



# Ríkisreikningur 2018

**Ríkisendurskoðun**

Endurskoðunarskýrsla fyrir 2018



Október 2019

# Inngangur ríkisendurskoðanda

Ríkisreikningur fyrir árið 2018 var gefinn út 28. júní 2019, undirritaður af fjármála- og efnahagsráðherra og fjársýslustjóra ríkisins. Ríkisendurskoðandi áritaði reikninginn sama dag og er áritun hans á bls. 13 í ríkisreikningi. Undirritun ríkisendurskoðanda var gerð rafrænt.

Í þessari skýrslu er gerð grein fyrir endurskoðun á ríkisreikningi 2018. Framsetning hennar er með lítið eitt með öðrum hætti nú í þeim tilgangi að auðvelda lesendum yfirferð. Endurskoðunin var unnin samkvæmt lögum nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga svo og í samræmi við alþjóðlega endurskoðunarstaðla fyrir opinbera aðila.

Ríkisreikningur skal gerður á grundvelli alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila (IPSAS) og tekur til A-hluta ríkissjóðs í heild. Innleiðingu nýrra reikningsskilareglna er ekki lokið en samkvæmt innleiðingaráætlun fjármála- og efnahagsráðuneytis og Fjársýslu ríkisins er reiknað með að ríkisreikningur ársins 2019 verði sá fyrsti þar sem að fullu verði stuðst við alþjóðlega reikningsskilastaðla.

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

Áritun ríkisreiknings er án fyrirvara en með þremur ábendingum: um stöðu innleiðingar reikningsskilastaðla, mat á fjármálagerningum og mat á lífeyrisskuldbindingum. Í ríkisreikningi er upplýst um áhrif þeirra í skýringum.

Lög um opinber fjármál nr. 123/2015 eru tímamótalög sem færa reikningsskil hins opinbera meira í átt til reikningsskila lögaðila. Frá sjónarhóli erlendra lánveitenda Íslands skipta reikningsskilin miklu og skapa opinberum fjármálum nýja og um margt merkilega umgjörð.

Innleiðing á lögum nr. 123/2015 um opinber fjármál hefði þó mátt vera markvissari enda hefur komið í ljós að innleiðing staðla reynist tímafrekari en í upphafi var reiknað með. Innleiðingin hefur sömuleiðis því miður haft truflandi áhrif á rekstur ýmissa stofnana þar sem reikningsskilin eru umtalsvert breytt frá því fyrirkomulagi sem tíðkaðist með fjárreiðulögum frá árinu 1997.

Meiri tíma hefði þurft til að undirbúa breytingarnar og hefði þurft að greina betur en gert var áhrif nýrra reglna á einstaka liði ríkisreikningsins við upphaf innleiðingarferils. Enn er töluverðu ólokið í þeim efnum svo sem fram kemur í skýringu nr. 2 í ríkisreikningnum.

Mikilvægt er að löggjöf um ríkisfjármálin sé í heild sinni skýr og ótvíræð þannig að ekki skapist ágreiningur um túlkun lagaákvæða. Ríkisendurskoðandi bendir á mikilvægi þess að hugað verði sem fyrst að nauðsynlegum lagfæringum á lögum nr. 123/2015 um opinber fjármál, með viðeigandi lagabreytingum, er ætlað yrði að leysa úr þeim álitamálum sem skapast hafa. Þá er æskilegt að heildaryfirferð um lögina hefjist fljótlega til að taka á þeim álitamálum sem kynnu að skapast.

*Skúli Eggert Þórðarson*  
*ríkisendurskoðandi*

# Efnisyfirlit

Inngangur ríkisendurskoðanda .....	2	4	Ábendingar um einstaka liði í ríkisreikningi .....	17
1 Niðurstöður og ábendingar .....	4	4.1 Eignarhlutar og stofnfé.....	17	
2 Endurskoðun ríkisreiknings og áherslur .....	6	4.2 Fasteignir ríkissjóðs og fasteignaumsýsla .....	17	
2.1 Framkvæmd endurskoðunar.....	6	4.3 Samgöngumannvirki .....	19	
2.2 Að reikningsskil gefi glögga mynd.....	7	4.4 Smærri áhöld og búnaður.....	20	
2.3 Innra eftirlit og innri endurskoðun .....	7	4.5 Óefnislegar eignir .....	21	
2.4 Samræmi við lög og reglur.....	8	4.6 Lífeyrisskuldbindingar .....	21	
2.5 Reikningsskil og endurskoðun einstakra ríkisaðila.....	8	4.7 Lán .....	22	
2.6 Endurskoðunarskýrsla .....	9	4.8 Tekjur.....	22	
3 Nánar um reikningsskilin og ábendingar .....	10	4.9 Gjöld.....	24	
3.1 Áritun á ríkisreikning 2017 .....	10	4.10 Sjóðstreymi.....	24	
3.2 Áritun á ríkisreikning 2018.....	11	4.11 Ársreikningar A-hluta ríkisaðila .....	25	
3.3 Heildaráhrif nýrra reglna.....	12	4.12 Skuldbindingar, óvissar eignir og eignamat .....	26	
3.4 Innleiðing á nýjum reikningsskilareglum .....	13	4.13 Lántökur, endurlán og ríkisábyrgðir og heimildir .....	26	
3.5 Starfsemi og verkefni ríkissjóðs .....	14	4.14 Staða Landspítala.....	27	
3.6 Viðbrögð fjármála- og efnahagsráðuneytis .....	16			

# 1 Niðurstöður og ábendingar

1

## Niðurstöður

Ríkisendurskoðandi telur að fjárhagur íslenska ríkisins sé traustur og að ríkisreikningur gefi glögga mynd af fjárhagsstöðu hans.

Eignastaða ríkisins er góð, eignir standa undir skuldum en endanlegu mati á bæði eignum og skuldum er ekki lokið þar sem innleiðing á nýjum reikningsskilareglum er yfirstandandi.

2

## Ábendingar í áritun ríkisendurskoðanda

Áritun ríkisendurskoðanda á ríkisreikninginn er án fyrirvara en með ábendingu um eftirfarandi atriði sbr. nánar í umfjöllun í kafla 3.2.

Innleiðingu á alþjóðlegum reikningsskilastöðum var ekki lokið í árslok 2018 sem hafði tiltekin áhrif á glögga mynd. Kafli 3.4.

- Mat á fjáreignum og fjárskuldum er ekki í samræmi við ákvæði reikningsskilastaðla. Kafli 4.7.
- Mat á lífeyrisskuldbindingu er ekki í samræmi við ákvæði reikningsskilastaðla. Kafli 4.6.

3

## Mat á eignum og upplýsingar um eignarhald

Lagt er til að við mat á fasteignum ríkisins verði stuðst við opinbert mat úr fasteignaskrá sem Þjóðskrá Íslands rekur. Kafli 4.2.

Mikilvægt er að í ríkisreikningi komi fram ítarlegar upplýsingar um heildarfjárfestingar ríkisins í samgöngukerfum og meginflokkun þeirra. Kafli 4.3.

Bæta þarf upplýsingar í ríkisreikningi um eignarhald og skuldbindingar vegna fjárfestinga í fyrirtækjum, sjóðum og alþjóðastofnunum sem ríkið er aðili að. Kafli 4.1.

Leggja þarf mat á allar óefnislegar eignir ríkisins og upplýst verði í ríkisreikningi um megin flokka þeirra og áætlaðan líftíma. Kafli 4.5.

4

## Innra eftirlit og innri endurskoðun

Heildarábyrgð á ríkisfjármálum er hjá fjármála- og efnahagsráðherra. Mikilvægt er að ráðherra ákveði sem fyrst fyrirkomulag og framkvæmd innra eftirlits og innri endurskoðunar hjá ríkinu. Kafli 2.3.

## Nýjar reikningsskilareglur og mat á eignum og skuldbindingum

Mikilvægt er að í ríkisreikningi verði ávallt ítarlegar upplýsingar um allar skuldbindingar vegna lífeyris- og starfstengdra réttinda ríkisstarfsmanna. Kafli 4.6.

Upplýsingar um nýtingu heimilda samkvæmt fjárlögum og upplýsingar um ríkisábyrgðir og skuldbindingar þurfa að vera betri og auðlesnar í samanburði við fjárlög. Kafli 4.12.

## 2 Endurskoðun ríkisreiknings og áherslur

### 2.1 Framkvæmd endurskoðunar

Ríkisendurskoðandi starfar á vegum Alþingis, er trúnaðarmaður þess og ábyrgur gagnvart því við endurskoðun og eftirlit með rekstri og fjármálum ríkisins. Hann er sjálfstæður og engum háður í störfum sínum, svo sem segir í lögum nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga.

Endurskoðunin var 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 víska sé um áreiðanleika og réttmæti reikningsskilanna í heild.

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

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

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

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

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

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

Unnið verður áfram að þróun gagnagreininga hjá Ríkisendurskoðun.

Hluti eftirlits Ríkisendurskoðunar 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 verið sinnt eftirliti með gerð og innfærslu rekstraráætlana og fylgist með ráðstöfun fjárheimilda á árinu. Niðurstöður af því eftirliti koma fram í skýrslum Ríkisendurskoðunar, í endurskoðunarbréfum til ríkisaðila og um framkvæmd fjárlaga.

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

## 2.2 Að reikningsskil gefi glögga mynd

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

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

Ríkisendurskoðandi leggur áherslu á að allir mikilvægir liðir í ríkisreikningi séu endurskoðaðir og að fjárhæðir og aðrar upplýsingar séu sannreynðar þannig að afla sé nægjanlegrar vissu um að ríkisreikningur í heild sé án verulegra annmarka.

Með vísan til þess að fjármála- og efnahagsráðherra og fjársýslustjóri telja að innleiðingu reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila verði lokið á tilteknum tíma og að teknu tilliti til heimilda í 52. gr. laga nr. 123/2015 og innleiðingarstaðals IPSAS, sem og ábendinga í áritun, er það álit ríkisendurskoðanda að ríkisreikningurinn gefi glögga mynd af fjárhagsstöðu ríkissjóðs 31. desember 2018, afkomu ríkissjóðs árið 2018 og breytingu á handbæru fé á árinu 2018 í samræmi við lög nr. 123/2015 um opinber fjármál.

## 2.3 Innra eftirlit og innri endurskoðun

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

Í 65. gr. laga nr. 123/2015 er kveðið sérstaklega á um innra eftirlit og innri endurskoðun hjá ríkisaðilum og mikilvægis þess fyrir fjármál hins opinbera. Samkvæmt 2. mgr. 65. gr. framangreindra laga skal fjármála- og efnahagsráðherra setja reglugerð um innri endurskoðun hjá ríkisaðilum í A-hluta. Þessi reglugerð hefur ekki verið gefin út.

Í 59. gr. laga nr. 123/2015 um opinber fjármál kemur fram að ríkisendurskoðandi er endurskoðandi ríkisreiknings og ársreikninga ríkisaðila. Með dreifiathugunum eru stærstu kostnaðarliðir skoðaðir: laun, sértekjur, ferðakostnaður o.fl. Ef ríkisaðili er enn fremur í greiðsluþjónustu hjá Fjársýslu ríkisins, hefur takmarkaðar sértekjur og starfsmenn fáir er ekki gerð formleg endurskoðun á hverju ári. Allt að einu sæta flestir ríkisaðilar ákveðnum athugunum og þeir stærstu fá fulla endurskoðun ásamt endurskoðunarbréfi.

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. Heildarábyrgð á ríkisfjármálunum er hjá fjármála- og efnahagsráðherra. Ríkisendurskoðandi væntir þess að ráðherra ákveði sem fyrst um fyrirkomulag og framkvæmd innra eftirlits og innri endurskoðunar hjá ríkisaðilum.

## 2.4 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 Fjársýslu ríkisins má nálgast ýmis lög, reglur og fyrirmæli sem gilda um rekstur ríkisstofnana og telur ríkisendurskoðandi það til fyrirmyndar og auðveldi bæði stofnunum og eftirlitsaðilum að nálgast þessar upplýsingar.

Ákvæði um fjárukalög eru í 26. gr. laga nr. 123/2015 en þar er fjármála- og efnahagsráðherra veitt heimild, ef þess gerist þörf, að leita aukinna fjárheimilda í frumvarpi til fjárukalaga.

Er það gert 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. Vegna þess hve einstaka ráðherrar og stofnanir ættu að eiga auðvelt með að áætla fjárútgjöld strax við gerð fjárlaga er oft unnt að bregðast við óvæntum og ófyrirséðum útgjöldum innan fjárlagaársins.

Lög um opinber fjármál hafa að geyma þrengri heimildir til aukinna fjárúrútláta en voru í eldri fjárreiðulögum og upplýsingaskylda gagnvart fjárlaganefnd er ótvíræð. Í séryfirliti nr. 6 með ríkisreikningi 2018 er birt yfirlit um millifærslur fjárheimilda innan A-hluta.

## 2.5 Reikningsskil og endurskoðun einstakra ríkisaðila

Athugasemdir við reikningsskil A-hluta stofnana eru almennt óverulegar. Reikningsskilin eru yfirleitt einföld en í sumum tilvikum nokkru flóknari í samræmi við ný lög og fyrirmæli um meðferð fjárfestinga og eignakaupa auk framsetningar fjárfestingaframlaga í reikningsskilum ríkisaðila.

Ríkisendurskoðandi telur óheppilegt hversu seint bókhaldi margra ríkisaðila er lokað, jafnvel eftir að frestur samkvæmt 54. gr. laga nr. 123/2015 er liðinn. Það er álit ríkisendurskoðanda að tilefni sé til að endurmeta verklagið og mun taka málið upp við Fjársýslu ríkisins. Nú er tímabilum haldið opnum og geta því ríkisaðilar gert bókhaldsfærslur aftur í tímann innan ársins, þar á meðal á tímabil sem búið er að gera upp og upplýsa um í mánaðar- og ársfjórðungsskýrslum.



Ítarlegri endurskoðun á einstaka mikilvægum ríkisaðilum og fjárlagaliðum hefur tekið lengri tíma en reiknað var með, þar sem uppgjör drógust á langinn. Mikilvægt er að ríkisaðilar fari að ákvæðum 54. greinar laga um opinber fjármál og skili ársreikningum á tilsettum tíma.

Ríkisendurskoðandi hefur samið við endurskoðunarfyrirtæki um endurskoðun ýmissa B- og C-hluta ríkisaðila sem eru í meirihlutaeign ríkissjóðs og útvistað verkefnum með þeim hætti.

Ríkisendurskoðanda ber, samkvæmt 16. gr. laga nr. 46/2016 um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga, að birta endurskoðunarbréf opinberlega með ákveðnum takmörkunum sem af lögum leiða. Upplýsingar þessar eru aðgengilegar á vefsíðu Ríkisendurskoðunar.

## **2.6 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.

Endurskoðunarskýrsla ríkisreiknings 2018 er send Alþingi. Verður hún gerð aðgengileg á vefsíðu Ríkisendurskoðunar þegar Alþingi hefur tekið hana til meðferðar í forsætisnefnd eða eftir atvikum í fjárlaganefnd.

## 3 Nánar um reikningsskilin og ábendingar

Í samræmi við bráðabirgðaákvæði I í lögum um opinber fjármál nr. 123/2015 var ríkisreikningur ársins 2017 fyrsti reikningurinn sem gerður var í samræmi við ákvæði laganna. Með nýjum lögum skal ríkisreikningurinn vera að fullu á rekstrargrunni og byggja á alþjóðlegum reikningsskilastöðlum fyrir opinbera aðila.

### 3.1 Áritun á ríkisreikning 2017

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

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

Þann 25. mars 2019 samþykkti fjárlaganefnd nefndarálit um frumvarp til laga um staðfestingu ríkisreiknings 2017.<sup>1</sup> Í álitinu koma fram tvær ábendingar sem beinast að ríkisendurskoðanda. Annars vegar að það sé

einsdæmi að ríkisreikningur sé áritaður án álits og það talið óheppilegt að framhald verði á því þrátt fyrir að innleiðingu á IPSAS ljúki ekki fyrr en árið 2019. Hins vegar er farið fram á að endurskoðunarskýrsla ríkisreiknings berist framvegis Alþingi á sama tíma og frumvarp til staðfestingar ríkisreiknings er lagt fram.

Endurskoðun er sjálfstæð athugun á reikningsskilum, gerð af faglega hæfum og hlutlausum sérfræðingi, í þeim tilgangi að láta í ljós óháð álit á þeim. Við lok endurskoðunar skal endurskoðandi árita reikningsskilin með áritun sem inniheldur upplýsingar um endurskoðunina og álit endurskoðandans. Framkvæmd endurskoðunarinnar sem og áritun skal vera í samræmi við alþjóðlega endurskoðunarstaðla fyrir opinbera aðila. Endurskoðun hjá ríkisendurskoðanda byggir á alþjóðlegum endurskoðunarstaðli fyrir opinbera aðila. Ríkisendurskoðandi og starfsmenn hans eru óháðir ríkissjóði og hafa unnið í samræmi við lög um ríkisendurskoðanda og endurskoðun ríkisreikninga og siðareglur alþjóðasamtaka ríkisendurskoðana (INTOSAI).

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

<sup>1</sup> <https://www.althingi.is/altext/149/s/1192.html>

Alþjóðlegir reikningsskilastaðlar fyrir opinber 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, þar á meðal þeim sem vinna að hagskýrslugerð, greiningaraðilum, fjölmiðlum, ráðgjöfum og hagsmunahópum. Einnig eru þau gagnleg aðilum sem þarfnast sértækra upplýsinga, s.s. löggjafarvaldi, eftirlitsnefndum, lánastofnunum, alþjóðastofnunum o.fl. Því skiptir máli fyrir notendur reikningsskila að þau séu skiljanleg og skilmerkileg en megin markmið með reikningsskilastöðlum er að tryggja það.

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

### 3.2 Áritun á ríkisreikning 2018

Áritun ríkisendurskoðanda á ríkisreikning 2018 er með tilvísun til laga nr. 123/2015 um opinber fjármál og er án fyrirvara. Ábendingar eru þó settar fram þar sem vísað er til eftirfarandi skýringa og athugasemda í þeim.

Í skýringu nr. 2 í ríkisreikningi er gerð grein fyrir breyttum grundvelli reikningsskila ríkissjóðs, nýtingu frestunarheimilda við innleiðingu reikningsskilastaðla, stöðu innleiðingar og áhrif þess á glögga mynd ríkisreiknings að innleiðingu IPSAS<sup>2</sup> var ekki lokið í árslok 2018.

Samkvæmt reikningsskilastaðli um mat á fjáreignum og fjárskuldum skal meta þær á gangvirði. Í árslok 2018 var fyrirliggjandi gangvirðismat en ekki var tekið tillit til þess við gerð ríkisreikningsins.

Samkvæmt reikningsskilastaðli um mat á lífeyrisskuldbindingum skal við mat á þeim m.a. miða við spá um lækkandi dánartíðni. Í árslok 2018 var fyrirliggjandi mat sem byggði á ákvæðum staðalsins en í ríkisreikningi er ekki tekið tillit til þessa.

Álit á ríkisreikningnum er gefið með tilvísun til laga nr. 123/2015 um opinber fjármál og á grundvelli þeirra upplýsinga sem fram koma í reikningnum. Jafnframt er bent á að innleiðingu er enn ekki lokið. Það ber því samkvæmt 52. gr. tilvitnaðra laga að upplýsa í ríkisreikningi hvaða atriðum

<sup>2</sup> IPSAS: International Public Sector Accounting Standards (alþjóðlegir reikningsskilastaðlar fyrir opinbera aðila).

reikningsskilastaðals er ekki fylgt, ástæðum þess og áhrifum á afkomu og fjárhagsstöðu.

Miðað við áform fjármála- og efnahagsráðuneytis og Fjársýslu ríkisins um að ljúka innleiðingu IPSAS að fullu á innleiðingartíma, sem lýkur með gerð ríkisreiknings 2019, þá eru þau áform til þess fallin að telja líklegt að ríkisreikningur yfirstandandi árs verði án sérstakra athugasemda og skýringa vegna innleiðingar staðlanna og verði í fullu samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila.

Rétt að taka fram að mikilvægt er að í ríkisreikningi hvers árs komi fram upplýsingar um niðurstöðu ríkisrekstrarins til samanburðar við fjárheimildir. Þannig verði upplýst hvaða fjárveitingar hafi verið fluttar frá fyrra tímabili, hvaða fjárveitingar Alþingi hafi samþykkt vegna reikningsársins og hvernig farið verði með afgang eða halla í lok reikningsárs. Þannig ætti að vera hægt að leggja fram frumvarp til staðfestingar ríkisreiknings samhliða reikningnum sjálfum.

Óvíst er að skýrsla ríkisendurskoðanda um endurskoðun ríkisreikningsins geti ávallt legið fyrir á sama tíma því frágangur hennar er háður því hve tímanlega reikningurinn liggur fyrir í endanlegri mynd. Til framtíðar séð er þó æskilegt að endurskoðunarskýrsla verði lögð fram samhliða framlagningu ríkisreiknings.

### 3.3 Heildaráhrif nýrra reglna

Eins og getið var um í endurskoðunarskýrslu vegna ríkisreiknings 2017 skal, samkvæmt nýjum reikningsskilareglum, gera samstæðureikning fyrir ríkið í heild. Samstæðureikningur felur í sér að allur rekstur ríkisaðila í A-, B- og C-hluta, ásamt eignum, skuldum, eigin fé og sjóðstreymi, er sýndur í einum heildarreikningi eftir að viðskiptum og stöðum á milli ríkisaðila hefur verið eytt út. Í athugasemdum við 52. gr. þess frumvarps sem varð að lögum um opinber fjármál er bent á að innleiðing samstæðuuppgjors er umfangsmikið

verkefni sem krefst vandaðs undirbúnings. Þar kemur einnig fram að gert sé ráð fyrir að það muni taka a.m.k. fimm ár að þróa samstæðuuppgjör fyrir ríkið í heild miðað við þá fjármuni sem til umráða verða vegna innleiðingarinnar.

Undirbúningur að gerð samstæðureiknings fyrir íslenska ríkið er ekki hafinn að neinu marki og því ólíklegt að hægt verði að ljúka gerð hans á innleiðingartíma sem er til loka reikningsársins 2019.

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

Til að gefa mynd af umfangi og áhrifum á samstæðureikning ríkisins er í töflu 1 hér fyrir aftan sýnd niðurstaða efnahagsreiknings ríkisaðila í B- og C-hluta sem ríkið á meirihluta í. Jafnframt er sýnd niðurstaða efnahagsreiknings í ríkisreikningi, að frádreginni hreinni eign í B- og C-hluta ríkisaðila. Samtala heildareigna nemur þannig 6.281 ma. kr.

Mikilvægt er að hafa í huga að öllum viðskiptum á milli ríkisaðila hefur ekki verið eytt út. Að teknu tilliti til þeirra er heildarfjárhæð eigna í samstæðureikningi nokkuð lægri en taflan sýnir.

## Tafla 1 Heildareignir ríkisaðila

Í m.kr.

<b>Efnahagsreikningur B- og C-hluta ríkissjóðs</b>	
Landsbanki og Íslandsbanki	2.456.444
Seðlabanki Íslands	754.637
Aðrar lánastofnanir	965.471
Raforkufyrirtæki	593.802
Isavia	79.834
Náttúruhamfaratrygging Íslands	40.228
Önnur starfsemi	62.826
<b>Alls</b>	<b>4.953.242</b>
<b>Efnahagsreikningur A-hluta ríkissjóðs</b>	
Niðurstaða efnahagsreiknings	2.224.048
Meirihlutaeign í B- og C-hluta ríkisaðilum	-896.480
<b>Alls</b>	<b>1.327.568</b>
<b>Heildarefnahagsreikningur ríkisins</b>	<b>6.280.810</b>

Heimild: Ríkisreikningur 2018

### 3.4 Innleiðing á nýjum reikningsskilareglum

Þegar alþjóðlegir reikningsskilastaðlar fyrir opinbera aðila eru teknir upp er heimilt að innleiða þá á þriggja ára tímabili frá upphafsdegi innleiðingar,

<sup>3</sup> Stofnefnahagsreikningur: Efnahagsreikningur þegar búið er að færa inn stöður samkvæmt IPSAS.

sem í tilfalli ríkissjóðs er 1. janúar 2017. Í skýringu nr. 2 í ríkisreikningi er að nokkru gerð grein fyrir innleiðingu nýrra reikningsskilareglna, stöðu innleiðingarinnar og áhrifum á ríkisreikninginn.

Í desember 2017 lagði fjármála- og efnahagsráðherra fram tillögu til þingsályktunar um stofnefnahagsreikning<sup>3</sup> fyrir ríkissjóð í heild og einstaka ríkisaðila í A-hluta. Þar kom fram að breyting á reikningsskilum ríkisins verði á næstu árum og muni byggjast á sérstakri innleiðingarátætlun. Ríkisendurskoðandi sendi umsögn um ályktunina og fóru starfsmenn embættisins á fund fjárlaganefndar og gerðu grein fyrir umsögninni.

Ríkisendurskoðandi benti á mikilvægi þess að gera nákvæma innleiðingarátætlun þannig að jafnflókið verkefni og að taka upp nýjar reikningsskilareglur gengi sem best fyrir sig. Undir það sjónarmið tók Alþingi og benti fjárlaganefnd á mikilvægi þess í nefndaráliti með þingsályktunartillögu um stofnefnahagsreikning. Í áliti nefndarinnar kom m.a. fram að innleiðingarátætlun þyrfti að vera nákvæm, liggja fyrir tímanlega, hún yrði tímasett, skipt á verkþætti og einstaka staðla. Auk þess tiltók fjárlaganefnd að ábyrgð ætti að vera skýr og kostnaður hvers verkþáttar 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. Uppfærð innleiðingarátætlun hefur ekki verið lögð fram að öðru leyti en því sem fram kemur í skýringu nr. 2 í ríkisreikningi.

Innleiðing á lögum nr. 123/2015 er flókið verkefni og hefði undirbúningur mátt vera markvissari. Mat á eignum og skuldum er ekki nægjanlega nákvæmt og upplýsingar í skýringum vegna einstakra liða í meginfjárhagsskýrslum er ekki fyllilega í samræmi við ákvæði staðlanna. Rétt er þó að taka fram að ekki eru neinar vísbendingar um að skuldir séu vanmetnar eða eignir offærðar, þótt augljóst sé að ýmsar eignir, svo sem vegamannvirki eða húsnæði ríkisins séu ekki söluvara í venjulegum skilningi.

### 3.5 Starfsemi og verkefni ríkissjóðs

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

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

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

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

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

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

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

Ríkisendurskoðandi vekur athygli á því að misræmis gætir um flokkun á starfsemi og verkefnum á milli þess sem kveðið er á um í 50. gr. laga nr. 123/2015 og ákvæða í IPSAS. Alþjóðlegir hagskýrslustaðlar og IPSAS greina ekki starfsemi opinberra aðila eftir rekstrarformi heldur ræður eðli starfseminnar flokkuninni.

IPSAS staðlarnir ná til starfsemi sem flokkast undir A-hluta hins opinbera, þ.e. starfsemi sem Alþjóða reikningsskilaráðið fyrir opinbera aðila (IPSASB<sup>4</sup>) skilgreinir með eftirfarandi hætti:

Starfsemi sem miðar að því að skila þjónustu til almennings og/eða að veitt er fjármagni til starfsemi í því skyni (beinar greiðslur eða tilfærslur).

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

Megintilgangur starfseminnar er ekki að skila hagnaði.

<sup>4</sup> IPSASB: International Public Sector Accounting Standards Board

Tilgangur og markmið með starfseminni er því meginforsendan, óháð rekstrarformi.

Misræmis gætir því hvað varðar starfsemi Lána sjóðs íslenskra námsmanna sem felld er undir B-hluta, starfsemi Ríkisútvarpsins ohf., Hörpu tónlistar- og ráðstefnuhús ohf., Þróunarfélags Keflavíkurflugvallar ehf., sem rekin eru undir C-hluta ríkissjóðs og Lindarhvals ehf. Flokkun á starfsemi fleiri ríkisaðila þarf að skoða nánar.

Ríkisendurskoðandi vekur einnig athygli á því að um ýmis verkefni á vegum ríkisins hafa verið stofnuð sérstök félög. Þar má nefna fyrirtækin Þróunarfélag Keflavíkurflugvallar ehf. sem hefur það verkefni að koma eignum varnarliðsins á Keflavíkurflugvelli í borgaraleg not, Lindarhvol ehf. sem hefur það hlutverk að ráðstafa eignum sem fengust með framsali stöðugleikaeigna úr slitabúum bankanna og Hörpu tónlistar- og ráðstefnuhús ohf. sem hefur það hlutverk að byggja og reka ráðstefnu- og tónlistarhús í samstarfi við Reykjavíkurborg. Einnig er félagið Situs ehf. sem stofnað var samhliða Hörpu en það félag er að vinna að því að ljúka verkefnum tengdum lóð við austurhöfnina í Reykjavík. Miðað við fjárhagsstöðu Situs ehf. í árslok 2018 er óljóst hvort fjármunir félagsins standi undir útgjöldum áður en verkefnum þess lýkur.

Álitamál er hvort heppilegt sé að hafa það fyrirkomulag að aðgreina starfsemi sem ríkissjóður telur viðeigandi að halda sérstaklega utan um með því að gera um þau samstarfssamning eða afmarka þau innan A-hluta fremur en að stofna um þau sérstök félög.

Ríkissjóður leggur félögunum til hlutafé sem fært er til eignar og skipar stjórnir félaganna. Bókfærð eign í félögum hefur oft lítið verðgildi og stundum jafnvel fremur ígildi framlags til viðkomandi starfsemi.

Í tengslum við endurskoðun á V. kafla laga um opinber fjármál, sem fjallar um reikningsskil og skýrslugerð, er mikilvægt að taka til ítarlegrar skoðunar þau ákvæði laganna sem fjalla um skilgreiningu á tekjum ríkissjóðs og flokkun á starfsemi og verkefnum. Eyða þarf út misræmi þannig að ótvírátt sé að fara skuli að þeim grundvallarreglum sem kveðið er á um í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum fyrir opinbera aðila.

### 3.6 Viðbrögð fjármála- og efnahagsráðuneytis

Ráðuneytið telur að margar gagnlegar ábendingar sé að finna í skýrslunni og mun fara ásamt Fjársýslur ríkisins yfir skýrsluna með það að markmiði að bæta framsetningu ríkisreiknings í samræmi við reikningsskilareglur. Ráðuneytið tiltekur sérstaklega þrjú atriði í þessu sambandi:

- Í samræmi við áætlun um innleiðingu IPSAS er unnið að frekari útfærslu á fasteignamálum og nánari skilgreiningu eigna og skuldbindinga utan efnahags í samræmi við reikningsskilastaðla. Undir þetta falla m.a. ábendingar Ríkisendurskoðunar um stofnfé, fasteignir, aðra innviði, nýtingu heimilda skv. 6. grein og lífeyrisskuldbindingar.
- Við endurskoðun laga um opinber fjármál verður flokkun ríkisaðila í A, B og C hluta ríkissjóðs tekin upp með hliðsjón af kröfum hagsýslu- og reikningsskilastaðla

- Reikningsskilaráð mun fjalla um ábendingar um reikningshaldslega meðferð varanlegra rekstrarfjármuna.



## 4 Ábendingar um einstaka liði í ríkisreikningi

### 4.1 Eignarhlutar og stofnfé

Í árslok 2018 var heildarfjárhæð eignarhluta í dóttur- og hlutdeildarfélagum 899,0 ma. kr. og erlent stofnfé nam 10,7 ma. kr. Eignarhlutir í dóttur- og hlutdeildarfélagum voru metnir við hlutdeild ríkissjóðs í eigin fé þeirra, með því fráviki að eignarhluti í ríkisbönkunum var metinn á 80% af bókfærðu eigin fé. Erlenda stofnféð var metið á kostnaðarverði, þ.e. á kostnaðarverði þess framlags sem ríkissjóður hefur lagt til sjóðanna.

Erlent stofnfé er að stærstum hluta í sjóðum Alþjóðabankans en undir hann falla, fyrir utan Alþjóðabankann sjálfan (IBRD<sup>5</sup>), Alþjóðaframfarastofnunin (IDA<sup>6</sup>), Fjölpjóðlega fjárfestingaábyrgðastofnunin (MIGA<sup>7</sup>) og Alþjóðalánastofnunin (IFC<sup>8</sup>). Eignarhlutinn eða stofnframlag til Alþjóðalánastofnunarinnar var ekki færður til eignar en samkvæmt upplýsingum frá stofnuninni er framlag Íslands til hans 44.000 Bandaríkjadalir.

Ísland er einnig aðili að Alþjóðastofnun um lausn fjárfestingadeilna (ICSID<sup>9</sup>) en ekki er um að ræða stofnframlag til þeirrar stofnunar og er eign ekki skráð. Eigið fé ICSID í árslok 2018 var óverulegt. Auk þessa hefur íslenska ríkið lagt stofnfé í ýmis samnorræn samstarfsverkefni, Þróunarbanka Evrópu og Innviðafjárfestingabanka Asíu, sbr. upplýsingar í skýringu nr. 19 í ríkisreikningi.

<sup>5</sup> IBRD: International Bank for Reconstruction and Development.

<sup>6</sup> IDA: International Development Association.

<sup>7</sup> MIGA: Multilateral Guarantee Agency.

<sup>8</sup> IFC: International Finance Corporation.

Ísland hefur skuldbundið sig til greiðslu viðbótarframlaga til ákveðinna sjóða ef til þess kemur að sjóðirnir þurfa að kalla til aukins fjármagns. Ekki er fyrirjáanlegt að til innköllunar komi í náinni framtíð, sbr. upplýsingar í skýringu nr. 29 í ríkisreikningi.

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

### 4.2 Fasteignir ríkissjóðs og fasteignaumsýsla

Í athugasemdum við 52. gr. í lagafrumvarpi því sem varð að lögum nr. 123/2015 um opinber fjármál kemur fram að gert sé ráð fyrir að fasteignaumsýsla ríkissjóðs verði á þann hátt í framtíðinni að tveimur eða þremur miðlægum eignaumsýslustofnunum á vegum ríkisins verði falin meginumsjón með öllum fasteignum og jörðum ríkisins. Í nefndaráliti fjárlaganefndar Alþingis um tillögu til þingsályktunar um stofnefnahagsreikning<sup>10</sup> komu fram ýmsar ábendingar. Hvað varðar fyrirkomulag fasteigna ríkissjóðs 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 væri að taka sem fyrst ákvarðanir um fyrirkomulag fasteignaumsýslu ríkisins, t.d. hvort Landspítali

<sup>9</sup> ICSID: International Centre for Settlement of Investment Disputes.

<sup>10</sup> <https://www.althingi.is/thingstorf/thingmalalistar-eftir-thingum/ferill/?ltg=148&mnr=65>

og Háskóli Íslands reki eigin fasteignafélög eða hvort þau verði hluti af umfangsmeira fasteignafélagi ríkissjóðs. Í árslok 2018 lá ekki fyrir hvernig fyrirkomulagi þessu skuli háttað.

Vegna reikningsáranna 2017 og 2018 var 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. Samhliða er rekstrarfjárheimild færð yfir á fjárfestingaheimild. Í ríkisreikningi fyrir A-hluta ríkissjóðs í heild eru þessi 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.

#### 4.2.1 Mat á fasteignum

Fram kemur í þingsályktun með stofnefnahagsreikningi og skýringu nr. 16 í ríkisreikningi 2018 að beitt var svokallaðri tekjuvirðisaðferð við mat á fasteignum ríkissjóð sem eru í útleigu hjá Ríkiseignum. Matið byggir á því að endurgjald vegna afnota af eignunum sé grunnur að verðmæti þeirra og er það mat hliðstætt verðmætamati sem notað er hjá mörgum sérhæfðum fasteignafélögum sem stunda fasteignarekstur og fasteignaumsýslu. Tekjuvirðisaðferð var m.a. beitt því fjármála- og efnahagsráðuneyti taldi að endurmetið afskrifað kostnaðarverð, samkvæmt upplýsingum frá Þjóðskrá Íslands, væri ekki viðeigandi grunnur til að byggja eignamat á. Jafnframt taldi ráðuneytið að það gæfi betri mynd af verðmæti eignasafnsins að styðjast við forsendur um leigutekjur sem tækju mið af markaðsforsendum og að matsverð eigna tæki árlega breytingum til samræmis við leigumarkað. Í þeim tilfellum sem ekki er byggt á tekjuvirðisaðferð er stuðst við

fasteignamat en fasteignamatið á að endurspeglar verðmæti sem grundvallað er á viðskiptum á fasteignamarkaði.

Í endurskoðunarskýrslu vegna ríkisreiknings 2017 var bent á að almenna reglan við mat á rekstrarfjármunum sé afskrifað kostnaðarverð og að við það sé miðað þegar eignir eru færðar í fyrsta sinn samkvæmt IPSAS. Það skekki stöðu eigin fjár að færa endurheimt á áður gjaldfærðum kostnaði á öðru verði. Þess vegna er viðeigandi að hafa sérstakan eiginfjárreikning vegna matsbreytinga í stað þess að blanda því öðru eigin fé í reikningskilum.

Ef það er álitamál hvort fasteignaskrá lýsi eignum á viðunandi hátt, þ.m.t. mati þeirra, telur ríkisendurskoðandi réttara að horfa til þess að sú skrá verði frekar leiðrétt en að notast verði við aðrar viðmiðanir við mat á virði fasteigna.

Í ríkisreikningi er mat á virði fasteigna í stofnefnahagsreikningi grunnur afskriftastofns eignanna og eru afskriftir árána 2017 og 2018 reiknaðar af þeim stofni. Upplýsingar frá fjármála- og efnahagsráðuneyti benda til að ætlunin hafi verið að gera nýtt mat í lok hvers árs og færa fasteignir á því mati. Afskriftir kæmu þannig ekki til lækkunar á upphaflega bókfærðu verði.

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

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

Þá er ástæða til að minna á að Þjóðskrá Íslands gefur árlega út skýrslu um mat á kostnaðarverði bygginga og er nýjasta skýrslan *Brunabótamat 2018* (nóvember 2018). Í skýrslunni er gerð ítarleg grein fyrir kostnaðarmati bygginga þar sem byggingum er skipt í nokkra matshluta. Einnig er gerð grein fyrir afskriftum, sem eru mismunandi eftir matshlutum, og þannig reynt að endurspegl áætlað bókfært verðmæti bygginga miðað við nýjustu upplýsingar um byggingarkostnað.

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



Einnig bendir ríkisendurskoðandi á að meðal þeirra eigna sem metnar eru til eignar í ríkisreikningi, á tekjuvirði og fasteignamati, eru dómhús, framhaldsskólar, söfn og aðrar menningarbyggingar, þ.e. eignir sem ólíklegt er að sé hægt að meta til verðmætis út frá markaðsforsendum. Ríkisendurskoðandi gerir ekki athugasemd við að stuðst sé við markaðstengda leigu í viðskiptum á milli ríkisaðila en telur það ekki samrýmast reikningssskilastöðlum að meta allar húseignir ríkissjóðs á þeim forsendum. Það getur átt við þegar um eignir er að ræða sem hafa markaðsvirði og verðið kemur fram í viðskiptum á milli ótengdra aðila. Hætt er við að tekjuvirðismat eða fasteignamat leiði til ofmats og skekki eignamat í ríkisreikningi.

Í ríkisreikningi 2018 eru fasteignir erlendis færðar í fyrsta sinn. Mat á fasteignum ríkisins erlendis kemur til vegna vinnu hagræðingarhóps

ríkisstjórnarinnar við úttekt á húseignum utanríkisráðuneytis. Eignamatið byggir á upplýsingum um áætlað markaðsverð og er stuðst við það mat við eignfærslu. Álykta má að kostnaðarverð eignanna sé töluvert lægra og því eðlilegt að áætla það út frá þekktum forsendum um byggingarkostnað á þeim svæðum sem eignirnar eru staðsettar.

Ríkisendurskoðandi telur að við mat á kostnaðarverði fasteigna sé heppilegt að styðjast við opinbera fasteignamatskrá og það opinbera mat sem þar er reiknað og er m.a. stofnrunnur fasteignagjalda. Því sé eðlilegt að meta fasteignir ríkisins á kostnaðarverði í ríkisreikningi. Jafnframt sé viðeigandi að hafa upplýsingar um tekjuvirðisaðferð og fasteignamat einstakra eigna til samanburðar.

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

#### 4.3 Samgöngumannvirki

Samkvæmt alþjóðlegum reikningssskilastöðlum skal ríkissjóður færa til eignar fjárfestingar í samgöngumannvirkjum. Í ríkisreikningi 2017 var vegakerfið í fyrsta sinn fært til eignar auk hluta af hafnarmannvirkjum en endanlegt mat þeirra liggur þó ekki fyrir. Bókfært verð samgöngumannvirkja skv. skýringu nr. 16 í ríkisreikningi er 588,6 ma. kr. og miðast það við áætlað kostnaðarverð og notkunartíma samkvæmt mati

Vegagerðarinnar. Á árinu 2018 voru viðbótareignfærslur í samgöngukerfinu 21,7 ma. kr.

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

Í endurskoðunarskýrslu með ríkisreikningi 2017 var sýnd sundurliðun á meginflokkum eigna í vegakerfinu. Eignaflokkar kerfisins eru eðlislega ólíkir og hafa mislangan líftíma og því er mikilvægt að halda með aðgreindum og aðgengilegum hætti utan um eignirnar eins og gert er í upplýsingakerfum Vegagerðarinnar. Stærsti eignaflokkurinn er vegfyllingar en sá hluti vegakerfisins er talinn hafa óendanlegan líftíma og er því ekki afskrifaður.

Vegagerðinni tókst ekki að ljúka gerð ársreiknings fyrir stofnunina áður en ríkisreikningur 2018 var gefinn út. Fjársýsla ríkisins vann sambærilegt uppgjör og unnið er fyrir aðra ríkisaðila í A-hluta, á grundvelli upplýsinga úr bókum Vegagerðarinnar. Innra bókhaldi fyrir vegakerfið er einkum ætlað að halda utan um framkvæmdir og viðhald á einstaka veghlutum. Því hefur reynst flókið að varpa öllum viðeigandi upplýsingum yfir í heildarfjárhagskerfi ríkisins og erfitt að ná úr því öllum upplýsingum sem nýjar reikningsskilareglur krefjast. Af þeim sökum og vegna yfirstandandi breytinga hjá Vegagerðinni hefur ekki tekist að ljúka athugunum á eignfærslu vegakerfisins en rétt að taka fram að ekki eru neinar grunsemdir um að eitthvað kunni þar að vera athugavert. Áfram verður unnið að því að flokka og meta eignir Vegagerðarinnar í samræmi við reikningsskilastaðla

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

Ríkisendurskoðandi mælir með því að gerður verði sérstakur ársreikningur fyrir Vegagerðina þar sem fram koma ítarlegar upplýsingar um starfsemi stofnunarinnar. Á grundvelli ársreiknings Vegagerðarinnar verði síðan viðeigandi skýringar sýndar í ríkisreikningi. Í ríkisreikningi 2017 og 2018 eru upplýsingar um vegakerfið sjálfstakmarkaðar og ekki nægjanlega lýsandi þegar litið er til mikilvægis eignanna.

#### 4.4 Smærri áhöld og búnaður

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

Við innleiðingu á lögum um opinber fjármál var öllum ríkisaðilum gert að færa til eignar í efnahagsreikning varanlegra rekstrarfjármuna á grundvelli upplýsinga úr eignaská sem öllum ríkisaðilum ber að halda. Áður en til eignfærslu kom í upphafsefnahagsreikning (stofnefnahagsreikning) var lagt fyrir forstöðumenn ríkisstofnana að yfirfara eignaskrár og leggja mat á hvort eignirnar væru enn nothæfar á komandi reikningsárum og hvort eðlilegt væri að afskrifa þær á áætluðum líftíma sínum.

Í frumvarpi til laga um opinber fjármál, sem síðar varð að lögum nr. 123/2015, var gerð tillaga í 52. gr. frumvarpsins að sett yrði fjárhæðaviðmið fyrir eignfærslu sem miðaðist við fjárhæð eignakaupa umfram 2,5 m.kr. Talið var að svo hátt viðmið myndi einfalda reikningshaldslega umsýslu án þess að tapa þeim ávinningi sem eignfærslan felur í sér, því áfram yrði krafa um að ríkisaðilar haldi eignaskrá um þessar eignir.

Þegar litið er til þess að ýmsar smærri fjárfestingar eru í eðli sínu þannig að þær hafa hvorki mikilvæg áhrif á rekstur né efnahag og að bókhaldsleg umsýsla með þær getur verið flókin og kostnaðarsöm telur ríkisendurskoðandi mikilvægt að fyrirkomulagið verði einfaldað svo fljótt sem unnt er. Í mars 2019 var lagt til við fjármála- og efnahagráðuneyti að settar verði reglur um eign- og gjaldfærslu smærri rekstrarfjármuna.

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

#### 4.5 Óefnislegar eignir

Á bls. 30 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.

Þó ársreikningalög heimili ekki að óefnislegar eignir séu færðar upp, ber að gera það á grundvelli IPSAS, sem ríkisreikningur skal fylgja. Einnig verður að líta til þess að fjármála- og efnahagráðuneyti lagði áherslu á það í bréfi til Fjársýslu ríkisins, dagsettu 22. desember 2017, að í þeim tilvikum sem

misræmi væri í ákvæðum ársreikningalaga og IPSAS bæri að fara að ákvæðum staðlanna.

Ríkisendurskoðandi leggur áherslu á að lagt verði mat á allar óefnislegar eignir ríkisins, hvort sem þeirra var aflað fyrir ársbyrjun 2017 eða síðar. Einnig er nauðsynlegt að fram komi í ríkisreikningi upplýsingar um meginflokka eignanna og áætlaðan líftíma.

#### 4.6 Lífeyrisskuldbindingar

Samkvæmt mati tryggingastærðfræðings voru skuldbindingar ríkissjóðs vegna lífeyrisréttinda í B-deild Lífeyrissjóðs starfsmanna ríkisins (LSR) í árslok 2018 um 647 ma. kr. Miðað er við sömu reikniforsendur og árið á undan þar sem m.a. er byggt á lífslíkum samkvæmt reynslu áranna 2010-2014.

Með innleiðingu IPSAS þurfa reikniforsendur að taka mið af reikningssskilastaðli nr. 39 sem fjallar um mat á starfstengdum réttindum og tók gildi 1. janúar 2018. Hvað varðar mat á lífeyrisskuldbindingu þá er miðað við að matið byggji m.a. á spá um auknar lífslíkur. Sé litið til forsendna sem taka mið af slíkri spá er áætlað að reiknaðar skuldbindingar í árslok 2018 væru um 62 ma. kr. hærrí. Miðað við framangreint mat er ófjármögnuð skuldbinding ríkissjóðs um 710 ma. kr. í árslok 2018 en ekki 647 ma. kr. Ljóst er að árleg framlög ríkisins til greiðslu lífeyrisskuldbindinga halda ekki í við hækku þeirra.

Með lögum nr. 127/2016 um breytingu á lögum nr. 1/1997 um Lífeyrissjóð starfsmanna ríkisins var gerð breyting á skipulagi A-deildar LSR sem felur í sér að lífeyrskerfi opinberra starfsmanna er lagað að lífeyrskerfi almenna markaðarins. Ávinnsla lífeyrisréttinda breytist úr jafnri ávinnslu í aldurstengda ávinnslu. Jafnframt er lífeyristökualdurinn hækkaður úr 65 árum í 67 ár. Lagasetningin fól í sér eingreiðslu ríkissjóðs í sérstakan

Lífeyrisaukasjóð við gilditöku laganna í árslok 2016. Ríkissjóður gerði upp skuldbindingar vegna ríkisaðila í A-hluta og lagði jafnframt út 9,9 ma. kr. vegna B- og C-hluta ríkisaðila og annarra sem áttu réttindi svo hægt væri að loka skuldbindingu vegna sjóðfélaga. Til að mæta mögulegum frávikum á mati skuldbindinga lagði ríkissjóður LSR einnig til skuldabréf samtals að fjárhæð 8,4 ma. kr. sem haldið er í sérstökum varúðarsjóði. Markmið varúðarsjóðsins er að standa undir skuldbindingum lífeyrisaukasjóðsins ef eignir hans duga ekki til. Varúðarsjóðurinn er hvorki bókfærður sem eign hjá sjóðnum né sem skuld hjá ríkissjóði. LSR gerir sérstakt uppgjör fyrir lífeyrisaukasjóðinn, þannig að upplýst er í ársreikningi hans hver staða hans er í lok hvers árs. Í árslok 2018 voru skuldir lífeyrisaukasjóðs 8,3 ma. kr. umfram eignir. Í bráðabirgðaákvæði nr. X í lögum nr. 1/1997 um LSR er gerð grein fyrir þeim forsendum sem þurfa að vera fyrir hendi til innlausnar varúðarsjóðsins. Þrátt fyrir neikvæða stöðu hans í árslok 2018 gefur hún ekki tilefni til að ætla að svo verði í náinni framtíð.

Ríkisendurskoðandi leggur áherslu á að í ríkisreikningi verði upplýsingar um lífeyrisskuldbindingar ríkissjóðs þar sem einnig verði fjallað um framangreint uppgjör á A-deild sjóðsins, stöðu lífeyrisaukasjóðs og varúðarsjóðs.

#### 4.7 Lán

Samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, skal meta fjáreignir og fjárskuldir á gangvirði. Þeirri matsaðferð er ekki beitt í ríkisreikningi 2018 en ekki verður annað séð en að viðeigandi upplýsingar liggja fyrir. Áhrif gangvirðismats fjárskulda á yfirlit um afkomu og efnahagsreikning er getið í skýringu nr. 24 en þar kemur fram að skuldir séu vanmetnar um 37,1 ma. kr. og gjöld ofmetin um 8,6 ma. kr. Ekki er upplýst um gangvirðismat á fjáreignum og áhrif þess á afkomu og efnahag.

Frestun innleiðingar á reikningsskilastöðlum er varða fjáreignir og fjárskuldir er í samræmi við heimild í 2. mgr. 63. gr. laga nr. 123/2015 og innleiðingarstaðals IPSAS. Allt að einu hefði þó verið æskilegt að færa þessa eigna- og skuldaflokka í samræmi við ákvæði staðalsins þannig að ríkisreikningur taki mið af nýjum reglum eftir því sem upplýsingar liggja fyrir.

Framkvæmd endurskoðunar á langtímakröfum og lánum var með hliðstæðum hætti og áður, þ.e. með staðfestingu á heild, tilvist og lotun. Seðlabanki Íslands hefur umsjón með lántökum, greiðslum lána og lánaumsýslu og heldur utan um lánin í sínu lánakerfi. Ríkissjóður notar lánakerfið LIBRA og eru upplýsingar yfirfærðar frá Seðlabanka í það kerfi.

#### 4.8 Tekjur

##### 4.8.1 Skilgreining

Samkvæmt 1. mgr. 51. gr. laga um opinber fjármál eru megintekjuflokkar A-hluta skatttekjur, tryggingagjöld, fjárframlög og tekjur sem greinast í eignatekjur, rekstrartekjur ríkissjóðs og ríkisaðila í A-hluta, sektir, skaðabætur, framlög og ýmsar aðrar tekjur.

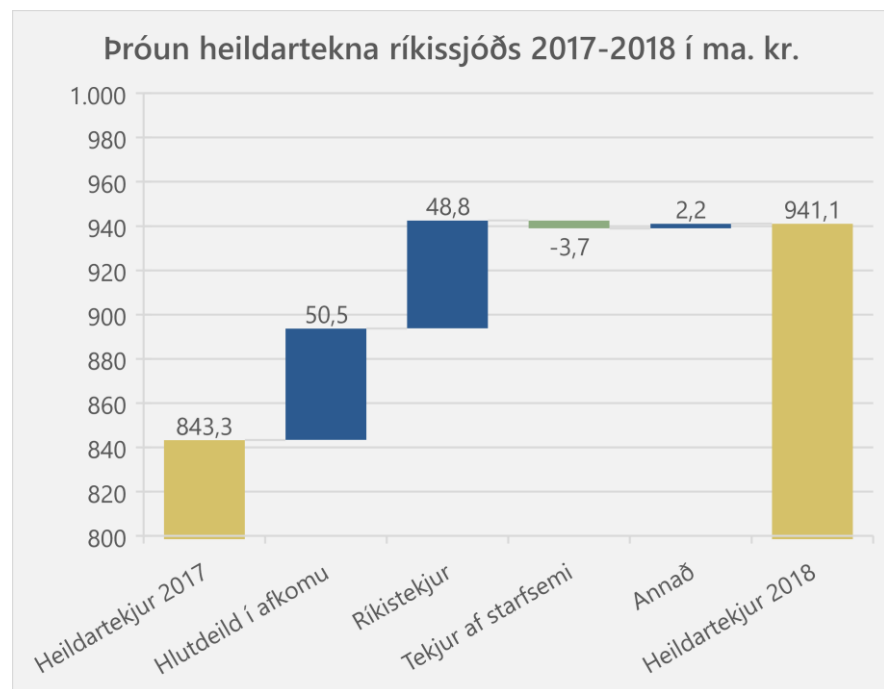
Rekstrartekjur ríkissjóðs ná til tekna fyrir veitta þjónustu þar sem gjaldtaka er ákvörðuð samkvæmt lögum um aukatekjur ríkissjóðs nr. 88/1991. Rekstratekjur aðila í A-hluta ná til tekna sem tengjast með beinum hætti rekstri ríkisaðila og skiptast annars vegar í lögbundnar tekjur og hins vegar tekjur af frjálsum viðskiptum fyrir veitta þjónustu. Rekstrartekjurnar færast bæði sem tekjur í yfirlit fyrir ríkissjóð í heild og í reikningum hlutaðeigandi ríkisaðila í A-hluta.

##### 4.8.2 Framkvæmd endurskoðunar

Meginmarkmið með endurskoðun tekna ríkissjóðs er heild, tilvist og lotun þ.e. að allar tekjur sem tilheyra ríkissjóði skili sér í ríkisreikning og að þær séu færðar á rétt tímabil. Í því sambandi hefur ríkisendurskoðandi lagt áherslu á að endurskoða uppgjör stærstu tekjulíða ríkissjóðs, þ.e.

virðisaukaskatts, staðgreiðslu tekjuskatts og tryggingagjalds. Auk þess var farið yfir afstemmingar á gögnum í fjárhagskerfi ríkisins (Orra), upplýsingakerfi RSK og tekjubókhaldskerfi ríkisins (TBR).

#### Skýringarmynd 4.1



Framkvæmd var afstemming milli álagningarakerfa ríkisskattstjóra og innheimtukerfis ríkisins. Síðan var framkvæmd afstemming á milli þessara upplýsingakerfa við fjárhagskerfi ríkisins.

Gerð var greining á tekjum ríkisins m.a. með samanburði við fyrra ár og leitað skýringa á frávikum. Samanburður einstakra tekjuliða við fjárlög var ekki gerður þar sem samanburðarhæfar upplýsingar liggja ekki fyrir í ríkisreikningi.

Heildartekjur ríkissjóðs á árinu 2018 námu 941,1 ma. kr. samanborið við 843,3 ma. kr. árið 2017. Tæpan helming aukningar á milli ára, 50,5 ma. kr., má rekja til aukinna hlutdeildar í afkomu hlutdeildarfélaganna og samrekstrar. Þá jukust tekjur af sköttum á tekjur og hagnað um 48,8 ma. kr. á milli ára.

Fjárlög ársins 2018 gerðu ráð fyrir að tekjur ríkissjóðs yrðu 840,2 ma. kr. þannig að tekjur ársins urðu 100,9 ma. kr. hærrí sem rekja má fyrst og fremst til hlutdeildartekna sem námu 91,4 ma. kr. en í fjárlögum var gert ráð fyrir að þær næmu 2,2 ma. kr. Tekið skal fram hér að fjárlög eru sett fram skv. GFS staðli og inniheldur tekjuáætlun fjárlaga ekki hlutdeildartekjur.

Vakin er athygli á því að stærstur hluti aukningar á hlutdeild í afkomu er vegna jákvæðrar afkomu Seðlabanka Íslands um 35,2 ma. kr. Árið á undan var afkoma Seðlabankans neikvæð um 23,3 ma. kr. Ef afkoma Seðlabankans er haldið utan bæði árin þá væri niðurstaða ársins 2018 um 56,2 ma. kr. samanborið við 64,2 ma. kr. árið 2017.

#### 4.8.3 Aukið tekjueftirlit

Ríkisendurskoðandi leggur nú meiri áherslu á að fylgjast betur með innheimtu tekna ríkisins heldur en verið hefur undanfarin ár. Tilefni þess er að leita eftir að tekjustofnanir ríkisins skili réttari innheimtu en nú er. Á það við um að álagningarreglur séu virtar, innheimta sé skilvirkari og að afskrifa þurfi færri óinnheimtar skatt- eða tekjucröfur en verið hefur.

Nú þegar hefur verið kallað eftir ítarlegum upplýsingum frá þeim sem hafa með þessi mál að gera, m.a. innheimtumönnum ríkissjóðs með það fyrir augum að fylgjast betur með hvernig innheimtu er háttað. Þá er mikilvægt

að vörslu- og innheimtufé ríkisins, staðgreiðslu opinberra gjalda og innheimtum virðisaukaskatt sé skilað fyrir en hingað til, svo þeim tilvikum fækki þar sem vörsluaðilar verði gjaldþrota og innheimtufé tapast.

Verið er að taka upp sams konar tekjueftirlit með ríkisaðilum í B-hluta og opinberum hlutafélögum í C-hluta. Jafnframt er í undirbúningi að gera fjárlaganefnd Alþingis sérstaka grein fyrir því hvernig unnt er að bæta innheimtu þessara tekna ríkisins. Í þeim verða einnig tillögur að lagabreytingum til að styrkja tekjugrunn íslenska ríkisins.

Þá er unnið að samantekt um stöðu tekjuöflunar ríkisins. Er ætlunin að ganga frá sérstakri skýrslu til Alþingis.

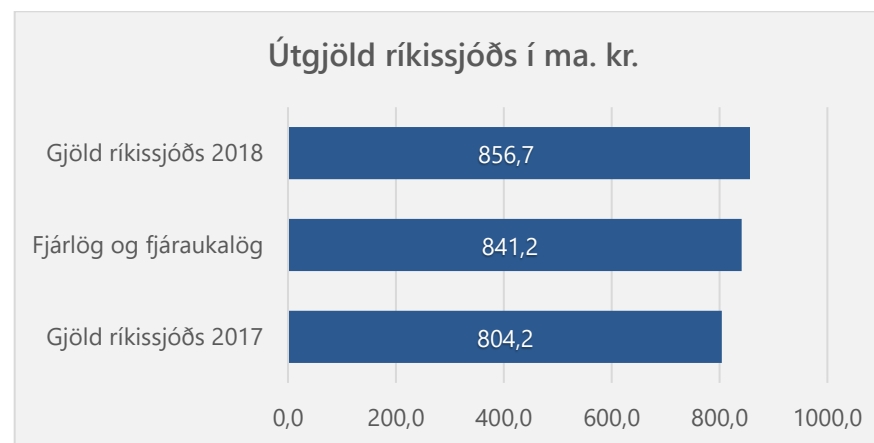
#### 4.9 Gjöld

Gjöld ríkissjóðs námu 856,7 ma. kr. á árinu 2018 en 804,2 ma. kr. árið 2017. Samkvæmt fjárlögum og fjáraukalögum voru úrgjöld ríkissjóðs áætluð 841,2 ma. kr. Útgjöld ríkissjóðs urðu því 15,5 ma. kr. hærrí en áætlað var og nemur frávikíð 1,8%.

Í 56. gr. laga um opinber fjármál er gerð krafa um að birtar séu reikningstölur með samanburði við ráðstöfunarheimildir reikningsársins, fjárlög og reikningstölur næstliðins árs. Í inngangi að ríkisreikningi er gerð grein fyrir ástæðu þess að þetta er ekki gert.

Þar er tekið fram að í fjárlögum og fjáraukalögum séu fjárheimildir ekki birtar á sama grunni og reikningsskilastaðlar gera ráð fyrir. Ekki sé birtur rekstrarreikningur í fjárlögum og því ekki hægt að birta samanburðartölur nú.

#### Skýringarmynd 4.2



#### 4.9.1 Framkvæmd endurskoðunar

Farið var sérstaklega yfir liði sem ekki tengjast einstökum A-hluta stofnunum. Má þar nefna uppgjör lífeyrisskuldbindinga, niðurfærslu og afskriftir ríkissjóðstekna, barna- og vaxtabætur og vaxtagjöld. Þá var farið yfir uppgjör á launakerfinu og afstemmingu þess við bókhald. Önnur stór útgjöld voru skoðuð í tengslum við endurskoðun einstakra stofnana.

#### 4.10 Sjóðstreymi

Í endurskoðunarskýrslu vegna ríkisreiknings 2017 voru gerðar athugasemdir við framsetningu sjóðstreymis. Þær athugasemdir eru endurteknar vegna ríkisreiknings 2018.

#### 4.10.1 Afborganir lífeyrisskuldbindinga

Meðal fjármögnunarahreyfinga 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.

Í reikningsskilareglum er frestun á greiðslu rekstrartengdra útgjalda ekki skilgreind sem fjármögnun á starfsemi eins og á við um lántökur eða framlög eigenda. Þar af leiðandi eiga greiðslur vegna lífeyrisskuldbindinga að færast sem rekstrarhreyfingar í sjóðstreymi enda eiga þær mótsvörun í gjaldfærslu í rekstrarreikningi.

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

Það er því enn álitamál hvort meðhöndla eigi mótttekinn arð sem fjárfestingahreyfingu eða rekstrarhreyfingu í sjóðstreymi. Árið 2018 var mótttekinn arður 40,6 ma. kr. og hlutdeild í afkomu 91,4 ma. kr.

### 4.11 Ársreikningar A-hluta ríkisaðila

#### 4.11.1 Lög og reikningsskilareglur

Í 52. gr. laga um opinber fjármál 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 öðrum opinberum aðilum, óskaði fjármála- og efnahagsráðuneyti eftir því við atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneyti, með bréfi dagsettu 9. febrúar 2017, að atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneyti beitti sér fyrir breytingu á lögum um ársreikninga þannig að bætt yrði tilvísun til IPSAS staðlanna í lög nr. 3/2006 um ársreikninga.

Niðurstaða atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytis, 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. Atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneyti lagðist því eindregið gegn því að ákvæðum um IPSAS staðlanna yrði bætt við eða þau yrðu með öðrum hætti innleidd í lög nr. 3/2006 um ársreikninga.

Með tilvísun til ábendingar atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytis 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 gerðu reikningsskil sín á grundvelli alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila í stað að byggja á lögum um ársreikninga. Þannig yrði samræmi í reikningsskilum hins opinbera.

Mikilvægt er að skýra 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 að atvinnu- og nýsköpunarráðuneyti og fjármála- og efnahagsráðuneyti séu sammála um nauðsynlegar lagabreytingar.

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

#### 4.11.2 Framsetning reikningsskila A-hluta ríkisaðila

Miklu skiptir að allar forsendur í lögum og reikningsskilareglum um reikningshaldslega meðferð séu skýrar og ótvíræðar. Nú er starfandi vinnuhópur til að fara yfir reikningsskilakafli laganna í því skyni að sníða af helstu álitamál sem fram hafa komið og hindra að settum markmiðum verði náð. Hópurinn áformar að skila tillögum seint á árinu 2019.

#### 4.12 Skuldbindingar, óvissar eignir og eignamat

Mikilvægt er að upplýst sé í ríkisreikningi um allar skuldbindingar sem kunna að falla á ríkissjóð. Skýringar vegna þessa voru í eldri ríkisreikningum felldar undir skýringu um eigið fé en þar voru upplýsingar um ýmsar ábyrgðir og skuldbindingar utan efnahags sem kunna að falla á ríkissjóð í framtíðinni. Framsetning þessara upplýsinga hefur nú breyst 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. Auk þess eru upplýsingar í skýringu nr. 29 um atburði eftir reikningsskiladag sem kunna að hafa áhrif á ríkissjóð.

Enn vantar að upplýst sé í skýringum um liði sem skipta máli við mat á fjárhagsstöðu ríkisins. Sem dæmi um liði sem eðlilegt er að geta um í skýringu með ríkisreikningi er 8,4 ma. kr. skuldabréf sem ríkið lagði Lífeyrissjóðs starfsmanna ríkisins til í varúðarsjóð vegna uppgjörs á aldurstengdri skuldbindingu í A-deild, sbr. umfjöllun hér að framan. Einnig er bent á 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 þess á stofnefnahagsreikning kirkjunnar og ríkissjóðs. Á sama hátt ber að upplýsa í ríkisreikningi um eignatengd réttindi, s.s. forkaupsrétt og mögulegan eða skilyrtan ávinning af sölu eigna eins og á við um sölu á landareignum til Reykjavíkurborgar og Garðabæjar. Óheppilegt er að eignir séu seldar með svo óljósum ávinningi sem dæmi eru um.

Samkvæmt reikningsskilareglunum skal meta til eignar þau verðmæti sem felast í auðlindum og ríkið hefur yfirráð yfir. Þar getur m.a. verið átt við réttinn til nýtingar fiskistofna, rétt til nýtingar náttúruauðlinda, rétt til notkunar á fjarskiptatíðni, mat á hlunnindum, sérleyfisrétt o.fl. Í ríkisreikningi er óupplýst um þessi réttindi og verðmat á þeim. Nauðsynlegt er að meta þessar eignir og færa í ríkisreikning. Einnig þarf að uppfæra upplýsingakerfi ríkisins svo þar liggi fyrir nákvæmar og aðgengilegar upplýsingar um eignir, skuldir og skuldbindingar sem haldnar eru óvissu bæði hvað varðar réttindi og matsverð auk upplýsinga um eignir og skuldir sem vissa er um.

#### 4.13 Lántökur, endurlán og ríkisábyrgðir og heimildir

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

Stór hluti samþykktra heimilda var ónotaður í árslok 2018 og eru þær endurtekna og samþykktar að nýju í fjárlögum fyrir árið 2019.

Meðal heimilda er sala á húsnæði í eigu ríkissjóðs, sala á lóðum og jörðum og eignarhlutum ríkisins í félögum. Þó þess sé ekki krafist í reiknings-

skilastöðlum að greina sérstaklega frá verðmæti húseigna og lóða sem ríkissjóður áformar að selja, þá eru þær upplýsingar gagnlegar og skýra betur stöðu ríkissjóðs. Sama á við um eignarhluti sem áformað er að selja en samkvæmt reikningsskilareglum hafa ákvarðanir um meðferð eignarhluta áhrif á mat og framsetningu þeirra í ríkisreikningi.

Einnig þurfa að vera greinargóðar upplýsingar um ábyrgðir og skuldbindingar sem ríkissjóður hefur tekist á hendur. Sem dæmi má nefna að í fjárlögum 2018 voru lántökuheimildir allt að 40 ma. kr., þar af til endurlána 11,7 ma. kr. Vaðlaheiðargöng hf. nýttu 4,3 ma. kr. af 4,7 ma. kr. heimild en Lánasjóður íslenskra námsmanna nýtti ekki 7 ma. kr. heimild og er hún að nýju í fjárlögum 2019.

Í ríkisreikningi 2018 er sérstakur kafli í skýringu nr. 29 þar sem fjallað er um ríkisábyrgðir og skuldbindingar. Ríkisendurskoðandi leggur áherslu á að framsetning upplýsinga um nýtingu heimilda og ábyrgða í ríkisreikningi verði glöggar og ítarlegar en samkvæmt núverandi framsetningu er erfitt að rekja veittar ábyrgðir og eignar- og skuldabreytingar til fjárheimilda í fjárlögum.

#### 4.14 Staða Landspítala

Í árslok 2018 var afkoma Landspítala neikvæð um 1,4 ma. kr. Sama þróun hefur átt sér stað á fyrstu sex mánuðum ársins 2019 og nam neikvæður

höfuðstóll 4,4 ma. kr. í lok júní. Samkvæmt fyrirbyggjandi upplýsingum hafa fjárveitingar til Landspítala aukist um 30% frá árinu 2015 en laun og launatengd gjöld sem eru rúmlega 70% gjalda spítalans, hafa á sama tíma hækkað um 39%. Ljóst er að grípa þarf til aðgerða til að sporna við áframhaldandi hallarekstri. Landsspítali sker sig úr öðrum stofnunum ríkisins, þar sem umfang hans er margfalt á við þær stofnanir sem næst koma að umfangi. Ekki er óeðlilegt að sérstakar ráðstafanir yrðu til athugunar vegna þessa fjárlagaliðar, sakir umfang hans og sérstöðu.



Ríkisendurskoðun  
Bríetartúni 7 – 105 Reykjavík  
Sími 569-7100

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