

RÍKISENDURSKOÐUN

# Ríkisreikningur 2021



Endurskoðunarskýrsla

Júní 2022

# Inngangur ríkisendurskoðanda

Ríkisreikningur vegna ársins 2021 var gefinn út 31. maí 2022, undirritaður af fjármála- og efnahagsráðherra og fjársýslustjóra. Ríkisendurskoðandi áritaði reikninginn sama dag og er áritun hans á bls. 17 og 18 í ríkisreikningi. Undirritun allra var rafræn.

Í þessari skýrslu er gerð grein fyrir endurskoðun á ríkisreikningi 2021. Framsetning hennar er með sama hætti og síðustu ár til að auðvelda lesendum yfirferð. Endurskoðunin var unnin samkvæmt lögum nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga og í samræmi við alþjóðlega endurskoðunarstaðla fyrir opinbera aðila. Flestar athugasemdir og ábendingar í skýrslunni eru endurteknar frá fyrri árum. Auk athugasemda í megintexta skýrslunnar er í viðauka samantekt á eldri athugasemdum með skýringum frá fjármála- og efnahagsráðuneyti og Fjársýslu ríkisins um úrbætur vegna þeirra.

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 2021, þrátt fyrir áföll af völdum heimsfaraldurs kórónuveiru. Eiginfjárstaða ríkissjóðs er góð og standa eignir undir skuldum.

Eiginfjárstaðan er þó lakari en hún var í lok næstliðins árs vegna áhrifa faraldursins og viðbragðs- og mótvægisaðgerða stjórnvalda.

Heimsfaraldur kórónuveiru 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 drógust saman. Í skýringu 31 í ríkisreikningi er umfjöllun um beinar aðgerðir ríkisins vegna faraldursins, en áhrifanna gætir víða í rekstri vegna minni skatttekna og hærri útgjalda, einkum í málaflokkum heilbrigðis- og félagsmála.

Samkvæmt lögum nr. 123/2015, um opinber fjármál (LOF), 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 nú í þriggja heimilað frestun á innleiðingu staðla. Innleiðingu á fimm stöðlum var frestað vegna ársins 2021. Ítarleg tímasett áætlun um innleiðingu frestaðra staðla liggur ekki fyrir og er áframhaldandi frestun því fyrirsjáanleg. Ríkisendurskoðandi hefur margsinnis ítrekað að betur hefði þurft að standa að innleiðingunni og hefur efasemdir um að fullri innleiðingu verði lokið í árslok 2024 eins og nú er stefnt að.

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

*Guðmundur Björgvin Helgason*  
*ríkisendurskoðandi*

# Efnisyfirlit

Inngangur ríkisendurskoðanda .....	2	3.5	Starfsemi og verkefni ríkissjóðs.....	18
<b>1 Niðurstöður og ábendingar .....</b>	<b>5</b>	3.6	Viðbrögð fjármála- og efnahagsráðuneytis .....	20
1.1 Niðurstöður og ábendingar vegna fyrri ára .....	5	3.7	Viðbrögð Fjársýslu ríkisins.....	20
1.2 Álit fjárlaganefndar vegna endurskoðunarskýrslu 2020.....	5	<b>4 Ábendingar um einstaka liði í ríkisreikningi .....</b>	<b>22</b>	
1.3 Niðurstöður vegna endurskoðunar 2021 .....	6	4.1 Ríkistekjur .....	22	
1.4 Tillögur til úrbóta.....	9	4.1.1 Framkvæmd endurskoðunar .....	22	
<b>2 Endurskoðun ríkisreiknings og áherslur .....</b>	<b>11</b>	4.1.2 Eftirstöðvar og niðurfærsla .....	23	
2.1 Framkvæmd endurskoðunar.....	11	4.2 Eignaskráningakerfi.....	23	
2.2 Að reikningsskil gefi glögga mynd.....	12	4.3 Mannvirki á framkvæmdastigi.....	24	
2.3 Samræmi við lög og reglur.....	12	4.4 Samgöngumannvirki - Vegir og hafnir .....	25	
2.4 Reikningsskil og endurskoðun einstakra ríkisaðila.....	13	4.5 Flugsamgöngumannvirki.....	25	
2.5 Endurskoðunarskýrsla .....	14	4.6 Vaðlaheiðargöng.....	26	
<b>3 Nánar um reikningsskilin og ábendingar .....</b>	<b>15</b>	4.7 Bókfært verð varanlegra rekstrarfjármuna og óefnislegra eigna.....	26	
3.1 Ríkisreikningurinn .....	15	4.7.1 Mat á varanlegum rekstrarfjármunum .....	26	
3.2 Áritun á ríkisreikning .....	16	4.7.2 Mat á óefnislegum eignum .....	27	
3.3 Heildaráhrif nýrra reglna.....	16	4.8 Óefnislegar eignir .....	27	
3.4 Innleiðing á nýjum reikningsskilareglum .....	17	4.9 Upplýsingakerfi – óefnisleg eign í ríkisreikningi.....	28	

4.9.1	Vísbending um vanmat á verðmæti upplýsingakerfa .....	29
4.9.2	Tækniskuld vegna gamalla upplýsingakerfa.....	29
4.10	Ósamræmi í eign- og gjaldfærslum hjá ríkisaðilum .....	29
4.11	Handbært fé .....	29
4.12	Flokkun á starfsemi og útgjöldum.....	30
4.12.1	Útgjöld .....	31
4.12.2	Samsetning opinberra útgjalda – samanburður við hin Norðurlöndin .....	32
4.12.3	Flokkun á starfsemi .....	32
4.12.4	Starfsþáttayfirlit .....	33
4.12.5	Samræming á heildarframsetningu fjárlaga og ríkisreiknings	34
4.13	Lífeyrisskuldbindingar .....	34
4.13.1	B-deild LSR .....	34
4.13.2	Lífeyrisskuldbindingar utan B-deildar LSR.....	35
4.13.3	Lífeyrisaukasjóður .....	35
4.13.4	Framsetning upplýsinga um lífeyrisskuldbindingar .....	36
4.14	Skuldbindingar, óvissar eignir og eignamat .....	36
4.15	Áhrif heimsfaraldurs kórónuveiru .....	37
4.16	Málaferli og atburðir eftir reikningsskiladag.....	37
<b>5</b>	<b>Viðauki – Eftirfylgni athugasemda fyrri ára .....</b>	<b>38</b>

# 1 Niðurstöður og ábendingar

## 1.1 Niðurstöður og ábendingar vegna fyrri ára

Í endurskoðunarskýrslum vegna áráanna 2017 til 2020 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 hefur tekið saman yfirlit yfir athugasemdir sem gerðar voru vegna ríkisreikninga áráanna 2017 til 2020 til yfirferðar með fjármála- og efnahagsráðuneytinu og Fjársýslu ríkisins. Stærstur hluti athugasemdanna er í vinnslu eða búið er að gera úrbætur eins og nánar er gerð grein fyrir í viðauka sem er í kafla 5 í skýrslunni.

## 1.2 Álit fjárlaganefndar vegna endurskoðunarskýrslu 2020

Fjárlaganefnd Alþingis fjallaði um endurskoðunarskýrslu vegna ríkisreiknings 2020 og sendi meirihluti og minnihluti nefndarinnar frá sér sitt hvort álit. Hér á eftir eru dregin fram helstu atriði sem fram koma í álitunum.

---

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

Meirihluti fjárlaganefndar afgreiddi þann 26. janúar 2022 nefndarálit um frumvarp til staðfestingar á ríkisreikningi 2020. Í nefndarálitinu er vikið að endurskoðunarskýrslu 2020 og telur meirihluti nefndarinnar fulla ástæðu til að fylgja sérstaklega eftir eftirfarandi úrbótatillögum Ríkisendurskoðunar:

- Flýta setningu reglugerða sem taldar eru upp í 67. gr. laga um opinber fjármál.
- Brýnt að endurmeta alla verkferla við gerð ríkisreiknings.
- Nauðsynlegt að fyrir liggi sem fyrst endanleg innleiðingarátætlun vegna samstæðureikningsskila fyrir ríkið.
- Innri endurskoðun verði komið á hjá Landspítalanum sem fyrst og hún heyri beint undir væntanlega stjórn spítalans.

Auk þess kemur fram í álitinu að nefndin muni fylgja frekar eftir mörgum þeirra ábendinga sem fram koma í skýrslunni. Í álit meirihluta er einnig vikið að ábendingu sem nefndin hefur gert á undanförunum árum og lýtur að nauðsyn þess að ríkisreikningur, frumvarp til staðfestingar hans og endurskoðunarskýrsla komi út því sem næst á sama tíma og fyrr en verið hefur fram til þess. Samkvæmt upplýsingum frá fjárlaganefnd hefur ekki unnist tími til að stofna undirnefnd til að fylgja þessum málum eftir þar sem önnur verkefni hafa haft forgang fram til þessa.

Minnihluti nefndarinnar samþykkti sérálit, dagsett 31. janúar 2022, og bendir einnig á nauðsyn þess að ríkisreikningur, frumvarp til staðfestingar

og endurskoðunarskýrsla komi út því sem næst á sama tíma. Auk þess bendir minnihluti nefndarinnar á eftirfarandi atriði:

- Uppgjöri verði hraðað þannig að ríkisreikningur komi út á svipuðum tíma og ársreikningar helstu fyrirtækja í Kauphöllinni.
- Að full innleiðing á alþjóðlegum reikningsskilastöðlum taki of langan tíma.
- Ekki eru nógu nákvæmar upplýsingar í ríkisreikningi um áhrif frestaðra staðla á ríkisreikninginn.
- Að hluti séryfirlita væri einnig endurskoðaður.
- Að eyða þurfi misræmi í flokkun á starfsemi ríkisins þannig að hún verði í samræmi við alþjóðlega hagskýrslustaðla.
- Að birtur verði samanburður á rekstrarreikningi samkvæmt fjárlögum og raunútkomu samkvæmt ríkisreikningi.
- Að í ríkisreikningi er ekki yfirlit sem sýnir tekjur ríkissjóðs af nýtingu auðlinda.

Að auki bendir minnihlutinn á að brýnt sé að Vegagerðin skili ársreikningi á réttum tíma og að skoðað verði hvort ekki sé við hæfi að koma á innri endurskoðun á Landspítalanum.

### 1.3 Niðurstöður vegna endurskoðunar 2021

Í endurskoðunarskýrslu vegna ársins 2020 voru niðurstöður og tillögur að úrbótum dregnar saman í texta og endurteknar nú vegna nokkurra mikilvægra liða sem enn standa óbreyttir.

#### Fjárhagsupplýsingar

- Þrátt fyrir áföll vegna áhrifa af heimsfaraldri kórónuveiru 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. Ríkisreikningur ársins 2021 er nú lagður fram nokkru fyrir en undanfarin ár.

#### 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.
- Þá kemur fram að séryfirlit 1- 16, sem koma fram í seinni hluta ríkisreiknings, séu ekki endurskoðuð.
- Samkvæmt heimild í 52. gr. laga nr. 123/2015 frestaði reikningsskilaráð ríkisins fyrir A-hluta innleiðingu nokkurra staðla sbr. skýringu nr. 2 í ríkisreikningi 2021.
- 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.
- Enn sér ekki fyrir endann á innleiðingunni, en Fjársýsla ríkisins lagði fram minnisblað á fundi reikningsskilaráðs ríkisins þann 6. apríl 2022 um innleiðingu á IPSAS þar sem áætlað er að henni verði lokið með ríkisreikningi 2024. Efasemdir eru um að það náist þar sem ekki liggja fyrir ítarlegar tímasettar áætlanir um innleiðinguna.

- V. kafli laga nr. 123/2015 sem fjallar um reikningsskil og skýrslugerð þarfnast heildstæðrar endurskoðunar, svo hann falli betur að alþjóðlegum reikningsskila- og hagskýrslustöðlum.
- Ákvæðum 52. gr. laga nr. 123/2015 um gerð og framsetningu A-hluta ríkisaðila hefur verið breytt þannig að ársreikningar þessara aðila falli að IPSAS. Breytingin kom til framkvæmda 1. janúar 2020 en ársreikningarnir falla þó ekki að ákvæðum IPSAS vegna meðferðar á fjárfestingaframlagi og orlofsskuldbindingu.
- Ákvæðum 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. Ekki er birt sérstakt yfirlit yfir útborganlega skattstyrki.
- Með ríkisreikningi eru birt fjölmörg séryfirlit varðandi rekstur og fjárheimildir ríkisaðila. Þessi yfirlit eru ekki endurskoðuð en yfirfarin að því marki sem þau tengjast rekstrar- og efnahagsreikningi eða skýringum.

### Mat á eignum og upplýsingar um eignarhald

- Töluvert 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 þetta 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.
- Óljósar upplýsingar eru um flugsamgöngumannvirki í ríkisreikningi. Hluti þeirra er hjá Isavia ohf., hluti hjá Isavia Innanlandsflugvöllum ehf. og hluti meðal fasteigna í ríkisreikningi. Flugbrautir, flughlöð og akbrautir á flugvöllum eru ekki metnar og færðar til eignar hjá íslenska ríkinu.
- 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 með viðunandi hætti um aðrar óefnislegar eignir sem ríkið á og notar.
- Í endurskoðunarskýrslu vegna 2020 benti Ríkisendurskoðun á að veruleg tækniskuld er vegna ýmissa mikilvægra upplýsingakerfa. Fjármála- og efnahagsráðuneytið er að vinna ítarlegar upplýsingar um upplýsingakerfi hjá ríkinu með áherslu á þau arfleifðarkerfi sem enn eru í notkun hjá ríkisaðilum.
- 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.

- Fjármála- og efnahagsráðuneytið gaf út í september 2021 almenna eigendastefnu fyrir öll félög í eigu ríkisins og í desember 2021 ársskýrslu ríkisfyrirtækja 2020. Að áliti Ríkisendurskoðunar væri viðeigandi að vísa til upplýsinga í þessum skýrslum í umfjöllun um dóttur- og hlutdeildarfélög í skýringu nr. 16 í ríkisreikningi.
- Ekki er upplýst um breytingar á eignasafni dóttur- og hlutdeildarfélagana né um tilgang með fjárfestingu eða sölu eignanna.
- Ríkisendurskoðun hefur ekki fengið gögn sem styðja virðismat á eignum sbr. tilvitnanir um árlega skoðun og vísbendingar um virðisrýrnun í skýringu 17 og 18.

### **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 ríkisaðilum í A-hluta. Unnið er að úrbótum en töluvert vantar upp á að verk- og eftirlitsferlar séu skráðir með viðunandi hætti.
- Heildstætt áhættumat á reikningsskilaferli og starfsemi Fjársýslu ríkisins liggur ekki fyrir og innra eftirlit hefur ekki verið teiknað upp með formlegum hætti. Hluti af því er að tryggja yfirsýn yfir aðgangsmál að kerfum og að aðgangar starfsmanna og annarra að tölvukerfum séu í samræmi við þeirra verksvið/verklýsingar. Einnig að aðgreining starfa sé skoðuð við yfirferð á innra eftirliti.
- Verulegar úrbætur fengust með því að tímabilum innan ársins var lokað tímanlega en uppgjörsvinna er enn flókin og kallar á mikla

handavinnu. Erfitt er að gera heildaruppgjör fyrir ríkissjóð fyrr en uppgjörum er lokið endanlega hjá öllum ríkisaðilum.

- Í 36. gr. laga nr. 123/2015 eru ákvæði um ábyrgð forstöðumanna og stjórnar ríkisaðila auk þess sem 54. gr. laganna lýsir ábyrgð hvers ráðherra á því að sjá til þess að ríkisaðilar sem undir hann 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 ríkisaðila undirriti sína ársreikninga með fyrirvara.
- 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 orlofsskuldbindinga 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 almannapjónustu og allir þegnar og hagaðilar hafa hagsmuni af að það 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 nokkru leyti 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. Fjárlög ársins 2022 taka mið af flokkun samkvæmt hagskýrslustaðli og verða reikningsskil fyrir A-hluta ríkissjóðs árið 2022 gerð í samræmi við þá flokkun.
- Í ríkisreikningi 2021 eru ýmsir aðilar flokkaðir meðal B- og C-hluta ríkisaðila, sem samkvæmt staðlinum sinna starfsemi sem á heima í kjarnastarfsemi hins opinbera. Í fjárlögum 2022 eru þeir aðilar sem flytjast úr B- og C-hluta flokkaðir í hluta A2 og A3 af starfsemi ríkisins.

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>.

#### 1.4 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 laga nr. 123/2015 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 áformar að birta fleiri reglugerðir á árinu 2022.
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 þarf að vinna áfram að rýni og endurmati á öllum verkferlum við gerð ríkisreiknings þannig að tryggt sé að verklag við reikningshald og reikningsskilagerð stuðli að því að ríkisreikningur geti orðið tilbúinn fyrr.

<sup>2</sup> IPSAS 22 – Disclosure of Financial Information About the General Government Sector

5. Fjársýsla ríkisins þarf að vinna með markvissari hætti að skráningu allra verkferla og áhættuþátta sem varða reikningshald og reikningsskil ríkisins.
6. 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 laga nr. 123/2015 um reikningsskil ríkisins verði uppfyllt með fullri innleiðingu á IPSAS.

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

7. Í almennum athugasemdum við frumvarp sem síðar varð að lögum nr. 123/2015 um opinber fjármál er í kafla VII. "Mat á áhrifum" fjallað um áhrif laganna á starfshætti hjá opinberum aðilum. Enn fremur koma fram í nefndaráliti meirihluta fjárlaganefndar með frumvarpinu áherslur og ábendingar um ávinning af samþykkt frumvarpsins. Þar er m.a. kostnaðarmat sem nær bæði til varanlegs og tímabundins kostnaðar.
8. Ríkisendurskoðun leggur til að fjármála- og efnahagsráðherra hlutist til um að lagt verði mat á virkni laganna, kostnað og ávinning af laga-setningunni og hvort heildarmarkmið með lagasetningunni hafi náðst.

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

9. 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. laga nr. 123/2015. Ríkisendurskoðun hefur kallað eftir þessari reglugerð í undanförunum endurskoðunarskýrslum á ríkisreikningi án þess að brugðist hafi verið við því.

## 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 ríkisendurskoðandi sé trúnaðarmaður Alþingis og ábyrgur gagnvart því við endurskoðun og eftirlit með rekstri og fjármálum ríkisins. Hann er sjálfstæður og engum háður í störfum sínum. 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, 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 þessa að tryggja gott innra eftirlit.

Ríkisendurskoðun vinnur stöðugt að þróun gagnagreininga til öflunar 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 á endurskoðun 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.

Nauðsynlegt er að ríkisaðilar í A-hluta sem mynda mikilvægan hluta af ríkisreikningi fái heildstæða endurskoðun í samræmi við verklagsreglur alþjóðlegra endurskoðunarstaðla. Í því sambandi vill Ríkisendurskoðun benda á nauðsyn þess að endurskoða heimildir embættisins til gjaldtöku fyrir endurskoðunarvinnu hjá A-hluta ríkisaðilum. Með breyttum flokkunarreglum teljast nú fjölmargir ríkisaðilar sem áður tilheyrðu B- og C-hluta, og hafa verið reikningsfærðir vegna endurskoðunarvinnu, nú hluti af A-hluta og ríkir því óvissa um gjaldtökuheimild samkvæmt lögum um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga.

## 2.2 Að reikningskil 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 2021, afkomu ríkissjóðs og breytingu á handbæru fé á árinu 2021 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 ríkisendur-

skoðandi það til fyrirmyndar. Slíkt auðveldar bæði stofnunum og eftirlitsaðilum að nálgast þessar upplýsingar.

Ríkisaðilar þurfa að haga starfsemi sinni í samræmi við ákvæði fjárlaga og fjárukalaga 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 2021 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 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 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 ársreikningum einstakra ríkisaðila, krafa á ríkissjóðs sem ekki er sýnilegt að muni verða gerð upp fyrir en viðkomandi ríkisaðili hættir starfsemi. Ef ríkisaðilum er ætlað að gera ársreikninga sína í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila er ástæða til að skoða

samræmingu í færslumeðferð þessara skuldbindinga og færa þær með viðeigandi hætti í ársreikningum.

Einnig hefur meðferð fjárfestingaframlags valdið vandkvæðum hjá ríkisaðilum, hvað varðar uppgjör og framsetningu upplýsinga í ársreikningum. Það er skoðun ríkisendurskoðanda að þetta fyrirkomulag sé of flókið og má benda á að samkvæmt drögum að nýjum tekjustaðli frá IPSASB<sup>3</sup> fellur þessi færsluáferð ekki að ákvæðum IPSAS. Hins vegar er ekkert sem mælir á móti því að beita þessari uppgjörsaðferð í skýrslum sem eingöngu eru ætlaðar til innri nota hjá ríkinu og þurfa þar með ekki að fylgja regluverki reikningsskilastaðla.

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. Með lokun tímabila hafa skil batnað til muna en nýir aðilar í B- og C-hluta hafa einkum verið eftir á með skil sinna ársreikninga. Mikilvægt er að viðkomandi ráðherrar fylgi því eftir að ríkisaðilar sem undir þá heyra uppfylli ákvæði um skilafresti ársreikninga, sbr. ákvæði 5. mgr. 54. gr. LOF.

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

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

<sup>3</sup> IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board

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 kveður á um skil ríkisaðila á ársreikningi og eignaskrá til Fjársýslu ríkisins, hlutaðeigandi ráðherra og Ríkisendurskoðunar.

Um ábyrgð forstöðumanna og stjórna 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. lögum séu virtir og beina því til hlutaðeigandi ráðherra að þeir fylgi því eftir að ríkisaðilar sem undir þá heyra fari að lögum. 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 efnahagsráðuneyti 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 hefur minnisblaðinu verið vel tekið og úrbótum lofað. Enn skortir á úrbætur og fjölmörg atriði standa áfram óbreytt.

Í skýringu nr. 16 í ríkisreikningi 2021 eru aðilar sem ekki hafa skilað ársreikningi auðkenndir með tilvísun en um er að ræða 15 aðila.

Ríkisendurskoðun hefur samið við nokkur endurskoðunarfyrirtæki 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 endurskoðunarfyrirtækjunum, þar sem farið er yfir ársreikning, endurskoðunarskýrslu og helstu athugasemdir.

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 þeirra eftir því sem við á. Viðbrögð þeirra eru birt í köflum 3.6 og 3.7.

Endurskoðunarskýrsla ríkisreiknings 2021 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. Nánar er gerð grein fyrir innleiðingunni í kafla 3.4.

Íslenska ríkið hefur fullnýtt það innleiðingartímabil sem kveðið er á um í IPSAS og fékk auk þess heimild frá reikningsskilaráði ríkisins til að fresta fullri innleiðingu á fimm stöðlum í allt að fimm ár frá og með árinu 2021. Reikningsskilaráð heimilaði aftur í apríl 2022 frestun á sömu stöðlum og má gera því ráð fyrir að a.m.k. níu ár muni líða frá gildistöku laganna þar til ríkisreikningur verði í fullu samræmi IPSAS.

Ríkisendurskoðun hefur frá upphafi innleiðingar bent á að undirbúningur og fyrirkomulag innleiðingarinnar hefði þurft að vera betri. Þar sem ítarleg innleiðingaráætlun fyrir þá staðla sem fengist hefur heimild til að fresta liggur ekki fyrir er sem stendur ekki hægt að leggja mat á hvort takist að ljúka innleiðingu á IPSAS innan framangreindra tímamarka.

### 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 á 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 IPSAS, 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 hefur verið 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>4</sup> er flokkuð utan A-hlutans. Í IPSAS er sérstakur staðall, IPSAS 22<sup>5</sup>, sem tekur til „hins opinbera“,

<sup>4</sup> Hið opinbera“, e. General Government Sector

<sup>5</sup> e. IPSAS 22 – Disclosure of Financial Information About the General Government Sector

og nær hann til þeirrar starfsemi sem í hagskýrslustöðlum<sup>6</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 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 ríkisendurskoðenda (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.

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 reikningsskilanna 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. 123/2015 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, 2019 og 2020 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 samstæðuuppgjörs er umfangsmikið verkefni sem krefst vandaðs undirbúnings. Þar kemur einnig fram að gert sé ráð fyrir að það muni taka

<sup>6</sup> Statistical Bases of Financial Reporting



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 en samkvæmt heimild frá reiknings-skilaráði ríkisins skal því lokið innan fimm ára frá og með árinu 2021. Útfærð tímasett innleiðingaráætlun liggur ekki fyrir en samkvæmt greinargerð með frestunardeildni til reikningsskilaráðs eru áform um að ljúka fullri innleiðingu samstæðuuppgjors með ríkisreikningi 2024.

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>7</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 innleiðingaráætlunar er þörf þegar farið er út í jafn flókið verkefni og að taka upp nýjar reikningsskilareglur. Undir það sjónarmið tók Alþingi og benti fjárlaganefnd á mikilvægi þess í nefndaráli 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. 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 innleiðingaráætlun vegna þeirra eigi síðar en í nóvember 2021. Með minnisblaði frá fjármála- og efnahagsráðuneytinu og Fjársýslu ríkisins til reikningsskilaráðs ríkisins dagsett 6. apríl 2022 var gerð efnislega grein fyrir áhrifum frestaðra staðla á ríkisreikninginn og áætluð lok innleiðingar. Samkvæmt minnisblaðinu er gert ráð fyrir að fullri innleiðingu ljúki með ríkisreikningi 2024.

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

- IPSAS 13 – Leigusamningar
- IPSAS 35 - Samstæðureikningsskil
- IPSAS 36 - Fjárfestingar í hlutdeildarfélögum (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.

<sup>7</sup> IMF Country Report No. 14/353 – Technical Assistance Report – IPSAS in ICELAND – Towards Enhanced Fiscal Transparency

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 árið 2021 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 setja samræmdar reikningsskilareglur fyrir hið opinbera kerfi í heild sinni.

### 3.5 Starfsemi og verkefni ríkissjóðs

Í 50. gr. laga nr. 123/2015 um opinber fjármál, með síðari breytingum, eru ákvæði um flokkun á starfsemi og verkefnum ríkisins:

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 vörum eða þjónustu til almennings og fyrirtækja.

3. C-hluti. Til C-hluta teljast sameignar- eða hlutafélög í meiri-hlutaeigu 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>8</sup>) er A-hluta starfsemi skilgreind með eftirfarandi hætti:

**Starfsemi sem miðar að því að veita almenningi þjónustu og/eða að veitt er fjármagni 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. Með fjárlögum 2022 hefur verið gerð endurflokkun á grundvelli greinargerðar Hagstofunnar og ætti ríkisreikningur ársins 2022 að taka mið af henni og

þar með orðið samræmi í hagskýrsluuppgjöri og reikningsuppgjöri ríkissjóðs.

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.

<sup>8</sup> IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board

### 3.6 Viðbrögð fjármála- og efnahagsráðuneytis

„Fjármála- efnahagsráðuneytinu bárust drög að endurskoðunarskýrslu Ríkisendurskoðunar til umsagnar þann 23. júní sl. Ráðuneytið telur að margar gagnlegar ábendingar sé að finna í skýrslunni. Áritun ríkisreiknings er án fyrirvara um að reikningurinn gefi glögga mynd af stöðu ríkissjóðs í árslok 2021 en með ábendingu um stöðu innleiðingar alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila (IPSAS) sem er ekki lokið að fullu, en er í samræmi við frestunarheimildir Reikningsskilaráðs ríkisins. Niðurstaða endurskoðunarinnar er sú að rekstur ríkissjóðs hafi gengið vel í öllum aðalatriðum á árinu 2021 þrátt fyrir áföll af völdum COVID-19 heimsfaraldursins.

#### Tillögur til úrbóta og eftirfylgni FJR:

Í skýrslunni eru fjórir liðir ásamt undirliðum þar sem fram koma tillögur til úrbóta. Ráðuneytið mun vinna að bættu verklagi í samræmi við ábendingar sem koma fram í skýrslunni.

#### 1. Eftirfylgni með gerð ársreikninga hjá ríkisaðilum:

Unnið er að því að tryggja að ríkisaðilar standi skil á ársreikningum í samræmi við tímamörk laga um opinber fjármál. Fjársýslan hefur sent út leiðbeiningar til ráðuneyta um lokun tímabila hjá ríkisaðilum í A-hluta. Ráðuneytið vinnur einnig að setningu reglugerða í samræmi við 67.gr. LOF.

#### 2. Gagnrýnin skoðun á verklag við gerð ríkisreiknings:

Vinna við gerð ríkisreiknings gekk vel á árinu 2021 og mun betur en fyrri ár. Frá innleiðingu LOF hefur verklag verið að mótast og á hverju ári hafa skýringar og séryfirlit tekið jákvæðum breytingum. Ráðuneytið mun fela Fjársýslunni að yfirfara alla ferla við gerð ríkisreiknings með það að markmiði að Ríkisreikningur verði tilbúinn fyrr en verið hefur.

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

Á innleiðingartíma laga um opinber fjármál og eftir innleiðingu hefur verið staldrað á ýmsum stigum og metið hvernig og hvort innleiðing sé í takt við markmið laganna og hvað megi bæta. Á síðasta ári var lögnum breytt til að koma til móts við breytta flokkun Hagstofu Íslands.

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

Ráðuneytið hefur hafið undirbúning að setningu reglugerðar um innri endurskoðun. Innri endurskoðun stuðlar að aukinni skilvirkni í starfsemi ríkisaðila og munu fagráðuneyti verða hvött til þess að huga að því hvernig staðið verði að innri endurskoðun hjá þeim og undir stofnana.

Ráðuneytið mun jafnframt fara ásamt Fjársýslunni yfir skýrsluna í heild með það að markmiði að styrkja verklag við reikningshald og fjármálastjórn ríkisins og bæta framsetningu ríkisreiknings.“

### 3.7 Viðbrögð Fjársýslu ríkisins

„Fjársýslu ríkisins bárust drög að endurskoðunarskýrslu Ríkisendurskoðunar 2021 þann 23. júní 2022 og viðbrögð Fjársýslunnar við ábendingum og athugasemdum sem þar koma fram hér á eftir. Eins og undanfarin ár er áritun ríkisendurskoðanda án fyrirvara sem er mikilvægt. Þá er afar jákvætt að fjárhagsstaða íslenska ríkisins er metin traust þrátt fyrir áhrif af COVID-19 og að ríkisreikningurinn gefi glögga mynda af fjárhagsstöðunni, afkomu ársins og fjárhagslegri þróun í samræmi við lög nr. 123/2015 um opinber fjármál (LOF).

Fjársýslan og fjármála- og efnahagsráðuneytið óskaði heimildar reikningsskilaráðs um frestun á fullri innleiðingu nokkurra staðla og er innleiðingu á IPSAS því ekki að fullu lokið, en ákvörðun um frestun á innleiðingu ákveðinna staðla byggir á heimild reikningsskilaráðs í 52. gr. LOF. Innleiðing

laga um opinber fjármál er umfangsmikið verkefni og tekur Fjársýslan undir góðar ábendingar um mikilvægi þess að vinna markvisst að fullri innleiðingu staðlanna og að sjálfsgöðu alltaf eðlilegt að rýna það verklag sem unnið hefur verið eftir og meta hvar hægt er að gera betur.

Ábendingar Ríkisendurskoðunar um ýmsa þætti á innleiðingartíma laganna hafa haft jákvæð áhrif og eru mikilvægar og munu vera það áfram. Mikilvægt markmið er að tryggja nákvæmar og tímanlegar fjárhagsskýrslur sem styðja við góða fjármálastjórn og nýtingu fjármuna og tekur Fjársýslan undir ábendingar Ríkisendurskoðunar í þá átt. Forgangsatríði Fjársýslunnar hefur verið að uppfylla skilyrði staðla sem ársreikningurinn gerir að teknu tilliti til þess sem frestað var innleiðingu á. Alltaf er hægt að gera betur í upplýsingagjöf umfram skilyrði staðla og mun Fjársýslan áfram leita leiða til að þróa þessar upplýsingar í góðu samstarfi við Ríkisendurskoðun og fjármála- og efnahagsráðuneytið.

Fjársýslan er sammála ábendingum um ábyrgð forstöðumanna á fjármálum ríkisaðila og leggur mikla áherslu á að skil ársreikninga verði í samræmi við tímamörk og kröfur Fjársýslunnar. Í skýrslu Ríkisendurskoðunar er vísað í álit fjárlaganefndar um frumvarp til staðfestingar ríkisreiknings 2020. Þar er meðal annars fjallað um endurmat verkferla við gerð ríkisreiknings. Ljóst er að 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.

Á árinu 2021 náðist sá áfangi hjá Fjársýslunni að farið var að loka tímabilum innan ársins sem hefur stutt mjög við aukinn aga í reikningshaldi. Þá hefur verklagið við gerð reikningsskila verið þróað áfram og horf til þess að einfalda það og sjálfvirknivæða. Vöruhús fjárhagsgagna hefur verið nýtt frekar, opinber birting ársreikninga, vefsíða með fjárhags- og mannauðs-upplýsingum ríkisins og þjónustugátt sem heldur utan um þjónustu Fjársýslunnar við ríkisaðila. Allt þetta kom saman í því að ríkisreikningur ársins 2021 lá fyrir 31.maí 2022 eða mánuði fyrr en fyrra ár. Þetta náðist þrátt fyrir áhrif COVID-19 á mönnun og stórt verkefni sem Fjársýslunni var falið við að útfæra umfangsmiklar breytingar á verkaskiptingu ráðuneyta í samræmi við stjórnarsáttmála ríkisstjórnarinnar.

Hafin er vinna við það að taka tillit til flokkunarbreytinga sem tengjast A1, A2 og A3 hluta og er gert ráð fyrir því að samstæðureikningur ársins 2022 muni innihalda alla samstæðu A-hluta ásamt því sem eftir stendur í B-hluta. Þau markmið munu hins vegar ekki nást án góðs samstarfs við forsvarsaðila þeirra félaga og sjóða sem þar falla undir, sem og fjármála- og efnahagsráðuneyti og Ríkisendurskoðun.“

## 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 2020.

### 4.1 Ríkistekjur

Heildartekjur ríkissjóðs námu 1.014 ma.kr. á árinu 2021 sem er um 111 ma.kr. hækkun frá árinu 2020 þegar tekjurnar námu 903,1 ma.kr. Skatttekjur og tryggingagjald hækkuðu um 63,5 ma.kr. á milli ára en á móti vegur að fjármagnstekjur lækkuðu um 5,3 ma.kr. frá fyrra ári og hlutdeildartekjur lækkuðu um 29,0 ma.kr.

Tafla 1 Ríkistekjur

Tekjur ríkissjóðs (í m. kr.)	2021	2020	kr.	%
Skatttekjur	709.343	654.862	54.481	8,30%
Tryggingagjald	98.618	89.583	9.035	10,09%
Aðrar ríkistekjur	22.257	18.211	4.046	22,22%
Tekjur af starfsemi	41.255	39.176	2.079	5,31%
Fjármagnstekjur	5.889	11.229	-5.340	-47,56%
Matsbreyting eigna	75.842	0	75.842	--
Hlutdeildartekjur	61.074	90.085	-29.011	-32,20%
	<b>1.014.278</b>	<b>903.146</b>	<b>111.132</b>	<b>12,30%</b>

### 4.1.1 Framkvæmd endurskoðunar

Stærsti hluti ríkissjóðstekna er innheimtur í tekjubókhaldskerfi ríkisins (TBR). Þess vegna var lögð áhersla á annars vegar að yfirfara afstemmingar á milli álagningarkerfa 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 gagnagreiningar 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 þess að 96,6% áætlana eru ekki tekjufærðar. Á árinu 2021 voru eftirstöðvar lækkaðar um 7,4 ma.kr. vegna áætlana. 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 enn einu sinni til þess 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 áður nefnd 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).

#### 4.1.2 Eftirstöðvar og niðurfærsla

Eftirstöðvar ríkissjóðstekna námu 112,6 ma.kr. í árslok 2021 samanborið við 109,2 ma.kr. í árslok 2020. Beinar afskriftir og gjaldfærð niðurfærsla námu 21,8 ma.kr. sem er nánast sama tala og árið 2020. Í séryfirliti 1 er gerð m.a. grein fyrir breytingu eftirstöðva á milli ára.

Gjaldfallnar eftirstöðvar gjalda og skatta sem innheimt eru af innheimtumönnum ríkissjóðs í tekjubókhalddskerfi ríkisins námu 199,3 ma.kr. í árslok 2021. Þar af námu eftirstöðvar höfuðstóls 169,5 ma.kr.

**Tafla 2 Eftirstöðvar ríkistekna**

Tímabil ( m. kr.)	Höfuðstóll	Dr.vextir	Kostn.	Samtals	%
Árin 2018 - 2021	144.532	12.565	132	157.229	78,90%
Árin 2010 - 2017	21.085	11.411	155	32.651	16,40%
Árin 2000 - 2009	3.795	4.841	6	8.642	4,30%
Árin 1988 - 1999	41	712	0	753	0,40%
	<b>169.453</b>	<b>29.529</b>	<b>293</b>	<b>199.275</b>	<b>100,00%</b>

Af einstökum gjaldflokkum eru hæstu eftirstöðvar í þing- og sveitarsjóðsgjöldum 66,3 ma.kr. Eftirstöðvar virðisaukaskatts nema 22,0 ma. kr., eftirstöðvar vanskila launagreiðanda vegna staðgreiðslu nema 24,1 ma. kr. Eftirstöðvar dómsekta/sakarkostnaðar námu 10,1 ma.kr.

Í skýringu 22 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 fjögurra ára. Þannig eru eftirstöðvar skatttekna sem eru

eldri en þriggja ára færðar niður að fullu. Sömu aðferð er beitt við viðurlög og dráttarvexti en þar eru eftirstöðvar sem eru eldri en tveggja ára færðar niður að fullu. Ekki er hægt að reikna síðari niðurfærsluna fyrr en búíð er að færa þá fyrri til bókar. Báðar aðferðir eru flóknar og tímafrekar. Við þetta er bætt sérstakri Covid-19 niðurfærslu fyrir árið 2021. Ríkisendurskoðun leggur til að stuðst verði við eina aðferð við mat á eftirstöðvum ríkissjóðs til að flýta uppgjöri.

Bókfært framlag í niðurfærslusjóð lækkaði um 10,6 ma.kr. á árinu 2021 og stóð hann í rúmum 101 ma.kr. í árslok 2021. Niðurfærslusjóðurinn endurspeglar mat stjórnenda á innheimtumöguleikum krafna sem vistaðar eru í tekjubókhalddskerfinu. 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 tekjubókhalddskerfinu. Annars vegar þarf gjaldþrotaskiptum að vera lokið, en þau geta oft og tíðum tekið langan tíma, og hins vegar að krafan sér fyrnd en almennur fyrningarfrestur er fjögur ár, en hægt er að rjúfa fyrningarfrestinn með ákveðnum innheimtuaðgerðum. Beinar afskriftir á gjöldum og sköttum sem innheimtir eru hjá innheimtumönnum ríkissjóðs námu 32,4 ma.kr. á árinu 2021.

#### 4.2 Eignaskráningakerfi

Einn kerfishluti í Orra, fjárhags- og mannauðskerfi ríkisins, er eignakerfi. Einungis er haldið utan um lítinn hluta af fastafjármunum ríkisins í eignakerfinu og nokkrir ríkisaðilar eru ekki með eignir sínar þar inni. Ríkisendurskoðun keyrði saman upplýsingar úr fjárhagshluta Orra (GL) og bar saman við upplýsingar úr eignakerfinu (FA). Eftirfarandi frávik komu fram.

**Tafla 3 Varanlegir rekstrarfjármunir 31.12.2021 (fjárhæðir í m.kr.)**

Flokkar eigna	Skráð í		Utan
	Samtals	eignakerfi	eignakerfis
180 Verk í vinnslu	42.552	0	42.552
181 Tæki og búnaður	10.264	9.865	399
182 Lækninga- og ranns.tæki	9.962	9.931	31
183 Farartæki og vélar	18.408	4.879	13.529
184 Fasteignir	227.474	1.383	226.091
186 Stoðkerfi	667.700	5	667.695
188 Önnur eignakaup	1.940	1.808	132
189 Óefnislegar eignir	1.951	1.561	390
<b>Samtals</b>	<b>980.251</b>	<b>29.432</b>	<b>950.819</b>

Meginskýring á því að eignir eru utan eignakerfis eru þær að fasteignir eru að litlu leyti skráðar í eignakerfi og samgöngukerfi (stoðkerfi) eru utan eignaskrár. Nokkrir stórir ríkisaðilar nota eigin eignakerfi til að halda utan um sínar eignir, en þar eru Vegagerðin og Landhelgisgæslan stærstu einstöku aðilarnir. Þá eru mannvirki í byggingu utan eignakerfisins. Með því að halda utan um eignir í eignakerfinu og hafa það sem grunn að færslu afskrifta í bókhaldi verður vinna við mánaðar-, ársfjórðungs- og ársuppgjör fyrir ríkissjóð einfaldari.

### 4.3 Mannvirki á framkvæmdastigi

Í ríkisreikningi er kostnaður vegna bygginga og verkefna á framkvæmdastigi ekki aðgreindur, nema hvað varðar óefnislegar eignir, sbr. skýringu nr. 17 í reikningnum.

Ekki liggja fyrir upplýsingar um samgöngumannvirki á framkvæmdastigi í árslok 2021.

Húseignir í byggingu eru samkvæmt bókhaldi um 40,5 ma.kr. og sundurliðast í töflu 4 með eftirfarandi hætti eftir ráðuneytum:

**Tafla 4 Húsnæði í byggingu**

Húsnæði í byggingu (í m.kr.)	2021	2020	2019
Æðsta stjórn og forsætisráðuneytið	3.133	2.048	1.076
Mennta- og menningarmálaráðun.	6.629	4.044	2.389
Dómsmálaráðuneytið	203	205	299
Félagsmálaráðuneytið	10	7	6
Heilbrigðisráðuneytið	25.752	18.391	14.543
Fjármála- og efnahagsráðuneytið	1.648	1.280	832
Atvinnuvega- og nýsköpunarráðun.	31	0	0
Samgönguráðuneytið	0	600	0
Umhverfisráðuneytið	3.093	1.815	953
<b>Samtals</b>	<b>40.499</b>	<b>28.390</b>	<b>20.098</b>

Stærsta einstaka verkefnið heyrir undir heilbrigðisráðuneytið og er vegna byggingar nýs Landspítala. Það stendur í um 15,9 ma.kr. í árslok 2021. 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.

Eðlilegt er að greina með skýrum hætti þau mannvirki sem eru á framkvæmdastigi frá þeim sem eru fullbúin og notuð til að sinna þjónustu hins opinbera. Auk þess þarf að gera grein fyrir skuldbindingum vegna verksamninga sem búið er að skuldbinda ríkissjóð fyrir og upplýsa um þá í skýringum.



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.

#### 4.4 Samgöngumannvirki - Vegir og hafnir

Samgöngukerfi er stærsta bókfærða eign ríkissjóðs en undir samgöngumannvirki falla vegir, brýr, jarðgöng og annað því tengt að fjárhæð 651,9 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 eignirnar voru eignfærðar á áætluðu kostnaðarverði. Breytingin á vegakerfinu á hverju ári fyrir utan eignfærslur er færð 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 18 í ríkisreikningi kemur fram að þessar eignir eigi að vera afskrifaðar miðað við áætlaðan líftíma. Ekki er 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.

Í ríkisreikningi vantar upplýsingar um fjárfestingar í samgöngumannvirkjum á framkvæmdastigi og skuldbindandi samninga þeim tengdum. Nauðsynlegt er að aðgreina með skýrum hætti þau samgöngumannvirki sem eru í notkun, þau sem eru aflögð og tekin úr notkun og þau mannvirki sem eru á framkvæmdastigi og hafa ekki verið tekin í notkun.

Mikilvægt er að Vegagerðin komi sér upp nýju kerfi til að halda utan um samgöngumannvirki þannig að hægt sé að rekja eignfærslur niður á

undirliggjandi reikninga, sjá hvort og hvernig viðkomandi vegur er afskrifaður og hvert árlegt endurmat vegarins er.

#### 4.5 Flugsamgöngumannvirki

Félagið Isavia Innanlandsflugvelli ehf., sem er dótturfélag Isavia ohf., var stofnað í desember 2019 um rekstur og uppbyggingu flugvalla innanlands. Samkvæmt skýrslu stjórnar félagsins kemur fram að það rekur 12 áætlunarflugvelli og 37 landingarstaði. Félagið ásamt móðurfélagi sínu Isavia ohf. er með þjónustusamning við innviðaráðuneytið þar sem félaginu er falinn rekstur flugvalla og flugleiðsöguþjónusta á flugvöllum innanlands ásamt viðhaldi og uppbyggingu á þeim í samræmi við ákvarðanir stjórnvalda á hverjum tíma. Þjónustusamningurinn er tvískiptur, annars vegar rekstrarhluti flugvalla og flugleiðsöguþjónustu innanlandsflugvalla og hins vegar framkvæmdaáætlun, sem er vegna uppbyggingar og viðhalds á flugvöllum innanlands.

Árið 2021 voru tekjur Isavia innanlandsflugvalla ehf. af þjónustusamningi 1.869 m.kr. Samkvæmt fjárlögum 2021 var ráðstafað til framkvæmda vegna innanlandsflugvalla 1.795 m.kr. og sú fjárhæð greidd til Isavia ohf. Framlag til framkvæmda er að mestu óráðstafað í árslok 2021 og í ársreikningi Isavia ohf. er óráðstafað framlag fært til skuldar við Isavia Innanlandsflugvelli ehf. og sama fjárhæð færð hjá dótturfélaginu sem krafa á móðurfélagið. Í ríkisreikningi 2021 eru eignfærðar fjárfestingar í flugsamgöngumannvirkjum 540 m.kr. Í séryfirliti 16 kemur fram að nettó yfirfærð fjárheimild til fjárfestinga í flugvöllum og flugleiðsöguþjónustu sé 2.141 m.kr. Það er því erfitt að átta sig á fjárfestingu og fjárveitingu til flugsamgöngumannvirkja hjá hinu opinbera árið 2021 á grundvelli þeirra upplýsinga sem koma fram í ríkisreikningi og fylgiriti hans.

Vegna innanlandsflugvalla eru flugbrautir, flughlöð og götur ekki eignfærðar, hvorki hjá ríkissjóði né hjá Isavia en stærstur hluti húseigna, svo sem flugstöðvamanvirki, flugskýli og geymslur virðist eignfærðar í bókum

ríkissjóðs. Rekstrarkostnaður, viðhald og endurbætur á flugvallamannvirkjum innanlands eru færð í reikningsskilum Isavia innanlandsflugvalla ehf.

Flugbrautir, flughlöð og götur sem gangu til íslenska ríkisins við brottför varnarliðsins á Keflavíkflugvelli voru ekki verðmetin og færð í ríkisreikningi þar sem ekki var lagt í þá vinnu þegar nýjar reikningsskilareglur tóku gildi fyrir ríkissjóð í ársbyrjun 2017. Umsýslukostnaður, viðhald og endurbætur vegna mannvirkjanna er hjá Isavia ohf. Þó eignirnar séu alfarið utan bókhalds hjá ríkinu. Samkvæmt heimildarlið 7.13 í 6. grein fjárlagafrumvarps ársins 2022 er fjármála- og efnahagsráðherra heimilt að afsala, í samráði við utanríkisráðuneytið, flugbrautakerfi tengdu akbrautakerfi og flughlöðum á Keflavíkflugvelli til Isavia ohf. Nauðsynlegt er að þessar eignir verði metnar til verðs áður en framangreind heimild verður nýtt.

Til að uppfylla ákvæði reikningsskilareglna sem gilda hjá ríkissjóði með innleiðingu á IPSAS reikningsskilastaðlinum ber að meta og færa öll flugvallamannvirki sem íslenska ríkið á og hefur umráð yfir í ríkisreikningi. Á meðan eignir ríkisins eru ekki skráðar eða metnar til verðs getur Ríkisendurskoðun ekki staðfest að fullu réttmæti þeirra í ríkisreikningi.

#### 4.6 Vaðlaheiðargöng

Í skýringu nr. 18 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. 28.

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<sup>9</sup> verkefni.

Samkvæmt heimildarlið 5.5 í 6. grein fjárlagafrumvarps 2022 er fjármála- og efnahagsráðherra heimilað að nýta samningsbundinn rétt til að breyta láni Vaðlaheiðargangna hf. í langtímalán og í hlutafé eða annan rétt samkvæmt lánasamningi til að taka við hlutafé í félaginu. Nauðsynlegt er að lagt verði mat á raunvirði lánsins áður en fjárhagsleg endurskipulagning félagsins verður framkvæmd í samræmi við framangreinda heimild.

#### 4.7 Bókfært verð varanlegra rekstrarfjármuna og óefnislegra eigna

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

##### 4.7.1 Mat á varanlegum rekstrarfjármunum

Mat á varanlegum rekstrarfjármunum skal annað hvort miðast við kostnaðarverð að frádregnum afskriftum og virðisrýrnun eða við 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 eignum 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 berra sérfræðinga. Eignir sem almennt hafa þekkt markaðsverð, eru sem dæmi byggingar sem ekki eru sérhæfðar vegna tiltekinnar starfsemi, land og lóðir,

---

<sup>9</sup> Samvinnuleið einkaaðila og hins opinbera (e. public-private partnership)

ökutæki og véla og 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 rekstrarfjármunum sem eignfærðir eru í ríkisreikningi, en við yfirfærslu á nokkrum fasteignum frá ríkissjóði til Ríkiseigna var gerð matsbreyting sem færð er yfir á 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 18. Ríkisendurskoðun er ekki kunnugt um að framkvæmt hafi verið virðismat á eignunum og því er ekki forsenda til að staðhæfa að ekki hafi verið vísbendingar um virðisrýrnun á árinu 2021.

#### 4.7.2 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 reikningsskila-degi.

Eins og nánar er gerð grein fyrir hér á eftir í kafla 4.8 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. 17, þar sem fjallað er um reikningsskilaaðferðir, er vísað til þess að eignirnar séu skoðaðar m.t.t. virðisrýrnunar og ekki hafi verið vísbending um virðisrýrnun á árinu 2021.

#### 4.8 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 benti á í endurskoðunarskýrslu vegna ríkisreiknings 2020 að upplýsa ætti um þessar eignir í skýringum með ríkisreikningi, hvert áætlað upphaflegt kostnaðarverð þeirra er, heildarafskriftir og áætlaðan notkunartíma. Slíkar upplýsingar ber að veita samkvæmt IPSAS. Í skýringu nr. 17 í ríkisreikningi er lauslega vikið að eldri kerfum sem enn er í notkun, en ekki er gerð tilraun til að upplýsa um kostnaðarverð.

Fjármála- og efnahagsráðuneytið er að vinna að úttekt á þeim arfleifðarkerfum (e. legacy systems) sem enn eru í notkun hjá ríkinu en mikilvægt er að gera ítarlegt mat á þeim, endurnýjunarþörf og tímasetta áætlaða fjárfestingaáætlun.

Upplýsingakerfi eru ein mikilvægasta innviðaeign sem ríkissjóður nýtir í starfsemi sinni. Ríkisendurskoðun áréttar því mikilvægi þess fyrir ríkið að eiga heildstætt yfirlit yfir þessi kerfi, tilgang með notkun þeirra, aldur og endurnýjunarþörf.

#### 4.9 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 lagði áherslu á að skoða vegna endurskoðunar á ríkisreikningi fyrir árið 2020 og hefur einnig lagt áherslu á vegna ársins 2021. Í því sambandi var send út fyrirspurn til tíu stofnana í A-hluta árið 2020 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 5 Eignfærð upplýsingakerfi

Tegund (fjárhæðir í m.kr.)	2021	2020	2019	2018	2017
18910 – Tölvakerfi	1.114	1.031	787	682	304
18915 – Hugbúnaðarleyfi	272	138	172	118	102
<b>Eignfærð uppl. kerfi samtals</b>	<b>1.386</b>	<b>1.169</b>	<b>959</b>	<b>800</b>	<b>406</b>

Einungis hluti af þeim upplýsingakerfum sem eru í notkun innan ríkiskerfisins hafa verið eignfærð. 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 6 Stofnkostnaður upplýsingakerfa

Tegund – (fjárhæðir í m.kr.)	2021	2020	2019	2018	2017
54520 Hugbúnaðargerð	3.149	3.481	2.813	2.730	2.478
54521 Hugbúnaðargerð, án VSK	685	671	619	533	417
55170 Hugbúnaður (tilbúinn)	3.508	2.790	2.504	2.120	1.351
<b>Samtals</b>	<b>7.342</b>	<b>6.942</b>	<b>5.936</b>	<b>5.383</b>	<b>4.246</b>

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 er að ræða 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 auðvelað mat á því hvað teljist eðlileg endurnýjun 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.

#### 4.9.1 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. Eins og áður var getið var við innleiðingu á LOF 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 og eru upplýsingar í skýringu 17 um þær ófullnægjandi.

#### 4.9.2 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 tölvu-umhverfi er líklega ekki eftirsóknarverð. Þó hægt sé að keyra kerfin áfram í einhver ár mun sá tími koma að nauðsynlegt verður að ráðast í endurnýjun svo ekki myndist aukin tækniskuld með verulegum kostnaði og áhættu fyrir ríkissjóð.

#### 4.10 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 fjárfestingaframlög 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. Mikils ósamræmis gætir hjá ríkisaðilum í eignfærslum á smærri eignum. Sumir hafa sett sér viðmið um eignfærslufjárhæðir á meðan aðrir eignfæra hluti með óverulegri fjárhæð.

Í minnisblaði sem Ríkisendurskoðun tók saman í mars 2019 og sendi fjármála- og efnahagsráðuneytinu var lagt til að settar yrðu samræmdar reglur sem byggðust á því að smærri eignir væru gjaldfærðar á kaupári enda mynda þær óverulegan hluta af eignasafni ríkisins. Hins vegar bæri þessum ríkisaðilum að halda eignaskrá áfram. Að mati Ríkisendurskoðunar einfalda samræmdar reglur bókhaldsmeðferð, fækkar færslum í bókhaldi og gerir meðferð svokallaðs „fyrirframgreidds fjárfestingaframlags“ í bókum ríkisaðila einfaldara.

#### 4.11 Handbært fé

Mikilvægt er að ríkissjóður framfylgi gildandi reglum um lausa-fjárstýringu, endurskoði reglugerð um sjóðstýringu og setji verklagsreglur til að nýting ríkisfjár verði markvissari.

Ríkisendurskoðun var með athugasemd um sjóðstýringu ríkisaðila í Ríkisreikningi ársins 2020 og í kjölfarið setti fjármála- og efnahagsráðherra

reglugerð nr. 822/2021 um sjóðstýringu ríkisaðila og verkefna í A-hluta ríkissjóðs þar sem gert er ráð fyrir að Fjársýslan myndi setja verklagsreglur um framkvæmd sjóðstýringar. Þær verklagsreglur hafa enn ekki verið gefnar út.

Við vinnu vegna ríkisreiknings 2021 var sjóðstýring ríkisaðila aftur skoðuð sérstaklega. Skoðaðir voru allir bókhaldsliðir í A-hluta sem færðir eru á bókhaldslykil „11 Sjóður og bankareikningar“. Alls voru það 163 fjárlagaliðir, sem lúta sjóðstýringu FJS, sem hafa bókaða bankainnstæður eða sjóð samtals að fjárhæð 29 ma.kr. 24 fjárlagaliðir voru með sjóðstöðu umfram 100 m.kr.

Ríkisendurskoðun telur mikilvægt að fjármála- og efnahagsráðuneyti endurskoði reglugerð nr. 822/2021 um sjóðstýringu ríkisaðila og verkefna í A-hluta ríkissjóðs. Endurskoðun reglna þurfi m.a. að taka á meðferð innlendra gjaldeyrisreikninga og bankainnstæða erlendis auk vörslufjár. Þá þarf að tryggja að dreifing fjárheimilda sé í samræmi við samþykktar rekstraráætlanir. Þessi atriði myndu m.a. styrkja markmið reglugerðarinnar um að treysta faglega stýringu veltufjármuna.

Fjársýsla ríkisins þarf að hafa yfirsýn yfir bankareikninga ríkisaðila og viðhafa virka sjóðstýringu ríkisaðila og verkefna í A-hluta. Ekki á að vera mögulegt að mynda neikvæða stöðu á bankareikningum. Tekið var saman yfirlit yfir fjárlagalið sem voru með sjóðstöðu umfram 100 m.kr. og jafnframt voru með sjóðstöðu umfram 2% af heildarfjárheimild.

**Tafla 7 Sjóðstaða umfram 2% af fjárheimild**

Í milljónum króna	Sjóður	Fjárheimild	Umfram 2 %
00201 - Alþingi	270	4.936	171
02201 - Háskóli Íslands	6.126	22.849	5.669
02231 - Rannsóknamiðstöð Íslands	252	412	244
03300 - Sendiráð Íslands	2.750	4.198	2.666
03390 - Alþjóðleg þróunarsamvinna	213	7.339	66
04415 - Sjóður til síldarrannsókna	271	239	266
07821 - Tryggingastofnun ríkisins	122	1.733	87
07827 - Lífeyrstryggingar	3.755	142.547	904
07980 - Vinnumálastofnun	5.109	380	5.101
07984 - Atvinnuleysistryggingasjóður	2.302	83.506	632
08791 - Heilbrigðisstofnun Suðurnesja	104	3.794	29
09210 - Skatturinn	227	8.475	58
09905 - Ríkiskaup	210	174	206
10211 - Vegagerðin	1.390	21.544	959
10221 - Samgöngustofa	274	1.293	248
10241 - Hafnabótasjóður	103	1.273	78
10661 - Húsnæðis- og mannvirkjastofnun	112	692	98
14381 - Ofanflóðasjóður	518	3.505	448
14412 - Veðurstofa Íslands	122	1.319	96
<b>Samtals</b>	<b>24.230</b>	<b>310.209</b>	<b>18.026</b>

#### 4.12 Flokkun á starfsemi og útgjöldum

Ríkisendurskoðun áréttar mikilvægi þess að samræmi sé á milli flokkunar á starfsemi ríkisins og útgjalda þess í ríkisreikningi og hagskýrsluuppgjörom. Samræmi þar á milli einfaldar uppgjörin og samanburð á milli reikningsskila og hagskýrslna.

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

#### 4.12.1 Útgjöld

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>10</sup>. Alþjóða reikningsskilaráðið fyrir opinbera aðila (IPSASB) er að vinna að nýjum staðli um tilfærsluútgjöld sem stóð til að gefa út síðari hluta ársins 2021 en útgáfa hans hefur frestast. Í umræðuskjali

<sup>10</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

vegna staðalsins er skilgreining á því hvað flokkast sem tilfærslur<sup>11</sup> og er hún í samræmi við skilgreiningar skv. GFS.

Ríkisendurskoðun hefur áður bent sérstaklega á að hún telji flokkun útgjalda í ríkisreikningi í ósamræmi við reikningsskila- og hagskýrslustaðla. Það á sérstaklega við um liði sem felldir eru undir annan rekstrarkostnað. Einkum er um að ræða útgjöld ríkisins sem byggja á samningum við ríkisaðila sem flokkaðir eru ýmist innan eða utan A-hluta ríkisins.

Ríkissjóður er ekki endanlegur neytandi þeirrar þjónustu sem þessir aðilar veita, eins og á t.d. við um útgjöld vegna kaupa á samningsbundinni þjónustu við reksturs upplýsingakerfa ríkisaðila, samningsbundinni þjónustu vegna viðhalds og byggingar mannvirkja ríkisins og annarrar viðlíka þjónustu sem ríkið er kaupandi að og notar vegna starfsemi sinnar.

Mikilvægt er að leita samræmis til að auðvelda gerð samanburðarhæfra uppgjöra.

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>11</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.

#### 4.12.2 Samsetning opinberra útgjalda – samanburður við hin Norðurlöndin

Á vef Alþjóðagjaldeyrissjóðsins (imf.org) eru birtar tölur um opinber fjármál (Government Finance Statistics) og þegar skoðuð er hlutfallsleg samsetning opinberra útgjalda á Norðurlöndunum kemur eftirfarandi í ljós:

**Tafla 8 Samsetning opinberra útgjalda**

Expense 2020	Ísland	Danmörk	Finnland	Noregur	Svíþjóð
Compensation of employees	32,60%	29,20%	22,60%	28,60%	26,10%
Use of goods and services	24,10%	16,90%	19,70%	14,20%	14,10%
Consumption of fixed capital	5,00%	4,90%	6,30%	7,30%	6,70%
Interest expense	8,20%	0,00%	1,30%	1,20%	0,70%
Subsidies expense	3,70%	6,00%	3,30%	4,70%	5,60%
Grants expense	0,70%	n/a	n/a	2,00%	3,50%
Social benefits expense	20,40%	34,10%	41,10%	35,00%	33,10%
Other expense	5,40%	n/a	n/a	7,00%	10,20%
	<b>100,00%</b>	<b>91,10%</b>	<b>94,30%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

Framangreindur samanburður er settur fram til umhugsunar þar sem Ríkisendurskoðun hefur áður bent á að hugsanlega sé flokkun á milli rekstrarútgjalda og tilfærsluútgjalda í ósamræmi við flokkunarreglur skv. stöðlum. Það vekur athygli að á Íslandi er mun hærra hlutfalli opinberra útgjalda varið til kaupa á vöru og þjónustu („use of goods and services“) en á hinum Norðurlöndunum. Á Íslandi er þetta hlutfall 24,1% á árinu 2020 en 14,2% í Noregi og 14,1% í Svíþjóð.

Á móti kemur að félagslegar tilfærslur („Social benefits expense“) eru mun lægri hér á landi en hjá hinum Norðurlöndunum. Sem dæmi má nefna að

20,4% ríkisútgjalda var varið til þessara mála hér á landi á árinu 2020 á meðan hlutfallið var 35% í Noregi og 33,1% í Svíþjóð.

Ríkisendurskoðun hefur ekki gert ítarlega skoðun á því hvernig staðið er að flokkun útgjalda, en út frá því sem áður hefur verið bent á gæti hluti af skýringunni legið í því að ósamræmi sé í flokkun rekstrarútgjalda og tilfærsluútgjalda.

#### 4.12.3 Flokkun á starfsemi

Með gildistöku laga nr. 123/2015 um opinber fjármál varð meiriháttar breyting á framsetningu og innihaldi ríkisreiknings. Lögin fela það m.a. í sér að fylgja þarf alþjóðlegum reikningsskilastöðlum fyrir opinbera aðila (IPSAS) en staðlarnir byggja að grunni til á alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS) sem taka mið af þörfum aðila í atvinnurekstri sem hafa hagnaðarsjónarmið að leiðarljósi. Auk þess að byggja á IFRS eru alþjóðlegir hagskýrslustaðlar hafðir til hliðsjónar við gerð IPSAS hvað varðar flokkun á starfsemi og flokkun og framsetningu einstakra liða í reikningsskilum.

Ein meginbreytingin sem leiðir af fylgni við IPSAS er að flokka ber starfsemi opinberra aðila í samræmi við flokkunarreglur alþjóðlegra hagskýrslustaðla. Reglurnar fela það m.a. í sér að eðli starfsemi ræður flokkun en ekki í hvaða formi hún er rekin. Með fylgni við flokkunarreglur hagskýrslustaðla fæst því samræmi á milli þjóðhagsreikninga Hagstofu Íslands og þess reikningsuppgjörs sem ríkisreikningurinn felur í sér, hvað varðar þá starfsemi sem uppgjörin ná til. Matsreglur og framsetning getur þó verið mismunandi enda eru markmið með uppgjörunum af ólíkum toga.

Flokkun á starfsemi ríkisins, eins og hún hefur birst í ríkisreikningi, mun breytast og taka fjárlög ársins 2022 mið af breyttum forsendum. Sú starfsemi ríkisins sem fellur undir „hið opinbera“, og má skilgreina sem kjarnastarfsemi opinberra aðila, eins og áður var talið að A-hluta starfsemi ríkisins endurspegladi, tekur nú til fleiri ríkisaðila. Í frumvarpi til fjárlaga 2022



er gerð nánari grein fyrir þessum breytingum en A-hlutanum verður eftirleiðis skipt í þrjá megin hluta.

- A1-hluti. Starfsemi sem einkanlega er fjármögnuð með skatttekjum, lögbundnum þjónustutekjum og framlögum.
- A2-hluti. Starfsemi lána- og fjárfestingasjóða og önnur starfsemi sem er rekin undir stjórn ríkisins og stendur undir sér með sölu á vöru eða þjónustu, leigu og lánstarfsemi.
- A3-hluti. Starfsemi hlutafélaga sem eru að meirihluta í eigu ríkissjóðs en sinna hlutverkum á sviði opinberrar þjónustu samkvæmt alþjóðlegum hagskýrslustöðlum.

Framangreind breyting á flokkun nær ekki til allra ríkisaðila, þar sem hluti þeirra er áfram flokkaður í B- og C-hluta, er þar er fyrst og fremst um að ræða aðila sem hafa hagnaðarsjónarmið að leiðarljósi í rekstri sínum og eru stjórnunar- og fjárhagslega sjálfstæðar einingar.

Í kafla 6.1 í fjárlagafrumvarpi ársins 2022 er gerð grein fyrir þessum breytingum og þar kemur fram að markmiðið sé að breytt flokkun hafi sem minnst áhrif á starfsemi þessara aðila. Þar er bent á að þeir aðilar sem áður voru flokkaðir með B- og C-hluta hafi notið fjárhagslegs sjálfstæðis umfram þá aðila sem tilheyra A1 hlutanum og áfram talið nauðsynlegt í tilviki hlutafélaga að um þau gildi að mestu almennar reglur hlutafélaga. Setja þau t.d. áfram fram reikningsskil sín samkvæmt lögum um ársreikninga en ekki IPSAS reikningsskilastöðlunum eins og við á um A1- og A2-hlutann. Rétt er að taka það fram að samkvæmt lögum um ársreikninga ber öllum hlutafélögum, þar með talið einkahlutafélögum og opinberum hlutafélögum, að gera ársreikninga sína í samræmi við lög um ársreikninga. Eðli og tilgangur starfseminnar eða eignarhald hefur því ekki með það að gera hvernig reikningsskilum skuli háttað. En eins og fram kemur í umfjöllun um þessa breytingu í fjárlagafrumvarpi 2022 er gert ráð fyrir óbreyttum reikningsskilareglum fyrir ríkisaðila sem flokkast sem A-3 hluti ríkissjóðs, þó efnislega eigi starfsemi flestra þeirra fremur samleið með starfsemi hins

opinbera þar sem hagnaðarsjónarmið eru ekki lögð til grundvallar í starfseminni.

Í einstaka tilvikum er A-hluta starfsemi falin dótturfélögum C-hluta ríkisaðila eins og á við um Isavia Innanlandsflugvelli ehf. eða að hluti af A-hluta starfsemi sé hjá C-hluta aðilum þó hún sé ekki aðgreind í sérstökum dótturfélögum. Það á við um uppbyggingu og rekstur fjarskiptasambanda í öryggisskyni fyrir íslenskt samfélag sem er í umsjá Farice ehf. Ríkisendurskoðun bendir á mikilvægi þess að allir þættir starfsemi ríkisins sem tilheyra A-hlutanum séu meðtaldir í heildarreikningsskilum fyrir A-hlutann. Að mati Ríkisendurskoðunar er eðlilegra verklag við gerð sérgreinds A-hluta uppgjors fyrir ríkissjóð Íslands að brjóta það út frá heildarsamstæðureikningi fyrir íslenska ríkið, eins og IPSAS 22 gerir ráð fyrir, fremur en að binda það saman úr ýmsum áttum eins og nú er gert.

Reikningsskil A-hluta ríkissjóðs í heild skulu gerð á grundvelli alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila og því þarf í heildaruppgjöri fyrir A-hlutann að aðlaga reikningsskil ríkisaðila í A3-hluta að uppgjöri samkvæmt alþjóðlegu stöðlunum til að samræma matsreglur og önnur frávík á milli ársreikningalaga og IPSAS. Eðlilega þarf samskonar aðlögun að eiga sér stað þegar að því kemur að ríkisaðilar sem áfram flokkast utan A-hluta verða teknir inn í heildarsamstæðu ríkisins. Þessi flokkunarbreyting vegna A-hluta starfsemi ríkisins hefur því umtalsverð áhrif á gerð ríkisreikningsins og þar með vinnu Ríkisendurskoðunar við endurskoðun á ríkisreikningnum.

#### 4.12.4 Starfsþáttayfirlit

IPSAS gerir ráð fyrir því að gerð sé grein fyrir starfsemi opinberra aðila eftir meginstarfsþáttum og gildir sérstakur staðall, IPSAS 18, um gerð starfsþáttayfirlita. Það er ákvörðunaratriði einstakra reikningsskilaeininga hvernig þær skilgreina sína starfsþætti, en starfsþáttagreining tekur yfirleitt mið af því umfangi sem reikningsskilin ná til. Sem dæmi gætu meginstarfsþættir fyrir samstæðureikningsskil fyrir einstök ríki miðast við að draga fram

annars vegar starfsemi sem fellur innan hins opinbera og hins vegar þess sem er utan kjarnastarfsemi ríkisins. Starfspættir geta einnig verið grundvallaðir á starfsemi eftir landsvæðum eða flokkaðir eftir meginverkefnum í starfsemi ríkisins. Í GFS staðlinum er gerð grein fyrir meginflokkun á starfsemi opinberra aðila, svokölluð COFOG flokkun (Classification of Function of Government) en þar er miðað við 10 megin- eða yfirflokka.

Í ríkisreikningi tekur flokkun á starfsemi ríkisins mið af málefnaviðum og er sýndur rekstur 35 málefnaviða í ríkisreikningi, þar sem gerð er grein fyrir rekstrargjöldum, rekstrartilfærslum, fjármagnstilfærslum og rekstrartekjum. Sýndur er samanburður við heildarfjárheimildir og frávik á milli heimilda og reksturs.

Að mati Ríkisendurskoðunar er starfspáttagreining í ríkisreikningi óþarflega sundurliðuð og ytri notendur reikningsskilanna fá ekki þá heildaryfirsýn sem gagnast þeim til skilnings og mats á starfsemi ríkisins. Samandregin starfspáttaflokkun í samræmi við meginflokka COFOG væri að mati Ríkisendurskoðunar heppilegri þó vissulega þurfi ítarlegri sundurliðun til eftirlits og við mat á frammistöðu í starfsemi einstakra málefnaviða og málaflokka í tengslum við eftirlit með framkvæmd fjárlaga.

Að áliti Ríkisendurskoðunar er viðeigandi að líta til ársfjórðungsskýrslna, sbr. 61. gr. LOF, og ársskýrslna ráðherra, sbr. 62. gr. LOF, til eftirfylgni með framvindu og markmiðssetningu fjárlaga en hafa í ríkisreikningi samandregið yfirlit í samræmi við megin COFOG flokkunina.

#### **4.12.5 Samræming á heildarframsetningu fjárlaga og ríkisreiknings**

Ríkisendurskoðun leggur áherslu á að leitað verði samræmis á milli ríkisreiknings og hagskýrsluuppjörs í flokkun útgjalda og á starfsemi ríkisins þannig að notendur reikningsskilanna fái sem gleggsta heildarmynd af starfsemi og umsvifum ríkisins.

Ríkisendurskoðun leggur jafnframt áherslu á að ríkisreikningur sem gera skal á grundvelli IPSAS og hagskýrsluuppjörs sem gerð eru á grundvelli GFS eru tvö ólík reikningsuppjörs sem þjóna ólíkum markmiðum.

Þá er að áliti Ríkisendurskoðunar mikilvægt að aðlaga heildarframsetningu fjárlaga að ríkisreikningi eins og kostur er svo hægt verði að sýna áætlanir fyrir starfsemi hins opinbera til samanburðar við raunfjárhæðir á sama grunni.

#### **4.13 Lífeyrisskuldbindingar**

Reikningsskilastaðall IPSAS nr. 39, sem tók gildi 1. janúar 2018, fjallar um mat á starfstengdum réttindum. Hvað varðar mat á lífeyrisskuldbindingu 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 miðað við þessar breyttu forsendur og var ófjármögnuð skuldbinding ríkissjóðs um 721,8 ma.kr. í árslok 2019. Í árslok 2021 er skuldbindingin, að frádreginni inneign vegna greiðslna ríkissjóðs og ávöxtunar um 791,6 ma.kr. Í skýringum nr. 26 og 33 í ríkisreikningi er gerð grein fyrir forsendum matsins og áhrifum á ríkisreikninginn. Stærsti hluti skuldbindingarinnar er vegna B-deildar Lífeyrissjóðs starfsmanna ríkisins (LSR) og miðað við ávöxtun sjóðsins er ljóst að árleg framlög ríkisins til greiðslu lífeyrisskuldbindinga halda ekki í við hækkun þeirra.

##### **4.13.1 B-deild LSR**

Töluvert vantar upp á að skýringar um skuldbindingu vegna B-deildar LSR uppfylli ákvæði reikningsskilastaðla. Stærstan hluta viðeigandi upplýsinga má þó finna á heimasíðu lífeyrissjóðsins og í ársreikningi B-deildar, [www.lsr.is](http://www.lsr.is).

Upplýsingar sem m.a. þarf að veita og koma ekki fram reikningsskilum lífeyrissjóðsins eru:

- Á hvern hátt skuldbinding getur í framtíðinni haft áhrif á sjóðstreymi ríkissjóðs.
- Áætlaðar greiðslur til sjóðsins á næsta ári.
- Næmnigreining vegna einstakra forsendna í tryggingafræðilegu mati.

Heildaráfallin lífeyrisskuldbinding A-hluta ríkissjóðs vegna B-deildar LSR er í árslok 2021 1.027 ma.kr. Útreikningur tryggingastærðfræðings á skuldbindingunni er brotinn niður á einstaka aðila þannig að í skýrslu tryggingafræðings fæst glögg mynd af því hvernig hún deilist niður á einstaka ríkisaðila og málefnasvið. Þannig eru t.d. samanteknar heildarskuldbindingar sem tengjast heilbrigðismálum 193 ma.kr., skuldbindingar sem tengjast framhaldsskólum og grunnskólum 296 ma.kr. og skuldbindingar sem tengjast öðrum A-hluta ríkisstofnunum 331 ma.kr. Þar af leiðandi eru 262 m.a.kr. vegna aðila sem tengjast starfsemi utan A-hluta ríkisins.

#### 4.13.2 Lífeyrisskuldbindingar utan B-deildar LSR

Auk réttindatengdra skuldbindinga aðila í B-deild LSR eru skuldbindingar vegna alþingismanna, ráðherra, forseta Íslands, hæstaréttardómara o.fl., skuldbindingar vegna eftirlaunasjóða Útvegsbanka og Landsbanka, auk skuldbindinga vegna sjóðfélaga í Lífeyrissjóði sveitarfélaga vegna samrekstrarstofnana.

Ekki er gerð grein fyrir mati á þessum skuldbindingum í skýringum umfram þær almennu forsendur sem eiga við um tryggingafræðilegt mat. En samkvæmt reikningsskilastöðlum ber að veita ítarlegri upplýsingar, eins og vikið er að í tölulið 4.12.1 hér að framan, sem er þó ekki tæmandi.

#### 4.13.3 Lífeyrisaukasjóður

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 lífeyrskerfi opinberra starfsmanna er lagað að lífeyrskerfi almenna markaðarins. Ávinnsla lífeyrerréttinda breytist úr jafnri ávinnslu í aldurstengda ávinnslu. Jafnframt er lífeyristökualdurinn hækkaður úr 65 árum í 67 ár. Lagasetningin fól í sér eingreiðslu ríkissjóðs í sérstakan lífeyrisaukasjóð við gildistöku 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 – 2021 hefur ríkissjóður endurheimt 3,6 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 2021 voru skuldbindingar lífeyrisaukasjóðs 29,4 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% samfellt í meira en tíu ár, skal í báðum tilvikum leggja höfuðstól varúðarsjóðsins í heild eða að hluta við eignir lífeyrisaukasjóðs þar til að neikvæðu 5% viðmiði er náð.

Skuldbindingar lífeyrisaukasjóðs umfram eignir voru 1,9% í árslok 2017, árið 2018 var hlutfallið 7,4%, árið 2019 var hlutfallið 11,0%, árið 2020 8,8% og árið 2021 17,9%. Í árslok 2021 er neikvæð staða sjóðsins ekki komin á það stig, samkvæmt ákvæðum laganna, að innleysa skuli varúðarsjóðinn. Þrátt fyrir það er mikilvægt að geta um þessa skuldbindingu í ríkisreikningi eins og bent var á í endurskoðunarskýrslum 2018, 2019, 2020 og er áréttað nú.

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

#### 4.13.4 Framsetning upplýsinga um lífeyrisskuldbindingar

Almennt séð telur Ríkisendurskoðun að upplýsingar um lífeyrisskuldbindingar í ríkisreikningi þurfi að vera skýrari. Ekki er hægt að rekja tölulegar breytingar á stöðu skuldbindinga á milli tímabila og skýringar uppfylla ekki ákvæði viðeigandi reikningsskilastaðals.

Flokkun árlegrar greiðslu vegna skuldbindinganna er ekki með viðeigandi hætti í sjóðstreymi. Þar er hún skilgreind sem greiðsla vegna fjármögnunar á ríkissjóði en ekki sem greiðsla á rekstartengdri skuld sem myndast vegna launa og starfstengdra réttinda. Ríkisendurskoðun vill áréttta að flokka þær greiðslur í sjóðstreymi út frá tilurð og uppruna. Í ársreikningum ríkisaðila í C-hluta, sem m.a. gera reikningsskil sín á grundvelli IFRS, og færa samskonar lífeyrisskuldbindingu í reikningsskilum sínum, eru greiðslur vegna þeirra flokkaðar með rekstrarhreyfingum í sjóðstreymi.

Til ábendingar þá er framsetning í sjóðstreymisýfirliti fjárlaga einnig með öðrum hætti, en þar er framlag til LSR vegna lífeyrisskuldbindinga sýnd sem fjárfestingahreyfing en óljóst er hvort það samrýmist GFS stöðlum.

Fjársýsla ríkisins hefur lýst sig ósammála þeirri túlkun Ríkisendurskoðunar að sýna skuli lífeyrissjóðsgreiðslur meðal rekstrarhreyfinga þar sem um greiðslu á skuld sé að ræða.

#### 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. 33 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. 32 um atburði eftir reikningsskiladag sem kunna að hafa áhrif á ríkissjóð og í skýringu nr. 31 um ábyrgðir sem ríkið hefur tekið á sig vegna heimsfaraldurs kórónuveirunnar.

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 að nafnverði sem ríkið lagði Lífeyrissjóði starfsmanna ríkisins til í varúðarsjóð vegna uppgjors á aldurstengdri skuldbindingu í A-deild, sbr. umfjöllun fyrr í skýrslunni. 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, eða um afnotarétt af landgæðum, réttindum og auðlindum í ríkiseigu sem ríkisaðilar og aðrir hafa aðgang að og nýta í starfsemi sinni.

Samkvæmt reikningsskilareglum 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.

Í séryfirliti 15 með ríkisreikningi er yfirlit yfir ýmsa skuldbindandi langtímasamninga. Þar á meðal eru samningar sem ríkisaðilar hafa gert sín á milli vegna afnota af húsnæði í ríkiseigu, samningar um þjónustu á milli ríkisaðila, aðrir óskilgreindir samningar á milli ríkisaðila auk fjölda samninga við aðila utan ríkisins. Í yfirlitinu eru dregnar fram fjárhæðir vegna áraanna 2022 – 25.

Að áliti Ríkisendurskoðunar er viðeigandi að gera ítarlegri grein fyrir skuldbindandi samningum við aðila utan ríkissjóðs í ríkisreikningnum sjálfum og upplýsa m.a. um þær skuldbindingar sem ríkisaðilar hafa gert vegna verksamninga um framkvæmdir og fjárfestingar.

#### **4.15 Áhrif heimsfaraldurs kórónuveiru**

Í skýringu nr. 31 í ríkisreikningi er gerð grein fyrir áhrifum heimsfaraldurs 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 stórauknar lántökur á komandi árum frá því sem áður var talið að myndi mæta þörf ríkissjóðs. Þá kemur fram að heildaráhrif þeirra aðgerða sem gripið var til námu samtals um 115 ma.kr. á árinu 2021 til samanburðar við 97 ma.kr. á árinu 2020.

Ríkisendurskoðun hefur ekki getað sannreynt þær fjárhæðir sem vísað er til í skýringu nr. 31.

#### **4.16 Málaferli og atburðir eftir reikningskiladag**

Eins og fram kemur í skýringu 32 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.

## 5 Viðauki – Eftirfylgni athugasemda fyrri ára

Nr.	Liður	Efni	Ár *)	Úrbætur	Viðbrögð fjármála- og efnahagsráðuneytis [FJR] og Fjársýslu ríkisins [FJS]
1	Framsetning og innihald ríkisreiknings	Ábending í áritun - Frestun á innleiðingu IPSAS 13 um leigusamninga.	2018	Nýr staðall frá IPSAS 43 um leigusamninga með gildistöku 1. janúar 2025.	Unnið að innleiðingu staðalsins samhliða endurskipulagningu á fasteignauskýslu ríkisins
2	Framsetning og innihald ríkisreiknings	Ábending í áritun - Frestun á innleiðingu IPSAS 29 um fjármálagerninga.	2018	Skilgreining á flokkum fjáreignum og fjárskuldum. Nýr staðall IPSAS 41 með gildistöku 1. janúar 2022	
3	Framsetning og innihald ríkisreiknings	Ábending í áritun - Frestun á innleiðingu IPSAS 35 um samstæðureikningsskil.	2018	Flókið verkefni sem þarfnast góðs undirbúnings.	Heimild frá Reikningsskilaráði ríkisins að fresta innleiðingu. FJS áformar að ljúka innleiðingu árið 2024.
4	Framsetning og innihald ríkisreiknings	Ítarlegir skýringar í ríkisreikningi gefa notendur fyllri upplýsingar um starfsemi ríkisins.	2017	Bæta textaskýringar og ítarlegri sundurliðanir.	FJS hefur lagt áhersla á að uppfylla kröfur staðla en vinnur að úrbótum þar sem ítarlegri upplýsinga er krafist.
5	Flokkun á starfsemi ríkisins	Fylgja ber flokkun samkvæmt alþjóðlegum hagskýrslustaðli, sbr. IPSAS og 2.mgr. 50.gr. LOF	2019	Leiðréttá misræmi innan 50. gr. LOF.	Gerðar hafa verið viðeigandi breytingar á LOF þannig að flokkun á starfsemi verður í samræmi við Alþjóðlega hagskýrslustaðla.
6	Flokkun á starfsemi ríkisins	IPSAS 22 - "Fjárhagsupplýsingar fyrir hið opinbera". Rekstrarform ræður ekki flokkun.	2017	A-hluta starfsemi ríkisins er að hluta hjá B- og C-hluta aðilum og þarf því að fella reikningsuppgjör þeirra inn í A-hluta ríkisreikning.	Gerðar hafa verið viðeigandi breytingar á LOF þannig að flokkun á starfsemi verður í ríkisreikningi ársins 2022 í samræmi við greinargerð Hagstofu Íslands.
7	Ársreikningar ríkisaðila	Skil á árituðum ársreikningum ríkisaðila ekki í samræmi við ákvæði 54. gr. LOF.	2017	Skortur á eftirfylgni frá fagráðuneytum, sbr. 54 gr. LOF	Teymi frá FJR fundar reglulega með ráðuneytum og fer yfir hlutverk þeirra m.t.t. LOF en útbóta er þörf hjá ráðuneytum.
8	Ársreikningar ríkisaðila	Reglugerðir um framkvæmd LOF ekki komnar, sbr. 67. gr. LOF.	2017	Tvær reglugerðir gefnar út og ein í samráðsgátt í september 2021.	Auk þeirra reglugerða sem gefnar hafa verið út er unnið að reglugerð um innri endurskoðun og meðferð varasjóða.
9	Ársreikningar ríkisaðila	Setja skýrar framkvæmda- og verklagsreglur ásamt leiðbeiningum um færslu bókhalds og gerð ársreikninga, sbr. 2. mgr. 64. gr. LOF	2017	FJS þarf að veita ríkisaðilum markvissari leiðsögn og skoða má hvort einfalda megi reikningsskil smærri fjárlagaliða sem heyrja beit undir ráðuneyti.	FJR hefur sent FJS erindi um að skoða framsetningu smærri fjárlagaliða og FJS telur einfaldast að hafa eina samræmda framsetningu af ársreikningum ríkisaðila þó um einfalda fjárlagaliði sé að ræða.

10	Ársreikningar ríkisaðila	Efla þekkingu á IPSAS hjá starfsfólki einstakra ríkisaðila.	2017	Skortur á leiðsögn frá FJS.	Á Fjársýsludeginum og m.a. með ýmsum tilmæli til fagráðuneyta og ríkisaðila hefur FJS miðlað upplýsingum um IPSAS. Sérþekking á IPSAS á einkum við hjá stærri ríkisaðilum og hjá fjármálaskrifstofum ráðuneyta. FJR og FJS vinna stöðugt að því að efla þekkingu hjá sér og innan ríkiskerfisins í heild.
11	Lög um opinber fjármál (LOF)	Heildarendurskoðun á LOF	2017	Aðlagla LOF betur að reikningsskilareglum skv. IPSAS og GFS.	FJR hefur til skoðunar með hvaða hætti breyta þurfi lögum til að taka betur mið af IPSAS og GFS stöðlum
12	Lög um opinber fjármál (LOF)	FJR leggi mat á árangur við fjármálastjórn hjá ríkinu með innleiðingu á LOF	2019	Skerpa þarf á einstaka ákvæðum laganna og endurmeta verkferla ef niðurstaða gefur tilefni til.	Á innleiðingartíma og eftir innleiðingu hefur verið metið hvernig og hvort innleiðing sé í tak við markmið laganna og hvaða úrbætur þurfi að gera. Breytingar hafa verið gerðar á einstaka lagaákvæðum og FJR hefur til skoðunar með hvaða hætti breyta þurfi lögum til að taka mið af þeim breytingum
13	Lög um opinber fjármál (LOF)	Reikningsuppgjör er mismunandi eftir því hvort það er til eftirlits með framkvæmd fjárlaga, gerð ársreikninga (IPSAS) og hagskýrsluuppgjóra (GFS). Í LOF er ekki skilgreint hvert formi og efni fjárhagsuppgjóra sem gera þarf í ársfjórðungsskýrslum eigi að vera, sbr. 61. gr. LOF og ársskýrslum ráðherra, sbr. 62. gr.	2019	Mikilvægt að mismunandir uppgjör taki mið að þeim tilgangi sem þeim er ætlað að þjóna.	61. gr. og 62. gr. eru skv. IPSAS og uppgjör sett fram í samræmi við staðlana. Vinnuhópur á vegum Reikningsskilaráðs hefur hafið vinnu við samræmingu uppgjóra skv. GFS og IPSAS og einnig í samræmi við COFOG staðlana.
14	Flokkun liða í efnahagsreikningi	Í fjárlögum eru í 6. gr. heimildir til ráðherra að selja ýmsar eignir ríkisins. Samkvæmt reikningsskilareglum er mat á eignum mismunandi eftir því hvort líklegt sé að þær verði seldar á næsta reikningsári eða hvort þær verði áfram í eigu ríkissjóðs.	2017	Flokka og meta eignir til samræmis við tilgang eignarhaldsins.	FJR hefur þessa þætti til skoðunar samhliða því að fasteignasýsla er sett í fastmótuð form.
15	Fasteignir	Fyrirkomulag fasteignasýslu er ekki fastmótuð. Ábyrgð óskýr og óljóst eignarhald einstakra eigna.	2017	Færa þarf umsýslu allra fasteigna ríkisins í fastmótuð form.	Með sameiningu Ríkiseigna og Framkvæmdasýslu fæst mikil samlegð þar sem húsnæðis- og aðstöðumál ríkisins verða á einni hendi. Auk þess hefur verið stofnað sérstakt félag um rekstur fasteigna Háskóla Íslands og áform eru um miðlægan rekstur fasteignasafns Landspítalans.
16	Fasteignir	Þó mat á fasteignum skv. tekjuvirðisaðferð sé viðeigandi sem grunnur að leigugjaldi er það ekki lýsandi fyrir raunvirði allra fasteigna ríkisins.	2017	Sýna í ríkisreikningi flokkun fasteigna eftir tegund og tilgangi notkunar.	Að mati FJS uppfyllir núverandi upplýsingagjöf kröfur staðla en áfram er unnið að ítarlegri upplýsingagjöf. Samhliða breyttu fyrirkomulagi á utanumhaldi fasteigna er m.a. hugað að nánari flokkun eigna eftir tilgangi með eignarhaldi og notkun eigna.
17	Fasteignir	Við endurmat á verðmæti fasteigna ríkisins er viðeigandi að byggja á endurstofnverði fasteignaskrár Þjóðskrár en verðmæti markaðseigna (seljanlegar eignir) getur byggst á tekjuvirði.	2017	Nákvæmari upplýsingar um matsverð fasteigna í ríkisreikningi auk þess að upplýst verði um opinbert verðmat þeirra.	Að mati FJS uppfyllir núverandi upplýsingagjöf kröfur staðla.

18	Samgöngukerfi	Ónákvæmni í verðmati á samgöngukerfi þar sem erfitt reynist að halda utan um upphaflegt kostnaðarverð í upplýsingakerfum.	2017	Vegagerðin er að vinna að úrbótum í reikningshaldi og á upplýsingakerfum.	Mikilvægt að fagráðuneyti og Vegagerðin setji þetta í forgang en aðilar eru að vinna að úrbótum.
19	Samgöngukerfi	Ófullnægjandi upplýsingar í ríkisreikningi.	2017	Skýringar í ríkisreikningi þyrftu að vera í betra samræmi við IPSAS, þar sem sýnd er m.a. nánari sundurliðun á hinum ýmsu hlutum samgöngukerfisins.	Að mati FJS uppfyllir núverandi upplýsingagjöf kröfur staðla.
20	Áhöld, tæki og búnaður	Samræmdar reglur um reikningshaldslega meðferð ýmissa smærri eigna liggur ekki fyrir og bókhaldsleg umsýsla með þær og framsetning í reikningsskilum einstakra ríkisaðila er flókin.	2018	FJS gefi út samræma eignfærsluviðmið þar sem m.a. verði litið til kostnaðar- og ábataþjónarmiða.	Að mati FJS byggja forsendur eignfærslna á ákvæðum IPSAS og hafa reglur ávallt verið skýrar. Það sé síðan mat hvers ríkisaðila hvort hann telji eðlilegt að víkja frá þeim reglum út frá sjónarmiðum mikilvægis.
21	Óefnislegar eignir	Ófullnægjandi upplýsingar eru í ríkisreikningi um mikilvæga innviði sem felast í óefnislegum eignum, s.s. upplýsingakerfum, réttindum, auðlindum o.fl.	2017	Bæta upplýsingar um óefnislegar eignir í ríkisreikningi	Í upphafi var ákveðið út frá þeim forsendum sem lágu fyrir að ekki væri heimilt að færa upp áður gjaldfærðar óefnislegar eignir. Færa má rök fyrir því að þrátt fyrir að það hefði verið gert þá væri búið að fullafskrifa þessar eignir nú enda óefnislegar eignir almennt afskrifaðar á 3-5 árum. Varðandi eignfærslu á nýfjárfestingum í óefnislegum eignum þá er búið að gefa út verklagsreglur um meðhöndlun. Að mati Fjárskýslunnar þarf hins vegar að rýna hvernig heimildir eru meðhöndlaðar enda virðist tegund fjárveitingar ráða meiru hjá ríkisaðilum um eignfærslu eða gjaldfærslu heldur en reglur.
22	Óefnislegar eignir	Í ríkisreikningi er hvorki lagt mat á verðmæti óefnislegra eigna sem aflað var fyrir ársbyrjun 2017 né lagt mat á verðmæti auðlinda í eigu ríkisins.	2017	Upplýsa um megineignaflokka óefnislegra eigna ásamt matsverði og nýtingartíma.	Yfirstandandi vinna er í FJR við að greina þarfir notenda í upplýsingatæknimálum. Sérstök áhersla er lögð á aðgengi, deilingu og greiningu gagna á milli stofnana í þeim tilgangi að auka hagnýtingu gagna þvert á stofnanir. Hægt að bæta við skýringu um þessi mál í framtíðar Ríkisreikningum. Að mati FJS uppfylla upplýsingar í ríkisreikningi skilyrði staðla.
23	Eignir í fyrirtækjum, sjóðum og stofnunum	Upplýsingar um hlutverk og tilgang viðkomandi rekstrareininga og markmið með fjárfestingu ríkissjóðs í þeim.	2017	Bæta upplýsingar í skýringu	Endurskoðuð almenn eigandastefna fyrir félög í eigu ríkisins hefur tekið gildi. Í kjarna stefnunnar felst að félögin séu rekin á faglegan og gagnsæjan hátt þannig að almennt traust ríki um stjórn og starfsemi þeirra. Ríkið á alfarið eða ráðandi eignarhluti í 40 fyrirtækjum með ólík rekstrarform og mismunandi starfsemi og markmið. Endurskoðuð stefna leysir af hólmi eldri stefnu frá árinu 2012. Ábending Ríkisendurskoðun varðar staðal sem frestað var innleiðingu á og hefur því ekki verið rýndur að marki.



24	Skuldbindingar og óvissar eignir	Gera þarf ítarlega grein fyrir öllum skuldbindingum sem kunna að falla á ríkissjóð og eignum sem ríkið kann að fá yfirráð yfir. FJR hefur unnið að úrbótum í þessum efnum, sbr. skýringar nr. 30 og 31 í ríkisreikningi 2019.	2017	Áfram verði unnið að ítarlegum upplýsingum í ríkisreikningi.	Vinnuhópur á vegum FJR vinnu að meðhöndlun skuldbindinga í efnahagsreikning.
25	Innra eftirlit	Vinna við gerð ríkisreiknings og fjárhagsskýrsla innan ársins verður markvissari ef tímabilum er ekki haldið opnum út árið.	2017	Breytt verklag með lokun tímabilla	FJS hefur sent leiðbeiningar til FJR og ráðuneyta um verklagið sem tekið var upp vegna ríkisreiknings 2021.
26	Innri endurskoðun	Starfsemi ríkisins er í almannabágu og mikilvægt að allar einingar þess séu reknar með skilvirkni og hagkvæmni að leiðarljósi.	2017	Styrkja fjármálastjórnun og eftirlit með því að setja á laggir innri endurskoðun fyrir ríkissjóð og einstaka ríkisaðila.	Reglugerð á vinnslustigi hjá FJR.
27	Sjóðstreymi	Greiðslur til LSR vegna lífeyrisskuldbindinga eru flokkaðar sem fjármögnunarhreyfingar í sjóðstreymi í stað greiðslu á rekstrartengdum kostnaði. Frestun á greiðslu áfallinna lífeyrisútgjalda ríkissjóðs er í eðli sínu greiðsla á kostnaði og skuldbindingin byggir ekki á lánasamningi við LSR.	2017	Gæta samræmis á milli rekstrarreiknings og sjóðstreymis í flokkun liða og samræmd meðferð sé hjá öllum ríkisaðilum í A-, B- og C-hluta.	FJS er ósammála þessari athugasemd og telur framsetningu í sjóðsstreymi viðeigandi. FJS lítur svo á að frestun á greiðslu sé í eðli sínu lán sem ber að flokka sem fjármögnunarhreyfing þó ekki sé byggt á lánasamningi.

*\*) Árið: Fyrsta árið sem Ríkisendurskoðun fjallar um efnið í endurskoðunarskýrslu.*

Verkefni lokið
Verkefni í vinnslu
Verkefni ekki hafið
Ekki í samræmi við IPSAS - ágreiningur við FJS





Ríkisendurskoðun  
Bríetartúni 7 – 105 Reykjavík  
Sími 448-8800

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