



# Ríkisreikningur 2020

**Ríkisendurskoðun**

Endurskoðunarskýrsla fyrir 2020



September 2021

# Inngangur ríkisendurskoðanda

Ríkisreikningur vegna ársins 2020 var gefinn út 29. júní 2021, 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 2020. Framsetning hennar er með sama hætti og síðustu ár. 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. Ábyrgð ríkisendurskoðanda felst í því áliti sem hann lætur í ljós á grundvelli laga nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga.

Áritun ríkisreiknings er án fyrirvara en með ábendingu um stöðu innleiðingar alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila (IPSAS).

Niðurstaða endurskoðunarinnar er sú að rekstur ríkissjóðs hafi gengið vel í öllum aðalatriðum á árinu 2020, þrátt fyrir áföll af völdum COVID-19 heimsfaraldursins. Eiginfjárstaða ríkissjóðs er góð og standa eignir undir skuldum. Eiginfjárstaðan er þó lakari en hún var í lok næstliðins árs og eru það áhrif af völdum kórónaveirunnar.

Kórónufaraldurinn hafði mikil áhrif á rekstur og stöðu ríkissjóðs, fyrst og fremst vegna aukinna útgjalda ríkissjóðs til að mæta efnahagslegum áföllum fyrirtækja og heimila en einnig vegna þess að tekjur ríkissjóðs hafa drógust saman, sömuleiðis vegna áhrifa kórónafaraldursins. Í skýringu 30 í ríkisreikningi er umfjöllun um beinar aðgerðir ríkisins vegna faraldursins, en áhrifanna gætir þó víða í rekstri vegna minni skatttekna og hærri útgjalda, einkum í málaflokkum heilbrigðis- og félagsmála.

Samkvæmt lögum nr. 123/2015, um opinber fjármál, átti innleiðingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila (IPSAS) að ljúka með gerð ríkisreiknings fyrir árið 2019. Það hefur ekki gengið eftir og hefur reikningsskilaráð ríkisins tvívegis heimilað frestun á innleiðingu staðla. Var innleiðingu fimm staðla frestað vegna ársins 2020. Ljóst er að innleiðing staðals vegna samstæðureikningsskila þarfnast góðs undirbúnings og mun því taka talsverðan tíma. Áframhaldandi frestun er því fyrirsjáanleg. Betur hefði þurft að standa að innleiðingunni og ríkisendurskoðandi hefur efasemdir um að fullri innleiðingu verði lokið á næstu fimm árum.

Ríkisendurskoðandi telur að rétt sé að huga að endurskoðun laga nr. 123/2015, m.a. til að bæta framsetningu upplýsinga og framkvæmd laganna.

*Skúli Eggert Þórðarson  
ríkisendurskoðandi*

# Efnisyfirlit

Inngangur ríkisendurskoðanda .....	2	3.7	Viðbrögð Fjársýslu ríkisins.....	18
<b>1 Niðurstöður og ábendingar .....</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>Ábendingar um einstaka liði í ríkisreikningi .....</b>	<b>19</b>
1.1 Niðurstöður og ábendingar vegna fyrri ára .....	4	4.1	Ríkistekjur .....	19
1.2 Niðurstöður vegna endurskoðunar 2020 .....	4	4.2	Mannvirki á framkvæmdastigi .....	20
1.3 Tillögur til úrbóta .....	7	4.3	Samgöngumannvirki .....	21
<b>2 Endurskoðun ríkisreiknings og áherslur .....</b>	<b>8</b>	4.4	Vaðlaheiddargöng .....	21
2.1 Framkvæmd endurskoðunar .....	8	4.5	Bókfært verð varanlegra rekstrarfjármuna og óefnislegra eigna	21
2.2 Að reikningsskil gefi glögga mynd .....	9	4.6	Óefnislegar eignir .....	22
2.3 Samræmi við lög og reglur .....	9	4.7	Upplýsingakerfi – óefnisleg eign í ríkisreikningi .....	23
2.4 Reikningsskil og endurskoðun einstakra ríkisaðila .....	9	4.8	Handbært fé .....	24
2.5 Endurskoðunarskýrsla .....	11	4.9	Flokkun ríkisútgjalda .....	25
<b>3 Nánar um reikningsskilin og ábendingar .....</b>	<b>12</b>	4.10	Lífeyrisskuldbindingar .....	26
3.1 Ríkisreikningurinn .....	12	4.11	Skuldbindingar, óvissar eignir og eignamat .....	28
3.2 Áritun á ríkisreikning .....	13	4.12	Áhrif COVID-19 heimsfaraldursins .....	28
3.3 Heildaráhrif nýrra reglna .....	13	4.13	Málaferli .....	29
3.4 Innleiðing á nýjum reikningsskilareglum .....	14			
3.5 Starfsemi og verkefni ríkissjóðs .....	15			
3.6 Viðbrögð fjármála- og efnahagsráðuneytis .....	17			

# 1 Niðurstöður og ábendingar

## 1.1 Niðurstöður og ábendingar vegna fyrri ára

Í endurskoðunarskýrslum vegna áráanna 2017 – 2019 hefur Ríkisendurskoðun komið með ýmsar ábendingar varðandi efni og innihald ríkisreikningsins auk ábendinga varðandi reikningshaldslega meðferð og fjármálastjórn hjá ríkissjóði. Fullri innleiðingu á IPSAS<sup>1</sup> átti að vera lokið á þessum árum samkvæmt heimild í innleiðingarstaðli IPSAS.

Einhverjar af ábendingum Ríkisendurskoðunar hafa verið minniháttar og þess eðlis að þær hafa einungis verið kynntar fjármála- og efnahagsráðuneytinu og Fjársýslu ríkisins þar sem þær lúta einkum að tæknilegum atriðum í framkvæmd laganna og álitaefnum í reikningshaldi.

Ríkisendurskoðun tók saman yfirlit yfir athugasemdir sem gerðar voru vegna ríkisreikninga áráanna 2017 – 2019 til yfirferðar með Fjármála- og efnahagsráðuneytinu og Fjársýslu ríkisins. Stærstur hluti þeirra er í vinnslu hjá þeim eða lokið er við úrbætur.

## 1.2 Niðurstöður vegna endurskoðunar 2020

Í endurskoðunarskýrslu vegna ársins 2019 voru niðurstöður og tillögur að úrbótum dregin saman í texta og endurtekin nú vegna nokkurra mikilvægra liða sem enn standa óbreyttir.

### Fjárhagsupplýsingar

- Þrátt fyrir áföll vegna áhrifa af COVID-19 heimsfaraldrinum er fjárhagsstaða íslenska ríkisins traust og ríkisreikningurinn gefur glögga mynd af henni, afkomu ársins og fjárhagslegri þróun í samræmi við lög nr. 123/2015 um opinber fjármál.
- 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 og að tímabært sé að huga að endurskoðun laga nr. 123/2015 vegna nokkurra atriða.
- Samkvæmt heimild í 52. gr. laga nr. 123/2015 frestaði reikningsskilaráð ríkisins fyrir A-hluta innleiðingu nokkurra staðla sbr. skýringu nr. 2 í ríkisreikningi 2020.
- Enn má bæta upplýsingar í ríkisreikningi með ítarlegri skýringum til að uppfylla betur ákvæði einstakra staðla sem hafa verið innleiddir.

### Lög um opinber fjármál (LOF)

- 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.

---

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

- Enn sér ekki fyrir endann á innleiðingunni, en reikningsskilaráð samþykki á fundi sínum 7. maí 2021 að fresta fullri innleiðingu á IPSAS þannig að henni verði lokið innan fimm ára.
- 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 IPSAS. Breytingin kom til framkvæmda 1. janúar 2020.
- Ákvæði 56. gr. um flokkun ríkisreiknings í fyrri og seinni hluta er ekki fylgt. Yfirlit um tekjur af auðlindum er ekki sýnt. Í yfirliti um rekstur málefna sviða er sýndur samanburður við ráðstöfunarheimildir reikningsársins. Þá vantar ýmis yfirlit í ríkisreikninginn sjálfan, svo sem um skattastyrki sem er birt í séryfirliti sem viðauki við reikninginn.

### Mat á eignum og upplýsingar um eignarhald

- Nokkuð vantar upp á að umsýsla með fasteignir í eigu íslenska ríkisins sé með viðunandi hætti og opinberar upplýsingar um eignarhald ríkisins á þeim sé fullnægjandi. Fjármála- og efnahagsráðuneytið vinnur að úrbótum og hefur á árinu 2021 sameinað starfsemi ríkiseigna og framkvæmdasýslu ríkisins í eina stofnun auk þess að stofnað hefur verið sérstakt fasteignafélag um eignir Háskóla Íslands.
- Við mat á fasteignum ríkisins, sem ríkið notar fyrir eigin starfsemi, 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 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.
- Skv. IPSAS 38 ber að upplýsa um hlutverk og tilgang fjárfestinga ríkisins í fyrirtækjum, sjóðum og alþjóðastofnunum. Með innleiðingu á IPSAS 38 ættu þessar upplýsingar að koma skýrar fram. Má benda á að sambærilegar upplýsingar ber að veita í eigendastefnu ríkisins í félögum, sbr. 44. grein LOF
- Ríkisendurskoðun hefur ekki fengið gögn sem styðja virðismat á eignum sbr. tilvitnanir þar um í skýringu 16 og 17.

### 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 hafa m.a. komið fram í því að tímabilum innan ársins er ekki lokað tímanlega og þeim haldið opnum fram yfir lokaskiladag reikningsskila ársins. Með tölvupósti í september 2021 frá Fjársýslu ríkisins til ríkisaðila var þeim tilkynnt um aukinn aga í bókhaldi og lokun tímabila innan ársins.

- Óviðunandi er að verið sé að gera afturvirkar leiðréttingarfærslur án skýringa á þegar birtum fjárhagsupplýsingum mörgum mánuðum eftir birtingu þeirra. Þetta hefur m.a. áhrif á þær upplýsingar sem þegar hafa verið kynntar Alþingi.
- 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 heyra virði ákvæði um skilafresti, m.a. skilafresti á ársreikningum til Fjársýslu ríkisins, hlutaðeigandi ráðherra og Ríkisendurskoðunar. Þess eru dæmi að forstöðumenn og/eða stjórnir einstakra ríkisaðilar hafi ekki undirritað sína ársreikninga undanfarin ár.
- 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. Síðbúið bókhald og sein skil ársreikninga frá einstaka ríkisaðilum gefur vísbendingu um að Fjársýslan þurfi að koma þar að málum.
- Mikilvægt er að huga að einföldun reikningsuppgjöra hjá smærri A-hluta ríkisaðilum og safnliðum og miða þau við notendur fjárhagsupplýsinganna og megintilganginn með gerð þeirra.
- Bókhaldsleg meðferð orlofsskuldbindingar og fjárfestingaframlags er flókin og hefur leitt til ákveðinna vandkvæða hjá ríkisaðilum vegna færslutilhögunar og framsetningar.

### **Innri endurskoðun**

- Ríkið er stærsti aðilinn á Íslandi í starfsemi sem lýtur að almannaþjónustu og allir þegar og hagaðilar hafa hagsmuni af að það sé rekin 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 stjórnarháttar 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 IPSAS og alþjóðlegan hagskýrslustaðal sem ber að fara eftir skv. ákvæðum 50. gr. laga nr. 123/2015.
- Í ríkisreikningi 2020 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 reikningskilastöðlum fyrir opinbera aðila (IPSAS) ber að taka mið af hagskýrslustaðlinum við flokkun ríkisaðila. Fjármála- og efnahagsráðuneytið vinnur að úrbótum sem miða að breyttri flokkun og áætlað að samræmi verði í fjárlögum 2022 og ríkisreikningi þess árs.

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

### 1.3 Tillögur til úrbóta

#### Eftirfylgni með gerð ársreikninga hjá ríkisaðilum

1. Fjármála- og efnahagsráðuneytið þarf að fylgja því eftir að ríkisaðilar standi skil á ársreikningum sbr. ákvæði í 54. gr. laga nr. 123/2015.
2. Til að styrkja fjármálastjórn hjá ríkinu er nauðsynlegt að ákvæðum LOF sé fylgt vegna bókhalds og gerð ríkisreikninga. Ráðherra þarf að flýta setningu reglugerða, eins og heimild er fyrir í 67. gr. laganna. Á árinu 2021 voru settar tvær reglugerðir, um sjóðstýringu hjá ríkisaðilum í A-hluta og flutning fjárheimilda á milli ára. Fjármála- og efnahagsráðuneytið gerir ráð fyrir að birta fleiri reglugerðir á árinu.
3. Fjársýsla ríkisins þarf að setja skýrar reglur og leiðbeiningar fyrir ríkisaðila til að eyða hugsanlegri óvissu um bókhaldslega meðferð einstakra viðskipta, sbr. 64. gr. laganna.

#### 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 ekki verði frekari tafir á að ákvæði LOF um reikningsskil ríkisins verði uppfyllt með fullri innleiðingu á IPSAS.

#### Árangur af lögum um opinber fjármál og æskileg endurskoðun laganna

6. Ríkisendurskoðun leggur til að fjármála- og efnahagsráðherra hlutist til um að lagt verði mat á virkni laganna og hvort markmið með lagasetningunni hafi náðst.

#### Innri endurskoðun verði framkvæmd hjá ríkisaðilum í A-hluta

7. Til þess að efla innra eftirlit með ríkisfjármálunum og styrkja eftirlit með ríkisaðilum þarf að setja reglugerð um innri endurskoðun hjá ríkisaðilum í A-hluta í samræmi við 65. gr. LOF.

<sup>2</sup> 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. Skrifstofa ríkisendurskoðanda nefnist Ríkisendurskoðun og fer ríkisendurskoðandi með stjórn hennar.

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 víska sé um áreiðanleika og réttmæti reikningsskilanna í heild.

Flækjustig og umfang fjárhagsendurskoðunar hefur sífellt verið að aukast síðustu ár, sérstaklega eftir að alþjóðlegir reikningsskilastaðlar fyrir opinbera aðila 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. Helstu gagnagreiningar sem stuðst er við eru eftirfarandi:

**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.



Mikið hefur áunnist hjá Ríkisendurskoðun við 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. Ríkisendurskoðandi leggur áherslu á áframhaldandi þróun gagnagreininga sem mikilvægt tæki til að styrkja endurskoðunarvinnuna og leysa jafnframt af hólmi stóran hluta af beinni vinnu starfsmanna.

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 rekstraráætla 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 heildarendurskoðun og því mögulegt að ekki uppgötvist allar villur í reikningshaldi og rekstri en með virku og öflugum 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 2020, afkomu ríkissjóðs og breytingu á handbæru fé á árinu 2020 í samræmi við lög nr. 123/2015 um opinber fjármál.

## 2.3 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 þurfa að haga starfsemi sinni í samræmi við ákvæði fjárlaga og fjárlagalaga hverju 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 2020 er birt yfirlit um millifærslur fjárheimilda innan A-hluta.

## 2.4 Reikningsskil og endurskoðun einstakra ríkisaðila

Athugasemdir við reikningsskil A-hluta ríkisaðila eru almennt óverulegar. Reikningsskilin eru yfirlétt 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 hvorki verið færðar sérstaklega í reikningsskil þeirra né þeirra getið í skýringum. Þessi bókhaldslega meðferð er í samræmi við þær reglur sem notaðar voru fyrir gildistöku LOF og hafa ekki breyst. Ef gera á alla ársreikninga ríkisaðila í A-hluta þannig að þeir uppfylli ákvæði IPSAS ber að færa í ársreikninga þeirra allar eignir og skuldbindingar sem leiða af starfseminni, þar með taldar lífeyrisskuldbindingar. Orlofsskuldbinding, sem var í fyrsta sinn færð árið 2017, er hins vegar færð hjá hverri stofnun og hefur haft umtalsverð áhrif á rekstur og efnahag þeirra. Til að eyða út áhrifum orlofsskuldbindingarinnar á eigið fé er færð á móti henni, í reikningum einstaka ríkisaðila, krafa á ríkissjóðs sem ekki er sýnilegt að muni verða gerð upp fyrr en viðkomandi ríkisaðili hættir starfsemi. Ef ríkisaðilum er ætlað að gera ársreikninga sína í samræmi við staðlana er ástæða til að skoða samræmingu í færslumeðferð þessara skuldbindinga.

Einnig hefur meðferð svokallaðs fjárfestingaframlags valdið vandkvæðum hjá ríkisaðilum, hvað varðar skilningi og framsetningu upplýsinga. Það er skoðun ríkisendurskoðanda að þetta fyrirkomulag sé of flókið og má benda á að samkvæmt drögum að nýjum tekjustaðli frá IPSASB fellur þessi færslumeðferð ekki að ákvæðum IPSAS. Hins vegar er ekkert sem mælir á móti því að beita þessari uppgjörsaðferð í skýrslum til innri nota hjá ríkinu

Að mati Ríkisendurskoðunar mætti flýta uppgjöri ríkisreiknings ef stofnanir og fyrirtæki í eigu ríkisins virtu skilafresti á ársuppgjörum. Frestur A-hluta stofnana til að skila ársreikningi rennur úr 28. febrúar ár hvert. Frestur aðila í B- og C-hluta er 31. mars ár hvert. Einnig veldur það vandkvæðum að Fjársýslan hélt tímabilum opnum innan ársins sem tafði upphaf endurskoðunar. Þá má benda á sem dæmi að gerðar voru bókhaldsfærslur

á síðari hluta árs vegna fyrri tímabila sem ollu því m.a. að rangar mánaðarskýrslur voru lagðar hafa. Dæmi um slíkt er að ríkissjóður nýtti í apríl 50 ma.kr. innistæðu frá ÍL-sjóði til að mæta auknum útgjöldum ríkisins. Í nóvember var gerð afturvirk leiðrétting í bókhaldi með færslu yfir á apríl mánuð án skýringa, þannig að áður birt eldri mánaðaruppgjör voru röng og fjárhæðin kom ekki fram á því tímabili sem hún var leiðrétt.

Sein skil ríkisaðila og afturvirkar bókhaldsfærslur hafa m.a. leitt til þess að ítarlegri endurskoðun á einstaka mikilvægum ríkisaðilum og fjárlagaliðum verður seinna gerð, þar sem uppgjör liggja seint fyrir og ekki hægt að treysta upplýsingum í bókhaldi fyrr en tímabilum hefur verið lokað.

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 28. febrúar ár hvert og að bókhald sé uppfært og afstemmt innan ársins og lokað fyrir lokaskiladag samkvæmt ákvæðum laganna.

Samkvæmt 64. gr. laga nr. 123/2015 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 framkvæmda- 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 stjórnna ríkisaðila eru ákvæði í 36. gr. laganna, en þar segir að ábyrgð þeirra nái m.a. til þess að rekstur og fjárstýring 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 fjármála- og efnahagsráðuneytið þurfi að fylgja því fastar eftir að skilafrestir skv. lögnum séu virtir. Einnig telur Ríkisendurskoðun að skerpa þurfi á hlutverki Fjársýslu ríkisins um leiðbeiningaskyldu og setningu framkvæmda- og verklagsreglna.

Á undanförunum árum hefur Ríkisendurskoðun sent fjármála- og efnahagsráðuneytinu og Fjársýslu ríkisins minnisblað þar sem farið er yfir ýmis atriði við gerð ríkisreikninga, efni þeirra og innihald. Tilgangur þess hefur einkum verið sá að benda á atriði sem betur mega fara í reikningshaldi ríkisins og almennt verið vel tekið og úrbótum lofað. Efnir hafa þó orðið litlar og enn þá eru fjölmörg atriði sem áfram standa óbreytt.

Í skýringu nr. 15 í ríkisreikningi 2020 eru aðilar sem ekki hafa skilað ársreikningi auðkenndir, en í ríkisreikningi 2020 eru það sjö aðilar. Mikilvægt er að ráðherrar fylgi því eftir að ríkisaðilar sem undir þá heyra geri ársreikninga og skili þeim, eins og lög nr. 123/2015 um opinber fjármál gera kröfu til.

Ríkisendurskoðun hefur samið við nokkur endurskoðunarfyrtæki um endurskoðun ýmissa B- og C-hluta ríkisaðila sem eru í meirihlutaeigu

ríkissjóðs og útvistað verkefnum með þeim hætti samkvæmt heimild í 7. gr. laga nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga. 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.

## 2.5 Endurskoðunarskýrsla

Fjármála- og efnahagsráðuneyti og Fjársýsla ríkisins fengu send drög að endurskoðunarskýrslunni til umsagnar og hefur verið tekið tillit til ábendinga og athugasemda þess eftir því sem við á. Viðbrögð þeirra eru birt í köflum 3.6 og 3.7

Endurskoðunarskýrsla ríkisreiknings 2020 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 gerður á grundvelli alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila (IPSAS). Innleiðingarstaðall IPSAS nr. 33, kveður á um innleiðingartíma og skal innleiðingu lokið á þremur árum frá því ákveðið er að gera reikningsskil í samræmi við IPSAS.

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 stöðlunum, 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. Í kafla 3.4 hér fyrir aftan er gerð nánari grein fyrir innleiðingunni.

Samkvæmt innleiðingarstaðli IPSAS er heimilt að innleiða staðlana á þriggja ára tímabili. Íslenska ríkið hefur fullnýtt þá heimild og hefur auk þess samkvæmt 52. grein LOF fengið heimild frá reikningsskilaráði ríkisins til að fresta fullri innleiðingu um allt að fimm ár frá og með árinu 2021. Frá því ný lög um opinber fjármál voru sett með gildistöku 1. janúar 2016, má því gera ráð fyrir að allt að tíu ár muni líða þar til ríkisreikningur verði í fullu samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila (IPSAS), sé ætlun ríkisins að fylgja þeim reikningsskilareglum.

Ríkisendurskoðun hefur frá upphafi innleiðingar bent á að undirbúningur og fyrirkomulag innleiðingarinnar hefði þurft að vera betri. Þar sem

innleiðingaráætlun fyrir þá staðla sem fengist hefur heimild til að fresta liggur ekki fyrir, er ekki hægt að leggja mat á hvort takist að ljúka innleiðingu á IPSAS á næstu fimm árum.

Á meðan alþjóðlegir reikningsskilastaðlar fyrir opinbera aðila hafa ekki verið að fullu innleiddir fyrir opinbera aðila er ekki hægt að vísa til þess í reikningnum að hann sé í samræmi við þá.

### 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. Meginmarkmið 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. Vegna ýmissa matskenndra liða og annarra forsenda við gerð reikningsskila mun ávallt vera misræmi á milli reikningsskila og uppgjors á fjárveitingum samkvæmt fjárlögum.

Ríkisreikningurinn eins og hann er nú, og undanfarin ár, er ekki samstæðureikningur og nær því aðeins til hluta af starfsemi ríkisins, þ.e. þess hluta sem fellur undir A-hluta starfsemi, með frávikum, þar sem hluti af

starfsemi ríkisins sem ber að fella undir „hið opinbera“<sup>3</sup> er flokkuð utan A-hlutans. Í IPSAS er sérstakur staðall, IPSAS 22<sup>4</sup>, sem tekur til „hins opinbera“, og nær hann til þeirrar starfsemi sem í hagskýrslustöðlum<sup>5</sup> 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 3.5 í skýrslunni er nánar vikið að misræmi í flokkun skv. 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. Álitið 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.

<sup>3</sup> „Hið opinbera“, e. General Government Sector

<sup>4</sup> e. IPSAS 22 – Disclosure of Financial Information About the General Government Sector

Alþjóðlegir reikningsskilastaðlar fyrir opinbera aðila miða að gerð reikningsskila sem uppfylla einkum þarfir frumnotenda. 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 hagaðilum, s.s. 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 reikningsskila að þau séu skiljanleg og skilmerkileg en meginmarkmið 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 með vísan til laga nr. 123 frá 2015 um opinber fjármál og með ábendingu um stöðu innleiðingar á IPSAS, sem nánar er vikið að í kafla 3.4.

### 3.3 Heildaráhrif nýrra reglna

Eins og getið var um í endurskoðunarskýrslu vegna ríkisreiknings 2017, 2018 og 2019 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

<sup>5</sup> Statistical Bases of Financial Reporting

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 samstæðuuppgjör 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. Álykta má að það fimm ára tímabil sem vísað er til í frumvarpinu sé að líða.

Undirbúningur að gerð samstæðureiknings fyrir íslenska ríkið er ekki hafinn að neinu marki en samkvæmt heimild frá reikningsskilaráði ríkisins skal því lokið innan fimm ára frá og með árinu 2021.

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

### 3.4 Innleiðing á nýjum reikningsskilareglum

Alþjóða gjaldeyrissjóðurinn (AGS) vann skýrslu fyrir íslensk stjórnvöld um innleiðingu á nýjum reikningsskilareglum. Skýrslan kom út í desember 2014<sup>6</sup> og þar eru ýmsar mikilvægar og gagnlegar ábendingar varðandi innleiðingu á IPSAS. Að mati Ríkisendurskoðunar hefði innleiðing getað gengið betur ef fylgt hefði verið ráðgjöf AGS. Þar má m.a. benda á, eins og Ríkisendurskoðun hefur ítrekað komið á framfæri, að gerð nákvæmrar innleiðingarátvætlunar er þörf þegar farið er út í jafnflókið verkefni og að taka upp nýjar reikningsskilareglur. Undir það sjónarmið tók Alþingi og benti fjárlaganefnd á mikilvægi þess í nefndarálitu með þingsályktunartillögu um stofnefnahagsreikning. Á fundi reikningsskilaráðs 25. september 2018 lagði

<sup>6</sup> IMF Country Report No. 14/353 – Technical Assistance Report – IPSAS in ICELAND – Towards Enhanced Fiscal Transparency

fjársýslustjóri fyrir reikningsskilaráð innleiðingarátvætlun 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 innleiðingarátvætlun hefur ekki verið lögð fram að öðru leyti en því sem fram kemur í skýringu nr. 2 í ríkisreikningi. Þann 7. maí 2021 samþykkti reikningsskilaráð ríkisins beiðni fjármála- og efnahagsráðuneytisins og Fjársýslu ríkisins um heimild til að fresta innleiðingu á fimm stöðlum í allt að fimm ár og að lögð verði fram innleiðingarátvætlun vegna þeirra eigi síðar en í nóvember 2021.

Á grundvelli 52. gr. LOF heimilaði ráðið frestun á innleiðingu eftirfarandi staðla.

- IPSAS 13 – Leigusamningar
- 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 3.5, 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 var ekki búið að ljúka verkinu á þriggja ára innleiðingartímabili í samræmi við ákvæði staðlanna, og í ár voru frekari frestanir í allt að fimm ár heimilaðar.

Þar sem undirbúningi og framkvæmd við innleiðingu á nýjum reikningskilareglum hefur verið áfátt telur Ríkisendurskoðun eðlilegt að lagt verði heildarmat 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 beinast fyrir mæli laganna um reikningshald og reikningsskil eingöngu að ríkisaðilum en ástæða er til að skoða að setja samræmdar reikningsskilareglur hjá ríki og sveitarfélögum.

### 3.5 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. LOF 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 (IPSASB<sup>7</sup>) er A-hluta starfsemi skilgreind með eftirfarandi hætti:

<sup>7</sup> 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.

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 sendi frá sér greinargerð dagsetta 30. nóvember 2020 um flokkun stofnanaeininga í þjóðhagsreikningum sem leiðir í ljós að nauðsynlegt er að endurflokka stóran hluta af starfsemi ríkisins.

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.



### 3.6 Viðbrögð fjármála- og efnahagsráðuneytis

Fjármála- efnahagsráðuneytinu (FJR) bárust drög að endurskoðunarskýrslu Ríkisendurskoðunar til umsagnar þann 3. september 2021. Ráðuneytið telur að margar gagnlegar ábendingar sé að finna í skýrslunni. Gerð er grein fyrir ábendingum og athugasemdum ráðuneytisins við skýrsluna hér að neðan.

Áritun ríkisreiknings er án fyrirvara um að reikningurinn gefi glögga mynd af stöðu ríkissjóðs í árslok 2020 en með ábendingu um stöðu innleiðingar alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila (IPSAS). Niðurstaða endurskoðunarinnar er sú að rekstur ríkissjóðs hafi gengið vel í öllum aðalatriðum á árinu 2020, þrátt fyrir áföll af völdum COVID-19 heimsfaraldursins. Margar athugasemdir í skýrslunni snúa að innleiðingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla, sem er ekki lokið að fullu, en er í samræmi við frestunarheimildir reikningsskilaráðs ríkisins.

Ráðuneytið tekur undir margar ábendingar í skýrslunni og mun vinna að bættu verklagi í samræmi við ábendingar sem koma fram.

#### Tillögur til úrbóta og eftirfylgni FJR:

##### 3.6.1 Eftirfylgni með gerð ársreikninga hjá ríkisaðilum:

Unnið er með Fjársýslunni því að tryggja að ríkisaðilar standi skil á ársreikningum í samræmi við tímamörk laga um opinber fjármál (LOF). Gert er ráð fyrir að reglugerð um innri endurskoðun verði gefin út á þessu ári. Verklag hefur mótast hjá Fjársýslunni um uppgjör ríkissjóðs, og verður skoðað hvernig hægt verði að styrkja verklagið með því að gefa út reglugerð þar að lútandi, í samræmi við ákvæði 67. gr. LOF. Fjársýslan hefur sent út leiðbeiningar til ráðuneyta um hvernig verður staðið að lokun tímabila hjá ríkisaðilum í A-hluta og verður það verklag tekið upp á þessu ári.

##### 3.6.2 Gagnrýnin skoðun á verklagi við gerð ríkisreikninga:

Vinna við gerð ríkisreiknings gekk vel á árinu 2020 og mun betur en fyrri ár. Uppgjör ríkisaðila og ríkissjóðs gekk mun betur árið 2020 en fyrri ár þar sem verklag LOF og IPSAS hefur mótast í takt við þarfir notanda. Frá innleiðingu LOF hefur verklag verið að mótast og á hverju ári hafa skýringar og séryfirlit tekið jákvæðum breytingum. Reikningurinn 2020 er sá fyrsti frá innleiðingu LOF og IPSAS sem er gefin út og birtur innan tímamarka laganna, þ.e. fyrir lok júnímánaðar. Áfram verður unnið að því að bæta verklag við gerð reikningsins. Ráðuneytið mun fara ítarlega yfir ábendingar Ríkisendurskoðunar um atriði sem þarf að bæta. Mun ráðuneytið einnig fela reikningsskilaráði að fara yfir skýrslu Ríkisendurskoðunar við áframhaldandi innleiðingu alþjóðlegra reikningsskila staðla hjá hinu opinbera.

##### 3.6.3 Árangur af lögum um opinber fjármál og æskileg endurskoðun laganna:

Ríkisendurskoðun gerir tillögu um að lagt verði mat á virkni LOF og hvort markmið með lagasetningunni hafi náðst. Á innleiðingartíma og eftir innleiðingu hefur verið staldrað á ýmsum stigum og metið hvernig og hvort innleiðing sé í tak við markmið laganna og hvað megi bæta. Meðal annars hafa fulltrúar Alþjóða gjaldeyrissjóðsins lagt mat á hluta regluverksins. Ný flokkun Hagstofu Íslands á ríkisaðilum í A-hluta hefur leitt til þess að ráðuneytið hefur til skoðunar með hvaða hætti breyta þurfi lögum til að taka mið af þeim breytingum. Þörf fyrir endurbætur og/eða endurskoðun laganna verður kynnt fyrir fjármála- og efnahagsráðherra eftir stjórnarmyndun.

##### 3.6.4 Innri endurskoðun verði framkvæmd hjá ríkisaðilum í A-hluta:

Ráðuneytið tekur undir það álit Ríkisendurskoðunar 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 hefur ráðuneytið hafið undirbúning að setningu reglugerðar um innri endurskoðun, til að styrkja forsendur hennar.

### 3.7 Viðbrögð Fjársýslu ríkisins

Fjársýslu ríkisins bærust drög að endurskoðunarskýrslu Ríkisendurskoðunar 2020 þann 3. september 2021. Meðfylgjandi eru viðbrögð Fjársýslunnar við ábendingum og athugasemdum Ríkisendurskoðunar.

Eins og undanfarin ár er áritun ríkisendurskoðanda án fyrirvara og sérstaklega jákvætt að þrátt fyrir áföll vegna áhrifa af COVID-19 meti hann fjárhagsstöðu íslenska ríkisins trausta og að ríkisreikningurinn gefi glögga mynda af fjárhagsstöðunni, afkomu ársins og fjárhagslegri þróun í samræmi við lög nr. 123/2015 um opinber fjármál (LOF). Innleiðingu á IPSAS er ekki að fullu lokið en ákvörðun um frestun á innleiðingu ákveðinna staðla byggir á heimild reikningsskilaráðs í 52. gr. LOF til að fresta tímabundið innleiðingu einstakra staðla.

Innleiðing laga um opinber fjármál er umfangsmikið verkefni og tekur Fjársýslan undir góðar ábendingar Ríkisendurskoðunar um mikilvægi þess að vinna markvisst að fullri innleiðingu laganna og að sjálfsögðu eðlilegt að rýna það verklag sem unnið hefur verið eftir og meta hvar hægt er að gera betur. Hluti af ábendingum Ríkisendurskoðunar snýr að flokkunum og skilgreiningum í LOF og leggur til að lagt verði mat á virkni laganna og hvort markmið með lagasetningunni hafi náðst. Ábendingar Ríkisendurskoðunar um ýmsa þætti eru mikilvægar og ljóst að Fjársýslan og Ríkisendurskoðun eiga það sameiginlega markmið að tryggja nákvæmar og tímanlegar fjárhagsskýrslur sem styðja við góða fjármálastjórn og nýtingu fjármuna. Forgangsaþriði Fjársýslunnar hefur verið að uppfylla skilyrði staðla og að mati stofnunarinnar uppfyllir ársreikningurinn þau skilyrði fyrir utan það sem frestað var innleiðingu á. Alltaf er hægt að gera betur í upplýsingagjöf

umfram skilyrði staðla og mun Fjársýslan halda áfram góðu samtali við Ríkisendurskoðun um hvar ástæða sé til að bæta við upplýsingum.

Fjársýslan tekur undir ábendingar Ríkisendurskoðunar um ábyrgð forstöðumanna á fjármálum ríkisaðila og leggur mikla áherslu á að skil ársreikninga verði í samræmi við tímamörk og kröfur Fjársýslunnar. Mikið hefur áunnist í verklagi á síðustu árum og er það mat Fjársýslunnar að heilt yfir sé skilningur og þekking á ársreikningum ríkisaðila orðinn mun meiri og atriði sem þóttu flókin og óljós í byrjun ferilsins gangi nú mun betur auk þess sem stjórnendur séu farnir að átta sig á gildi þeirra í daglegri stjórnun. Þar má til dæmis nefna meðhöndlun fjárfestinga og færslu orlofsskuldbindingar. Fjársýslan fagnar ábendingum um lokun tímabila og er langt komin með að ná því markmiði sem lagt er upp með að ná samhliða gerð 9 mánaða yfirlits. Verklag við gerð reikningsskila er stöðugt í þróun með það að markmiði að einfalda og sjálfvirknivæða. Meðal þess sem hefur verið þróað er vöruhús fjárhagsgagna, opinber birting ársreikninga, vefsíða með fjárhags- og mannauðsupplýsingum ríkisins og þjónustugátt sem heldur utan um þjónustu Fjársýslunnar við ríkisaðila.

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 fagraðuneytum og forstöðumönnum stofnana.

## 4 Ábendingar um einstaka liði í ríkisreikningi

Um ábendingar vegna einstakra liða í ríkisreikningi er, auk þess sem hér á eftir er vikið að, vísað til endurskoðunarskýrslu ársins 2019.

### 4.1 Ríkistekjur

Heildartekjur ríkissjóðs námu 906,5 ma.kr. sem er um 7,7 ma.kr. lækkun frá árinu 2019 en það ár námu tekjurnar 914,2 ma.kr. Skatttekjur og tryggingagjald lækkuðu um 25,6 ma.kr. á milli ára en á móti vegur að fjármagnstekjur jukust um 8,7 ma.kr. frá fyrra ári og hlutdeildartekjur um 11,8 ma.kr.

Tafla 1 Ríkistekjur

Tekjur ríkissjóðs (í m. kr.)	2020	2019	Breyting
<b>Skatttekjur</b>	654.862	671.098	<b>-16.236</b>
<b>Tryggingagjald</b>	89.583	98.913	<b>-9.330</b>
<b>Aðrar ríkistekjur</b>	18.211	22.085	<b>-3.874</b>
<b>Tekjur af starfsemi</b>	39.176	37.861	<b>1.315</b>
<b>Fjármagnstekjur</b>	14.592	5.940	<b>8.652</b>
<b>Hlutdeildartekjur</b>	90.085	78.271	<b>11.814</b>
	<b>906.509</b>	<b>914.168</b>	<b>-7.659</b>

Covid-19 áhrif á tekjur ríkissjóð endurspeglast m.a. í lægri tekjum af tryggingagjaldi, 9,3 ma.kr. og virðisaukaskatti, 13,6 ma. kr. Þá hefur lækkun vaxta haft veruleg áhrif á fjármagnstekjuskatt en tekjur af honum námu 21,2 ma.kr. á árinu 2020 samanborið við 33,4 ma.kr. árið á undan.

### 4.1.1 Framkvæmd endurskoðunar

Stærstu hluti ríkissjóðstekna er innheimtur í tekjubókhaldskerfi ríkisins (TBR). Þess vegna var lögð áhersla á annars vegar að yfirfara afstemmingar á milli álagningakerfa Skattsins og TBR og hins vegar að yfirfara afstemmingar á milli TBR og bókhaldskerfis ríkisins (ORRA). Athugun á þessum afstemmingum var í meginatriðum án athugasemda. Þá voru gerðar sérstakar gagngreiningar á tekjum og frávik greind og skýrð. Þessu til viðbótar var farið sérstaklega yfir uppgjör virðisaukaskatts og tryggingagjalds.

Við uppgjör á virðisaukaskatti er m.a. tekið tillit til áætlana skattyfirvalda í virðisaukaskatti en þær eru sérgreindar í TBR. Byggt er á reynslutölum um innheimtu áætlana og leiðir það til þessa að 96,6% áætlana eru ekki tekjufærðar. Á árinu 2020 lækkaði þessi aðferð tekjurnar um rúma 3,6 ma.kr. og eftirstöðvar voru lækkaðar um 8,4 ma. kr. Með þessu er komið í veg fyrir að tekjur og gjöld ríkissjóðs séu þanin út. Áætlanir í öðrum sköttum ríkissjóðs, sem eru til innheimtu í TBR, eru ekki sérgreindar með sama hætti. Ríkisendurskoðun hvetur til þessa að álagningarkerfum Skattsins verði breytt á þann veg að áætlanir verði sérgreindar við flutning álagningar í TBR.

Uppgjör á tryggingagjaldi tekur mið af því að enn eru til staðar ákveðnir réttthafar tryggingargjalds sem skipta ber tekjum af tryggingagjaldi á milli. Alls eru þetta sjö réttthafar sem sækja rétt sinn annað hvort í lög um tryggingagjald eða í lög um breytingu á ýmsum lagaákvæðum um markaðar tekjur. Allir réttthafar tryggingargjalds fá nú framlag á fjárlögum í samræmi við LOF og áðurnefnd lög um markaðar tekjur. Í ríkisreikningi er hins vegar

birt yfirlit yfir innheimtu og ráðstöfun markaðra tekna (séryfirlit 12) og stöðu ríkisaðila sem áður nutu markaðra tekna (séryfirlit 13).

Endurskoðun tryggingagjalds leiddi í ljós tvær villur í uppgjöri sem ekki tókst að leiðrétta fyrir útgáfu ríkisreiknings. Önnur villan sneri að niðurfærslum eftirstöðva í árslok en hinn villan er vegna þess að stuðst var við ranga launastofna frá Skattinum. Heildarskekkjan er innan mikilvægismarka og hefur lítil áhrif á niðurstöður uppgjörsins eða skil til rétthafa.

#### 4.1.2 Eftirstöðvar og niðurfærsla

Eftirstöðvar ríkissjóðstekna námu 109,2 ma.kr. í árslok 2020 samanborið við 109,8 ma. kr. í árslok 2019. Afskriftir og niðurfærsla námu 21,7 ma.kr. í séryfirlit 1 er gerð m.a. grein fyrir breytingu eftirstöðva á milli ára.

Í skýringu 21 er gerð nánari grein fyrir niðurfærslu ríkissjóðstekna í árslok. Í grunninn er stuðst við tvær aðferðir, annars vegar niðurfærsla sem byggð er á innheimtumerkingum í TBR og hins vegar aðferð sem byggir á innheimtuhlutföllum síðustu þriggja ára. Ekki er hægt að reikna síðari niðurfærsluna fyrr en búið er að færa þá fyrri til bókar. Báðar aðferðir eru flóknar og tímafrekar. Við þetta er bætt sérstakri Covid-19 niðurfærslu sem fyrir árið 2020 er 4% af þannig reiknuðum eftirstöðvum en var 2% árið 2019. Ríkisendurskoðun leggur til að stuðst verði við eina aðferð við mat á eftirstöðvum ríkissjóðs til að flýta uppgjöri.

Bókfært framlag í niðurfærslusjóð jókst um 19,6 ma.kr. á árinu 2020 og stóð hann í rúmum 112 ma.kr. í árslok 2020. Niðurfærslusjóðurinn endurspeglar mat stjórnenda á innheimtumöguleikum krafna sem vistaðar er í tekjubókhaldskerfinu. Um er að ræða áratuga gamlar eftirstöðvar sem litlar líkur er á að verði innheimtar. Hins vegar eru fyrir hendi hjá innheimtumönnum ríkissjóðs ákveðin skilyrði fyrir því að heimilt sé að afskrifa kröfu úr tekjubókhaldskerfinu. Annars vegar þarf gjaldprotaskiptum að vera lokið, en þau geta oft á tíðum tekið langan tíma, og hins vegar að

krafan sér fyrnd en almennur fyrningarfrestur er fjögur ár. Hins vegar er hægt að rjúfa fyrningarfrestinn með ákveðnum innheimtuaðgerðum.

#### 4.2 Mannvirki á framkvæmdastigi

Í ríkisreikningi er kostnaður vegna bygginga og verkefna á framkvæmdastigi ekki aðgreindur, nema hvað varðar óefnislegar eignir, sbr. skýringu nr. 16 í reikningnum.

Samgöngumannvirki í byggingu í árslok 2020 nema um 20,2 ma.kr., þar af um 3,2 ma.kr. vegna jarðgangna. Húseignir í byggingu er samkvæmt bókhaldi um 28,6 ma.kr. Stærstu fasteignaverkefni eru vegna húsnæðis á vegum einstakra ríkisaðila innan A-hluta og vegna nýs Landspítala.

Flokkun fasteignaverkefna í vinnslu eftir ráðuneytum er eftirfarandi og eru fjárhæðir í m.kr.:

#### Tafla 2 Húsnæði í byggingu

Húsnæði í byggingu (í m.kr.)	2020	2019
Æðsta stjórn og forsætisráðuneytið	2.048	1.076
Mennta- og menningarmálaráðuneytið	4.046	2.389
Dómsmálaráðuneytið	205	299
Félags- og barnamálaráðuneytið	7	6
Heilbrigðisráðuneytið	18.254	14.543
Fjármála- og efnahagsráðuneytið	1.678	832
Samgönguráðuneytið	600	0
Umhverfisráðuneytið	1.817	953
<b>Samtals</b>	<b>28.655</b>	<b>20.098</b>

Stærsta einstaka verkefnið heyrir undir heilbrigðisráðuneytið og er vegna byggingar nýs Landspítala og stendur í um 10,9 ma.kr. í árslok 2020. Þær eignir sem tilgreindar eru undir fjármála- og efnahagsráðuneyti eru ýmsar eignir hjá Ríkiseignum og Fasteignum ríkissjóðs, stærsta eign hjá æðstu stjórn er vegna framkvæmda á Alþingisreit, hjá mennta- og menningarmálaráðuneyti er um að ræða framkvæmdir vegna háskóla og hjá umhverfisráðuneyti framkvæmdir hjá Umhverfisstofnun.

Staða fasteignaverkefna í vinnslu hjá ríkisaðilum sem eru með bókhald sitt í þjónustu hjá Fjársýslu ríkisins tekur mið af verkstöðu í árslok. Aðili eins og Alþingi, sem er með eigið bókhald, færir verkkostnað í samræmi við reikninga frá Framkvæmdasýslu ríkisins, en reikningsfærslur Framkvæmdasýslunnar byggja á greiðsluáætlun sem samþykkt er af verkkaupa. Framvinda verksins og greiðslur fylgjast ekki alltaf að og í tilviki framkvæmda á Alþingisreit er búið að greiða umfram raunkostnað vegna framkvæmdanna. Mikilvægt er að bókfærður verkkostnaður í árslok taki mið af verkstöðu einstakra verkefna.

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

### 4.3 Samgöngumannvirki

Samgöngukerfi er stærsta bókfærða eign ríkissjóðs en undir samgöngumannvirki falla vegir, brýr, jarðgöng og annað því tengt upp á 619,4 ma.kr. Mat á vegum fer fram í líkani Vegagerðarinnar sem endurreiknar virði vegakerfisins um hver áramót eins og gert var við upphaflegt mat 1. janúar 2017 þegar eignir voru eignfærðar á áætluðu kostnaðarverði. Breytingin á vegakerfinu á hverju ári fyrir utan eignfærslur eru færðar í gegnum afskriftir í rekstrarreikningi. Ekki er hægt að sundurliða

þessa breytingu eftir því hvað eru raunverulegar afskriftir og hvað er endurmat og því ekki hægt að endurskoða og staðfesta að afskriftir séu reiknaðar með réttum hætti.

Í skýringu með ársreikningi kemur fram að þessar eignir eigi að vera afskrifaðar miðað við áætlaðan líftíma. Þá er heldur ekki hægt að sjá hvaða eignfærslur fara inn á hvaða vegi þannig að ekki er hægt að rekja eignfærslur niður í reikninga og sjá hvort eignfærslur á viðkomandi vegi séu réttar. Því hefur ekki verið hægt að endurskoða samgöngumannvirki með þeim hætti sem er ætlast til samkvæmt endurskoðunarstöðlum.

Mikilvægt er að Vegagerðin komi sér upp nýju kerfi til að halda utan um samgöngumannvirki þannig að hægt sé að rekja eignfærslur niður á viðkomandi reikninga, sjá hvort viðkomandi vegur sé afskrifaður og hvert endurmat vegarins er.

### 4.4 Vaðlaheiðargöng

Í skýringu nr. 17 í ríkisreikningi er fjallað um Vaðlaheiðargöng og vísað til þeirra sem samstarfsverkefni opinberra aðila og einkaaðila. Göngin eru eignfærð að fullu í ríkisreikningi og gerð mótfærsla vegna sérleyfissamnings, sbr. skýringu nr. 27.

Vakin er athygli á því að félagið sem rekur göngin er í eigu ríkissjóðs og sveitarfélaga við Eyjafjörð og þar af leiðandi koma einkaaðilar ekki að framkvæmd þeirra og rekstri, þó reikningshaldsleg meðferð sé með sama hætti og á við um svokölluð PPP verkefni.

### 4.5 Bókfært verð varanlegra rekstrarfjármuna og óefnislegra eigna

Mat á varanlegum rekstrarfjármunum byggir á ákvæðum IPSAS 17 og mat á óefnislegum eignum á IPSAS 31.

#### 4.5.1 Mat á varanlegum rekstrarfjárumunum

Mat á varanlegum rekstrarfjárumunum skal annað hvort miðast við kostnaðarverð að frádregnum afskriftum og virðisrýrnun eða endurmatsverð. Ef byggt er á endurmatsverði skal miða það við gangverð, ef hægt er að byggja það á traustum grunni, og skal það fært á matsverði þess dags sem matið miðast við, að frádregnum afskriftum og virðisrýrnun. Einnig skal framkvæma verðmat á endurmetnum eignun með reglubundnum hætti, þannig að ekki komi fram veruleg frávik á verðmæti eignanna í reikningsskilum og gangverði þeirra á reikningsskiladegi. Ef markaðsverð viðkomandi eigna liggur fyrir er það besta matsverðið en fyrir eignir þar sem markaðsverð er ekki þekkt þarf að styðjast við mat til þess bærra sérfræðinga. Eignir sem almennt hafa þekkt markaðsverð, eru sem dæmi byggingar sem ekki eru sérhæfðar vegna tiltekinnar starfsemi, land og lóðir, ökutæki og vélar, tæki og búnaður sem gengur kaupum og sölum á eftirmarkaði.

Ef eignir eru færðar á matsverði skal endurmeta allan eignaflokkinn en ekki einstaka eignir innan hans og matsbreytingin skal færð á sérstakan endurmatsreikning meðal eigin fjár. Ekki hefur verið gert endurmat á þeim varanlegu rekstrarfjárumunum sem eignfærðir eru í ríkisreikningi, en við yfirfærslu á nokkrum fasteignum frá ríkissjóði til Ríkiseigna var gerð matsbreyting sem færð er yfir endurmatsreikning. Samhliða var ekki gerð matsbreyting á öllum eignum sem tilheyra sama eignaflokki.

Eðlilegt er að Fjársýsla ríkisins fái verðmat frá ríkisaðilum sem hafa yfir að ráða eignum í þeirra umsjá sem vísað er til að séu skoðaðar m.t.t. virðisrýrnunar, sbr. texta í skýringu 17.

#### 4.5.2 Mat á óefnislegum eignum

Mat á óefnislegum eignum skal annað hvort miða við kostnaðarverð að frádregnum afskriftum og virðisrýrnun eða endurmatsverð sem tekur mið af gangverði á virkum markaði. Ef eignir eru færðar á matsverði er bókfært

verð þeirra matsverð þess dags sem matið miðast við að frádregnum afskriftum. Ef óefnislegar eignir eru færðar á matsverði skal framkvæma mat á þeim með reglubundnum hætti, þannig að ekki komi fram veruleg frávik á verðmæti þeirra í reikningsskilunum og gangverði þeirra á reikningsskiladegi.

Eins og nánar er gerð grein fyrir hér á eftir í kafla 4.6 var ekki lagt mat á óefnislegar eignir ríkissjóðs við innleiðingu á IPSAS og er því ekki heimilt að færa til eignar óefnislegar eignir sem ríkissjóður eignaðist fyrir 1. janúar 2017.

Ekki hefur verið framkvæmt verðmat á þeim eignum sem aflað var eftir 1. janúar 2017 eða fyrr, en í texta með skýringu nr. 16, þar sem fjallað er um reikningsskilaaðferðir, er vísað til þess að eignirnar séu skoðaðar m.t.t. virðisrýrnunar.

#### 4.6 Óefnislegar eignir

Eins og bent er á eru óefnislegar eignir, sem eignfærðar eru í ríkisreikningi, eingöngu 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.

Fjölmarginir ríkisaðilar nota upplýsingakerfi sem hafa verið keypt eða þróuð til að sinna verkefnum á þeirra vegum, s.s. fjárhagskerfi, álagningar- og innheimtukerfi Skattsins, kerfi hjá Þjóðskrá, Vegagerð, Vinnuálastofnun o.fl. Ríkisendurskoðun telur að taka eigi til athugunar að upplýsa um þessar eignir í skýringum með ríkisreikningi, hvert áætlað upphaflegt kostnaðarverð þeirra er, heildarafskriftir og áætlaðan notkunartíma. Upplýsingakerfi eru ein mikilvægasta innviða eign sem ríkissjóður þarf á að halda í starfsemi sinni. Því er, að mati Ríkisendurskoðunar, mikilvægt fyrir ríkið að eiga heildstæðasta mynd af þessum kerfum, tilgang með notkun þeirra, aldur og endurnýjunarþörf.



#### 4.7 Upplýsingakerfi – óefnisleg eign í ríkisreikningi

Með innleiðingu á IPSAS bar að leggja mat á óefnislegar eignir hjá ríkissjóði og ríkisaðilum, þ.m.t. upplýsingakerfi, en fyrir gildistöku LOF voru þær ekki eignfærðar hjá A-hluta ríkisaðilum.

Eignfærslur og mat á upplýsingakerfum var einn af þeim þáttum sem Ríkisendurskoðun skoðaði í endurskoðun ríkisreiknings fyrir árið 2020. Í því sambandi var send út fyrirspurn til tíu stofnana í A-hluta sem eru með stór upplýsingakerfi í rekstri.

Eftirfarandi tafla sýnir hvernig eignfærsla upplýsingakerfa í A-hluta hefur þróast frá gildistöku reikningsskilahluta LOF árið 2017, en árið 2017 er fyrsta árið sem upplýsingakerfi eru eignfærð í ríkisreikningi:

**Tafla 3 Eignfærð upplýsingakerfi**

<b>Tegund (fjárhæðir í m.kr.)</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>
18910 – Tölvukerfi	1.031	787	682	304
18915 – Hugbúnaðarleyfi	138	172	118	102
<b>Eignfærð uppl. kerfi samtals</b>	<b>1.169</b>	<b>959</b>	<b>800</b>	<b>406</b>

Til þess að setja stofnkostnað upplýsingakerfa í samhengi við rekstur og viðhald er hér á eftir sýnd staða nokkurra bókhaldslykla sem sýnir kostnað vegna þeirra:

**Tafla 4 Stofnkostnaður upplýsingakerfa**

<b>Tegund – (fjárhæðir í m.kr.)</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>
54520 – Hugbúnaðargerð	3.481	2.813	2.730	2.478
54521 - Hugbúnaðargerð, án VSK	671	619	533	417

55170 - Hugbúnaður (tilbúinn hugbúnaður)

2.790	2.504	2.120	1.351
<b>6.942</b>	<b>5.936</b>	<b>5.383</b>	<b>4.246</b>

Rekstur og viðhald upplýsingakerfa A-hluta samtals

Framangreindir liðir eru ekki tæmandi fyrir allan kostnað við rekstur kerfanna því kostnaður vegna hýsingar, nettenginga, eigin vinnu starfsmanna ríkisaðila o.fl. er ekki meðtalinn í yfirlitinu. Eins og framangreindar töflur sýna er rekstrarkostnaðurinn margföld sú fjárhæð sem færð er árlega til eignar, sem er ekki óeðlilegt þegar um rekstur kerfa er að ræða sem eru nánast eða að fullu afskrifuð.

Við innleiðingu á nýjum reikningsskilareglum hefði verið eðlilegt að skoða hvaða fjárhagsleg verðmæti liggja í þeim kerfum sem fjárfest var í fyrir innleiðingu og eru í rekstri hjá ríkisaðilum í dag. Með því fengist betri mynd af samhengi fjárfestingakostnaðar og rekstrarkostnaðar kerfanna og gæti auðveldað mat á því hvað teljist eðlileg endurnýjum og hvað viðeigandi væri að flokka sem viðhald. Ekki er einungis um það að ræða að leggja mat á þau verðmæti sem hefði átt að færa til eignar í efnahagsreikningi heldur leiðir eignfærslan til gjalda í rekstrarreikningum á komandi árum í formi afskrifta á notkunartíma kerfanna. Með því að færa kerfi til eignar og afskrifa þau á notkunartíma fæst betri mynd af fjárhagsstöðu og rekstri viðkomandi ríkisaðila og skýrari mynd af raunkostnaði og forsendum fyrir gjaldtöku fyrir aðgang að kerfunum þegar það á við.

#### 4.7.1 Vísbending um vanmat á verðmæti upplýsingakerfa

Ríkisaðilar, sem nýta og reka stór upplýsingakerfi í starfsemi sinni eignfæra ekki allir stofnkostnað vegna þeirra og eru því vísbendingar um vanmat á verðmæti þeirra í ríkisreikningi. Við innleiðingu á LOF var ákveðið að leggja ekki mat á upplýsingakerfi og aðrar óefnislegar eignir sem aflað var fyrir

2017 og færa þær til eignar eða upplýsa nánar um þær í ríkisreikningi. Því eru takmarkaðar upplýsingar um þessar mikilvægu eignir í ríkisreikningi.

#### 4.7.2 Ósamræmi í eign- og gjaldfærslum hjá ríkisaðilum.

Ekki er samræmi í því hvað ríkisaðilar færa til eignar, þ.e. sem stofnkostnað, í reikningum sínum og hvað þeir telja falla undir gjaldfærðan kostnað á reikningsárinu, þ.e. rekstur og viðhald.

Flokkun á kostnaði sem er annars vegar eignfærður og þess sem hins vegar er gjaldfærður skiptir ekki einungis máli vegna fylgni við reikningssskilareglur heldur hefur hún einnig þýðingu vegna framkvæmdar fjárlaga. Það skiptir máli að fjárveitingar til ríkisaðila vegna upplýsingakerfa séu rétt flokkaðar með viðeigandi hætti í fjárlögum, þ.e. annars vegar í fjárfestingarframlög og hins vegar í rekstrarframlög.

Á árinu 2021 gaf Fjársýsla ríkisins út leiðbeiningar um reikningshaldslega meðferð óefnislegra eigna, sem byggja m.a. á leiðbeiningum sem Sameinuðu þjóðirnar hafa gert. Með útgáfu þeirra á óvissu um reikningshaldslega meðferð þessarar eignategundar að vera eytt. Að mati Ríkisendurskoðunar væri til bóta að Fjársýslan gæfi einnig út leiðbeiningar um reikningshaldslega meðferð varanlegra rekstrarfjármuna þannig að ríkisaðilar hefðu samræmdar reglur til að styðjast við.

#### 4.7.3 Tækniskuld vegna gamalla upplýsingakerfa.

Upplýsingakerfi þurfa reglulegt viðhald eins og fasteignir og aðrir varanlegir rekstrarfjármunir. Upplýsingakerfi hjá mörgum ríkisaðilum í A-hluta eru komin til ára sinna og eru keyrð í gömlu tækniumhverfi og/eða eru skrifuð í forritunarmálum sem yngri forritarar hafa takmarkaða þekkingu á. Eftir því sem forrit verða eldri verða þau þyngri og kostnaðarsamari í endurbótum og viðhaldi. Einnig getur verið erfitt að fá nýja kynslóð forritara til þess að sinna kerfunum þar sem sérhæfing í úreltum forritunarmálum og tölvuumhverfi er líklega ekki eftirsóknarverð. Þó hægt sé að keyra kerfin

áfram í einhver ár mun sá tími koma að nauðsynlegt er að fara í endurnýjun svo ekki myndist aukin tækniskuld með verulegum kostnaði og áhættu fyrir ríkissjóð.

## 4.8 Handbært fé

Mikilvægt er að ríkissjóður framfylgi gildandi reglum um lausafjárstýringu og settri reglugerð um sjóðstýringu til að nýting ríkisfjár verði markvissari.

#### 4.8.1 Innistæður á bankareikningum og peningar í sjóði

Samkvæmt 37. grein LOF ber fjármála- og efnahagsráðherra ábyrgð á lausafjárstýringu ríkissjóðs, en ríkisaðilum í A-hluta er heimilt, að fengnu samþykki fjármála- og efnahagsráðherra að halda eigin bankareikninga til að sinna daglegum greiðslum. Í 67. grein LOF eru heimildir til handa fjármála- og efnahagsráðherra til að setja reglugerðir sem mæla fyrir um nánari framkvæmd laganna, þar á meðal reglur og frekari takmarkanir á leyfilegri sjóðstöðu og um sjóðstýringu. Reglugerð nr. 822/2021 um sjóðstýringu ríkisaðila og verkefna í A-hluta ríkissjóð var sett 25. júní 2021. Þar segir í 2. gr. að ríkisaðilar og ábyrgðaaðilum verkefna beri að endurgreiða til ríkissjóðs í lok hvers mánaðar það fé sem fer umfram 2% af fjárveitingu ársins.

Ríkisendurskoðun hefur tekið saman yfirlit yfir ríkisaðila í A-hluta sem í árslok 2020 eru með sjóðstöðu umfram 2% af heildarrekstrarfé ársins. Um er að ræða 48 fjárlagaliði og er heildarsjóðstaða hjá þeim 37,2 ma.kr. og sjóður umfram 2% nemur 33,7 ma.kr. Stærstu aðilarnir sem þarna um ræðir eru Háskóli Íslands, Vinnumálastofnun, Framkvæmdasýsla ríkisins, Vegagerðin og Ofanflóðasjóður, sem eru samtals með um 89% af



fjárhæðinni. Það vekur einnig athygli að fjármunir í sjóði til síldarrannsókna nema 270 m.kr.

Staða handbærs fjár ríkissjóðs í árlök 2020 er 378,1 ma.kr. og nema fjármunir sem eru í vörslu annarra en fjármála- og efnahagsráðuneytisins, en ættu að vera í vörslu þess samkvæmt framangreindum reglum, um 9,8%.

Stærstur hluti innistæðna í íslenskum krónum er hjá Seðlabanka Íslands eða 149,2 ma.kr. en 10,1 ma.kr. er hjá öðrum innlánsstofnunum eða í sjóði. Innistæður í erlendri mynt eru að stærstum hluta í EUR og hjá Seðlabanka Íslands.

Í eftirfarandi töflu er sundurliðun á handbæru fé ríkissjóðs og ríkisaðila í árlök 2020:

**Tafla 5 Handbært fé**

Handbært fé ríkissjóðs í árslok 2020 (í m.kr.)	
Sjóðir .....	15
Seðlabanki Íslands .....	149.180
Landsbanki Íslands .....	5.615
Íslandsbanki .....	897
Arion banki .....	3.532
Aðrir .....	3
<b>Handbært fé í ISK</b>	<b>159.242</b>
Bankainnistæður í EUR .....	217.268
Bankainnistæður í USD .....	760
Bankainnistæður í annarri mynt .....	849
<b>Handbært fé í erlendri mynt</b>	<b>218.877</b>
<b>Samtals</b>	<b>378.118</b>

#### 4.8.2 Vörslufé

Til viðbótar við eigin bankainnistæður ríkissjóðs og ríkisaðila í A-hluta eru fjölmargir ríkisaðilar með vörslufé af ýmsum toga. Vörslufé er ekki talið til handbærs fjár í ríkisreikningi en eins og fram kemur í skýringu nr. 24 í ríkisreikningi er um að ræða fjármuni sem ríkisaðilar hafa í vörslu fyrir þriðja aðila og varðveittir eru á nafni viðkomandi ríkisaðila. Á móti innistæðu sem haldið er utan um í bókhaldi meðal eigna er jöfn fjárhæð færð til skuldar.

Eftirfarandi er samantekt á vörslufé flokkað eftir meginmálefnasviðum:

**Tafla 6 Vörslufé**

Vörslufé í árslok 2020 (í m.kr.)	
Mennta- og menningastofnanir .....	1.607
Sýslumannsembætti .....	1.716
Rannsóknastofnanir .....	1.362
Aðrir .....	1.180
	<b>5.864</b>

#### 4.8.3 Reikningslán - yfirdráttur

Atvinnuleysistryggingasjóður, Tryggingastofnun ríkisins, Sjúkratryggingar og Ábyrgðasjóður launa eru með yfirdrátt hjá Seðlabanka Íslands, samtals að fjárhæð 11,3 ma.kr.

#### 4.9 Flokkun ríkisútgjalda

Samkvæmt Alþjóðlegum hagskýrslustöðlum (GFS) ber að flokka útgjöld opinberra aðila, annars vegar í kostnað sem leiðir af starfsemi ríkisins og hins vegar sem tilfærslur til aðila sem sinna þjónustu til almennings án þess að beint endurgjald komi fyrir þá þjónustu sem þeir veita. Í kafla 3 í handbók um GFS, sem gefin er út af AGS, eru m.a. skilgreiningar á því hvað teljist til „viðskiptatengdra útgjalda“ (exchange) og útgjalda sem flokkast sem

tilfærslur (transfer)<sup>8</sup>. Alþjóða reikningsskilaráðið fyrir opinbera aðila (IPSASB) er að vinna að nýjum staðli um tilfærsluútgjöld sem væntingar standa til að liggja fyrir í drögum síðari hluta ársins 2021. Í umræðuskjali vegna þess staðals er skilgreining á því hvað flokkast sem tilfærslur<sup>9</sup> og er hún í samræmi við skilgreiningar skv. GFS.

Ríkisendurskoðun hefur í fyrri skýrslum bent á að ríkisreikningurinn sé ekki í samræmi við flokkun og framsetningu eins og kveðið er á um í sérstökum staðli er varðar reikningsskil fyrir „hið opinbera“, þ.e. A-hluta ríkissjóðs (IPSAS 22). Einnig hefur Ríkisendurskoðun bent sérstaklega á að flokkun útgjalda í ríkisreikningi sé ekki í samræmi við reikningsskila- og hagskýrslustaðla. Þar á einkum við um liði sem felldir eru undir annan rekstrarkostnað. Einkum um að ræða útgjöld ríkisins sem byggja á samningum við aðila eins og RÚV, öldrunarstofnanir, kirkjugarða, háskóla og framhaldsskóla, heilsugæslu, flugvelli og flugleiðsöguþjónustu, svo dæmi séu nefnd.

Ríkissjóður er ekki endanlegur neytandi þeirrar þjónustu sem þessir aðilar veita, eins og á t.d. við um kaup á samningsbundinni þjónustu vegna reksturs upplýsingakerfa ríkisaðila, samningsbundinni þjónustu vegna

---

<sup>8</sup> 3.9 An exchange is a transaction in which one unit provides a good, service, asset, or labor to a second unit and receives a good, service, asset, or labor of the same value in return. Compensation of employees, purchases of goods and services, the incurrence of interest expense, and the sale of an office building are all exchanges.  
3.10 A transfer is a transaction in which one institutional unit provides a good, service, or asset to another unit without receiving from the latter any good, service, or asset in return as a direct counterpart. This kind of transaction is also referred to as being unrequited, a “something for nothing” transaction, or a transaction without a quid pro quo. Transfers can also arise where the value provided in return for an item is not economically significant or is much below its value. Typically, general government units engage in a large number of transfers, which may be

viðhalds og byggingar mannvirkja ríkisins og annarrar viðlíka þjónustu sem ríkið er kaupandi að vegna starfsemi sinnar.

Fjármála- og efnahagsráðuneytið og Fjársýsla ríkisins hafa lýst sig ósammála Ríkisendurskoðun um að þau samningsbundnu þjónustukaup sem bent hefur verið á að falli ekki að flokkun samkvæmt IPSAS og GFS og að þau skuli flokkuð í ríkisreikningi með öðrum hætti en nú er gert.

Ríkisendurskoðun leggur áherslu á að flokkun útgjalda ríkisins sé í samræmi við þær reglur sem ber að fara eftir skv. LOF. Ónákvæmni í flokkun útgjalda gefur villandi upplýsingar um ríkisútgjöld, ranga niðurstöðu í kostnaðargreiningu og ákvarðanir varðandi nýtingu ríkisfjár byggja á röngum forsendum.

#### 4.10 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 byggji 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 voru lífeyrisskuldbindingar í fyrsta sinn færðar

compulsory or voluntary. Taxes and most social security contributions are compulsory transfers imposed by government units on other units. Subsidies, grants, and social assistance benefits are transfers from general government units to other units. Public corporations are, to a lesser extent, involved in transfers—they may receive subsidies or capital transfers from government and may also be involved in transfers payable resulting from their quasi-fiscal activities.

<sup>9</sup> A transfer expense is an expense arising from a transaction, other than taxes, in which an entity provides a good, service, or other asset to another entity (which may be an individual) without directly receiving any good, service, or other asset in return.

miðað við þessar breyttu forsendur og var ófjármögnuð skuldbinding ríkissjóðs um 721,8 ma.kr. í árslok 2019. Í árslok 2020 er skuldbindingin, að frádreginni inneign vegna greiðslna ríkissjóðs og ávöxtunar, um 746,2 ma.kr. Í skýringum nr. 25 og 32 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.

Í ríkisreikningi er eingöngu upplýst um skuldbindingar vegna B-deildar LSR og embættismanna sem sérreglur gilda um. Auk þeirra skuldbindingar er ríkissjóður í ábyrgð fyrir aðila í A-deild LSR, en 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 – 2020 hefur ríkissjóður endurheimt 2,9 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 2020 voru skuldbindingar lífeyrisaukasjóðs 12,0 ma.kr. umfram eignir. Í bráðabirgðaákvæði nr. X 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% samfelt 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%, árið 2019 11,0% og árið 2020 8,8%. 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 2019 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.

Heildaráfallin lífeyrisskuldbinding A-hluta ríkissjóðs vegna B-deildar LSR er í árslok 2020 um 965 ma.kr. Útreikningur tryggingastærðfræðings á skuldbindingunni er brotinn niður á einstaka aðila þannig að glögg mynd fæst af því hvernig hún deilist niður á einstaka ríkisaðila og málefnasvið. Um helmingur af skuldbindingunni, sem er sérgreind og tiltekin sérstaklega meðal skuldbindinga ríkissjóðs, tengist mennta- og heilbrigðismálum, um 13% er vegna skuldbindinga sem hafa verið greiddar upp af ríkisaðilum, ríkisaðilum sem hafa verið einkavæddir og aðilum þar sem staða hefur verið lögð niður, um 3% vegna sveitarfélaga og sveitarsjóða og um 4% vegna aðila utan ríkisins, s.s. vegna sparisjóða og ýmissa séraðila sem greiða 11,5% viðbótargjald til sjóðsins. Þannig að um 33% skuldbindingarinnar er vegna annarra ríkisaðila í A-hluta en þeirra sem sérstaklega eru tilgreindir hér á undan.

Mat á lífeyrisskuldbindingum ríkisins í heild byggir á mati vegna skuldbindinga sem myndast hafa hjá einstaka ríkisaðilum og eru því til greinargóðar upplýsingar um hvernig þær tengjast einstaka starfsþáttum og ríkisaðilum. Þannig eru t.d. samanteknar heildarskuldbindingar sem tengjast heilbrigðismálum um 177 ma.kr., skuldbindingar sem tengjast framhaldsskólum og grunnskólum 276 ma.kr., skuldbindingar vegna verkefna frá sveitarfélögum 23 ma.kr. svo dæmi séu tekin um skuldbindingar vegna ábyrgða ríkisins.

#### 4.11 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 skýringum nr. 30 um atburði eftir reikningsskiladag sem kunna að hafa áhrif á ríkissjóð og í skýringu nr. 30 um ábyrgðir sem ríkið hefur tekið á sig vegna COVID-19.

Enn vantar upp á að upplýst sé í skýringum um alla liði sem skipta máli við mat á fjárhagsstöðu ríkisins. Sem dæmi um liði sem eðlilegt er að geta um í skýringu með ríkisreikningi eru 8,4 ma.kr. skuldabréf sem ríkið lagði Lífeyrissjóði starfsmanna ríkisins til í varúðarsjóð vegna uppgjörðs á aldurstengdri skuldbindingu í A-deild, sbr. umfjöllun fyrr í skýrslu þessari. Einnig er ekki upplýst um samning á milli ríkisins og Þjóðkirkjunnar, eða getið um stóra skuldbindandi samninga vegna framkvæmda í samgöngumálum og byggingu húseigna.

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 reikningsskilareglunum skal meta til eignar þau verðmæti sem felast í auðlindum og ríkið hefur yfirráð 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.

#### 4.12 Áhrif COVID-19 heimsfaraldursins

Í skýringu nr. 30 í ríkisreikningi er gerð grein fyrir áhrifum heimsfaraldurs kórónuveiru (COVID-19) á ríkisfjármál eftir að hann skall á með fullum þunga á vormánuðum 2020. 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 aprílmánuði, 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 lánsfjárpörf ríkissjóðs geti orðið enn meiri en gert var ráð fyrir í fjárukalagafrumvarpi í vor.

Faraldurinn hefur misjöfn áhrif á einstaka ríkisaðila en ljóst að eiginfjárstaða nokkurra dótturfélaga hefur versnað verulega á árinu. Áhrifanna gætir hvað þyngst í starfsemi bankanna, Isavia ohf., og orkufyrirtækja, auk allra þeirra miklu áhrifa sem faraldurinn hefur á ríkissjóð í heild sinni.

#### **4.13 Málaferli**

Eins og fram kemur í skýringu 30 hafa nokkrir dómar fallið á árinu gagnvart ríkissjóði og einnig eru nokkur mál enn fyrir dómstólum. Gerð er nánari grein fyrir þessum málaferlum og metnum áhrifum þeirra í skýringunni.





Ríkisendurskoðun  
Bríetartúni 7 – 105 Reykjavík  
Sími 569-7100

[postur@rikisendurskodun.is](mailto:postur@rikisendurskodun.is) – [www.rikisendurskodun.is](http://www.rikisendurskodun.is)