

5. mars 2019

Til Fjármála- og efnahagsráðuneytis

Frá Reikningskilaráði ríkisins

Efni: Erindi fjármála- og efnahagsráðuneytis vegna verkefnafjármögnunar í vegaframkvæmdum

Í bréfi ráðuneytisins dagsettu 24. janúar sl. er óskað eftir álitni reikningskilaráðs á áhrifum á ríkisfjármálin með tilliti til mismunandi útfærslna á fyrirkomulagi við uppbyggingu samgöngumannvirkja og fjármögnun þeirra. Óskað er eftir afstöðu til þriggja kosta varðandi framkvæmdar- og rekstraraðila við verkefnið auk þess sem leitað er svara við þremur spurningum varðandi skilgreiningar á sértækum veggjöldum, hvenær þau teljist skattur eða þjónustugjöld, og loks hvernig farið er með Vaðlaheiðargöng í framsetningu ríkisfjármála.

Mikilvægt er, að framkvæmdir af þessu tagi eru vel þekktar um allan heim og mikið um þær fjallað í alþjóðlegu samhengi. Í þessu felst að vanda þarf vel til verka við endanlega ákvörðun um flokkun og meðferð framkvæmda eins og hér um ræðir í reikningshaldi og hagskýrslugerð hins opinbera.

Inngangur

Þeir alþjóðlegu staðlar sem lög um opinber fjármál nr. 123/2015 (LOF) kveða á um að séu lagðir til grundvallar, og reikningskilaráð ríkisins byggir álit sitt á, eru GFS-hagskýrslustaðall Alþjóðagjaldeyrissjóðsins og IPSAS alþjóðlegur reikningskilaustaðall fyrir opinbera aðila á rekstrargrunni. Jafnframt er byggt á ESA-2010¹ þjóðhagsreikningastaðli Evrópusambandsins.

Erindi ráðuneytisins snýst í aðalatriðum um hver leiðsögn þessara alþjóðlegu staðla er varðandi flokkun og skilgreiningar mismunandi eignaforms við byggingu og rekstur samgöngumannvirkja í vegamálum. Spurt er hver séu áhrifin á fjármál og efnahag ríkissjóðs við mismunandi útfærslur á eignaformi og hvort staðlarnir komist að sameiginlegri niðurstöðu í því tilliti.

Í stuttu máli eru niðurstöður IPSAS og GFS ekki alltaf hinar sömu varðandi flokkun slíkra framkvæmda og ræðst það einkum af ólíku hlutverki staðlanna. Með flokkun er hér átt við hvort umrædd verkefni verði talin innan A-hluta ríkissjóðs eða utan hans.

GFS leggur höfuðáherslu á hvar ávinningur og áhætta af verkefninu liggur. Greint er á milli þrenns konar áhættu, þ.e. byggingaráhættu, aðgengisáhættu og eftirspurnaráhættu. Flokkun

¹ ESA 2010, er evrópsk útgáfa alþjóðlegs þjóðhagsreikningastaðals Sameinuðu þjóðanna, System of National Accounts 2008 (SNA 2008). Skuldbindingar Íslands í tengslum við EES samninginn fela m.a. í sér samstarf um efnahagstölfræði þar sem ESA 2010 staðallinn er lagður til grundvallar. ESA 2010 inniheldur m.a. leiðbeiningar um framsetningu tölfræði um fjármál hins opinbera (The European GFS), sem ásamt leiðbeiningum um málsmeðferð vegna óhóflegs fjármálahalla (Excessive deficit procedure, EDP) myndar grundvöll eftirlits með fjármálum hins opinbera innan ríkja Evrópusambandsins.

verkefnisins ræðst af því hvar byggingaráhættan og annað tveggja, aðgengisáhættan eða eftirspurnaráhættan, liggur. Mörkin hvar áhætta liggur er í mörgum tilvikum óljós og þarf jafnan að rýna samninga um slík verkefni vandlega áður en endanleg flokkun er ákveðin.

IPSAS leggur höfuðáherslu á stýringu og yfirráð yfir verkefninu. Hvað varðar vegasamgöngur er almennt litið svo á að þær feli í sér opinbera þjónustu sem er á ábyrgð ríkisins. Allar slíkar framkvæmdir og rekstur þeirra eru háðar þröngum skilyrðum sem stjórnvöld afsala sér almennt ekki. Jafnframt eru slík mannvirki fyrr eða síðar afhent ríkinu að samningstíma loknum. Niðurstöður eru því þær að framkvæmdir og rekstur vegamannvirkja skuli samkvæmt staðlinum nær undantekningarlaust flokka innan A-hluta ríkissjóðs óháð félagsformi þess fyrirtækis sem tekur verkefnið að sér. Eigi verkefni að flokkast utan A-hluta þarf samningur að vera afdráttarlaus um algjöra stýringu og yfirráð verktaka af bæði framkvæmdum og rekstri viðkomandi mannvirkis á samningstímabilinu.

Við mat á mismunandi útfærslum á veggjöldum er almennt litið til skilgreininga samkvæmt GFS. Í aðalatriðum kveður staðallinn á um að gjaldtaka fyrir notkun þurfi að uppfylla tvö skilyrði eigi hún að flokkast sem þjónustugjald, þ.e. að hún sé afmörkuð við nýtingu á tilteknu mannvirki og að notendur greiði gjald sem endurspegli veitta þjónustu. Séu bæði skilyrðin ekki uppfyllt flokkast gjaldtakan sem skattur.

Hér á eftir verður leitast við að veita svör við erindinu en rétt er þó að taka skýrt fram að við endanlega ákvörðun um einstaka framkvæmd þurfa að liggja fyrir mun nákvæmari upplýsingar en fram koma í forsendum ráðuneytisins um kostina þrjá. Í fyrstu er fjallað almennt um þau sjónarmið sem alþjóðlegir staðlar leggja til grundvallar um flokkun og færslumeðferð við slíkar framkvæmdir. Í framhaldi er fjallað um þá þrjá kosti sem ráðuneytið leggur fram og ólík áhrif þeirra á ríkisfjármálin. Að lokum er farið yfir flokkun sértækra veggjalda og meðferð Vaðlaheiðarganga í hagskýrslugerð. Ítarlegri upplýsingar um staðlana fylgja síðan í viðaukum 1 og 2 með bréfi þessu.

Evrópskur þjóðhagsreikningastaðall, ESA 2010 og hagskýrslustaðall Alþjóðagjaldeyrissjóðsins, GFS 2014

Bæði ESA og GFS leggja áherslu á geiraskiptingu hagkerfisins í 5 tegundir innlendra hageininga, þ.e. framleiðslufyrirtæki, fjármálafyrirtæki, hið opinbera, heimili og óhagnaðardrifin félagasamtök fyrir heimili. Þjóðhagsreikningar ná yfir fjármál og afkomu allra geira hagkerfisins og eru víðtækari en GFS þar sem umfjöllunin einskorðast við hið opinbera og fyrirtæki í opinberri eigu. Í aðalatriðum er fullt samræmi á milli staðlanna um fjármál og afkomu hins opinbera, en GFS veitir ítarlegri upplýsingar.

Í því samhengi sem hér er til umfjöllunar er litið til þess hvort umræddar framkvæmdir flokkast innan hins opinbera eða utan þess. Hið opinbera nær yfir starfsemi A-hluta ríkissjóðs og A-hluta sveitarfélaga. Flokkist framkvæmdin innan A-hluta ríkissjóðs þá hefur allur rekstur, viðhald og framkvæmdir sem tengist verkefninu bein áhrif á heildarjöfnuð og efnahag, þ.e. eignir og skuldir, hjá ríkissjóði yfir líftíma eignarinnar og endurgreiðslu skuldarinnar.

Flokkist framkvæmd utan A-hluta ríkissjóðs þá telst hún undir framleiðslufyrirtækjum í þjóðhagsreikningum, en þar falla undir fyrirtæki sem starfa á markaði. Við slíkar kringumstæður hefur rekstur, viðhald eða framkvæmdir við mannvirkið hvorki áhrif á heildarjöfnuð eða efnahag ríkissjóðs samkvæmt GFS, að því gefnu að hann komi ekki að fjármögnun eða beinni ábyrgð á verkefninu. Einu tengslin við ríkisfjármálin eru ef álögð veggjöld sem tengjast verkefninu teljast vera skattar þá færast þau sem skatttekjur hjá ríkissjóði og á móti sem útgjöld til viðkomandi fyrirtækis sem nemur sömu fjárhæð, þ.e. engin áhrif á heildarjöfnuðinn hjá ríkissjóði.

Við mat á því hvort framkvæmd skuli flokkast innan eða utan hins opinbera er lagt til grundvallar hvar áhættan af verkefninu liggur. Gerður er greinarmunur á þrenns konar áhættu², þ.e. byggingaráhættu, aðgengisáhættu og eftirspurnaráhættu. Fyrirtæki (í eigu hins opinbera að fullu/hluta eða einkaaðila) sem tekur að sér verkefni í formi sérleyfissamnings (e. concession) eða einkaframkvæmdarsamnings (e. PPP) verður að bera byggingaráhættuna og annað tveggja aðgengisáhættuna eða eftirspurnaráhættuna til að verkefnið teljist utan A-hluta. Viðbótarskilyrði eru að fyrirtækið fjármagni sig að meirihluta án aðkomu hins opinbera og beinnar ábyrgðar þess.

Sé um sérleyfissamning að ræða verður meirihluti tekna á rekstrartímabilinu að koma af notenda- eða veggjöldum auk þess sem val um aðra akstursleið getur haft áhrif.

Alþjóðlegur reikningskilastaðall um opinber fjármál, IPSAS

Áhersla staðalsins (IPSAS 32) er að verið sé að veita opinbera þjónustu og hver hefur áhrifavald og ber ábyrgð á viðkomandi verkefni. Almennt eru vegasamgöngur ótvírætt á ábyrgð hins opinbera hér á landi og ákvörðun um fyrirkomulag framkvæmda og rekstrar á þeim fellur þar undir. Í því felst að framkvæmdin og samningur um hana færast um efnahagsreikning ríkissjóðs, en færslur um rekstrarreikning eru háðar því hvort verkefnið telst vera A-hluta verkefni eða ekki. Teljist verkefnið vera innan A-hluta eru færslur því tengdar með hefðbundnu sniði um rekstrar- og efnahagsreikning A-hluta ríkissjóðs. Hins vegar teljist verkefnið vera utan A-hluta en með stýringu og yfirráðum ríkissjóðs þá er haldið utan um verkefnið í reikningskilum A-hluta ríkissjóðs með eftirtöldum hætti:

- a) Í viðkomandi sérleyfis- eða einkaframkvæmdarsamningi er kveðið á um samningstímamann og hvenær mannvirkið skuli afhent opinberum aðilum til eignar.
- b) Í efnahagsreikningi ríkissjóðs er mannvirkið eignfært í samræmi við framvindu verksins á hverjum tíma og á móti er sama fjárhæð færð til skuldar. Að framkvæmdatíma loknum er því mannvirkið að fullu eignfært í efnahagsreikningi ríkissjóðs og sama fjárhæð færð til skuldar.
- c) Þegar að loknum byggingartíma mannvirkisins er það tekið í notkun og mun ríkissjóður afskrifa eignfærslu sína árlega í samræmi við líftíma þess á rekstrarreikningi sínum.

² Alþjóðlegar leiðbeiningar og ströng skilyrði eru lögð til grundvallar við mat á hvar hin raunverulega áhætta liggur. Gerð er grein fyrir umræddum áhættuþáttum í Viðauka 1 með bréfi þessu.

Samhliða því verður skuldbindingin lækkuð hlutfallslega á hverju ári í samræmi við samningstímann og tekjufærist sú fjárhæð á rekstrarreikningnum.

Í framangreindu felst að eftir að mannvirki er tekið í notkun eru árleg áhrif á rekstrarreikning jákvæð á samningstímanum þar sem hann er styttri en líftími eignarinnar.

Sé verkefni talið utan A-hluta og afdráttarlaust undir stýringu og yfirráðum verktakans á samningstímabilinu, bæði framkvæmdir og rekstur, eru færslur því tengdar utan rekstrar- og efnahagsreiknings A-hluta ríkissjóðs.³ Erfitt er þó að sjá fyrir sér að ríkissjóður afsali sér ábyrgð og áhrifavaldi af verkefni, sem er svo nátengt því að vera þjónusta við almenning eins og þjóðvegakerfið, til einkaaðila.

Loks skal tekið fram að sé veggjald skilgreint sem skattur þá er farið með það á sama hátt og samkvæmt GFS, þ.e. skatttekjurnar færast í öllum tilvikum um A-hluta ríkissjóðs og sama fjárhæð gjaldfærist sem útgjöld til viðkomandi fyrirtækis.

Fjármálareglur samkvæmt lögum um opinber fjármál nr. 123/2015, LOF

Samkvæmt LOF eru fjármálastefnan og fjármálaáætlun byggð á grunngildum sbr. 6. gr. laganna og tölulegum skilyrðum sbr. 7. gr. Þar er meðal annars kveðið á um að heildarjöfnuður hins opinbera yfir fimm ára tímabil skuli ávallt vera jákvæður og árlegur halli undir 2,5% af landsframleiðslu. Jafnframt að heildarskuldir að frádregnum lífeyrisskuldbindingum, viðskiptaskuldum og sjóðum og bankainnstæðum séu undir 30% af vergri landsframleiðslu. Í greinargerðinni (bls. 85) segir jafnframt:

„Við skilgreiningu á skuldum er stuðst við alþjóðlegan hagskýrslustaðal um opinber fjármál, en til samræmis við það sem víða tíðkast eru lífeyrisskuldbindingar og viðskiptaskuldir ekki taldar með skuldum hins opinbera. Skuldahlutfallið sem hér er lagt til er svipað Maastricht-viðmiðinu um að heildarskuldir ríkja skuli ekki vera umfram 60% af vergri landsframleiðslu, en þó með þeim frávikum að sjóðir og innstæður reiknast til frádráttar. Hér er tekið tillit til þeirrar sérstöðu að kvikar eignir eins og sjóðir og bankainnstæður hins opinbera eru hlutfallslega miklar hér á landi í alþjóðlegu samhengi, en tiltölulega auðvelt er að losa um þær og greiða niður skuldir eftir atvikum.“

Með tilliti til mats á áhrifum vegaframkvæmda á framangreind hlutföll hjá opinberum aðilum ræðst því alfarið af hvort þær flokkist innan eða utan A-hluta samkvæmt GFS.

Svör við erindi ráðuneytisins

Hér á eftir koma fram spurningar ráðuneytisins og svör reikningsskilaráðs við þeim í stuttu máli. Ítarlegri umfjöllun kemur fram í viðaukum 1 og 2. Rétt er þó að taka skýrt fram að gefnar forsendur í fyrirspurnunum eru ekki fullnægjandi til að unnt sé að kveða upp úr með afgerandi hætti hvort framkvæmdin í hverju tilviki falli innan eða utan A-hluta. Svörin miðast því við gefnar forsendur um flokkun í hverju tilviki.

³ Í ríkisreikningi hverju sinni skal þó gerð grein fyrir samningum af þessum toga.

Þrír mismunandi kostir. Óskað er eftir álitni reikningsskilaráðs um áhrif mismunandi kosta við framkvæmdir og fjármögnun samgönguinnviða á afkomu og efnahag ríkissjóðs og reikningshald ríkisins og hins opinbera í heild. Svárið geri grein fyrir hvort munur sé á áhrifum á afkomu og efnahag eftir því hvort þau eru metin samkvæmt aðferðafræði þjóðhagsreikninga eða IPSAS reikningsskilastaðlinum.

- A. Að stofnað verði opinbert hlutafélag að fullu í eigu ríkisins sem (a) hefur umsjón með framkvæmdum við samgönguinnviði á þjóðvegakerfinu og tekur til þess lán, (b) annast rekstur og viðhald þeirra, (c) innheimtir veggjöld fyrir afnot af þeim skv. samningi við ríkið og (d) afhendir ríkinu innviðina til eignar að loknu skilgreindu tímabili. Ríkið hefði milligöngu um öflun lánsfjár eða veitti félaginu ábyrgðir.

Svar: Miðað við gefnar forsendur er gengið út frá að ríkissjóður beri fulla ábyrgð og áhættu af verkefninu.⁴ Báðir staðlarnir gera þá kröfu til að verkefnið yrði fært upp hjá ríkissjóði með tilsvarendi áhrifum á afkomu, eignir og skuldir hjá ríkissjóði. Á framkvæmdatímanum kemur þá fram fjárfesting og skuldsetning í efnahagsreikningi ríkissjóðs. Eftir að mannvirkið er tekið í notkun færast tekjur og rekstrargjöld, þ.m.t. afskriftir, um rekstrarreikning ríkissjóðs.

- B. Að stofnað verði sérstakt félag með eignaraðild ríkisins sem (a) fjárfestir í samgönguinnviðum á þjóðvegakerfinu og tekur til þess lán, (b) annast rekstur og viðhald þeirra, (c) innheimtir veggjöld eða tolla fyrir afnot af þeim skv. samningi við ríkið og (d) afhendir ríkinu innviðina til eignar að loknu skilgreindu tímabili. Ríkið yrði eigandi félagsins að hluta ásamt einkaaðilum og e.t.v. sveitarfélögum en hefði ekki milligöngu um öflun lánsfjár né veitti félaginu ábyrgðir.

Svar: Staðlarnir meðhöndla slíkt félag með ólíkum hætti.

ESA/GFS. Fyrst þarf að ákveða hvort framkvæmdin skuli flokkast innan eða utan A-hluta. Ef félagið er talið uppfylla skilyrði um að það beri byggingaráhættuna og annað tveggja aðgengisáhættuna eða eftirspurnaráhættuna þá flokkast það utan A-hluta. Að öðrum kosti flokkast framkvæmdin sem A-hluta framkvæmd.

- **Ef A-hluta framkvæmd.** Hefur áhrif á afkomu, eignir og skuldir hjá hinu opinbera sbr. svar við A hér að framan.
- **Ef utan A-hluta framkvæmd.** Hefur ekki áhrif á afkomu, eignir og skuldir hjá hinu opinbera.

IPSAS. Í öllum tilvikum ber að færa samninga um vegaf framkvæmdir um reikningshald ríkisins. Staðallinn lítur einkum til þess hver hefur áhrifavald (e. control) yfir verkefninu hvort það skuli flokka innan eða utan A-hluta.

- **A-hluta framkvæmd.** Hafi hið opinbera áhrifavald yfir verkefninu flokkast það undir A-hluta sbr. svar við A hér að framan.
- **Utan A-hluta framkvæmd.** Hafi félagið áhrifavald yfir verkefninu færast aðeins samningurinn um eigna- og skuldahlið í efnahag hins opinbera á framkvæmdatímanum. Eftir það færist hann niður í efnahagnum um rekstrarreikninginn á samningstímanum.

⁴ Skv. GFS er ástæðan sú að ríkissjóður hefur milligöngu um öflun lánsfjár eða veitir félaginu ábyrgð.

Hafa ber í huga að þjóðvegakerfið er samkvæmt lögum á ábyrgð stjórnvalda. Ólíklegt er að stjórnvöld afsali sér áhrifavaldi yfir verkefnum á því sviði til þriðja aðila.

- C. Að einkaaðili (a) fjárfestir í samgönguinnviðum í þjóðvegakerfinu og tekur til þess lán, (b) annast rekstur og viðhald þeirra, (c) innheimtir veggjöld fyrir afnot af þeim skv. samningi við ríkið og (d) afhendir ríkinu innviðina til eignar að loknu skilgreindu tímabili. Ríkið verði ekki eignaraðili í félaginu og tækist ekki á hendur neinar fjárhagslegar skuldbindingar eða ábyrgðir vegna þess.

Svar: Miðað við gefnar forsendur er gengið út frá að einkaaðilinn beri fulla ábyrgð og áhættu af verkefninu. Samkvæmt því flokkast félagið utan A-hluta, en staðlarnir meðhöndla það þó með ólíkum hætti.

ESA/GFS. Eignaraðildin skiptir ekki máli varðandi flokkunina heldur hver ber áhættuna sbr. svarið við B-lið hér að framan. Forsendurnar benda til að hér sé um að ræða félag utan A-hluta ríkissjóðs. Í því felst að hvorki framkvæmdin eða rekstur mannvirkisins hefur nein áhrif á afkomu, eignir eða skuldir ríkisins á samningstímanum.

IPSAS. Þrátt fyrir gefnar forsendur um ábyrgð og áhættu einkaaðilans á mannvirkinu má ætla að ríkissjóður hafi áhrifavald yfir verkefninu þar sem um samgönguframkvæmd er að ræða. Samkvæmt staðlinum ber að færa samninginn bæði á eigna- og skuldahlið efnahagsreiknings hjá A-hluta ríkissjóðs á framkvæmdatímanum. Eftir það færast hann niður í efnahagnum um rekstrarreikninginn á samningstímanum.

Önnur atriði. Óskað er eftir leiðbeiningum reikningsskilaráðs varðandi eftirfarandi.

- a) Hver er meðferð á sértækum veggjöldum fyrir einstök mannvirki samanborið við almennt veggjald af stofnleiðum sem væri ráðstafað í mörg verkefni og þá jafnvel á öðrum leiðum þar sem þau innheimtast.

Svar: Með sértækum veggjöldum fyrir einstök mannvirki er átt við að sá sem nýttir mannvirkið í eigin þágu greiði fyrir þá þjónustu sem það veitir honum. Um er að ræða þjónustugjald að því gefnu að gjaldtakan sé hófstíllt þannig að báðir aðilar hafi hag af. Almennt veggjald af stofnleiðum, sem ráðstafað er til ýmissa verkefna og jafnvel til annarra leiða en þau eru innheimt af, flokkast sem skattur.

- b) Hefur það áhrif á flokkun gjaldtöku með tilliti til þess hvort hún teljist vera þjónustugjald eða skattur hvort gjaldtaka sé í raun þvinguð gjaldtaka eða hvort vegfarandi hafi raunhæft val um aðra akstursleið án gjaldtöku (eins og gildi t.d. um Hvalfjarðargöng).

Svar: Sé gjaldtakan þvinguð eða hvort notandinn á val um aðra akstursleið án gjaldtöku getur haft áhrif á hvort tekjurnar verði flokkaðar sem þjónustugjald eða skattur.

- c) Hvernig hefur verið farið með verkefni eins og Vaðlaheiðargöng, sem byggð voru af hlutafélagi en með lánsfjármögnun frá ríkissjóði, í uppgjöri opinberra fjármála samkvæmt hagskýrslustaðli (GFS).

Svar: Við mat á framkvæmdum við Vaðlaheiðargöng var niðurstaðan að félagið hafi ekki borið byggingaráhættuna auk þess sem verkefnið var að mestu fjármagnað af

ríkissjóði og á ábyrgð hans. Því var ákveðið við gerð hagtalna um fjármál hins opinbera að fara með framkvæmdir við Vaðlaheiðargöng eins og aðrar framkvæmdir á vegum ríkisins, þ.e. fjárfesting hvers árs hefur verið færð hjá ríkissjóði. Nú þegar veggöngin hafa verið tekin í notkun verður rekstur þeirra sömuleiðis skilgreindur sem hluti af rekstri A-hluta ríkissjóðs.

Niðurlag

Hér að framan er leitast við að gefa almenna yfirsýn yfir efnislegar áherslur alþjóðlegra staðla um reikningshald og hagskýrslugerð við meðferð sérleyfissamninga og einkaframkvæmdar-samninga í samgöngumannvirkjum. Um slíka samninga hefur mikið verið fjallað á alþjóðavettvangi á undanförunum a.m.k. tveimur áratugum og álitamálin oft mörg í því samhengi. Mikilvægt er að hvert einstakt tilvik sé skoðað ítarlega hvað snertir flokkun þegar í upphafi þegar samningar liggja fyrir og endanleg ákvörðun er tekin.

Gunnar H. Hall

Meðferð verkefnafjármögnunar á vegaf framkvæmdum samkvæmt GFS og við gerð þjóðhagsreikninga

Í þessari samantekt er farið yfir þann ramma sem lagður er til grundvallar við flokkun hageininga og meðferð þeirra við gerð þjóðhagsreikninga hér á landi. Þjóðhagsreikningar eru víðtækari en GFS að því leyti að þeir ná yfir fjármál og afkomu allra hageininga innan hagkerfisins. GFS takmarkast við fjármál og afkomu hins opinbera, sem er ein af hageiningunum, og veitir ítarlegri upplýsingar um þau en fram koma í þjóðhagsreikningum. Fullt samræmi er þó á milli þjóðhagsreikninga og GFS varðandi birtar upplýsingar um fjárhag hins opinbera.

Tilgangur samantektarinnar er að skýra hvernig einingar eru flokkaðir í hagskýrslum um fjárhag hins opinbera og þau viðmið sem lögð eru til grundvallar þegar ákvörðun er tekin um hvort eining skuli tilheyra hinu opinbera eða flokkast utan þess. Efninu er skipt í fjóra hluta:

1. laga- og stofnanalegan grundvöll sem gerð þjóðhagsreikninga og hagskýrslna um opinber fjármál byggir á hér á landi;
2. meginreglur sem gilda um hvort tilteknar hageiningar falla innan eða utan hins opinbera;
3. meðferð samstarfssamninga hins opinbera við einkaaðila um tiltekin framkvæmdaverkefni, þ.e. svokallaða PPP-samninga og sérleyfissamninga;
4. meðferð tekna vegna notkunar á vegamannvirkjum og þær meginreglur sem gilda um flokkun þeirra í þjóðhagsreikningum.

Umfjöllunin er sett fram með þeim fyrirvara að flokkun hageininga er háð ýmsum endanlegum forsendum og getur hún því ekki talist tæmandi í samhengi við tiltekin verkefni eða hugmyndir sem ekki eru að fullu útfærðar. Ítarlegri umfjöllun um meðferð slíkra verkefna í þjóðhagsreikningum er að finna í ESA 2010 þjóðhagsreikningastaðlinum og leiðbeiningum sem gefnar hafa verið út af Hagstofu Evrópusambandsins, Eurostat, og tilgreindar eru neðanmáls í textanum.

1. Lagaleg og stofnanaleg umgjörð hagskýrslugerðar um fjárhag hins opinbera

Á Íslandi byggir gerð hagskýrslna um fjárhag hins opinbera á samræmdum þjóðhagsreikningastaðli Evrópusambandsins, European System of National Accounts 2010 (ESA 2010)¹. Lagalegur grundvöllur staðalsins er reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (ESB) nr. 549/2013 frá 21. maí 2013 um evrópskt þjóðhags- og svæðisreikningakerfi í Evrópusambandinu. Reglugerðin var felld inn í EES-samninginn með ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 58/2014 frá 8. apríl 2014. Á grundvelli reglugerðarinnar hefur Hagstofa Evrópusambandsins, Eurostat, gefið út leiðbeiningar og álit um einstök viðfangsefni sem ætlað er að auðvelda túlkun staðalsins og leiðbeina frekar um notkun hans. Eurostat sinnir einnig eftirliti með því að gildandi reglugerðum sé framfylgt. Framkvæmd reglugerðar Evrópuþingsins og ráðsins (ESB) nr. 549/2013 er í höndum Hagstofu Íslands sem er sjálfstæð stofnun og miðstöð opinberrar hagskýrslugerðar hér á landi.

¹ European system of accounts ESA 2010 (Eurostat 2013) er evrópsk útgáfa alþjóðlegs þjóðhagsreikningastaðals Sameinuðu þjóðanna, System of National Accounts 2008 (SNA 2008).

2. Geiraflokkun hagkerfisins

Við gerð þjóðhagsreikninga er leitast við að skrá öll efnahagsleg viðskipti innan hagkerfisins og í því skyni er hagkerfinu skipt upp í sex² meginflokka (geira), hvar *hið opinbera* er einn þeirra. Innan hvers geira teljast þær hageiningar sem hafa ýmis sameiginleg hagræn einkenni.

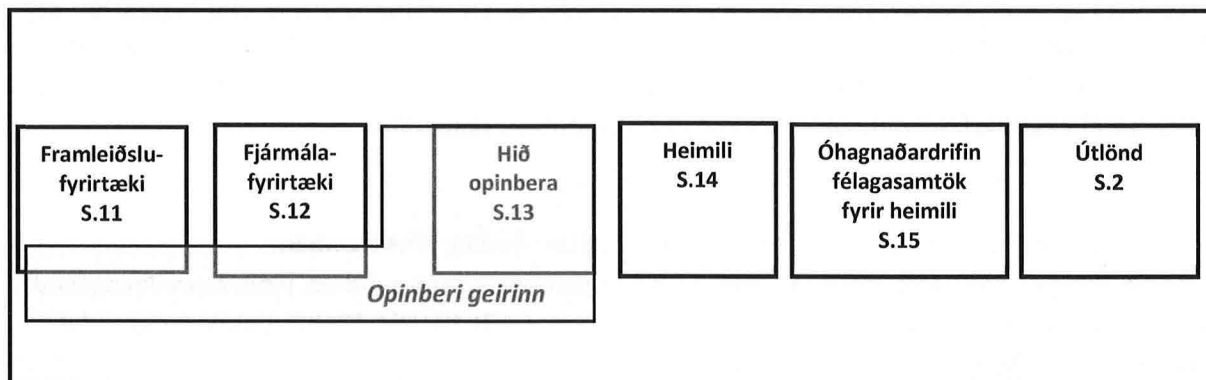
Hageining er þýðing á enska hugtakinu „institutional unit“, en slík eining:

- getur átt eignir og ráðstafað þeim að eigin vild;
- getur átt í viðskiptum við aðra efnahagsaðila á eigin ábyrgð lagalega;
- getur skuldsett sig og tekið á sig bindandi samninga;
- hefur fullnægjandi bókhald með efnahagsreikningi.

Ef eining uppfyllir ekki þessi skilyrði telst hún ekki hageining í skilningi þjóðhagsreikninga heldur flokkast hún þá einungis sem hluti af stærri hageiningu. Flestar stofnanir A-hluta ríkissjóðs eru ekki hageiningar þar sem þær geta ekki skuldsett sig eða ráðstafað eignum að eigin frumkvæði. Við geiraflokkun hagkerfisins er einungis horft til hageininga.

2.1 Haggeirar skv. ESA 2010

Fram hefur komið að þjóðhagsreikningar skipta hagkerfinu upp í sex meginflokka. Yfirlitið hér að neðan skýrir sig sjálf en þó rétt að taka fram að hið opinbera nær yfir starfsemi A-hluta ríkissjóðs og A-hluta sveitarfélaga. Til viðbótar við hugtakið *hið opinbera* er talað um *opinbera geirann* (e. public sector) en hann er ekki einn þessara grunngeira heldur samanstendur hann af hinu opinbera auk fjármálafyrirtækja og framleiðslufyrirtækja sem eru í eigu hins opinbera. Hér á landi oft nefnt opinberi geirinn eða *hið opinbera og fyrirtæki þess*. Þessi umfjöllun er ekki um opinbera geirann heldur takmarkast hún við atriði sem snúa að flokkun verkefna hvort þau falli innan eða *utan hins opinbera*, í þessu tilviki A-hluta ríkissjóðs.



2.2 Innan eða utan markaðar

Álitaefni tengd rekstri hins opinbera og tengdra aðila er algengt viðfangsefni við geiraflokkun þjóðhagsreikninga. Eins og áður segir eru ekki allar hageiningar sem tengjast opinberum aðilum sjálfkrafa flokkaðar sem hluti af hinu opinbera heldur er horft til þess hvort starfsemi viðkomandi aðila teljist til markaðsstarfsemi eða framleiðslu utan markaðar.

Til að teljast framleiðandi vöru eða þjónustu á markaði þurfa eftirfarandi skilyrði að vera uppfyllt samkvæmt ESA 2010:

² Auk innlendra haggeira eru útlönd skilgreind sem einn haggeiri í geiraflokkun þjóðhagsreikninga.

1. varan/þjónustan sé seld á verði sem hefur marktæk áhrif á framboð og eftirspurn;
2. rekstrinum sé hagað líkt og um rekstur á vegum einkaaðila sé að ræða;
3. fyrirtækið eða rekstrareiningin hafi fullkomið reikningshald sem geri því kleift að meta rekstrarafkomu sína og hreina eign.

2.3 Verð sem hefur áhrif á framboð og eftirspurn vöru eða þjónustu

Við túlkun á framangreindum skilyrðum skipta forsendur og áhrif verðlagningar meginmáli. Framleiðendur utan markaðar veita að öllu jöfnu þjónustu sína að öllu eða mestu leyti án endurgjalds eða á verði sem hefur lítil eða engin áhrif á framboð og eftirspurn. Þegar talað er um að verð hafi áhrif á bæði framboð og eftirspurn er átt við að verð hafi raunveruleg áhrif á það það magn þjónustu sem framleiðandi er tilbúinn að bjóða og sömuleiðis það magn þjónustu sem neytendur eru tilbúnir að kaupa. Á grundvelli þessa viðmiðs er ákvarðað hvort framleiðsla sé skilgreind sem markaðsframleiðsla eða framleiðsla utan markaðar. Sömuleiðis á það við hvort fyrirtæki í eigu hins opinbera falli innan eða utan *hins opinbera* í haggeiraflokkun þjóðhagsreikninga.

Þegar framleiðandinn er einkaaðili er almennt gengið út frá því að ofangreint skilyrði sé sjálfkrafa uppfyllt, þ.e. að framboð þjónustunnar og verðlagning hennar taki mið af markaðsforsendum.

Þegar um opinberan aðila er að ræða geta önnur sjónarmið ráðið ákvörðunum um framboð og verðlagningu, enda verkefnum á vegum hins opinbera oftast hrint í framkvæmd með það að markmiði að styðja við stefnu stjórnvalda um að veita tiltekna þjónustu fremur en á viðskiptalegum forsendum. Í slíkum tilvikum getur sala á tiltekinni þjónustu staðið undir stórum hluta kostnaðar af að veita hana þrátt fyrir að verðlagningin byggji ekki á markaðsforsendum. Við þær aðstæður, þegar greina þarf á milli þeirra sem stunda markaðsrekstur og annarra sem starfa utan markaðar, getur því verið nauðsynlegt að greina hverjir eru kaupendur þjónustunnar sem og hvort veitendur þjónustunnar keppa í reynd á markaði eða eru mögulega þeir einu sem veita hana. Í því samhengi leggur ESA 2010 þjóðhagsreikningastaðallinn fram tvö megin-skilyrði sem þarf að uppfylla til að verðlagning vöru eða þjónustu teljist í reynd hafa áhrif á framboð og eftirspurn:

1. framleiðandinn hafi hvata af því að aðlaga framboð sitt, annaðhvort í þeim tilgangi að ná fram hagnaði til lengri tíma eða nái að lágmarki að standa undir bæði rekstrar- og fjármagnskostnaði (að meðtöldum afskriftum), með sölu á tiltekinni vöru eða þjónustu;
2. að neytandinn hafi frjálst val um kaup á þeirri vöru eða þjónustu með tilliti til verðs.

Það getur því ákvarðast strax á grundvelli eðlis þeirra verkefna sem um ræðir hvort þau flokkist sem hluti af starfsemi hins opinbera eða ekki.

Einfaldasta greiningin á rekstri hageininga þegar ákvarðað er hvort þær teljist vera hluti af fyrirtækjageirunum eða rekstri hins opinbera er svokölluð 50% regla. Hún vísar til þess að eigi hageining að geta talist framleiðandi á markaði þá þurfi sölutekjur hennar að lágmarki að standa undir 50% af rekstrarkostnaði að meðaltali yfir nokkurra ára tímabil. Framleiðsla til eigin nota telst ekki til tekna í því samhengi né heldur tekjur sem koma frá hinu opinbera nema þær séu greiddar almennt til allra fyrirtækja sem sinna sömu þjónustu á sama markaði.

3. Hagrænt eignarhald og meðferð sérleyfis- og PPP-samninga við gerð þjóðhagsreikninga

Í skilningi ESA 2010 er hagrænn eigandi (e. economic owner) sá sem ber áhættu af og nýtur ávinnings af notkun eða eignarhaldi á vöru eða fastafjármunum, óháð því hver er skráður lögformlegur eigandi þeirra. Ein af meginreglum þjóðhagsreikninga byggir á hugtakinu um efnahagslegt eignarhald (e. economic ownership).

Samkvæmt ESA 2010 geta slíkar eignir, s.s. vegamannvirki, aðeins talist utan efnahags hins opinbera ef samstarfsaðilinn ber bæði áhættuna af og nýtur ávinnings af notkun hennar, beint eða óbeint. Greining á áhættu og ávinningi er því kjarninn í þeirri aðferðafræði sem beitt er við flokkun og meðferð slíkra verkefna í þjóðhagsreikningum.³

Við mat á áhættu af framkvæmdum er greint á milli þrenns konar áhættu og hvar hún liggur, þ.e. byggingaráhættu (e. construction risk), aðgengisáhættu (e. availability risk) og eftirspurnaráhættu (e. demand risk). Samkvæmt staðlinum á að flokka eignina í þann geira sem ber byggingaráhættuna og annað tveggja aðgengis- eða eftirspurnaráhættuna.

- **Byggingaráhætta** varðar fjárhagslega ábyrgð á t.d. seinkun afhendingar eignar, gæðasvikum og viðbótarkostnaði við byggingu, tæknilegum mistökum eða bótum til þriðja aðila vegna ytri þátta, svo sem umhverfisþátta. Ef viðbótarkostnaður vegna t.d. byggingar lendir á hinu opinbera (hver svo sem ástæðan er) ber það byggingaráhættuna; sömuleiðis ef það ber ákveðna greiðsluskyldu vegna mistaka við stjórn verksins.
- **Aðgengisáhætta** varðar fjárhagslega ábyrgð vegna lakrar frammistöðu við rekstur eignarinnar, s.s. vegna lakra gæða eða ónógs framboðs. Hið opinbera ber ábyrgðina ef ekki er gert ráð fyrir refsíákvæðum í samningi vegna lakrar frammistöðu eða ef slíkum refsíákvæðum er ekki beitt.
- **Eftirspurnaráhætta** varðar fjárhagslega ábyrgð á breytingu í eftirspurn, s.s. ef eftirspurnin reynist annaðhvort meiri eða minni en gert var ráð fyrir í samningi. Breyting í eftirspurn getur komið til vegna t.d. hagvaxtarþróunar, nýrra markaðsaðstæðna, breytinga í hegðunarmynstri eða tækniþróun. Hið opinbera ber eftirspurnaráhættuna ef það ber ákveðna greiðsluskyldu (til verktakans) óháð eftirspurn. Hafa ber þó í huga að oft er samið um lágmarkstekjur eða tryggingu um lágmarks eftirspurn og þarf því að greina slíka þætti vel við ákvörðun um hvar áhættan liggur.

Við mat á áhættu er það sjaldan svo í veruleikanum að áhættan liggja augljóslega annaðhvort hjá hinu opinbera eða framkvæmdaraðilanum. Samningsforsendur geta verið flóknar og stuðningur hins opinbera við tiltekið verkefni af fjölbreyttum toga. Hann getur verið bæði beinn og óbeinn og veittur í þeim tilgangi að gera PPP-verkefnið áhugavert fyrir bæði fjárfesta og fjármögnunaraðila.

Ef stuðningur hins opinbera er með þeim hætti að það ber í raun að mestu hina fjárhagslegu ábyrgð á eigninni skal hún færð á efnahagsreikning þess. Það er því mikilvægt að greina vel þá viðbótarþætti sem geta breytt flokkun á áhættu, en það eru einkum þrír þættir sem koma til viðbótar, þ.e. fjármögnun verkefnisins, ríkisábyrgð og greiðslur við niðurlagningu verkefnis. Skoða verður alla þessa þætti við greiningu á áhættu.

- **Fjármagni** hið opinbera verkefnið að meirihluta með lánveitingu eða háu stofnframlagi getur það breytt áhættuflokkuninni þannig að í raun teljist byggingaráhættan vera hjá hinu opinbera.
- Undir venjulegum kringumstæðum hefur **ríkisábyrgð** ekki áhrif á flokkun áhættu, en ef slík ábyrgð er umtalsverð getur hún haft breytingu í för með sér. Ríkisábyrgð getur falið í sér ábyrgð á fjármögnun, tekjum verkefnisins og eftirspurn.
- Greiðslur við **niðurlagningu** verkefnis geta verið það rausnarlegar að verktaki verði fyrir tiltölulega litlu fjárhagslegu tjóni verði það lagt niður. Sé sú raunin er ábyrgð hins opinbera mikil í þessu samhengi sem getur haft áhrif á hvar mesta áhættan er flokkuð.

³ Manual on Government Deficit and Debt (Eurostat 2016)

Eftirfarandi skýringarmynd sýnir hvernig samstarfsverkefni eru í grundvallaratriðum flokkuð með tilliti til áhættu og ávinnings:

Flokkun verkefna með tilliti til áhættu og ávinnings

Hver ber áhættuna?	Tegundir áhættu			Flokkun
	Byggingaráhætta	Aðgengisáhætta	Eftirspurnaráhætta	Efnhagur hins opinbera
	Hið opinbera	Hið opinbera	Hið opinbera	Hið opinbera
	Fyrirtæki	Fyrirtæki	Fyrirtæki	
	Hið opinbera	Hið opinbera	Hið opinbera	
	Fyrirtæki	Fyrirtæki	Fyrirtæki	
		Hið opinbera	Hið opinbera	Utan
		Fyrirtæki	Fyrirtæki	
Fyrirtæki	Fyrirtæki	Fyrirtæki	Fyrirtæki	

Svo að hagrænt eignarhald geti talist hafa flust til þriðja aðila þarf áhætta og ávinningur af eignarhaldinu að gera það líka. Í reynd er þó sjaldan um það að ræða að áhætta og ávinningur færist alfarið milli aðila. Er því jafnan miðað við hver beri meirihluta áhættunnar eða hefur rétt til meirihluta ávinnings.

Vegna þess hve samstarfssamningar hins opinbera við einkaaðila eða opinber fyrirtæki geta verið margbreytilegir og aðstæður fjölbreyttar er almennt talið nauðsynlegt að skoða öll meginákvæði slíkra samnings svo hægt sé að ákveða endanlega hvar hagrænt eignarhald liggur. Eftirfarandi eru dæmi um spurningar sem þarf að svara áður en endanleg ákvörðun er tekin um meðferð slíkra verkefna:

- 1) er fyrirtækið stofnað af hinu opinbera og er hið opinbera eini eigandi þess?
- 2) fær fyrirtækið verkefnið úthlutað án útboðs?
- 3) er fyrirtækið sett upp í tengslum við eitt tiltekið verkefni?
- 4) hvernig er fjármögnun háttáð? Tekur fyrirtækið lán í eigin nafni?
- 5) hver er lánveitandi?
- 6) samþykkir hið opinbera lántökuna?
- 7) ábyrgist hið opinbera lántökuna?
- 8) ef eftirspurn eftir þjónustunni reynist minni en áætlað er og tekjur duga ekki til að dekkja kostnað, mun hið opinbera þá stíga inn?
- 9) ef tekjur reynast meiri en sem nemur heildarkostnaði við verkefnið, mun framkvæmdaraðilinn halda þeim hagnaði?
- 10) hver verðleggur þjónustuna?
- 11) hafa notendur þjónustunnar val um aðrar þjónustuleiðir?

3.1. PPP-samningar

Í september 2016 gaf Eurostat út heildstætt leiðbeiningarrit um meðferð PPP samninga við gerð evrópskra hagskýrslna. Byggja leiðbeiningarnar á grunni ESA 2010 þjóðhagsreikningastaðalsins en þeim er sérstaklega beint að stjórnvöldum og öðrum hagaðilum sem koma að stefnumarkandi ákvörðunum á þessu sviði, undirbúningi og framkvæmd útboða o.s.fv. Tilgangurinn með útgáfunni er að auka skilning hagaðila á meðferð slíkra samninga við gerð þjóðhagsreikninga og sinna þörfum þeirra fyrir hagnýtar leiðbeiningar. Jafnframt tryggja þær betra samræmi á milli landa.

PPP samningar eru að jafnaði gerðir í tengslum við stærri fjárfestingar, þ.e. verkefni þar sem þriðja aðila er falið að byggja, reka og viðhalda þeim til að tryggja þjónustu annaðhvort gagnvart hinum opinbera aðila beint eða gagnvart almenningi fyrir þess hönd. Við lok samningstímans flyst lögformlegt eignarhald yfirleitt yfir til verkkaupans, þ.e. hins opinbera aðila. Í flestum tilvikum er um að ræða fastafjármuni á borð við húsnæði undir sjúkrahús, skólastofnanir eða fangelsi eða innviðaeignir á borð við vegi, járnbrautir og önnur slík mannvirki.

Þeir samningar sem falla undir viðmið ESA 2010 og fyrrnefndar leiðbeiningar og teljast PPP samningar í skilningi þjóðhagsreikninga eru samningar þar sem þriðji aðili, þ.e. fyrirtæki tekur að sér eignarhald yfir eign sem síðan er nýtt beint eða óbeint til að veita þjónustu hins opinbera. Á móti innir hinn opinberi aðili af hendi greiðslur til fyrirtækisins á samningstímanum sem eiga að dekkja kostnað þess og nægilega ávöxtun af fjárfestingunni. Hið opinbera er því í hlutverki verkkaupans sem greiðir verksalanum gjald sem venjulega er lagt til grundvallar við útboð á viðkomandi verkefni.

Fyrsta skilyrðið sem þarf að staðreyna áður en lengra er leitað í leiðbeiningum um meðferð PPP samninga við gerð þjóðhagsreikninga er hvort tilvikið falli áreiðanlega undir slíka samninga og þær reglur og viðmið sem um meðferð þeirra gilda í þjóðhagsreikningum. Til þess að samningur teljist til PPP samnings í tilfelli ESA 2010, þarf annar aðili samningsins að vera skilgreindur innan hins opinbera (e. general government) og mótaðilinn sannarlega að vera aðili utan þess, þ.e. annað hvort hluti af framleiðslufyrirtækjageiranum eða fjármálafyrirtækjageiranum.

Í flestum tilvikum er mótaðilinn sérstaklega stofnaður í kringum tiltekið verkefni, þ.e. er af því tagi sem fjallað var um hér á undan, annað hvort af einkaaðila eða hinu opinbera. Í slíkum tilvikum, þar sem mótaðilinn er sértækt félag um einstakt verkefni eða samning, ræðst flokkunin af því hvort félagið er stofnað af eða er undir stjórn hins opinbera eða einkaaðila, hvort reglur og leiðbeiningar um PPP-samninga eiga almennt við. Í því samhengi ber að hafa í huga að stjórn hins opinbera á slíku félagi/aðila getur verið bæði bein og óbein og byggst m.a. á eignarrétti, samningsréttindum, tilhögun fjármögnunar, lögum, reglugerðum og neitunarvaldi. Ákvarðanir um meðferð slíkra verkefna við gerð þjóðhagsreikninga geta því verið matskenndar og krefjast þess að hvert tilvik og forsendur þess séu skoðaðar sérstaklega. Við framkvæmd slíks mats er m.a. horft til eftirfarandi þátta:

- hvort hinn opinberi aðili fer með yfir 50% hlutafjár og meirihluta atkvæða;
- hvort hinn opinberi aðili fari með 25% hlutafjár sem gefi honum neitunarvald í tilviki meiriháttar ákvarðana, t.d. varðandi samþykktir félagsins;
- hvort hinn opinberi aðili eigi ekkert hlutafé í félaginu en fari með neitunarvald gagnvart tilteknum ákvörðunum sem varða mikilvæg málefni þess, annaðhvort óbeint í gegnum fyrirkomulag fjármögnunar eða beint á grundvelli ákvæða í samningi.

Í öllum ofangreindum tilvikum myndi félag stofnað í sértækum tilgangi vera flokkað sem hluti af hinu opinbera og verkefnið teljast sem hluti af fjárhag þess. Leiðbeiningar um meðferð PPP samninga ættu því að sama skapi ekki við.

3.2 Sérleyfissamningar

Þegar fyrirtækið selur þjónustuna beint til almennings, t.d. með töku veggjalda, og meirihluti tekna þess kemur af sölu þjónustu beint til notenda, fellur slíkt fyrirkomulag fremur undir skilgreiningu sérleyfissamninga (e. concession) en PPP samninga. Í slíkum samningum leggur hið opinbera venjulega til reglur um verðlagningu þjónustunnar og ákvarðar forsendur verðlagningar með tilliti til áætlaðs kostnaðar og eðlilegrar ávöxtunar. Í lok samnings fær hið opinbera oft eignina afhenta til eignar, hugsanlega án sérstakrar greiðslu.

Sérleyfissamningur getur hvort heldur verið gerður við einkaaðila eða fyrirtæki í eigu hins opinbera. Sem dæmi gæti slíkur samningur gilt um byggingu vegamannvirkja og álagningu vegagjalda á notendur þeirra. Hið opinbera getur þannig falið fyrirtæki að byggja, fjármagna og reka tiltekið samgönguverkefni sem fyrirtækið gerir á eigin kostnað sem endurgreiðist með veggjöldum yfir samningstímabilið.

Við ákvörðun um meðferð slíkrar eignar í tilviki þjóðhagsreikninga er beitt sömu viðmiðum og í tilviki PPP samninga, þ.e. hver ber áhættuna og nýtur ávinnings af notkun eignarinnar. Að sama skapi er beitt sömu viðmiðum og almennt gilda um flokkun hageininga við gerð þjóðhagsreikninga. Í þeim tilvikum þar sem mótaðilinn í slíkum samningi telst opinberi aðili, t.d. í eigu opinberra aðila. Þá ber meðal annars að líta til þess hvort hann sé sjálfstæð hageining eða hvort hann sé beint eða óbeint undir stjórn hins opinbera og flokkist þar með sem hluti þess. Þá er einnig horft til þess hvort þjónustan teljist til markaðsstarfsemi eða þjónustu sem veitt er utan markaðar.

Við flokkun sérleyfissamninga eru ákveðin atriði sem þarf að skoða sérstaklega:

1. hvort greiðslur frá hinu opinbera til sérleyfishafans nemi meirihluta tekna þess síðarnefnda.
2. hvort hið opinbera fjármagni eða ábyrgist meirihluta fjármögnunar verkefnisins.
3. hvort hið opinbera veitir sérleyfishafanum lágmarkstekjutryggingu.

Ef eitthvert ofangreindra skilyrða á við flokkast eignin innan efnahags hins opinbera.

3.3 Meðferð tekna vegna afnota af vegum í uppgjöri þjóðhagsreikninga

Árið 2008 gaf Eurostat út álit⁴ um meðferð tekna vegna notkunar á vegum. Álitið snýr að þeirri grundvallarspurningu hvort vegatollar eða sambærileg innheimta gjalda vegna notkunar á vegum falli undir skilgreiningu skatta eða þjónustutekna. Álitið byggir á ESA 1995 þjóðhagsreikningastaðlinum sem var forveri nógildandi staðals en er þó enn í fullu gildi, enda engar breytingar átt sér stað í stöðlum þjóðhagsreikninga sem snúa að forsendum þess. Þó ber að benda á að þrátt fyrir að ekki hafi orðið breytingar á aðferðafræðilegum forsendum og gildandi stöðlum þá gætu hafa átt sér stað breytingar í fyrirkomulagi og framkvæmd tekjuöflunar vegna afnota af vegum frá þeim tíma er álitið var gefið út, til dæmis vegna tækniþróunar. Í fyrrnefndu áliti Eurostat er m.a. nefndur sá möguleiki að framkvæmd gjalddtöku verði í framtíðinni byggð á rafrænum staðsetningarupplýsingum ökutækja og ákvörðun gjalda þar af leiðandi byggt á mældri notkun, t.d. fjölda ekinna kílómetra innan skilgreinds svæðis.

Í Evrópu eru nú þegar í notkun ýmsar útfærslur af gjalddtöku vegna aksturs á vegum, svo sem vegatollar og aðgangsgjöld. Munurinn á vegatollum og aðgangsgjaldi liggur í því að vegatollar eru að öllu jöfnu innheimtir á grundvelli aksturslengdar (umfangs) en aðgangsgjöld eru skilgreind sem greiðslur í tengslum við fyrirfram ákveðinn notkunartíma eins og eina viku, einn mánuð eða eitt ár, oft með víðtækan aðgang að vegakerfinu og ótakmarkaðan fjölda kílómetra.

⁴ Eurostat Guidance on accounting rules for EDP1 - Classification of payments for the use of roads (birt 13. mars 2008).

Helsta álitaefnið varðandi meðferð tekna fyrir afnot af vegum í opinberri eigu, þ.e. við gerð þjóðhagsreikninga og hagtalna um fjármál hins opinbera, snertir hvort þær skuli skilgreindar sem skattur eða gjald fyrir veitta þjónustu. Hvort tekjur eru skilgreindar sem skattur eða þjónustutekjur getur í sumum tilvikum haft áhrif á það hvort hageining er flokkuð sem hluti af hinu opinbera enda er það almennt viðmið um hvort hageining skuli flokkast utan hins opinbera, þá þurfi hún, auk annarra skilyrða, að afla a.m.k. 50% tekna sinna af sölu á þjónustu.

Við mat á því hvort tekjur opinberra aðila eru skilgreindar sem skattar eða þjónustugjöld er horft til nokkurra þátta, svo sem hvort þjónustan sé seld á verði sem hefur áhrif á bæði framboð og eftirspurn og hvort þær tekjur sem aflað er séu í samhengi við kostnað af því að veita þjónustuna. Gjaldtaka sem endurspeglar ekki veitta þjónustu, heldur er fyrst og fremst ætluð til almennrar tekjuöflunar fyrir hið opinbera og til fjármögnunar annarrar þjónustu en þeirrar sem greitt er fyrir, teljast skattar í skilningi þjóðhagsreikninga.

Til þess að vegatollar eða aðgangsgjöld geti talist til þjónustugjalda þurfa slíkar greiðslur, að öðrum skilyrðum uppfylltum, að eiga sér stað í beinu samhengi við notkun á skilgreindum samgöngumannvirkjum og annaðhvort greiðast í hvert skipti sem notkun á sér stað eða ef um er að ræða greiðslu fyrir notkun yfir skilgreint tímabil, þá sé tímalengd þess innan við eitt ár. Aðgangsgjöld sem innheimt eru fyrir almenna notkun á vegakerfinu eða verulegum hluta þess yfir langt tímabil, t.d. eitt ár, jafngilda skattheimtu í skilningi þjóðhagsreikninga.

Í sumum tilvikum er nauðsynlegt að horfa til þess hvort notandi þjónustunnar eigi annan valkost, t.d. í tilviki vegamannvirkja um aðra akstursleið. Hafi notandi þjónustunnar val um aðra þjónustuleið getur það haft áhrif á hvort verðlagning þjónustunnar sé álitin uppfylla það skilyrði að hafa bæði áhrif á framboð og eftirspurn og þar af leiðandi hvort þjónustan teljist falla undir markaðsstarfsemi eða þjónustu sem er veitt utan markaðar.

Reikningshaldsleg meðferð á verkefnafjármögnun í vegaf framkvæmdum samkvæmt Alþjóðlegum reikningskilastöðlum fyrir opinbera aðila - IPSAS

Hér á eftir er gerð grein fyrir því hvernig vegaf framkvæmdir með mismunandi aðkomu ríkisins koma fram í ríkisreikningi. Sérstök umfjöllun verður síðan um sérleyfisfyrirkomulag en miðað við forsendur í bréfi fjármálaráðuneytisins til reikningskilaráðs virðist slíkt fyrirkomulag eiga við. Að lokum eru mismunandi kostir dregnir fram í yfirlistmynd þar sem gerð er grein fyrir framsetningu annars vegar skv. IPSAS og hins vegar samkvæmt öðrum reikningskilareglum. Rétt er að geta þess að innan IPSAS er ekki sérstakur staðall fyrir PPP (Public Private Partnership) en reikningshaldsleg meðferð þeirra fellur m.a. undir IPSAS 17 Property, Plant and Equipment – þ.e. um Varanlega rekstrarfjármuni og IPSAS 32 Service Concession Arrangements: Grantor – þ.e. um Sérleyfisfyrirkomulag.

Megin niðurstaðan er sú að hvort sem starfsemin fellur undir A-hluta ríkisins eða undir verkefni utan A- hluta, en með aðkomu ríkisins, þá koma framkvæmdirnar fram í ríkisreikningnum. Ef ríkið á ráðandi hlut í verkefninu koma allar eignir, skuldir, gjöld og tekjur að fullu fram í samstæðureikningi ríkisins. Ef ríkið á ekki ráðandi hlut og verkefnið fellur undir skilgreiningu um sérleyfisfyrirkomulag hefur það einnig áhrif á ríkisreikninginn en á þann hátt að eignir og skuldir aukast á framkvæmdatíma en afskrifast með færslu yfir rekstrarreikning á líftíma eignanna og samningstíma sérleyfisfyrirkomulagsins.

Í sérleyfisfyrirkomulagi eignfærir sérleyfishafinn í sínum reikningskilum verðmæti samningsins og fjármögnun verkefnisins eftir atvikum sem skuld eða eigið fé. Hjá sérleyfishafa færast allar rekstrartekjur og rekstrargjöld en þau koma ekki fram í ríkisreikningi nema ríkið hafi yfiráð og geri þar með samstæðureikningsskil.

A. Vegaf framkvæmdir - innan og utan ríkissjóðs

A.1 Verkefni sem falla undir starfsemi ríkisins (A-, B- eða C- hluti)

Samkvæmt IPSAS ber að taka saman í eina heild starfsemi og verkefni sem lúta yfiráðum ríkisins þannig að þau komi annað hvort beint inn í A-hluta ríkisreiknings eða óbeint í samstæðureikningi ríkisins. Starfsemi, verkefni eða fyrirtæki (*an entity*¹) sem falla að skilyrðum IPSAS um að teljast hluti af starfsemi ríkisins er bundið eftirfarandi skilyrðum²:

- a) Ríkið hefur yfiráð yfir starfseminni.
- b) Ríkið nýtur réttinda eða ávinnings af þátttöku í starfseminni.
- c) Ríkið getur notfært sér yfiráð sín sér til ávinnings.

IPSAS gerir því ráð fyrir að starfsemi og verkefni sem byggir reikningsskil sín á öðrum forsendum en þeim sem falla að skilyrðum um A-hluta starfsemi skulu einnig vera hluti af samstæðu ríkisins. Ef frávik eru á milli reikningskilareglna A-hluta (IPSAS) og eininga utan A-hluta (t.d. IFRS) ber að aðlaga reikningsskilin að IPSAS í samstæðureikningnum.

¹ Entity = Rekstrareining óháð því í hvaða formi starfsemin er rekin

² Consolidated Financial Statements – IPSAS 35

A.1.1 Verkefni sem fellur undir starfsemi A- hluta ríkissjóðs

Samkvæmt 52. grein laga nr. 123/2015 um opinber fjármál (LOF) skulu reikningsskil A-hluta ríkissjóðs í heild gerð á grundvelli Alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila - **IPSAS**. Í 50. grein LOF er starfsemi og verkefni ríkissjóðs í A-hluta skilgreind þannig „Til A-hluta telst starfsemi og verkefni sem eru einkanlega fjármögnuð með skatttekjum, lögbundnum þjónustutekjum eða framlögum.“ Skilgreining Alþjóða reikningsskilaráðsins fyrir opinbera aðila (IPSASB)³ á þeirri starfsemi sem staðlarnir taka til er eftirfarandi:⁴

- Starfsemin miðar að því að skila þjónustu til almennings og/eða að veitt er fjármagni til starfsemi í því skyni (beinar greiðslur eða tilfærslur).
- Starfsemin er einkanlega fjármögnuð, beint eða óbeint, með sköttum, tilfærslum, framlögum, lánum eða þjónustugjöldum.
- Megin tilgangur starfseminnar er ekki að skila hagnaði.

Tilgangur og markmið með starfseminni er því meginforsendan, óháð rekstrarformi.

Starfsemi sem fjármögnuð er með veggjöldum, sem í eðli sínu eru víðtækari en endurgjald fyrir beina notkun á viðkomandi mannvirki, s.s. vegatollar, flokkast þá á sama hátt og skatttekjur [ríkistekjur], sbr. b lið hér að ofan. Tekjum sem ætlað er að standa undir rekstri og fjárfestingu tiltekins og afmarkaðs verkefnis⁵ teljast þjónustutekjur.

Allar tekjur og gjöld, allar eignir og skuldir af starfseminni koma fram í rekstrar- og efnahagsreikningi ríkissjóðs, þ.e. fyrir A-hlutann í heild. Þá gilda reglur IPSAS um meðferð eigna, skulda, gjalda og tekna.

A.1.2 Verkefni sem fellur utan A- hluta ríkissjóðs en er hluti af starfsemi ríkisins

Starfsemi getur fallið utan A-hluta en verið hluti af samstæðu ríkisins, þ.e. ríkið hefur yferráð [control] yfir starfseminni:

- Ríkið hefur bein yferráð yfir starfseminni t.d. í gegnum eignarhald.
- Ríkið nýtur réttinda eða ávinnings af þátttöku í starfseminni.
- Ríkið getur notfært sér yferráð sín sér til ávinnings.

Markmið ríkisins sem eiganda:

- Að veita þjónustu til þeirra sem kjósa að notfæra sér hana, t.d. með því að velja tollveg umfram gjaldfrjálsar samgöngur.
- Að skuldbinda sig ekki eða taka beina fjárhags- og rekstrarlega áhættu með því að veita fjármagni til starfseminnar af ríkistekjum eða fjármagna hana á annan hátt.
- Að fá arð af starfseminni.

Ef ríkið hefur yferráð, sbr. skilgreiningar hér að framan, þá er viðfangsefnið skilgreint sem starfsemi [ríkisaðili] utan A-hluta, jafnvel þó ríkið sé með minna en helming eignarhlut. Á grundvelli þess ber ríkinu að taka starfsemina með í samstæðureikning ríkisins.

Ríkið getur haft stjórnunarleg yferráð á grundvelli samningsskilmála þó það sé ekki meirihluta eigandi. Einnig getur dreifing eignarhalds haft áhrif á stjórnunarleg yferráð. Til viðmiðunar er yfirleitt litið til hlutdeildar í eigin fé [stofnfé/hlutafé], þannig að meira en 50% eignarhlutur gefur meirihluta yferráð. Þegar um yferráð er að ræða þá ber að beita IPSAS 35 við gerð samstæðureikningsskila þar sem um

³ IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board

⁴ The applicability of IPSASs

⁵ Skilgreindur endapunktur á gjaldtöku og gjaldið stendur undir rekstri, framkvæmdum og eðlilegum arði af stofnfé ef um það er að ræða

dótturfélag er að ræða. Ef eignarhluturinn er á bilinu 20% - 50% [hlutdeildarfélag] þá ber að beita IPSAS 36 um meðferð eignarhluta skv. hlutdeildaraðferð. En mörkin fyrir „raunveruleg [meirihluta] yfirláð“ geta legið fyrir neðan 50% og hvort beita eigi hlutdeildaraðferð getur átt við um eignarhald undir 20%.

Þegar um er að ræða yfirláð [dótturfélag] og gera þarf samstæðureikning, leggjast rekstrarreikningur, efnahagsreikningur og sjóðstreymi starfseminnar við ríkisreikninginn [A-hlutann í heild] og mynda hluta af samstæðureikningi ríkisins [IPSAS 35]. Hlutdeild minnihluta færast sem skuld í efnahagsreikningi. Ef starfsemin fellur undir skilgreiningu um hlutdeild skal beita ákvæðum IPSAS 36 um meðferð hlutdeildareigna og þá koma heildarfjárhæðir ekki inn í ríkisreikninginn heldur einungis hlutdeild í afkomu hlutdeildarfélags sem sýnd er í rekstrarreikningi [yfirliti um afkomu] og meðal eigna í ríkisreikningi kemur hlutdeild í eigin fé. Í sjóðstreymi ríkisreiknings kemur fram móttækinn arður frá hlutdeildarfélaginu.

Ef hvorki er um að ræða dótturfélag né hlutdeildarfélag þá verður að líta til eðlis fjárfestingarinnar eða framlagsins. Ef um er að ræða fjárfestingu sem er gerð í því skyni að fá arð af eigninni ber að fara eftir IPSAS 28, 29 og 30 um meðferð fjáreigna og þá er eignin metin í efnahagsreikningi ríkisreiknings við gangvirði og breyting á gangvirði kemur yfir rekstrarreikning ríkisreiknings og er skilgreind sem afkoma af fjáreignum. Ef fjárfestingin/framlagið er gerð í „þátttöku skyni“, þ.e. án væntinga um arðsemi eða endurgreiðslu ber að meðhöndla hana sem „framlag til samgöngumála“.

Ef starfsemin fellur utan A- hluta en telst hluti af starfsemi ríkisins og hún felur í sér samkomulag á milli ríkissjóðs (A-hluta) og starfseminnar [fyrirtækisins] um rekstur og framkvæmdir þá færast engar beinar tekjur og gjöld hjá ríkissjóði (A-hluta í heild). Erfitt er að sjá að samkomulagið yrði meðhöndlað á annan hátt en sem sérleyfisfyrirkomulag. Því ber að færa eignina í upphafi hjá A- hluta ríkissjóðs við framkvæmdakostnaði sem eign í samgöngumannvirkjum og á móti skulda megin sem skuldbindingu vegna sérleyfisfyrirkomulags. Eignin fengi afskrift á líftíma/notkunartíma sínum og færast afskriftin sem gjöld í ríkisreikningi og á móti til lækunar á eign í samgöngumannvirkjum. Skuldbindingin lækkaði árlega hlutfallslega miðað við samningstíma og mótfærslan kæmi til tekna í ríkisreikningi.

A.1.3 Verkefni sem er án aðkomu ríkisins

Erfitt er að sjá fyrir sér að verkefni eða starfsemi, sem er svo nátengd því að vera þjónusta við almenning, verði án aðkomu hins opinbera. Fræðilega má þó ímynda sér það en þá byggir það á þeirri forsendu að hið opinbera (ríkið og/eða sveitarfélög) sjái jafnframt til þess að almenningur hafi aðgang að þjónustu sem yrði í boði á grundvelli einhverra þeirra valkosta sem tilgreindir eru hér að framan eða með því fyrirkomulagi sem almennt hefur tíðkast um uppbyggingu vegakerfisins.

Í tenglum við vegaf framkvæmdir utan ríkisins, þá yrði framkvæmda- og rekstraraðili að sjá alfarið um fjármögnun, framkvæmdir og rekstur. Hann yrði að greiða fullt endurgjald fyrir allan kostnað á undirbúningstíma, þ.m.t. þann kostnað sem fellur til hjá ríkissjóði vegna skipulags, umhverfismats ofl. Einnig að tryggja að ríkið beri ekki fjárhagslegan skaða af því þegar/ef hann leggur starfsemina af. Þar á við að koma landinu sem vegurinn liggur um í það ástand sem það var í áður en framkvæmdir hófust. Endurgjaldið fyrir undirbúnings- og lokakostnað gæti falist í greiðslu afgangsskaðs eða leigu fyrir afnotin eða einhvers konar auðlindagjald.

Almenningur þarf að eiga [greiðan] aðgang að öðru „þjóðvegakerfi“.

B. Sérleyfisfyrirkomulag

Starfsemi sem fellur undir þá skilgreiningu IPSAS að vera með sérleyfisfyrirkomulagi verður annað hvort sýnd í ríkisreikningi sem eign og skuldbinding samkvæmt sérleyfisfyrirkomulagi eða hún verði felld inn í ríkisreikning sem A-hluta starfsemi, eða starfsemi utan A-hluta og væri þá hluti af samstæðu ef eignarhald ríkisins leiðir það af sér. Sérleyfisfyrirkomulag felur í sér að þjónusta sem fellur undir opinbera þjónustu og stjórnvöldum ber að veita, er veitt á grundvelli samkomulags við þriðja aðila. Samningshafi veitir þjónustuna, fjárfestir í þeim mannvirkjum eða varanlegum rekstrarfjármunum sem til þarf að veita þjónustuna, eða tekur þau yfir frá hinu opinbera og sér um allan rekstur.

Framsetning í reikningskilum ræðst af aðkomu ríkisins að starfseminni, sbr. þau atriði sem fjallað hefur verið um hér að framan. Í IPSAS er sérstakur staðall⁶ sem tekur á reikningshaldslegri meðferð sérleyfissamninga hjá þeim sem veitir sérleyfið. Ef um sérleyfisfyrirkomulag er að ræða eru forsendur og framsetning eftirfarandi:

B.1 Eignir og gjöld hjá sérleyfisveitanda (e. *grantor*)

Samningstíminn getur verið tímabundinn eða út líftíma eignar.

Megin forsendur fyrir því að eign sé færð hjá sérleyfisveitanda á grundvelli sérleyfissamnings eru:

- a. Sérleyfisveitandi stjórnar því hvaða þjónustu eignin skuli standa undir og hverjir séu endalegir notendur þjónustunnar og á hvaða verði hún er veitt,
- b. Sérleyfisveitandi stjórnar því í gegnum eignarhald, hagsmuni eða á annan hátt að verulegt verðmæti flytist til hans í lok samningstíma,
- c. Þó samningur gildi út líftíma eignarinnar er eignin færð hjá sérleyfisveitanda ef skilyrði skv. a lið eru uppfyllt.

Ef gjaldið sem endanlegir notendur greiða fyrir þjónustuna ákvarðast á annan hátt en af markaðnum, t.d. er ákveðið af sérleyfisveitanda, verðlagsnefnd eða verðlagsráði, þá ber að meðhöndla samninginn í reikningskilum sérleyfisveitanda sem eign og skuldbindingu (SCA).

Megin tilgangur með sérleyfissamningi er að sérleyfisveitandi (ríkið) gerir samning við 3ja aðila til að sjá um framkvæmd þjónustunnar í stað þess að gera það sjálf.

Endurgjald til sérleyfishafa getur verið með ýmsum hætti:

- a. Með beinum peningagreiðslum, t.d. föst árleg fjárhæð til að standa undir framkvæmdum og rekstri.
- b. Með því að leyfa sérleyfishafa að afla tekna á grundvelli samningsins með sölu til 3ja aðila (þjónustugjöld/tollar innheimt hjá „endanlegum notanda“).
- c. Með því að veita sérleyfishafa aðgang að öðrum eignum eða verðmætum í eigu sérleyfisveitanda sem gefa af sér tekjur til sérleyfishafa.

Fjárhæð eignfærslu og skuldfærslu [færslu skuldbindingar] er jöfn þegar viðskiptin eru skráð í upphafi.

Virðisrýrnun (afskrift) eignarinnar tekur mið af líftíma og „gagnvirði“ (hvaða þjónustu/tekjum er eignin að skila).

⁶ IPSAS 32 -Service Concession Arrangements: Grantor (SCA)

B.2 Skuldbinding og tekjur hjá sérleyfisveitanda (SCA)

Hjá sérleyfisveitanda tekjufærist („afskrifast“) skuldbindingin á líftíma samningsins (e. *economic substance of the arrangement*) eða líftíma eignarinnar (e. *whole life*).

Líftími eignarinnar þarf ekki að vera jafn líftíma samningsins þannig að gjaldfærð virðisrýrnun er ekki jöfn tekjufærslu skuldbindingar.

B.3 Skýringar í ríkisreikningi

Ítarlegar upplýsingar um samninginn þurfa að koma fram í skýringum hjá sérleyfisveitanda (ríkinu).

Yfirlitsmynd

Yfirlitsmynd yfir framsetningu framkvæmdakostnaðar og reksturs samgöngumannvirkja í reikningsskilum miðað við mismunandi forsendur um aðkomu ríkisins.		
Stjórnunarleg yferráð	Innan A- hluta ríkissjóðs = IPSAS	Utan A- hluta ríkissjóðs: Lög um ársreikninga (IAS/IFRS/IFRIC)
Verkefnið fellur innan A- hluta	<p>Skilgreining IPSASB á A-hluta</p> <p>a) Starfsemin miðar að því að skila þjónustu til almennings og/eða að veitt er fjármagni til starfsemi í því skyni (beinar greiðslur og tilfærslur í gegnum 3ja aðila).</p> <p>b) Starfsemin er einkanlega fjármögnuð, beint eða óbeint, með sköttum, tilfærslum, framlögum, lánum eða þjónustugjöldum.</p> <p>c) Megin tilgangur starfseminnar er ekki að skila hagnaði.</p>	N/A
Verkefnið fellur utan A- hluta	Eignfærir verðmæti eignarhlutar í félaginu í A-hluta ríkisreiknings, sem meirihlutaeigandi eða hlutdeildareigandi.	<p>Ríkið sem ráðandi aðili</p> <p>a) Ríkið hefur bein yferráð yfir starfseminni t.d. í gegnum eignarhald.</p> <p>b) Ríkið nýtur réttinda eða ávinnings af þátttöku í starfseminni.</p> <p>c) Ríkið getur notfært sér yferráð sín sér til ávinnings.</p> <p>Markmið ríkisins sem ráðandi aðila:</p> <p>a) Að veita þjónustu til þeirra sem kjósa að notfæra sér hana, t.d. með því að velja tollveg umfram gjaldfrjálsar samgöngur.</p> <p>b) Að skuldbinda sig ekki eða taka beina fjárhags- og rekstrarlega áhættu með því að veita fjármagn til starfseminnar af ríkistekjum eða fjármagna hana á annan hátt.</p> <p>c) Að fá arð af starfseminni</p>
	<p>Sérleyfisveitandi (grantor):</p> <p>a) Færir verðmæti fjárfestingar til eignar</p> <p>b) Færir skuldbindingu vegna samnings til skuldar</p> <p>c) Færir virðisrýrnun fjárfestingar og samnings sem gjöld og tekjur í rekstri</p>	<p>Sérleyfishafi (operator):</p> <p>a) Færir verðmæti samningsins sem óefnislega eign</p> <p>b) Færir lán til fjármögnunar sem skuld</p> <p>c) Færir allar tekjur og gjöld af rekstri</p>
Kemur inn í samstæðureikning ríkisins ef ríkið hefur meirihlutayferráð		
Verkefnið er án aðkomu ríkisins	N/A	<p>Framkvæmda og rekstraraðili (fyrirtækið)</p> <p>a) Færir verðmæti fjárfestingar til eignar</p> <p>b) Færir lán til fjármögnunar sem skuld</p> <p>c) Færir allar tekjur og gjöld af rekstri</p>