaloga proizvodov (zaradi enostavnosti nismo predvideli katere izmed metod vrednotenja zalog)			630 (100)	
	- obračun stroškov				490 (100)
3.	<p>Izdaja računa javnemu partnerju za zgrajeno infrastrukturo (v pogodbi se morata partnerja dogovoriti ali se izdajo računi sprotno po situacijah ali se izda račun po dokončanju investicije)</p> <ul style="list-style-type: none"> - odhodki - zaloga proizvodov 			701 (100)	630 (100)
	- terjatev do javnega partnerja			07, 08 (120)	
	- obračunani DDV				260 (20)
	- poslovni prihodki				760 (100)
	<p><i>Pojasnilo: ZP izkazuje prihodke in odhodke v enakem znesku, ker je prodal infrastrukturo po stroškovni vrednosti na JP. Dolgoročna terjatev do JP se pri ZP izkazuje kot finančno sredstvo – dolgoročna terjatev, ker je to pri JP financiranje – zadolževanje</i></p> <p><i>Pojasnilo: ZP mora prevzeti stroške upravljanja infrastrukture, ki jo uporablja za izvajanje javne službe in jo zaračunava bodisi uporabnikom ali JP.</i></p>				

	<ul style="list-style-type: none"> – neplačani odhodki – odbitni DDV* – dolgoročna obveznost iz financiranja ali poslovanja 	<p>18 (100) 17 (20)</p>	<p>96, 97 (120)</p>		
	<i>Pojasnilo: v bistvu gre za zadolžitev JP</i>				
	<i>Pojasnilo: JP ima pravico do odbitka DDV, če bo infrastrukturo uporabljal za obdavčeno dejavnost, npr. obdavčen najem</i>				
	<ul style="list-style-type: none"> – splošni sklad – nabavna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev – zmanjšanje splošnega sklada zaradi zadolžitve – zadolžitev 	<p>02 (100) 90 (120)</p>	<p>90 (100) 50 (120)</p>		
	<ul style="list-style-type: none"> – investicijski odhodki – neplačani odhodki 	<p>42 (100)</p>	<p>18 (100)</p>		
	<ul style="list-style-type: none"> – aktivni zunajbilančni konto – pasivni zunajbilančni konto 	<p>999 (100)</p>	<p>990 (100)</p>		
4.	<p>Odplačilo dolga</p> <ul style="list-style-type: none"> – dolgoročna obveznost iz financiranja – denarna sredstva na računu – odplačilo dolga – splošni sklad – denarna sredstva na računu – dolgoročno posojilo od ZP JP 	<p>96, 97 (12) 55 (12)</p>	<p>110 (12) 90 (12)</p>	<p>110 (12)</p>	<p>07,08 (12)</p>
	<i>Pojasnilo: če JP ne zaračuna najemnine za uporabo infrastrukture v višini odplačila posojila, potem mora javni partner dejansko odplačevati posojilo za zgraditev infrastrukture, predpostavimo, da odplačilo traja 10 let</i>				
	<i>Pojasnilo: morebitne dogovorjene obresti iz finančnega sredstva se pripoznajo med prihodki zasebnega partnerja in odhodki javnega partnerja</i>				
5.	<p>Obračun amortizacije</p> <ul style="list-style-type: none"> – splošni sklad – popravek vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev zaradi amortiziranja 	<p>90 (5)</p>	<p>03 (5)</p>		
	<i>Pojasnilo: predpostavimo da je amortizacijska stopnja 5%, torej je letna amortizacija nižja od obroka posojila</i>				

6.	<i>Račun za uporabo infrastrukture (najemnina)</i> – terjatev JP do ZP – obračunani DDV – neplačani prihodki – stroški najema – odbitni DDV – obveznost ZP do JP	12 (6)	23 (1) 28 (5)	41 (5) 16 (1)	22 (6)
	<i>Pojasnilo: račun za najemnino je v višini obračunane amortizacije, saj vse druge stroške, ki se nanašajo na vzdrževanje infrastrukture nosi ZP, ki jo uporablja</i>				
7.	<i>Pobot terjatve iz naslova najemnine in obveznosti iz naslova odplačila dolga ter poplačilo razlike</i> – terjatev JP do ZP – dolgoročna obveznost iz financiranja – dolgoročno posojilo od ZP JP – obveznost ZP do JP – denarna sredstva na računih	96, 97 (12)	12 (6)	22 (6) 110 (6)	07,08 (12)
8.	<i>Pripoznanje odplačila posojila in prihodkov</i> – odplačilo – splošni sklad – neplačani odhodki – nedavčni prihodki	55 (12) 28 (5)	90 (12) 71 (5)		
9.	<i>Zaračunana storitev uporabnikom</i> – terjatev do kupcev – obračunani DDV – prihodki od prodaje			12(18)	26 (3) 76 (15)
	<i>Pojasnilo: koliko bo ZP lahko zaračunal uporabnikom je stvar dogovora v pogodbi oziroma je odvisno od razporeditve tveganj v JZP; glej pojasnilo pri tabeli 1.</i>				

Tabela 3: BOO (zgradi-upravlja-j-ohrani v lasti) koncesija

Zap. št.	Vsebina	JAVNI PARTNER		ZASEBNI PARTNER	
		Konto		Konto	
		V breme	V dobro	V breme	V dobro
1.	Račun za novozgrajeno infrastrukturo pri zasebnem partnerju – nabavna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev – odbitni DDV – obveznost do dobaviteljev – aktivni izvenbilančni konto – pasivni izvenbilančni konto	990 (100)	999 (100)	02 (100) 16 (20)	22 (120)
	<i>Pojasnilo: običajno je v igri tudi stavbna pravica, zato tudi zgradbo evidentirati izvenbilančno pri JP. Knjiženje odškodnine za stavbno pravico je v tabeli št.5.</i>				
2.	Plačilo dobaviteljem – obveznost do dobaviteljev – denarna sredstva na računu			22 (120)	110 (120)
3.	Obračun amortizacije – stroški amortizacije – popravek vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev zaradi amortiziranja			43 (5)	03 (5)
	<i>Pojasnilo: predpostavimo da je amortizacijska stopnja 5%</i>				
4.	Zaračunana storitev uporabnikom – terjatev do kupcev – obračunani DDV – prihodki od prodaje			12 (18)	26 (3) 76 (15)
	<i>Pojasnilo: koliko bo ZP lahko zaračunal uporabnikom je stvar dogovora v pogodbi oziroma je odvisno od razporeditve tveganj v JZP</i>				

Tabela 4: Vlaganja v tuja opredmetena osnovna sredstva (po modelu BOT)

Zap. št.	Vsebina	JAVNI PARTNER		ZASEBNI PARTNER	
		Konto		Konto	
		V breme	V dobro	V breme	V dobro
1.	<p>Račun za dograjeno infrastrukturo pri ZP</p> <ul style="list-style-type: none"> – nabavna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev – odbitni DDV – obveznost do dobavitelja – aktivni izvenbilančni konto – pasivni izvenbilančni konto 	990 (100)	999 (100)	04 (100) 16 (20)	22 (120)
	<i>Pojasnilo: priporočamo izvenbilančno evidenco</i>				
2.	<p>Obračun amortizacije</p> <ul style="list-style-type: none"> – stroški amortizacije – popravek vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev zaradi amortiziranja 			43(5)	05(5)
3.	<p>Zaračunana storitev uporabnikom</p> <ul style="list-style-type: none"> – terjatev do kupcev – obračunani DDV – prihodki od prodaje 			12(18)	26 (3) 76 (15)
4.	<p>Prenos infrastrukture na javnega partnerja po pogodbeni vrednosti na podlagi pogodbe in izstavljenega računa</p> <ul style="list-style-type: none"> – nabavna vrednost vlaganj v OS v tuji lasti – popravek vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev zaradi amortiziranja – terjatev zasebnega partnerja do javnega partnerja – prihodki – obračunani DDV – obveznost javnega partnerja do zasebnega partnerja – neplačani odhodki – odbitni DDV* – nabavna vrednost opredmetenih osnovnih sredstev – splošni sklad – aktivni izvenbilančni konti – pasivni izvenbilančni konti 	18 (50) 17 (10) 02 (50) 999 (100)	22 (60) 90 (50) 990 (100)	04 (100) 05 (50) 12 (60)	76 (0) 26 (10)

Tabela 5: Stavbna pravica*

Zap. št.	Vsebina	JAVNI PARTNER		ZASEBNI PARTNER	
		Konto		Konto	
		V breme	V dobro	V breme	V dobro
1.	<p>Pogodba o ustanovitvi stavbne pravice</p> <ul style="list-style-type: none"> – aktivni izvenbilančni konti – pasivni izvenbilančni konti 	990	999		
2.	<p>Račun za nadomestilo za stavbno pravico</p> <ul style="list-style-type: none"> – terjatve do kupcev – neplačani prihodki – premoženjske pravice – obveznosti do dobaviteljev 	12, 07	28	003	22, 98
	<p><i>Pojasnilo: JP in ZP se morata dogovoriti ali se bo nadomestilo plačalo v enkratnem znesku ali v obrokih v dobi trajanja stavbne pravice. Tu je predpostavljeno enkratno plačilo takoj.</i></p> <p><i>Pojasnilo: Tudi, če bi bil prenos stavbne pravice "brezplačen" bi jo morali ovrednotiti za evidentiranje v izvenbilančni evidenci pri JP in bilančni evidenci ZP; predlog vrednotenja za 1 evro</i></p>				
3.	<p>Izdatki za vpis stavbne pravice v zemljiško knjigo in drugi izdatki, povezani s pridobitvijo stavbne pravice</p> <ul style="list-style-type: none"> – premoženjske pravice – denarna sredstva na računih – aktivni izvenbilančni konti – pasivni izvenbilančni konti <p><i>Pojasnilo: dodatni stroški povečujejo nabavno vrednost stavbne pravice.</i></p>	990	999	003	110
4.	<p>Plačilo po pogodbi o ustanovitvi stavbne pravice, zaračunano nadomestilo za ustanovitev stavbne pravice.</p> <ul style="list-style-type: none"> – terjatve do kupcev – denarna sredstva na računih – neplačani prihodki – nedavčni prihodki – kratkoročne obveznosti do dobaviteljev – denarna sredstva na računih 	110 28	12, 07 71	220	110
5.	<p>Obračun amortizacije stavbne pravice</p> <ul style="list-style-type: none"> – stroški amortizacije – popravek vrednosti stavbne pravice 			430	008
6.	<p>Izdatki za gradnjo:</p> <ul style="list-style-type: none"> – nepremičnine v gradnji oziroma izdelavi – odbitni DDV – obveznost do dobavitelja 			027 160	220

7.	Amortizacija poslovne stavbe – stroški amortizacije – popravek vrednosti stavbe			431	035
8.	Izknjiženje stavbne pravice pred rokom – terjatev zasebnega partnerja za nadomestilo za zgrajeno infrastrukturo – davek na promet nepremičnin – stavbna pravica – popravek vrednosti stavbne pravice – poslovna stavba – popravek vrednosti stavbe – odbitni DDV – prevrednotovalni poslovni prihodki – obveznost JP – neplačani odhodki – nabavna v rednost stavbe – splošni sklad – izknjiženje stavbne pravice iz aktivne izvenbilančne evidence – izknjiženje stavbne pravice iz pasivne izvenbilančne evidence	18 02 999	22 90 990	120 008 035 –160	260 003 021 769
	<i>Pojasnilo: predpostavljamo predčasno prekinitev stavbne pravice, zato, da smo prikazali tudi popravek odbitka DDV.</i>				

* Na objektih in napravah, ki so predmet javno-zasebnega partnerstva, je, če s posebnim zakonom ni določeno drugače, mogoče ustanoviti stavbno ali pridobiti drugo stvarnopravno oziroma obligacijskopravno pravico. Ne glede na zakon, ki ureja stvarnopravna razmerja, je lahko trajanje stavbne pravice omejeno s prenehanjem razmerja javno-zasebnega partnerstva kot razveznim pogojem. Višina nadomestila ob prenehanju razmerja javno-zasebnega partnerstva se uredi s pogodbo o javno-zasebnem partnerstvu. Pri knjiženju javno zasebnega partnerstva se knjiženja po modelih kombinirajo s knjiženjem stavbne pravice.