

Umsögn

Til: Fjárlaganefndar Alþingis

Frá: Ríkisendurskoðanda

Dags: 24.01.2018

Efni: Umsögn vegna tillögu til þingsályktunar um gerð stofnefnahagsreikninga fyrir ríkissjóð í heild og einstaka ríkisaðila í A-hluta. Lögð fram af fjármála- og efnahagsráðherra, sbr. þingskjal 67, mál nr. 65.

Ríkisendurskoðandi lýsir ánægju með að Alþingi skuli upplýst um fyrirhugaða innleiðingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila¹. Nýjar reikningsskilareglur ná til ríkisreikningsins í heild og að mun innleiðingin taka allt að þremur árum í samræmi við innleiðingarstaðal IPSAS. Nýjar reikningsskilareglur fyrir ríkið fela það í sér að gera þarf stofnefnahagsreikninga fyrir hvern ríkisaðila í A-hluta, þar með talinn ríkissjóð sem móðureiningu og A-hluta ríkissjóðs í heild. Hins vegar eru allmörg flókin atriði sem þarf að vinnast á lengri tíma og snerta einkum ríkissjóð sem móðureiningu, auk nokkurra ríkisaðila í A-hluta.

Ríkisendurskoðandi vill með þessu minnisblaði koma á framfæri athugasemdum og ábendingum varðandi þingsályktunina, m.a. vegna atriða sem kunna að hafa áhrif á áritun ríkisendurskoðanda á ríkisreikninginn og ársreikninga einstakra ríkisaðila.

Í 2. mgr. þingsályktunartillögunnar er vísað til þess að fjármála- og efnahagsráðherra muni leggja sérstaka innleiðingaráætlun fyrir reikningsskilaráð ríkisins sem það samþykkir. Ríkisendurskoðandi vill vekja athygli á því að reikningsskilaráðið er sjálfstætt í ákvörðunum sínum og getur tekið innleiðingaráætlun til umfjöllunar og umsagnar en innleiðingaráætlunin er á ábyrgð ráðherra og þarfnast ekki samþykktar reikningsskilaráðs. Ríkisendurskoðandi leggur áherslu á mikilvægi þess að gerð verði ítarleg tímasett innleiðingaráætlun um innleiðingu IPSAS, þar sem nákvæmlega er útlistað hvernig staðið skuli að innleiðingu einstakra reikningsskilastaðla, þar sem kveðið er á um ábyrgð á framkvæmd og verkstjórn ásamt því að tiltaka hvenær á innleiðingartímanum áformað sé að ljúka innleiðingu tiltekinna staðla. Fjársýslustjóri hefur kynnt reikningsskilaráði ríkisins drög að innleiðingaráætlun.

Í lokamálgrein þingsályktunarinnar segir orðrétt;

Að lokinni innleiðingu breytinganna skal reikningshaldsleg meðferð eigna og skulda ríkissjóðs og ríkisaðila í A-hluta uppfylla kröfur alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila og laga um ársreikninga.

¹ International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

Í lögum um opinber fjármál er miðað við að grundvöllur reikningsskila ríkisins og ríkisaðila sé IPSAS en til einföldunar í reikningshaldslegu tilliti var miðað við að ríkisaðilar í A-hluta gerðu reikningsskil sín skv. kröfum laga um ársreikninga. Í undirbúningi innleiðingar nýrra reglna hefur komið fram misræmi á milli laga um ársreikninga og IPSAS varðandi mat og meðferð einstakra liða í reikningsskilum. Fjármála- og efnahagsráðuneytið hefur gefið út skýr fyrirmæli um að fylgja skuli IPSAS þegar misræmi er í reglum enda er það í samræmi við megininntak laga um opinber fjármál (LOF). Jafnframt hefur ráðuneytið gefið fyrirheit um tillögur að viðeigandi breytingum á LOF. Ríkisendurskoðandi er sammála þessari ákvörðun ráðuneytisins.

Ríkisendurskoðandi vill benda á að reikningsskilastaðlarnir, IPSAS, ná yfir öll atriði í reikningsskilum aðila, en í ályktuninni er einungis fjallað um eignir og skuldir þar sem um stofnefnahagsreikning er að ræða. Rétt er að vekja athygli á því að þó stofnefnahagsreikningur sýni einungis eignir, skuldir og eigið fé, þá verður í lok innleiðingar einnig greint frá áhrifum breytinga á rekstur ríkisins í samræmi við ákvæði reikningsskilastaðlanna.

Ríkisendurskoðandi gerir athugasemdir við útskýringar og umfjöllun um nokkra liði í greinargerðinni þar sem hún er í ósamræmi við IPSAS og lög um ársreikninga.

Verði reikningshaldsleg meðferð í ríkisreikningum eins og lýst er í greinargerðinni er líklegt að áritun ríkisendurskoðanda á ríkisreikning og reikningsskil einstakar ríkisaðila verði með **fyrirvara** um að reikningsskilin gefi glögga mynd af afkomu og fjárhagslegri stöðu ríkissjóðs og ríkisaðila.

Nánar um einstaka liði.

1. Í lokamálslið 2. mgr. greinargerðarinnar segir „Loks verður tekin upp hlutdeildaraðferð við mat á bókfærðum eignarhluta ríkissjóðs í félögum.“

Ríkisendurskoðanda þykir ástæða til að vekja athygli á því að með innleiðingu nýrra reikningsskilareglna þarf að gera samstæðureikningsskil fyrir ríkissjóð, stofnanir og fyrirtæki sem ríkissjóður á ráðandi eignarhlut í. Færsla á eignarhlutum með hlutdeildaraðferð kemur ekki í stað samstæðureikningsskila en skv. IPSAS þurfa samstæðureikningsskil að liggja fyrir í lok innleiðingartíma. Samstæðureikningsskil fyrir ríkissjóð er flókið og vandasamt verkefni eins og vikið er að í greinargerð með frumvarpi að lögum um opinber fjármál (LOF). Þar segir í lokamálsgrein greinargerðar með 52. gr.;

„Samstæðuuppgjör hefur ekki verið gert hjá ríkissjóði til þessa. Ljóst er að innleiðing þess er umfangsmikið verkefni sem krefst vandaðs undirbúnings og verður aðeins þróað yfir lengri tíma. Eðlilegt er að byrja á slíku uppgjöri fyrir A-hluta í fyrsta áfanga, en þó rétt að huga samtímis að frekari þróun á þessu umfangsmikla verkefni. Gert er ráð fyrir að það muni taka a.m.k. fimm ár að þróa samstæðuuppgjör fyrir ríkisaðila í heild, að teknu tilliti til þeirra fjármuna og mannafla sem til umráða verða.“

Beiting hlutdeildaraðferðar nú er því tímabundin ákvörðun meðan unnið er að gerð samstæðuuppgjörs.

2. Í umfjöllun um nýja liði í efnahagsreikningi, sbr. tölulið 1 í A lið greinargerðar, er tiltekið að meginregla við verðmat fasteigna í stofnefnahagsreikningi verði tekjuvirðisaðferð og miðað verði við markaðsleigu.

Þar til nú hefur verið rætt um að *fasteignir verði metnar á endurmetnu afskrifuðu stofnverði* eins og það birtist í fasteignaskrá Þjóðskrár. Áform um að stofna sérstök fasteignafélög um fasteignir

ríkisins, sbr. 5. mgr. greinargerðar með 52. gr. frumvarps að LOF, hafa ekki orðið að veruleika. Á meðan ríkissjóður hefur ekki stofnað slík félög er óljóst hvernig fyrirhugað er að beita tekjuvirðisaðferð við mat á fasteignum í reikningskilum ríkissjóðs og ríkisaðila.

3. Í tölulið 2 skv. A lið í greinargerð er fjallað um skuldbindandi samninga til lengri tíma en eins árs. Þar segir í 2. málslíð. „*Annars vegar eru eignfærðir samningar sem fela í sér kröfur viðkomandi A-hluta aðila og mótbókast þá samsvarandi fjárhæð skuldamegin en það er vegna þess hluta þeirra sem á eftir að nýta á samningstímanum. Hins vegar eru skuldbindandi samningar ríkisaðila skuldfærðir.*“ Í tölulið 5 í B lið greinargerðarinnar er fjallað um breyttar matsaðferðir, en þar er vísað til meðferðar á fyrirframgreiðslum, sem gæti tengst framangreindri tilvitnun í A lið.

Í greinargerðinni er ekki vísað til tiltekinna samninga og skuldbindinga en ljóst er að langtímaleigusamningar geta m.a. eðlilega fallið hér undir. Að áliti ríkisendurskoðanda getur þetta þó ekki átt við um meðferð varanlegra rekstrarfjármuna og fjárfestingaframlaga. Í umræðum um reikningshaldslega meðferð varanlegra rekstrarfjármuna í stofnefnahagsreikningi og fjárfestinga sem stofnað hefur verið til og stofnað verður til síðar og fjármagnaðar eru með fjárfestingaframlögum frá ríkissjóði hefur því verið lýst að eðlilegt sé að færa á móti eignfærslu jafnháa fjárhæð til skuldar. Sú skuldfærsla væri byggð á þeirri forsendu að ríkisaðilar ættu eftir að veita þjónustu sem fælist í fjárfestingunni og með fjárveitingunni fælist því skuldbinding og því eðlilegt að meðhöndla framlagið reikningshaldslega sem um óhafnar tekjur sé að ræða. Til stuðnings framangreindri færsluaðferð hefur verið vísað til alþjóðlegs reikningsskilastaðals um meðferð opinberra framlaga (IAS 20 Accounting for Government Grants)² og almennrar reikningsskilareglu um jöfnun gjalda á móti tekjum. Ríkisendurskoðandi getur ekki fallist á þessa færsluaðferð og telur rökstuðning fyrir henni ekki viðeigandi. Þess ber að geta að þessi færsluaðferð hefur einungis áhrif á reikningsskil einstaka ríkisaðila í A-hluta en eyðist út í samstæðu fyrir A-hlutann í heild.

4. Í tölulið 3 skv. A lið greinargerðarinnar er fjallað um orlofsskuldbindingu en þar segir, „*Skuldbindingin verður skuldfærð hjá einstökum ríkisaðilum í A-hluta en hún mótbókast með samsvarandi kröfu á ríkissjóð. Með öðrum orðum er gert ráð fyrir að færsla í efnahagsreikning á orlofsskuldbindingu hafi ekki áhrif á eiginfjárstöðu viðkomandi aðila.*“

Orlofsskuldbinding myndast samtímis því að starfsfólk ávinnur sér rétt til launa og í reikningsskilum á rekstrargrunni eru slíkar skuldbindingar gjaldfærðar í rekstrarreikningi og mótfærðar til skulda samtímis öðrum launaskuldum. Hafi orlofsskuldbinding ekki áður verið færð í reikningsskilum er því eðlilegt að leiðrétting komi fram sem mótfærsla yfir eigið fé enda er um að ræða skuldbindingu sem stofnað er til á eldri árum. Engin fjárheimild hefur verið til gjaldfærslu áfallinna orlofsskuldbindinga. Þessi færsla hefur því óhjákvæmilega áhrif á eigið fé ríkisaðila.

Samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum fyrir opinbera aðila (IPSAS) er þeim aðilum, sem ákveða að innleiða staðlana í fyrsta sinn, heimilt að innleiða þá yfir þriggja ára tímabil. Með samþykkt laga um opinber fjármál var tekin ákvörðun um að íslenska ríkið innleiddi IPSAS frá og með 1. janúar 2017. Í árslok 2017 liggur samþykkt innleiðingaráætlun ekki fyrir en ríkið hefur enn tvö ár til að ljúka innleiðingu gildandi reikningsskilastaðla.

² IAS – International Accounting Standards [reikningsskilastaðlar fyrir aðila í atvinnustarfsemi og hafa hagnaðarsjónarmið að leiðarljósi].

Ríkisendurskoðandi lítur svo á að með samþykkt Alþingis á þessari þingsályktun um gerð stofn-
efnahagsreikninga fyrir ríkissjóð í heild og einstaka ríkisaðila í A-hluta sé verið að leggja áherslu á
framgang málsins.