

RÍKISENDURSKOÐUN

# Ríkisreikningur 2022



**Endurskoðunarskýrsla**

Janúar 2024

# Inngangur ríkisendurskoðanda

Ríkisreikningur vegna ársins 2022 var gefinn út 4. september 2023 með undirritun fjármála- og efnahagsráðherra og fjársýslustjóra. Ríkisendurskoðandi áritaði reikninginn sama dag og er áritun hans á bls. 17 og 18 í ríkisreikningi.

Í þessari skýrslu er gerð grein fyrir endurskoðun á ríkisreikningi 2022. 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 hafa jafnframt komið fram í endurskoðunarskýrslum undanfarinna ára, sérstaklega síðan 2017 er gerð ríkisreiknings tók að grundvallast á 52. gr. laga nr. 123/2015 um opinber fjármál.

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

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

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

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 fjórum sinnum heimilað frestun á innleiðingu einstakra IPSAS staðla. Innleiðingu á fimm stöðlum var frestað vegna ársins 2022. 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 innleiðingu IPSAS en væntir þess að fullri innleiðingu verði nú lokið í árslok 2024 eins og stefnt er að.

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

*Guðmundur Björgvin Helgason*  
ríkisendurskoðandi

# Efnisyfirlit

Niðurstöður.....	5
Niðurstöður vegna fyrri ára.....	5
Umfjöllun fjárlaganefndar vegna endurskoðunarskýrslu 2021.....	5
Niðurstöður vegna endurskoðunar ríkisreiknings 2022.....	6
Tillögur til úrbóta.....	17
<b>1 Ábendingar um einstaka liði í ríkisreikningi.....</b>	<b>20</b>
1.1 Ríkistekjur.....	20
1.2 Mannvirki á framkvæmdastigi.....	20
1.3 Samgöngumannvirki – Vegir og hafnir.....	20
1.4 Vaðlaheiðargöng.....	21
1.5 Bókfært verð varanlegra rekstrarfjármuna og óefnislegra eigna.....	21
1.5.1 Mat á varanlegum rekstrarfjármunum.....	21
1.5.2 Mat á óefnislegum eignum.....	21
1.5.3 Ósamræmi í eign- og gjaldfærslum hjá ríkisaðilum.....	21
1.6 Handbært fé.....	21
1.7 Flokkun á starfsemi og útgjöldum.....	22
1.7.1 Flokkun á útgjöldum.....	22
1.7.2 Starfspáttayfirlit.....	22
1.8 Fjárhagsskýrslur og fjárlög.....	22
1.9 Lífeyrisskuldbindingar.....	22
1.10 Skuldbindingar, óvissar eignir og eignamat.....	23
<b>2 Reikningsskilagerð.....</b>	<b>24</b>
2.1 Verklag við reikningsskilagerð.....	24
2.1.1 Flokkun á ríkisaðilum og starfsemi ríkissjóðs.....	24
2.1.2 Gerð ríkisreiknings 2022.....	24
2.1.3 Samanburðarfjárhæðir.....	25
2.1.4 Tímasetningar og miðlun upplýsinga til Ríkisendurskoðunar.....	25
2.1.5 Lokun tímabila.....	27
2.1.6 Níu mánaða árshlutauppgjör.....	27
2.2 Reikningsskilastaðlar.....	28

2.2.1	Staðlar með gildistöku dag eftir lok árs 2022 .....	28
2.2.3	Skuldbindingar vegna ónotaðra fjárheimilda í A-hluta .....	28
<b>3</b>	<b>Endurskoðun ríkisreiknings og áherslur .....</b>	<b>30</b>
3.1	Framkvæmd endurskoðunar .....	30
3.2	Að reikningsskil gefi glögga mynd .....	30
3.3	Samræmi við lög og reglur .....	30
3.4	Gerð reikningsskila og reikningshaldsleg umsjón .....	31
3.5	Endurskoðunarskýrsla .....	32
<b>4</b>	<b>Nánar um reikningsskilin .....</b>	<b>33</b>
4.1	Ríkisreikningurinn .....	33
4.2	Áritun á ríkisreikning .....	34
4.3	Starfsemi og verkefni ríkissjóðs .....	34

# Niðurstöður

## Niðurstöður vegna fyrri ára

Í endurskoðunarskýrslum vegna árunna 2017 til 2021 hefur Ríkisendurskoðun sett fram ýmsar ábendingar varðandi efni og innihald ríkisreikningsins auk ábendinga varðandi reikningshaldslega meðferð og fjármálastjórn hjá ríkissjóði. Fullri innleiðingu á IPSAS átti að vera lokið í árslok 2019 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 álitaeftum í reikningshaldi.

Með endurskoðunarskýrslu vegna ríkisreiknings 2021 var birt samantekið yfirlit yfir athugasemdir sem gerðar voru vegna ríkisreikninga árunna 2017 – 2021. Ríkisendurskoðun fór yfir athugasemdirnar með fjármála- og efnahagsráðuneytinu og Fjársýslu ríkisins og fékk skýringar á stöðu og framvindu úrbóta. Miðað við stöðu ríkisreiknings 2022 er stærstur hluti athugasemdanna enn að fullu viðeigandi og er gerð nánari grein fyrir þeim í niðurstöðukafla þessarar skýrslu.

## Umfjöllun fjárlaganefndar vegna endurskoðunarskýrslu 2021

Þann 17. janúar 2023 fór Ríkisendurskoðun að beiðni fjárlaganefndar Alþingis yfir endurskoðunarskýrslu vegna ríkisreiknings 2021. Í framhaldi af þeirri yfirferð óskaði nefndin eftir nánari upplýsingum frá Ríkisendurskoðun, fjármála- og efnahagsráðuneyti og Fjársýslu ríkisins um endurskoðunarskýrsluna og ríkisreikninginn.

Þann 6. febrúar 2023 lagði meirihluti fjárlaganefndar til að Alþingi samþykkti frumvarp til laga um staðfestingu ríkisreiknings fyrir árið 2021. Í nefndarálit meirihluta fjárlaganefndar (þingskjal 1084) með frumvarpinu kemur meðal annars fram að áritun ríkisendurskoðanda er án fyrirvara en með ábendingu um stöðu innleiðingar á IPSAS, þar sem mismunur er á reikningsskilareglum sem fjárlög byggja á annars vegar og reikningsskilareglum sem ríkisreikningur byggir á hins vegar. Í nefndarálitinu er umfjöllun um eftirfylgni nefndarinnar vegna endurskoðunarskýrslu Ríkisendurskoðunar en fjárlaganefnd vann fjölmargar spurningar út frá skýrslunni. Nefndin væntir þess að svörin nýtist henni í áframhaldandi vinnu. Farið er yfir skýringar og frávik við einstaka liði í ríkisreikningi í nefndarálitinu.

Með tölvupósti dagsettum 14. febrúar 2023 fékk ríkisendurskoðandi fyrirspurn í 58 tölusetnum liðum frá nefndinni og með bréfi dagsettu 24. mars 2023 fyrirspurn í 10 tölusetnum liðum. Að lokum barst hinn 31. mars 2023 fyrirspurn varðandi kirkjujarðasamkomulag.

Ríkisendurskoðandi svaraði með bréfum dagsettum 15. maí 2023 og fylgiskjölum til fyllri skýringa, auk þess að eiga fund með formanni nefndarinnar um efni fyrirspurnanna.

Þann 27. febrúar 2023 lagði 1. minni hluti fjárlaganefndar fram nefndarálit með frumvarpi til laga um staðfestingu ríkisreiknings 2021 sem fjallar um að fjármála- og efnahagsráðherra hafi ekki enn sett reglugerð um innri endurskoðun ríkisaðila eins og honum beri að gera skv. LOF.

## Niðurstöður vegna endurskoðunar ríkisreiknings 2022

Í endurskoðunarskýrslum vegna fyrri ára voru niðurstöður og tillögur að úrbótum dregnar saman í texta. Flestar þeirra eiga enn við og í þessari skýrslu er megin efni þeirra endurtekið og vísað til fyrri endurskoðunarskýrslna til nánari skýringa.

### Fjárhagsupplýsingar

Ríkisreikningur 2022 er nú lagður fram seinna en á síðasta ári þar sem reikningurinn var tilbúinn seint, gagnaöflun gekk hægt og ónákvæmni var í upplýsingagjöf. Því var ekki hægt að ljúka grunnendurskoðunarvinnu ársins fyrr en í ágúst 2023 með tilheyrandi áhrifum á frágang endurskoðunarskýrslu.

Ríkisendurskoðun gagnrýnir hversu seint ríkisreikningur 2022 var lagður fram og hvernig staðið var að undirbúningi og gerð hans.

### Ábendingar í áritun ríkisendurskoðanda

Áritun ríkisendurskoðanda á ríkisreikning 2022 er eins og árin 2018 – 2021 án fyrirvara með ábendingu um stöðu innleiðingar á IPSAS og fylgni við staðla.

### Innleiðing á alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IPSAS)

Innleiðing á IPSAS stöðlum hefði átt að vera mun betur undirbúin og með skýr markmið um framvindu og tímasetningar. Óvissa og eftir atvikum misskilningur hefur einkennt að hverju er stefnt, áhugaleysi hefur ríkt um verkefnið og árangurinn verið eftir því. Þetta skilar sér m.a. í því að ríkisreikningurinn nú (eða framsetning hans) er að koma mörgum á óvart.

### Lög um opinber fjármál (LOF)

Með lögum um opinber fjármál nr. 123/2015 voru gerðar mikilvægar breytingar til að styrkja fjármálastjórn íslenska ríkisins. Einn þáttur í breytingunni er innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila (IPSAS). Þar sem ekki sér fyrir endann á innleiðingu þessara staðla hefur íslenska ríkinu ekki tekist að framfylgja þessum markmiðum laganna. Því eru enn verulegir annmarkar á miðlun fjárhagsupplýsinga til frumnotenda<sup>1</sup>, hagaðila og annarra hagsmunaaðila.

Vísað er til endurskoðunarskýrslna Ríkisendurskoðunar árin 2017 - 2021 um nánari útlitun á hvaða ákvæðum LOF er ekki fylgt við gerð ríkisreiknings.

<sup>1</sup> Frumnotendur eru skattgreiðendur og þeir sem nota þjónustu ríkisins auk Alþingis.

## Fylgni við reikningsskilastaðla

Í IPSAS stöðlum eru ákvæði um upplýsingagjöf í reikningsskilum og við yfirferð á fylgni ríkisreiknings við IPSAS staðla kom í ljós að upplýsingum í ríkisreikningi er ábótavant. Eftirfarandi er yfirlit yfir ákvæði sem Ríkisendurskoðun telur ekki fylgt í ríkisreikningi samkvæmt ákvæðum einstakra staðla:

### IPSAS 1 – Framsetning reikningsskila

- Samanburður við áætlanir er ekki sýndur eða vísað til aðgreindrar skýrslu sem sýnir slíkan samanburð. Upplýst er í skýringu 35 í ríkisreikningi að framsetning og innihald áætlana og raunfjárhæða sé ekki samanburðarhæf við niðurstöðu ríkisreiknings. Viðeigandi væri að vísa til þess að ríkið gerir annars konar skýrslur sem sýna samanburð á milli áætlana (fjárheimilda) og raunfjárhæða, m.a. í séryfirliti 1 sem er ársreikningur fyrir A1-hluta ríkissjóðs ásamt helstu sundurliðunum.
- Fjárhæðir fyrra árs eru ekki samanburðarhæfar við reikningstölur ársins. Upplýst er í skýringu 35 að samanburðartölum hafi ekki verið breytt og vísað til „IPSAS 35 – Samstæðureikningsskil“ í því sambandi. Aðgreind A-hluta reikningsskil eru ekki gerð en stærsta breytingin á milli árána 2021 og 2022 er sú að fylgt er flokkunarreglum reikningsskila- og hagskýrslustaðla eins og ávallt bar að gera samkvæmt IPSAS.
- Niðurfærsla á eignum er færð meðal annarra skuldbindinga en hefði átt að færast til lækkunar á viðkomandi eign.
- Ríkið á eignir sem samkvæmt heimildagrein í fjárlögum eru til sölu. Í ríkisreikningi eru eignirnar ekki flokkaðar sem slíkar og ekki er heldur upplýst þegar um slíkar eignir er að ræða. Eignir sem eru til sölu og ætlunin er að selja innan næstu 12 mánaða ber að flokka meðal veltufjármuna en ekki fastafjármuna.
- Í ríkisreikningi er lífeyrisskuldbinding skilgreind sem lán. Árleg greiðsla er færð sem afborgun. Ef um langtímalán er að ræða ber að sýna afborgun næsta árs meðal skammtímaskulda og sýna árlegar greiðslur næstu fimm ára í skýringum.
- Ríkisreikningurinn samanstendur af allri A- og B-hluta starfsemi ríkisins. Viðskiptum á milli aðila innan „samstæðu“ ber að eyða út og eru fjárhæðir sem mynda innbyrðisfærslur sýndar í yfirliti um afmarkaða hluta ríkissjóðs. Það gæfi skýrari upplýsingar að greina frá þeim megin liðum sem eru að baki innbyrðis færslum, en þar eru t.d. undanskildir skattar og tryggingagjöld sem ríkisaðilar eru að greiða.

## **IPSAS 2 – Sjóðstreymi**

- Greiðsla inn á lífeyrisskuldbindingu er færð meðal fjármögnunarhreyfinga í stað rekstrarhreyfinga. Ef um er að ræða langtímalán eins og Fjársýslan hefur flokkað liðinn í ríkisreikningi, ber að sýna afborganir næsta árs meðal skammtímaskulda og yfirlit yfir greiðslur næstu fimm ára.
- Fjársýslan færði rök fyrir því að birta ekki samanburðarfjárhæðir á sama grunnni og reikningstölur ársins, með því að vísa til IPSAS 40 sem á við um sameiningu opinberra aðila. Ef ákvæðum þessa staðals er beitt ber að sýna heildarsjóðshreyfingar sem leiða af öflun reikningsskilaeininganna sem aðgreindan lið í fjárfestingahreyfingum sjóðstreymis.

## **IPSAS 3 – Reikningsskilaaðferðir, breyting á reikningshaldslegu mati og skekkjur**

- Í skýringu 1, yfirlýsing um samræmi, er fjallað um forsendur reikningsskila og þar kemur fram að þau séu grundvölluð á IPSAS með frávikum og stuðst við lög um ársreikninga vegna atriða sem ekki er fjallað um í IPSAS. Ekki kemur fram í skýringum við einstaka liði hvort og hvar sé vikið frá IPSAS.
- Upplýsingar um áhrif nýrra staðla sem ekki hafa tekið gildi byggja hvorki á mati sem hægt er að staðfesta né að reikningsskilaráð ríkisins hafi tekið þá til meðferðar og ákvarðað um innleiðingu þeirra.

## **IPSAS 11 – Verksamningar**

- Í ríkisreikningi eru engar upplýsingar um verksamninga. Verksamningar um framkvæmdir í samgöngumannvirkjum, byggingu fasteigna, smíði hugbúnaðar, skipa o.fl. eru ekki sérgreindir í ríkisreikningi. Framkvæmdir vegna fasteigna og samgöngumannvirkja eru sýndar sem "viðbætur" á árinu, án þess að greina á milli þeirra sem eru fullbúnar og þeirra sem eru á framkvæmdastigi. Ekkert liggur fyrir hvort gerðir hafi verið samningar um skip eða flugvélar en heimild er til þess í fjárlögum. Verkefni sem Vegagerðin er með í vinnslu fyrir Betri Samgöngur ohf. eru skilgreind sem birgðir. Engar upplýsingar eru um skuldbindingar vegna verksamninga, skilafé, fyrirframgreiðslur, kostnað vegna ábyrgða, galla o.þ.h.



### **IPSAS 12 – Birgðir**

- Almenn skýring er um mat á birgðum en ekki er upplýst um verðmæti birgða sem annars vegar eru metnar á kostnaðarverði og hins vegar gangvirði.
- Fjárhæð niðurfærslu og gjaldfærsla birgða er ekki sýnd með aðgreindum hætti í ríkisreikningi.

### **IPSAS 16 – Fjárfestingaeignir**

- Í skýringu um fjárfestingaeignir þurfa að vera nánari upplýsingar um hverjar þessar eignir eru og hver hefur yfirráð yfir þeim. Einnig ber að upplýsa um hvort og að hve miklu leyti verðmat fjárfestingaeigna byggir á mati óháðs matsaðila.

### **IPSAS 17 – Varanlegir rekstrarfjármunir**

- Verk í vinnslu eru ekki sérgreind í efnahagsreikningi og eru felld inn í viðbætur varanlegra rekstrarfjármuna í skýringu 17. Ekki er sérgreint í skýringunni hversu mikið af viðbótum ársins tilheyra verkum í vinnslu.
- Sýna skal í reikningsskilum heildarstofnverð varanlegra rekstrarfjármuna sem eru að fullu afskrifaðir en eru enn í notkun.

### **IPSAS 18 – Starfspáttayfirlit**

- Starfspáttayfirlit er ekki gert en sýnt yfirlit um afmarkaða þætti, þ.e. flokkun á starfsemi eftir rekstrarfyrirkomulagi. Í ríkisreikning vantar því yfirlit sem sýnir tekjur, gjöld, eignir og skuldir eftir þjónustulínum (þ.e. eftir megin málefnaflokkum).

### **IPSAS 19 – Reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir**

- Tilgreindar eru aðrar skuldbindingar í skýringu 27. Ekki er upplýst í hverju skuldbindingarnar felast eða breytingar á þeim frá upphafi til loka árs.

### **IPSAS 21 – Virðisrýrnun eigna sem ekki eru ætlaðar til öflunar á tekjum**

- Stærstur hluti eigna „hins opinbera“ hefur þann tilgang að standa undir þjónustu en er ekki til tekjuöflunar eins og á við um starfsemi sem er rekin í hagnaðarskyni. Samskonar eignir geta þó verið hjá hinu opinbera en eru eignfærðar út frá mismunandi forsendum. Það getur t.d. átt við um samgöngumannvirki sem annars vegar notendur greiða fyrir afnot af og hins vegar mannvirki sem rekin eru fyrir ríkistekjur. Í ríkisreikningi er ekki upplýst um þá afmörkun sem notuð er við mat á eignum á grundvelli framangreindrar flokkunar.

### **IPSAS 22 – Fjárhagsupplýsingar um hið opinbera**

- Íslenska ríkið gerir hvorki reikningsskil sem taka til heildarumsvifa (samstæða A-, B- og C-hluta) ríkisins né aðgreind reikningsskil fyrir „hið opinbera“ (A-hluta í heild).

### **IPSAS 23 – Tekjur án endurgjalds**

- Samkvæmt staðlinum ber að sýna tekjur án endurgjalds aðgreindar frá tekjum af starfsemi. Í skýringu nr. 5 eru tekjur vegna gjafa og móttækinna framlaga sýndar meðal tekna af starfsemi.

### **IPSAS 24 – Framsetning áætlana í reikningsskilum**

- Sýna skal í reikningsskilum samanburð á raunfjárhæðum og áætlunum, annað hvort í sérstökum dálki í meginskýrslum eða í sjálfstæðu uppgjöri. Einungis er heimilt að birta raunfjárhæðir og áætlanir sem gerðar eru á sama grunni. Samanburður áætlana og raunfjárhæða eru í séryfirlitum þar sem A1-hlutinn er m.a. gerður upp sérstaklega. Viðeigandi er að hafa skýringu í ríkisreikningi sjálfum þar sem vísað er til skýrslna þar sem sýndur er samanburður á fjárheimildum og raunfjárhæðum.
- Viðeigandi væri að „fjárlagauppgjör ráðuneyta“ (ráðherraskýrslur) kæmu út á sama tíma og ríkisreikningur og séryfirlit og afstemming á milli yfirlita lægi fyrir þannig að hægt væri að staðfesta fjárhæðir.

### **IPSAS 26 - Virðisrýrnun eigna sem ætlaðar eru til öflunar á tekjum**

- Vísað er til umfjöllunar um IPSAS 21 hér að framan.

### **IPSAS 27 – Landbúnaður**

- Í innleiðingaráætlun var ekki gert ráð fyrir að leggja þyrfti vinnu í að rýna „landbúnaðarstarfsemi“ ríkisins. Ríkisendurskoðun leggur til að lagt verði formlegt mat á starfsemi sem fellur undir skilgreiningu staðalsins og að upplýst verði með viðeigandi hætti um hana í ríkisreikningi.

### **IPSAS 31 – Óefnislegar eignir**

- Gera þarf grein fyrir eignum sem eru annars vegar með takmarkaðan líftíma og hins vegar ótakmarkaðan líftíma og upplýsa um áætlaðan notkunartíma eignanna.
- Upplýsa skal um viðbætur sem annars vegar eru aðkeyptar og hins vegar þær sem byggja á eigin vinnu.
- Upplýsa skal um samningsbundnar skuldbindingar og skuldbindingar vegna öflunar eigna og eins ef eignir eru settar að veði til tryggingar skuldum.
- Í skýringum þurfa að vera upplýsingar um fullafskrifaðar óefnislegar eignir sem enn eru í notkun. Hjá ríkinu eru í notkun fjölmörg fullafskrifuð en mikilvæg upplýsingakerfi sem ber að upplýsa um í skýringum.
- Texti í skýringu 16 er almenns eðlis en vísar ekki með beinum hætti til þess sem eignfært er í ríkisreikningi.

### **IPSAS 32 – Sérleyfisfyrirkomulag**

- Í gildi er sérleyfissamningur við Vaðlaheiðargöng hf. sem ríkissjóður á meirihluta í. Eign og skuld vegna sérleyfissamningsins er haldið aðgreindum í ríkisreikningi en þar sem starfsemin fellur undir skilgreiningu á „hinu opinbera“ og ríkið á meirihluta ættu eignir, skuldir, tekjur og gjöld félagsins að mynda hluta af ríkisreikningi.

### **IPSAS 39 – Starfskjör og -réttindi (Employee Benefits)**

- Í meginatriðum eru tvö konar lífeyrisréttindakerfi, annars vegar réttindatengd og hins vegar iðgjaldatengd lífeyrisréttindi. Skuldbindingar ríkisins vegna réttindatengds lífeyrisréttar eru færðar í ríkisreikningi og á skýring 27 við um þá skuldbindingu. Þó er það frávik, sem ekki er upplýst um, að skuldbinding við Lífeyrissjóð sveitarfélaga vegna samrekstrarverkefna byggir á framreikningi miðað við 2% vexti og breytingu á vísitölu lífeyrisskuldbindinga opinberra starfsmanna.

- Skýring 27 er ófullnægjandi þar sem hún vísar til forsendna við útreikning skuldbindinga vegna B-deildar LSR. Ekki er gerð grein fyrir forsendum við útreikning skuldbindingar vegna samrekstrarstofnana með sveitarfélögum en skuldbindingin byggir ekki á tryggingastærðfræðilegum útreikningi.
- Þar sem stærstur hluti lífeyrisskuldbindinga ríkisins er vegna réttindatengds lífeyrisréttar hjá LSR er viðeigandi að vísa til ársreiknings LSRB í skýringu 27 en í honum er upplýst um atriði sem ber að veita samkvæmt staðlinum.
- Í skýringu 27 er viðeigandi að geta um uppgjör á réttindum í A-deild LSR sem fól í sér greiðslu í sérstakan lífeyrisaukasjóð og framlagningu verðtryggðra skuldabréfa í varúðarsjóð sem koma til innlausnar ef ávöxtun eigna lífeyrisaukasjóðsins er undir tilteknu viðmiði. Í tengslum við þetta uppgjör lagði ríkissjóður út 9,9 ma.kr. fyrir ótilgreinda aðila utan A-hluta sem hafa greitt inn á skuldina og munu greiða inn á hana í ótiltekinn tíma. Í skýringunni er viðeigandi að vísa til ársreiknings LSRA en þar er lífeyrisaukasjóðurinn aðgreindur.
- Ekki er upplýst um stöðu lífeyrisaukasjóðs, hvorki í umfjöllun um lífeyrisskuldbindingar né í áhættuskýringu. Staða sjóðsins hefur versnað árlega frá stofnun hans árið 2017 og er staða eigin fjár neikvæð í árslok 2022 um 29,8 ma.kr. eða -18,6%. Það er sjötta árið í röð þar sem staðan er neikvæð umfram 10%. Virði varúðarsjóðs sem ríkissjóður hefur lagt fram til að mæta þessum halla er 13,2 ma.kr. í árslok 2022. Eignir varúðarsjóðs duga því ekki til að koma stöðu lífeyrisaukasjóðsins í jákvæða stöðu en lækka hana úr -18,6% í -10,4%.
- Koma þarf fram með skýrum hætti í ríkisreikningi að skuldbindingar vegna B-deildar LSR, alþingismanna, ráðherra, forseta, hæstaréttardómara og fyrrverandi bankastarfsmanna, séu réttindatengdar skuldbindingar. Viðeigandi er að hafa tilvísun í lagagreinar og reglur þar sem fram koma upplýsingar um grunnforsendur réttindanna.
- Ekki er upplýst um áætluð framlög næsta árs til greiðslu inn á skuldbindinguna eða afkomu og áhrif á framtíðargreiðslur.
- Ekki er upplýst um aðrar starfstengdar greiðslur og mögulegar skuldbindingar vegna þeirra, s.s. veikindarétt, námsleyfi og starfslokauppgjör.

## IPSAS 40 – Sameining opinberra aðila

- Staðallinn á við þegar tvær eða fleiri reikningsskilæiningar eru gerðar að einni og gerð eru ein reikningsskil fyrir hina sameinuðu einingu. Staðallinn á ekki við þegar gerð er flokkunarbreyting á starfsemi en hann getur átt við þegar ríkið yfirtekur starfsemi af öðrum opinberum aðila eða einkaaðila og fellir þá starfsemi undir sína.

## Mat á eignum og upplýsingar um eignarhald

Töluvert vantar upp á að umsýsla með fasteignir í eigu íslenska ríkisins sé með viðunandi hætti og að opinberar upplýsingar um eignarhald ríkisins á þeim séu fullnægjandi. Fjármála- og efnahagsráðuneytið hefur undanfarin ár unnið að úrbótum. Árið 2021 var starfsemi Ríkiseigna og Framkvæmdasýslu ríkisins sameinuð í eina stofnun og á árinu 2022 var stofnað sérstakt hlutfélag um eignir Háskóla Íslands. Ekki er enn búið að formfesta umsýslu með ýmsar eignir, þ.m.t. fasteignir Landspítala, jarðir í ríkiseigu, eignir erlendis og eignir æðstu stjórnar og stjórnarsýslu.

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 í ríkisreikningi eins og rétt væri.

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. Ekki er upplýst með viðunandi hætti um aðrar óefnislegar eignir sem ríkið á og notar.

Í endurskoðunarskýrslu vegna ríkisreiknings 2020 benti Ríkisendurskoðun á að veruleg tækniskuld er vegna ýmissa mikilvægra upplýsingakerfa. Fjármála- og efnahagsráðuneytið hefur látið gera mat á umfangi arfleifðarkerfa íslenskra ríkisstofnana og setti árið 2021 stefnu um stafræna þjónustu hins opinbera. Stefnan kallar á meiri samhæfingu ríkisaðila í þróun upplýsingakerfa og endurnýjun arfleifðarkerfa. Viðbrögð fjármála- og efnahagsráðuneytis til úrbóta koma m.a. fram í því að ráðuneytið kynnti í ágúst 2023 áform um að leggja fram frumvarp til laga um högun upplýsingatækni í rekstri ríkisins. Til staðar er þó enn veruleg tækniskuld í upplýsingakerfum ríkisins.

Skv. IPSAS 38 staðlinum ber að upplýsa um hlutverk og tilgang fjárfestinga ríkisins í fyrirtækjum, sjóðum og alþjóðastofnunum. Upplýsingar í ríkisreikningi eru ófullnægjandi hvað þetta varðar en með innleiðingu á IPSAS 38 má vænta þess að skýringakröfum verði betur fylgt. Skv. 44. gr. LOF ber að veita sams konar upplýsingar í eigandastefnu ríkisins í félögum.

Fjármála- og efnahagsráðuneytið gaf út í september 2021 almenna eigandastefnu fyrir öll félög í eigu ríkisins og í september 2022 ársskýrslu ríkisfyrirtækja 2021. Að áliti Ríkisendurskoðunar er viðeigandi að vísa til upplýsinga í þessum skýrslum í umfjöllun um dóttur- og hlutdeildarfélög í skýringu nr. 19 í ríkisreikningi.

Ríkisendurskoðun hafa ekki borist gögn sem styðja virðismat á eignum, sbr. tilvitnanir um árlega skoðun og vísbendingar um virðisrýrnun í skýringum nr. 16 og 17 í ríkisreikningi.

### **Innra eftirlit og verklag við reikningsskilagerð**

Heildstætt áhættumat á reikningsskilaferli og starfsemi Fjársýslu ríkisins liggur ekki fyrir og innra eftirlit hefur ekki verið skráð með formlegum hætti. Hluti af áhættumati 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. Mikilvægt er að til staðar sé greinargott myndrænt yfirlit yfir uppgjörsferil Fjársýslunnar með útskýringum á einstaka ferlum.

- Óskýrir verkferlar komu m.a. fram við það að óljóst var hvenær Ríkisendurskoðun var að fá send reikningsdrög eða fullbúin reikningsskil á meðan Fjársýslan vann að gerð ríkisreiknings.
- Tímabilum var haldið opnum innan ársins sem veldur villuhættu við gerð mánaðar- og ársfjórðungsskýrsla og ekki hægt að treysta því að fjárhæðir sem til skoðunar eru hverju sinni séu endanlegar.
- Við gerð ríkisreiknings 2022 var ekki fylgt flokkunarreglu samkvæmt alþjóðlegum hagskýrslustöðlum og ósamræmi er við flokkun Hagstofu Íslands á stofnanaeiningum. Nauðsynlegt er að hafa samræmi sbr. ákvæði 50. gr. LOF.
- Ekki var fylgt þeirri ábendingu að gera prufueintak af ríkisreikningi 2021 sambærilegu ríkisreikningi 2022. Prufueintak hefði bæði auðveldað gerð ríkisreiknings 2022 og auðveldað birtingu viðeigandi samanburðarfjárhæða.
- Níu mánaða ársfjórðungsuppgjör var ekki gert eins og áformað var og því var ekki hægt að styðjast við það í vinnu við ríkisreikning 2022.

- Ríkisaðilar sem breytt flokkun náði til voru ekki upplýstir sérstaklega um þá breytingu og því ekki undirbúnir fyrir breytingu og miðlun viðeigandi upplýsinga til Fjársýslu ríkisins.
- Við gerð ríkisreiknings hefur ekki verið fylgt formlegu verkferli til að tryggja að fylgt sé ákvæðum reikningsskilastaðla vegna framsetningar og innihalds í ríkisreikningi.
- Ófullnægjandi upplýsingar eru um staðla sem hafa gildistökudag eftir lok reikningsárs og óljóst hvaða vinna hefur verið lögð í að kanna áhrif þeirra á reikningsskil ríkisins.

### Eftirlit einstakra ráðherra og nýting fjárheimilda

Í 36. gr. laga nr. 123/2015 um opinber fjármál eru ákvæði um ábyrgð forstöðumanna og stjórná ríkisaðila auk þess sem 54. gr. laganna lýsir ábyrgð hvers ráðherra um 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. Eftirfylgni af hálfu einstakra ráðherra skortir.

Í árslok 2022 eru verulegar fjárhæðir hjá ríkisaðilum vegna ónotaðra fjárheimilda sem mynda skuldbindingu inn á næsta ár. Ekki er upplýst um þessar skuldbindingar í ríkisreikningi og möguleg áhrif þeirra á fjárstýringu ríkisins.

### 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. Ríkið er stærsti aðilinn á Íslandi í starfsemi sem lýtur að almannajónustu og allir þegnar og hagaðilar hafa hagsmuni af að það sé rekið með skilvirkni og hagkvæmni að leiðarljósi.

### Flokkun á starfsemi ríkisins og samanburður á milli ára

Óviðunandi er að ekki séu gerð reikningsskil sem eru samanburðarhæf á milli ára. Ríkisreikningurinn nær nú bæði til A- og B-hluta ríkisins en ekki til ríkisins í heild og ekki eru sýnd aðgreind A-hluta reikningsskil í ríkisreikningi fyrir árið 2022. Árið á undan sýndi ríkisreikningurinn fjárhagsuppgjör fyrir hluta af A- hluta starfsemi ríkisins og eru fjárhæðir þess árs sýndar til samanburðar við árið 2022.

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.

## Fjárlög og reikningsskil

Fjárlaganefnd Alþingis og fjármála- og efnahagsráðuneytið leggja áherslu á að gert sé fjárhagsuppgjör sem er samanburðarhæft við fjárlög. Ríkisendurskoðun telur nauðsynlegt að endurskoða fjárlagagerð og framsetningu sambærilegra reikningsfjárhæða þannig að viðeigandi samanburður fái st. Í þessu samhengi er viðeigandi að skoða samræmi við fjárhagsupplýsingar einstakra ráðuneyta (ráðherraskýrslur). Heildarreikningsskil fyrir íslenska ríkið (ríkisreikningur) sem gerður er á grundvelli IPSAS er ekki samanburðarhæfur við fjárlög.



# 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 um opinber fjármál (LOF).

2

Til að styrkja fjármálastjórn hjá ríkinu er nauðsynlegt að ákvæðum LOF sé fylgt vegna bókhalds og við 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 áformaði að birta fleiri reglugerðir á árinu 2022 en af því varð ekki.

3

Fjársýsla ríkisins þarf að setja skýrar reglur og leiðbeiningar fyrir ríkisaðila til að eyða hugsanlegri óvissu um reikningsskilagerð og bókhaldslega meðferð einstakra viðskipta og mat og meðferð einstakra liða í reikningsskilum, sbr. 64. gr. laganna.

4

Fjársýsla ríkisins þarf að skipuleggja gerð samstæðuríkisreiknings 2023 vandlega og setja reglur um skil á fjárhagsupplýsingum frá aðilum í A2-, A3-, B- og C-hluta stofnunum og félögum sem tryggja að réttar og viðeigandi fjárhagsupplýsingar berist.

## Gagnrýnin skoðun á verklagi við gerð ríkisreikninga og annarra fjárhagsskýrslna

5

Fjársýsla ríkisins þarf að hraða vinnu við rýni og endurmat á öllum verkferlum við gerð ríkisreiknings þannig að tryggt sé að verklag við reikningshald og reikningsskilagerð stuðli að því að ríkisreikningur verði tilbúinn fyrr.

6

Fjársýsla ríkisins þarf að vinna með markvissari hætti að skráningu allra verkferla og áhættuþátta sem varða reikningshald og reikningskil ríkisins.

7

Í óbreyttu lagaumhverfi er nauðsynlegt að unnið verði með markvissum hætti að undirbúningi fyrir gerð samstæðureiknings fyrir ríkið í heild þannig að ekki verði frekari tafir á að ákvæði LOF um að reikningsskil ríkisins verði uppfyllt með fullri innleiðingu á IPSAS.

8

Það þarf að liggja fyrir með skýrum hætti hvort ríkið ætli að gera sérstakt A-hluta uppgjör í samræmi við IPSAS 22 til viðbótar við heildarsamstæðureikningsskil eins og IPSAS gerir ráð fyrir. Auk þess að ákveða hvort gera skuli sérstakt uppgjör til samanburðar við fjárlög og samræma það uppgjóri einstakra ráðuneyta (ráðherraskýrslur).

### Árangur og endurskoðun laga um opinber fjármál

9

Í almennum athugasemdum við frumvarp sem síðar varð að lögum nr. 123/2015 um opinber fjármál er í VII-kafla "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.

10

Ríkisendurskoðun leggur til að Alþingi hafi frumkvæði að því að lagt verði mat á virkni laganna, kostnað og ávinning af lagasetningunni og hvort heildarmarkmið með lagasetningunni hafi náðst. Lögin verði þá endurskoðuð með hliðsjón af því mati.

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

11

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 vegna ríkisreiknings án þess að brugðist hafi verið við því. Fyrir sitt leyti leggur Ríkisendurskoðun þunga áherslu á þróun innra eftirlits og innri endurskoðunar hjá ríkisaðilum.

## Reikningsskilaráð ríkisins

12

Reikningsskilaráð ríkisins fyrir A-hluta er skipað í samræmi við ákvæði 63. gr. laga nr. 123/2015. Meðal annars er hlutverk ráðsins að taka ákvarðanir um innleiðingu reikningsskilastaðla og álitaefni sem þá varða. Að mati Ríkisendurskoðunar ætti ráðið að taka af skarið með að innleiðingu IPSAS verði lokið fyrir árslok 2024 og beita sér fyrir því að tímasett aðgerðaáætlun um innleiðingu verði lögð fram og henni fylgt.

# 1 Ábendingar um einstaka liði í ríkisreikningi

Gerðar hafa verið ítrekaðar athugasemdir vegna ýmissa liða í endurskoðunarskýrslum áráanna 2017-2021 og eru margar þeirra enn viðeigandi. Ríkisendurskoðun þykir miður að ekki gangi betur að verða við eldri athugasemdum og styttri umfjöllun í endurskoðunarskýrslu vegna ársins 2022 dregur ekki úr vægi þeirra athugasemda sem áður hafa komið fram.

## 1.1 Ríkistekjur

Tryggja þarf m.a. betur afstemmingu og rekjanleika allra ríkissjóðstekna allt frá uppruna teknanna og að lokum til birtingar þeirra í ríkisreikningi.

## 1.2 Mannvirki á framkvæmdastigi

Aðgreina þarf í ríkisreikningi og sýna sem sérstakan lið þá varanlegu rekstrarfjármuni sem eru á framkvæmdastigi og ekki fullbúnir til að standa undir þeirri þjónustu sem hinu opinbera er ætlað að veita.

## 1.3 Samgöngumannvirki – Vegir og hafnir

Á undanförunum árum hafa verið gerðar margvíslegar athugasemdir vegna utanumhalds og reikningshaldslegs mats og meðferðar samgöngumannvirkja. Samgöngumannvirki eru verulegur hluti eigna ríkissjóðs og því er brýnt að leyst sé úr þeim athugasemdum sem upp hafa komið vegna þeirra. Vísað er til endurskoðunarskýrslna fyrri ára og sérstakrar skýrslu vegna endurskoðunar á Vegagerðinni fyrir árið 2020. Flestar fyrri athugasemdir eru enn viðeigandi.

Áréttað er að ekki hefur fengist afstemming á uppsöfnuðu kostnaðarverði samgöngumannvirkja milli fjárhagskerfis Vegagerðarinnar og þess kerfis sem heldur utan um verklegar framkvæmdir.

## 1.4 Vaðlaheiðargöng

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>2</sup> verkefni. Samkvæmt skilgreiningu Hagstofunnar flokkast Vaðlaheiðargöng til „hins opinbera“ og ættu þau því að falla inn í A-hlutauppgjör.

## 1.5 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. Vísað er til fyrri endurskoðunarskýrslna varðandi athugasemdir.

### 1.5.1 Mat á varanlegum rekstrarfjármunum

Við gerð ríkisreiknings á Fjársýsla ríkisins að fá verðmat frá ríkisaðilum sem hafa yfir að ráða eignum sem vísað er til að séu skoðaðar m.t.t. virðisrýrnunar í samræmi við IPSAS 17.

### 1.5.2 Mat á óefnislegum eignum

Ríkisendurskoðun gerir athugasemd við að ekki sé upplýst um kostnaðarverð og líftíma allra óefnislegra eigna í samræmi við IPSAS 31. Mikilvægt er að ríkið eigi heildstætt yfirlit yfir upplýsingakerfi.

### 1.5.3 Ósamræmi í eign- og gjaldfærslum hjá ríkisaðilum

Áréttað er hlutverk Fjársýslu ríkisins sbr. 64. gr. LOF, um samræmingu bókhalds, setningu framkvæmdar- og verklagsreglna og leiðbeiningar. Bent hefur verið á að til bóta væri að Fjársýsla ríkisins gefi út leiðbeiningar um reikningshaldslega meðferð varanlegra rekstrarfjármuna.

## 1.6 Handbært fé

Vísað er til fyrri endurskoðunarskýrslna um mikilvægi þess að ríkissjóður framfylgi gildandi reglum um lausafjárstýringu, endurskoði reglugerð um sjóðstýringu og setji verklagsreglur til að nýting ríkisfjár verði markvissari. Umtalsverðar fjárhæðir eru enn í sjóði umfram þá 2% heimild sem reglur kveða á um.

<sup>2</sup> Samvinnuleið einkaaðila og hins opinbera (e. public-private partnership)

## 1.7 Flokkun á starfsemi og útgjöldum

### 1.7.1 Flokkun á útgjöldum

Mikilvægt er 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. Vísað er til nánari umfjöllunar í endurskoðunarskýrslum fyrri ára.

### 1.7.2 Starfspáttayfirlit

Vakin er athygli á því að IPSAS gerir ráð fyrir því að gerð sé grein fyrir starfsemi opinberra aðila eftir meginstarfspáttum og gildir sérstakur staðall, IPSAS 18, um gerð starfspáttayfirlita. Það er ákvörðunatriði einstakra reikningsskilaeininga hvernig þær skilgreina sína starfspætti, en starfspáttagreining tekur yfirleitt mið af því umfangi sem reikningsskilin ná til. Í ríkisreikningi 2022 er gert starfspáttayfirlit sem sýnir umfang starfsemi flokkað eftir A1-, A2-, A3- og B-hluta. Að áliti Ríkisendurskoðunar gæfi það skýrari mynd af starfsemi ríkisins að byggja starfspáttayfirlit á GFS staðlinum þar sem starfsemi opinberra aðila er brotin niður á meginflokka, svokölluð COFOG flokkun (Classification of Function of Government) en þar er miðað við 10 megin- eða yfirflokka.

## 1.8 Fjárhagsskýrslur og fjárlög

Ríkisendurskoðun leggur jafnframt áherslu á að ríkisreikningur sem gera skal á grundvelli IPSAS og hagskýrsluuppgjör sem gerð eru á grundvelli GFS eru tvö ólík reikningsuppgjör sem þjóna ólíkum markmiðum. Þegar heildarsamstæðureikningur fyrir íslenska ríkið verður gerður verður samanburður reikningsfjárhæða og fjárlaga óraunhæfur og er því nauðsynlegt að gera sérstakt uppgjör samanburðarhæft við fjárlög. Ársreikningur fyrir A1-hluta ríkissjóðs sem sýndur er í Séryfirliti 1 og fylgir ríkisreikningi er grundvöllur til slíks samanburðar. Mikilvægt er að fjármála- og efnahagsráðuneytið móti betur framsetningu ríkisreiknings og fjárlaga þannig að skilmerkilegur samanburður fái st.

Nánari umfjöllun er í fyrri endurskoðunarskýrslum.

## 1.9 Lífeyrisskuldbindingar

Áréttað er mikilvægi þess að greinargóðar upplýsingar komi fram í ríkisreikningi um allar lífeyris- og starfstengdar skuldbindingar ríkissjóðs samanber ábendingar í niðurstöðukafla skýrslunnar þar sem fjallað er um IPSAS 39.

## 1.10 Skuldbindingar, óvissar eignir og eignamat

Mikilvægt er að upplýsa í ríkisreikningi um allar skuldbindingar sem kunna að falla á ríkissjóð. Einnig ber að upplýsa í ríkisreikningi um eignatengd réttindi, s.s. forkaupsrétt og mögulegan eða skilyrtan ávinning af sölu eigna. Auk þess skal samkvæmt reikningsskilareglum meta til eignar þau verðmæti sem felast í auðlindum og ríkið hefur yfirráð yfir.

## 2 Reikningsskilagerð

### 2.1 Verklag við reikningsskilagerð

#### 2.1.1 Flokkun á ríkisaðilum og starfsemi ríkissjóðs

Með frumvarpi til fjárlaga sem lagt var fyrir Alþingi á 152. löggjafarþingi 2021–2022 var í 6. kafla kynnt breyting á flokkun ríkisaðila. Breytingin er til samræmis við endurskoðun Hagstofu Íslands á flokkun tiltekinna stofnanaeininga í haggeira í þjóðhagsreikningum. Hagstofan gaf út greinargerð um flokkun stofnanaeininga í þjóðhagsreikningum í nóvember 2020. Þessar flokkunarbreytingar eru í samræmi við þær reglur sem ber að fylgja þegar beitt er alþjóðlegum reikningsskilastöðlum fyrir opinbera aðila. Ríkisendurskoðun hafði allt frá árinu 2017 bent á að flokkun samkvæmt 1. mgr. 50. gr. LOF væri í ósamræmi við reikningsskilastaðla.

Ekki er að fullu fylgt framangreindum forsendum við gerð ríkisreiknings 2022. Vaðlaheiðargöng hf. eru að 92,9% hlut í eigu ríkisins og Hagstofan hefur frá upphafi flokkað félagið sem hluta af hinu opinbera og því ber að telja félagið til A3-hluta ríkisins, sbr. ákvæði 50. gr. LOF. Í ríkisreikningi 2022 er félagið skilgreint sem C-hluta starfsemi. Ríkisendurskoðun hefur áður bent á að í þeim hluta ríkisreiknings sem tekur til hins opinbera, þ.e. A-hluta starfsemi ríkisins, hefur ekki verið unnið með markvissum hætti að því að ná utan um alla starfsemi sem fellur þar undir. Má þar nefna að starfsemi tengd rekstri flugvalla og flugsamgöngumannvirkja er talin til C-hluta starfsemi en starfsemin er rekin í dótturfélagi Isavia og fjarskiptasambönd við útlönd sem byggja ekki á viðskiptalegum forsendum eru hjá Farice ehf.

Auk þess hefur Hagstofan ekki lokið flokkun á eftirfarandi aðilum:

- Nýsköpunarsjóður atvinnulífsins
- Isavia ohf.
- Íslandspóstur ohf.
- Matís ohf.
- Vigdísarholt ehf.

#### 2.1.2 Gerð ríkisreiknings 2022

Ríkisendurskoðun lagði til við reikningsskilaráð að prufueintak yrði gert af ríkisreikningi 2021 þar sem reikningsskil ríkisaðila, sem samkvæmt framangreindri breytingu flokkast til hins opinbera, þ.e. A-hluta ríkissjóðs, yrðu tekin inn í ríkisreikninginn. Þannig mætti móta verklag við gerð ríkisreiknings 2022 í samræmi við ákvæði laganna og koma ábendingum til ríkisaðila, sem breytingin nær til, svo þeir gætu undirbúið sig vegna breyttra reikningsskilareglna.

Fjármála- og efnahagsráðuneytið og Fjársýsla ríkisins tóku ekki mið af þessari tillögu og urðu verulegar tafir á gerð ríkisreiknings 2022 vegna skorts á undirbúningi fyrir þessar breytingar. Einnig er áréttað hér að Ríkisendurskoðun hefur ítrekað bent á það í fyrri endurskoðunarskýrslum að A-hluta uppgjör ríkissjóðs, þ.e. uppgjör fyrir hið opinbera, væri ekki í samræmi við reikningsskila- og hagskýrslustaðla. Auk þess hefur embættið ítrekað áréttað að breytingar á reikningsskilum þurfi að undirbúa vandlega.

Í lok árs 2022 sendi Fjársýsla ríkisins bréf til þeirra ríkisaðila sem féllu undir breyttar reikningsskilareglur með beiðni um upplýsingar svo hægt væri að samræma reikningsskil þeirra



viðeigandi reikningsskilastöðlum. Ríkisaðilar virtust almennt ekki gera sér grein fyrir því að þeir þyrftu að gera reikningsskil sín í samræmi við breyttar reikningsskilareglur og töldu sumir þeirra að hægt væri að fresta innleiðingu með vísan til innleiðingarstaðals IPSAS. Beiting innleiðingarstaðals á hins vegar hvorki við hjá einstaka ríkisaðilum né ríkissjóði í heild vegna flokkunarbreytinga. Ríkisendurskoðun hefur ítrekað bent á það í fyrri endurskoðunarskýrslum að reikningsskil fyrir A-hluta ríkissjóðs hafi ekki fylgt reikningsskilastöðlum. Þess ber að geta að flokkun á starfsemi ríkisins samkvæmt 1. mgr. 50. gr. LOF tók ekki mið af IPSAS fyrr en með lögum nr. 131/2021 um breytingu á ýmsum lögum vegna fjárlaga fyrir árið 2022. Þó var ákvæði í 2. mgr. 50. gr. LOF um að flokkun á starfsemi ríkisins væri gerð á grundvelli alþjóðlegs hagskýrslustaðals um opinber fjármál. Ríkisreikningar frá og með árinu 2017 til og með ársins 2021 hafa því hvorki verið í samræmi við hagskýrslustaðal né reikningsskilastaðal þar sem 1. mgr. 50. gr. LOF byggði ekki á þeirri undirstöðu sem reikningskila- og hagskýrslustaðlar kveða á um.

### **2.1.3 Samanburðarfjárhæðir**

Í ríkisreikningi 2022 eru fjárhæðir ársins 2021 ekki sýndar á sama grunni og fjárhæðir ársins 2022. Þar af leiðandi er samanburður á milli ára ekki marktækur. Með því að sýna ekki fjárhæðir ársins á undan á sama grunni og reikningsársins er vikið frá ákvæðum IPSAS þar sem ljóst hefur verið allt frá árinu 2017 að flokkun á starfsemi ríkisins samræmdist ekki ákvæðum staðlanna. Greinargerð Hagstofunnar frá árinu 2020 staðfestir það og voru gerðar breytingar á LOF með lögum nr. 131/2021.

Fjársýsla ríkisins lítur svo á að forsendur um flokkun, og þar með breytingar á innihaldi ríkisreiknings, hafi ekki verið hægt að gera fyrr en með ríkisreikningi 2022 þar sem ný flokkun er fyrst kynnt með fjárlagafrumvarpi fyrir árið 2022. Ríkisendurskoðun fellst ekki á þetta sjónarmið og bendir enn og aftur á að reikningsskil ríkisins sem byggja á alþjóðlegum reikningsskilastöðlum eru annars konar uppgjör en það sem lýtur að samanburði við fjárlög.

Það er álit Ríkisendurskoðunar að í ríkisreikningi 2022 beri að sýna sambærilegar samanburðarfjárhæðir í samræmi við IPSAS 3.

### **2.1.4 Tímasetningar og miðlun upplýsinga til Ríkisendurskoðunar**

Til að veita nokkra innsýn í framvindu við gerð ríkisreiknings árið 2022 og þar með möguleika Ríkisendurskoðunar til að staðfesta réttmæti fjárhagsupplýsinga sem í honum birtast er eftirfarandi yfirlit. Í yfirlitinu er einungis horft til skila á drögum af ríkisreikningi en ekki skil á gögnum og vinnuskjölum sem styðja einstaka liði ríkisreiknings. Vinnuskjöl og svör voru að berast fram til 25. ágúst 2023 en ríkisreikningur var undirritaður 4. september 2023:



## Miðlun upplýsinga til Ríkisendurskoðunar árið 2023

**16. maí**

Ríkisendurskoðun fékk fyrst hálfunnin drög af A1-hluta uppgjöri

**22. maí**

Fyllri drög bárust af A1-hluta uppgjöri þar sem búið var að fella inn skýringatexta sem að mestu hafði verið afritaður frá árinu á undan. Ekki var hægt að treysta því að um endanlegar fjárhæðir væri að ræða í þessum reikningsdrögum.

**13. júní**

Ríkisendurskoðun fékk fyrstu drög að "samstæðureikning" fyrir A- og B-hluta þar sem ekki var búið að ganga frá textaskýringum og óvissa var um fjárhæðir.

**27. júní**

Ríkisendurskoðun fékk lokadrög "samstæðureiknings" fyrir A- og B-hluta. Reikningur var þó ekki heildstæður þar sem ekki var búið að fella allar skýringar inn í reikninginn. Þarna var búið að taka að einhverju leyti tillit til athugasemda Ríkisendurskoðunar en fjölmargar athugasemdir ætla Fjársýsla að skoða betur við gerð ríkisreikning næsta árs. Í eintakinu voru skýringar enn í vinnslu og undirliggjandi gögn til afstemmingar ófullnægjandi.

**29. júní**

Ríkisendurskoðun fékk senda blaðsíðu með áritun fjármála- og efnahagsráðherra og fjársýslustjóra.

**30. júní**

Ríkisendurskoðun hafði ekki borist heildstæð útgáfa af ríkisreikningi eða umbeðnum undirliggjandi gögnum sem hægt var með heildstæðum hætti að stemma af við fjárhæðir reikningsins. Ríkisendurskoðun sendi til fjármála- og efnahagsráðuneytisins og Fjársýslunnar samantekt þar sem bent var á gögn sem vantaði og mismun á fjárhæðum sem Ríkisendurskoðun tók saman úr ýmsum aðsendum gögnum sem í heild stemmdu ekki við fjárhæðir í ríkisreikningi. Auk þess voru áréttaðar athugasemdir við einstaka liði í ríkisreikningi, sem ráðuneytið og Fjársýslan hafa gefið til kynna að verði teknar til skoðunar vegna ríkisreiknings næsta árs.

**2. júlí**

Fjársýslan sendi lokaútgáfu sem í vantaði eitt af séryfirlitum.

**6. júlí**

Fjársýslan sendi lokaútgáfu og svör við fyrirspurnum Ríkisendurskoðunar frá 30. júní 2023. Ekki var um bein svör að ræða við mörgum liðum en vísað til þess að „allt sé bókað í Orra“. Óskað var eftir vinnublaði vegna sjóðstreymis en það barst ekki. Þess í stað kom skjal sem sýnir samantekt á sjóðstreymi fyrir A1-, A2-, A3- og B-hluta.

Framangreint yfirlit er þó ekki tæmandi þar sem upplýsingar bárust Ríkisendurskoðun frá Fjársýslunni með þrennum hætti, þ.e. ýmist með tölvupósti, með vistun skjala í gagnagátt eða á sameiginlegt læst drif. Enn fremur voru sum vinnugögn ófullbúin og óskýr, bárust seint og allt fram að undirritun ríkisreiknings var enn verið að vinna í einstaka liðum hans.

Við gerð ríkisreiknings þarf að gefa Ríkisendurskoðun svigrúm til að yfirfara rétt og fullbúin gögn tímanlega þannig að embættið geti rýnt endanlega útgáfu ríkisreiknings með fullnægjandi hætti í samræmi við kröfur endurskoðunarstaðla.

Einnig var óskað sérstaklega eftir útfylltum gátlista IPSAS vegna gerðar ríkisreiknings. Gátlisti var settur inn á gagnasvæðið af hálfu Fjársýslu ríkisins 13. maí 2023, en sá gátlisti átti við um reikningsskil 2021. Hann var ekki viðeigandi fyrir ríkisreikning 2022 þar sem meðal annars var búið að taka inn í ríkisreikninginn starfsemi í A2-, A3- og B-hluta.

Fjársýslan hefur ekki yfirfarið ríkisreikninginn m.t.t. að farið sé að ákvæðum IPSAS með því að fylla út gátlista. Nauðsynlegt er að Fjársýslan yfirfari reikningsskil og tryggi að allar upplýsingar sem ber að veita samkvæmt reikningsskilastöðlum séu í ríkisreikningnum. Eins og fram kemur í niðurstöðukafla þar sem fjallað er um fylgni við reikningsskilastaðla vantar töluvert upp á að svo sé.

### 2.1.5 Lokun tímabila

Fjársýsla ríkisins lokaði ekki bókhaldstímabilum innan ársins 2022 eins og áformað var. Megin skýring Fjársýslunnar er sú að umtalsverðar breytingar áttu sér stað á árinu 2022 í skipan ráðuneyta og tilfærslu á verkefnum á milli þeirra. Uppbygging á bókhaldskerfinu Orra er með þeim hætti að tilfærsla á liðum þarfnast mikillar handavinnu og áttu einstaka ríkisaðilar m.a. erfitt með sjá samanburðarhæfar fjárhæðir vegna fyrri ára.

Nauðsynlegt er að gera breytingar á uppbyggingu fjárhagskerfisins þannig að tilfærsla á verkefnum á milli ráðuneyta gangi fyrir sig með hnökralausum hætti.

### 2.1.6 Níu mánaða árshlutauppgjör

Samkvæmt 61. gr. LOF skal gera ársfjórðungsskýrslu fyrir A-hluta ríkissjóðs innan þrjátíu daga frá lokum þeirra. Fjársýslan hafði áform um að gera fullbúin reikningsskil fyrir 9 mánuði og fá þannig yfirferð sem gagnaðist við gerð endanlegs ríkisreiknings fyrir árið 2022. Þessi áform gengu ekki eftir og m.a. af þeim sökum náðist ekki nauðsynlegur undirbúningur við gerð ríkisreiknings 2022, sem er fyrsti reikningurinn sem nær til alls A-hlutans.

Ríkisendurskoðun vekur athygli á því að 61. grein LOF kveður á um að gera skuli ársfjórðungsskýrslu um rekstur og efnahag í A-hluta ríkisins. Skýrslan skal sýna samanburð á fjárheimildum og útgjöldum eftir málefnasviðum og málaflokkum. Jafnframt skal birta samanburð á fjárhagsstöðu ríkisaðila og verkefna við fjárveitingar samkvæmt fylgiriti og samþykktar breytingar á þeim. Í lagagreininni er áhersla á uppgjör til samanburðar við fjárlög brotið niður eftir málefnasviðum og málaflokkum. Miðað við orðalag greinarinnar virðist ekki markmiðið að gera heildaruppgjör fyrir A-hlutann, heldur er fyrst og fremst lögð áhersla á A1-hluta, enda ná fjárveitingar ekki til umsvifa A2- og A3-hluta ríkisaðila.

## 2.2 Reikningsskilastaðlar

Alþjóðareikningsskilaráðið fyrir opinbera aðila (IPSASB) hefur gefið út 48 reikningsskilastaðla (IPSAS). Ráðið er stöðugt að rýna staðlana m.t.t. hvort þurfi að gera endurbætur á þeim eða setja nýja staðla í stað þeirra eldri til að bæta og skerpa á miðlun upplýsinga til notenda reikningsskilanna.

### 2.2.1 Staðlar með gildistökudag eftir lok árs 2022

Í skýringu 2 er vikið að stöðlum sem gefnir hafa verið út fyrir reikningsskiladag en hafa ekki tekið gildi. Fram kemur í skýringunni að ekki sé gert ráð fyrir að innleiðing staðlanna hafi veruleg áhrif á ríkisreikninginn. Samkvæmt reikningsskilareglum ber að veita þessar upplýsingar og jafnframt upplýsa um áhrif þeirra á reikningsskilin.

Það er mikilvægt að aðilar hjá ríkinu sem hafa með reikningshald og reikningsskilamálefni að gera, fari ítarlega yfir staðlana og leggi mat á áhrif þeirra og undirbúi innleiðingu þeirra með góðum fyrirvara. Ríkisendurskoðun er ekki kunnugt um að fjármála- og efnahagsráðuneytið, Fjársýsla ríkisins eða reikningsskilaráð ríkisins hafi haft staðlana til umfjöllunar, hvorki eftir að þeir voru gefnir út né á undirbúningstíma við gerð þeirra.

Þessu tengt eru í vinnslu staðall og skýringarefni hjá Alþjóðareikningsskilaráðinu fyrir opinbera aðila varðandi náttúruauðlindir. Staðallinn mun fjalla um hvort náttúruauðlindir séu til staðar, hvort hægt sé að leggja fjárhagslegt mat á þær og hvernig beri að upplýsa um þær í reikningsskilunum. Einnig hefur ráðið unnið að gerð sjálfbæriskýrslu fyrir opinbera aðila út frá sjálfbærni markmiðum Sameinuðu þjóðanna. Ríkisendurskoðun telur afar brýnt að reikningsskilaráð ríkisins taki fyrir og fjalli um möguleg áhrif nýs staðals um náttúruauðlindir og að reikningsskilaráð ríkisins fari að huga að því hvernig opinberir aðilar eru í stakk búnir til að greina frá upplýsingum tengdum sjálfbærni.

### 2.2.3 Skuldbindingar vegna ónotaðra fjárheimilda í A-hluta

Ríkisendurskoðun vekur athygli á skuldbindingum sem felast í ónotuðum fjárheimildum sem Alþingi hefur samþykkt og geta komið til ráðstöfunar á næsta ári. Í séryfirliti 16 sem er birt með ríkisreikningi 2021 og séryfirliti 18 árið 2022 eru heimildirnar sundurliðaðar og sýndar niður á málefnasvið og málaflokka. Ónotaðar fjárheimildir í ársbyrjun 2021 námu samtals um 85 ma.kr. og námu í árslok 2022 um 101 ma.kr.

Ónotaðar fjárheimildir greinast þannig:

Málefnasvið	Fjárfesting		Rekstur		Samtals	
	2021	2022	2021	2022	2021	2022
Alþingi og eftirlitsstofnanir .....	1.843	2.676	584	474	2.427	3.150
Dómstólar .....	63	98	237	197	300	295
Æðsta stjórnarsýsla .....	883	1.738	181	162	1.064	1.900
Utanríkismál .....	389	555	1.058	552	1.447	1.107
Skatta- eigna- og fjármálaumsýsla .....	3.924	4.174	1.660	3.686	5.584	7.860
Hagskýrslugerð og grunnskrár .....	5	61	241	184	246	245
Nýsköpun, rannsóknir og þekkingagreinar ..	17	1	6.730	8.260	6.747	8.261
Sveitarfélög og byggðamál .....	0	0	20	107	20	107

Almanna- og réttaröryggi .....	569	1.990	167	(576)	736	1.414
Réttindi einstaklinga, trúmál og stjórnarsýsla dómstóla	(24)	2	(199)	52	(223)	54
Samgöngu- og fjarskiptamál .....	7.434	4.268	851	(238)	8.285	4.030
Landbúnaður .....	(14)	(17)	57	487	43	470
Sjárvarútvegur og fiskeldi .....	3.434	4.618	1.895	3.137	5.329	7.755
Ferðapjónusta .....	2	(4)	(372)	(485)	(370)	(489)
Orkumál .....	(2)	(11)	51	(233)	49	(244)
Markaðseftirlit, neytendamál og stjórnarsýsla atvinnumála	(8)	8	(16)	35	(24)	43
Umhverfismál .....	2.232	1.091	2.321	560	4.553	1.651
Menning, listir, íþrótt- og æskulýðsmál .....	876	617	1.129	756	2.005	1.373
Fjölmiðlun .....	0	1	0	5	0	6
Framhaldsskólastig .....	1.478	1.513	1.642	1.338	3.120	2.851
Háskólastig .....	3.276	3.063	6.534	8.177	9.810	11.240
Önnur skólastig og stjórnarsýsla mennta- og menningarmála	(3)	1	100	196	97	197
Sjúkrahúsapjónusta .....	15.758	22.366	(1.389)	1.639	14.369	24.005
Heilbrigðisþjónusta utan sjúkrahúsa .....	628	1.486	962	890	1.590	2.376
Hjúkrunar- og endurhæfingapjónusta .....	6.227	10.441	3.298	3.771	9.525	14.212
Lyf og lækningavörur .....	0	0	0	0	0	0
Örorka og málefni fatlaðs fólks .....	(3)	(4)	76	11	73	7
Málefni aldraðra .....	0	0	0	0	0	0
Fjölskyldumál .....	1.402	1.572	889	1.330	2.291	2.902
Vinumarkaður og atvinnuleysi .....	(27)	(12)	4.530	156	4.503	144
Húsnæðis- og skipulagsmál .....	0	5	369	3.049	369	3.054
Lýðheilsa og stjórnarsýsla velferðarmála .....	(74)	(354)	1.037	973	963	619
Fjármagnskostnaður, ábyrgðir og lífeyrisskuldbindingar	20	130	0	1	20	131
Almennur varasjóður og sérstakar fjárráðstafanir	43	0	21	61	64	61
Alþjóðleg þróunarsamvinna .....	33	15	55	215	88	230
<b>Samtals</b>	<b>50.381</b>	<b>62.088</b>	<b>34.719</b>	<b>38.929</b>	<b>85.100</b>	<b>101.017</b>

Ríkisendurskoðun telur mikilvægt að við samþykkt fjárlaga hverju sinni sé tekið mið af ónotuðum fjárheimildum í lok hvers reikningsárs. Þannig verði fjárheimildir ekki þandar út umfram það sem nauðsynlegt er til að standa undir rekstri og fjárfestingum fjárlagaársins.

Nákvæmar ársfjórðungs- og mánaðarskýrslur sem taka mið af fjárveitingum ársins, yfirfærslum frá fyrra tímabili og áætlaðri útkomu ættu að stuðla að skilvirkari fjárlagagerð.

## 3 Endurskoðun ríkisreiknings og áherslur

### 3.1 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.

Ríkisendurskoðun hefur innleitt alþjóðlega endurskoðunarstaðla fyrir opinbera aðila (ISSAI), í samræmi við lög nr. 46/2016. Endurskoðun samkvæmt þeim miðar við áhættugreiningu og er 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.

Einn megin þátturinn við skipulag endurskoðunar er ákvörðun mikilvægismarka. Mikilvægismörk eru þau skekkjumörk sem endurskoðandi setur sér vegna einstakra viðskipta og liða í reikningsskilunum auk reikningsskilanna í heild. Ákvörðunin byggir á því að skekkjur og frávik sem falla innan ákvarðaðra marka hafi ekki áhrif á ályktun notenda reikningsskilanna við mat á áreiðanleika þeirra upplýsinga sem reikningsskilin veita. Þar af leiðandi fá ekki allir fjárlagaliðir og ríkisaðilar árlega heildarfjárhagsendurskoðun og því er mögulegt að ekki uppgötivist allar villur í reikningsskilunum. Með virku og öflugum innra eftirliti er dregið úr áhættu vegna mögulegra skekkja og sviksemi. Með lögum nr. 123/2015 um opinber fjármál og innleiðingu á alþjóðlegum reikningsskilastöðlum fyrir opinbera aðila, IPSAS, eru gerðar auknar kröfur um efni og innihald ríkisreiknings frá því sem var þegar ríkisreikningurinn var gerður í samræmi við eldri lög um fjárreiður ríkisins.

Nauðsynlegt er að ríkisaðilar í A-hluta sem mynda mikilvægan hluta af ríkisreikningi fái heildstæða endurskoðun í samræmi við verklagsreglur alþjóðlegra endurskoðunarstaðla.

### 3.2 Að reikningsskil gefi glögga mynd

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

Pað er álit ríkisendurskoðanda að ríkisreikningurinn gefi glögga mynd af fjárhagsstöðu ríkissjóðs 31. desember 2022, afkomu ríkissjóðs og breytingu á handbæru fé á árinu 2022 í samræmi við lög nr. 123/2015 um opinber fjármál.

### 3.3 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, s.s. 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.

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.

Þó fylgniendurskoðun falli ekki undir hina eiginlegu fjárhagsendurskoðun, eins og við á um endurskoðun á ríkisreikningi, er að mati ríkisendurskoðanda mikilvægt að auka þann hluta í starfsemi Ríkisendurskoðunar og vinna með reglubundnum hætti samhliða fjárhagsendurskoðun á A-hluta ríkisaðilum. Þessum eftirlitspáttum væri þó betur sinnt ef innri endurskoðun væri almennt innleidd hjá ríkinu.

### **3.4 Gerð reikningsskila og reikningshaldsleg umsjón**

Samkvæmt 64. gr. laga nr. 123/2015 um opinber fjármál hefur Fjársýsla ríkisins yfirumsjón með bókhaldi og gerð ársreikninga ríkisaðila í A-hluta og skal tryggja að samræmis sé gætt við færslu bókhalds og gerð reikningsskila hjá þeim. Auk þess skal Fjársýsla ríkisins veita ríkisaðilum í A-hluta aðstoð og ráðgjöf um bókhald og reikningsskil, setja framkvæmda- og verklagsreglur og setja fram leiðbeiningar sem þýðingu geta haft við færslu bókhalds og gerð ársreikninga. Ákvæði í 54. gr. laganna kveða á um skil ríkisaðila á ársreikningi og eignaskrá til Fjársýslu ríkisins, hlutaðeigandi ráðherra og Ríkisendurskoðunar.

Um ábyrgð forstöðumanna og 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. lögnum 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 efnahagsráðuneytinu og Fjársýslu ríkisins minnisblað þar sem farið er yfir ýmis atriði við gerð ríkisreikninga, efni þeirra og innihald. Tilgangur þess hefur einkum verið sá að benda á atriði sem betur mega fara í reikningshaldi ríkisins og almennt hefur minnisblaðinu verið vel tekið og úrbótum lofað. Þó eru fjölmörg atriði enn óbreytt og ekki liggja fyrir upplýsingar um hvernig áformað sé að standa að frekari úrbótum.

Ríkisendurskoðun hefur samið við nokkur endurskoðunarfyrirtæki um endurskoðun ýmissa A2-, A3-, 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. Mikilvægt er að Ríkisendurskoðun geti með auknum þunga sinnt eftirlitshlutverki sínu með A1-hluta starfsemi ríkisins og átt þann valkost að útvista lögboðinni fjárhagsendurskoðun félaga í eigu ríkisins til endurskoðunarfyrirtækja eftir því sem aðstæður gefa tilefni til.

### **3.5 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.

Endurskoðunarskýrsla ríkisreiknings 2022 er send Alþingi og verður hún gerð aðgengileg á vefsíðu Ríkisendurskoðunar þegar Alþingi hefur tekið hana til meðferðar.



## 4 Nánar um reikningsskilin

Í samræmi við bráðabirgðaákvæði I í lögum nr. 123/2015 um opinber fjármál 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 stöðlum, enda liggi til þess málefnalegar ástæður. Í ríkisreikningi skal gera grein fyrir hvaða atriðum staðalsins er ekki fylgt, ástæðum þess og áhrifum á afkomu og fjárhag.

Árið 2019 hafði íslenska ríkið fullnýtt það innleiðingartímabil sem kveðið er á um í IPSAS og fékk auk þess heimild frá reikningsskilaráði ríkisins til að fresta innleiðingu á fimm stöðlum í allt að fimm ár frá og með árinu 2021, sbr. heimildarákvæði í 52. grein LOF. Reikningsskilaráð heimilaði aftur í apríl 2022 og á árinu 2023 frestun á sömu stöðlum og má því gera ráð fyrir að a.m.k. níu ár muni líða frá gildistöku laganna árið 2015 þar til ríkisreikningur verði í fullu samræmi við IPSAS í árslok 2024.

Ríkisendurskoðun hefur frá upphafi innleiðingar bent á að undirbúningi og fyrirkomulagi innleiðingarinnar hafi verið ábótavant.

### 4.1 Ríkisreikningurinn

Ríkisreikningurinn, þ.e. reikningsskil sem gerð eru í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla, er ekki uppgjör á fjárráðstöfunum til samanburðar við fjárheimildir samkvæmt fjárlögum. Reikningurinn byggir á þeim forsendum sem ákvæði eru um í megin reglum IPSAS og fela m.a. í sér að meta skuli einstaka liði í ríkisreikningi með tilteknum hætti auk þess sem gera þarf nánari grein fyrir þeim í skýringum.

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 ríkið hefur yfirráð yfir. Fram til ársins 2022 miðaðist ríkisreikningurinn við A-hluta starfsemi ríkisins eins og hún var skilgreind í fjárlögum og 1. mgr. 50. gr. LOF. Sú skilgreining á A-hluta (þ.e. hinu opinbera) samræmdist ekki flokkun sem byggir á alþjóðlegum hagskýrslustöðlum og forsendum í IPSAS.

Ríkisreikningur ársins 2022 tekur mið af flokkun samkvæmt alþjóðlegum hagskýrslustöðlum og forsendum í IPSAS með þeim frávikum að B-hluta starfsemi ríkisins er felld inn í uppgjörið. Auk þess er hluti af „hinu opinbera“, eins og Hagstofa Íslands skilgreinir það, enn utan reikningsskilanna. Samanburðarupplýsingar fyrir árið 2021 eru ekki sambærilegar þannig að notendur reikningsskilanna geta ekki greint með viðeigandi hætti breytingu á milli tímabila. Fjársýsla ríkisins áformar að gera heildarsamstæðureikningsskil fyrir íslenska ríkið vegna ársins

2023, þ.e. að fella A-, B- og C-hluta í einn heildarreikning. Fjársýslan áformar að birta samanburðarhæfar fjárhæðir í ríkisreikningi 2023.

Nauðsynlegt er fyrir notendur ríkisreiknings að sjá sambærilegar fjárhæðir fyrir samanburðartímabil.

## 4.2 Áritun á ríkisreikning

Endurskoðun hjá Ríkisendurskoðun byggir á endurskoðunarstöðlum sem alþjóðasamtök ríkisendurskoðana hafa innleitt.

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 treyst og 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.

Nánari umfjöllun er um áritun í endurskoðunarskýrslum fyrri ára.

## 4.3 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 kjarnaverkefni ríkisins. A-hluti skiptist í þrjá hluta:

A1-hluti. Starfsemi sem er einkanlega 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 lánastarfsemi.

A3-hluti. Starfsemi hlutafélaga sem eru að meiri hluta í eigu ríkissjóðs en sinna hlutverkum á sviði opinberrar þjónustu samkvæmt alþjóðlegum hagskýrslustöðlum.

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 meirihlutaeigu ríkisins sem starfa á markaði. Til C-hlutans telst einnig Seðlabanki Íslands.

IPSAS nær til starfsemi opinberra aðila og samkvæmt skilgreiningu Alþjóðareiknings-skilaráðsins fyrir opinbera aðila (IPSASB<sup>3</sup>) er A-hluta starfsemi skilgreind með eftirfarandi hætti:

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

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

Megintilgangur starfseminnar er ekki að skila hagnaði.

Tilgangur og markmið með starfsemi opinberra aðila er forsenda flokkunar og markar umfang þess sem ber að sýna í ársreikningi fyrir A-hluta starfsemi ríkisins, óháð rekstrarformi. Samkvæmt IPSAS er flokkun á starfsemi opinberra aðila tvíþætt, þ.e. sá hluti sem fellur undir „hið opinbera“ (A-hluti) og hlutinn sem er utan „hins opinbera“.

---

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



Ríkisendurskoðun  
Bríetartúni 7 – 105 Reykjavík  
Sími 448-8800

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