

STUDIA METODOLOGICZNE

Olga LESZCZYŃSKA-LUBEREK

Wpływ ESA 2010 na statystykę sektora instytucji rządowych i samorządowych

We wrześniu 2014 r. nowy Europejski System Rachunków Narodowych i Regionalnych (ESA 2010) zastąpił obowiązujący od 1996 r. system znany jako ESA'95. Konsekwencją wdrożenia nowego systemu była przeprowadzona przez wszystkie państwa Unii Europejskiej (UE) rewizja rachunków narodowych, w tym statystyki dotyczącej sektora instytucji rządowych i samorządowych. Jednocześnie w wielu krajach wprowadzono zmiany metodyczne wynikające z zaleceń Eurostatu czy też z nowych źródeł danych. Dzięki równoczesnemu wdrożeniu zmian przez wszystkie kraje UE do opracowań rachunków narodowych obejmujących okres 1995—2014, użytkownicy otrzymali spójną i porównywalną statystykę makroekonomiczną. Zmianom tym poświęcono liczne konferencje, seminaria i publikacje. Komisja Europejska opracowała podręcznik prezentujący wprowadzane zmiany metodyczne¹. Celem artykułu jest omówienie wpływu nowego systemu na statystykę sektora instytucji rządowych i samorządowych, w tym zwłaszcza na dane opracowywane na potrzeby procedury nadmiernego deficytu (EDP). Artykuł nie dotyczy natomiast kwestii, które odnoszą się do wszystkich krajowych sektorów instytucjonalnych, tj. kapitalizacji wydatków na badania i rozwój czy zmian w zakresie rejestracji wydatków na

¹ *Manual on the changes between ESA'95 and ESA 2010 — 2014 edition*, Eurostat, Luksemburg.

małe narzędzia. Informacje dotyczące tych tematów można znaleźć w opublikowanych przez GUS opracowaniach poświęconych problematyce ESA 2010².

ZMIANY WPROWADZONE PRZEZ GUS W STATYSTYCE SEKTORA INSTYTUCJI RZĄDOWYCH I SAMORZĄDOWYCH WE WRZEŚNIU 2014 R.

Rewizja systemu przeprowadzona przez GUS objęła pełny szereg czasowy polskich rachunków narodowych, tj. lata 1995—2013 i wynikała z obowiązku wdrożenia:

- rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z 21 maja 2013 r. w sprawie Europejskiego Systemu Rachunków Narodowych i Regionalnych w Unii Europejskiej (ESA 2010)³;
- rozporządzenia Komisji (UE) nr 220/2014 z 7 marca 2014 r. zmieniającego rozporządzenie Rady (WE) nr 479/2009 w zakresie odniesień do Europejskiego Systemu Rachunków Narodowych i Regionalnych w Unii Europejskiej⁴;
- wytycznych zawartych w dostosowanym do ESA 2010 *Podręczniku deficytu i długu sektora instytucji rządowych i samorządowych (Manual on Government Deficit and Debt — MGDD)*⁵;
- zaleceń sformułowanych przez Komisję Europejską (Eurostat) przy weryfikacji opracowań dochodu narodowego brutto.

Jednocześnie przy opracowywaniu informacji dla roku 2013 wykorzystano najnowsze dostępne dane źródłowe⁶.

Implementacja zrewidowanych zasad i zaleceń wymagała przeprowadzenia analiz dotyczących m.in. funkcjonowania wybranych podmiotów gospodarki narodowej lub ich grup, występowania i charakteru płatności na rzecz sektora instytucji rządowych i samorządowych, a także uzyskania dodatkowych danych. Zagadnienie dotyczące wpływu wdrożenia ESA 2010 na dług i deficyt sektora instytucji rządowych i samorządowych jest równie istotne, jak problematyka wpływu rewizji na poziom i dynamikę PKB czy dochodu narodowego brutto

² Informacja Głównego Urzędu Statystycznego w sprawie wdrożenia nowego Europejskiego Systemu Rachunków Narodowych i Regionalnych w Unii Europejskiej (ESA 2010) (2014), GUS; *Wdrożenie Europejskiego Systemu Rachunków Narodowych i Regionalnych w Unii Europejskiej (ESA 2010) do polskich rachunków narodowych. Zmiany metodologiczne oraz ich wpływ na główne agregaty makroekonomiczne* (2014), GUS. Dokumenty dostępne są na stronie internetowej GUS pod adresem: <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rachunki-narodowe/europejski-system-rachunkow-narodowych-i-regionalnych-esa-2010/>.

³ Dz. U. L 169 z 21.06.2013 r.

⁴ Dz. U. L 69 z 08.03.2014 r.

⁵ *Manual on Government Deficit and Debt — Implementation of ESA 2010 — 2014 edition* (2014), Eurostat, Luksemburg, podręcznik dostępny na: <http://ec.europa.eu/eurostat/web/products-manuals-and-guidelines/-/KS-GQ-14-010>.

⁶ Dane opracowywane dla sektora instytucji rządowych i samorządowych we wrześniu roku $t+1$, a dotyczące roku t zawsze różnią się od danych opracowywanych w marcu roku $t+1$ ze względu na dostępność bardziej szczegółowych i aktualnych danych źródłowych.

(DNB). Pytania dotyczyły także tego, jak nowy ESA wpłynął na klasyfikację sektorową jednostek oraz jakie wynikają z tego konsekwencje w przypadku zaliczenia danego podmiotu do sektora instytucji rządowych i samorządowych⁷. Formułowano także tezy, że włączenie szacunków działalności nielegalnej do PKB⁸ miało na celu podwyższenie jego wartości, tak aby po odniesieniu do PKB wartości długu i deficytu sektora otrzymać niższe wskaźniki.

Od czasu publikacji obowiązującego do września 2014 r. ESA '95⁹, statystyka dotycząca sektora instytucji rządowych i samorządowych zyskała na znaczeniu. O randze nadanej tej problematyce świadczy poświęcenie jej osobnego rozdziału w ESA 2010. Istnieje również regularnie aktualizowany podręcznik dotyczący deficytu i długu, który zawiera uszczegółowienie i interpretację zasad ESA w zakresie tego sektora. Na bieżąco wydawane są decyzje metodyczne dotyczące nowych zjawisk, mające na celu zapewnienie ujednolicenia zasad stosowanych przez wszystkie państwa UE. Ponadto dane opracowywane na potrzeby procedury nadmiernego deficytu są regularnie weryfikowane przez Eurostat.

Należy nadmienić, że statystyka sektora instytucji rządowych i samorządowych to dziedzina, w której współpraca merytoryczna w ramach UE, mająca na celu przygotowanie do wdrożenia nowych standardów metodycznych była najbardziej intensywna. Prace, których celem było dostosowanie MGDD do ESA 2010 prowadzone były przez specjalną grupę zadaniową powołaną przez Eurostat. Uczestniczyli w niej przedstawiciele urzędów statystycznych większości krajów UE (w tym Polski), Europejskiego Banku Centralnego (EBC), MFW, Dyrekcji Generalnej ds. Gospodarczych i Finansów. Dodatkowo kwestia przygotowań do wdrożenia nowych wytycznych w Polsce była omawiana podczas wizyty przedstawicieli Eurostatu w GUS. Podczas pisemnych konsultacji rozstrzygnięto kwestie dotyczące ujmowania w statystyce subkont, na których rejestrowane są informacje o zapłaconych składkach oraz wartości aktywów przekazanych przez OFE, a także w zakresie rejestracji reformy systemu emerytalnego z 2014 r., jak również klasyfikacji sektorowej Bankowego Funduszu Gwarancyjnego (BFG). Pisemne stanowisko Eurostatu w tych kwestiach opublikowano na jego stronach internetowych¹⁰.

Kluczowe zmiany metodyczne z tytułu wdrożenia ESA 2010 mające wpływ na statystykę sektora instytucji rządowych i samorządowych w Polsce dotyczą:

- kapitalizacji wydatków na badania i rozwój;
- kapitalizacji wydatków na systemy uzbrojenia;

⁷ Decyzja ma zastosowanie w statystyce opracowywanej zgodnie z metodyką UE (ESA 2010). Pozostaje bez wpływu na funkcjonowanie podmiotu oraz jego definiowanie w polskim porządku prawnym.

⁸ Obowiązek taki nakładało na państwa członkowskie UE rozporządzenie Rady (WE) nr 2223/96 z 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie (ESA '95).

⁹ Rozporządzenie Rady (WE) nr 2223/96 z 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie (ESA '95).

¹⁰ <http://ec.europa.eu/eurostat/web/government-finance-statistics/methodology/advice-to-member-states>.

- kapitalizacji wydatków na małe narzędzia¹¹, które są wykorzystywane w produkcji dłużej niż rok, bez względu na ich wartość;
- powiązania nakładów na udoskonalenia gruntów z odpowiadającymi im zasobami i traktowania ich jako odrębnych aktywów;
- zmiany rejestracji trzeciej części zasobów własnych UE z tytułu VAT;
- zmiany rejestracji opłat na rzecz agencji regulacji rynku i funduszy gwarancyjnych;
- alokacji produkcji globalnej banku centralnego;
- uwzględnienia w wydatkach sektora transferu kapitałowego w wysokości rezerw dla gwarancji standaryzowanych;
- rejestracji płatności ryczałtowych w zamian za przejęcie zobowiązań emerytalno-rentowych¹²;
- zasad klasyfikacji jednostek do sektora instytucji rządowych i samorządowych.

ESA 2010 wprowadził także zasady dotyczące rejestracji ulg podatkowych do zapłacenia oraz rejestracji sprzedaży licencji rządowych. Pozostały one jednakże bez wpływu na polskie dane¹³.

Inne zmiany metodyczne dotyczyły m.in. doprecyzowania sposobu liczenia produkcji globalnej sektora instytucji rządowych i samorządowych, alokacji podatków czy rejestracji przypisanych umownie składek na ubezpieczenia społeczne.

Tablica 1 wymienia kluczowe zmiany wynikające z ESA 2010 dotyczące sektora instytucji rządowych i samorządowych (S13)¹⁴, ze wskazaniem dziedzin, na które miały wpływ statystyka finansowa sektora instytucji rządowych i samorządowych (GFS), deficyt/nadwyżka i dług sektora.

TABL. 1. KLUCZOWE ZMIANY WYNIKAJĄCE Z ESA 2010 DOTYCZĄCE SEKTORA INSTYTUCJI RZĄDOWYCH I SAMORZĄDOWYCH

Wyszczególnienie	Zmiany mające wpływ na		
	GFS	deficyt/nadwyżkę S13	dług S13
Kapitalizacja wydatków na:			
badania i rozwój	tak	nie	nie
systemy uzbrojenia	tak	nie	nie
małe narzędzia	tak	nie	nie
Zmiana rejestracji trzeciej części zasobów własnych UE z tytułu VAT	tak	nie	nie
Alokacja produkcji banku centralnego	tak	nie	nie

¹¹ Niedrogie narzędzia do powszechnego zastosowania, takie jak: piły, szpadle, noże, siekiery, młotki, śrubokręty, klucze maszynowe oraz inne narzędzia ręczne; małe urządzenia, takie jak podręczne kalkulatory.

¹² W przypadku Polski zmiana ta miała wpływ na dane dla roku 2014.

¹³ Nie stwierdzono występowania w Polsce ulg podatkowych do zapłacenia, a sprzedaż licencji rządowych (w wyniku wcześniejszych konsultacji z Eurostatem) była rejestrowana zgodnie z wytycznymi ESA 2010.

¹⁴ Kod sektora instytucji rządowych i samorządowych według ESA.

**TABL. 1. KLUCZOWE ZMIANY WYNIKAJĄCE Z ESA 2010
DOTYCZĄCE SEKTORA INSTYTUCJI RZĄDOWYCH I SAMORZĄDOWYCH (dok.)**

Wyszczególnienie	Zmiany mające wpływ na		
	GFS	deficyt/nadwyżkę S13	dług S13
Uwzględnienie w wydatkach sektora transferu kapitałowego w wysokości rezerw dla gwarancji standaryzowanych	tak	tak	nie
Rejestracja płatności ryczałtowych w zamian za przejście zobowiązań emerytalno-rentowych	tak	tak	nie
Zasady klasyfikacji jednostek do sektora instytucji rządowych i samorządowych	tak	tak	tak

Źródło: opracowanie własne.

Rozpatrując te zmiany należy wspomnieć o definicjach kategorii makroekonomicznych, którymi są dług oraz popularnie nazywane wynikami sektora — jego deficyt lub nadwyżka. Dług definiowany jest w rozporządzeniu Rady 479/2009, a deficyt/nadwyżka zarówno w ESA 2010, jak również w tym rozporządzeniu. Z punktu widzenia prezentowanego artykułu najważniejsze jest, że w konsekwencji wdrożenia ESA 2010 definicja długu sektora pozostała niezmieniona. Wprowadzono natomiast zmianę definicji deficytu/nadwyżki wykorzystywanej na potrzeby EDP.

ESA'95 definiował wynik sektora jako różnicę między jego dochodami ogółem a wydatkami ogółem. Dla potrzeb EDP wynik korygowano o przepływy odsetkowe od transakcji pochodnymi instrumentami finansowymi (swap i FRA). ESA 2010 podtrzymuje definicję deficytu z ESA'95, a jednocześnie definicja EDP, na mocy rozporządzenia Komisji 220/2014 zmieniającego rozporządzenie Rady 479/2009, została do niej dostosowana. Zmiana ta nie miała istotnego znaczenia dla Polski, gdyż wartości tych odsetek były bardzo małe. Zestawienie (1) przedstawia informacje dotyczące skali wpływu zmiany definicji deficytu/nadwyżki sektora instytucji rządowych i samorządowych na wynik sektora w państwach UE w roku 2013 (w % PKB). Choć zdecydowana większość krajów zrewidowała z tego tytułu dane, tylko w nielicznych państwach zmiany te były na tyle istotne, by wpłynąć na relację deficytu/nadwyżki do PKB. I tak, w roku 2013 wpływ zmiany widoczny był w 8 krajach, przy czym w 4 z nich (Dania, Węgry, Finlandia, Szwecja) — negatywny, a w pozostałych (Irlandia, Włochy, Łotwa i Holandia) — pozytywny.

W definicji sektora zmieniono jedno słowo. ESA'95 definiował sektor jako jednostki finansowane głównie z obowiązkowych płatności. ESA 2010 pomija słowo „głównie”, definiując w paragrafie 2.111 sektor instytucji rządowych i samorządowych jako składający się z jednostek instytucjonalnych, będących producentami nierynkowymi, których produkcja globalna przeznaczona jest na spożycie indywidualne i ogólnospołeczne, finansowanych z obowiązkowych płatności dokonywanych przez jednostki należące do pozostałych sektorów,

a także z jednostek instytucjonalnych, których podstawową działalnością jest redystrybucja dochodu i bogactwa narodowego.

**ZESTAWIENIE (1) WPLYWU ZMIANY DEFINICJI DEFICYTU/NADWYŻKI SEKTORA
INSTYTUCJI RZĄDOWYCH I SAMORZĄDOWYCH NA WYNIK SEKTORA W KRAJACH UE
W 2013 R. W % PKB**

BE	BG	CZ	DK	DE	EE	IE	GR	ES	FR	HR	IT	CY	LV
0,0	0,0	0,0	-0,1	0,0	0,0	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2	0,0	0,1

(dok.)

LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	GB
0,0	0,0	-0,2	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,3	-0,2	0,0

U w a g a. BE — Belgia, BG — Bułgaria, CZ — Czechy, DK — Dania, DE — Niemcy, EE — Estonia, IE — Irlandia, GR — Grecja, ES — Hiszpania, FR — Francja, HR — Chorwacja, IT — Włochy, CY — Cypr, LV — Łotwa, LT — Litwa, LU — Luksemburg, HU — Węgry, MT — Malta, NL — Holandia, AT — Austria, PL — Polska, PT — Portugalia, RO — Rumunia, SI — Słowenia, SK — Słowacja, FI — Finlandia, SE — Szwecja, GB — Wielka Brytania.

Ź r ó d ł o: *Revisions to government deficit and debt of EU Member States for 2010–2013*, Eurostat, Luksemburg.

Podział na podsektory pozostał bez zmian. Tak więc nadal wyodrębniamy podsektory: instytucji rządowych na szczeblu centralnym (S.1311)¹⁵, instytucji rządowych i samorządowych na szczeblu regionalnym (S.1312)¹⁶, instytucji samorządowych na szczeblu lokalnym (S.1313) oraz funduszy zabezpieczenia społecznego (S.1314). W przypadku ostatniego z podsektorów zmieniono jego nazwę z „funduszy ubezpieczeń społecznych” na „fundusze zabezpieczenia społecznego”. Jednocześnie ESA 2010 wprowadza definicję sektora publicznego. Stanowią go sektor instytucji rządowych i samorządowych oraz przedsiębiorstwa publiczne.

Chociaż ESA 2010 nie wprowadził wielu znaczących korekt, to szczegółowa analiza tych wytycznych prowadzi w konsekwencji do zmian w obszarze rachunków narodowych.

**ZMIANY DOTYCZĄCE ZAKRESU PODMIOTOWEGO SEKTORA
INSTYTUCJI RZĄDOWYCH I SAMORZĄDOWYCH**

W odniesieniu do zasad klasyfikacji jednostek do sektora instytucji rządowych i samorządowych należy zwrócić uwagę na zweryfikowane zapisy dotyczące sprawowania kontroli przez sektor, zmiany w sposobie określania rynkowego charakteru jednostki, zapisy dotyczące m.in.: klasyfikacji jednostek niekomercyjnych, szpitali, jednostek sprawujących funkcje regulatorów rynku czy

¹⁵ W nawiasach podano kody według ESA 2010.

¹⁶ W Polsce nie występuje.

funduszy gwarancyjnych¹⁷. Nowe wytyczne przewidują także, w szczególnych przypadkach, klasyfikację do sektora jednostek zajmujących się pośrednictwem finansowym.

Szczegółowe wytyczne dotyczące zaliczania jednostek do sektora zawarte są w MGDD. W bardzo dużym uproszczeniu można powiedzieć, że klasyfikacja opiera się na udzieleniu odpowiedzi kolejno na pytania — czy jednostka jest:

- instytucjonalna,
- kontrolowana przez sektor instytucji rządowych i samorządowych,
- nierynkowa?

Udzielenie odpowiedzi na te pytania wymaga przeprowadzenia szczegółowych analiz i uzyskania informacji niezbianych w badaniach statystycznych prowadzonych przez GUS.

ESA 2010 nie wprowadza zmian w odniesieniu do kryteriów stosowanych przy ocenie, czy podmiot jest jednostką instytucjonalną. Nadal za jednostkę instytucjonalną uznaje się taką, która jest:

- uprawniona do posiadania towarów lub aktywów we własnym imieniu;
- zdolna do podejmowania decyzji ekonomicznych i angażowania się w działalność gospodarczą, w ramach których ponosi bezpośrednią odpowiedzialność prawną;
- zdolna do zaciągania zobowiązań na własny rachunek, podejmowania nowych zobowiązań lub rozszerzania zobowiązań już istniejących oraz do bycia stroną w kontraktach;
- zdolna do sporządzenia pełnego zestawu rachunków, obejmującego rejestr wszystkich transakcji zrealizowanych w okresie księgowym, jak również bilans aktywów i zobowiązań.

Analizując te kryteria trzeba pamiętać, że mówią one o „uprawnieniu do” i „zdolności do”, a nie obowiązku. Tak więc np. jednostka, która nie zaciągnęła kredytu, ale nie istnieją dla niej żadne ograniczenia do posiadania zobowiązań we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność, spełnia jedno z opisanych kryteriów instytucjonalności. Ważne jest, by pamiętać, że podmiot, który nie zostanie uznany za jednostkę instytucjonalną jest w rachunkach narodowych klasyfikowany w tym sektorze instytucjonalnym, do którego należy podmiot go kontrolujący. W przypadku takich jednostek analiza przynależności sektorowej kończy się już w tym miejscu.

Drugie pytanie dotyczy tego, czy jednostka jest kontrolowana przez sektor instytucji rządowych i samorządowych. Aspekt kontroli zyskał na znaczeniu i został szczegółowo opisany w nowym ESA. W paragrafie 2.38 wymienia się osiem najważniejszych czynników sprawowania kontroli nad przedsiębiorstwem. MGDD powtarza te kryteria, a odwołując się do paragrafu 20.309 ESA 2010 nie uznaje listy za zamkniętą i dodaje do niej w pozycji dziewiątej „inne”.

¹⁷ Płatności na rzecz funduszy gwarancyjnych (w Polsce np. BFG czy Ubezpieczeniowy Fundusz Gwarancyjny) bez względu na sektor, do którego są zaklasyfikowane należy rejestrować jako podatki.

Podręcznik nadał także kryteriom hierarchię uznając, że wystarczające do stwierdzenia konieczności kontroli jest występowanie jednego spośród trzech wymienionych poniżej czynników:

- prawo do powoływania, zatwierdzania, zgłaszania sprzeciwu lub odwoływania w odniesieniu do większości kluczowego personelu — kadry kierowniczej wyższego szczebla, członków zarządu itd.;
- prawo do powoływania, zatwierdzania, zgłaszania sprzeciwu lub odwoływania w odniesieniu do większości osób zajmujących stanowiska w organach podejmujących kluczowe decyzje dotyczące działalności jednostki;
- posiadanie większości głosów.

Przykładowo, jeśli minister ma uprawnienia do powoływania, zatwierdzania, zgłaszania sprzeciwu lub odwoływania większości członków komitetu inwestycyjnego w jednostce z większościowym udziałem podmiotów prywatnych, której podstawowym celem jest realizacja inwestycji (o wyborze których decyduje ten komitet) należy uznać, że jednostka jest kontrolowana przez sektor instytucji rządowych i samorządowych.

Trzeci aspekt to rynkowość prowadzonej działalności. Posługujemy się tu tzw. wskaźnikiem 50%. Polega to na udzieleniu odpowiedzi na pytanie, czy dana jednostka instytucjonalna kontrolowana przez sektor instytucji rządowych i samorządowych pokrywa przynajmniej połowę kosztów swojej działalności przychodami ze sprzedaży. Jeśli w dłuższym okresie relacja ta utrzymuje się poniżej 50%, należy uznać jednostkę za nierynkową i klasyfikować ją w S13. Wyjątkiem od tej zasady mogą być jednostki nowe lub takie, w przypadku których już w pierwszym roku osiągniętych słabych wyników wiadomo, że nie zostaną poprawione w kolejnych latach. Test 50% nie ma jednakże zastosowania do wszystkich jednostek. Nie stosuje się go m.in. do podmiotów prowadzących działalność polegającą na pośrednictwie finansowym. Tu liczy się przede wszystkim kwestia narażenia na ryzyko i prawo do czerpania korzyści z prowadzonej działalności.

Koszty i przychody ze sprzedaży są zdefiniowane w ESA 2010 w paragrafach 20.30 i 20.31. Jako nowy element kosztów ESA 2010 wprowadził odsetki netto¹⁸. Jednocześnie MGDD wprowadza szczegółowe wytyczne określające, w jakich przypadkach można uznać, że sprzedaż ma charakter rynkowy. Do oceny konieczne jest stwierdzenie:

- czy podmioty sektora instytucji rządowych i samorządowych są dominującym klientem jednostki (tzn. czy ponad 50% przychodów jest uzyskiwanych od podmiotów sektora instytucji rządowych i samorządowych);
- czy jednostka sprzedaje swoją produkcję tylko podmiotom sektora instytucji rządowych i samorządowych;
- czy jednostka jest jedynym dostawcą wybranych towarów i usług dla podmiotów sektora instytucji rządowych i samorządowych;

¹⁸ Według MGDD oblicza się je jako różnicę między odsetkami wydatkowymi i dochodowymi. Obecnie w UE prowadzone są prace zmierzające do ustalenia sposobu postępowania w przypadku, gdy dla danej jednostki różnica ta przyjmuje wartość ujemną.

jeśli odpowiedź na któreś z tych pytań brzmi tak, to należy sprawdzić czy jednostka konkuruje z producentem prywatnym w celu uzyskania kontraktu od podmiotów sektora instytucji rządowych i samorządowych.

Dla dopełnienia obrazu należy wspomnieć, że wymienione wcześniej kryteria kontroli nie dotyczą jednostek niekomercyjnych (NPI). Tej problematyce poświęcony jest osobny paragraf w ESA 2010 (20.15), który kontrolę nad jednostką niekomercyjną definiuje jako zdolność do określania jej ogólnej polityki lub programu, a jako kryteria oceny wskazuje:

- mianowanie kadry urzędniczej wyższego szczebla;
- inne postanowienia, upoważnienia lub pełnomocnictwa, takie jak obowiązki zawarte w statucie instytucji niekomercyjnej;
- ustalenia wynikające z umowy;
- stopień finansowania;
- narażenie na ryzyko.

Jednocześnie ESA 2010 lakonicznie stwierdza, że pojedynczy wskaźnik może wystarczyć, aby stwierdzić istnienie kontroli nad NPI, ale częściej potrzeba ich kilku, a najczęściej potrzebna jest jednostkowa analiza każdego z przypadków. Aby pomóc statystykom i zapewnić spójność opracowań przygotowywanych w poszczególnych państwach, uszczegółowienie wytycznych zawarto w MGDD, formułując jednocześnie osobne zasady dla szkół będących jednostkami niekomercyjnymi. Choć często w ponad połowie są one finansowane z dotacji sektora, nie muszą być w nim sklasyfikowane, jeśli zachowują dużą swobodę podejmowania decyzji w odniesieniu do prowadzonej działalności, w tym jej zakończenia oraz wydatkowania powierzonych środków.

Opisane dotychczas zasady nie mają zastosowania do wszystkich rodzajów jednostek. Osobne zasady sformułowano dla podmiotów takich, jak:

- centrale publiczne,
- fundusze emerytalno-rentowe,
- fundusze dla rynku finansowego,
- jednostki typu przedsiębiorstwo,
- agencje restrukturyzacyjne,
- agencje prywatyzacyjne,
- struktury bilansujące dług,
- spółki specjalnego przeznaczenia,
- jednostki typu *captive*,
- wspólne przedsięwzięcia,
- agencje regulacji rynku,
- szkoły,
- szpitale,
- jednostki zajmujące się pośrednictwem finansowym.

Szczegółowe opisanie wszystkich rodzajów podmiotów przekracza ramy artykułu. Odniosę się zatem do dwóch przypadków — o wytycznych dla których dyskutowano na poziomie UE najdłużej — jednostek zajmujących się pośrednictwem finansowym oraz szpitali.

ESA'95 zawierał zapis ograniczający możliwość wyłączenia z sektora instytucji finansowych jednostek, które znajdowały się na prowadzonej przez EBC liście pośredników finansowych (MFI). ESA 2010 takiego warunku nie zawiera. A więc, w przypadku banków w stanie upadłości, nieprzyjmujących depozytów lub nieudzielających kredytów, których ryzyko działalności przejął rząd, istnieje możliwość włączenia ich do S13. Ponadto zgodnie z paragrafem 2.20 instytucje finansowe typu *captive*, jednostki zależne typu *artificial* oraz jednostki specjalnego przeznaczenia, utworzone przez sektor instytucji rządowych i samorządowych, nieuprawnione do niezależnego działania są zaliczane do sektora instytucji rządowych i samorządowych. Konsekwencje nowego podejścia są niezwykle istotne i niosą duże zmiany dla statystyki opracowywanej na potrzeby EDP, dlatego nadal trwają dyskusje pomiędzy członkami Europejskiego Systemu Statystycznego (ESS) i Europejskiego Systemu Banków Centralnych (ESBC) dotyczące zastosowania nowych zasad. Dotychczas, na podstawie nowych zasad, Eurostat zalecił włączenie do S13¹⁹ m.in.: czeskiego Export Bank, estońskiego KredEx Fund, irlandzkiego Strategic Banking Corporation of Ireland, Bank Resolution Corporation, luksemburskiego Société National de Crédit et d'Investissement czy austriackiego KA Finanz AG.

Druga z omawianych kwestii dotyczy szpitali. Należy wskazać, że opisane wcześniej kryterium 50% rozpatrywane jest tu jako ostatni z elementów analizy. Szpital publiczny, który nie ma autonomii podejmowania decyzji, nie konkuruje w sposób rzeczywisty na polu wszystkich usług z prywatnym sektorem. Jest finansowany w formie zwrotu za zrealizowane świadczenia, a nie według kosztów, musi więc być zaklasyfikowany do S13, nawet jeśli jego działalność jest rynkowa.

W Polsce do sektora instytucji rządowych i samorządowych we wrześniu 2014 r. włączono prawie 15,7 tys. jednostek, w tym ponad 15,5 tys. ochotniczych straży pożarnych. Z tego sektora wyłączono natomiast dwa podmioty — Katolicki Uniwersytet Lubelski oraz Papieską Akademię Teologiczną. Lista jednostek zaliczonych do sektora instytucji rządowych i samorządowych w układzie Polskiej Klasyfikacji Działalności publikowana jest przez GUS²⁰. Zestawienie (2) prezentuje wpływ nowych wytycznych dotyczących określania zakresu podmiotowego sektora instytucji rządowych i samorządowych na wynik sektora w roku 2013 (w % PKB)²¹. Wśród jednostek przeklasyfikowanych do S13 znalazły się struktury bilansujące dług (*financial defeasance structures*, tzw. *bad banks*), agencje rezerw paliw, fundusze gwarantujące depozyty, a także jednostki typu *captive*. W 2013 r. największy pozytywny wpływ zaobserwowano w Irlandii²², a negatywny na Litwie²³ i w Portugalii.

¹⁹ W przypadku niektórych krajów istnieje z tego tytułu rozbieżność pomiędzy statystyką opracowywaną przez krajowy urząd statystyczny i bank centralny.

²⁰ Pod adresem <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rachunki-narodowe/>.

²¹ Odzwierciedla decyzje podjęte do września 2014 r.

²² W przypadku Irlandii zmiany w długu i deficycie w roku 2013 wynikały głównie z włączenia do S13 Irish Bank Resolution Corporation (IBRC).

²³ Na podstawie zasad ESA 2010 do S13 włączono fundusz gwarantujący depozyty i agencję zajmującą się rezerwami paliw.

**ZESTAWIENIE (2) WPLYWU NOWYCH WYTYCZNYCH DOTYCZĄCYCH OKREŚLANIA
ZAKRESU PODMIOTOWEGO SEKTORA INSTYTUCJI RZĄDOWYCH I SAMORZĄDOWYCH
NA WYNIK SEKTORA W KRAJACH UE W 2013 R. w % PKB**

BE	BG	CZ	DK	DE	EE	IE	GR	ES	FR	HR	IT	CY	LV
0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,7	0,1	0,0	0,0	-0,1	0,0	0,0	0,0

(dok.)

LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	GB
-0,4	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	-0,4	0,0	0,0	0,1	0,0	0,0	-0,2

U w a g a. Jak przy zestawieniu (1).

Ż r ó d ł o: jak przy zestawieniu (1).

Jednocześnie zmiany zakresu podmiotowego sektora wpłynęły na jego dług. Z powodu włączenia nowych jednostek do S13 wzrósł on najbardziej w Chorwacji²⁴, Austrii, Irlandii i Portugalii. Obniżył się natomiast w Polsce, co wynikało z włączenia do sektora Bankowego Funduszu Gwarancyjnego i konsolidacji posiadanych przez tę jednostkę skarbowych papierów wartościowych. Zestawienie (3) przedstawia wpływ nowych wytycznych na dług sektora w roku 2013 (w % PKB)²⁵.

**ZESTAWIENIE (3) WPLYWU NOWYCH WYTYCZNYCH DOTYCZĄCY OKREŚLANIA
ZAKRESU PODMIOTOWEGO SEKTORA INSTYTUCJI RZĄDOWYCH I SAMORZĄDOWYCH
NA DŁUG SEKTORA W KRAJACH UE W 2013 R. w % PKB**

BE	BG	CZ	DK	DE	EE	IE	GR	ES	FR	HR	IT	CY	LV
4,9	0,0	2,0	0,2	0,3	0,0	7,2	0,2	0,6	0,2	9,0	0,0	0,4	0,0

(dok.)

LT	LU	HU	MT	NL	AT	PL	PT	RO	SI	SK	FI	SE	GB
0,0	0,1	0,1	0,0	0,0	8,7	-0,5	3,5	0,1	0,3	0,3	1,2	0,1	2,0

U w a g a. Jak przy zestawieniu (1).

Ż r ó d ł o: jak przy zestawieniu (1).

INNE ZMIANY

ESA 2010 wprowadził istotną zmianę dotyczącą rejestracji transferu zobowiązań z systemów kapitałowych klasyfikowanych poza S13 do systemów zaklasyfikowanych w sektorze instytucji rządowych i samorządowych. Jeśli takim przejęciu towarzyszyło przekazanie aktywów, ESA'95 nakazywał rejestrowanie transferu jako dochodu. Obecnie takie zdarzenie jest uznawane za transakcję finansową i pozostaje bez bezpośredniego wpływu na deficyt/nadwyżkę sektora. Dodatkowo, jeśli wartość przejętych aktywów jest niższa

²⁴ Na podstawie zasad ESA 2010 do S13 włączono m.in. Croatian Motorways i Motorway Rijeka Zagreb.

²⁵ Odzwierciedla decyzje podjęte do września 2014 r.

niż narosłych zobowiązań, w statystyce sektora instytucji rządowych i samorządowych należy zarejestrować wydatek (transfer kapitałowy na rzecz systemu, od którego nastąpiło przejście zobowiązania i aktywów) równy tej różnicy. Największe tego typu transakcje w przeszłości przeprowadzono w Portugalii i na Węgrzech, a w roku 2014 również w Polsce.

Dla poprawnej rejestracji ważne są szczegóły, a kluczowe pytania dotyczą tego, czy transakcja następuje między systemem kapitałowym i niekapitałowym, czy dochodzi do zmiany podmiotu zarządzającego systemem, czy wartość przekazanych aktywów jest równa wartości przejętych zobowiązań lub czy takie zbilansowanie nie występuje. Szczegółowe wytyczne znaleźć można w części III.6 MGDD zatytułowanej *Wpływ transferu zobowiązań emerytalnych na rachunki sektora instytucji rządowych i samorządowych*. Tabl. 2 zawiera informacje o wpływie zmiany rejestracji transferu na wynik sektora instytucji rządowych i samorządowych. Ujęte są w niej dane dla państw, w przypadku których skala wpływu była większa niż 0,05 p.proc. PKB. Wyróżniają się tutaj Węgry z wpływem -9,6 p.proc. w 2011 r. oraz Portugalia (-1,4 p.proc. w 2010 r. i -3,3 p.proc. w 2011 r.). Dane dotyczą lat 2010—2013, a zatem wykaz nie obejmuje Polski, gdzie transfer odbył się w roku 2014.

TABL. 2. WPŁYW ZMIAN ZASAD DOTYCZĄCYCH REJESTRACJI TRANSFERU AKTYWÓW I ZOBOWIĄZAŃ SYSTEMÓW EMERYTALNYCH NA WYNIK SEKTORA W NIEKTÓRYCH KRAJACH UE w % PKB

Kraje	2010	2011	2012	2013
Belgia	0,1	0,1	0,1	0,1
Bułgaria	0,0	-0,1	0,0	0,0
Irlandia	-0,8	0,1	0,1	0,1
Węgry	-0,2	-9,6	-0,2	0,0
Portugalia	-1,4	-3,3	0,2	0,2
Słowacja	0,0	0,0	-0,1	-0,3
Wielka Brytania	0,0	0,0	-2,3	0,1

Źródło: jak przy zestawieniu (1).

Wytyczne dotyczące gwarancji jednorazowych pozostały bez zmian w stosunku do ESA'95 i stanowią zobowiązanie warunkowe do czasu uruchomienia. ESA 2010 wprowadził natomiast nowe pojęcie gwarancji standaryzowanych. Są to gwarancje emitowane w dużej liczbie, zwykle na małe kwoty i zazwyczaj na podobnych warunkach, np. gwarancje kredytów eksportowych lub pożyczek studenckich. Nawet gdy prawdopodobieństwo zrealizowania pojedynczej gwarancji standaryzowanej jest niewielkie, według ESA 2010 fakt istnienia wielu podobnych instrumentów oznacza, że można rzetelnie oszacować liczbę żądań wypłat. Przyjmuje się zatem, że gwarancje standaryzowane prowadzą do powstania aktywów finansowych, a nie aktywów warunkowych. Zgodnie z nowym traktowaniem, aktywa finansowe i zobowiązania uwzględniane są w rachunkach w wysokości prawdopodobnego wezwania do realizacji gwarancji już w mo-

mencie jej udzielenia. Szacunkową wartość potencjalnych umorzeń należy włączyć do wydatków sektora. W Polsce za gwarancje standaryzowane uznano gwarancje kredytów studenckich, tzw. gwarancje *de minimis* realizowane przez Bank Gospodarstwa Krajowego skierowane do małych i średnich przedsiębiorstw oraz część gwarancji kredytów eksportowych udzielanych przez Korporację Ubezpieczeń Kredytów Eksportowych S.A.

Kolejną nowość to wytyczne dotyczące rejestracji ulg podatkowych do zapłacenia (*payable tax credits*). W ESA'95 zagadnienie to nie było opisane. Określa się tak system ulg podatkowych, w którym beneficjent otrzymuje nadpłatę, jeżeli ulga jest większa niż zobowiązanie podatkowe. Wypłaty mogą być dokonywane na rzecz podatników oraz osób i podmiotów niepłacących podatków. Całą kwotę ulg podatkowych rejestruje się jako wydatek sektora instytucji rządowych i samorządowych. Niektóre systemy ulg podatkowych są natomiast systemami ulg podatkowych nie do zapłacenia (*non-payable tax credits*), czyli ulgi podatkowe są ograniczone do kwoty zobowiązania podatkowego. Wszystkie ulgi uznaje się w takim przypadku za element systemu podatkowego zmniejszający dochody podatkowe państwa.

W tym kontekście podczas prac nad MGDD poruszono problem rezerwy na podatek odroczony (*deferred tax assets* — DTA), określanej przez Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR12) jako rezerwę bilansową na niepewne zobowiązania publicznoprawne będącą wynikiem rozbieżności między prawem podatkowym i bilansowym (rachunkowym). Obejmuje kwoty podatku dochodowego podlegającego zapłacie w przyszłych okresach od dodatnich różnic przejściowych. Jednostki stosujące MSR12 wykazują rezerwy jako aktywa, ale nie są one uwzględniane w opracowywaniu rachunków narodowych. Rezerwy odnoszą się zazwyczaj do transakcji z przeszłości i mogą być wykorzystane w przyszłych okresach, pod warunkiem że przedsiębiorstwo osiągnie zysk podlegający opodatkowaniu.

Szczegółowe rozwiązania legislacyjne różnią się między poszczególnymi państwami UE. Są kraje, w których niewykorzystanie DTA w danym okresie oznacza utratę uprawnienia, a w innych uprawnienie nigdy nie przepada. Podczas prac nad MGDD uzgodniono, że DTA należy rejestrować w rachunkach S13, kiedy staje się ona zobowiązaniem S13 o cechach ulgi podatkowej i tylko w momencie, kiedy znana jest jej wartość i nabyte zostaje prawo do jej wykorzystania. DTA może mieć charakter ulgi podatkowej do zapłacenia lub ulgi podatkowej nie do zapłacenia, co wpływa na sposób rejestracji w rachunkach narodowych.

Pisząc o nowym MGDD warto wspomnieć o rozstrzygnięciach przyjętych w sprawie rejestracji płatności na rzecz funduszy gwarancyjnych (*protection funds*) uiszczanych przez instytucje finansowe. Płatności takie rejestrowane są jako podatki, gdyż fundusze nie świadczą usług instytucjom, od których je otrzymują, ale działają na rzecz całego społeczeństwa. Jeśli fundusz klasyfikowany jest poza sektorem instytucji rządowych i samorządowych, płatności nale-

ży wykazać najpierw jako dochód podatkowy S13, a następnie wydatek podsektora centralnego na rzecz funduszu w formie transferu kapitałowego. W Polsce dotyczy to zaklasyfikowanego do sektora przedsiębiorstw finansowych Ubezpieczeniowego Funduszu Gwarancyjnego.

Wraz z wejściem w życie programu transmisji danych ESA 2010, przestał obowiązywać program transmisji danych ESA'95 oraz rozporządzenia, na mocy których przekazywano kwartalne: rachunki niefinansowe sektora, rachunki finansowe sektora, dane dotyczące długu publicznego, a także kwartalne rachunki niefinansowe według sektorów instytucjonalnych. Wszystkie wymogi skonsolidowano w rozporządzeniu dotyczącym ESA 2010.

Podsumowanie

W artykule opisano najważniejsze zmiany metodyczne wprowadzone od września 2014 r. do statystyk sektora instytucji rządowych i samorządowych. W przypadku Polski największy wpływ na deficyt oraz dług sektora miała zmiana jego zakresu podmiotowego oraz sposobu rejestracji opłat do funduszy gwarancyjnych. Rewizja w większym stopniu wpłynęła na relację długu sektora instytucji rządowych i samorządowych do PKB — zmniejszenie o 1,3 p.proc. w roku 2010 i 2013, o 1,4 p.proc. w roku 2011 oraz o 1,2 p.proc. w roku 2012, niż na relację jego deficytu do PKB — wskaźnik poprawił się o 0,2 p.proc. w latach 2010—2012 i o 0,3 p.proc. w roku 2013²⁶.

Należy zaznaczyć, że prace nad pełną implementacją zasad ESA 2010 są obecnie prowadzone przez wszystkie państwa członkowskie UE. Kontynuowane są także prace nad wytycznymi odnoszącymi się do sektora instytucji rządowych i samorządowych. Na koniec 2015 r. planowana jest kolejna edycja MGDD. Uszczegółowione wytyczne i interpretacje zasad ESA 2010 wpłyną na statystykę sektora instytucji rządowych i samorządowych. Oczekuje się, że znajdą one odzwierciedlenie w notyfikacji fiskalnej, którą krajowe urzędy statystyczne opracowywać będą w marcu 2016 r.

mgr Olga Leszczyńska-Luberek — GUS

SUMMARY

The author presents the importance of the new European System of National and Regional Accounts (ESA 2010) for statistics of the general government sector. She pays particular attention to the development of data for the excessive deficit procedure. The article explains the methodological changes made to the

²⁶ Komunikat dotyczący deficytu i długu sektora instytucji rządowych i samorządowych w 2013 r. (2014), GUS.

studies in this field parallel to the ESA 2010. It discusses, among others, issues related to defining the deficit and debt of the general government, as well as the determination of their personal and of the on a new way registering transfer of liabilities of pension schemes. It also presents the impact of new methodological guidelines for the relationship of deficit and debt to GDP in the Member States of the European Union.

РЕЗЮМЕ

В статье было представлено значение новой Европейской системы национальных и региональных счетов (ESA 2010) для статистики сектора правительственных учреждений и органов местного самоуправления. Статья обращает особое внимание на разработку данных для процедуры чрезмерного дефицита. Объясняет также методологические изменения введены в разработки из этой области параллельно с ESA 2010. Статья поднимает вопросы связанные с определением дефицита и долга сектора правительственных учреждений и органов местного самоуправления, а также с определением их субъектного объема и касающиеся нового способа регистрации передачи обязанностей пенсионных систем. В разработке было представлено также влияние новых методологических рекомендаций на соотношения дефицита и долга сектора и ВВП в странах-членах Европейского союза.