

IV. SUSRET KATEDRI ZA RAČUNOVODSTVO ZEMALJA REGIJE

*STANJE I PERSPEKTIVE RAČUNOVODSTVENE PROFESIJE U ZEMLJAMA JUGOISTOČNE EUROPE
– IZAZOVI EU INTEGRACIJA*

RAČUNOVODSTVENI MODEL PRAĆENJA KAPITALNIH PROJEKATA FINANCIRANIH KOMBINACIJOM JAVNO-PRIVATNOG PARTNERSTVA I EU FONDOVA

VLAŠIĆ, 15. SRPANJ 2017.



Izv.prof.dr.sc. Davor Vašiček
davor.vasicek@efri.hr

Cilj rada

- **Analizirati pojavne oblike i računovodstvenu praksu praćenja projekata JPP u Hrvatskoj**
- **Detektirati prisutne kontroverze u razumijevanju suštine JPP odnosa te posljedične računovodstvene i porezne konflikte**
- **Preporučiti sinkronizirane računovodstvene modele** kod javnog i privatnog partnera u procesu izvođenja kapitalnih (investicijskih) projekata kombiniranim modelom JPP-a i sredstava iz EU izvora.
- **Analizirati porezne implikacije** primjene kombiniranog modela JPP-a i sredstava iz EU izvora i to:
 - bespovratnih sredstava (grantova).
 - financijskih instrumenata.

Objekt i metodologija istraživanja

- Kvalitativna računovodstvena analiza fokusirana je na **model JPP-a koji je u Hrvatskoj primjenjiv (Zakon o JPP) te kombiniranog financiranja sukladno proceduri kombiniranja JPP-a i ESI fondova (AIK 2013)**
- **Kvalitativna analiza** se temelji na aktualnim i recentnim stručnim i zakonskim podlogama sadržanim u Međunarodnim računovodstvenim standardima za privatni (IAS/IFRS) i javni sektor (IPSAS), statističkim zahtjevima klasifikacije imovine i javnog duga te priznavanja prihoda i rashoda (ESA 2010), zakonodavstvu EU te nacionalnom zakonodavstvu.
- **Analiza uključuje :**
 - a) zasebno razmatranje elemenata kombiniranog modela financiranja
 - b) kombinirani model financiranja

Financiranje javnog projekta iz fondova EU

- Primljena EU sredstva se u sustavu državne riznice evidentiraju kao primljeni predujam i ne raspodjeljuju se prema korisnicima.
- Sustav provedbe programa i projekata EU temelji se na osnovnim procesima, a to su: planiranje, izvršavanje, računovodstveno praćenje i kontrola.
- Korisnici sredstava iz EU izvora dužni su svoje financijsko i računovodstveno poslovanje **prilagoditi pravilima korištenja europskih strukturnih i investicijskih fondova i ostalih programa EU.**

Organizacija računovodstva

- Korisnik sredstava iz EU fondova dužan je tijekom realizacije projekta osigurati vjerodostojan **revizorski trag** koji će omogućiti učinkoviti nadzor i reviziju provođenja prihvaćenog projekta.
- **Računovodstveno praćenje projekata moguće je:**
 - putem izdvojenog računovodstvenog podsustava za svaki projekt,
 - u sklopu integralnog računovodstvenog sustava korisnika kreiranjem zasebnog „centra odgovornosti“ za svaki pojedini projekt,
 - raščlanjivanjem računa glavne knjige (u slučaju manjih projekata).

Računovodstvena pravila

- Računovodstvene informacije o realizaciji i učincima realizacije projekata korisnici iskazuju i u sklopu propisanog nacionalnog sustava eksternog financijskog izvještavanja.
- **Javni partner** (proračunski subjekt) - računovodstveni sustav proračuna temelji se na modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja (prihodi se priznaju u izvještajnom razdoblju kada su naplaćeni, a rashodi se na temelju nastanka poslovnog događaja neovisno o plaćanju).
- Iznimno, **za potrebe praćenja realizacije EU projekata i programa primjenjuje se načelo sučeljavanja prihoda i s njima povezanih rashoda** (pomoći od institucija i tijela EU i pomoći iz državnog proračuna na temelju prijenosa EU sredstava priznaju se u prihode izvještajnog razdoblja razmjerno nastalim troškovima provedbe ugovorenih programa i projekata).
- Do trenutka priznavanja prihoda, zaprimljena sredstva EU pomoći evidentiraju se kao **obveze za primljene predujmove**.

Proračunske klasifikacije

- Sustav računovodstvenog praćenja poslovanja temelji se na obveznoj primjeni proračunskih klasifikacija: ekonomske, funkcijske, organizacijske, programske, lokacijske i po izvorima financiranja.
- **Izvor 5 – Pomoći**
- **Prihodi:** podskupine **632** Pomoći od međunarodnih organizacija te institucija i tijela EU, **638** Pomoći temeljem prijenosa EU sredstava i **639** Prijenosi između proračunskih.
- **Rashodi: klasifikacija konkretnih rashoda u realizaciji projekata i programa određuje se prema krajnjem korisniku sredstava i to:**
 - a) Kada je krajnji korisnik EU sredstava proračunski korisnik, rashode planira i evidentira po prirodnoj vrsti troškova na odgovarajućem računu u razredu 3 i 4 računskoga plana proračuna.
 - b) Prijenosi EU sredstava u okviru općeg proračuna planiraju se i evidentiraju na odgovarajućem računu u podskupini 368 Pomoći temeljem prijenosa EU sredstava .
 - c) **Prijenos EU sredstava subjektima izvan općeg proračuna (trgovačka društva, udruge, sindikati, ustanove koje nisu proračunski korisnici), proračunski subjekt planira i evidentira na odgovarajućem računu ovisno o primatelju izvan općeg proračuna.**
- **S obzirom da se sredstva u JPP projektu od strane proračunskog subjekta (javnog partnera) usmjeravaju privatnom partneru koji se nalazi izvan sustava općeg proračuna, njihovo računovodstveno evidentiranje provodi se na odgovarajućem računu u odjeljku 3864 Kapitalne pomoći iz EU sredstava.**

Računovodstveni aspekt projekata primjenom modela JPP

- Računovodstveni proces praćenja realizacije projekata i uopće svih aktivnosti determiniran je **konkretnim oblikom JPP-a i ugovorom** kao temeljnim pravnim aktom kojim se dogovaraju međusobna prava i obveze između javnog tijela i privatnog partnera.
- Važna ugovorna pitanja koja determiniraju računovodstveni i porezni status:
 - **isključivanje elemenata najam odnosa**
 - **definiranje oblika JPP (statusni, koncesijski)**
 - **izbjegavanje elemenata koncesije javnih usluga**
 - **definiranje predmeta isporuke**

Javno privatno partnerstvo – PFI model

U Republici Hrvatskoj je JPP izdvojen kao oblik suradnje po modelu privatne financijske inicijative (PFI) sa slijedećim obilježjima:

- **JPP je dugoročni odnos;**
- **privatni partner dobavlja uslugu raspoloživosti prostora i usluga;**
- **privatni partner ne dobavlja radove;**
- **na privatnog se partnera obvezno prenosi obveza i rizici vezani za izgradnju i održavanje funkcionalnost (rizici izgradnje i raspoloživosti);**
- **javni projekt mora biti u nadležnosti javnog partnera, tj. mora se raditi o javnoj usluzi**
- **javni partner snosi rizik potražnje.**

JPP model u Republici Hrvatskoj

- JPP model nabave javnog projekta predmet kojega je **nabava usluge raspoloživosti javne građevine**, tj. predmet JPP-a je nabava usluge.
- Za prenesenu obvezu izgradnje i održavanja **javni partner plaća kompenzaciju privatnom partneru u obliku JPP naknade**.
- Model isključuje i postojanje najma u odnosu javnog i privatnog partnera.
- Obveze JP –a koje proizlaze iz ugovora o JPP sukladno ekonomskoj klasifikaciji EUROSTAT-a ne smatraju se zaduživanjem te se ne uključuju u uvjete i opseg duga/zaduženosti iz čl.87. i 88. Zakona o proračunu.

Opis procesa

- Realizacija JPP projekta započinje po **zaključenju ugovora** između javnog naručitelja i društva posebne namjene (**DPN**) koji se osniva i djeluje isključivo u svrhu realizacije JPP projekta to ono predstavlja privatnog partnera.
- **DPN** za potrebe izvršenja ugovora o isporuci usluge raspoloživosti javne građevine započinje proces njenog stjecanja odnosno **započinje svoju investiciju** u izgradnju nove (ili rekonstruiranje postojeće građevine koja je u vlasništvu javnog naručitelja).
- Izgradnja ili rekonstrukcija građevine temelji **na pravu građenja** (ili drugom ugovorenom pravu) koje je uspostavljeno između javnog naručitelja (kao pravnog vlasnika građevinskog zemljišta ili postojećeg objekta) i DPN-a kao investitora u izgradnju ili rekonstrukciju.
- Sukladno Zakonu o JPP, javni partner može dopustiti osnivanje prava građenja u korist privatnog partnera, i to **bez plaćanja naknade**.

Računovodstvo privatnog partnera

- Računovodstveni postupak započinje procesuiranjem **izgradnje (rekonstrukcije) građevine** koja je predmet ugovora o JPP.
- **Primjena Zakona o računovodstvu:**
 - Kod izgradnje: MRS 16 - Nekretnine, postrojenja i oprema)
 - Kod rekonstrukcije: MRS 38 – Nematerijalna imovina (ulaganja na tuđoj imovini radi prava korištenja)
- **U razdoblju trajanja ugovora o JPP privatni partner je pravni i ekonomski vlasnik novoizgrađene građevine/prava.**
- Svoju računovodstvenu politiku amortizacije novoizgrađene građevine (i zasebnih amortizirajućih cjelina), privatni će partner kreirati sukladno korisnom vijeku upotrebe građevine i zahtjevima funkcionalnosti koji su određeni sadržajem i **trajanjem ugovora o JPP.**
- Akumulirana amortizacija na kraju korisnog vijeka upotrebe biti će jednaka ukupnom kapitaliziranom trošku stjecanja imovine.

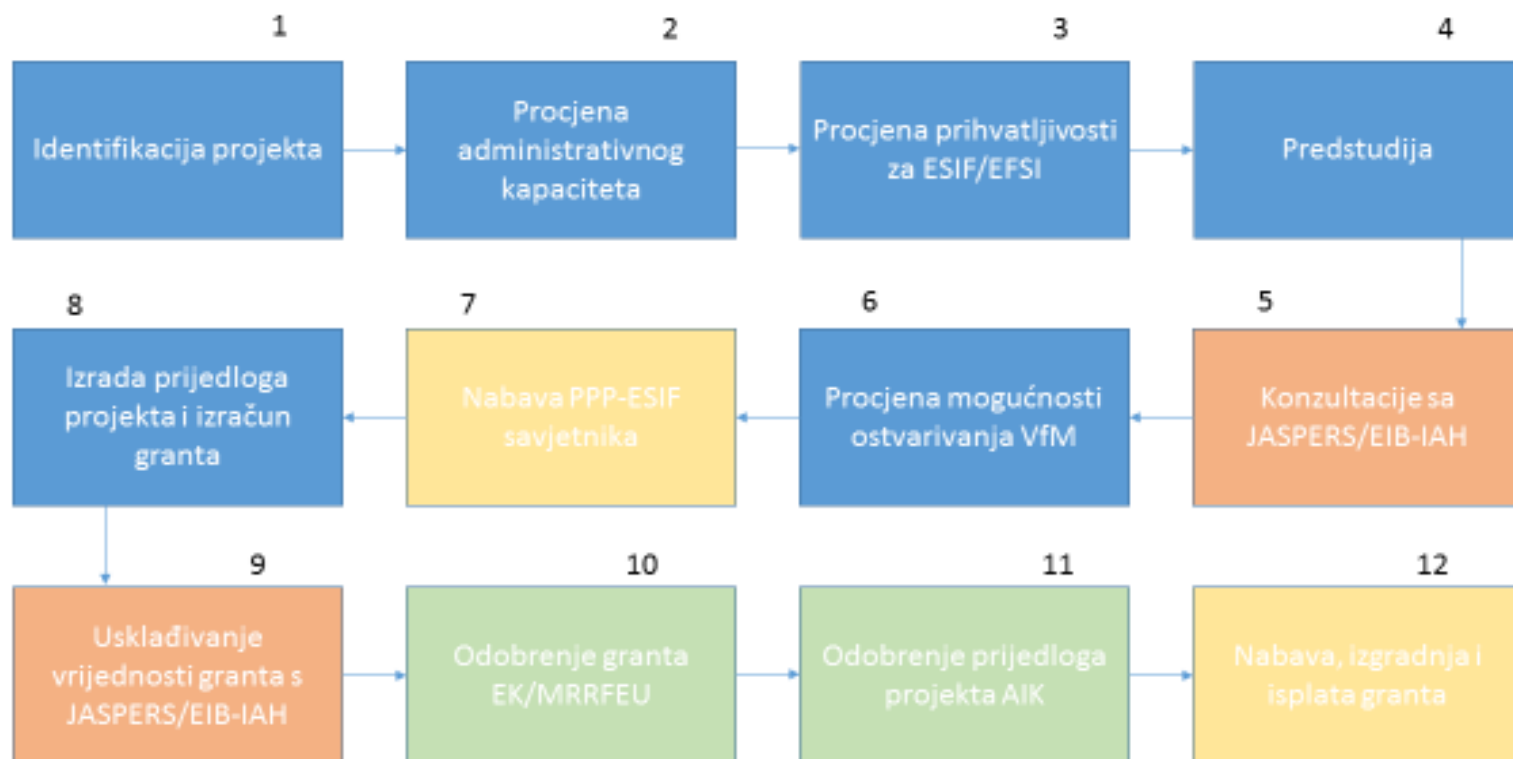
Porezni aspekt kod privatnog partnera

- U postupku stjecanja materijalne imovine privatni partner kao poduzetnik i obveznik PDV-a u nabavnu vrijednost imovine ne uključuje PDV s obzirom da zaračunani PDV (i/ili prenesena porezna obveza za PDV) od strane dobavljača predstavlja povratni porez (tzv. pretporez).
- Navedeno vrijedi i za priznavanje nematerijalne dugotrajne imovine – prava pri čemu je privatni partner samo ekonomski, ali ne i pravni vlasnik nekretnine s obzirom da je ulaganja u rekonstrukciju izvršio na tuđoj imovini s ciljem ostvarivanja svojih ekonomskih koristi.
- Tijekom pružanja usluga raspoloživosti objekta PP ostvaruje pravo na pretporez
- Prihode privatni partner ostvaruje temeljem pružanja usluga raspoloživosti građevine u razdoblju trajanja ugovora o JPP-u. Pri tome primjenjuje odredbe MRS-a 18 Prihodi.
- Privatni partner će tijekom ispunjavanja ugovora o JPP kontinuirano zaračunavati javnom partneru PDV na vrijednost svojih isporuka usluga raspoloživosti.
- Po isteku ugovora o JPP objekt bez naknade postaje vlasništvo JP –a (temeljem ugovora o JPP, Zakona o vlasništvu i drugim stvarnim pravima).
- Na procijenjenu vrijednost JP plaća PPN (porez na promet nekretnina).

Računovodstvo javnog partnera

- Računovodstveni postupak kod javnog partnera započinje davanjem prava građenja kada će u svojim analitičkim i izvanbilančnim evidencijama zabilježiti činjenicu opterećenosti svoje nekretnine pravom građenja.
- Bilančni iskaz nekretnine izgrađene na temelju danog prava građenja i/ ili povećane vrijednosti rekonstruirane građevine uslijedit će po isteku ugovora o JPP na temelju zakonske i/ili ugovorne odredbe o stjecanju pravnog vlasništva.
- Rezidualna ili procijenjena vrijednost građevine koja prelazi u pravno vlasništvo javnog partnera bez naknade priznat će se na odgovarajućem računu dugotrajne materijalne imovine uz istodobno povećanje vlastitih izvora vlasništva (javnog kapitala).
- Tijekom efektuiranja projekta pojavljivat će kontinuirani poslovni rashodi javnog partnera za primljene usluge raspoloživosti građevine tijekom realizacije ugovora o JPP. Pritom će na naknadu biti zaračunan i pripadajući PDV koji će uvećavati ovaj rashod. Navedeni rashodi prema ekonomskoj klasifikaciji zastupljenoj u računskom planu proračuna knjižit će se kao „zakupnine i najamnine“ u odjeljku 3235 razreda 3 računskog plana proračuna.

Proces kombiniranog financiranja



Faze projektnog ciklusa

1

Priprema: analiza opcija, društvene potrebe, sposobnosti preuzimanja obveza, prijedloga ugovora, analiza rizika, UŽT.

2

Procjena prihvatljivosti projekta za korištenjem instrumenata.

3

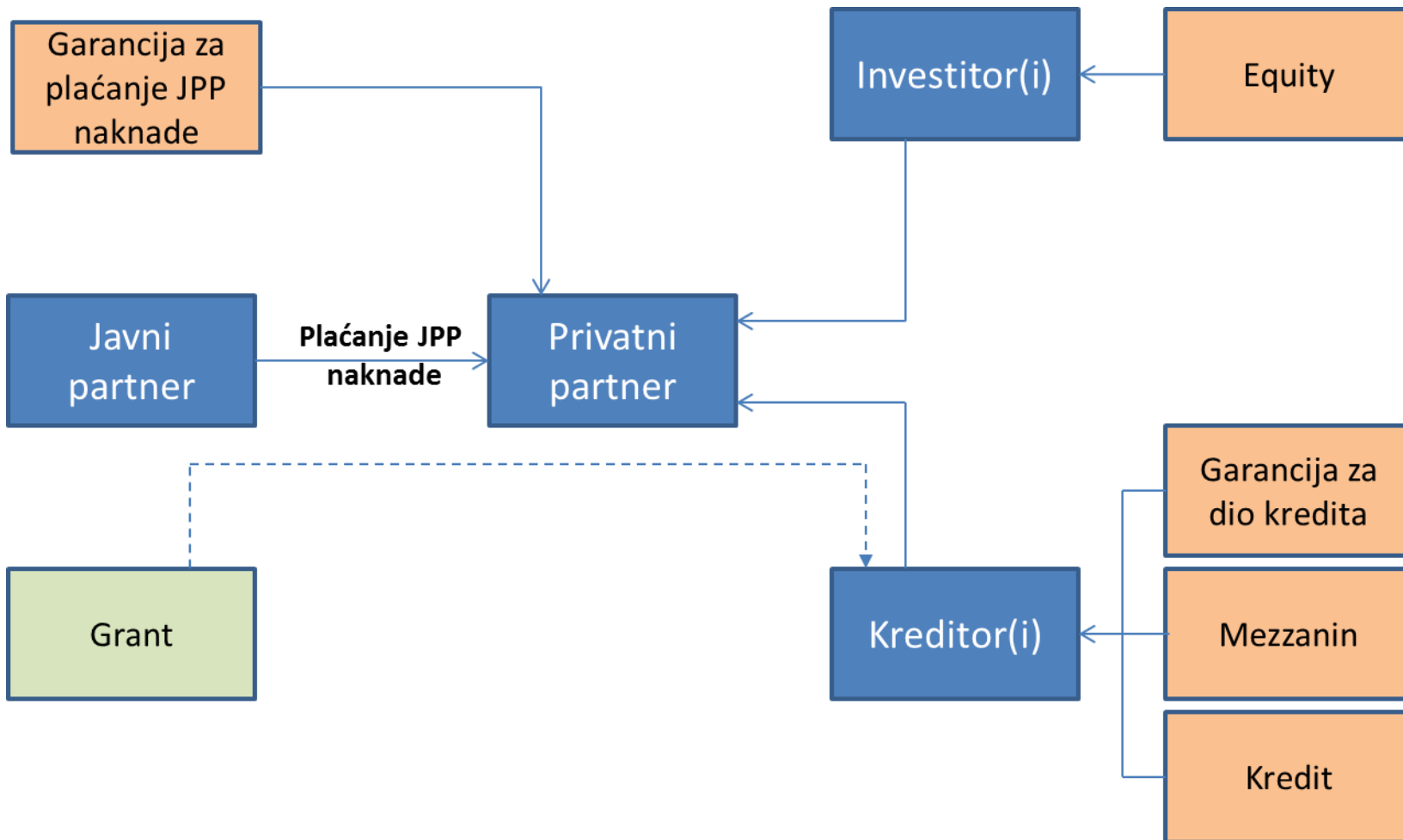
Tržišni test: provedba javne nabave privatnog partnera.

4

Ugovaranje: odredbe ugovora za isplatu granta, postupanje u slučaju refinanciranja.

5

Nadzor: u razdoblju građenja, u razdoblju uporabe, standardi, plaćanje, propisno korištenje granta.



Računovodstvo projekata u uvjetima kombiniranog financiranja bespovratnim EU sredstvima

Pretpostavke analiziranog modela:

- kombiniranje bespovratnih sredstava u obliku subvencija ili kapitalnih pomoći s modelom JPP tj. **uključivanje bespovratne (jednokratne) isplate davatelja sredstava iskazanog u obliku postotka (%) vrijednosti kapitalnog ulaganja.**
- **Naknada JPP definira se u relativnom iznosu kao stopa povrata na uložena sredstva privatnog partnera (IRRE).**
- Posljedica ovakve isplate je **smanjivanje JPP naknade** ili povećanje sposobnosti plaćanja krajnjih korisnika ili eliminacija plaćanja koncedenta prema koncesionaru .
- kapitalna pomoć (subvencija, grant) definira se kao novčani iznos koji prima javni partner u svrhu povećanja "priuštivosti" nabave projekta.
- **Kapitalna pomoć dodjeljuje se javnim partnerima u svrhu smanjenje kapitalnih troškova s ciljem da javni partner dođe u stanje sposobnosti podmirivanja budućih obveze kao posljedice ukupnih životnih troškova.**
- Kapitalna pomoć **na privatnog partnera djeluje financijski pozitivno jer smanjuje rizik i teret financiranja, a ekonomski neutralno jer je JPP naknada definirana u relativnom iznosu (prinos na uložena sredstva – IRRE).**

Računovodstvo javnog partnera (1)

- Računovodstveno procesuiranje započinje u trenutku nastanka novčanog toka, kada temeljem provedene procedure prima (ili asignira) uplatu novčanih sredstava – *granta* iz EU izvora.
- Primljena sredstva iz EU izvora javni partner priznat će kao svoj **prihod** (u sk. 63 na način kako je to prethodno opisano).
- S obzirom da se sredstva usmjeravaju privatnom partneru (koji se nalazi izvan sustava općeg proračuna), računovodstveno evidentiranje **rashoda** provodi se na odgovarajućem računu u odjeljku **3864 Kapitalne pomoći iz EU sredstava**.

Računovodstvo javnog partnera (2)

- U slučaju plaćanja privatnom partneru posredstvom **escrow računa** javni partner će svaku pojedinačnu doznaku s ovog računa istodobno priznavati u svojem računovodstvu kao prihod iz EU izvora i djelomično podmirenje svoje obveze prema privatnom partneru za isporučenu uslugu ili kao kapitalnu pomoć.
- Sredstva položena na *escrow račun*, ovisno o ugovoru s EU izvorom, javni će partner priznati kao obvezu za predujam kako je prethodno navedeno ili u svojoj izvanbilančnoj evidenciji, ukoliko je pravo na povlačenje sredstava uvjetovano izvršenjem usluge privatnog partnera.
- **Tijekom efektuiranja projekta, kod javnog partnera će se pojavljivati kontinuirani rashodi za naknade** koje plaća privatnom partneru sukladno zaključenom ugovoru o JPP. Pritom će na naknadu biti zaračunan i pripadajući PDV koji će uvećavati ovaj rashod.
- Rashodi za JPP naknade, prema računskom planu proračuna u RH, imaju karakter najamnina/zakupnina i knjižit će se kao „zakupnine i najamnine“ u odjeljku 3235

Računovodstvo javnog partnera (3)

- **Iz navedenoga je razvidno da javni partner u ovom modelu JPP-a u svojoj bilanci ne priznaje imovinu niti dugove** jer se pojavljuje u svojstvu korisnika usluge raspoloživosti građevine koju pruža privatni partner.
- **Po isteku ugovora o JPP-u, građevina postaje njegovo pravno i ekonomsko vlasništvo**, što će rezultirati unosom njene procijenjene vrijednosti u imovinsku bilancu uz istodobno povećanje vlastitih izvora (javnog kapitala).

Računovodstvo privatnog partnera

Relevantne činjenice su:

- Privatni partner u cijelosti preuzima rizik financiranja,
- Privatni partner u cijelosti preuzima rizik izgradnje i funkcionalnosti infrastrukturnog objekta,
- Građevina koja je predmet ulaganja, u pravnom je i ekonomskom vlasništvu privatnog partnera i služi za dugoročno pružanje usluga raspoloživosti javnom partneru prema uvjetima iz ugovora o JPP-u – priznavanje u bilanci prema MRS-u 16,
- Dužina trajanja ugovora o JPP-u određuje korisni vijek uporabe građevine,
- Po isteku ugovora građevina prelazi u vlasništvo javnog partnera,
- Javni partner tek po ispunjenju uvjeta o izgradnji objekta ispunjava svoju ugovornu obvezu te doznačuje privatnom partneru kapitalnu pomoć (*grant*) koja po svojoj suštini predstavlja pomoć povezanu s imovinom;
- **Primljena kapitalna pomoć za privatnog partnera ima računovodstveni karakter državne potpore po dobitnom pristupu MRS-a 20 koja je neutralna na njegov financijski rezultat i porezne obveze.**

Porezni status privatnog partnera

- Privatni partner je obveznik poreza na dobit i poreza na dodanu vrijednost
- Prilikom stjecanja dugotrajne imovine koja je predmet JPP ugovora, kao i tijekom njenog efektuiranja, ima pravo na odbitak zaračunatog/prenesenog pretporeza od dobavljača, pod uvjetima i na način kako je propisano Zakonom i Pravilnikom o PDV-u.
- Sredstva primljene državne potpore nisu oporezive PDV-om jer:
 - ne predstavljaju predujam za buduće isporuke usluga,
 - ne predstavljaju otkupnu vrijednost udjela u vlasništvu građevine (imovine) koja je predmet ugovora,
 - po svojoj suštini ne predstavljaju subvencije izravno povezane s naknadama/cijenama
- U toku efektuiranja imovine, privatni partner dužan je kontinuirano na svoje isporuke usluga raspoloživosti građevine zaračunavati pripadajući PDV.
- Po isteku ugovora o JPP objekt prelazi u vlasništvo JP-a :
 - PP ne ispravlja pretporez PDV-a (nakon roka od 10 godina efektuiranja),
 - porez na promet nekretnina.

Financijski instrumenti u kombiniranim modelima

- Financijski instrumenti predstavljaju pomoć davatelja instrumenta javnom ili privatnom partneru **za koju postoji obveza vraćanja**
- EK navodi četiri osnovna financijska instrumenta:
 - zajmovi ili krediti;
 - jamstva ili garancije te
 - vlasnički ili kvazi-vlasnički izvori financiranja.
- **Pod financijskim instrumentima u sklopu ove analize razumiju se krediti s povoljnom kamatnom stopom i dužim rokom povrata te razni oblici garancija.**
- **Ugovaranje financijskih instrumenata predstavlja skup procesa vezanih za zaključivanje sporazuma koje uglavnom provodi privatni partner s davateljem financijskih instrumenata u svrhu povećanja izvodljivosti konkretnog javnog projekta.**

Računovodstvo financijskih instrumenata u kombiniranim modelima

- Računovodstveni postupak praćenja zajmova i kredita počinje priznavanjem obveza njihovih korisnika u trenutku primitka odobrenih sredstava.
- Kamate koje korisnik plaća davatelju predstavljaju u pravilu financijski rashod poslovanja. Iznimku čine kamate koje se kapitaliziraju odnosno uključuju u nabavnu vrijednost građevine pod uvjetima definiranim u MRS-u 23 Troškovi posudbe.
- Jamstva i garancija predmet su evidentiranja u izvan bilančnoj evidenciji primatelja.

Zaključak

- Računovodstveni i porezni tretman modela JPP izravno proizlazi iz ugovornih odredbi kojima se određuje njegova suština.
- Model PFI inauguriran hrvatskim propisima o JPP-u jednoznačno stavlja privatnog partnera u ulogu investitora, a javnog partnera u ulogu korisnika usluga raspoloživosti.
- Posljedično, to određuje bilančni status imovine i obveza u računovodstvu sudionika projekta JPP.
- Privatni partner kao obveznik PDV-a ostvaruje pravo na pretporez i obvezan je na JPP naknadu za isporuke raspoloživosti kontinuirano u ugovornom roku zaračunavati pripadajući PDV.
- Sredstva iz EU izvora povećavaju „priuštvost javne infrastrukture” javnom partneru jer smanjuju kapitalne troškove s ciljem da javni partner dođe u stanje sposobnosti podmirivanja budućih obveza (naknade) kao posljedice ukupnih životnih troškova objekta.
- Sredstva iz EU izvora na privatnog partnera djeluje financijski pozitivno jer smanjuju rizik i teret financiranja.
- Sredstva iz EU izvora neutralna su na porezni status i profitabilnost privatnog partnera.
- Financijski instrumenti u smislu EU pomoći predstavljaju povratna sredstva s povoljnijim (subvencioniranim) troškovima korištenja i jamstva (garancije)

HVALA NA PAŽNJI !