

Paweł Ludwisiak

Metodyka obliczania rekompensaty z tytułu świadczenia usług użyteczności publicznej w autobusowej komunikacji regionalnej

Wstęp

W artykule¹ przedstawiono metodykę obliczania rekompensaty z tytułu wykonywania usług użyteczności publicznej według przepisów rozporządzenia (WE) 1370/2007² dla określonego, wybranego modelu przedsiębiorstwa transportowego. Metodykę obliczania rekompensaty skonstruowano poprzez budowę kont rachunkowych tworzonych dla rejestracji kosztów i przychodów związanych z wykonaniem usługi użyteczności publicznej, na bazie typowego planu kont, stosowanego w praktyce rachunkowości Przedsiębiorstw Komunikacji Samochodowej (PKS). Dla przedsiębiorstwa przewozowego prowadzącego przewozy o charakterze użyteczności publicznej oraz działalność komercyjną, zasadnicze znaczenie dla obliczenia rekompensaty będzie miało rozdzielenie kosztów i przychodów związanych z tymi rodzajami działalności. Zapisy opracowanego planu kont wynikają z wzorcowego planu kont rachunkowych oraz charakterystycznych dla branż dziedzin i rodzajów działalności.

1. Ogólne założenia metodyczne ustalania rekompensaty

Umowa o świadczenie usług powinna jednoznacznie określać zobowiązania z tytułu świadczenia usług publicznych, które musi wypełniać operator. Zobowiązania w zakresie przewozów można w umowie określić poprzez:

- określenie pracy eksploatacyjnej wyrażonej w wozokilometrach,
- zdefiniowanie linii i tras, które obejmie umowa, możliwości dodawania nowych, likwidowania istniejących linii czy też modyfikowania tras w oparciu o ustalony przez strony rozkład jazdy,
- określenie usług dodatkowych świadczonych w ramach umowy, np. dystrybucja i sprzedaż biletów z określeniem zakresu tej działalności i uwzględnieniem zasad wykorzystania w celu realizacji tej działalności składników majątkowych wykorzystywanych do realizacji usług publicznych.

Umowa powinna określać parametry jakościowe i techniczne (np. w odniesieniu do taboru) związane ze świadczonymi usługami oraz odpowiedzialność operatora w tym zakresie. Parametry jakościowe mogą dotyczyć takich wskaźników jak:

- * punktualność kursowania pojazdów,
- * bezpieczeństwo podróżnych i ich mienia,
- * dostępność usług dla niepełnosprawnych,
- * komfort podróży (oświetlenie, ogrzewanie, odpowiednie wyposażenie pojazdów, ilość miejsc siedzących),
- * udostępnianie informacji dotyczących świadczonych usług, dostępność biletów, itp.

Parametry techniczne dotyczące taboru do wykonywania usług powinny określać minimalne wymagania techniczne oraz mechanizm promowania podnoszenia standardu w trakcie trwania umowy, np. poprzez stopniowe wprowadzanie jednostek o niższej emisji spalin. W konsekwencji określenia standardów jakościowych i technicznych umowa powinna określać potrącenia – kary umowne za niedotrzymanie tych standardów i mechanizm ich naliczania.

Umowa musi zawierać precyzyjne zapisy dotyczące taryfy, tj.:

- ❖ cenniki za przejazdy jednorazowe, miesięczne lub wieloprzejazdowe,
- ❖ ulgi ustawowe lub ustalone przez władze lokalne,
- ❖ cenniki za przewóz bagażu, kary za przejazdy bezbiletowe,
- ❖ mechanizm waloryzacji cen,
- ❖ odpowiedzialność za opracowanie planu taryfowego.

Umowa w tym zakresie powinna regulować organizację sprzedaży biletów, sposób rozliczania przychodów ze sprzedaży biletów i ewentualnych kar za przejazdy bezbiletowe. Zapisy dotyczące infrastruktury powinny określać zasady dostępu operatora oraz podział kosztów związanych z jej utrzymaniem. Umowa, w celu zapewnienia jej zgodności z rozporządzeniem (WE) 1370/2007, powinna zawierać metodykę wyliczania poziomu rekompensaty. Metodyka powinna uwzględniać wszelkie koszty i przychody związane ze świadczeniem usług oraz rozsądny zysk operatora. W przypadku prowadzenia przez operatora innych rodzajów działalności konieczne jest, aby umowa zawierała:

- postanowienia dotyczące obowiązku prowadzenia odrębnej rachunkowości dla usług świadczonych na podstawie umowy oraz działalności pozostałej,
- wykaz kategorii kosztów i przychodów związanych z wykonywaniem usługi użyteczności publicznej oraz odpowiednie klucze alokacji kosztów i przychodów w ramach rachunkowości operatora.

Przy kalkulacji rekompensaty należy wziąć pod uwagę wszelkie przysporzenia ze źródeł publicznych na rzecz operatora, np. podniesienie kapitału przez miasto w spółce komunalnej, przyznanie dofinansowania do zakupu taboru, udostępnienie na zasadach wyłączności infrastruktury. Istotnym zapisem dotyczącym rekompensaty będzie również system jej wypłacania. Poza wymienionymi wymogami umowa o świadczenie usług użyteczności publicznej powinna zawierać określenie praw i obowiązków stron umowy, okres na jaki została zawarta, system monitorowania i kontroli wykonania umowy, ewentualne kary umowne.

Dla opracowania zakładowego planu kont firmy transportowej realizującej usługi użyteczności publicznej i obliczenia rekompensaty, konieczne było przyjęcie założeń wynikających

z obowiązkowej treści umowy o świadczenie usług publicznych. Przyjęto następujące założenia:

- ❑ tabor autobusowy do realizacji umowy jest ściśle określony, wydzielony z grupy taboru operatora, nie realizuje innych przewozów, jest własnością operatora,
- ❑ infrastruktura przystankowa jest własnością organu właściwego, operator nie ponosi kosztów jej utrzymania,
- ❑ dworzec autobusowy jest własnością operatora, ponosi on koszty jego utrzymania,
- ❑ operator prowadzi działalność komercyjną – w zakresie przewozu osób i inne rodzaje działalności,
- ❑ przychody taryfowe stanowią w całości przychody operatora.

W celu obliczenia wyniku finansowego netto, właściwy organ kieruje się następującym systemem obliczania:

koszty poniesione w związku ze zobowiązaniem z tytułu świadczenia usług publicznych lub pakietem takich zobowiązań nałożonym przez właściwy organ/właściwe organy i zawartym w umowie o świadczenie usług publicznych lub w zasadzie ogólnej,

minus wszystkie dodatnie wpływy finansowe wygenerowane na sieci obsługiwanej w ramach danego(-ych) zobowiązania (zobowiązań) z tytułu świadczenia usług publicznych,

minus przychody taryfowe i jakiegokolwiek inne przychody wygenerowane podczas wypełniania danego zobowiązania lub zobowiązań z tytułu świadczenia usług publicznych,

plus rozsądny zysk,

równa się wynik finansowy netto.

2. Ujęcie kosztów dla potrzeb obliczania rekompensaty

Zasadnicze znaczenie dla obliczenia wartości rekompensaty ma odpowiednia kategoryzacja i alokacja kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwo w związku z wykonaniem usługi użyteczności publicznej. Koszty zmienne, bezpośrednie, związane z konkretnym zadaniem przewozowym są w sposób prosty i miarodajny, poprzez nośniki tych kosztów, przypisane temu zadaniu. Poza kosztami bezpośrednimi przedsiębiorstwo generuje koszty pośrednio produkcyjne i ogólne – administracyjne, gospodarcze, zarządu, niezwiązane bezpośrednio w wykonywaną działalnością gospodarczą. W przypadku, gdy przedsiębiorstwo wykonuje tylko i wyłącznie usługi użyteczności publicznej, na zasadzie umowy zawartej z organem właściwym, całość tych kosztów obciąża wykonywane usługi i powinna zostać kalkulowana przy obliczaniu rekompensaty. Jednakże firma taka może generować koszty, które w świetle rozporządzenia (WE) 1370/2007 mogą nie zostać uznane za niezbędne dla realizacji usługi publicznej.

W dalszej części przedstawiono sposób wyliczenia proporcji w jakiej koszty stałe obciążają koszty wykonania usługi użyteczności publicznej, a w jakiej pozostałe rodzaje działalności przedsiębiorstwa – w jakiej wysokości koszty te powstały w związku z wykonywaną działalnością publiczną (i w konsekwencji zaliczone zostaną do kalkulacji wysokości rekompensaty) a w jakiej wysokości w związku z pozostałą działalnością przedsiębiorstwa. Zgodnie z przepisami załącznika do rozporządzenia (WE) 1370/2007 w celu prawidłowej alokacji

kosztów należy dokonać wyodrębnienia kont księgowych – kosztów i przychodów, oraz aktywów dotyczących usługi użyteczności publicznej i pozostałych dziedzin działalności prowadzonych przez przedsiębiorstwo. Zgodnie z punktem 5 rozporządzenia w celu zwiększenia przejrzystości oraz uniknięcia subsydiowania skośnego – w przypadku, gdy podmiot świadczący usługi publiczne wykonuje jednocześnie usługi rekompensowane podlegające zobowiązaniom z tytułu świadczenia usług transportu publicznego i prowadzi inną działalność – rachunki związane z usługami publicznymi muszą zostać odpowiednio rozdzielone i spełniać przynajmniej następujące warunki:

- * konta przypisane do każdej z tych dziedzin działalności muszą być prowadzone oddzielnie, a odpowiadające im aktywa oraz koszty stałe przydzielone są zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości i przepisami podatkowymi,
- * wszelkie koszty zmienne, odpowiednia suma na poczet kosztów stałych i rozsądny zysk związany z jakąkolwiek inną dziedziną działalności podmiotu świadczącego usługi publiczne nie mogą być w żadnym przypadku rozliczane w ramach danych usług publicznych.

Zasada ta znalazła odzwierciedlenie w ogólnych wytycznych do obliczenia wysokości rekompensaty sformułowanych przez Ministerstwo Rozwoju Regionalnego³. W dokumencie tym podkreślono, że „operator prowadzący inną, nie związaną ze świadczeniem usługi publicznej, działalność gospodarczą zobowiązany jest prowadzić rachunkowość w sposób umożliwiający prawidłową alokację kosztów i przychodów związanych ze świadczeniem usługi publicznej, rozdzielając je od kosztów i przychodów związanych z inną działalnością gospodarczą”.

Kierując się przytoczonymi zasadami wprowadzono do typowego, spotykanego w praktyce planu kont firmy transportowej dodatkowe konta kosztów bezpośrednich dotyczące usług użyteczności publicznej. W grupie kosztów pośrednich i stałych dokonano odpowiednich alokacji:

- ❖ w grupie kosztów wydziałowych przewozu osób – podział na poszczególne rodzaje wykonywanych przewozów – przewozy na zasadach ogólnych i na zasadach użyteczności publicznej;
- ❖ w grupie kosztów ogólnozakładowych – podział na poszczególne rodzaje działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo w tym na działalność przewozową razem, skąd po dokonaniu przeksięgowania obciążają koszty usług publicznych.

Dokonując przedstawionego podziału kosztów, przyjmowane są klucze podziału zapisane w zasadach rachunkowości podmiotu. W praktyce rachunkowości przeważa podejście proporcjonalne podziału tych kosztów według proporcji udziału kosztów generowanych w określonym „miejscu powstawania”. Rzadziej stosowane jest podejście proporcjonalne udziału przychodów uzyskiwanych z poszczególnych rodzajów działalności. Prezentowane w niniejszej metodologii podejście do podziału tych kosztów jest indywidualne, w zależności od analizowanego przypadku. Poziom kosztów pośrednich i stałych jest różny, w zależności od wielkości przedsiębiorstwa i zakresu jego działalności. Koszty bezpośrednie są w przybliżeniu porównywalne u przewoźników operujących na danym obszarze – koszty zatrudnienia, paliwa itp. (znaczące różnice mogą dotyczyć kosztów amortyzacji). Wielkość przedsiębiorstwa będzie rzutować na poziom kosztów stałych i w konsekwencji wysokość rekompensaty.

Tab. 1.
Typowe zapisy grupy kosztów zespołu 5 – konta syntetyczne

Zespół 5	Koszty według typów
501	Koszty działalności podstawowej przewozu osób – podstawowe
502	Koszty wydziałowe działalności podstawowej przewozu osób
503	Koszty działalności pomocniczej – podstawowe
504	Koszty wydziałowe działalności pomocniczej
505	Koszty działalności – diagnostyka
506	Koszty ogólnozakładowe
507	Kotłownia

Źródło: Opracowanie własne na podstawie badań w przedsiębiorstwach PKS z wykorzystaniem S. Koc, T. Waślicki, Zakładowy plan kont dla spółek prawa handlowego, Wolters Kluwer Polska, 2009.

Tab. 2.
Schemat podziału kosztów zespołu 5 – wprowadzenie kont dla kosztów dotyczących usługi użyteczności publicznej

501	Koszty podstawowe przewozu osób	→	501	Koszty podstawowe przewozu osób - na zasadach ogólnych
			502	Koszty podstawowe przewozu osób - usługa użyteczności publicznej
502	Koszty wydziałowe przewozu osób	Bez zmian	503	Koszty wydziałowe przewozu osób
503	Koszty działalności pomocniczej	→	504	Koszty działalności pomocniczej podstawowe
			505	Koszty działalności pomocniczej podstawowe - odnoszące się do taboru do obsługi usług użyteczn. publicznej
504	Koszty wydziałowe działalności pomocniczej	Bez zmian	506	Koszty wydziałowe działalności pomocniczej

Źródło: Opracowanie własne.

Tab. 3.
Zapisy konta 502 – konta analityczne

502	Koszty przewozu osób - usługi użyteczności publicznej
502-01	Zużycie paliwa
502-02	Zużycie materiałów
502-03	Koszty amortyzacji pojazdów
502-04	Naprawa urządzeń – kasowniki i inne
502-05	Wynagrodzenie kierowców
502-06	Naliczenie ZFŚS
502-07	ZUS – kierowcy
502-08	Szkolenia
502-09	Badania okresowe
502-10	Ubezpieczenia kierowców
502-11	Wjazdy na dworce i przystanki
502-12	Oplaty drogowe – winiety
502-13	Podatek od środków transportowych
502-14	Ubezpieczenia komunikacyjne
502-15	Usługi obce – naprawy autobusów

koszty zespołu 4 i zespołu 6 według nośników

Źródło: Jak w tab. 1.

Tab. 4.
Zapisy konta 503 – konta syntetyczne

503	Koszty wydziałowe działalności podstawowej przewozu osób
503-01	Podatek od nieruchomości
503-02	Zużycie energii
503-03	Zużycie materiałów
503-04	Wynagrodzenia – pracownicy umysłowi
503-05	Naliczenie ZFŚS – wydziałowe
503-06	ZUS – wydziałowe
503-07	Środki czystości i odzież
503-08	Naprawa i konserwacja budynków i budowli
503-09	Usługi obce – pozostałe
503-10	Pozostałe opłaty
503-11	Usługi rozkładu jazdy
503-12	Koszty ogólnozakładowe
503-13	Koszty kotłowni – przeksięgowania

koszty zespołu 4 i zespołu 6 koszty według klucza oddziału z konta 508 i konta 509

Źródło: Jak w tab. 1.

Zdolność do efektywnego wykorzystania majątku, mierzona produktywnością aktywów może mieć znaczenie zasadnicze w przypadku ubiegania się w swobodnej grze rynkowej o zawarcie umowy o świadczenie usług użyteczności publicznej (dla podmiotów zewnętrznych). Rozporządzenie (WE) 1370/2007 nakłada w tym zakresie obowiązek promowania lub rozwoju „systemu skutecznego zarządzania podmiotu świadczącego usługi publiczne”.

Pośrednio kwestię kosztów stałych i pośrednich powstających w przedsiębiorstwach przewozowych uwzględniono w rozporządzeniu (WE) 1071/2009⁴. Wymogi, o których mowa w artykule 5 punkt c, dotyczą konieczności posiadania przez przewoźnika niezbędnego do prowadzenia działalności przewozowej zaplecza. Spełnienie tego wymogu nakłada na przedsiębiorcę konieczność posiadania niezbędnego wyposażenia technicznego i administracyjnego, infrastruktury, których utrzymanie bezpośrednio rzutuje na poziom kosztów generowanych przez przedsiębiorstwo w tym poziom kosztów stałych i w konsekwencji na ceny świadczonych usług.

Rejestracja kosztów – zespół kosztów 4, 5, 6

Koszty wstępnie ujmowane na kontach zespołu 4 – *zespół kosztów rodzajowych* równolegle rozliczane są na miejsca ich powstawania i nośniki w zespole 5 – *koszty według typów działalności*. Poniesione koszty rodzajowe, które dotyczą następnich okresów rozliczeniowych księgowane są na kontach zespołu 6 – *rozliczenia międzyokresowe kosztów*, skąd przenieszone są na konta zespołu 5, w okresie którego dotyczą. Na kontach zespołu 5 ujmowane są wszystkie koszty poniesione przypadające na dany okres.

Konta syntetyczne przedstawione w tabeli 1 to typowy podział kosztów zespołu 5, stosowany powszechnie w praktyce rachunkowości analizowanych przedsiębiorstw PKS. W zespole tym spotyka się ponadto, w zależności od zakresu prowadzonej działalności następujące pozycje:

- koszty – przewozy rzeczy,
- koszty – dworce autobusowe,
- koszty – stacje paliw,
- koszty – szkoła kierowców,
- koszty – sklepy.

W przedstawionym układzie kont zespołu 5 koszty stacji paliw lokowane są w pozycji kosztów działalności pomocniczej. W praktyce działalność pomocnicza działalności przewozowej przynosi przychody przez świadczenie usług na rzecz podmiotów obcych. Dotyczy to np. sprzedaży paliw na zewnątrz. W konsekwencji w pozycjach przychodów zespołu 7 znajdują się pozycje związane z tą działalnością. Koszty dworca autobusowego rejestrowane są w pozycji kosztów wydziałowych działalności podstawowej.

Zgodnie z przedstawionym podziałem kosztów zespołu 5, konta 501 i 502 dotyczą wszystkich kosztów działalności przewozowej przedsiębiorstwa, tj.:

- * konto 501 – koszty podstawowe działalności przewozowej: koszty bezpośrednie, zmienne dotyczące działalności przewozowej,
- * konto 502 – koszty wydziałowe, dotyczące działalności przewozowej pośrednio: konto to obejmuje sumę kosztów związanych z działalnością przewozową niewynikającą bezpośrednio z pracy przewozowej, tj.:
 - utrzymanie budynków i infrastruktury w tym dworzec autobusowy,

- administracja,
- koszty pracy zespołu rewizorskiego (lub usług obcych w tym zakresie), itp.

Koszty zespołu 503, 504 i 505 dotyczą kosztów związanych z eksploatacją taboru własnego – napraw, obsługi technicznej, okresowych przeglądów technicznych oraz kosztów usług obcych wykonywanych na stacji obsługi pojazdów, stacji paliw i stacji diagnostyki. Pozostałe pozycje wyodrębnione w planie zespołu kosztów 5 dotyczą ogólnych kosztów działalności przedsiębiorstwa.

Koszty zespołu 5 – wprowadzenie kont księgowych rejestrujących koszty usług użyteczności publicznej

W celu alokacji kosztów powstających w związku z wykonaniem usługi użyteczności publicznej, tworzy się w ramach zespołu 5 odrębne konta księgowe do rejestracji kosztów bezpośrednich dotyczących tej usługi:

- ❖ koszty działalności podstawowej przewozu osób, podstawowe – usługi użyteczności publicznej,
- ❖ koszty działalności pomocniczej, podstawowe – dotyczące taboru do obsługi usług użyteczności publicznej.

Konta te ewidencjonują koszty bezpośrednie takie, które wprost z dowodów źródłowych można przyporządkować poszczególnym rodzajom działalności. Na kontach kosztów wydziałowych przewozu osób i działalności pomocniczej – stacji obsługi pojazdów, ujmuje się te koszty pośrednie, których zaliczenie do poszczególnych rodzajów działalności w ramach danego wydziału na podstawie dokumentów źródłowych jest niemożliwe.

Charakterystyka kont księgowych kosztów usług użyteczności publicznej w zespole 5

Tytuły poszczególnych pozycji kosztowych w zespole 501 (tab. 3) dotyczącym pozostałych rodzajów przewozów brzmią identycznie, rozszerzone zostają o koszty specyficzne dla innego rodzaju przewozu – np. diety kierowców (turystyka), opłata za licencje w transporcie międzynarodowym, winiety, autostrady, parkingi itp. W tabeli 4 przedstawiono natomiast typowe zapisy kosztów wydziałowych przewozu osób w ujęciu kont analitycznych. W obu tabelach przedstawiono kierunek zapisów księgowych (miejsc rejestracji kosztów).

Koszty eksploatacji napraw i utrzymania grupy taboru wydzielonego do wykonywania usług użyteczności publicznej, podstawowe, grupowane są na wydzielonym koncie 505 (tab. 5). Podobnie jak w przypadku kosztów podstawowych działalności przewozowej, rejestracja kosztów następuje bezpośrednio z materiałów źródłowych:

- ❑ przypisanych konkretnemu autobusowi,
- ❑ przypisanych liczbie roboczogodzin napraw, obsług technicznych i przeglądów.

Prezentowane w tabeli 5 tytuły kont analitycznych w zespole kosztów 504 będą brzmiały identycznie – dotyczyć będą jedynie innej grupy taboru, realizującej inną działalność przewozową. W przypadku zmiany taboru, lub w przypadku braku ścisłej regulacji w umowie o świadczenie usług, powstanie trudność z przypisaniem konkretnego autobusu do danej usługi. Wówczas dla kalkulacji kosztów miarodajny może być klucz podziału sumarycznych kosztów bezpośrednich dotyczących danego rodzaju taboru – np. dla jednostek o określonej pojemności pasażerskiej, wielkości – proporcjonalnie według ilości taboru zaangażowanego do poszczególnych zadań przewozowych.

Tab. 5.

Typowe zapisy kont zespołu 505 – konta analityczne

505	Koszty działalności pomocniczej, podstawowe – dotyczące taboru do obsługi usług użyteczności publicznej	
505-01	Zużycie ogumienia	koszty zespołu 4 i zespołu 6 według nośników
505-02	Zużycie części zamiennych	
505-03	Zużycie pozostałych materiałów	
505-04	Wynagrodzenia pracowników SO	
505-05	Naliczenie ZFŚS	
505-06	ZUS pracownicy SO	
505-07	Pozostałe koszty SO	
505-08	Naprawy powypadkowe	
505-09	Zużycie paliwa, smary i oleje	

Źródło: Jak w tab. 1.

Tab. 6.

Typowe zapisy kont zespołu 506 – konta analityczne

506	Koszty wydziałowe działalności pomocniczej	
506-01	Zużycie materiałów	koszty zespołu 4 i zespołu 6 koszty według klucza podziału z konta 508 i konta 509
506-02	Zużycie energii	
506-03	Naprawa i konserwacja urządzeń	
506-04	Amortyzacja – koszty	
506-05	Wynagrodzenia pracowników – administracja	
506-06	Naliczenie ZFŚS	
506-07	ZUS	
506-08	Środki czystości i odzież	
506-09	Delegacje i ubezpieczenia	
506-10	Opłaty komunalne	
506-11	Podatek od nieruchomości	
506-12	Amortyzacja pogotowia technicznego	
506-13	Zużycie paliwa – pogotowia techn.	
506-14	Zużycie paliwa na SO	
506-15	Remont budynku SO	
506-16	Pozostałe	
506-17	Koszty ogólnozakładowe	
506-18	Koszty kotłowni – przeksięgowania	

Źródło: Jak w tab. 1.

Tab. 7.

Schemat rozliczenia pozostałych kosztów zespołu 5

Koszty zespołu 5	Zasada rozliczenia kosztów	Miejsce rozliczenia kosztów
507 Koszty działalności diagnostyka	Klucz proporcji ilości badań technicznych	Koszty zespołu 7 usługi użyteczności publicznej usługi na zasadach ogólnych koszt własny – usługi obce
508 Koszty ogólnozakładowe	Klucz proporcji udziału kosztów w kosztach	Rozliczenie kosztów w zespole 5 na poszczególne rodzaje działalności konta 502, 504, 507, 508
509 Kotłownia	Klucz proporcji udziału powierzchni użytkowej budynków	Rozliczenie kosztów w zespole 5 na poszczególne rodzaje działalności konta 502, 504, 507

Źródło: Opracowanie własne.

Tab. 8.

Schemat rozliczenia kosztów kotłowni w ramach kont zespołu 5

Koszty zespołu 5	Klucz podziału	Koszty zespołu 5	Syntetyka analityka
509 koszty kotłowni	PU_{dzp}	Koszty wydziałowe przewozu osób	503
	$\sum PU$	Koszty kotłowni – przeksięgowania	503-13
	PU_{dzso}	Koszty wydziałowe działalności pomocniczej	506
	$\sum PU$	Koszty kotłowni – przeksięgowania	506-18
	PU_{adm}	koszty ogólnozakładowe	508
	$\sum PU$	Koszty kotłowni – przeksięgowania	508-11
	PU_d	Koszty działalności diagnostyka	507
	$\sum PU$	Koszty kotłowni – przeksięgowania	507-11

Źródło: Opracowanie własne.

Tab. 9.

Schemat rozliczenia kosztów ogólnozakładowych w ramach kont zespołu 5

Koszty zespołu 5	Klucz podziału	Koszty zespołu 5	Syntetyka analityka
508	PU_{dzp}	Koszty wydziałowe działaln. podst. przewozu osób	503
	ΣPU	Koszty ogólnozakładowe – przeksięgowania	503-12
koszty ogólnozakładowe	PU_{dzso}	Koszty wydziałowe działalności pomocniczej	506
	ΣPU	Koszty ogólnozakładowe i – przeksięgowania	506-20
	PU_d	Koszty działalności diagnostyka	507
	ΣPU	Koszty ogólnozakładowe – przeksięgowania	507-11

Źródło: Opracowanie własne.

Tab. 10.

Typowe zapisy kont zespołu 506 – konta analityczne

Zespół 6	Międzyokresowe rozliczenie kosztów
641-00	Rozliczenia międzyokresowe czynne kosztów operacyjnych
641-01	Prenumerata czasopism
641-02	Ubezpieczenia majątkowe
641-03	Podatki obciążające koszty
641-04	Odpis na ZFSS
641-05	Karty opłaty drogowej, winiety, zezwolenia
641-06	Za dozór techniczny urządzeń
641-07	Za korzystanie z przystanków
641-08	Za wieczyste użytkowanie gruntów
641-09	Dozór zbiorników beczciśnieniowych
641-10	Analiza rozkładu jazdy
641-11	Pozostałe rozliczenia międzyokresowe
641-12	Licencja transport międzynarodowy
641-13	Remont budynków
641-14	Usługi rja
644-00	Rozliczenia międzyokresowe bierne

Źródło: Jak w tab. 1.

Tab. 11.

Typowe zapisy kont zespołu 7 – konta syntetyczne

Zespół 7	Przychody i koszty związane z ich osiągnięciem
701	Przychody z działalności podstawowej
702	Przychody z usług użyteczności publicznej
707	Przychody z działalności pomocniczej
711	Koszt własny usług działalności podstawowej
712	Koszt własny usług użyteczności publicznej
717	Koszt własny usług działalności pomocniczej
734	Sprzedaż materiałów
735	Sprzedaż paliwa
736	Wartość sprzedanego paliwa
739	Wartość sprzedanych materiałów według cen nabycia
758	Przychody finansowe
759	Koszty finansowe
760	Przychody operacyjne
764	Koszty operacyjne n k u p
765	Koszty operacyjne pozostałe
770	Zyski nadzwyczajne
771	Straty nadzwyczajne
790	Obroty wewnętrzne
791	Koszt własny obrotów wewnętrznych

Źródło: Jak w tab. 1.

Tab. 12.

Zapisy grupy konta 712 – konta syntetyczne

712	Koszt własny sprzedanych usług użyteczności publicznej
712-01	Koszt własny usług użyteczności publicznej
712-02	Koszty wydziałowe usług użyteczności publicznej
712-03	Koszty działalności pomocniczej – podstawowe dotyczące taboru do obsługi usług użyteczności publicznej
712-04	Koszty działalności pomocniczej – wydziałowe
712-05	Koszty diagnostyki

Źródło: Jak w tab. 1.

Rozliczenia pozostałych kosztów zespołu 5

Pozostałe wymienione w tabeli 1 koszty zespołu 5 rozliczane zostają następująco:

- koszty diagnostyki pojazdów – według kluczy podziału na konta zespołu 7;
- koszty ogólnozakładowe i koszty kotłowni – według kluczy podziału na konta kosztów wydziałowych zespołu 5.

Koszty dotyczące kotłowni zakładowej rozliczane są w ramach zespołu 5 na poszczególne rodzaje działalności – koszty wydziałowe działalności podstawowej, koszty wydziałowe stacji obsługi, koszty ogólnozakładowe i koszty diagnostyki, według klucza proporcji udziału powierzchni użytkowej budynków służących danej działalności.

Metodyka obliczenia klucza podziału kosztów kotłowni:

- * powierzchnia użytkowa budynków – zaplecze administracyjno-biurowe – ΣP_{adm}
- * powierzchnia użytkowa budynków – budynki związane bezpośrednio z działalnością podstawową, w tym dworzec autobusowy – ΣP_{dzp}
- * powierzchnia użytkowa budynków – budynki związane bezpośrednio z działalnością pomocniczą stacja obsługi, stacja paliw, inne – ΣP_{dzso}
- * powierzchnia użytkowa budynków – budynek diagnostyki pojazdów – PU_d
- * suma powierzchni użytkowej budynków – ΣPU

Rozliczenia kosztów zespołu 508 – koszty ogólnozakładowe

Koszty ogólnozakładowe obciążają koszty działalności podstawowej, koszty działalności pomocniczej i koszty diagnostyki, proporcjonalnie do udziału kosztów poszczególnych rodzajów działalności w kosztach ogółem.

Metodyka obliczenia klucza podziału kosztów:

- ❖ suma kosztów działalności podstawowej – Σ (konta 501, 502, 503) – ΣK_{dzp}
- ❖ suma kosztów działalności pomocniczej stacja obsługi – Σ (konta 504, 505, 505) – ΣK_{dzso}
- ❖ koszty diagnostyka konto 507 – ΣK_d
- ❖ koszty ogólnozakładowe konto 508 – ΣK_{adm}
- ❖ suma kosztów – ΣK

Zespół kosztów rozliczanych w czasie

Na koniec analizy dotyczącej rejestracji i księgowania kosztów należy zaznaczyć, że pozycje kosztów rozliczonych zespołu 5 obciążane zostają kosztami zespołu 6 (zespół kosztów międzyokresowych), w wartościach kosztów dotyczących danego okresu.

Koszty zespołu 7 przychody i koszty związane z ich osiągnięciem

W zespole 7 wprowadza się osobne konta do rejestracji przychodów i kosztów dotyczących działalności użyteczności publicznej. W prezentowanym planie kont pozycje 702-712. Tytuły kont syntetycznych zespołu kosztów dotyczących działalności przewozowej wykonywanej na zasadach użyteczności publicznej wynikają z przyjętych metod i kierunków księgowania zespołu kosztów 5.

Zespół 7 – utworzenie kont kosztów dotyczących usług użyteczności publicznej

W tabeli 12 zaprezentowano zapisy kont syntetycznych zespołu 712. Konta dotyczące pozostałych rodzajów przewozów

– 711 będą brzmiały identycznie. Zasadniczą kwestią przeksięgowania kosztów zespołu 5 na konta zespołu 7 jest prawidłowe przyjęcie zasad ich podziału na koszty odpowiadające poszczególnym dziedzinom działalności przedsiębiorstwa.

Klucze podziału kosztów wydziałowych zespołu 5 na konta zespołu 7, dotyczące usług użyteczności publicznej.

Zasady rejestracji na kontach zespołu 7

Dla podziału kosztów wydziałowych przewozu osób na konta kosztowe dotyczące przewozów na zasadach ogólnych i na zasadach użyteczności publicznej, przyjęto klucz proporcji udziału kosztów podstawowych poszczególnych rodzajów przewozów w kosztach podstawowych przewozu osób ogółem.

Metodyka obliczenia klucza podziału kosztów.

- ❑ koszty działalności podstawowej przewozu osób, wykonywane na zasadach ogólnych – konto 501 – K_{zo}
- ❑ koszty działalności podstawowej przewozu osób, wykonywane na zasadach użyteczności publicznej – konto 502 – K_{uup}
- ❑ suma kosztów działalności podstawowej – $\Sigma(\text{konta } 501, 502) - \Sigma K_{dzp}$

Można rozważyć inne metody podziału kosztów wydziałowych:

- ☀ klucz podziału kosztów według proporcji pracy przewozowej wykonanej w poszczególnych rodzajach przewozów,
- ☀ klucz podziału kosztów według proporcji przychodów z działalności przewozowej.

Zastosowanie tych kluczy może być mało miarodajne z uwagi na inny charakter pracy – np. komunikacja dalekobieżna czy turystyka generują inne koszty i przychody).

Podział kosztów wydziałowych działalności pomocniczej

Dla podziału kosztów wydziałowych działalności pomocniczej najbardziej miarodajny wydaje się klucz podziału według liczby roboczogodzin stacji obsługi pojazdów. Na sumę pracy stacji obsługi składają się:

- ❖ usługi wykonane na rzecz podmiotów obcych,
- ❖ naprawy taboru własnego – realizującego przewozy na zasadach ogólnych,
- ❖ naprawy taboru własnego – realizującego usługi użyteczności publicznej.

Ilość wykonanych usług mierzy się liczbą roboczogodzin przypisaną do wymienionych działalności.

Metodyka obliczenia klucza podziału kosztów wydziałowych działalności pomocniczej:

- ❑ liczba roboczogodzin – obsługa taboru własny, do wykonywania przewozów na zasadach użyteczności publicznej – I_{up}
- ❑ liczba roboczogodzin – obsługa taboru własny, do wykonywania przewozów na zasadach ogólnych – I_{zo}
- ❑ liczba roboczogodzin – usługi na rzecz podmiotów obcych – I_{uo}
- ❑ suma roboczogodzin – ΣI

Problematyczna jest sytuacja, kiedy okoliczności wymuszają zmianę taboru pomiędzy wykonywane zadania przewozowe. Tu również można zastosować klucz zaproponowany w przypadku kosztów bezpośrednich – uśredniający koszty dotyczące konkretnej grupy taboru. Główny problem powoduje umiejscowienie w kosztach działalności pomocniczej szerokiego zakresu działalności:

- ☀ podstawowych zadań stacji obsługi pojazdów – przeglądy i obsługi rutynowe, naprawy, naprawy wypadkowe;
- ☀ stacji paliw – na potrzeby własne i sprzedaży na zewnątrz;

Tab. 13.
Schemat rejestracji kosztów w zespole 712 – koszt własny sprzedanych usług użyteczności publicznej

712	Koszt własny sprzedanych usług użyteczności publicznej	Zasady rejestracji kosztów	Koszty rozliczone zespół 5
712-01	Koszt własny usług użyteczności publicznej	← 100 % bezpośrednio	Konto 502
712-02	Koszty wydziałowe usług użyteczności publicznej	← Według klucza podziału kosztów wydziałowych przewozu osób	Konto 503
712-03	Koszty działalności pomocniczej, podstawowe	← 100 % bezpośrednio	Konto 505
712-04	Koszty działalności pomocniczej, wydziałowe	← Według klucza podziału kosztów wydziałowych przewozu osób	Konto 506
712-06	Koszty diagnostyki	← Według klucza podziału kosztów	Konto 508

Źródło: Opracowanie własne.

Tab. 14.
Schemat rozliczenia kosztów wydziałowych działalności podstawowej

Koszty zespołu 5	Klucz	Koszty zespołu 7	Syntetyka analityka
503	$\frac{K_{zo}}{\Sigma K_{dzp}}$	Koszt własny usług działalności podstawowej	711
koszty wydziałowe		Koszty wydziałowe usług działalności podstawowej	711-02
koszty działalności podstaw.	$\frac{K_{uup}}{\Sigma K_{dzp}}$	Koszt własny usług działalności podstawowej – Usługa użyteczności publicznej	712
		Koszty wydziałowe usług działalności podstawowej	712-02

Źródło: Opracowanie własne.

Tab. 15.
Schemat rozliczenia kosztów działalności pomocniczej

Koszty zespołu 5	Klucz	Koszty zespołu 7	Syntetyka analityka
506	$\frac{I_{up}}{\Sigma I}$	Usługi użyteczności publicznej	
		koszt własny usług użyteczności publicznej	712
		koszty wydziałowe działalności pomocniczej	712-10
koszty wydziałowe działalności pomocn.	$\frac{I_{zo}}{\Sigma I}$	Usługi na zasadach ogólnych	
		koszt własny usług działalności podstawowej	711
		koszt własny - diagnostyka	711-10
	$\frac{I_{uo}}{\Sigma I}$	Usługi na rzecz podmiotów obcych	
		koszt własny usług działalności pomocniczej	717
		koszt własny - diagnostyka	717-11

Źródło: Opracowanie własne.

Tab. 16.
Schemat rozliczenia kosztów diagnostyki

Koszty zespołu 5	Klucz	Koszty zespołu 7	Syntetyka analityka
507	$\frac{I_{up}}{\Sigma I}$	Usługi użyteczności publicznej	
		koszt własny usług użyteczności publicznej	712
		koszt własny - diagnostyka	712-05
działalności diagnostyki	$\frac{I_{zo}}{\Sigma I}$	Usługi na zasadach ogólnych	
		koszt własny usług działalności podstawowej	711
		koszt własny - diagnostyka	711-05
	$\frac{I_{uo}}{\Sigma I}$	Usługi na rzecz podmiotów obcych	
		koszt własny usług działalności pomocniczej	717
		koszt własny - diagnostyka	717-05

Źródło: Opracowanie własne.

- ☀ innych usług generujących przychody – myjnia pojazdów naprawa i wymiana ogumienia itp.

W prezentowanym układzie planu kont koszty stacji paliw obciążają koszty wydziałowe działalności pomocniczej. W konsekwencji sprzedaży paliwa podmiotom obcym, w zespole 7 pojawia się pozycja dotycząca przychodów

Tab. 17.
Zapisy kont zespołu 702 - analiza

702	Sprzedaż usług użyteczności publicznej
702-01	rekompensaty z tytułu wykonania usługi użyteczności publicznej
702-02	wpływy taryfowe
702-03	dopłaty do biletów ulgowych
702-04	wpływy pozataryfowe
702-05	inne wpływy

Źródło: Opracowanie własne.

ze sprzedaży paliwa, jednakże przeciwna pozycja kosztów dotyczy jedynie kosztów zakupu (wg cen nabywania) bez uwzględniania normalnych w przypadku tego rodzaju działalności kosztów zatrudnienia, amortyzacji sprzętu i urządzeń, opłat i podatków. Zasadnym wydaje się więc postulat wydzielenia kosztów stacji paliw w zespole 5 i przeniesienie ich na pozycje kosztowe działalności przewozowej i działalności handlowej, według klucza proporcji ilości zużytego (sprzedanego) paliwa na zespół 7. Obciążenie kosztów własnej działalności będzie wówczas mniejsze. Jednakże dla przyjętego układu kont kosztowych w zespole 5, zastosowany klucz podziału jest najbardziej miarodajny dla alokacji kosztów działalności pomocniczej. Podobnie – choć w mniejszej skali problem ten dotyczy sprzedaży części (np. w przypadkach usług obcych) na stacji obsługi (dla podmiotów nieposiadających sklepu).

Podział kosztów diagnostyki

Koszty pozycji 507 dotyczą usług diagnostycznych. Można je przypisać do nośnika kosztów – autobusu, według ilości badań diagnostycznych przypadających na okres umowy o świadczenie usług użyteczności publicznej, według cen urzędowych za badanie. Uznano jednak zasadność rozliczenia w zespole 7 całości tego konta – sumy kosztów działalności diagnostyki – amortyzacji, podatków i opłat, energii, kosztów zatrudnienia, na poszczególne rodzaje działalności i usługi wykonane na rzecz podmiotów obcych.

Metodyka obliczenia klucza podziału kosztów diagnostyki:

- ilość badań technicznych – tabor własny, do wykonywania przewozów na zasadach użyteczności publicznej – I_{up}
- ilość badań technicznych – tabor własny, do wykonywania przewozów na zasadach ogólnych – I_{zo}
- ilość badań technicznych – usługi na rzecz podmiotów obcych – I_{uo}
- suma ilości badań technicznych – ΣI

Prezentowane podejście podziału kosztów diagnostyki w przedsiębiorstwie (dotyczy ogólnie kosztów działalności pomocniczej) uzasadnione jest opisanymi wyżej wymogami (z rozporządzenia (WE) 1071/2009) dotyczącymi przedsiębiorstwa przewozowego, jego wyposażenia w składniki majątkowe umożliwiające prowadzenie działalności przewozowej – zaplecze techniczne i administracyjne, infrastruktury, itp. Koszty stałe związane z jego utrzymaniem powinny zostać rozdzielone na poszczególne dziedziny działalności. W konsekwencji koszty diagnostyki pojazdów, dotyczące grupy taboru do wykonywania usług użyteczności publicznej przewyższą kwotę kosztów wynikającą wprost z ilości badań technicznych koniecznych do wykonania w trakcie trwania umowy o świadczenie usług użyteczności publicznej.

Pozostałe pozycje kosztowe zespołu 7

W zależności od treści umowy o wykonanie usługi publicznej, poza analizowanymi kosztami mogą powstać:

- ✱ koszty finansowe – ewidencjonowane na koncie 759 – np. w przypadku kredytowania (leasingu) zakupu taboru do wykonania usługi publicznej;
- ✱ koszty pozostałe operacyjne – ewidencjonowane na koncie 765 – np. koszty powypadkowe, kary itp.

Wymienione koszty mogą obciążyć koszty usługi kalkulowane do obliczenia rekompensaty, jeśli umowa zawarta z organem właściwym to przewiduje.

3. Ujęcie przychodów dla potrzeb obliczania rekompensaty

Ewidencja przychodów generowanych przez poszczególne rodzaje działalności następuje na kontach zespołu 7 – zgodnie z zapisami prezentowanymi w tabeli 11 w układzie kont kosztów i odpowiadające mu konto przychodów. Rejestracja przychodów następuje wprost z materiałów źródłowych. Należności w wartościach brutto zaewidencjonowane są na kontach rozrachunkowych zespołu 2. Konto 202 utworzono dla rozrachunków z tytułu usługi użyteczności publicznej. Przychody księgowane są na kontach zespołu 7 w dziedzinach działalności, której dotyczą, w wartościach netto. Konto przychodowe – 702 ewidencjonuje wszystkie przychody związane z wykonaniem usługi użyteczności publicznej.

Charakterystyka rodzajów przychodów związanych z wykonaniem usług użyteczności publicznej

Przychody generowane w związku z wykonaniem usług użyteczności publicznej podzielono – zgodnie z zapisami analityki konta 702 na następujące przychody:

- ❖ rekompensata z tytułu wykonania usług użyteczności publicznej – kwota przyznana przez organ właściwy,
- ❖ wpływy taryfowe – przychody ze sprzedaży biletów jednorazowych i biletów miesięcznych,
- ❖ dopłaty do biletów ulgowych,
- ❖ wpływy pozataryfowe,
- ❖ inne wpływy.

Ewentualne przyznane ulgi komercyjne stosowane przez przewoźnika dla określonych grup pasażerów, obliczone na generowanie zwiększonej frekwencji pasażerskiej nie są wliczane do kalkulacji rekompensaty – bilet ze zniżką komercyjną do kalkulacji musi zostać policzony jako bilet normalny, wynikający z ustalonego cennika. Natomiast w przypadku udzielania ulg ustalonych wspólnie z organem właściwym i określonych w umowie o świadczenie usług, ulgi takie powinny zostać uwzględnione w kalkulacji rekompensaty. Zasady te reguluje punkt 133 wytycznych MRR⁵, wg którego „operator może udzielić upustów handlowych dla niektórych klientów, jeśli w gestii operatora pozostaje sprzedaż i dystrybucja biletów. Jeśli konieczność stosowania takich upustów wynika z przepisów prawa lub przyjętych przez organ publiczny zasad świadczenia usługi publicznej, upusty te powinny zostać wymienione w umowie o świadczenie usług publicznych. W przeciwnym przypadku koszty takich upustów powinny być wyłączone z kalkulacji, np. poprzez przyjęcie teoretycznej 100% wartości przychodów usług objętych upustami”.

Występujące sporadycznie kary za bezbiletowe przejazdy, lokowane są na kontach pozostałych przychodów operacyjnych

zespołu 7 i z uwagi na ich wyjątkowy charakter nie zostały umieszczone w tej pozycji przychodów.

Dopłaty do biletów ulgowych – pozycja powinna figurować w przychodach z tytułu świadczenia usług użyteczności publicznej, w przypadku zachowania dotychczasowych zasad dopłat do biletów z ulgami ustawowymi. W przypadku, gdyby Marszałek Województwa – w obecnym stanie będący płatnikiem dopłat do biletów z tytułu stosowania ulg ustawowych – był organem właściwym, kwestia ulg ustawowych mógłby być przedmiotem odpowiednich regulacji w umowie o świadczenie usług.

Wpływy pozataryfowe stanowią możliwe do uzyskania przychody z innej niż przewozowa działalność wykonywanej w związku z usługą publiczną. „Operatorzy mogą uzyskiwać przychody pozataryfowe pozostające w bezpośrednim związku z wykorzystaniem składników majątkowych służących świadczeniu usług w ramach umowy o świadczenie usług publicznych. Przychody takie mogą być uzyskiwane przez operatora w wyniku podjętej inicjatywy gospodarczej i nie wpływać na jakość świadczonych usług publicznych (np. przychody ze sprzedaży przestrzeni reklamowej). Możliwość uzyskiwania oraz rozliczenia takich przychodów powinna zostać uregulowana w umowie o świadczenie usług publicznych. Przychody takie należy włączyć do kalkulacji rekompensaty, jeśli operator jest podmiotem wewnętrznym”⁶.

Pozycja „inne wpływy” została zarezerwowana dla przychodów generowanych na skutek efektów sieciowych. Kalkulacja efektów sieciowych (tj. efektów finansowych wygenerowanych przez operatora w wyniku zawarcia umowy o świadczenie usług publicznych) powinna dotyczyć tylko operatora, który w wyniku podpisania umowy o świadczenie usług publicznych osiągnął pozytywny wpływ na dochodowość całej swojej działalności (np. korzystniejszą rentowność usług nieobjętych umową). Odnosi się to także do wszelkich korzyści uzyskanych przez operatora z tytułu wykorzystania środków transportu do usług świadczonych poza umową o świadczenie usług publicznych. Efekty sieciowe uwzględniane dla celów kalkulacji poziomu należnej rekompensaty odnoszą się do sieci połączeń obsługiwanej przez operatora i nie dotyczą efektów wynikających z umowy o świadczenie usług publicznych dla działalności innych operatorów oraz systemu transportowego⁷.

Poza wymienionymi pozycjami przychodów należy zwrócić uwagę na możliwość innych rodzajów przysporzeń mogących wystąpić w związku z wykonywaniem usług użyteczności publicznej, szczególnie w relacjach organu właściwego z podmiotem wewnętrznym. Przysporzenia takie mogą dotyczyć sfinansowania składników majątkowych służących wykonaniu usługi ich udostępnieniu lub przekazaniu. W każdym z tych przypadków przysporzenie takie należy uwzględnić w kalkulacji rekompensaty poprzez zaliczenie do wartości rekompensaty lub odliczenie od sumy kosztów generowanych w związku z usługą. Składnik majątkowy przekazywany nieodpłatnie operatorowi w związku ze świadczeniem przez niego usług publicznych powinien zostać uwzględniony przy obliczaniu rekompensaty. Wartość przekazanego majątku pomniejsza wartość rekompensaty poprzez wartość odpisów amortyzacyjnych.

Przekazywane operatorowi w związku ze świadczeniem przez niego usług publicznych składniki majątkowe, jeśli nie mają do nich na równych zasadach dostępu (rzeczywistego lub potencjalnego) inni przedsiębiorcy działający na danym

ryнку (np. zamknięta zajezdnia autobusowa), stanowią część rekompensaty. Udostępniane operatorowi, w związku ze świadczeniem przez niego usług publicznych, składniki majątkowe, jeśli mają do nich na równych zasadach dostęp (rzeczywisty i potencjalny) inni przedsiębiorcy działający na danym rynku (np. droga publiczna, w niektórych przypadkach przystanki autobusowe), nie stanowią części rekompensaty⁸.

4. Wynik finansowy na działalności związanej z wykonaniem usług o charakterze użyteczności publicznej

Koszty

Na sumę kosztów wykonania usługi publicznej składają się:

- suma kosztów zarejestrowanych na koncie 712,
- koszty finansowe wydzielone z zespołu kosztów 759, w części dotyczącej wykonania usługi użyteczności publicznej,
- koszty operacyjne wydzielone z zespołu kosztów 764, w części dotyczącej wykonania usługi użyteczności publicznej,
- podatek dochodowy obliczony od zysku uzyskanego z wykonania usług użyteczności publicznej.

Przychody

Na sumę przychodów generowanych w związku z wykonaniem usługi publicznej składają się przychody zaewidencjonowane w pozycjach analitycznych od 02 do 06 zespołu 702.

Zysk. Stopa zwrotu z kapitału zaangażowanego

Zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia 1370/2007 rozsądny zysk przyjmowany do kalkulacji rekompensaty jest rozumiany jako stopa zwrotu z kapitału. Przez „rozsądny zysk” należy rozumieć stopę zwrotu z kapitału, która w danym państwie członkowskim uznawana jest za normalną dla tego sektora i w której uwzględniono ryzyko lub brak ryzyka ingerencji organu publicznego ponoszone przez podmiot świadczący usługi publiczne. Ponadto wytyczne MRR precyzują konieczność rozdzielenia pojęcia zysku kalkulowanego do obliczenia rekompensaty od zysku (wyniku finansowego) osiągniętego przez przedsiębiorstwo. Jak podkreślono w tych wytycznych „w celu kalkulacji rekompensaty rozsądny zysk operatora nie powinien być utożsamiany z finansowym zyskiem netto roku obrotowego prezentowanym w rachunku wyników w ramach statutowego sprawozdania finansowego operatora. Na finansowy wynik netto roku obrotowego mogą mieć wpływ jednorazowe zdarzenia księgowe niezwiązane z przepływami pieniężnymi, które mogłyby wprowadzać anormalne zmiany w poziomie rekompensaty i wpływać na poziom osiąganego zysku. Najbardziej adekwatną miarą zysku osiąganego przez operatora z zainwestowanego kapitału jest kalkulacja średniorocznego zwrotu z kapitału w całym okresie umowy o usługi publiczne”. Dokument ten rekomenduje stopę zwrotu z kapitału własnego dla przedsiębiorstw transportowych w wysokości 6% w ujęciu realnym.

Średnioroczny kapitał zaangażowany, całość działalności przedsiębiorstwa obliczyć można ze wzoru:

$$K_{sr} = \frac{K_{bo} + K_{bz}}{2}$$

gdzie:

K_{bo} – kapitał własny na początku okresu bilans otwarcia,
 K_{bz} – kapitał własny na koniec okresu bilans zamknięcia.

Zwrot z kapitału zaangażowanego:

$$Z = \frac{W_f}{K_{sr}}$$

gdzie:

W_f – wynik finansowy netto całego przedsiębiorstwa w roku obrotowym.

Wartość kapitału zaangażowanego w wykonanie usługi użyteczności publicznej należy wyliczyć z proporcji udziału tego kapitału w kapitale firmy ogółem.

Wartość kapitału zaangażowanego w działalność przewozową – razem, wszystkie rodzaje przewozów:

- suma przychodów z działalności podstawowej przewozu osób – konto 701, 702 – P_{dzp}
- suma przychodów z pozostałych dziedzin działalności – konto 707, 734, 735, 758, 760 – P
- suma przychodów przedsiębiorstwa – $\Sigma(\text{konta 7, przychody}) - \Sigma P$

Kapitał zaangażowany w działalność podstawową przewóz osób:

$$K_{dzp} = K_{sr} \times \frac{P_{dzp}}{\Sigma P}$$

Wartość kapitału zaangażowanego w działalność przewozową wykonywaną na zasadach użyteczności publicznej:

- ✱ suma przychodów z działalności podstawowej przewozu osób – usługa użyteczności publicznej – konto 702 – ΣP_{uup}
- ✱ suma przychodów z działalności podstawowej przewozu osób – usługi na zasadach ogólnych – konto 701 – ΣP_{dzp}
- ✱ suma przychodów z działalności podstawowej – $?(\text{konta 701, 702}) - \Sigma P$

Kapitał zaangażowany w działalność przewozu osób na zasadach użyteczności publicznej:

$$K_{uup} = K_{dzp} \times \frac{P_{uup}}{\Sigma P}$$

Zwrot z kapitału zaangażowanego w wykonanie usług użyteczności publicznej jest ilorazem zysku w rozumieniu rozporządzenia 1370/2007 i kapitału zaangażowanego w te usługi:

$$Z_{uup} = \frac{W_{fuup}}{K_{uup}}$$

gdzie:

W_{fuup} – wynik finansowy osiągnięty z wykonania usług użyteczności publicznej równoznaczny z zyskiem w definiowanym w rozporządzeniu 1370/2007. Zgodnie z przywoływanymi wytycznymi MRR wskaźnik ten nie powinien przekraczać rekomendowanej wartości 6%.

Poza przytoczonym wskaźnikiem zwrotu z kapitału, poziom zysku może być weryfikowany poprzez analizę przepływów pieniężnych do i od wykonawcy usługi, związanych z wykonaniem tej usługi. Weryfikacja zysku operatora może być dokonana

poprzez kalkulację wszystkich przepływów pieniężnych od i do właścicieli spółki operatorskiej w związku z działalnością dotyczącą świadczenia usług publicznych, z uwzględnieniem zainwestowanego kapitału i wartości inwestycji (części działalności objętej umową o świadczenie usług publicznych) po zakończeniu umowy o usługi publiczne.

Obliczenie rekompensaty

Rekompensata = $\Sigma \text{Koszty} - \Sigma \text{Przychody} + \text{Zysk}$

Suma kosztów: $\Sigma \text{konto 712}$

Podatek dochodowy = 19% zysku = 19% ($6\% \times \Sigma \text{konto 712}$)

Suma przychodów: $\Sigma \text{konta analityczne 702-02 : 702-05}$

zysk: $6\% \times \Sigma \text{konto 712}$

Zakończenie

Uchwalenie ustawy o publicznym transporcie zbiorowym⁹, która wchodzi w życie z dniem 1 marca 2011 r. stanowi dla przedsiębiorstw PKS szansę na większe uczestnictwo w realizacji przewozów o charakterze użyteczności publicznej. Przedsiębiorstwa te wykonują różne usługi przewozowe, a wiele z nich prowadzi także działalność pozaprzewozową. W tej sytuacji konieczne będzie dostosowanie systemu ewidencji przychodów i kosztów do wymagań związanych z kalkulacją rekompensaty. Przedstawiona w niniejszym artykule koncepcja uwzględnia specyfikę przedsiębiorstw PKS. Zapewne koncepcja ta nie wyczerpuje wszystkich problemów szacowania rekompensaty. Wskazuje jednak na istotę tego problemu. Prezentowane zagadnienia stanowić powinny podstawę do dyskusji w środowisku przewoźników regionalnych oraz do ich rzetelnego przygotowania się do funkcjonowania w nowych warunkach prawnych.

Autor:

mgr inż. **Paweł Ludwisiak** – prezes Zarządu PKS Radomsko sp. z o.o.

Przypisy

- 1 Artykuł został przygotowany na podstawie pracy dyplomowej napisanej przez Autora na studiach podyplomowych Zarządzanie Transportem Zbiorowym w Politechnice Rzeszowskiej.
- 2 Rozporządzenie (WE) nr 1370/2007 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 23 października 2007 r. dotyczące usług publicznych w zakresie kolejowego i drogowego transportu pasażerskiego oraz uchylające rozporządzenia Rady (EWG) nr 1191/69 i (EWG) nr 1107/70. DzUrz WE 2007, L. 315 z 3.12.2007, s. 1-13.
- 3 Komunikat Ministra Rozwoju Regionalnego w sprawie wytycznych w zakresie zasad dofinansowania z programów operacyjnych podmiotów realizujących obowiązek świadczenia usług publicznych w transporcie zbiorowym. M.P. 2009, nr 8, poz. 84.
- 4 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1071/2009 z dnia 21 października 2009 r. ustanawiające wspólne zasady dotyczące warunków wykonywania zawodu przewoźnika drogowego i uchylające dyrektywę Rady 96/26/WE. DzUrz WE L 300 z 14.11.2009, s. 51-71.
- 5 Komunikat Ministra Rozwoju Regionalnego w sprawie wytycznych ..., op.cit.
- 6 tamże.
- 7 tamże.
- 8 tamże.
- 9 Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym. DzU 2011, nr 5, poz. 13.