

# Endurskoðun ríkisreiknings 2017

## Efnisyfirlit

1	Inngangur ríkisendurskoðanda .....	2	4.1	Framkvæmd endurskoðunar .....	13
2	Ábendingar varðandi reikningsskil .....	3	4.2	Að reikningsskil gefi glögga mynd .....	13
2.1	Heildaráhrif nýrra reglna .....	3	4.3	Innra eftirlit og innri endurskoðun .....	13
2.2	Innleiðing á nýjum reikningsskilareglum .....	3	4.4	Samræmi við lög og reglur .....	14
2.3	Reikningsskilaeiningar og skilgreining á þeim .....	4	4.5	Endurskoðun einstakra stofnana .....	15
3	Ábendingar um einstaka liði í ríkisreikningi .....	6	4.6	Endurskoðunarskýrsla .....	15
3.1	Framsetning og skýring á afskrift skattkrafna .....	6			
3.2	Fasteignir ríkissjóðs og fasteignaumsýsla .....	7			
3.3	Samgöngukerfi .....	8			
3.4	Óefnislegar eignir .....	9			
3.5	Eigið fé .....	9			
3.6	Sjóðstreymi .....	10			
3.7	Ársreikningar A-hluta ríkisaðila .....	10			
3.8	Skuldbindingar, óvissar eignir og eignamat .....	11			
4	Endurskoðun og áherslur .....	13			

## 1 Inngangur ríkisendurskoðanda

Endurskoðun á ríkisreikningi 2017 var unnin samkvæmt lögum um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga nr. 46/2016. Áritun ríkisendurskoðanda er á bls. 13–15 í heildaryfirliti ríkisreiknings 2017 og dagsett 11. október 2018.

Ríkisreikningurinn skal gerður á grundvelli alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila. Þar sem innleiðingu staðlanna er ekki að fullu lokið getur ríkisendurskoðandi ekki gefið álit á ríkisreikningnum.

Ríkisreikningurinn er á ábyrgð fjármála- og efnahagsráðherra ásamt fjársýslustjóra. Ábyrgð ríkisendurskoðanda fellst í því álitum sem hann lætur í ljós á grundvelli endurskoðunarinnar.

Endurskoðað var í samræmi við alþjóðlega endurskoðunarstaðla fyrir opinbera aðila og lög um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga.

Nokkuð hefur vantað upp á að nægjanleg sátt hafi verið á milli ráðuneytis, fjársýslustjóra og ríkisendurskoðanda um hvernig beri að túlka einstök atriði varðandi innleiðingu nýrra reikningsskilastaðla. Innleiðing á lögum um opinber fjármál (LOF) hefði á köflum mátt ganga betur og á styttri tíma. Það er þó ljóst að margt hefur áunnist og eignastaða ríkisins er traust. Allt að einu er þó mikilvægast að löggjöfin sé skýr og ótvíræð þannig að ekki sé uppi ágreiningur um túlkun hennar.





## 2 Ábendingar varðandi reikningsskil

Í samræmi við bráðabirgðaákvæði I í lögum um opinber fjármál nr. 123/2015 (LOF) skal ríkisreikningur ársins 2017 vera fyrsti reikningurinn sem gerður er í samræmi við ákvæði laganna. Ríkisendurskoðandi hefur á undanförunum árum gert athugasemdir við einstaka liði í ríkisreikningi sem einkum beindust að frávikum frá rekstrargrunni. Með nýjum lögum skal ríkisreikningurinn vera að fullu á rekstrargrunni og byggja á alþjóðlegum reikningsskilastöðlum.

Fram kemur í áritun fjármála- og efnahagsráðherra og fjársýslustjóra í skýringum með ríkisreikningnum að hann byggir á alþjóðlegum reikningsskilastöðlum fyrir opinbera aðila (IPSAS<sup>1</sup>). Í áritun á reikningnum er það mat fjármála- og efnahagsráðherra og fjársýslustjóra að reikningurinn gefi glögga mynd af rekstri A-hluta ríkissjóðs á árinu 2017 á grundvelli þeirra reikningsskilaaðferða sem hann byggir á. Þar kemur einnig fram að mikilvægt sé að líta til þess að innleiðingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla sé ekki lokið og við mat og túlkun á fjárhagslegum stærðum sé nauðsynlegt að líta til innleiðingaráætlunar. Í skýringu 2 í reikningnum er gerð grein fyrir því að undanþága frá tilteknum stöðlum hafi áhrif á glögga mynd og fylgni við IPSAS. Nýti aðili, sem er að innleiða IPSAS, sér undanþáguheimild til að fresta innleiðingu staðla að fullu eða að hluta, sbr. skýringu nr. 2 í ríkisreikningi, er

<sup>1</sup> IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

óheimilt að vísa til þess að reikningsskil gefi glögga mynd af rekstri, stöðu og sjóðstreymi<sup>2</sup> á grundvelli IPSAS.

### 2.1 Heildaráhrif nýrra reglna

Fyrir utan breytingar sem lúta að mati á eignum og skuldum ríkisins 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. Eins og fram kemur í athugasemdum við 52. gr. þess frumvarps, sem varð að lögum um opinber fjármál, er innleiðing samstæðuuppgjör umfangsmikið verkefni sem krefst vandaðs undirbúnings. Þar kemur einnig fram að gert sé ráð fyrir að það muni taka a.m.k. fimm ár að þróa samstæðuuppgjör fyrir ríkið í heild að teknu tilliti til mannafla og fjármuna sem til umráða verða.

### 2.2 Innleiðing á nýjum reikningsskilareglum

Í kjölfar efnahagshrunsins 2008 hefur verið unnið að umbótum á fjármálastjórn ríkisins, m.a. með samþykkt nýrra laga um opinber fjármál, LOF. Einn þáttur í því verkefni er að taka upp IPSAS við gerð ríkisreiknings. Alþjóðagjaldeyrissjóðurinn skilaði í desember 2014 skýrslu, sem lýsti m.a. umfangi þess að taka upp nýjar reikningsskilareglur. Í skýrslunni er lýst þeim

<sup>2</sup> IPSAS 33 – Innleiðing á alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, greinar 27–32 og IPSAS 1 Framsetning reikningsskila, greinar 27–37.

meginþáttum sem huga þarf að við breytinguna og kynnt hugmynd að tímasettum ramma fyrir innleiðingarátætlun.

Þó lögin um opinber fjármál hafi tekið gildi 1. janúar 2016 eru í þeim bráðabirgðaákvæði sem kveða á um að ríkisreikningur skuli ekki gerður skv. nýjum reglum fyrr en vegna ársins 2017. Þegar alþjóðlegir reikningsskilastaðlar eru teknir upp er heimilt að innleiða þá á þriggja ára tímabili frá upphafsdegi innleiðingar, sem í tilfalli ríkissjóðs er 1. janúar 2017. Í skýringu nr. 2 með ríkisreikningi er gerð grein fyrir innleiðingu nýrra reikningsskilareglna.

Í desember 2017 lagði fjármála- og efnahagsráðherra fram tillögu til þingsályktunar um stofnefnahagsreikning fyrir ríkissjóð í heild og einstaka ríkisaðila í A-hluta. Þar kemur fram að breyting á reikningsskilum ríkisins komi til framkvæmda á næstu árum og muni byggja á sérstakri innleiðingarátætlun. Ríkisendurskoðandi sendi umsögn um ályktunina og fóru starfsmenn embættisins á fund fjárlaganefndar og gerðu grein fyrir umsögninni. Meðal annars var bent á að innleiðingarátætlun lægi ekki fyrir. Í nefndaráliti með þingsályktunartillögunni er bent á mikilvægi þess að nákvæm innleiðingarátætlun liggja fyrir sem allra fyrst, hún verði tímasett, skipt á verkþætti og einstaka staðla. Auk þess er tiltekið að ábyrgð verði skýr og kostnaður hvers verkþáttar verði áætlaður. Á fundi reikningsskilaráðs 25. september 2018 lagði fjársýslustjóri fyrir reikningsskilaráð innleiðingarátætlun þar sem fram komu upplýsingar um viðkomandi staðla, upplýsingar um efni þeirra, stöðu innleiðingar og á hvaða tíma væri áætlað að þeir yrðu innleiddir. Innleiðingarátætlunin og greinargerð með henni er að nokkru ítarlegri en þær upplýsingar sem koma fram í skýringu nr. 2 í ríkisreikningi.

Þó undirbúningur og ýmsir efnisþættir vegna innleiðingar hafi legið fyrir að einhverju marki frá því LOF var samþykkt, kom innleiðingarátætlunin seint fram. Áætlanin er ekki brotin niður á verkhluta, formlegt mat á því hvort aðlaga þurfi upplýsingakerfi að breyttum reikningsskilareglum liggur ekki fyrir, formlegt mat á því hvort mannaflí og þekking sé til staðar innan ríkiskerfisins til að sinna einstaka þáttum innleiðingarinnar liggur ekki fyrir og formlegt kostnaðarmat á verkefninu í heild sinni eða á einstaka verkþáttum hefur ekki verið gert.

### 2.3 Reikningsskilaeiningar og skilgreining á þeim

Í skýringu nr. 1 í ríkisreikningi, þar sem fjallað er um reikningsskilaeiningar, er vikið að skilgreiningum á ríkissjóði og ríkisaðilum í LOF. Þar er tilgreindur ríkissjóður Íslands án þess að útskýra nánar til hvers þar er vísað. Skilja má skýringuna þannig að ríkissjóður Íslands sé sérstök eining innan A-hluta ríkissjóðs en um ríkissjóð Íslands er ekki getið í LOF. Í skýringunni er einnig vísað til samstæðu A-hluta ríkissjóðs sem greinist í ríkissjóð Íslands og ríkisaðila í A-hluta. Í LOF er A-hluti ríkissjóðs í heild tilgreindur en ekki talað um samstæðu A-hluta ríkissjóðs. Ákvæði 50. gr. LOF hefur að geyma flokkun á starfsemi og verkefnum ríkisins í A-, B- og C-hluta og byggir það á flokkun á grundvelli alþjóðlegs hagskýrslustaðals um opinber fjármál. Í 52. gr. LOF er fjallað um reikningsskil og þar eru tilteknir A-hluti ríkissjóðs í heild, einstaka ríkisaðilar í A-hluta og ríkisaðilar í B- og C-hluta. Hugtökin móðurfélag og samstæðureikningsskil eru ekki notuð í ákvæðum LOF en í athugasemdum við 52. gr. í frumvarpi því sem varð að LOF er fjallað um að gera skuli samstæðureikningsskil fyrir ríkisaðila í heild, þ.e. A-, B- og C- hluta.

Ríkisendurskoðandi telur mikilvægt er að notkun hugtaka í ríkisreikningi sé með skýrum hætti og samræmis sé gætt við LOF. Með því að nota heiti eins og móðurfélag og samstæða um einingar innan A-hluta má ætla að um sé að ræða yferráð og ábyrgð umfram það sem kveðið er á um í LOF. Misvísandi skilgreiningar á hugtökum geta auk þess leitt til mismunandi reikningshaldslegrar meðferðar og upplýsinga í ársreikningum. Það á t.d. við um meðferð fjárfestingaframlaga og afskrift þeirra og kröfu vegna orlofsskuldbindingar í ársreikningum ríkisaðila í A-hluta en forsenda fyrir framsetningunni byggir m.a. á því að um tilvist móðurfélags hjá A-hluta ríkissjóðs sé að ræða.

## 3 Ábendingar um einstaka liði í ríkisreikningi

### 3.1 Framsetning og skýring á afskrift skattkrafna

Rekstrartilfærslur samkvæmt rekstrarreikningi eru 291.895 m.kr. og eru þær sundurliðaðar í skýringu nr. 10. Meðal rekstrartilfærslna eru afskriftir skattkrafna að fjárhæð 9.491 m.kr. Afskrift skattkrafna byggir á sömu forsendum og fyrri ár, þ.e. annars vegar á svokallaðri óbeinni afskrift þar sem lagt er mat á innheimtulíkur útistandandi álagningar og hins vegar á töpuðum kröfum þegar innheimtuaðgerðir hafa verið fullreyndar. Afskrift skattkrafna felur því ekki í sér greiðslur úr ríkissjóði.

Í reikningshaldslegu tilliti teljast afskriftir skattkrafna ekki til rekstrartilfærslna heldur til kostnaðar sem leiðir af tapi á kröfum sem ríkissjóður hefur til innheimtu. Því er álitamál hvort flokka eigi afskriftir skattkrafna meðal rekstrartilfærslna en almennt eru tapaðar kröfur skilgreindar sem rekstrarkostnaður en frekari athugasemdir eru þó ekki gerðar.

Í skýringu nr. 20 um óinnheimtar tekjur er lýst forsendu fyrir mati á kröfunum. Þar kemur m.a. fram að stuðst sé við andmæli greiðenda og reynslu af úrslitum slíkra deilumála, greiðsludrætti og öðrum upplýsingum sem aflast hafa við innheimtu krafanna. Aðferð við mat á innheimtanleika krafna hefur ekki verið breytt frá eldri ríkisreikningum en í skýringu nr. 36 með ríkisreikningi 2016 er gerð ítarleg grein fyrir reikniaðferðum og aðferðafræði sem beitt er við mat á kröfunum. Afskriftareikningur og gjaldfærðar afskriftir í ríkisreikningi taka mið

af beinni og óbeinni afskriftaaðferð. Þegar krafa er endanlega töpuð er hún færð úr bókum ríkissjóðs og er beinni aðferð lýst þannig í ríkisreikningi 2016:

*Við mat á skattkröfum er almennt miðað við að útistandandi kröfur ríkissjóðs séu yfirfarnar með reglubundnum hætti og þær metnar með tilliti til tapsáhættu. Kröfur eru færðar út úr bókum ríkissjóðs þegar þær eru taldar sannarlega tapaðar. Við mat á því hvort krafa telst sannarlega töpuð er horft til innheimtutilrauna, hugsanlegra trygginga, aldurs kröfu með tilliti til fyrninga og fjárhagsstöðu viðkomandi gjaldanda. Við beina afskrift er talið útilokað að innheimta kröfuna með þeim úrræðum sem innheimtumenn ríkissjóðs hafa og krafan því felld niður í innheimtukerfi ríkissjóðs.*

Óbein aðferð byggir á líkindum um töp og er henni lýst þannig í ríkisreikningi 2016:

*Niðurfærslan er með tvennum hætti. Annars vegar er 80% niðurfærsla á skuldum þeirra sem voru í gjaldþrotaskiptum. Hins vegar eru skuldir þeirra sem voru í gjaldþrotameðferð færðar niður um 75% hjá þeim sem ekki hafa komið til gjaldþrotaskipta en eru í vanskilameðferð. Kröfur sem mynduðust á árinu 2016 hjá þessum sömu aðilum voru færðar niður um 40% í báðum tilfellum.*

Ríkisendurskoðandi leggur áherslu á mikilvægi þess að í ríkisreikningi sé gerð nákvæm og ítarleg grein fyrir þeim reglum og aðferðafræði sem beitt er við mat á skattkröfum og færslu þeirra úr bókum ríkissjóðs. Á næstu árum verður aukin áhersla lögð á að yfirfara óinnheimtar kröfur jafnóðum og tilefni gefst til

með það fyrir augum að tryggja áreiðanleika innheimtunnar betur en verið hefur.

### 3.2 Fasteignir ríkissjóðs og fasteignausýsla

Í athugasemdum við 52. gr. í frumvarpi því sem varð að LOF kemur fram að gert sé ráð fyrir að fasteignausýsla ríkissjóðs verði á þann hátt í framtíðinni að tveimur eða þremur miðlægum eignaumsýslustofnunum á vegum ríkisins verði falin meginumsjón með öllum fasteignum og jörðum ríkisins. Í nefndaráliti fjárlaganefndar Alþingis, um tillögu til þingsályktunar<sup>3</sup> um stofnefnahagsreikning, komu fram ýmsar ábendingar. Hvað varðar fyrirkomulag fasteigna ríkissjóðs þá er ábending á þá leið að flokkun og mat á verðmæti fasteigna ríkisins sé nátengt fyrirkomulagi á umsýslu fasteigna sem ákveðið verði til frambúðar. Fjárlaganefnd benti á að brýnt sé að taka sem fyrst ákvarðanir um fyrirkomulag fasteignausýslu ríkisins, t.d. hvort Landspítali og Háskóli Íslands reki eigin fasteignafélög eða hvort þau verði hluti af umfangsmeira fasteignafélagi ríkissjóðs.

Vegna reikningsársins 2017 er ríkisaðilum í A-hluta, eins og Háskóla Íslands og Landspítala, ákvarðaðar fjárveitingar til reksturs og fjárfestinga vegna fasteigna. Rekstrarkostnaður vegna fasteigna er færður til gjalda í rekstrarreikningum viðkomandi ríkisaðila, enda veitt fjármagn til þess með rekstrarframlagi. Sá hluti fjárveitinga sem ætlaður er til fjárfestinga, er í

ársreikningum A-hluta ríkisaðila færður sem skuld við ríkissjóð og raunkostnaður færður til eignar meðal veltufjármuna sem verk í vinnslu. Í ríkisreikningi fyrir A-hluta ríkissjóðs í heild eru fjárfestingaútgjöld færð sem verk í vinnslu meðal varanlegra rekstrarfjármuna, sbr. skýringu nr. 16. Auk eigna sem eru í byggingu og hafa ekki verið teknar í notkun, eins og segir í skýringunni, er um að ræða eignfærðan framkvæmdakostnað vegna endurbóta á eignum sem eru í notkun. Reikningshaldsleg meðferð og umsýsla vegna fasteigna er flókin og veldur óvissu í rekstrarlegu og reikninghaldslegu tilliti. Því er mikilvægt að ákvarðanir um fyrirkomulag liggi fyrir sem fyrst.

#### *Mat á innfærðum fasteignum 1. janúar 2017*

Eins og fram kemur í þingsályktun og skýringu 30 í ríkisreikningi er beitt svokallaðri tekjuvirðisaðferð við mat á markaðtengdum fasteignum ríkissjóðs. Matið byggir á því að endurgjald vegna afnota af eignunum sé grunnur að verðmæti þeirra og er það mat hliðstætt verðmætamati sem almennt er notað hjá sérhæfðum fasteignafélögum. Í þeim tilfellum sem tekjuvirðisaðferð er ekki beitt byggir matið á fasteignamati.

Þegar rekstrarfjármunir og aðrar eignir eru færðar í fyrsta sinn samkvæmt IPSAS er almenna reglan sú að færa þær á afskrifuðu kostnaðarverði. Mat á fasteignum er því frávik frá þeirri matsaðferð. Þegar eignir eru sýndar á afskrifuðu kostnaðarverði er upplýst um upphaflegt stofnverð annars vegar og

<sup>3</sup> <https://www.althingi.is/thingstorf/thingmalalistar-eftir-thingum/ferill/?ltg=148&mnr=65>



heildarafskriftir hins vegar. Í tilfelli fasteigna eru ekki upplýsingar um stofnverð og heildarafskriftir en í skýringu nr. 30, þar sem fjallað er um mikilvægar reikningsskilareglur, er þess getið að afskriftir séu reiknaðar út frá kostnaðarverði eða matsvirði og verðmæti þannig dreift á notkunartíma eignanna. Það er álit ríkisendurskoðanda að eðlilegt sé að upplýsa um kostnaðarverð eða metið kostnaðarverð og heildarafskriftir frá þeim tíma sem eign er tekin í notkun og fram til 1. janúar 2017 og reikna gjaldfærðar afskriftir á árinu 2017 sem hlutfall af upphaflegu kostnaðarverði. Þá er eðlilegt, eins og vikið er að hér á eftir í umfjöllun um eigið fé, að sérgreina meðal eigin fjár matsbreytingar á eignum og skuldum.

Það skal tekið fram að áhrif þessara breytinga hafa ekki áhrif á heildarniðurstöðu eigna í ríkisreikningi fyrir árið 2017.

### 3.3 Samgöngukerfi

Samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum skal ríkissjóður m.a. færa til eignar fjárfestingar í samgöngumannvirkjum. Í ríkisreikningi 2017 er vegakerfið í fyrsta sinn fært til eignar auk hluta af hafnarmannvirkjum en endanlegt mat á þeim liggur þó ekki fyrir. Í skýringu nr. 16 í ríkisreikningi er bókfært verð samgöngumannvirkja 576.518 m.kr. og miðast það við áætlað kostnaðarverð og notkunartíma samkvæmt mati Vegagerðarinnar.

Vegakerfið og hafnarmannvirki eru færð í bókum Vegagerðarinnar og færast síðan sem hluti af eignum ríkissjóðs. Matið á vegakerfinu byggir á kostnaðaráætlunum sem brotnar eru niður á flokka sem hafa mislangan endingartíma. Sem meginflokka vega má nefna land og fyllingar, styrktarlag,

burðarlag og slitlag. Auk þess eru ræsi, skilti og ristarhlið ásamt göngum og brúm metin til eignar.

Til að vekja athygli á og gefa mynd af umfangi og samsetningu vegakerfisins þá er sýnt í töflu 1 mat á stofnverði vegakerfisins miðað við 1. janúar 2017 ásamt heildarafskriftum fram til þess tíma. Eignaflokkar kerfisins eru eðlislega ólíkir og hafa mislangan líftíma og því er mikilvægt að halda með aðgreindum og aðgengilegum hætti utan um eignirnar eins og gert er í upplýsingakerfum vegagerðarinnar.

Eins og fram kemur í töflunni er heildarkostnaðarverð vegakerfisins metið á um 800 ma.kr. og er óafskrifaður hluti þess um 565 ma.kr. Eignfærðar framkvæmdir á árinu 2017 námu um 19,5 ma.kr. og afskriftir voru 9,4 ma.kr.

**Tafla 1:**

Í m.kr.	Endurstofn- verð	Afskriftir	Afskrifað endurstofn- verð	Afskriftatími í árum
<b>Vegakerfi</b>				
<b>Vegir</b>				
Fyllingar .....	413.930	17.940	395.990	óendanlegt
Styrktarlag .....	62.250	43.330	18.920	50
Burðarlag .....	54.340	50.460	3.880	25
Slitlag .....	77.020	50.470	26.550	5 - 10
	607.540	162.200	445.340	
Brýr .....	99.530	51.850	47.680	70
Ræsi, ristarhlið o.fl. ...	15.580	8.330	7.250	10 - 35
Jarðgöng .....	75.530	11.321	64.209	100
	798.180	233.701	564.479	

Ríkisendurskoðandi telur viðeigandi að í sérgreindum ársreikningi fyrir Vegagerðina komi fram ítarlegar upplýsingar um vegakerfið, mat á því og meginflokkum þess. Á grundvelli ársreiknings Vegagerðarinnar verði viðeigandi skýringar sýndar í ríkisreikningi en í ríkisreikningi 2017 eru þær takmarkaðar og að mati ríkisendurskoðanda ekki nægjanlega lýsandi þegar horft er til mikilvægis þessa liðar í ríkisreikningnum.

Ríkisendurskoðandi vill vekja athygli á að B- og C-hluta fyrirtækja ríkisins er falin umsýsla með mikilvægum hluta af starfsemi þess. Þar má nefna að hjá ISAVIA er stærstur hluti flugsamgöngukerfisins, hjá Landsvirkjun eru virkjanir og Landsnet er með raforkuflutningskerfið. Á blaðsíðum 116–117 í ríkisreikningi 2017 eru rekstrar- og efnahagsupplýsingar um B- og C-hluta ríkisaðila. Með gerð samstæðureiknings fyrir ríkissjóð í heild, eins og vikið er að í kafla 2.1 hér að framan, fæst heildstæð mynd af eignum og skuldum ríkisins og ríkisfyrirtækja og yfirsýn yfir heildarumsvif ríkisins eins og upplýsa ber um samkvæmt reikningsskilareglum.

### 3.4 Óefnislegar eignir

Í síðustu málsgrein í skýringu 2 í ríkisreikningi kemur fram að óefnislegar eignir sem ríkissjóður aflaði fyrir 1. janúar 2017 séu ekki færðar til eignar í efnahagsreikningi. Í skýringunni er greint frá því að ástæða þess sé sú að samkvæmt lögum um ársreikninga sé óheimilt að eignfæra slíkar eignir.

Þessi skýring á ekki við því ríkisreikningur er gerður á grundvelli IPSAS en ekki á grundvelli ársreikningalaga eins og skilja má af skýringunni. Það er á hinn bóginn misræmi á milli ársreikningalaga og IPSAS hvað varðar heimild til að

færa upp óefnislegar eignir. Ríkisaðilum í A-hluta, sem eiga skv. 2. mgr. 52. gr. LOF að gera ársreikninga sína þannig að þeir uppfylli kröfur laga um ársreikninga, er því skv. ákvæðum laganna óheimilt að færa þessar eignir í sínum reikningum. Þar sem A-hluti ríkissjóðs í heild skal gerður á grundvelli IPSAS, sbr. 1. mgr. 52. gr. LOF, skulu þessar eignir færðar til eignar við innleiðingu samkvæmt IPSAS 31 sem tekur til óefnislegra eigna.

### 3.5 Eigið fé

Í ríkisreikningi er eigið fé sýnt í tveimur liðum, annars vegar það sem kallast hrein eign og hins vegar annað eigið fé. Í árslok 2016 var bókfært eigið fé ríkissjóðs neikvætt um 694.341 m.kr. en með breyttum reikningsskilareglum eru eignir og skuldir, sem áður voru ekki metnar til verðs, færðar inn í efnahagsreikninginn. Með nýjum reikningsskilareglum verður til upphafsefnahagsreikningur eða stofnefnahagsreikningur miðað við 1. janúar 2017 sem sýnir verðmæti eigna og skulda á þeim tímapunkti, á verði sem byggir á forsendum sem kveðið er á um í reikningsskilastöðlunum. Þar sem gert er ráð fyrir því að fullri innleiðingu á nýjum reglum verði ekki lokið fyrr en í lok árs 2019 mun stofnefnahagsreikningurinn taka afturvirkum breytingum á innleiðingartímanum. Með skýringu nr. 2 í ríkisreikningi er yfirlit sem sýnir breytingar vegna þessa, sundurliðaðar á einstaka liði efnahagsreikningsins. Í heild eru áhrif breyttra reikningsskilareglna á eigið fé í ársbyrjun 2017 um 1.168.396 m.kr. Eins og fram kemur í ríkisreikningi 2017 er hrein eign ríkissjóðs, að teknu tilliti til aðlögunar að nýjum reikningsskilareglum samkvæmt stofnefnahagsreikningi þann 1. janúar 2017, því 474.055 m.kr.

Ríkisendurskoðandi telur rétt að breytingum sem verða á hreinni eign ríkissjóðs og leiða af nýjum reglum sé árlega haldið aðgreindum frá öðrum breytingum á eigin fé. Einnig þarf að hafa í huga að meginregla við mat á eignum skv. nýjum reikningsskilareglum er kostnaðarverð, en heimilt er að byggja á matsverði liggja kostnaðarverð ekki fyrir. Í þessu samhengi má benda á að fasteignir ríkissjóðs eru annað hvort metnar með tekjuvirðisaðferð eða við fasteignamat, sbr. skýringu nr. 30. Afskrifað endurstofnverð ætti að liggja fyrir vegna stærsta hluta þessara eigna og raunkostnaðarverð vegna nýrri eigna. Því eru upplýsingar um kostnaðarverð að mestu til staðar. Einnig má benda á að eign ríkissjóðs í bönkum er færð við 80% af bókfærðu eigin fé og því eðlilegt að sýna mismun á kostnaðarverði og matsverði í reikningnum.

Eðlilegt er að halda sérstaklega um matsbreytingar vegna mismunar á kostnaðarverði og gangverði á aðgreindum eiginfjár reikningi.

### 3.6 Sjóðstreymi

#### *Afborganir lífeyrisskuldbindinga*

Meðal fjármögnunarhreyfinga í sjóðstreymi er sýnd afborgun lífeyrisskuldbindinga. Gjöld vegna lífeyrisgreiðslna falla til samtímis öðrum launakostnaði og eru færð til gjalda í rekstrarreikningi þegar þau falla til. Greiðslur vegna útgjalda geta átt sér stað á öðrum tímabilum en þeim sem gjöldin falla til á og það á við um greiðslur vegna lífeyrisskuldbindinga. Því eru greiðslur vegna lífeyrisréttinda starfsmanna hluti af rekstrartengdum útgjöldum, óháð því hvenær til þeirra er stofnað. Þar af leiðandi er það álitamál hvort skilgreina eigi greiðslur vegna lífeyrisskuldbindinga sem fjármögnunarhreyfingar þar sem um rekstrartengdar greiðslur er að ræða.

#### *Mótttekinn arður*

Mótttekinn arður er flokkaður með fjárfestingahreyfingum í sjóðstreymi ríkisreiknings. Í reikningsskilum er arður ýmist skilgreindur sem hluti af rekstrarhreyfingum eða fjárfestingahreyfingum. Þegar arður er skilgreindur sem fjárfestingahreyfing byggir það yfirleitt á þeirri forsendu að hann stafi frá fjárfestingatengdri starfsemi. Hjá ríkissjóði er mótttekinn arður samtals 38,4 ma.kr., þar af frá Landsbanka og Íslandsbanka 34,8 ma.kr.

Í ljósi framangreinds er nauðsynlegt að það liggja skýrar fyrir hver tilgangur og eðli fjárfestinga eða eignarhalds í ríkisfyrirtækjum er, og framsetning mótttekis arðs í sjóðstreymi taki mið af þeirri ákvörðun.

### 3.7 Ársreikningar A-hluta ríkisaðila

#### *Lög og reikningsskilareglur*

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

Þar sem í lögum um ársreikninga eru ekki heimildir til að beita ákvæðum IPSAS í reikningsskilum ríkisaðila eða hjá opinberum aðilum, óskaði fjármála- og efnahagsráðuneyti eftir því við atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneyti (ANR), með bréfi dagsettu 9. febrúar 2017, að ANR beitti sér fyrir breytingu á lögum um ársreikninga þannig að bætt yrði tilvísun til IPSAS staðlanna í lög nr. 3/2006 um ársreikninga.

Niðurstaða ANR, sbr. bréf ráðuneytisins frá 9. júní 2017, er sú að varhugavert sé að blanda saman reikningsskilum sem gilda um starfsemi sem rekin er í

hagnaðarskyni og reikningsskilareglum um opinberan rekstur. ANR lagðist því gegn því að ákvæðum um IPSAS staðlanna yrði bætt við eða þau með öðrum hætti yrðu innleidd í lög nr. 3/2006 um ársreikninga.

Með tilvísun til ábendingar ANR vill ríkisendurskoðandi vekja athygli á því að í fjármálakafla sveitarstjórnarlaga er kveðið á um að reikningsskil og ársreikningar sveitarfélaga skuli gerðir samkvæmt lögum um ársreikninga. Sveitarfélög eru opinberir aðilar og eðli máls samkvæmt væri eðlilegra að þau myndu haga reikningsskilum sínum á grundvelli alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila í stað að byggja á lögum um ársreikninga.

Það er álit ríkisendurskoðanda að nauðsynlegt sé að skýra það betur í lögum, sem ná til reksturs og starfsemi hins opinbera, að reikningsskil allra opinberra aðila sem hafa megintekjur sínar af viðskiptum án endurgjalds, skuli vera í samræmi við ákvæði IPSAS.

Mikilvægt er einnig að atvinnu- og nýsköpunarráðuneyti og fjármála- og efnahagsráðuneyti séu samhljóma við tillögugerð að lagabreytingum.

Í lok innleiðingartíma nýrra reikningsskilaregla áformar fjármála- og efnahagsráðuneyti að gera tillögur að breytingu á LOF þannig að ósamræmi á milli IPSAS og laga um ársreikninga valdi ekki vanda við gerð ríkisreikninga.

### *Framsetning reikningsskila A-hluta ríkisaðila*

Ríkisendurskoðandi og fjármála- og efnahagaráðuneyti hafa haft ólík sjónarmið um túlkun á reikningsskilastöðlum hvað varðar ákveðin atriði. Vegna

þess var fenginn utanaðkomandi sérfróður aðili til gefa óháð álit á tilteknum atriðum. Reikningsskilaráð ríkisins hefur fjallað um málið. Niðurstaða ráðsins var sú að skipa vinnuhóp til að fara yfir lög in í því skyni að leita leiða til að sníða af helstu vandamál sem fram hafa komið og hindrað að unnt hafi verið að ná settum markmiðum. Kann það að leiða til þess að lagafrumvarp til breytinga á LOF verði lagt fyrir Alþingi.

Miklu skiptir að allar forsendur í lögum og reikningsskilareglum við ákvarðanir á reikningshaldslegri meðferð séu skýrar og ótvíræðar.

## 3.8 Skuldbindingar, óvissar eignir og eignamat

Mikilvægt er að upplýst sé í ríkisreikningi um allar skuldbindingar sem kunna að falla á ríkissjóð. Skýringar vegna þessa hafa í eldri ríkisreikningum verið felldar undir skýringu nr. 43 um eigið fé en þar eru tilteknaðar ýmsar ábyrgðir og skuldbindingar utan efnahags sem kunna að falla á ríkissjóð í framtíðinni. Framsetning þessara upplýsinga er með öðrum hætti í ríkisreikningi 2017 en í skýringu nr. 29 er vikið að áhættuþáttum og áhættustýringu og þar er upplýst um mögulegar fjárskuldbindingar vegna einstakra liða þar sem þær liggja fyrir.

Það vantar þó upp á að upplýst sé í skýringum um liði sem skipta máli við mat á fjárhagsstöðu ríkisins. Þar má m.a. nefna kröfur í dómsmálum sem höfðuð eru á hendur ríkinu og upplýsingar um atburði eftir reikningsskiladag sem eru ljós fyrir áritunardag ríkisreikningsins. Sem dæmi um lið sem eðlilegt er að geta um í skýringu með ríkisreikningi er beiðni þjóðkirkjunnar til reikningsskilaráðs ríkisins frá 17. maí 2018 um mat á fjárhagslegri skuldbindingu sem felst í samningi íslenska ríkisins og þjóðkirkjunnar frá 4. september 1998 og áhrif á

stofnefnahagsreikning kirkjunnar og ríkissjóðs. Á sama hátt og upplýsa þarf um óvissar skuldir og skuldbindingar þar að upplýsa í ríkisreikningi um eignatengd réttindi, s.s. forkaupsrétt og mögulegan eða skilyrtan ávinning af sölu eigna eins og t.d. á við um sölu á landareignum til Reykjavíkurborgar og Garðabæjar.

Einnig vekur ríkisendurskoðandi athygli á að samkvæmt reikningsskilareglunum skal meta til eignar þau verðmæti sem felast í auðlindum og ríkið hefur yfirráð yfir. Það getur m.a. átt við rétt til nýtingar fiskistofna eða náttúruauðlinda, rétt til notkunar á fjarskiptatíðni og sérleyfisrétt. Í ríkisreikningi er óupplýst um þessi réttindi og verðmat á þeim en liggja þurfa fyrir í upplýsingakerfum ríkisins nákvæmar og aðgengilegar upplýsingar um eignir, skuldir og skuldbindingar sem haldnar eru óvissu bæði hvað varðar réttindi og matsverð.



## 4 Endurskoðun og áherslur

### 4.1 Framkvæmd endurskoðunar

Ríkisendurskoðandi starfar á vegum Alþingis, er trúnaðarmaður þess eins og það er orðað í lögnum og er ábyrgur gagnvart Alþingi við endurskoðun og eftirlit með rekstri og fjármálum ríkisins.

Endurskoðunin skal unnin í samræmi við viðurkennda endurskoðunarstaðla og verklagsreglur sem gilda um endurskoðun hjá opinberum aðilum eftir því sem við á.

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

Veigamikill hluti endurskoðunar felst í því að kanna hvort rekstri stofnana sé hagað í samræmi við heimildir fjárlaga og annarra heimilda sem eiga við um rekstur ríkisstofnana. Að auki hefur Ríkisendurskoðun sinnt eftirliti með gerð og innfærslu rekstraráætlana og fylgist með ráðstöfun fjárheimilda á árinu. Niðurstöður af því eftirliti koma fram í skýrslum ríkisendurskoðanda um framkvæmd fjárlaga og í endurskoðunarbréfum til ríkisaðila.

### 4.2 Að reikningsskil gefi glögga mynd

Við endurskoðunina er farið yfir reikningsskilaaðferðir og matsreglur sem notaðar eru við gerð ríkisreiknings og framsetningu hans í heild, gerðar

úrtakskannanir og athuganir á gögnum til að sannreyna fjárhæðir og aðrar upplýsingar sem birtast í ríkisreikningi.

Endurskoðun sem byggir á áhættugreiningu felur í sér að ekki fá allir fjárlagaliðir og ríkisaðilar endurskoðun á hverju ári og því mögulegt að ekki hafi náðst að uppgötva allar villur í reikningshaldi og rekstri en með virku og öflugri innra eftirliti er dregið úr þeirri áhættu.

Ríkisendurskoðandi leggur áherslu á að endurskoða alla mikilvæga liði í ríkisreikningnum og staðfesta fjárhæðir og aðrar upplýsingar þannig að afla sé nægjanlegrar vissu um að ríkisreikningurinn í heild sé án verulegra annmarka. Markmið ríkisendurskoðanda hefur á undanförunum árum verið að endurskoða með beinum hætti allar stofnanir og fjárlagaliði, a.m.k. einu sinni á þriggja ára tímabili.

Þar sem fullri innleiðingu á nýjum reikningsskilastöðlum er ekki lokið og lýkur ekki fyrr en í árslok 2019, hefur ríkisendurskoðandi ekki látið í ljós álit á ríkisreikningnum.

### 4.3 Innra eftirlit og innri endurskoðun

Ríkisendurskoðandi telur mikilvægt að ríkisstofnanir efla og skjalfesti hjá sér innra eftirlit þannig að auðvelt sé að greina áhættu og setja upp viðeigandi eftirlit. Styrkleiki innra eftirlits ræður miklu um það hversu umfangsmikil endurskoðunin þarf að vera á hverjum tíma.

Í 65. gr. LOF er kveðið sérstaklega á um innra eftirlit og innri endurskoðun hjá ríkisaðilum og mikilvægi þess fyrir fjármál hins opinbera. Samkvæmt 2. mgr. 65. gr. LOF skal fjármála- og efnahagsráðherra setja reglugerð um innri endurskoðun hjá ríkisaðilum í A-hluta. Reglugerð hefur enn ekki verið gefin út.

Ríkisendurskoðandi telur að mikið hafi áunnist í að styrkja og skjalfesta innra eftirlit hjá ríkisstofnunum í heild og bendir á mikilvægi þess að verklagsreglur og ferlar séu endurskoðaðir með reglubundnum hætti og væntir þess að ráðherra ákveði sem fyrst nánar um fyrirkomulag og framkvæmd innra eftirlits og innri endurskoðun hjá ríkinu.

#### 4.4 Samræmi við lög og reglur

Stofnanir ríkisins 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 og framkvæmd fjárlaga.

Samhliða árlegri fjárhagsendurskoðun hefur Ríkisendurskoðun á undanförunum árum kannað fylgni stofnana við reglur og fyrirmæli sem þeim er ætlað að hlíta. Á heimasíðu FJS má nálgast leiðbeininga- og fræðslufni, svo sem ýmis lög, reglur og fyrirmæli sem gilda um rekstur ríkisstofnana. Er það allt til fyrirmyndar og er til bóta og auðveldar bæði stofnunum og fleiri aðilum að nálgast þessar upplýsingar.

Gjöld flestra fjárlagaliða og ríkisaðila má áætla í byrjun árs með góðri vissu þannig að ríkisaðilar eiga auðveldlega að geta hagað rekstri í samræmi við

fjárlög. Ákvæði um fjárukalög eru í 26. gr. LOF en þar er fjármála- og efnahagsráðherra veitt heimild, ef þess gerist þörf, að leita aukinna fjárheimilda í frumvarpi til fjárukalaga til að bregðast við tímabundnum, ófyrirséðum og óhjákvæmilegum útgjöldum innan fjárlagaársins sem ekki hefur verið unnt að bregðast við með þeim úrræðum sem tilgreind eru í lögnum og ekki er unnt að gera með öðrum hætti. Til þess að bregðast við slíkum útgjöldum eru ákvæði um almennan varasjóð, sbr. 24. gr., sem fjármála- og efnahagsráðherra tekur ákvarðanir um ráðstöfun úr og gerir fjárlaganefnd Alþingis grein fyrir.

Í lögnum eru því úrræði til að mæta breytingum á fjárútgjöldum einstakra ríkisaðila og Alþingi ætti ekki að þurfa að samþykkja sérstaklega aukin útgjöld nema í undantekningartilfellum. Vegna þess hve einstaka ráðherrar og stofnanir ættu að eiga auðvelt með að áætla fjárútgjöld strax við gerð fjárlaga ætti að reynast auðvelt að bregðast við óvæntum og ófyrirséðum útgjöldum innan fjárlagaárs, t.d. með því að draga úr kostnaði á öðrum sviðum. Þar af leiðandi ættu útgjöld umfram fjárheimildir fjárlaga almennt að heyra sögunni til.

Ráðuneyti þurfa að bregðast við með fullnægjandi hætti þegar sýnt þykir að stofnanir nái ekki að haga rekstri innan fjárheimilda. Ráðuneytum ber að yfirfara og samþykkja rekstraráætlanir stofnana og bera þannig ábyrgð á að áætluð útgjöld rúmist innan heildarheimilda í samræmi við fjárlög.

Lög um opinber fjármál hafa að geyma þrengri heimildir til aukinna fjárútláta en voru í fjárreiðulögum og upplýsingaskylda gagnvart fjárlaganefnd er ótvíræð. Í sýrýfirliti nr. 5 með ríkisreikningi 2017 er birt yfirlit um millifærslur

fjárheimilda innan A-hluta. Ekki er sýnilegt að farið sé að öllu að ákvæðum 29. gr. LOF um birtingu ákvarðana og upplýsingaskyldu vegna millifærslna þar sem breytingar hafa ekki verið birtar í B-deild stjórnartíðinda.

### 4.5 Endurskoðun einstakra stofnana

Athugasemdir við reikningsskil A-hluta stofnana eru almennt óverulegar. Yfirleitt eru reikningsskilin einföld gjaldyfirlit en þau hafa orðið nokkru flóknari með nýjum lögum og fyrirmælum um meðferð fjárfestinga og eignakaupa auk framsetningu fjárfestingaframlaga í reikningsskilum ríkisaðila.

Endurskoðun einstakra ríkisaðila tafðist verulega á undanfögnu ári. Ástæðan var einkum sú að uppgjör lágu almennt ekki fyrir á árinu 2018 fyrr en komið var fram í september 2018. Umtalsverð vinna felst í því að fara yfir og meta þær breytingar sem LOF hefur á ársreikninga einstakra ríkisaðila auk þess að fara yfir stofnefnahagsreikninga viðkomandi aðila. Af þessum sökum var færri verkefnum að fullu lokið þegar ríkisreikningur var gefinn út.

Ríkisendurskoðandi hefur samið við nokkur endurskoðunarfyrirtæki um endurskoðun ýmissa B- og C-hluta ríkisaðila sem eru í meirihlutaeign ríkissjóðs. Fram fara formleg og reglubundin samskipti við endurskoðendur og eru áritanir þeirra á reikningsskilin yfirfarnar svo og endurskoðunarskýrslur.

Endurskoðunarbréf skal birta opinberlega, skv. 16. gr. laga um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga nr. 46/2016, þó með þeim takmörkunum sem fram koma í lagagreininni. Niðurstöður endurskoðunar samkvæmt þessu ákvæði eru því aðgengilegar á vefsíðu Ríkisendurskoðunar.

### 4.6 Endurskoðunarskýrsla

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

Auk þess hefur ríkisendurskoðandi tekið saman minnisblað til yfirferðar með Fjársýslu ríkisins og fjármála- og efnahagsráðuneyti þar sem farið er yfir ýmis atriði varðandi framkvæmd við gerð ríkisreikninga.

Þessi endurskoðunarskýrsla um endurskoðun á ríkisreikningi 2017 er send forsætisnefnd Alþingis og fljótlega eftir það verður hún aðgengileg á vefsíðu Ríkisendurskoðunar, sbr. ákvæði í V kafla í lögum nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga.



Ríkisendurskoðun  
Bríetartúni 7 – 105 Reykjavík  
Sími 569-7100

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