



Ríkisreikningur 2019

Ríkisendurskoðun

Endurskoðunarskýrsla fyrir 2019



September 2020

Inngangur ríkisendurskoðanda

Ríkisreikningur vegna ársins 2019 var gefinn út 9. júlí 2020, undirritaður af fjármála- og efnahagsráðherra og fjársýslustjóra. Ríkisendurskoðandi áritaði reikninginn sama dag og er áritun hans á bls. 15 í ríkisreikningi. Undirritun allra var rafræn.

Í þessari skýrslu er gerð grein fyrir endurskoðun á ríkisreikningi 2019. Framsetning hennar er með sama hætti og vegna ársins 2018. Tilgangur þess er að auðvelda lesendum yfirferð. Endurskoðunin var unnin samkvæmt lögum nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga svo og í samræmi við alþjóðlega endurskoðunarstaðla fyrir opinbera aðila.

Ríkisreikningur skal gerður á grundvelli alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila (IPSAS) og tekur til A-hluta ríkissjóðs í heild.

Ríkisreikningurinn er á ábyrgð fjármála- og efnahagsráðherra ásamt fjársýslustjóra. Ábyrgð ríkisendurskoðanda felst í því álitum sem hann lætur í ljós á grundvelli laga nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga.

Áritun ríkisreiknings er án fyrirvara en með ábendingum um stöðu innleiðingar reikningsskilastaðla.

Niðurstaða endurskoðunarinnar er að sú að rekstur ríkissjóðs hafi gengið vel í öllum aðalatriðum á árinu 2019 og í árslok þess hafi fjárhagur ríkisins verið traustur. Eiginfjárstaða ríkissjóðs er góð þar sem eignir standa undir skuldum og vel það en þó ólokið mati á stórum eigna- og skuldaliðum.

Eftir að reikningsárinu 2019 lauk lagðist Covid19 faraldurinn yfir og það er ljóst að áhrif þess á fjárhagsstöðu ríkissjóðs eru veruleg, sbr. skýringu 30 í ríkisreikningi. Mikilvægt er því að stjórnvöld veiti reglubundnar upplýsingar um áhrifin á ríkisfjármálin og þær efnahagslegu afleiðingar sem heimsfaraldur Covid19 hefur haft..

Skv. lögum um opinber fjármál átti innleiðingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila (IPSPAS) að ljúka með gerð ríkisreiknings fyrir árið 2019. Það hefur ekki gengið eftir og hefur reikningsskilaráð ríkisins heimilað tímabundna frestun á innleiðingu 6 staðla. Ljóst er að innleiðing sumra staðla, eins og varðandi samstæðuuppgjör, er mjög umfangsmikil og mun taka talsverðan tíma. Því er óljóst hvenær ríkisreikningur verður að fullu í samræmi við IPSAS.

Hér á þessum vettvangi hefur áður verið bent á nauðsyn þess að gerðar verði lagfæringar á lögum nr. 123/2015 um opinber fjármál. Það eru ekki flóknar breytingar sem þyrfti að gera og snerta ekki uppgjör ríkisreiknings en myndu bæta framsetningu og uppgjör einstakra ríkisaðila ef af yrði og gera framkvæmd laganna markvissari. Sömuleiðis kann að verða tímabært að huga að heildarendurskoðun laganna.

*Skúli Eggert Þórðarson
ríkisendurskoðandi*

Efnisyfirlit

Inngangur ríkisendurskoðanda	2	4	Ábendingar um einstaka liði í ríkisreikningi	23
1 Niðurstöður og ábendingar	4	4.1 Eignarhlutar og stofnfé.....	23	
1.1 Niðurstöður.....	4	4.2 Uppskipting Íbúðalánasjóðs	23	
1.2 Tillögur til úrbóta.....	6	4.3 Harpa tónlistar- og ráðstefnuhús ohf.....	24	
2 Endurskoðun ríkisreiknings og áherslur	7	4.4 Fasteignir ríkissjóðs og fasteignaumsýsla	25	
2.1 Framkvæmd endurskoðunar.....	7	4.5 Samgöngumannvirki	28	
2.2 Að reikningsskil gefi glögga mynd.....	8	4.6 Smærri áhöld og búnaður.....	28	
2.3 Innra eftirlit og innri endurskoðun	8	4.7 Verk í vinnslu	29	
2.4 Samræmi við lög og reglur.....	9	4.8 Óefnislegar eignir	29	
2.5 Gerð ríkisreiknings.....	9	4.9 Lífeyrisskuldbindingar	30	
2.6 Reikningsskil og endurskoðun einstakra ríkisaðila.....	10	4.10 Viðbótasamningur íslenska ríkisins og Þjóðkirkjunnar	31	
2.7 Endurskoðunarskýrsla	11	4.11 Lán	31	
3 Nánar um reikningsskilin og ábendingar	12	4.12 Sjóðstreymi.....	32	
3.1 Ríkisreikningurinn	12	4.13 Ársreikningar A-hluta ríkisaðila	33	
3.2 Áritun á ríkisreikning	13	4.14 Skuldbindingar, óvissar eignir og eignamat	33	
3.3 Upplýsingar til Alþingis og viðbrögð á innleiðingartíma.....	13	4.15 Lántökur, endurlán, ríkisábyrgðir og heimildir.....	34	
3.4 Ábendingar í áritun á ríkisreikning 2019.....	16	4.16 Áhrif Covid 19 heimsfaraldursins.....	35	
3.5 Heildaráhrif nýrra reglna.....	16			
3.6 Innleiðing á nýjum reikningsskilareglum	17			
3.7 Starfsemi og verkefni ríkissjóðs	18			
3.8 Viðbrögð fjármála- og efnahagsráðuneytis	20			
3.9 Viðbrögð Fjársýslu ríkisins.....	22			

1 Niðurstöður og ábendingar

1.1 Niðurstöður

Fjárhagsupplýsingar

- Fjárhagsstaða íslenska ríkisins er traust og ríkisreikningurinn gefur glögga mynd af henni, afkomu ársins og fjárhagslegri þróun í samræmi við LOF.
- Nákvæmar og tímanlegar fjárhagsskýrslur styrkja fjármálastjórn og hlutlæga umræðu um ríkisfjármálin.

Ábendingar í áritun ríkisendurskoðanda

- Áritun ríkisendurskoðanda er án fyrirvara en með ábendingu um stöðu innleiðingar á IPSAS.
- Samkvæmt heimild í 52. gr. laga nr. 123/2015 um opinber fjármál (LOF) frestaði reikningsskilaráð ríkisins fyrir A-hluta innleiðingu nokkurra staðla sbr. skýringu nr. 2 í ríkisreikningi 2019.
- Birtar upplýsingar í ríkisreikningi þurfa að vera ítarlegri til að uppfylla betur ákvæði einstakra staðla.

Lög um opinber fjármál

- Í kjölfar fjármálahrunsins 2008 voru gerðar ýmsar mikilvægar breytingar á fjármálastjórn hjá íslenska ríkinu. Ein stærsta breytingin var

setning nýrra laga um opinber fjármál nr. 123/2015. Líta má svo á að innleiðing á alþjóðlegum reikningsskilastöðlum fyrir opinbera aðila (IPSAS) sé lokafasinn í þessu breytingaferli.

- Mikil þekking hefur orðið til innan stjórnarsýslunnar á þessum tíma og nauðsynlegt að hún nýtist sem best til að byggja ofan á til framtíðar við fjármálastjórn ríkisins.
- V. kafli laga nr. 123/2015 sem fjallar um reikningsskil og skýrslugerð þarfnast heildstæðrar endurskoðunar, svo þau falli betur að alþjóðlegum reikningsskila- og hagskýrslustöðlum.
- Ákvæði 52. gr. laga nr. 123/2015 um gerð og framsetningu A-hluta ríkisaðila hefur verið breytt þannig að ársreikningar þeirra falli að IPSAS¹. Breytingin kom til framkvæmda 1. janúar 2020.

Mat á eignum og upplýsingar um eignarhald

- Nokkuð vantar uppá að umsýsla með fasteignir í eigu íslenska ríkisins sé með viðunandi hætti og opinberar upplýsingar um eignarhald ríkisins á þeim sé fullnægjandi.
- Við mat á fasteignum ríkisins ber að styðjast við kostnaðarverð eða matsverð sem endurspeglar kostnaðarverð best. Eðlilegast er að styðjast við það kostnaðarmat sem fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands heldur utan um við mat á fasteignum þegar upphaflegt kostnaðarverð liggur ekki fyrir.
- Bókfært verð samgöngukerfisins byggir á metnu kostnaðarverði samkvæmt upplýsingum frá Vegagerðinni. Upplýsingakerfin sem það byggir á halda ekki utan um upphaflegt kostnaðarverð en sýna

¹ IPSAS: International Public Sector Accounting Standards (alþjóðlegir reikningsskilastaðlar fyrir opinbera aðila).

matsverð miðað við nýjar kostnaðarforsendur á hverjum tíma. Hætta er á ósamræmi á milli bókhalds og upplýsingakerfis þegar ekki er byggt á raunfjárhæðum.

- Í ríkisreikningi eru upplýsingar um óefnislegar eignir ríkisins takmarkaðar og einungis hefur verið lagt mat á þær eignir sem orðið hafa til eftir 1. janúar 2017 en ekki upplýst um aðrar óefnislegar eignir sem ríkið á og notar.
- Upplýsingar um hlutverk og tilgang fjárfestinga ríkisins í fyrirtækjum, sjóðum og alþjóðastofnunum þyrftu að vera ítarlegri.

Innra eftirlit og verklag við reikningsskilagerð

- Þó mikið hafi áunnist í að styrkja innra eftirlit hjá ríkisaðilum er nauðsynlegt að styrkja verkferla og eftirlit við reikningsskilagerð hjá A-hluta ríkisaðilum.
- Veikleikar við gerð ríkisreikninga koma m.a. fram í því að tímabilum innan ársins er ekki lokað og þeim haldið opnum fram yfir lokaskiladag.
- Staða bókhaldsreikninga er að breytast samtímis því að unnið er í uppgjörum og endurskoðun þeirra. Þetta veldur oft á tíðum tvíverknaði og óskilvirkni í endurskoðunarvinnu.
- Óviðunandi er að í tengslum við ársuppgjör sé verið að gera leiðréttingarfærslur vegna liðinna tímabila og þannig gerð breyting á þegar birtum fjárhagsupplýsingum.
- Í 36. gr. laga nr. 123/2015 eru ákvæði um ábyrgð forstöðumanna og stjórnar ríkisaðila auk þess sem í 54. gr. laganna er lýst ábyrgð einstaka ráðherra á að sjá til þess að ríkisaðilar sem undir þá heyrta virði ákvæði um skilafrest.

- Fjársýslu ríkisins er heimilt, skv. 64. gr. laga nr. 123/2015, með samþykki fjármála- og efnahagsráðherra að taka tímabundið við færslu bókhalds ríkisaðila í A-hluta ef því er verulega ábótavant.
- Mikilvægt er að huga að einföldu reikningsuppgjör hjá A-hluta ríkisaðilum og miða þau við notendur fjárhagsupplýsinganna og megin tilganginn með gerð þeirra. Bókahaldsleg meðferð orlofsskuldbindingar og fjárfestingaframlags er flókin og hefur leitt til ákveðinna vandkvæða vegna færslutilhögunar og framsetningar.

Innri endurskoðun

- Ríkið er stærsti aðilinn á Íslandi í starfsemi sem lýtur að almannatjónustu og allir þegnar og hagaðilar hafa hagsmuni af að sé rekið með skilvirkni og hagkvæmni að leiðarljósi.
- Innri endurskoðun er skilgreind sem starfsemi sem veitir óháða og hlutlæga staðfestingu og ráðgjöf, sem ætlað er að vera virðisaukandi og bæta rekstur fyrirtækja, stofnana og félagasamtaka.
- Með kerfisbundnum og öguðum vinnubrögðum leggur innri endurskoðun mat á og bætir virkni áhættustýringar, eftirlits og stjórnarháttanna og stuðlar þannig að því að fyrirtæki, stofnanir og félagasamtök nái markmiðum sínum.
- Ríkisendurskoðun gegnir ekki hlutverki innri endurskoðunar hjá íslenska ríkinu, en hluti af þeim verkefnum sem stofnunin sinnir fellur að þeirri skilgreiningu sem á við um innri endurskoðun.
- Innri endurskoðun hjá einstaka ríkisaðilum og eða á vegum ráðuneyta væri styrkur í fjármálastjórnun hjá ríkinu og gæti einnig stuðlað að aukinni skilvirkni í starfsemi hins opinbera

Flokkun á starfsemi ríkisins

- Flokkun á starfsemi ríkisins er ekki í fullu samræmi við alþjóðlegan hagskýrslustaðal sem ber að fara eftir skv. ákvæðum 50. gr. laga nr. 123/2015.
- Í ríkisreikningi 2019 eru ýmsir aðilar flokkaðir meðal B- og C-hluta ríkisaðila sem samkvæmt staðlinum eru í starfsemi sem á heima í kjarnastarfsemi hins opinbera.
- Samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastaðli fyrir opinbera aðila (IPSAS) bera að taka mið af hagskýrslustaðlinum við flokkun ríkisaðila.

IPSAS byggir á því að gerð séu reikningsskil sem sýna heildar umsvif ríkisins, þ.e. fyrir ríkissjóð, stofnanir og fyrirtæki sem ríkið hefur yfirráð yfir. Ríkisreikningurinn nær eingöngu til hluta af starfsemi „hins opinbera“ en um reikningsskil sem taka til þess hluta í starfsemi opinberra aðila er sérstakur staðall, IPSAS 22 – „Fjárhagsupplýsingar fyrir hið opinbera“².

1.2 Tillögur til úrbóta

Eftirfylgni með gerð ársreikninga hjá ríkisaðilum

1. Fjármála- og efnahagsráðherra þarf að fylgja því eftir að ríkisaðilar standi skil á ársreikningum skv. ákvæðum LOF.
2. Til að styrkja fjármálastjórn hjá ríkinu er nauðsynlegt að ákvæðum LOF sé fylgt vegna bókhalds og gerð ríkisreikninga. Ráðherra þarf að setja reglugerðir, eins og heimild er fyrir í 67. gr. LOF.

3. Fjársýsla ríkisins setji skýrar reglur og leiðbeininga fyrir ríkisaðila til að eyða hugsanlegri óvissu um bókhaldslega meðferð einstakra viðskipta, sbr. 64. gr. LOF.

Gagnrýnin skoðun á verklagi við gerð ríkisreikninga

4. Fjársýsla ríkisins rýni og endurmeti alla verkferla við gerð ríkisreikninga þannig að tryggt sé að verklag við reikningshald og reikningsskilagerð valdi því ekki að útgáfa ársreikninga ríkisaðila í A-hluta tefjist.
5. Nauðsynlegt er að unnið verði með markvissum hætti að undirbúningi fyrir gerð samstæðureiknings fyrir ríkið í heild þannig að fullri innleiðingu á IPSAS geti lokið á sem stystum tíma.

Árangur af LOF og endurskoðun laganna

6. Ríkisendurskoðun leggur til að fjármála- og efnahagsráðherra fái utanaðkomandi aðila til að leggja mat virkni LOF og hvort tilætluð markmið með lagasetningunni hafi náðst.
7. Nauðsynlegt er að það komi skýrt fram í lögum hvort innihald árshlutaskýrslna skuli uppfylla ákvæði 56. gr. og falli þannig að IPSAS eða hvort þær séu fremur uppgjör á fjárveitingum og ráðstöfun þeirra.
8. Mikilvægt er að lögin séu skýr og endurspegli þau markmið sem ætlunin var að ná með setningu þeirra. Sé svo ekki þarf að gera nauðsynlegar lagabreytingar.

Innri endurskoðun verði framkvæmd hjá ríkisaðilum í A-hluta

9. Til þess að efla innra eftirlit með ríkisfjármálunum og styrkja eftirlit með ríkisaðilum setji fjármála- og efnahagsráðherra reglugerð um innri endurskoðun hjá ríkisaðilum í A-hluta í samræmi við 65. gr. LOF.

² IPSAS 22 – Disclosure of Financial Information About the General Government Sector

2 Endurskoðun ríkisreiknings og áherslur

2.1 Framkvæmd endurskoðunar

Ríkisendurskoðandi starfar á vegum Alþingis samkvæmt lögum nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga. Í lögnum segir að hlutaðeigandi embættismaður sé trúnaðarmaður Alþingis og ábyrgur gagnvart því við endurskoðun og eftirlit með rekstri og fjármálum ríkisins. Hann er sjálfstæður og engum háður í störfum.

Endurskoðunin var unnin í samræmi við viðurkennda endurskoðunarstaðla og verklagsreglur sem gilda um endurskoðun hjá opinberum aðilum svo sem við á.

Fjárhagsendurskoðun byggir á áhættugreiningu sem stuðlar að því að allir mikilvægir fjárlagaliðir sem birtast í ríkisreikningi séu endurskoðaðir. Markmiðið með endurskoðuninni er að tryggja að nægjanleg vissa sé um áreiðanleika og réttmæti reikningskilanna í heild.

Flækjustig og umfang fjárhagsendurskoðunar hefur sífellt verið að aukast síðustu ár, sérstaklega eftir að alþjóðlegir opinberir reikningskilastaðlar voru teknir upp. Til þess að mæta þessu hefur m.a. verið leitast við að auka skilvirkni í endurskoðunarvinnunni með ýmsum hætti, s.s. með því að bæta ýmis stoðgögn við endurskoðunina.

Hjá Ríkisendurskoðun hefur verið unnið að því að þróa gagnagreiningar sem hægt er að beita hjá ríkissjóði í heild og hjá einstökum ráðuneytum og stofnunum. Eftirfarandi eru helstu gagnagreiningar sem stuðst hefur verið við:

Launagagnagreining. Greining á þróun ársverka, kjarasamninga, yfirvinnu, aukagreiðslna, breytinga á röðun í launaflokka og á launatengdum gjöldum og hvort óeðlilegar færslur komi fram.

Greining á starfstengdum greiðslum í launakerfi. Í gegnum launakerfið eru greiddar ýmsar starfstengdar greiðslur s.s. dagpeningar og akstursgreiðslur. Kannað er hvort óeðlilegar færslur komi fram.

Gagnagreining færslna í fjárhagsbókhaldi. Heildaryfirsýn yfir þróun allra bókhaldstegunda. Leitað er eftir óvenjulegum bókunum og ágalla í lotun færslna og útgjalda.

Gagnagreining á stöðu viðskiptareikninga. Staða á viðskiptareikningum aldursgreind og óhreyfðar stöður dregnar út.

Aðgangsheimildir í fjárhagskerfi ríkisins, Orra. Mikilvægt er að aðgreining starfa sé til staðar til þess að tryggja gott innra eftirlit. Mögulegt er að sjá hverjir hafi aðgang að fjárhags- og mannauðskerfi ríkisins þannig að hægt sé að meta hvort einhverjir veikleikar séu á stýringu aðgangs að kerfunum.

Unnið verður áfram að þróun gagnagreininga til að vinna upplýsingar um viðskipti hjá ríkissjóði og einstaka ríkisaðilum með það að markmiði að greina frávik og leggja mat á innri eftirlitsþætti.

Hluti eftirlits Ríkisendurskoðunar felst í því að kanna hvort rekstri ríkisaðila sé hagað í samræmi við heimildir fjárlaga eða annarra laga sem eiga við um rekstur þeirra. Að auki hefur verið sinnt eftirliti með gerð og innfærslu rekstraráætlana og fylgst með ráðstöfun fjárheimilda á árinu. Niðurstöður slíks eftirlits koma fram í skýrslum Ríkisendurskoðunar, í endurskoðunarbréfum til ríkisaðila og athugun á framkvæmd fjárlaga.

Ríkisendurskoðun hefur innleitt alþjóðlega endurskoðunarstaðla fyrir opinbera aðila (ISSAI), í samræmi við lög nr. 46/2016. Endurskoðun samkvæmt þeim miðar við áhættugreiningu og megináhersla ríkisendurskoðanda er endurskoðun á A-hluta ríkissjóðs í heild. Áherslur í fjárhagsendurskoðun taka því mið af fjárhagslegu mikilvægi einstakra liða í ríkisreikningi eða öðrum forsendum sem skipta máli varðandi fjárhag ríkisins.

2.2 Að reikningsskil gefi glögga mynd

Við endurskoðunina er farið yfir reikningsskilaaðferðir og matsreglur sem notaðar eru við gerð ríkisreiknings og framsetningu hans í heild, gerðar úrtakskannanir og athuganir á gögnum til að sannreyna fjárhæðir og aðrar upplýsingar sem birtast í ríkisreikningi.

Endurskoðun sem byggir á áhættugreiningu felur í sér að ekki fá allir fjárlagaliðir og ríkisaðilar árlega endurskoðun og því mögulegt að ekki uppgötvist allar villur í reikningshaldi og rekstri en með virku og öflugu innra eftirliti er dregið úr þeirri áhættu.

Með vísan til þess að Reikningsskilaráð ríkisins fyrir A-hluta hefur, samkvæmt heimild í 52. grein LOF, samþykkt að fresta tímabundið

að taka upp hluta af stöðlunum, sbr. skýringu nr. 2 í ríkisreikningi, er það álit ríkisendurskoðanda að ríkisreikningurinn gefi glögga mynd af fjárhagsstöðu ríkissjóðs 31. desember 2019, afkomu ríkissjóðs og breytingu á handbæru fé á árinu 2019 í samræmi við lög nr. 123/2015 um opinber fjármál.

2.3 Innra eftirlit og innri endurskoðun

Ríkisendurskoðandi telur mikilvægt að ríkisstofnanir efla og skjalfesti hjá sér innra eftirlit þannig að auðvelt sé að greina áhættu og setja upp viðeigandi eftirlit. Styrkleiki innra eftirlits ræður miklu um það hversu umfangsmikil endurskoðunin þarf að vera á hverjum tíma. Samkvæmt 65. gr. laga nr. 123/2015 er kveðið sérstaklega á um innra eftirlit og innri endurskoðun hjá ríkisaðilum og mikilvægi þess fyrir fjármál hins opinbera. Þá segir í 2. mgr. 65. gr. framangreindra laga að fjármála- og efnahagsráðherra skuli setja reglugerð um innri endurskoðun hjá ríkisaðilum í A-hluta. Tilvitnuð áform í 65. gr. hafa ekki komið til framkvæmda.

Mikilvægi innri endurskoðunar hjá ríkisaðilum fer sífellt vaxandi með auknu umfangi og flækjustigi. Allt að einu virðast fáar stofnanir hafa ráðið til sín innri endurskoðanda. Að mati ríkisendurskoðanda er nauðsynlegt að gefa út reglugerð um innri endurskoðun hjá opinberum aðilum og hefja hið allra fyrsta kerfisbundna innleiðingu hennar. Á það skal bent að leiðbeiningarit um innar eftirlit og innri endurskoðun er að finna á heimasíðu Ríkisendurskoðunar. Samkvæmt 59. gr. laga nr. 123/2015 um opinber fjármál (LOF) er ríkisendurskoðandi endurskoðandi ríkisreiknings og ársreikninga ríkisaðila. Með dreifiathugunum eru stærstu kostnaðarliðir skoðaðir: laun, sértekjur, annar rekstrarkostnaður o.fl. Þær athuganir byggja m.a. á styrkleika innra eftirlits og fyrirkomulagi greiðslna og bókhalds. Ef ríkisaðili er t.d. í greiðsluþjónustu hjá Fjársýslu ríkisins, hefur takmarkaðar sértekjur og starfsmenn fáir er augljóst að launakostnaður er meginkostnaðarpáttur í þeim rekstri. Við slíkar aðstæður er að jafnaði ekki

gerð formleg endurskoðun á hverju ári. Allt að einu sæta flestir ríkisaðilar ákveðnum athugunum og þeir stærstu fá ítarlega endurskoðun ásamt endurskoðunarbréfi.

Ríkisendurskoðun telur að mikið hafi áunnist í að styrkja og skjalfesta innra eftirlit hjá ríkisstofnunum í heild og bendir á mikilvægi þess að verklagsreglur og verkferlar séu endurskoðaðir með reglubundnum hætti. Heildarábyrgð á ríkisfjármálunum er hjá fjármála- og efnahagsráðherra. Þess er vænst að ráðherra ákveði sem fyrst um fyrirkomulag og framkvæmd innra eftirlits og innri endurskoðunar hjá ríkisaðilum.

2.4 Samræmi við lög og reglur

Forstöðumenn stofnana ríkisins og aðrir starfsmenn þeirra þurfa að hlíta ýmsum lögum, reglum og fyrirmælum sem gilda um rekstur ríkisins, svo sem lögum um opinber innkaup, reglum um ferðakostnað, risnu og gjafir, reglum um útboð, reglum um lánsviðskipti, framkvæmd fjárlaga og fleiri lögum, þ.m.t. sérlögum er varðar störf einstakra embætta og málaflokka.

Samhliða árlegri fjárhagsendurskoðun hefur Ríkisendurskoðun á undanförunum árum kannað fylgni stofnana við þær reglur og fyrirmæli sem þeim er ætlað að fara eftir. Á heimasíðu Fjársýslu ríkisins má nálgast ýmis almenn lög, reglur og fyrirmæli sem gilda um rekstur ríkisaðila og telur ríkisendurskoðandi það til fyrirmyndar og auðveldi bæði stofnunum og eftirlitsaðilum að nálgast þessar upplýsingar.

Ríkisaðilar þurf að fylgja fjárlögum og fjáraukalögum í starfsemi sinni. Lög um opinber fjármál hafa að geyma þrengri heimildir til aukinna fjárútláta en voru í eldri fjárreiðulögum og upplýsingaskylda gagnvart fjárlaganefnd er ótvíræð. Í séryfirliti nr. 6 með ríkisreikningi 2019 er birt yfirlit um millifærslur fjárheimilda innan A-hluta.

2.5 Gerð ríkisreiknings

Samkvæmt 56. gr. LOF er kveðið á um gerð ríkisreiknings, hvenær hann skuli tilbúinn, hvernig hann skuli settur fram og hvað hann skuli innihalda.

Í ýmsum köflum endurskoðunarskýrslunnar er nánar vikið að atriðum þar sem ákvæðum lagagreinarinnar er ekki fylgt. Þar er einkum um að ræða;

- Framsetning og flokkun er ekki samkvæmt alþjóðlegum hagskýrslustaðli um opinber fjármál, sbr. 2. tl. 2. mgr. 56. gr.
- Reikningstölur með samanburði við ráðstöfunarheimildir reikningsársins, fjárlög og reikningstölur næstliðins árs, sbr. 3. tl. 56. gr.
- Yfirlit sem sýnir tekjur ríkissjóðs af nýtingu auðlinda í ríkiseigu og vegna takmarkaðra réttinda sem stjórnvöld ráðstafa, sbr. 7. tl. 2. mgr. 56. gr.
- Í tekjuyfirliti skal sýna sérstaklega yfirlit yfir skattastyrki sem ekki eru útborganlegir. Upplýsingar um skattastyrki eru í séryfirliti nr. 10 á bls. 154 í ríkisreikningi. Séryfirlit eru ekki endurskoðuð.

Enn sem komið er eru ekki glögg skil á milli þess sem lagagreining kveður á um varðandi fyrri og seinni hluta ríkisreiknings. Séryfirlit, sem fylgja ríkisreikningi og mynda hluta af honum, ná m.a. til liða sem lagagreinin kveður á um að skuli vera í fyrri hluta reikningsins.

Ríkisreikningur, eins og hann er skilgreindur í 56. gr., nær til reikningsskila fyrir A-hluta starfsemi ríkisins í heild, með viðbótarupplýsingum um megin stærðir úr ársreikningum einstakra A-hluta ríkisaðila og ríkisaðila í B- og C-hluta.

Alþjóðlegir reikningsskilastaðlar fyrir opinbera aðila eru settir með það að markmiði að gera reikningsskil fyrir alla þá starfsemi sem opinber aðili hefur

yfirráð yfir. Samkvæmt sérstökum staðli sem fjallar um starfsemi hins opinbera³ er miðað við að uppgjör þess hluta af opinberri starfsemi sé unnið út úr samstæðuársreikningi hins opinbera aðila. Við gerð ríkisreiknings er vinnufyrirkomulagið þannig að gert er heildaruppgjör fyrir A-hlutann, byggt á uppgjörum fyrir einstaka ríkisaðila/fjárlagaliða út frá flokkun samkvæmt 50. gr, laga nr. 123/2015. Þar með næst ekki að taka inn í ríkisreikninginn alla þá starfsemi og verkefni sem falla undir skilgreiningu um starfsemi hins opinbera, því hluti af henni er hjá B- og C-hluta ríkisaðilum.

2.6 Reikningsskil og endurskoðun einstakra ríkisaðila

Athugasemdir við reikningsskil A-hluta ríkisaðila eru almennt óverulegar. Reikningsskilin eru yfirleitt einföld en í sumum tilvikum þó nokkru flóknari í samræmi við ný lög og fyrirmæli um meðferð fjárfestinga og eignakaupa. Atriði sem einkum hafa flækt reikningsskil ríkisaðila í A-hluta tengjast meðferð orlofsskuldbindingar og skuldfærslu fjárfestingaframlags.

Lífeyrisskuldbindingar einstakra stofnana í A-hluta hafa ekki verið færðar sérstaklega í reikningsskil þeirra né þeirra getið í skýringum. Þessi bókhaldslega meðferð breyttist ekki með LOF. Orlofsskuldbinding, sem var í fyrsta sinn færð árið 2017, er hins færð hjá hverri stofnun og hefur haft umtalsverð áhrif á rekstur og efnahag þeirra. Að mati ríkisendurskoðanda er ástæða til að skoða samræmingu í færslumeðferð þessara skuldbindinga.

Einnig hefur meðferð svokallaðs fjárfestingaframlags valdið vandkvæðum í skilningi og framsetningu upplýsinga. Er það skoðun ríkisendurskoðanda að þetta fyrirkomulag sé of flókið og þarfnist einföldunar. Jafnframt má benda á að skv. drögum að nýjum tekjustaðli frá IPSASB virðist þessi færsluáferð virðist ekki falla að ákvæðum IPSAS. Tafir við gerð ríkisreiknings má að nokkru leyti rekja til þess hve seint margar stofnanir í A-hluta loka sínu bókhaldi, en frestur til að skila ársreikningi rennur úr 28. febrúar ár hvert.

³ General government sector

Sama gildir um bókhald aðila í B- og C-hluta en þar berast mörg reikningsskil talsvert eftir að tímafrestur er útrunninn sem er 31. mars ár hvert.

Þetta hefur m.a. leitt til þess að ítarlegri endurskoðun á einstaka mikilvægum ríkisaðilum og fjárlagaliðum hefur dregist, þar sem uppgjör lágu seint fyrir.

Óviðunandi er hve seint bókhaldi margra ríkisaðila og fjárlagaliða er lokað eftir að frestur samkvæmt 54. gr. laga nr. 123/2015 er liðinn. Æskilegt er að meiri festa sé í þessum málum, bókum lokað fyrir 28. febrúar ár hvert og að bókhald sé uppfært og afstemmt fyrir lokaskiladag samkvæmt ákvæðum laganna.

Samkvæmt 64. gr. laga nr. 123/2015 um opinber fjármál hefur Fjársýsla ríkisins yfirumsjón með bókhaldi og gerð ársreikninga ríkisaðila í A-hluta og skal tryggja að samræmis sé gætt við færslu bókhalds og gerð reikningsskila hjá þeim. Auk þess skal Fjársýsla ríkisins veita ríkisaðilum í A-hluta aðstoð og ráðgjöf um bókhald og reikningsskil, setja framkvæmdar- og verklagsreglur og setja fram leiðbeiningar sem þýðingu geta haft við færslu bókhalds og gerð ársreikninga. Ákvæði í 54. gr. laganna kveða á um skil ríkisaðila á ársreikningi og eignaskrá til Fjársýslu ríkisins, hlutaðeigandi ráðherra og Ríkisendurskoðunar. Um ábyrgð forstöðumanna og stjórnara ríkisaðila eru ákvæði í 36. gr. LOF, en þar segir að ábyrgði þeirra nái m.a. til þess að rekstur og fjárfstýring ríkisaðila sé skilvirk og í samræmi við samþykktar áætlanir. Þá skal bókhald ríkisaðila gefa sem réttasta mynd af fjárhagsstöðu og ársreikningur gerður í samræmi við lög og skilað til hlutaðeigandi ráðherra. Ríkisendurskoðun telur að Fjársýsla ríkisins í samráði

við fjármála- og efnahagsáðherra þurfi að fylgja því fastar eftir að skilafrestir skv. LOF séu virtir.

Í skýringu nr. 15 í ríkisreikningi 2019 eru aðilar sem ekki hafa skilað ársreikningi auðkenndir.

Ríkisendurskoðun hefur samið við nokkur endurskoðunarfyrtæki um endurskoðun ýmissa B- og C-hluta ríkisaðila sem eru í meirihlutaeign ríkissjóðs og útvistað verkefnum með þeim hætti. Ríkisendurskoðun fundar með endurskoðunarfyrtækjunum, þar sem farið er yfir ársreikning, endurskoðunarskýrslu og helstu athugasemdir ræddar.

Samkvæmt 16. gr. laga nr. 46/2016 eru endurskoðunarbréf birt opinberlega á vefsíðu Ríkisendurskoðunar þó með ákveðnum takmörkunum sem af lögum leiða.

2.7 Endurskoðunarskýrsla

Fjármála- og efnahagsráðuneyti og Fjársýsla ríkisins fengu send drög að endurskoðunarskýrslunni til umsagnar og hefur verið tekið tillit til ábendinga og athugasemda þeirra eftir því sem við á.

Auk þess hefur verið tekið saman minnisblað til yfirferðar með Fjársýslu ríkisins og fjármála- og efnahagsráðuneyti þar sem farið er yfir ýmis atriði við gerð ríkisreikninga, efni og innihald þeirra.

Endurskoðunarskýrsla ríkisreiknings 2019 er send Alþingi til meðferðar. Verður hún gerð aðgengileg á vefsíðu Ríkisendurskoðunar þegar Alþingi hefur tekið hana til meðferðar.

3 Nánar um reikningsskilin og ábendingar

Í samræmi við bráðabirgðaákvæði I í lögum nr. 123/2015 var ríkisreikningur ársins 2017 fyrsti reikningurinn sem gerður var í samræmi við ákvæði laganna. Með þeim lögum skal ríkisreikningurinn vera að fullu á rekstrargrunni og byggja á alþjóðlegum reikningsskila-stöðlum fyrir opinbera aðila. IPSAS 33 kveður á um innleiðingartíma og skal innleiðingu lokið á þremur árum frá því ákveðið er að byggja reikningsskil á stöðlumum.

Samkvæmt 63. gr. laganna er það hlutverk Reikningsskilaráðs ríkisins fyrir A-hluta að taka ákvarðanir um innleiðingu reikningsskilastaðla og álitaefni sem þá varða. Í 52. gr. laganna er ákvæði sem heimilar reikningsskilaráði að fresta tímabundið að taka upp hluta af stöðlumum, enda liggja til þess málefnalegar ástæður. Í ríkisreikningi skal gera grein fyrir hvaða atriðum staðalsins er ekki fylgt, ástæðum þess og áhrifum á afkomu og fjárhag. Eins og kemur fram í skýringu nr. 2 í ríkisreikningi 2019 hefur reikningsskilaráð ákveðið að fresta innleiðingu tilgreindra staðla og í skýringunni kemur einnig fram að einstaka staðlar eru ekki að fullu innleiddir.

3.1 Ríkisreikningurinn

Á alþjóðavísu hafa orðið umbætur á reikningsskilum opinberra aðila og þau þróast til aukins samræmis á undanförunum árum. Einn þáttur í þeim umbótum er þróun og innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir

opinbera aðila (IPSAS). Með bættri reikningsskilagerð er stefnt að auknu gagnsæi, auðveldara eftirliti, bættri upplýsingamiðlun og traustari forsendum til ákvarðanatöku. Megin markmið reikningsskila, sem gerð eru á grundvelli staðlanna, er að gefa glögga mynd af fjárhagslegri stöðu, fjárhagsþróun og afkomu rekstrareininga innan hins opinbera kerfis og samstæðureikningsskila fyrir þær einingar sem hinn opinberi aðili hefur yfirráð yfir.

Ríkisreikningurinn er ekki samstæðureikningur og nær því aðeins til hluta af starfsemi ríkisins, þ.e. þess hluta sem fellur undir A-hluta starfsemi, með nokkrum frávikum, þar sem hluti af starfsemi ríkisins sem ber að fella undir „hið opinbera“⁴ er flokkað utan A-hlutans. Í IPSAS er sérstakur staðall, IPSAS 22⁵, sem tekur til „hins opinbera“, og nær hann til þeirrar starfsemi sem í hagskýrslustöðlum⁶ er flokkað sem starfsemi „hins opinbera“. Samkvæmt IPSAS er ekki krafa um að gerð séu aðgreind reikningsskil fyrir „hið opinbera“ en sé það gert ber að fara að ákvæðum IPSAS 22 og þarf m.a. að gæta samræmis í því sem flokkað er sem A-hluta starfsemi ríkisins í ríkisreikningi og þess sem Hagstofa Íslands flokkar undir starfsemi „hins opinbera“. Í kafla 3.7 í skýrslunni er nánar vikið að misræmi í flokkun skv.

⁴ „Hið opinbera“, e. General Government Sector

⁵ e. IPSAS 22 – Disclosure of Financial Information About the General Government Sector

⁶ Statistical Bases of Financial Reporting

alþjóðlegum stöðlum og skilgreininga á starfsemi ríkisins og flokkun hennar í A-, B- og C-hluta.

3.2 Áritun á ríkisreikning

Endurskoðun hjá Ríkisendurskoðun byggir á endurskoðunarstöðlum sem alþjóðasamtök ríkisendurskoðana hafa innleitt. Endurskoðun er sjálfstæð athugun á reikningsskilum, gerð af faglega hæfum og hlutlausum sérfræðingum, í þeim tilgangi að láta í ljós óháð álit á þeim. Við lok endurskoðunar skal endurskoðandi árita reikningsskilin með áritun sem inniheldur upplýsingar um endurskoðunina og álit endurskoðandans. Ríkisendurskoðandi og starfsmenn hans eru óháðir í störfum sínum í samræmi við lög nr. 46/2016 og siðareglur alþjóðasamtaka ríkisendurskoðanda (INTOSAI).

Markmið endurskoðunar á ríkisreikningi er að afla nægjanlegrar vissu um að hann sé án verulegra annmarka þannig að hægt sé að gefa út áritun sem felur í sér álit á reikningnum. Álitid tekur mið af upplýsingum í ríkisreikningnum hvort sem þær eiga við um fjárhæðir eða skýringar og getur áritunin verið fyrirvaralaus, með fyrirvara, neikvæð eða án álits.

Alþjóðlegir reikningsskilastaðlar fyrir opinbera aðila miða að gerð reikningsskila sem uppfylla einkum þarfir frumnotenda. Þeir sem skilgreindir eru sem frumnotendur eru þeir sem leggja fjármagn til sameiginlegra þarfa með greiðslu skatta og gjalda til hins opinbera og þeir sem nota þá þjónustu sem sköttum og gjöldum er ætlað að standa undir. Kjörnir fulltrúar fara með ákvörðunarvald í umboði kjósenda og eru því einnig skilgreindir sem frumnotendur.

Reikningsskilin gagnast jafnframt öðrum, þar á meðal þeim sem vinna að hagskýrslugerð, greiningaraðilum, hagsmunahópum fjölmiðlum og,

ráðgjöfum. Einnig eru þau gagnleg aðilum sem þarfnast sértækra upplýsinga, s.s. löggjafarvaldi, eftirlitsnefndum, lánastofnunum, alþjóðastofnunum o.fl. Því skiptir máli fyrir notendur reikningsskilanna að þau séu skiljanleg og skilmerkileg en megin markmið með reikningsskilastöðlum er að tryggja það.

Með áritun á ríkisreikning er gefið óháð álit sem beint er til notenda svo þeir geti lagt mat á upplýsingar í reikningnum.

Áritun ríkisendurskoðanda á ríkisreikninginn er án fyrirvara en með ábendingu um stöðu innleiðingar á IPSAS, sem nánar er vikið að í kafla 3.4.

3.3 Upplýsingar til Alþingis og viðbrögð á innleiðingartíma

Samkvæmt heimildum IPSAS hefði innleiðingu á nýjum reikningsskilareglum ríkisins átt að ljúka með ríkisreikningi 2019. Nokkrir staðlar hafa ekki verið innleiddir ennþá, svo sem fram kemur í áritun ríkisreiknings 2019. Nýju reikningsskilareglurnar byggja á alþjóðlegum reikningsskilastöðlum sem gefnir eru út af alþjóðlega reikningsskilaráðinu fyrir opinbera aðila (IPSASB⁷), en samkvæmt innleiðingarstaðli (IPSAS 33), skal innleiðingu lokið á þriggja ára innleiðingar tíma. Hjá ríkissjóði miðaðist upphaf innleiðingar við 1. janúar 2017 og henni átti að ljúka 31. desember 2019, en mun taka lengri tíma.

Ríkisendurskoðun hefur upplýst Alþingi um stöðu og framvindu innleiðingar eins og staðan hefur verið um hver áramót og komið á framfæri ábendingum og athugasemdum sínum vegna hennar. Hér á eftir er vikið að megin áhersluatriðum sem komið hefur verið á framfæri á innleiðingartíma.

⁷ IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board

3.3.1 Stofnefnahagsreikningur

Á 148. löggjafarþingi 2017 – 2018⁸ lagði fjármála- og efnahagsráðherra fram tillögu til þingsályktunar um gerð stofnefnahagsreiknings fyrir ríkissjóð í heild og einstaka ríkisaðila í A-hluta. Rétt þykir samhengisins vegna að rekja málavexti stuttlega en að öðru leyti er vísað til ríkisreikninga vegna árána 2017 og 2018.

Þann 24. janúar 2018 sendi Ríkisendurskoðun inn umsögn vegna þingsályktunartillögunnar og kom á framfæri athugasemdum og ábendingum m.a. vegna atriða sem kunnu að hafa áhrif á áritun ríkisendurskoðanda á ríkisreikninginn.

Þingsályktuninni var vísað til fjárlaganefndar. Nefndin kom með ábendingar og tók saman nokkur atriði sem hún taldi nauðsynlegt að hafa í huga varðandi framkvæmd breytinga á reikningsskilum ríkisins þannig að hún gengi sem best fyrir sig. Ábendingar nefndarinnar lutu m.a. að eftirfarandi;

- **Skýr ábyrgð á verkefninu:** Nauðsyn þess að hafa skýra verkaskiptingu hjá verkefnastjórn sem hefur með höndum innleiðingu nýrra fjármála- og reikningsskilareglna.
- **Aðkeypt ráðgjöf:** Nauðsynlegt geti verið að nýta aðkeypta ráðgjöf löggiltra endurskoðenda í ríkara mæli en verið hefur.
- **Þjálfun starfsfólks:** Svo virðist sem lítil áhersla sé lögð á að upplýsa og þjálfna fólk sem starfar við reikningshald og fjárlagagerð ríkisaðila.
- **Innleiðingarátætlun:** Nákvæm innleiðingarátætlun sem er tímasett, skipt á verþætti og einstaka staðla þarf að liggja fyrir.
- **Bundið eigið fé:** Nefndin óskaði eftir tillögum frá fjármála- og efnahagsráðuneytinu um hvernig leysa ætti upp bundið eigið fé ríkisaðila.

⁸ Þingskjal 67 – 65. mál. - Stjórnartillaga

- **Fyrirkomulag fasteigna ríkisins:** Brýnt að taka sem fyrst ákvarðanir um fyrirkomulag fasteignaumsýslu ríkisins.

Ábendingum fjárlaganefndar og Ríkisendurskoðunar hefur ekki verið fylgt nægjanlega vel eftir og innleiðing breytinga á reikningsskilum ríkisins hefur ekki gengið að óskum.

3.3.2 Endurskoðunarskýrsla 2017

Ríkisendurskoðandi áritaði ríkisreikning 2017 þann 11. október 2018 og gaf ekki álit á reikningnum. Meginástæða áritunar án álits var sú að vandkvæði voru á að staðfesta innihald og framsetningu upplýsinga í reikningnum fyrir áritunardag, þar sem hann var tilbúinn seint í endanlegri mynd, innleiðing reikningsskilastaðla skammt á veg komin og áhrif nýrra reikningsskilareglna á afkomu og efnahag ríkissjóðs óljós.

Með bréfi til forseta Alþingis, dagsettu 31. janúar 2019, sendi ríkisendurskoðandi endurskoðunarskýrslu vegna ríkisreiknings 2017 og átti í framhaldinu fund með fjárlaganefnd þingsins þar sem farið var yfir meginefni ríkisreikningsins og endurskoðunarskýrslunnar. Í framhaldi af þeim fundi sendi ritari fjárlaganefndar tölvupóst, dagsettan 11. febrúar 2019, með fyrirspurnum um einstök atriði í ríkisreikningnum og endurskoðunarskýrslunni sem ríkisendurskoðandi svaraði 21. febrúar 2019.

Þann 25. mars 2019 samþykkti fjárlaganefnd nefndarálit um frumvarp til laga um staðfestingu ríkisreiknings 2017.⁹ Í álitinu koma fram tvær ábendingar sem beindust að ríkisendurskoðanda, þar sem mælst var til að álit yrði látið í ljós á reikningnum þótt að innleiðingu á IPSAS ljúki ekki fyrr

⁹ <https://www.althingi.is/alttext/149/s/1192.html>

en árið 2019 og að endurskoðunarskýrsla ríkisreiknings berist framvegis Alþingi á sama tíma og frumvarp til staðfestingar ríkisreiknings er lagt fram.

Ríkisendurskoðandi hefur orðið við ábendingum fjárlaganefndar um bæði þessi atriði og er endurskoðunarskýrsla nú lög fram í september 2020. Markmið ríkisendurskoðanda er að leggja endurskoðunarskýrslu fram samhliða framlagningu ríkisreiknings.

Lög nr. 40/2019 um staðfestingu ríkisreiknings 2017 voru samþykkt á Alþingi þann 6. maí 2019.

3.3.3 Endurskoðunarskýrsla 2018

Ríkisendurskoðandi áritaði ríkisreikning 2018 hinn 28. júní 2019 með ábendingu um stöðu innleiðingar á IPSAS, ábendingu um mat á fjáreignum og fjárskuldum og mat á lífeyrisskuldbindingum. Endurskoðunarskýrsla vegna ríkisreiknings 2018 var send Alþingi 8. nóvember 2019. Fjárlaganefnd fékk endurskoðunarskýrslu vegna ríkisreiknings 2018 til meðferðar og átti ríkisendurskoðandi fund með nefndinni vegna hennar.

Þann 6. desember 2019 gaf meirihluti fjárlaganefndar álit á frumvarpi til laga um staðfestingu ríkisreiknings 2018. Í álitinu nefndarinnar kemur fram að ríkisendurskoðandi hafi áritað ríkisreikninginn án fyrirvara með vísan til þess að ráðherra og fjársýslustjóri telji að innleiðingu verði að fullu lokið í árlök 2019.

Meirihluti fjárlaganefndar kemur með eftirfarandi ábendingar í álitinu sínu.

- Að brugðist hafi verið við nokkrum ábendingum nefndarinnar vegna ríkisreiknings 2017.
- Að nauðsynlegt sé að reikningurinn sjálfur, frumvarp til staðfestingar hans og endurskoðunarskýrsla Ríkisendurskoðunar komi út því sem næst á sama tíma og fyrr heldur en verið hefur.

- Meiri hluti nefndarinnar ítrekar ábendingu um nauðsyn þess að fjármála- og efnahagsráðuneytið gefi út reglugerð um flutning fjárheimilda á milli ára, áður en kemur að samþykkt næsta ríkisreiknings.
- Meirihlutinn telur að heildstætt yfirlit um uppruna fjárheimilda, ráðstöfun ársins, heildarniðurstöðu, niðurfellingar og fluttar fjárheimildir milli ára fyrir málaflokka væri mjög gagnlegt og yfirferð á því yfirlit ætti að eiga sér stað áður en kemur að frumvarpi um staðfestingu ríkisreiknings hverju sinni.

Lög nr. 142/2019 um staðfestingu ríkisreiknings 2018 voru samþykkt á Alþingi þann 17. desember 2019.

3.3.4 Endurskoðunarskýrsla 2019

Endurskoðunarskýrsla vegna ríkisreiknings 2019 er hér lögð fram og margar ábendingar og athugasemdir sem komu í endurskoðunarskýrslum 2017 og 2018 eru endurteknar. Ábendingar eru settar fram með vísan til skýringa í ríkisreikningi og athugasemda Ríkisendurskoðunar vegna þeirra. Megin atriði í endurskoðunarskýrslunni nú varða fylgni við IPSAS.

Eins og vikið er að í kafla 3.1 hér framar sýnir ríkisreikningurinn rekstur og stöðu A-hluta ríkissjóðs í heild og tekur mið af IPSAS 22, sem nær til þess hluta í starfsemi ríkisins sem fellur undir kjarnastarfsemi opinberra aðila. Á þriggja ára innleiðingartíma árin 2017, 2018 og 2019 hefur ekki tekist að innleiða alla reikningsskilastaðla og nokkuð vantar uppá að allar upplýsingar sem þarf að birta samkvæmt stöðlum sem búið er að innleiða komi fram í ríkisreikningi 2019.

Þar sem ríkisreikningurinn er ekki gerður í fullu samræmi við IPSAS er ábending í áritun þar sem fram kemur hvaða hlutum staðalsins er ekki fylgt.

3.4 Ábendingar í áritun á ríkisreikning 2019

Áritun ríkisendurskoðanda á ríkisreikning 2019 er með tilvísun til laga nr. 123/2015 um opinber fjármál og er án fyrirvara, en með ábendingu

Í skýringu nr. 2 í ríkisreikningi er gerð grein fyrir breyttum grundvelli reikningsskila ríkissjóðs, nýtingu frestunarheimilda við innleiðingu reikningsskilastaðla, stöðu innleiðingar og áhrif þess á glögga mynd ríkisreiknings að innleiðingu IPSAS var ekki lokið í árslok 2019.

Álit á ríkisreikningnum er gefið með tilvísun til laga nr. 123/2015 um opinber fjármál og á grundvelli þeirra upplýsinga sem fram koma í reikningnum. Jafnframt er lögð áhersla á að innleiðingu er enn ekki lokið. Það ber því samkvæmt 52. gr. tilvitnaðra laga að upplýsa í ríkisreikningi hvaða atriðum reikningsskilastaðalsins er ekki fylgt, ástæðum þess og áhrifum á afkomu og fjárhagsstöðu. Í því sambandi er vísað til skýringar nr. 2 í ríkisreikningnum.

Ríkisreikningur 2018 var áritaður af ríkisendurskoðanda án fyrirvara en með ábendingu um tiltekin atriði sem fjallað var um í reikningnum og einnig út frá þeirri forsendu að fjármála- og efnahagsráðuneytið og Fjársýsla ríkisins áformaði að ljúka innleiðingu IPSAS að fullu á innleiðingartíma, með gerð ríkisreiknings 2019. Þau áform voru til þess fallin að telja líklegt að ríkisreikningur 2019 yrði án sérstakra athugasemda og skýringa vegna innleiðingar staðlanna og yrði í fullu samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila. Þar sem framangreind áform gengu

ekki eftir og upp á vantar að ríkisreikningur 2019 gefi glögga mynd í samræmi við IPSAS, er áritun ríkisendurskoðanda með ábendingu.

Ríkisendurskoðun áformar að skoða sérstaklega á þessu ári verkferla í tengslum við gerð fjárhagsskýrslna ríkisins og ríkisreiknings 2020.

3.5 Heildaráhrif nýrra reglna

Eins og getið var um í endurskoðunarskýrslu vegna ríkisreiknings 2017 og 2018 skal, samkvæmt nýjum reikningsskilareglum, gera samstæðureikning fyrir ríkið í heild. Samstæðureikningur felur í sér að allur rekstur ríkisaðila í A-, B- og C-hluta, ásamt eignum, skuldum, eigin fé og sjóðstreymi, er sýndur í einum heildarreikningi eftir að viðskiptum og stöðum á milli ríkisaðila hefur verið eytt út. Í athugasemdum við 52. gr. þess frumvarps sem varð að lögum um opinber fjármál er bent á að innleiðing samstæðuuppgjörðs er umfangsmikið verkefni sem krefst vandaðs undirbúnings. Þar kemur einnig fram að gert sé ráð fyrir að það muni taka a.m.k. fimm ár að þróa samstæðuuppgjör fyrir ríkið í heild miðað við þá fjármuni sem til umráða verða vegna innleiðingarinnar.

Undirbúningur að gerð samstæðureiknings fyrir íslenska ríkið er ekki hafinn að neinu marki og því óljóst hvenær hægt verður að ljúka gerð samstæðureiknings í samræmi við ákvæði IPSAS og 56. grein laga um opinber fjármál.

Með samstæðureikningi fæst fjárhagslegt yfirlit yfir heildarumfang þeirrar starfsemi sem ríkið hefur aðkomu að og yfirráð yfir.

Til að gefa mynd af umfangi og áhrifum á samstæðureikning ríkisins er vísað til yfirlits á bls. 11 í ríkisreikningi, en þar er sýnd niðurstaða efnahagsreiknings ríkisaðila í A-, B- og C-hluta.

3.6 Innleiðing á nýjum reikningsskilareglum

Alþjóða gjaldeyrissjóðurinn (AGS) vann skýrslu fyrir íslensk stjórnvöld um innleiðingu á nýjum reikningsskilareglum. Skýrslan kom út í desember 2014¹⁰ og þar eru ýmsar mikilvægar og gagnlegar ábendingar varðandi innleiðingu á IPSAS. Að mati Ríkisendurskoðunar hefði innleiðing getað gengið betur ef ráðgjöf AGS hefði verið nýtt betur. Þar má m.a. benda á, eins og Ríkisendurskoðun hefur ítrekað komið á framfæri, að gerð nákvæmrar innleiðingaráætlunar er þörf þegar jafnflókið verkefni og að taka upp nýjar reikningsskilareglur eru innleiddar. Undir það sjónarmið tók Alþingi og benti fjárlaganefnd á mikilvægi þess í nefndaráliti með þingsályktunartillögu um stofnefnahagsreikning. Á fundi reikningsskilaráðs 25. september 2018 lagði fjársýslustjóri fyrir reikningsskilaráð innleiðingaráætlun þar sem fram komu upplýsingar um viðkomandi staðla, upplýsingar um efni þeirra, stöðu innleiðingar og á hvaða tíma væri áætlað að þeir yrðu innleiddir. Uppfærð innleiðingaráætlun hefur ekki verið lögð fram að öðru leyti en því sem fram kemur í skýringu nr. 2 í ríkisreikningi.

Með ríkisreikningi 2019 er þriggja ára innleiðingartími liðinn. Eins og fram kemur í skýringu nr. 2 með reikningnum þurfti að óska eftir því við Reikningsskilaráð ríkisins fyrir A-hluta að það beitti heimild 52. gr. laga nr. 123/2015 um frestun á innleiðingu tiltekinna staðla og hluta af stöðlum sem hafa verið innleiddir. Reikningsskilaráð samþykkti á fundi sínum þann 12. júní 2020 að fresta innleiðingu á 5 stöðlum og á fundi ráðsins þann 23. júní 2020 var að auki samþykkt að fresta innleiðingu á einum staðli til viðbótar.

Á grundvelli gagna sem lögð voru fyrir ráðið ákvað það að fresta tímabundið innleiðingu staðlanna og lagði jafnframt áherslu á að í ríkisreikningi yrði gerð ítarleg grein fyrir frestunum og áhrifum þeirra á reikninginn. Auk þess óskaði ráðið eftir því að Fjársýsla ríkisins og fjármálaráðuneytið legði fram fyrir 1. nóvember 2020 tímasetta áætlun um hvernig unnið verði að því að uppfylla kröfur umræddra staðla. Þeir staðlar sem samþykkt var að fresta innleiðingu á eru eftirfarandi:

- IPSAS 13 - Leigusamningar
- IPSAS 29 - Fjármálagerningar
- IPSAS 35 - Samstæðureikningsskil
- IPSAS 36 - Fjárfestingar í hlutdeildarfélagum (að hluta)
- IPSAS 37 – Sameiginlegt fyrirkomulag (Joint arrangement)
- IPSAS 38 - Upplýsingagjöf um hagsmuni í öðrum einingum

Auk þess að flokka ekki starfsemi ríkisins með viðeigandi hætti, eins og bent er á í kafla 3.7, skortir enn á að mat á eignum og skuldum sé nægjanlega nákvæmt og upplýsingar í skýringum vegna einstakra liða í meginfjárhagsskýrslum eru ekki fyllilega í samræmi við ákvæði staðlanna.

Innleiðing á lögum nr. 123/2015 er flókið verkefni og hefði undirbúningur þurft að vera markvissari eins og bent hefur verið á. Í árslok 2019 hefur ekki tekist að ljúka verkinu á þriggja ára innleiðingartímabili í samræmi við ákvæði staðlanna, og ítarlegri upplýsingar um stöðu innleiðingar, tímasetningar og áhrif á

¹⁰ IMF Country Report No. 14/353 – Technical Assistance Report – IPSAS in ICELAND – Towards Enhanced Fiscal Transparency

ríkisreikninginn hefðu þurft að liggja fyrir áður en reikningsskilaráð heimilaði frestun.

Ríkisendurskoðun telur eðlilegt að lagt verði mat á hvernig tekist hefur til við innleiðingu á lögum nr. 123/2015, þ.e. nýjum fjármálareglum fyrir ríkið, og hvort markmið með lagasetningunni hafi náðst.

Enn sem komið er miðast lagasetningin að stórum hluta eingöngu við fjármála- og efnahagsstjórn hjá ríkinu og því nauðsynlegt að skoða og meta áhrif fjármálareglanna á hið opinbera kerfi í heild og skoða viðeigandi lagabreytingar í því samhengi.

3.7 Starfsemi og verkefni ríkissjóðs

Í 50. gr. laga nr. 123/2015 um opinber fjármál eru ákvæði um flokkun á starfsemi og verkefnum ríkisins. Þar segir:

1. A-hluti. Til A-hluta telst starfsemi og verkefni sem eru einkanlega fjármögnuð með skatttekjum, lögbundnum þjónustutekjum eða framlögum.

2. B-hluti. Til B-hluta teljast fyrirtæki og lánastofnanir sem eru undir beinni stjórn ríkisins og rekin eru á ábyrgð ríkissjóðs. Þessir aðilar starfa á markaði og standa að stærstum hluta undir kostnaði við starfsemi sína með tekjum af sölu á vöru eða þjónustu til almennings og fyrirtækja.

3. C-hluti. Til C-hluta teljast sameignar- eða hlutafélög í meirihlutaeigu ríkisins. Til C-hluta telst einnig Seðlabanki Íslands.

Síðan segir að flokkun á starfsemi ríkisins sé gerð á grundvelli alþjóðlegs hagskýrslustaðals um opinber fjármál.

Um flokkun tekna A-hluta ríkissjóðs er fjallað í 51. gr. tilvitnaðra laga en þar er kveðið á um að byggt skuli á alþjóðlegum hagskýrslustaðli um opinber fjármál.

Ákvæði um gerð og framsetningu reikningsskila A-hluta ríkissjóðs í heild eru í 52. gr. laga nr. 123/2015 en þar segir að þau skuli gerð á grundvelli alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila sem miða við rekstrargrunn (IPSAS).

Vakin er athygli á því að misræmis gætir um flokkun á starfsemi og verkefnum á milli þess sem kveðið er á í 50. gr. laga nr. 123/2015 og ákvæða í IPSAS.

IPSAS nær til starfsemi opinberra aðila og samkvæmt skilgreiningu Alþjóða reikningsskilaráðsins fyrir opinbera aðila (IPSASB¹¹) er A-hluta starfsemi skilgreind með eftirfarandi hætti:

¹¹ IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board

Starfsemi sem miðar að því að veita almenningi þjónustu og/eða að veitt er fjármagn til starfsemi í því skyni (beinar greiðslur eða tilfærslur).

Starfsemi er einkanlega fjármögnuð, beint eða óbeint, með sköttum, tilfærslum, framlögum, lánum eða þjónustugjöldum.

Megintilgangur starfseminnar er ekki að skila hagnaði.

Tilgangur og markmið með starfsemi opinberra aðila er forsenda flokkunar og markar umfang þess sem ber að sýna í ársreikningi fyrir A-hluta starfsemi ríkisins, óháð rekstrarformi.

Sem dæmi er ljóst að misræmis gætir hvað varðar starfsemi Lánasjóðs íslenskra námsmanna (nú Menntasjóðs námsmanna), Bjargráðasjóðs, Íbúðalánasjóðs, ÍL-sjóðs, Húsnæðissjóðs og Orkusjóðs, sem felld er undir B-hluta og starfsemi Ríkisútvarpsins ohf., Hörpu tónlistar- og ráðstefnuhús ohf., Þróunarfélags Keflavíkurflugvallar ehf., Landskerfis bókasafna hf., Lindarhvals ehf., Nýs Landspítala ohf. og Vigdísarholts ehf., sem rekin eru undir C-hluta.

Alþjóðlegir hagskýrslustaðlar setja rammann og hefur Hagstofa Íslands það verkefni að flokka starfsemi opinberra aðila samkvæmt lögum nr. 163/2007 um Hagstofu Íslands og opinbera hagskýrslugerð. Í þeim tilvikum sem óvissa er um flokkun hefur Hagstofan sent erindi til Eurostat og fengið álit.

Hagstofan fékk álit frá stofnuninni dagsett 8. júní 2020 um flokkun á Íbúðarlánasjóði, ÍL-sjóði, Húsnæðis- og mannvirkjastofnun og Húsnæðissjóði. Niðurstaða Eurostat er sú að allir þessir ríkisaðilar flokkist undir starfsemi hins opinbera, þ.e. séu hluti af A-hluta starfsemi ríkisins. Íbúðalánasjóður var flokkaður sem B-hluta ríkisaðili frá stofnun og þar til

honum var skipt upp. Í ríkisreikningi 2019 eru ÍL-sjóður og Húsnæðissjóður flokkaðir sem B-hluta ríkisaðilar og Leigufélagið Briet ehf. sem stofnað var af Íbúðalánasjóði flokkað sem C-hluta ríkisaðili.

Þó talið sé heppilegt að stofna félög um afmarkaða starfsemi ríkisins á það ekki að hafa áhrif á flokkun í ríkisreikningi en miðað við skilgreiningu í 50. gr. laga nr. 123/2015 gefur ríkisreikningurinn ekki nákvæma mynd af umfangi þeirrar starfsemi ríkisins sem fellur undir kjarnastarfsemi hins opinbera.

Í tengslum við endurskoðun á V. kafla laga nr. 123/2015, sem fjallar um reikningsskil og skýrslugerð, er mikilvægt að taka til ítarlegrar skoðunar þau ákvæði laganna sem fjalla um flokkun á starfsemi og verkefnum opinberra aðila.

Eyða þarf út misræmi þannig að ótvírætt sé að farið verði að þeim grundvallarreglum sem kveðið er á um í alþjóðlegum hagskýrslu- og reikningsskilastöðlum.

3.8 Viðbrögð fjármála- og efnahagsráðuneytis

Fjármála- efnahagsráðuneytinu bærust drög að endurskoðunarskýrslu Ríkisendurskoðunar til umsagnar þann 11. september sl. Gerð er grein fyrir ábendingum og athugasemdum ráðuneytisins við skýrsluna hér að neðan.

Áritun Ríkisendurskoðunar er án fyrirvara og niðurstaða endurskoðunarinnar er að rekstur ríkissjóðs hafi gengið vel í öllum aðalatriðum á árinu 2019 og í árslok þess hafi fjárhagur ríkisins verið traustur. Ábending um stöðu innleiðingar reikningsskilastaðla er eðlileg, þar sem ekki tókst að innleiða reikningsskilastaðla að fullu fyrir árslok 2019.

Margar athugasemdir Ríkisendurskoðunar snúa að innleiðingu reikningsskilastaðla, sem er ekki lokið að fullu, þó að samkvæmt áritun gefi reikningurinn glögga mynd af stöðu ríkissjóðs. Í einhverjum tilvikum er Ríkisendurskoðun ekki sammála framsetningu í Ríkisreikningi, og verður skoðað hvernig mæta megi þeim sjónarmiðum, með breyttu verklagi eða brettum skýringum.

Ráðuneytið telur að margar gagnlegar ábendingar sé að finna í skýrslunni, og mun fara ásamt Fjársýslu ríkisins yfir skýrsluna með það að markmiði að breyta framsetningu ríkisreiknings.

- Fjármála- og efnahagsráðuneytið mun fara sérstaklega yfir með Fjársýslunni bókhaldslega meðferð á fasteignum og vegakerfinu.
- Fjármála- og efnahagsráðuneytið mun fela Reikningsskilaráði að fara yfir skýrslu Ríkisendurskoðunar við áframhaldandi innleiðingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla hjá hinu opinbera.
- Fjármála- og efnahagsráðuneytið mun meta hvort rétt sé að endurskoða V. kafla laga nr. 123/2015 sérstaklega í samræmi við þarfir vegna

innleiðingar reikningsskilastaðla og þá líta til ábendinga Ríkisendurskoðunar.

- Fjármála- og efnahagsráðuneytið hyggst ljúka við gerð flestra reglugerða skv. 67. gr. laga um opinber fjármál á næstu vikum.

Ábendingar fjármála- og efnahagsráðuneytis við niðurstöður skýrslunnar.

Fjárhagsupplýsingar.

Ráðuneytið hyggst fara yfir með Fjársýslu ríkisins hvernig bæta megi verklag við færslu bókhalds, með það að markmiði að bókhaldið á hverjum tíma gefi sem gleggsta mynd af stöðunni og tryggi tímanleika við gerð yfirlita innan ársins og flýti fyrir gerð ársreikninga ríkisaðila og ríkisreiknings.

Lög um opinber fjármál (LOF).

Ráðuneytið hyggst meta hvort gera þurfi breytingar á V. kafla LOF um reikningshald og skýrslugerð til að styðja betur við innleiðingu reikningsskilastaðla og verklags við fjárhagsbókhald og uppgjör ríkissjóðs og ríkisaðila.

Innra eftirlit og verklag við reikningsskilagerð.

Ráðuneytið tekur undir mat Ríkisendurskoðunar að mikilvægt er að styrkja innra eftirlit áfram. Ríkisendurskoðun vísar til ákvæðis 64. gr. LOF þess efnis að Fjársýslu ríkisins sé heimilt að taka yfir tímabundið færslu bókhalds ríkisaðila í A-hluta ef því er verulega ábótavant.,

Innri endurskoðun.

Ráðuneytið tekur undir að innri endurskoðun gæti stuðlað að aukinni skilvirkni í starfsemi hins opinbera og mun hvetja til þess að ráðuneyti hugi að því hvernig staðið verði að því að mæta kröfum LOF þar að lútandi. Jafnframt mun ráðuneytið undirbúa setningu reglugerðar um innri endurskoðun.

Flokkun a starfsemi ríkisins.

Ráðuneytið mun í tengslum við innleiðingu IPSAS reikningsskilastaðla og mögulega endurskoðun á V. kafla LOF vinna áfram að flokkun a starfsemi ríkisins.

Mat a eignum og upplýsingar um eignarhald.

Fasteignaskrá.

Varðandi athugasemd um að vanti upp á að opinberar upplýsingar um eignarhald ríkisins í Fasteignaskrá Þjóðskrár séu með viðunandi hætti, mun ráðuneytið beita sér til að tryggja meggi að skráning eigna sé leiðrétt í samræmi við athugasemd Ríkisendurskoðunar.

Umsýsla fasteigna.

Ríkiseignir fara með umsjón flestra eigna ríkissjóðs, en unnið er að fyrirkomulagi eigna tengdum Háskóla Íslands og Landspítala, líkt og gert var ráð fyrir og kemur fram í greinargerð með frumvarpi til laga um opinber fjármál.

Ráðuneytið ásamt Háskóla Íslands er að fara yfir fasteignausýslu háskólans. Gert er ráð fyrir að umræddar eignir færast í sérstakt félag sem hafi það hlutverk að leigja fasteignirnar til háskólans með eðlilegu endurgjaldi. Með slíku fyrirkomulagi er hægt að uppfylla þau grunnsjónarmið sem koma fram í lögum um opinber fjármál um sérhæfða

eignaumsýslu og fjárhagslegt gagnsæi við húsnæðisrekstur og jafnframt tryggja að góð tengsl séu við stjórnusýslu háskólans. Stefnt er að því að í framhaldi verði gerðar sambærilegar breytingar á eignaumsýslu Landspítala.

Matsverð fasteigna.

Varðandi umfjöllun um mat fasteigna telur ráðuneytið að aðferðir þær sem notaðar hafi verið við verðmat fasteigna í stofnefnahagsreikningi gefi raunhæfa mynd af eignunum líkt og áður hefur komið fram í samskiptum ráðuneytisins og fulltrúa Ríkisendurskoðunar. Ráðuneytið er ósammála því sem kemur fram í endurskoðunarskýrslunni að það skekki stöðu eigin fjár að færa endurheimt á áður gjaldfærðum kostnaði á öðru verði en afskrifuðu kostnaðarverði skv. fasteignaskrá ríkisins. Matsverð eigna sem Ríkiseignir nýta til endurleigu til ríkisaðila, er fært á tekjuvirði ístofnefnahagsreikningi. Tekjuvirðisaðferðin var aðferð við að meta áætlað kostnaðarverð við gerð stofnefnahagsreiknings. Frá þeim tímapunkti hefur þetta kostnaðarverð verið afskrifað miðað við áætlaðan líftíma fasteigna.

Ráðuneytið tekur undir með Ríkisendurskoðun um ítarlegri upplýsingar í skýringum og mun ásamt Fjársýslu ríkisins, Ríkieignum og eftir atvikum öðrum hagsmunaaðilum fara yfir matsaðferðir og framsetningu eigna í ríkisreikningi og skýringum með honum.

Varðandi athugasemdir um matsverð samgöngumannvirkja mun ráðuneytið óska þess að Fjársýsla ríkisins fari yfir framsetningu með Vegagerðinni og vinna að bættri framsetningu í samræmi við ábendingar Ríkisendurskoðunar.

3.9 Viðbrögð Fjársýslu ríkisins

Fjársýslu ríkisins bærust drög að endurskoðunarskýrslu Ríkisendurskoðunar 2019 þann 11. september sl. Meðfylgjandi eru viðbrögð Fjársýslunnar við ábendingum og athugasemdum Ríkisendurskoðunar.

Fyrst ber að telja að jákvætt er að áritun ríkisendurskoðanda sé án fyrirvara og að hann meti fjárhagsstöðu íslenska ríkisins trausta og að ríkisreikningurinn gefi glögga mynda af fjárhagsstöðunni, afkomu ársins og fjárhagslegri þróun í samræmi við LOF. Innleiðingu á IPSAS er ekki að fullu lokið en ákvörðun um frestun á innleiðingu ákveðinna staðla byggir á heimild reikningsskilaráðs í 52. gr. laga nr. 123/2015 um opinber fjármál (LOF) til að fresta innleiðingu tímabundið.

Innleiðing laga um opinber fjármál er gríðarlega umfangsmikið verkefni og tekur Fjársýslan undir góðar ábendingar Ríkisendurskoðunar um mikilvægi þess að rýna það verklag sem unnið hefur verið eftir og meta hvar hægt er að gera betur. Sameiginlegt markmið eru nákvæmar og tímanlegar fjárhagsskýrslur sem styðja við góða fjármálastjórn og nýtingu fjármuna. Mikilvægt er að unnið verði markvisst að því að ná fullri innleiðingu laganna.

Ábendingar Ríkisendurskoðunar um mat á eignum og upplýsingar um eignarhald eru gott innlegg í þá vinnu sem í gangi er með að ná að fullu utan um þær eignir sem vísað er til. Mikil vinna er að baki varðandi þá eignaflokka en eðlilegt að horfa til þess með hvaða hætti utanumhald og upplýsingagjöf um þessa eignaflokka ætti að þróast og hvernig best verður brugðist við ábendingum.

Verklag við gerð reikningsskila er stöðugt í þróun og þeir ferlar sem unnið er eftir eru sérstaklega í rýningu núna. Markmiðið er einföldun verklags og

meiri sjálfvirkni sem skili sér í styttri tíma sem fari í uppgjörsvinnu og bættri upplýsingagjöf. Mikilvægt er hins vegar að gæta að því að einföldun verklags verði ekki á kostnað gæða reikningsskilanna og mikilvægi þeirra við fjármálastjórnun ríkisaðila. Ákveðin flækjustig hafa verið til staðar á innleiðingartíma en með bættum skilningi, reynslu og þekkingu er ljóst að dregið hefur úr þeim vandamálum og lykilkættir í breyttum reikningsskilum farnir að skila bættri stjórnun fjármála. Vinna er þegar hafin hjá Fjársýslunni við lokun tímabila og ýmsa aðra þætti sem Ríkisendurskoðun bendir.

Fjársýsla ríkisins mun vinna áfram að því í samvinnu við fjármála- og efnahagsráðuneytið og Ríkisendurskoðun að stuðla að auknum aga í kerfinu. Fjársýslan tekur undir með Ríkisendurskoðun að of margir ríkisaðilar, hvort sem er í A-hluta, B-hluta, eða C-hluta virða ekki tímasetningar sem lög segja til um. Þetta þarf að lagast og gerist best með samstilltu átaki fyrrnefndra aðila ásamt viðeigandi fagráðuneytum og forstöðumönnum stofnana.

Í skýrslu Ríkisendurskoðunar er töluvert af ábendingum um þætti sem mætti mögulega haga með öðrum hætti en gert er eða þáttum sem mætti huga að til viðbótar. Ekki er fjallað sérstaklega um þessi atriði hér en Fjársýslan mun fara yfir þessi atriði með Ríkisendurskoðun og meta hvernig megi koma til móts við þessar ábendingar þannig að reikningsskilni skili sem bestri mynd af stöðu ríkisfjármála á hverjum tíma.

4 Ábendingar um einstaka liði í ríkisreikningi

4.1 Eignarhlutar og stofnfé

Í ríkisreikningi 2019 var heildarfjárhæð eignarhluta í dóttur- og hlutdeildarfélögum 971,0 ma.kr. og erlent stofnfé nam 11,3 ma.kr. Neikvæð eiginfjárstaða dótturfélaga er færð til skuldar í ríkisreikningi, en þau félög sem þar um ræðir er annars vegar ÍL-sjóður með 179,2 ma.kr. neikvætt eigið fé og Harpa tónlistar- og ráðstefnuhús með 456 m.kr. neikvætt eigið fé. Staða eigin fjár Hörpu í ríkisreikningi er samkvæmt drögum að ársreikningi en endanlegur reikningur kom of seint fram. Nánar er gerð grein fyrir þessum félögum í sérstökum köflum hér á eftir.

Eignarhlutir í dóttur- og hlutdeildarfélögum voru metnir við hlutdeild ríkissjóðs í eigin fé þeirra. Frávik frá því er mat á eignarhlut í ríkisbönkunum, en sá eignarhlutur hefur verið metinn á 80% af bókfærðu eigin fé. Matið byggir á upplýsingum frá Bankasýslu ríkisins á þekktu viðskiptaverði með eignarhluta í samskonar félögum á Íslandi og Evrópu, en verðið er almennt undir bókfærðu virði og allt niður í um 50% af því.

Erlenda stofnféð var metið á kostnaðarverði, þ.e. á kostnaðarverði þess framlags sem ríkissjóður hefur lagt til sjóðanna. Að stærstum hluta er um að ræða eign í sjóðum Alþjóðabankans en undir hann falla, fyrir utan Alþjóðabankann sjálfan (IBRD¹²), Alþjóðaframfarastofnunin (IDA¹³), Fjölpjóðlega fjárfestingaábyrgðastofnunin (MIGA¹⁴) og Alþjóðalánastofnunin (IFC¹⁵). Eignarhlutinn eða stofnframlag til Alþjóðalánastofnun-

arinnar var ekki færður til eignar í ríkisreikningi, en samkvæmt upplýsingum frá stofnuninni er framlag Íslands til hans 44.000 Bandaríkjadalir.

Ísland er einnig aðili að Alþjóðastofnun um lausn fjárfestingadeilna (ICSID¹⁶) en ekki er um að ræða stofnframlag til þeirrar stofnunar og er eign ekki skráð. Eigið fé ICSID í árslok 2018 var óverulegt. Auk þessa hefur íslenska ríkið lagt stofnfé í ýmis samnorræn samstarfsverkefni, Þróunarbanka Evrópu og Innviðafjárfestingabanka Asíu, sbr. upplýsingar í skýringu nr. 20 í ríkisreikningi.

Ísland hefur skuldbundið sig til greiðslu viðbótarframlaga til ákveðinna sjóða ef til þess kemur að sjóðirnir þurfa að kalla til aukins fjármagns. Ekki er fyrirsjáanlegt að til innköllunar komi í náinni framtíð, sbr. upplýsingar í skýringu nr. 31 í ríkisreikningi.

Bæta þarf skráningu og upplýsingar í ríkisreikningi um fjárfestingar í innlendum og erlendum fyrirtækjum og sjóðum og skuldbindingar þeim tengdum.

4.2 Uppskipting Íbúðalánasjóðs

Með lögum nr. 137/2019 um Húsnæðis- og mannvirkjastofnum er Mannvirkjastofnun lögð niður og ný stofnun Húsnæðis- og mannvirkja-

¹² IBRD: International Bank for Reconstruction and Development.

¹³ IDA: International Development Association.

¹⁴ MIGA: Multilateral Guarantee Agency.

¹⁵ IFC: International Finance Corporation.

¹⁶ ICSID: International Centre for Settlement of Investment Disputes.

stofnun tekur við starfseminni. Frá sama tíma tekur hin nýja stofnun við þeim hluta Íbúðarlánasjóðs sem tilheyrir rekstri Húsnæðisstofnunar. Við uppskiptinguna varð til ÍL-sjóður sem sinnir áfram þeim verkefnum sem flytjast ekki til Húsnæðis- og mannvirkjastofnunar og Húsnæðissjóðs, en Húsnæðissjóður er ríkisaðili á ábyrgð ríkisins sem hefur það hlutverk að fjármagna lánveitingar á samfélagslegum forsendum. Húsnæðis- og mannvirkjastofnun annast stjórnun og daglega umsýslu Húsnæðissjóðs.

Þar sem ekki er búið að ganga endanlega frá fjárhagslegum samskiptum á milli fjármála- og efnahagsráðuneytisins, f.h. ÍL-sjóðs og Húsnæðis- og mannvirkjastofnunar, f.h. Húsnæðissjóðs, hafa ársreikningar ÍL-sjóðs, Húsnæðissjóðs og Húsnæðis- og mannvirkjastofnunar ekki verið áritaðir. Reiknað er með að því verkefninu ljúki á næstu vikum.

4.3 Harpa tónlistar- og ráðstefnuhús ohf.

Þann 16. apríl 2013 var undirritaður samningur á milli íslenska ríkisins, Reykjavíkurborgar, Hörpu tónlistar- og ráðstefnuhúss ohf. og Greiðslumiðlunarinnar Hrings ehf. sem hafði það markmið að skilgreina hlutverk hvers þeirra um sig í aðkomu að rekstri og starfsemi Hörpu. Í forsögu málsins, sem rakin er í samningnum, kom m.a. fram að í fjárukalögum fyrir árið 2005, sem afgreidd voru á Alþingi þann 29. nóvember 2005, var fjármálaráðherra veitt heimild til að „gangna til samninga um byggingu og rekstur tónlistar- og ráðstefnuhúss í Reykjavík á grundvelli fyrirbyggjandi útboðs“, sbr. lið 7.16, 4. gr. fjárukalaga fyrir árið 2005. Um var að ræða útboð Ríkiskaupa f.h. Austurhafnar ehf. á árinu 2004. Austurhöfn ehf. var félag í eigu ríkisins að 54% og Reykjavíkurborgar að 46% hluta. Útboðið fólst í því að greiða verktaka fasta árlega fjárhæð út samningstímann, sem yrði 35 ár, vegna byggingar og reksturs hússins. Auk Austurhafnar ehf., voru nokkur félög á vegum verktaka hússins sem komu að uppbyggingu á byggingareitum á hafnarsvæðinu.

Eins og segir í samningnum, þá lögðu bakhjarlar verktaka upp laupana vegna fjárhagsörðuleika, sem leiddi til þess að Austurhöfn ehf. tók við framkvæmdum og framlagið gekk til dótturfélags þess sem sá um greiðslu skulda sem stofnað var til vegna byggingar hússins. Þau félög sem stóðu að framkvæmdum á hafnarsvæðinu voru síðan sameinuð í eitt félag, Hörpu tónlistar- og ráðstefnuhús ohf., sem er að 54% í eigu ríkissjóðs og 46% í eigu Reykjavíkurborgar. Þó var einu félagi haldið þar fyrir utan, Síkus ehf. sem er í eigu ríkis og borgar í sömu hlutföllum og Harpan, en það félag hefur nú það hlutverk að leiða til lykta ágreiningsmál vegna framkvæmda á hafnarsvæðinu.

Samkvæmt skýringu 7 í ársreikningi Hörpu tónlistar- og ráðstefnuhúss ohf. fyrir árið 2019 er færð til eignar langtímafjáreign sem byggir á framangreindum samningi Hörpu, ríkisins og Reykjavíkurborgar. Í skýringunni kemur fram að samkvæmt ákvæðum samningsins skuldbinda ríki og borg sig til að greiða fast mánaðarlegt framlag til Hörpu, vegna fjármögnunar fasteignar og búnaðar, í 35 ár frá 15. mars 2011 að telja. Við lestur ársreiknings Hörpu má draga þá ályktun að samningurinn sé eingöngu vegna byggingar og búnaðar en nái ekki til fjármögnunar á rekstri. Í rekstrarreikningi er tiltekið rekstrarframlag frá eigendum, en það er tilkomið vegna viðauka sem gerður var við upphaflega samninginn, dagsettum þann 23. maí 2017, vegna aukins kostnaðar í tengslum við starfsemina. Viðbótarframlagið er veitt með heimild sem samþykkt er hverju sinni annars vegar í fjárlögum ríkisins og hins vegar í fjárhagsáætlun Reykjavíkurborgar.

Mikilvægt er að skýra með skilmerkilegum hætti frá samningsbundnu framlagi ríkisins og Reykjavíkurborgar í ársreikningi Hörpu tónlistar- og ráðstefnuhúss ohf. þannig að augljóst sé að framlaginu sé einnig ætlað að standa undir rekstri hússins.

Stjórn Hörpu samþykkti að breyta reikningsskilaaðferðum við gerð ársreikninga samstæðunnar og færa langtímafjáreign í efnahagsreikningi sem byggir á framangreindum samningi við eigendur. Breytingin byggir á heimild í alþjóðlegum reikningsskilastaðli IAS 20 um meðferð opinberra framlaga. Breytingin felur það í sér að í stað þess að færa mannvirkni til eignar hjá félaginu er verðmæti samningsins fært til eignar og við breytinguna verður eigið fé jákvætt um 10,8 ma.kr. Hlutdeild ríkissjóðs í eigin fé nemur því 5,8 ma.kr. en samkvæmt fyrri reikningsskilaaðferð, sem stuðst er við í ríkisreikningi, var hún neikvæð um 456 m.kr. Þar sem ársreikningur Hörpu kom seint fram voru mótsvarandi færslur er ekki gerðar í ríkisreikningi.

Stjórn Hörpu tónlistar- og ráðstefnuhúss ohf. undirritaði ársreikning 2019 þann 19. júní 2020.

4.4 Fasteignir ríkissjóðs og fasteignausýsla

Í athugasemdum við 52. gr. í lagafrumvarpi því sem varð að lögum nr. 123/2015 um opinber fjármál kemur fram að gert sé ráð fyrir að fasteignausýsla ríkissjóðs verði á þann hátt í framtíðinni að tveimur eða þremur miðlægum eignaumsýslustofnunum á vegum ríkisins verði falin meginumsjón með öllum fasteignum og jörðum ríkisins. Í nefndaráliti fjárlaganefndar Alþingis um tillögu til þingsályktunar um stofn-efnahagsreikning¹⁷ komu fram ábendingar um fyrirkomulag fasteigna ríkissjóðs um að flokkun og mat á verðmæti fasteigna ríkisins sé nátengt fyrirkomulagi á umsýslu fasteigna sem ákveðið verði til frambúðar. Fjárlaganefnd benti á að brýnt væri að taka sem fyrst ákvarðanir um fyrirkomulag fasteignausýslu ríkisins, t.d. hvort Landspítali og Háskóli Íslands reki eigin fasteignafélög eða hvort þau verði hluti af umfangsmeira fasteignafélagi ríkissjóðs. Í árslok 2019 lá ekki fyrir hvernig fyrirkomulagi

þessu skuli háttað, en í árslok 2019 var þó stór hluti eignasafnsins færður til Ríkiseigna.

4.4.1 Fasteignaskrá

Með lögum nr. 88/1997 um fjárreiður ríkisins var fyrst sett ákvæði um gerð eignaskrár fyrir ríkið. Á grundvelli laganna var gert átak í að koma á fót heildstæðri eignaskrá ríkisins og þ.m.t. skráðar eignir allra ríkisaðila í A-hluta og var í framhaldinu unnið markvisst að gerð eignarskrár. Í 20. gr. laga nr. 84/2001 um skipan opinberra framkvæmda, eru ákvæði þess efnis að Framkvæmdasýsla ríkisins skuli byggja upp og viðhalda skrá yfir fasteignir ríkisins. Við uppbyggingu skrárinnar var ákveðið að nýta skrár Fasteignamats ríkisins (síðar fært til Þjóðskrár) í stað þess að hefja nýtt skráarhald, og samræma alla skráningu ríkiseigna undir eina kennitölu ríkissjóðs. Jafnframt eru í skránni upplýsingar um umráðaaðila eignarinnar. Til þess að skráin geti þjónað þeim tilgangi að vera grunnur að eignaská fyrir fasteignir ríkisins þarf að vera náð samstarf á milli Framkvæmdasýslu ríkisins, fasteignaskrár Þjóðskrár Íslands og embætta sýslumanna sem annast skráningu í þinglýsingabækur. Enn sem komið er byggir stór hluti eignasafns ríkisins ekki á þinglýstum heimildum og vandkvæði hafa verið á skráningu einstakra eigna vegna þess að þinglýsingastjórar hafa talið að eignarheimildir ríkisins séu ekki nægjanlega skýrar. Miðað við núgildandi þinglýsingareglur er því ljóst að ríkið þarf að stofna til eignardómsmál vegna fjölda eigna enda þótt enginn ágreiningur sé í sjálfu sér um eignarhaldið, svo unnt sé að leiðrétta skráningu í þinglýsingarbókum.

Ríkisendurskoðandi telur að það sé afar mikilvægt að allar fasteignir sem talið er að séu í eigu íslenska ríkisins verði skráðar með fullnægjandi hætti og þ.m.t. í þinglýsingabækur.

¹⁷ <https://www.althingi.is/thingstorf/thingmalalistar-eftir-thingum/ferill/?ltg=148&mnr=65>

Fjármála- og efnahagsráðuneytið, eftir atvikum í samráði við dómsmálaráðuneytið, þarf að vinna að því að eignir íslenska ríkisins fái skráðar með viðeigandi hætti í opinberar skrár.

Ríkisendurskoðun leggur þannig áherslu á mikilvægi þess að ríkið haldi vandaða og nákvæma skrá um allar fasteignir í eigu íslenska ríkisins. Eðlilegt er að halda eina samræmda skrá sem ætlað er þetta hlutverk. Hagkvæmast er að slík skrá verði hluti af Fasteignaskrá Þjóðskrár Íslands og sú skrá verði notuð sem grunnur að eignfærslu fasteigna í ríkisreikningi. Sömuleiðis að stuðst sé við samræmda skráningu eigna og þar með verði fasteignaskrá á hverjum tíma aðaleignarheimild ríkissjóðs Íslands og byggt á henni liggja kostnaðarverð ekki fyrir. Mikilvægt er að allir hlutaðeigandi ríkisaðilar vinni saman að framgangi þess að skráning fasteigna í eigu ríkisins verði rétt og skránni viðhaldið með reglubundnum hætti.

4.4.2 Mat á fasteignum

Beitt er svokallaðri tekjuvirðisaðferð við mat á afskrifuðu kostnaðarverði fasteigna ríkissjóð sem eru í útleigu hjá Ríkiseignum, sbr. skýringu nr. 17 í ríkisreikningi. Matið byggir á því að endurgjald vegna afnota af eignunum sé grunnur að verðmæti þeirra. Tekjuvirðisaðferð var m.a. beitt, því fjármála- og efnahagsráðuneyti taldi að endurmetið afskrifað kostnaðarverð, samkvæmt upplýsingum frá Þjóðskrár Íslands, væri ekki viðeigandi grunnur til að byggja eignamat á. Jafnframt taldi ráðuneytið á sínum tíma að það gæfi réttari og betri mynd af verðmæti eignasafnsins að styðjast við forsendur um leigutekjur sem tækju mið af markaðsforsendum og að matsverð eigna tæki árlega breytingum til samræmis við leigumarkað. Í þeim tilfellum sem ekki er byggt á tekjuvirðisaðferð er stuðst við fasteignamat en fasteignamatið á að endurspeglar verðmæti sem grundvallað er á viðskiptum á fasteignamarkaði.

Í endurskoðunarskýrslu vegna ríkisreiknings 2017 var bent á að almenna reglan við mat á rekstrarfjármunum sé afskrifað kostnaðarverð og að við það sé miðað þegar eignir eru færðar í fyrsta sinn samkvæmt IPSAS. Það skekki stöðu eigin fjár að færa endurheimt á áður gjaldfærðum kostnaði á öðru verði.

Ef það er álitamál hvort fasteignaskrá lýsi eignum á viðunandi hátt, þ.m.t. mati þeirra, verður að telja réttara að horfa til þess að sú skrá verði frekar leiðrétt en að notast verði við aðrar viðmiðanir við mat á virði fasteigna. Í ríkisreikningi er mat á virði fasteigna í stofnefnahagsreikningi grunnur afskriftastofns eignanna og eru afskriftir árána 2017, 2018 og 2019 reiknaðar af þeim stofni. Upplýsingar frá fjármála- og efnahagsráðuneyti benda til að ætlunin hafi verið að gera nýtt tekjuvirðismat í lok hvers árs og færa fasteignir á því mati. Afskriftir kæmu þannig ekki til lækkunar á upphaflega bókfærðu verði.

Samkvæmt ábendingu Fjársýslu ríkisins við endurskoðunarskýrslu 2018 er forsenda þess að nota tekjuvirðisaðferð og fasteignamat sem grunn að stofnverði fasteigna í upphafsefnahagsreikningi sú að við upphaflegt mat endurspegli sú aðferð metið kostnaðarverð eignanna. Í því sambandi er vísað til heimilda í innleiðingarstaðli IPSAS. Á grunni þess mats eru afskriftir reiknaðar og færðar í ríkisreikningi og matsfjárhæðum ekki breytt árlega til samræmis við leigugjald.

Mikilvægt er að reglur um mat og meðferð fasteigna ríkissjóðs verði formgerðar og liggja fyrir skriflega þannig að ekki verði óvissa um reikningshaldslega meðferð þeirra.

Þá er ástæða til að minna á að Þjóðskrár Íslands heldur utan um mat á kostnaðarverði bygginga og gefur út skýrslu um brunabótamat. Í skýrslu

Þjóðskrár, sem unnin er úr gagnagrunni stofnunarinnar, er gerð ítarleg grein fyrir kostnaðarmati bygginga þar sem byggingum er skipt í nokkra matshluta. Einnig er gerð grein fyrir afskriftum, sem eru mismunandi eftir matshlutum, og þannig reynt að endurspeglar áætlað bókfært verðmæti bygginga miðað við nýjustu upplýsingar um byggingarkostnað.

Þær opinberu matsfjárhæðir sem liggja fyrir og Þjóðskrá Íslands birtir eru:



Bent er á að meðal þeirra eigna sem metnar eru til eignar í ríkisreikningi, á tekjuvirði og fasteignamati, eru dómhús, framhaldsskólar, söfn, leikhús og fleiri menningarbyggingar, þ.e. eignir sem ólíklegt er að sé hægt að meta til verðmætis út frá markaðsforsendum.

Ríkisendurskoðun telur óheppilegt að mat á fasteignum sé ýmist stuðst við fasteignamat eða þeirri atsaðferð að meta húsnæði eftir markaðstengdri leigu. Út af fyrir sig gerir Ríkisendurskoðun ekki athugasemd við að stuðst sé við markaðstengda leigu í viðskiptum á milli ríkisaðila en telur það ekki samrýmast reikningsskilastöðlum að meta allar þær húseignir ríkisjóðs sem matið nær til með þeirri aðferð. Það getur átt við þegar um eignir er að ræða sem hafa markaðsvirði og verðið kemur fram í viðskiptum á milli ótengdra aðila og þær geti gengið kaupum og sölum. Hætt er við að hvorki tekjuvirðismat né fasteignamat gefi rétta mynd af afskriftagrunni og geti skekkt eignamat í ríkisreikningi. Auk þess er mat til gangvirðis ekki viðeigandi vegna eigna sem notuð eru fyrir starfsemi ríkisins og ætlunin er að halda út líftímann. Þar má nefna eignir eins og Alþingishúsið, ákveðnar skólabyggingar, stjórnarráðshús, Bessastaði og fleiri eignir sem tengjast fullveldi þjóðarinnar svo sem vikið er að fyrr í skýrslu þessari.

Í ríkisreikningi 2018 eru fasteignir erlendis færðar til eignar í fyrsta sinn. Mat á fasteignum ríkisins erlendis kemur til vegna vinnu hagræðingarhóps ríkisstjórnarinnar við úttekt á húseignum utanríkisráðuneytis. Eignamatið byggir á upplýsingum um áætlað markaðsverð og er við þá eignfærslu stuðst við það mat. Álykta má að kostnaðarverð eignanna sé töluvert lægra og því eðlilegt að áætla það út frá þekktum forsendum um byggingarkostnað á þeim svæðum sem eignirnar eru staðsettar. Í tengslum við endurskoðun ríkisreiknings 2019 óskaði Ríkisendurskoðun, með tölvupósti, eftir því að ráðuneytið aflaði upplýsinga um kostnaðar- og matsverð eign erlendis.

Við mat á kostnaðarverði fasteigna er viðeigandi að styðjast við opinbera fasteignaskrá og það kostnaðarmat sem þar er reiknað í þeim tilfellum sem raunkostnaður liggur ekki fyrir. Því sé eðlilegt að meta allar fasteignir ríkisins á því þekkta matsverði sem endurspeglar best kostnaðarverð og með samræmdum hætti.

Til viðbótar þeim upplýsingum um fasteignir sem birtar eru í ríkisreikningi væri gagnlegt að sýna flokkun húsnæðis eftir meginflokkum, þar sem auk bókfærðs verðs kæmi fram brunabótamat og fasteignamat og gangvirði (tekjuvirði) þar sem það getur átt við. Megineignaflokkar gætu verið skrifstofuhúsnæði, skólahúsnæði, lista- og menningarhúsnæði, dómhús, fangelsi og löggæsluhúsnæði, íbúðarhúsnæði, iðnaðarhúsnæði og vörugeymslur, sjúkrahús og hjúkrunarheimili, kirkjur og lönd og lóðir og aðrar samkynja eignir.

Upplýsingar um eignirnar í ríkisreikningi 2019 eru ítarlegri og greinarbetri en í fyrri reikningum en matstölur og flokkun eftir tegundum húsnæðis eru þó ekki sýndar.

4.5 Samgöngumannvirki

Samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum skal ríkissjóður færa til eignar fjárfestingar í samgöngumannvirkjum. Í ríkisreikningi 2017 var vegakerfið í fyrsta sinn fært til eignar auk hluta af hafnarmannvirkjum en endanlegt mat liggur ekki fyrir. Bókfært verð samgöngumannvirkja skv. skýringu nr. 17 í ríkisreikningi 2019 er 619,4 ma.kr. og miðast það við áætlað kostnaðarverð og notkunartíma samkvæmt mati Vegagerðarinnar. Á árinu 2019 voru viðbótareignfærslur í samgöngukerfinu 24,9 ma.kr.

Bókhald vegakerfis og hafnarmannvirkja er hjá Vegagerðinni og eru safntölur yfirfærðar í bókhald Fjársýslunnar. Matið á vegakerfinu byggir á kostnaðaráætlunum sem brotnar eru niður á flokka sem hafa mislangan endingartíma. Sem meginflokka vega má nefna brýr, jarðgöng, land og fyllingar, styrktarlag, burðarlag og slitlag. Auk þess eru ræsi, skilti, ristarlið ofl. metin til eignar.

Í endurskoðunarskýrslu með ríkisreikningi 2017 var sýnd sundurliðun á meginflokkum eigna í vegakerfinu. Eignaflokkar kerfisins eru eðlislega ólíkir og hafa mislangan líftíma og því er mikilvægt að halda með aðgreindum og aðgengilegum hætti utan um eignirnar eins og gert er í upplýsingakerfum Vegagerðarinnar. Skv. upplýsingum frá vegagerðinni er stærsti eignaflokkurinn vegfyllingar en sá hluti vegakerfisins er ekki afskrifaður á meðan vegur er í notkun. Ríkisendurskoðun tekur þó fram að þetta sé þó ekki algilt, vegfyllingar geta m.a. raskast vegna jarðhræringa, jarðsigs o.fl. Í ríkisreikningi 2019 eru upplýsingar um samgöngukerfi ríkisins takmarkaðar, en ekki er upplýst um kostnaðarverð og áætlaðan líftíma einstaka hluta þess. Væntingar standa til þess að betri upplýsingar verði í ríkisreikningum komandi ára þar sem Vegagerðin er að vinna að úrbótum á upplýsingakerfum sínum.

Innra bókhaldi fyrir vegakerfið er einkum ætlað að halda utan um framkvæmdir og viðhald á einstaka veghlutum. Því hefur reynst flókið að

varpa öllum viðeigandi upplýsingum yfir í heildarfjárhagskerfi ríkisins og erfitt að ná úr því öllum upplýsingum sem nýjar reikningsskilareglur krefjast. Af þeim sökum og vegna yfirstandandi breytinga hjá Vegagerðinni hefur enn ekki tekist að ljúka athugunum á eignfærslu vegakerfisins, mati á fjárhagslegu verðmæti þess og flokkun og framsetningu í ríkisreikningi.

Mikilvægt er að ítarlegar upplýsingar um vegakerfið og önnur samgöngukerfi verði birtar í ríkisreikningi og að þar komi fram upplýsingar um fjárfestingu ríkisins í samgöngukerfinu í heild og meginflokkum þess.

4.6 Smærri áhöld og búnaður

Samkvæmt reglum um eign- og gjaldfærslur varanlegra rekstrarfjármuna í reikningshaldi er meginforsendan sú að eignir, sem keyptar eða framleiddar eru til eigin nota í viðeigandi rekstri og nýtast á fleiri en einu reikningsári, eru færðar til eignar í efnahagsreikningi. Eignirnar eru síðan gjaldfærðar í rekstrarreikningi í formi afskrifta frá og með upphafi nýtingartíma þegar þær nýtast í rekstri til að standa undir þjónustu eða við tekjuöflun. Þar sem smærri eignir eru oft óverulegar að verðgildi veita reikningsskilareglur heimild til frávika frá meginreglu um eignfærslu. Annars vegar er heimilt að beita reglu sem lýtur að mikilvægi og hins vegar reglu sem lýtur að kostnaði við að fylgja meginreglunni.

Samkvæmt skýringu nr. 17 í ríkisreikningi er heildarmatsverð áhalda, tækja og búnaðar í árslok 2019 um 20 ma.kr. Er það aukning um 1,8 ma.kr. á árinu og skýrist einkum af nýjum fjárfestingum umfram það sem afskrifað er. Stærsti eignaflokkurinn er lækningatæki eða um 49% af eignasafninu.

Ýmsar smærri fjárfestingar eru í eðli sínu þannig að þær hafa hvorki mikilvæg áhrif á rekstur né efnahag. Bókhaldsleg umsýsla með þær er kostnaðarsöm þegar færð er mánaðarlega afskrift og afstemmingavinna við

reikningskilagerð er flóknari. Telja verður að umstangið sem fylgir þessu sé kostnaðarmeira fyrir alla ríkisaðila en ávinningurinn sem af því hlýst og unnt sé að gera þetta á mun einfaldari hátt en nú er. Á sínum tíma var til athugunar að heimila gjaldfærslu smááhalda en ekkert varð úr að slíkt kæmist í framkvæmd. Í mars 2019 var lagt til við fjármála- og efnahagsráðuneyti að settar verði reglur um eign- og gjaldfærslu smærri rekstrarfjármuna en því miður hefur ekki orðið neitt af því.

Mikilvægt er að hver ríkisaðili haldi eignaskrá og geri á henni skil, sbr. 54. gr. laga nr. 123/2015 hvort sem eignir eru gjaldfærðar eða eignfærðar í reikningshaldi. Í eignaskránni eiga ávallt að liggja fyrir upplýsingar um hvaða eignum viðkomandi ríkisaðili hefur yfir að ráða.

Ríkisendurskoðun áréttar mikilvægi fyrri ábendingu þess efnis að fjármála- og efnahagsráðuneytið og Fjársýsla ríkisins leggi mat á kosti þess að gjaldæra ýmis smærri tæki við kaup, í stað þess að færa þau til eignar í bókhaldi með tilheyrandi umstangi.

4.7 Verk í vinnslu

Í ríkisreikningi er kostnaður vegna verka í vinnslu ekki aðgreindur, nema hvað varðar óefnislegar eignir, sbr. skýringu nr. 16 í reikningnum. Samgöngumannvirki í vinnslu í árslok 2019 er 15,4 ma.kr., þar af um 4,0 ma.kr. vegna jarðgangna, og fasteignaverkefni í vinnslu 20,1 ma.kr. Fasteignaverkefni eru vegna húsnæðis á vegum einstakra ríkisaðila innan A-hluta og vegna nýs Landspítala.

Megin skipting fasteignaverkefna í vinnslu er eftirfarandi;

- Heilbrigðis- og öldrunarstofnanir 6,0 ma.kr.
- Nýr Landspítali 8,5 ma.kr.

- Háskólar og framhaldsskólar 2,4 ma.kr.
- Alþingi, stjórnarráð og forsetaembætti 1,1 ma.kr.
- Aðrir ríkisaðilar 2,1 ma.kr.

Viðeigandi er að upplýsa í ríkisreikningi um þá varanlegu rekstrarfjármuni sem eru á framkvæmdastigi og ekki fullbúnir til að standa undir þjónustu sem hinu opinbera er ætlað að veita.

4.8 Óefnislegar eignir

Þær óefnislegu eignir sem eignfærðar eru í ríkisreikningi miðast eingöngu við eignir sem aflað er eftir 1. janúar 2017. Þar af leiðandi er ekki upplýst um kostnaðarverð og líftíma allra óefnislegra eigna sem ríkissjóður hefur yfir að ráða og nýtir í starfsemi sinni. Fjölmargir ríkisaðilar nota upplýsingakerfi sem hafa verið keypt eða þróuð til að sinna verkefnum á þeirra vegum, s.s. fjárhagskerfi, álagningar- og innheimtukerfi ríkisskattstjóra, kerfi hjá Þjóðskrá o.fl. Ríkisendurskoðun telur að taka eigi til athugunar að upplýsa um þessar eignir í ríkisreikningi, hvert kostnaðarverð þeirra er, heildar afskriftir og áætlaðan notkunartíma.

Óefnislegar eignir eru hvers konar eignir aðrar en fjáreignir og eignir sem hafa efnislegt innihald og nýtast til að standa undir þjónustu eða til tekjuöflunar. Þar er m.a. um að ræða hugverk og hugverkaréttindi, þar með talið hugbúnað og verðmæti sem fela í sér úthlutun réttinda t.d. til nýtingar á auðlindum.

Ekki skiptir máli hvort hinar óefnislegu eignir hafi verið keyptar eða þær orðið til í innri starfsemi en það skiptir megin máli að þær feli í sér fjárhagslegt verðmæti sem hægt er að leggja raunhæft mat á og þær nýtist

til lengri tíma en reikningsársins. Skilja verður ákvæði laganna þannig að rétt sé að leggja fjárhagslegt mat á allar óefnislegar eignir ríkisins, hvort sem þeirra var aflað fyrir ársbyrjun 2017 eða síðar. Einnig er nauðsynlegt að fram komi í ríkisreikningi upplýsingar um meginflokka eignanna og áætlaðan líftíma sé slíkt unnt.

Bókfærðar óefnislegar eignir eru samtals 1,463 m.kr. í árslok 2019. Þar af eru verk í vinnslu 124,5 m.kr. Stærstur hluti eignanna er tölvubúnaður og hugbúnaðarleyfi og eru þær hjá hinum ýmsu ríkisaðilum. Eignfærðar fjárhæðir eru allt frá 1.024 kr. upp í 363.797.185 kr.

Mikilvægt er að fjármála- og efnahagsráðuneytið og Fjársýsla ríkisins setji skýrar reglur um reikningshaldslega meðferð óefnislegra eigna og fylgi eftir framkvæmd þeirra.

4.9 Lífeyrisskuldbindingar

Reikningsskilastaðall IPSAS nr. 39, sem tók gildi 1. janúar 2018, fjallar um mat á starfstengdum réttindum. Hvað varðar mat á lífeyrisskuldbindingu þá er miðað við að matið byggi á sértækum forsendum um lífslíkur þeirra sem eiga réttindi sem ríkið er skuldbundið til að standa undir og spá um auknar lífslíkur. Í ríkisreikningi 2019 eru lífeyrisskuldbindingar í fyrsta sinn færðar miðað við þessar breyttu forsendur. Á grundvelli framangreinds mats er ófjármögnuð skuldbinding ríkissjóðs um 721,8 ma.kr. í árslok 2019 til samanburðar við 646,9 ma.kr. árið 2018 sem byggði á öðrum matsforsendum. Í skýringum nr. 25 og 31 í ríkisreikningi er gerð grein fyrir forsendum matsins og áhrifum á ríkisreikninginn. Miðað við ávöxtun sjóðsins er ljóst að árleg framlög ríkisins til greiðslu lífeyrisskuldbindinga halda ekki í við hækkun þeirra.

Með lögum nr. 127/2016 um breytingu á lögum nr. 1/1997 um Lífeyrissjóð starfsmanna ríkisins var gerð breyting á skipulagi A-deildar LSR sem felur í sér að lífeyriskerfi opinberra starfsmanna er lagað að lífeyriskerfi almenna

markaðarins. Ávinnsla lífeyrisréttinda breytist úr jafnri ávinnslu í aldurstengda ávinnslu. Jafnframt er lífeyristökaldurinn hækkaður úr 65 árum í 67 ár. Lagasetningin fól í sér eingreiðslu ríkissjóðs í sérstakan lífeyrisaukasjóð við gilditöku laganna í árslok 2016. Ríkissjóður gerði upp skuldbindingar vegna ríkisaðila í A-hluta og lagði jafnframt út 9,9 ma. kr. vegna B- og C-hluta ríkisaðila og annarra sem áttu réttindi svo hægt væri að loka skuldbindingu vegna sjóðfélaga. Á árunum 2017 – 2019 hefur ríkissjóður endurheimt 2,1 ma.kr. vegna þessa útlagða kostnaðar. Til að mæta mögulegum frávikum á mati skuldbindinga lagði ríkissjóður LSR einnig til verðtryggð skuldabréf samtals að nafnverði 8,4 ma.kr. sem haldið er í sérstökum varúðarsjóði. Markmið varúðarsjóðsins er að standa undir skuldbindingum lífeyrisaukasjóðsins ef eignir hans duga ekki til. Varúðarsjóðurinn er hvorki bókfærður sem eign hjá sjóðnum né sem skuld hjá ríkissjóði. LSR gerir sérstakt uppgjör fyrir lífeyrisaukasjóðinn, þannig að upplýst er í ársreikningi hans hver staða hans er í lok hvers árs. Í árslok 2019 voru skuldbindingar lífeyrisaukasjóðs 14,3 ma.kr. umfram eignir. Í bráðabirgðaákvæði nr. X (tíu) í lögum nr. 1/1997 um LSR er gerð grein fyrir þeim forsendum sem þurfa að vera fyrir hendi til innlausnar varúðarsjóðsins. Þar segir;

- Sé tryggingafræðileg staða lífeyrisaukasjóðs samkvæmt árlegu mati neikvæð um 10% eða meira í fimm ár eða
- hafi hún haldist neikvæð um a.m.k. 5% samfellt í meira en tíu ár,

skal leggja höfuðstól varúðarsjóðsins í heild eða að hluta við eignir lífeyrisaukasjóðs, í báðum tilvikum þar til að neikvæðu 5% viðmiði er náð.

Skuldbindingar lífeyrisaukasjóðs umfram eignir voru í árslok 2017 1,9%, árið 2018 7,4% og árið 2019 11,0%. Staða sjóðsins gefur því ekki tilefni til innlausnar varúðarsjóðsins. Þrátt fyrir það er mikilvægt að geta um þessa skuldbindingu í ríkisreikningi eins og bent var á í endurskoðunarskýrslu 2018 og áréttað er nú.

Upplýsingar um allar lífeyrisskuldbindingar ríkissjóðs þurfa að vera í ríkisreikningi og getið um framangreint uppgjör á A-deild sjóðsins, stöðu lífeyrisaukasjóðs og varúðarsjóðs.

Í ársreikningum ríkisaðila utan A-hluta er miðað við almennar forsendur við mat á lífeyrisskuldbindingum vegna réttinda launþega í LSR en ólíkar forsendur skapa misræmi sem þarf að leiðrétta við gerð samstæðureiknings fyrir ríkið í heild. Nauðsynlegt er að samræmi sé í forsendum við mat á lífeyrisskuldbindingum hjá ríkissjóði og þeim ríkisaðilum sem færa þær í sínum ársreikningum.

4.10 Viðbótasamningur íslenska ríkisins og þjóðkirkjunnar

Þann 6. september 2019 var gerður viðbótarsamningur um breytingar á samkomulagi um kirkjujarðir og launagreiðslur presta og starfsmanna þjóðkirkjunnar frá 10. janúar 1997 og samningi íslenska ríkisins og þjóðkirkjunnar um rekstrarkostnað vegna embætta presta og prófasta, rekstrarkostnað biskupstofu, framlag til Kristnisjóðs og sérframlög til þjóðkirkjunnar frá 4. september 1998.

Í tengslum við viðbótarsamninginn gáfu samningsaðilar út viljayfirlýsingu þar sem kemur fram að með nýjum samningi verði stefnt að því að stórauka fjárhagslegt sjálfstæði þjóðkirkjunnar. Aðilar samningsins eru sammála um að einfalda mjög allt lagaumhverfi og fyrirkomulag á þeim greiðslum sem þjóðkirkjan fær úr ríkissjóði. Fjárhæðir samkvæmt samningnum eru eftirfarandi;

- Íslenska ríkið skuldbindur sig til þess að greiða árlega gagngreiðslu til þjóðkirkjunnar að fjárhæð kr. 2.374.700.000.
- Í stað greiðslu rekstrarkostnaðar vegna embætta presta og prófasta, rekstrarkostnað biskupstofu, framlag til Kristnisjóðs og sérframlög til

kirkjunnar kemur árleg greiðsla til þjóðkirkjunnar að fjárhæð kr. 368.400.000.

- Í stað þeirra framlaga sem runnið hafa til Kirkjumálasjóðs og Jöfnunarsjóðs sókna samkvæmt fjárlögum greiðir ríkið þjóðkirkjunni kr. 711.000.000 á ári.

Framangreindar fjárhæðir miðast við gagngjald 2018 og taka breytingum í samræmi við almennar launa- og verðlagsforsendur sem liggja til grundvallar í fjárlögum hvers árs.

Íslenska ríkið og Lífeyrissjóður starfsmanna ríkisins taka við öllum áföllnum lífeyrisskuldbindingum sem við undirritun samningsins hafa orðið til vegna greiðslna ríkisins til starfsmanna kirkjunnar.

Í samningnum kemur fram að þjóðkirkjan hefur sjálfstæðan fjárhag, ber fulla ábyrgð á eigin fjármálum og ákveður sjálf fjölda starfsmanna sinna. Þjóðkirkjan fjármagnar án aðstoðar úr ríkissjóði útgjöld sem reynast umfram greiðsluskyldu ríkissjóðs.

Heildarfjárhæðir samkvæmt framangreindu samkomulagi verða árlega 3.5 ma.kr. og miðast við 1. janúar 2020.

Endurskoðun reikninga kirkjunnar verður ríkinu óviðkomandi frá 1. janúar 2020.

4.11 Lán

Samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, skal meta fjáreignir og fjárskuldir á gangvirði eða afskrifuðu kostnaðarverði. Eðli þeirra fjármálagerninga sem við eiga stýra því hvorri aðferðinni er beitt og ber að fylgja sömu matsforsendum út líftíma viðkomandi fjármálagerninga. Miðað við skilmála ríkisskuldaþræfa og annarra skulda ríkisins er það mat fjármála-

og efnahagsráðuneytis að þeir fjármálagerningar sem ríkið hefur gert séu þess eðlis að þeir skuli metnir á afskrifuðu kostnaðarverði. Í skýringu nr. 18 í ríkisreikningi er upplýst um mat á langtímakröfum (veittum lánum ríkissjóðs) og í skýringum nr. 26 og 28 eru upplýsingar um langtíma- og skammtímalán. Í skýringunum er gerð ítarleg grein fyrir megin flokkum lána, eftir tegundum og hvernig þau skiptast eftir lántakendum og lánveitendum, gjaldmiðlum, vaxtakjörum og öðrum skilmálum. Auk þess er upplýst um gangvirði á reikningskiladegi.

Stærstur hluti lánveitinga ríkissjóðs er vegna endurlána til aðila sem ríkið hefur yfirráð yfir og þegar samstæðureikningur ríkisins verður gerður falla þær stöður út í reikningskilunum. Mestur hluti skulda ríkisins er vegna skuldabréfaútgáfu í íslenskum krónum og er minni hluti lánasafnsins því ekki bundinn áhættu vegna breytinga á gengi íslensku krónunnar. Auk þess standa innstæður ríkisins í erlendri mynt á móti erlendu skuldunum. Í skýringu nr. 31 í ríkisreikningi er fjallað ítarlega um áhættuþætti og áhættustýringu ríkisins.

Eins og fram kemur í skýringu nr. 2 í ríkisreikningi um nýtingu frestunarheimilda samþykkti Reikningsskilaráð ríkisins fyrir A-hluta ríkisins að fresta innleiðingu á IPSAS 29 um fjármálagerninga. Fjármála- og efnahagsráðuneytið mat það svo að lengri tíma þyrfti til að fara yfir mismunandi lánaflokka áður en ákvörðun um endanlega reikningshaldsmeðferð væri tekin.

Seðlabanki Íslands hefur umsjón með lántökum, greiðslum lána og lánaumsýslu og heldur utan um lánin í sínu lánakerfi. Ríkissjóður notar lánakerfið LIBRA og eru upplýsingar yfirfærðar frá Seðlabanka í það kerfi.

4.12 Sjóðstreymi

Í endurskoðunarskýrslu vegna ríkisreiknings 2017 voru gerðar athugasemdir við framsetningu sjóðstreymis. Þær athugasemdir voru endurteknaðar vegna ríkisreiknings 2018 og eru áréttaðar nú.

4.12.1 Afborganir lífeyrisskuldbindinga

Meðal fjármögnunarhreyfinga í sjóðstreymi er sýnd afborgun lífeyrisskuldbindinga. Gjöld vegna lífeyrisréttinda falla til samtímis öðrum launakostnaði og skulu færast í rekstrarreikningi þegar skuldbinding vegna þeirra verður til. Greiðslur vegna útgjalda geta átt sér stað á öðrum tímabilum en þeim sem gjöldin falla til á og það á við um greiðslur til lífeyrissjóða og eftir atvikum beint til launþega. Því eru greiðslur vegna lífeyrisréttinda starfsmanna hluti af rekstrartengdum útgjöldum, óháð því hvenær til þeirra er stofnað.

Í reikningskilareglum er frestun á greiðslu rekstrartengdra útgjalda ekki skilgreind sem fjármögnun á starfsemi eins og á við um lántökur eða framlög eigenda. Þar af leiðandi eiga greiðslur vegna lífeyrisskuldbindinga að færast sem rekstrarhreyfingar í sjóðstreymi enda eiga þær mótsvörun í gjaldfærslu í rekstrarreikningi. Ríkisaðilar sem færa lífeyrisskuldbindingar í sínum ársreikningum og gera þá á grundvelli alþjóðlegra reikningskila-staðla flokka greiðslur vegna lífeyrisskuldbindinga meðal rekstrartengdra útgjalda. Eðlilegt er að samræma framsetningu fjárhagsupplýsinga í reikningskilum ríkisins og ríkisaðila og fylgja almennt viðurkenndum reikningskilavenjum.

4.12.2 Mótttekinn arður

Mótttekinn arður er flokkaður með fjárfestingahreyfingum í sjóðstreymi ríkisreiknings. Í reikningskilum er arður ýmist skilgreindur sem hluti af rekstrarhreyfingum eða fjárfestingahreyfingum. Þegar arður er skilgreindur sem fjárfestingahreyfing byggir það yfirleitt á þeirri forsendu að hann stafi frá fjárfestingatengdri starfsemi. Í svari Fjársýslu ríkisins við fyrirspurn

Ríkisendurskoðunar um framsetningu arðs er tiltekið að mótttekinn arður frá dóttur- og hlutdeildarfélagum sé færður til lækkunar á fjárfestingunni. Sú færsluáðferð á við í öllum tilvikum þegar beitt er svokallaðri hlutdeildaraðferð og jafnframt er hlutdeild í afkomu færð yfir rekstrarreikning og til hækkunar eða lækkunar á fjárfestingunni eftir því sem við á.

Það er því enn álitamál hvort meðhöndla eigi mótttekinn arð sem fjárfestingahreyfingu eða rekstrarhreyfingu í sjóðstreymi. Árið 2019 var mótttekinn arður 20,8 ma. kr. og hlutdeild í afkomu 78,3 ma. kr.

4.13 Ársreikningar A-hluta ríkisaðila

Í 52. gr. laga nr. 123/2015 er kveðið á um gerð og framsetningu reikningsskila. Í 2. mgr. tilvitnaðs ákvæðis er tiltekið að ríkisaðilar í A-hluta skuli gera reikningsskil sín þannig að þau uppfylli kröfur laga um ársreikninga nr. 3/2006.

Ársreikningar flestra ríkisaðila í A-hluta miða einkum að því að upplýsa um fjárheimildir og ráðstöfun þeirra. Notendur reikninganna eru nær eingöngu innan ríkiskerfisins, þ.e. stofnunin sjálf, viðkomandi fagraðuneyti og fjármála- og efnahagráðuneytið. Starfsemi nokkra stofnana eru þó þess eðlis að viðeigandi er að gera fullbúin reikningsskil sem eru að fullu í samræmi við ákvæði IPSAS. Þar er helst um að ræða stærri stofnanir sem annað hvort eru í flóknu starfsumhverfi eða hafa yfir að ráða eignasafni sem er mikilvægt fyrir rekstur ríkisins. Má þar nefna stofnanir eins og Landspítalann, Hafrannsóknarstofnun, Háskóla Íslands, Vegagerðina, Ríkiseignir, Landhelgisgæsluna, Ríkislögreglustjóra, Veðurstofuna, ofl.

Ársreikningar flestra smærra ríkisaðila eru því einföld fjárhagsyfirlit sem óþarfi er að gera í samræmi við flókið regluverk eins og við á þegar öllum ákvæðum IPSAS og laga um ársreikninga er fylgt. Ríkisendurskoðandi fagnar því þeirri breytingu sem gerð var með lögum nr. 135/2019 á 52. gr.

laga nr. 123/2015, þess efnis að nú skuli reikningsskil allra ríkisaðila í A-hluta byggja á IPSAS í stað þess að einstaka A-hluta ríkisaðilar áttu að hafa reikningsskilum sínum í samræmi við lög um ársreikninga. Þá eru nú skýr ákvæði í svo breyttri 52. gr. að það sé á ábyrgð Fjársýslu ríkisins að setja nánari reglur um framsetningu reikningsskila ríkisaðila byggt á ákvæðum IPSAS.

Þá er ástæða til að vekja athygli á að borið hefur á misræmi í túlkun einstakra ríkisaðila á ákvæðum 59. gr. laga nr. 123/2015 sem fjallar um tilhögun við endurskoðun ríkisreikninga.

Fjárhagsendurskoðun á vegum Ríkisendurskoðunar miðar að því að gefa óháð álit á ríkisreikningi. Til þess að komast að niðurstöðu um það hagar Ríkisendurskoðun endurskoðunarvinnu í samræmi við 9. gr. laga nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga.

Það er því háð mati Ríkisendurskoðunar hverju sinni hvort nauðsynlegt sé að fara í endurskoðunarvinnu á ársreikningum einstakra ríkisaðila í A-hluta og gefa út sjálfstætt álit á þeim í samræmi við endurskoðunarstaðla.

4.14 Skuldbindingar, óvissar eignir og eignamat

Mikilvægt er að upplýst sé í ríkisreikningi um allar skuldbindingar sem kunna að falla á ríkissjóð. Skýringar vegna þessa voru í eldri ríkisreikningum felldar undir skýringu um eigið fé en þar voru upplýsingar um ýmsar ábyrgðir og skuldbindingar utan efnahags sem talið var að gætu fallið á ríkissjóð á komandi árum. Framsetning þessara upplýsinga hefur nú breyst en í skýringu nr. 31 er vikið að áhættuþáttum og áhættustýringu og þar er upplýst um mögulegar fjárskuldbindingar vegna einstakra liða þar sem þær liggja fyrir. Auk þess eru upplýsingar í skýringu nr. 30 um atburði eftir reikningsskiladag sem kunna að hafa áhrif á ríkissjóð.

Því miður vantar upp á að upplýst sé í skýringum um liði sem skipta máli við mat á fjárhagsstöðu ríkisins. Sem dæmi um liði sem eðlilegt er að geta um í skýringu með ríkisreikningi er 8,4 ma.kr. skuldabréf sem ríkið lagði Lífeyrissjóðs starfsmanna ríkisins til í varúðarsjóð vegna uppgjörs á aldurstengdri skuldbindingu í A-deild, sbr. umfjöllun fyrr í skýrslu þessari. Einnig er ekki upplýst um samning á milli ríkisins og Þjóðkirkjunnar, en sömuleiðis vikið er að honum fyrr í skýrslu þessari.

Á sama hátt ber að upplýsa í ríkisreikningi um eignatengd réttindi, s.s. forkaupsrétt og mögulegan eða skilyrtan ávinning af sölu eigna eins og á við um sölu á landareignum til Reykjavíkurborgar og Garðabæjar.

Samkvæmt reikningskilareglunum skal meta til eignar þau verðmæti sem felast í auðlindum og ríkið hefur yfiráð yfir. Það getur m.a. átt við réttinn til nýtingar fiskistofna, rétt til nýtingar náttúruauðlinda, rétt til notkunar á fjarskiptatíðni, mat á hlunnindum, sérleyfisrétt o.fl. Í ríkisreikningi er óupplýst um þessi réttindi og verðmat á þeim.

Eðlilegt verður að telja að eignir þessar verði metnar og færðar í ríkisreikning. Nákvæmar og aðgengilegar upplýsingar þurfa að liggja fyrir um eignir, skuldir og skuldbindingar sem haldnar eru óvissu bæði hvað varðar réttindi og matsverð auk upplýsinga um eignir og skuldir sem vissa er um.

4.15 Lántökur, endurlán, ríkisábyrgðir og heimildir

Vegna endurskoðunar á ríkisreikningi 2018 óskaði Ríkisendurskoðun eftir því að fjármála- og efnahagsráðuneyti upplýsti um nýtingu heimilda skv. 6. gr. fjárlaga ársins 2018 og heimild til lántöku, endurlána og veitingu ríkisábyrgða skv. 5. gr. fjárlaga 2018. Ítarleg svör fengust við fyrirspurninni

og voru ekki gerðar athugasemdir af hálfu Ríkisendurskoðunar. Ekki var talin ástæða til að senda sambærilega ósk vegna ársins 2019.

Stór hluti samþykktra heimilda var ónotaður í árslok 2019 og eru þær endurteknar og samþykktar að nýju í fjárlögum fyrir árið 2020.

Meðal heimilda er sala á húsnæði í eigu ríkissjóðs, sala á lóðum og jörðum og eignarhlutum ríkisins í félögum. Þó þess sé ekki krafist í reikningskilastöðlum að greina sérstaklega frá verðmæti húseigna og lóða sem ríkissjóður áformar að selja, þá eru þær upplýsingar gagnlegar og skýra betur stöðu ríkissjóðs. Sama á við um eignarhluti sem áformað er að selja en samkvæmt reikningskilareglum hafa ákvarðanir um meðferð eignarhluta áhrif á mat og framsetningu þeirra í ríkisreikningi.

Einnig þurfa að vera greinargóðar upplýsingar um ábyrgðir og skuldbindingar sem ríkissjóður hefur tekist á hendur. Sem dæmi má nefna að í fjárlögum 2019 voru lántökuheimildir allt að 45 ma.kr., þar af til endurlána allt að 16,0 ma.kr. Þar er um að ræða heimild til lánveitinga til Lánasjóðs íslenskra námsmanna 7,0 ma.kr., Vaðlaheiðargangna hf. 1,0 ma.kr., Farice ehf. 6,5 ma.kr. og Íslandspóstshf. 1,5 ma.kr. Auk þess er í 7. tl. 5. gr. fjárlaga heimild til að endurlána allt að 1,5 ma.kr. til sérstaks hlutafélags í eigu ríkisins sem hefur það hlutverk að annast minni fjárfestingar fyrir hönd stofnana. Samkvæmt sjóðstreymi ríkisreiknings eru heildar lánveitingar ríkisins árið 2019 6,9 ma.kr.

Í ríkisreikningi 2019 er sérstakur kafli í skýringu nr. 31 þar sem fjallað er um ríkisábyrgðir og skuldbindingar. Eðlilegt er að framsetning upplýsinga um nýtingu heimilda og ábyrgða í ríkisreikningi verði glöggar og ítarlegar. Með núverandi framsetningu er erfitt að rekja veittar ábyrgðir og eigna- og skuldabreytingar til fjárheimilda í fjárlögum.

Í árslok 2019 eru veittar ríkisábyrgðir samtals 920 ma.kr. og endurlán ríkissjóðs 59,6 ma.kr. Heildar langtímakröfur eru 66,8 ma.kr. í árslok 2019.

4.16 Áhrif Covid 19 heimsfaraldursins

Í skýringu nr. 30 í ríkisreikningi er gerð grein fyrir áhrifum heimsfaraldur kórónuveiru (COVID-19) á ríkisfjármál eftir að hann skall á með fullum þunga á vormánuðum þessa árs. Ríkið greip til ýmissa ráðstafana til þess að draga úr efnahagslegum áhrifum með tilheyrandi neikvæðum áhrifum á afkomu ríkissjóðs og skuldastöðu. Í skýringunni kemur fram að minni tekjur og aukin útgjöld kalli á stórauðnar lántökur á komandi árum frá því sem áður var talið að myndi mæta þörf ríkissjóðs. Þá kemur fram að heildaráhrif þeirra aðgerða sem kynntar hafa verið geta numið samtals um 119 ma.kr. á rekstrargrunni og 145 ma.kr. á greiðslugrunni á árinu 2020. Þar af nema bein áhrif á útgjöld ríkissjóðs 101 ma.kr. Ríkisábyrgðir sem kunna að falla á ríkissjóð kæmu til viðbótar þessum gjaldfærslum. Í fjárukalagafrumvarpi sem samþykkt var í apríl mánuði, var lánsfjárheimild ríkissjóðs aukin úr 45 ma.kr. í 140 ma.kr. fyrir árið í heild. Enn ríkir ákveðin óvissa um heildarumfang aðgerða og þar með endanleg áhrif á ríkissjóð, en ætla má að lánsfjárþörf ríkissjóðs geti orðið enn meiri en gert var ráð fyrir í fjárukalagafrumvarpi í vor.

Áhrifa faraldursins hefur misjöfn áhrif á einstaka ríkisaðila en ljóst að eiginfjár staða nokkurra dótturfélaga hefur versnað verulega á árinu. Áhrifanna gætir hvað þyngst á starfsemi bankanna, Isavia ohf., orkufyrirtækin auk allra þeirra miklu áhrifa sem faraldurinn hefur á ríkissjóð í heild sinni. Rýrnun á eigin fé ríkissjóðs vegna áhrifa faraldursins kemur þó ekki frekar til umfjöllunar í endurskoðunarskýrslu vegna ársins 2019 en verður til meðferðar á næsta ári vegna yfirstandandi árs 2020.



Ríkisendurskoðun
Bríetartúni 7 – 105 Reykjavík
Sími 569-7100

postur@rikisendurskodun.is – www.rikisendurskodun.is