



	Dagsetning	Tilvísun
Fjárlaganefnd Alþingis	30. maí 2014	14050142
Vigdís Hauksdóttir formaður		11.01
Austurstræti 8-10		SA/bb
150 Reykjavík		

**Efni: Umsögn um frumvarp til laga um opinber fjármál, þingskjal 869 – mál 508.**

Með tölvupósti þann 7. maí sl. óskaði fjárlaganefnd Alþingis eftir því að Ríkisendurskoðun gæfi umsögn um frumvarp til laga um opinber fjármál. Hér á eftir verður fjallað um frumvarpið, forsendur þess og aðdraganda.

### **Almennt**

Um nokkurt árabíl hefur Ríkisendurskoðun hvatt til þess að lög um fjárreiður ríkisins verði tekin til endurskoðunar og m.a. fallið frá undanþágum frá almennum reikningsskilareglum sem í lögnum fólust. Einkum er þar átt við gjaldfærslu stofnkostnaðar sem hefur leitt til þess að veruleg tregða er á að færa í ríkisreikning ýmsar skuldbindingar sem ríkissjóður hefur undirgengist. Gjaldfærsla stofnkostnaðar var og er grunnástæða fyrir því að skuldbinding er ekki færð þegar til hennar er stofnað þar sem slík færsla leiðir og hefði leitt til aukinna rekstrargjalda ríkissjóðs og þar með minni tekjuafgangs eða eftir atvikum aukins tekjuhalla. Ein afleiðing þessa er sú að stofnanir tóku upp þann sið að gera leigusamninga um ýmsar eignir, s.s. tölvubúnað og bifreiðar, sem hafði umtalsverðan aukinn kostnað í för með sér. Þá var ljóst að ekki var farið að fullu eftir viðurkenndum reikningsskilastöðlum sem þó höfðu verið innleiddir hér á landi. Ýmis lausung og agaleysi í gerð og framfylgd fjárlaga var einnig ástæða sem eðlilegt var að bregðast við.

Fjárreiðulögin voru afar merkileg og setning þeirra tímabær en mörg ákvæði þeirra þóttu mjög framsýn í samanburði við laga- og regluverk um opinber fjármál erlendis. Lögin hafa hins vegar ekki fylgt nægjanlega eftir frampróun sem orðið hefur á sviði reikningshalds og við að mörgu leyti setið þar eftir.

Í kjölfar fjármálahrunsins var það mat stjórnvalda að ástæða væri til að skoða fjárreiður ríkisins og opinber fjármál gaumgæfilega. Leitað var til Alþjóða gjaldeyrissjóðsins (AGS) um að sú stofnun tæki saman yfirlit um hvernig opinberum fjármálum, fjárlagagerð og reikningsskilareglum væri best fyrir komið í hinum vestrænu löndum og þá einkum OECD löndunum og hvernig talið væri best að haga slíkri löggjöf hér. Í framhaldi hér af ákvað þáverandi fjármálaráðherra að setja niður stýrihóp sem skyldi hafa veg og vanda að því að fara yfir fjármál ríkisins og fjárlagagerð og eftir atvikum að meta hvort þyrfti að horfa til hins opinbera í heild og semja síðan nýtt frumvarp um opinber fjármál. Vinnuhópar tóku síðan að

sér að meta hver sinn flokk úrlausnarefna. Þess má geta að nýtt og strangara regluverk hefur verið sett um fjármál sveitarfélaga og sjást þess merki í frumvarpinu. Að öðru leyti er aðdragandi þessa máls og vinnu rakinn í frumvarpinu og er vísað til umfjöllunar þar.

Ríkisendurskoðun fagnar framlagningu þessa frumvarp og tekur heils hugar undir alla meginþætti í frumvarpinu og lýsir þeirri von að Alþingi samþykki það. Stofnunin vill þó nota þetta tækifæri til að nefna nokkur atriði sem hún telur að betur megi fara. Að mati hennar svífur andi þjóðhagsreikninga um of yfir efni þess á kostnað reikningsskilasjónarmiða.

## **I. kafli. Markið, gildissvið og orðskýringar**

Í þessum kafla er fjallað um markið laganna og gerir Ríkisendurskoðun engar athugasemdir við 1. og 2. gr. en bendir á ákveðið ósamræmi og villur í skilgreiningum í orðskýringum í 3. gr. Að hluta til má skýra þetta með því að tiltekin hugtök, flokkun og árlegar ráðstafanir hins opinbera í þjóðhagsreikningum eru ekki í samræmi við sambærileg hugtök og skilgreiningar í reikningshaldi. Ríkisendurskoðun lítur svo á að það þurfi að vera skýrar skilgreiningar á þeim orðum sem notuð eru og lýst er í þessari grein og þau eiga að vera í samræmi við almennar skýringar í reikningshaldi. Þegar þau hafa aðra merkingu í þjóðhagsreikningum þarf að geta þess sérstaklega.

### **Athugasemd við 3. grein**

Í 1. tl. er „afkoma“ skýrð sem „heildarafkoma“ eða „rekstrarafkoma“. Að mati Ríkisendurskoðunar er óheppilegt að nota sama orðið fyrir mismunandi afkomuhugtök. Það leiðir einungis til þess að í umræðu verður hætt á að vísað verði til mismunandi „afkomu“ í umfjöllun um opinber fjármál. Lagt er til að þetta orð verði skýrt á þann veg að það þýði lokaniðurstaða rekstrarreiknings eða heildarafkoma eins og hún er skýrð í 7. tl. en það er í samræmi við það orð sem notað er í dag þ.e. „tekjuafkoma“.

Í 8. tl. er notað orðið „heildargjöld“ og innan sviga „útgjöld“. Að mati Ríkisendurskoðunar er eðlilegra og í samræmi við tekjuskilgreiningu í 16. tl. rétt að nota orðið „gjöld“ í þessu sambandi. Fella á niður orðið í sviga, þ.e. „útgjöld“ þar sem með því orði er átt við greidd gjöld en ekki áfallin. Þá gerir stofnunin athugasemd við að „fjárfesting í efnislegum eignum (varanlegum rekstrarfjármunum)“ sé talin til gjalda. Fjárfesting, hvort heldur hún er í efnislegum eignum eða óefnislegum eru ekki gjöld í skilningi reikningshalds heldur eignfærsla og á þar af leiðandi ekki að telja með í rekstrarreikningi heldur efnahagsreikningi. Stofnunin telur rétt að taka upp sérstakan tölulíð um orðið „fjárfesting“ og skýra það á þann hátt að með því sé átt við kaup, byggingu eða framkvæmd á efnislegri eða óefnislegri eign sem ætlað er til varanlegrar notkunar og afskrifast á notkunartíma eignarinnar sé um að ræða fyrnanlega eign.

Í 13. tl. er rekstrarafkoma skilgreind sem mismunur heildartekna og heildargjalda að frádregnum fjárfestingum. Enn er fundið að því að fjárfesting sé talin til gjalda á rekstrarreikningi. Það er algerlega andstætt hefðbundnum skilningi á því hvað fella á undir rekstrarreikning. Í reikningsskilum fyrirtækja er oft getið um rekstrarhagnað þegar verið er að mæla árangur af eiginlegum rekstri án fjármagnsliða og skatta.

Rekstrarafkoma ríkissjóðs getur því með tilvísun til þessa tekið yfir rekstur ríkissjóðs að frádregnum fjármagnsliðum.

Í 16. tl. eru tekjur skilgreindar sem „Fjáröflun sem eykur hreina eign og skiptist í megintekjuflokka ...“ Í þessu sambandi vill Ríkisendurskoðun taka fram að „fjáröflun“ getur hvort heldur verið í formi „tekna“ eða „lántöku“. Það er því óeðlilegt að nota orðið fjáröflun í skilningi tekna. Að auki er það í ósamræmi við skilgreiningu gjalda að fara hér í fræðilega skilgreiningu í stað flokkunar eins og gert er við gjaldaskilgreininguna. Stofnunin telur að heppilegra sé með vísun til samræmis að byrja skýringuna þannig: „Tekjuöflun skiptist í megintekjuflokka ...“. Rétt er að hafa í huga að þar sem fjallað er um margþætta starfsemi ríkisaðila þá má ekki gleyma að telja upp orðin „vörusala“ og „þjónustutekjur“.

Stofnuninni er kunnugt um að við samningu greinarinnar um orðskýringar var ákveðið að fækka verulega þeim fjölda orða sem talið var þörf á að skýra. Fyrstu hugmyndir voru um umtalsvert fleiri orðskýringar. Af þessari ástæðu er nauðsynlegt að það fari ekki á milli mála við hvað er átt í skýringu þeirra orða sem hér eru tilgreind.

Þá er bent á að stórir liðir eins og eignir, skuldir og skuldbindingar eru ekki skýrðir en þó er fjallað umtalsvert um þessa liði í frumvarpinu. Alveg sérstaklega má víkja að skilgreiningu á orðinu „skuldbinding“ því hún getur hvort heldur verið innan efnahagsreiknings eða utan hans. Þá er ekki óeðlilegt að vikið sé að fjárfestingu og varanlegum rekstrarfjármunum, hvort heldur þeir eru efnislegir eða óefnislegir.

## II. kafli. Stefnumörkun í opinberum fjármálum

Í þessum kafla er fjallað um nýjungar sem felast í stefnumörkun ríkisstjórnar í upphafi kjörtímabils, fjármálastefnu, og hvernig hún hyggst ná þeirri stefnumörkun með árlegum fjármálaáætlunum og fjárlögum. Hugmyndin með þessum áætlunum er að festa í sessi stöðugleika og fyrirsjáanleika þannig að stjórnvöld, sveitarfélög, atvinnurekstur og heimili geti gengið að því sem vísu að næstu fimm árin verði í samræmi við stefnumörkunina og sýna hvað áætlað er að gera á næsta eða næstu fjárlagaárum. Með þessum hugmyndum er að því stefnt að langþráð festa fáist í ríkisfjármálin og reyndar einnig fjármál sveitarfélaga. Með aukinni festu kemur stöðugleiki og gagnsæi og þá er hægt að vinna með þann vanda sem felst í sjálfbærni skulda og skuldbindinga með þeirri varfærni sem þarf að ríkja. Ríkisendurskoðun hefur ekki almennar athugasemdir við efnisatriði í kaflanum en hefur eftirfarandi athugasemdir við 7. grein.:

### Athugasemdir við 7. grein.

Í 7. gr. eru sett viðmið um hámark árlegs halla og skulda miðað við landsframléiðslu, þ.e. fjármálaregla. Ríkisendurskoðun bendir á að orðalag í 2. tl. er óvenjulegt og í reynd þversagnarkennt. Þar segir „Að heildarskuldir, að frátöldum lífeyrisskuldbindingum og viðskiptaskuldum en að viðbættum sjóðum og bankainnstæðum, séu lægri en ...“. Samkvæmt þessum texta sýnist mega lesa út úr honum að bæta eigi sjóðum og bankainnstæðum við skuldirnar. Það getur ekki verið tilgangurinn ef lesið er út úr skýringum með þessum tölulíð. Þar sýnist skýringin vera sú að draga eigi handbært fé frá

skuldum að frádregnum lífeyrisskuldum og viðskiptaskuldum. Reyndar er ekki skýrt hvers vegna draga á frá viðskiptaskuldir og heldur ekki hvað telst til viðskiptaskulda en vísað er til alþjóðlegra reikningsskilastaðla um þetta atriði. Þess vegna er lagt til að „viðskiptaskuldum“ verði sleppt í þessu samhengi þar sem skilgreining á þeim kann að vera óljós. Stofnunin telur að það sem átt er við í þessu sambandi sé að þegar búið er að leiðrétta grunn skuldanna þá skuli draga frá þeim sjóði og bankainnstæður, það sem almennt er kallað handbært fé í reikningsskilum.

Stofnunin leggur því til að 2. töluliðurinn orðist þannig: „Að heildarskuldir, að frátöldum lífeyrisskuldbindingum og að frádregnu handbæru fé, séu lægri en ...“. Hér kann þá að vera eðlilegt að hreyfa við prósentutöluviðmiði þegar „viðskiptaskuldir“ eru ekki notaðar til að lækka heildarskuldir.

### III. kafli. Frumvarp til fjárlaga, fjárheimildir

Í þessum kafla eru þau nýmæli að í stað mjög sundurliðaðra greina og yfirlita í núverandi fjárlögum er meginsteifið það að einfalda umgjörðina og byggja á málefnasviðum og málaflokkum í hverju ráðuneyti en áætlun um tekjur A-hluta ríkissjóðs verða með svipuðu sniði og nú er. Skipting fjárheimilda í fjárveitingar verður á ábyrgð hlutaðeigandi ráðherra og ráðherra fjármála. Þá verður í fylgiriti fjárlagafrumvarpsins sundurliðuð fjárveiting til einstakra stofnana.

Fram kemur að fjárlagafrumvarpið skuli vera í samræmi við markmið fjármálaáætlunar. Þar sem fjármálaáætlunin er grunnur að fjárlagafrumvarpi og sætir ekki breytingu er ekki gert ráð fyrir að fjárhæðir í frumvarpinu breytist í heild en mögulega milli sviða og flokka. Af því leiðir að tekjuöflun skal einungis byggja á tekjuöflunarlögum sem hafa verið samþykkt við afgreiðslu fjárlaga.

#### Athugasemd við 16. grein

Í þessari grein er fjallað um framsetningu frumvarps til fjárlaga í 5 töluliðum og er tiltekið að það skuli sett fram á rekstrargrunni.

Í 1. tl. er tiltekið að framsetning og flokkun upplýsinga um fjármál í A-hluta ríkissjóðs skuli vera samkvæmt alþjóðlegum hagskýrslustaðli um opinber fjármál þar sem sýna skal meginafkomustærðir, áætlun um tekjur og gjöld sundurliðuð eftir hagrænni flokkun, ásamt breytingu á eignum og skuldum. Í 2. og 3. tl. er gert ráð fyrir yfirlitum eftir málefnasviðum og málaflokkum og ráðuneytum með og án rekstrartekna.

Þá kemur fram í greininni að fjárheimildum til málefnasviða og málaflokka skuli skipt milli rekstrar, rekstrartilfærslna, fjárfestinga og fjármagnstilfærslna. Í 3. gr. (orðskýringar) kemur einnig fram að heildargjöld (útgjöld) séu rekstrargjöld, tilfærslur, vextir og fjárfestingar í efnislegum eignum (varanlegum rekstrarfjármunum). Þessi framsetning er ekki í samræmi við það hvernig fjárfestingar eru meðhöndlaðar í reikningsskilum, en skv. frumvarpinu á að færa kostnaðarverð varanlegra rekstrarfjármuna til eignar og fyrna síðan á líftíma eignarinnar. Þannig færirst aðeins árleg fyrningin til gjalda á hverju ári. Þetta er sem kunnugt er veruleg breyting frá núgildandi fjárreiðulögum sem kveður á um að kostnaðarverð eigna sé að fullu fært til gjalda á kaupári. Nauðsynlegt er að samræmi

sé á milli framsetningar fjárlaga og ríkisreiknings þannig að auðvelt sé að bera saman fjárheimildir og útkomu vegna gjalda og fjárfestinga.

Það er ekki óeðlilegt og reyndar nauðsynlegt að upplýsingar séu settar fram á grunni þjóðhagsreikninga þar sem þær upplýsingar eru notaðar bæði hér á landi sem erlendis og miklu skiptir að samræmi sé í framsetningu og skilgreiningu milli landa og milli ára þegar það á við. Eðli máls er töluverð íhaldssemi í skilgreiningum og framsetningu þess konar yfirlita. Það sést nokkuð vel í skýringum með 1. tl. og endurspeglast að hluta í öðrum tölulíðum. Þjóðhagsreikningakerfið byggir enn á þeirri aðferð sem fjárreiðulögin byggja reyndar á að fjárfestingin er gjaldfærð og greint er á milli hreinnar fjárfestingar og vergrar. Í þessu yfirliti er hrein fjárfesting t.d. talin ná yfir kaup og sölu eigna og fyrningar eru inni í þessari skilgreiningu. Vera má að þarna sé fyrningum ofaukið.

Benda má á að aukinn áhugi er hjá opinberum aðilum erlendis að færa ríkisfjármál sín á rekstrargrunni og með viðeigandi eignfærslu varanlegra rekstrarfjármuna, sbr. umfjöllun ESB um reikningsskil ríkisfjármála aðildarríkjanna og fyrirhugaðrar upptöku EPSAS<sup>1</sup>. Af því leiðir að þjóðhags-reikningastaðallinn mun væntanlega breytast í sömu átt og þar með hætta að telja hreina fjárfestingu sem rekstrargjöld.

Með því að þetta frumvarp gerir ráð fyrir rekstrargrunni og eignfærslu varanlegra rekstrarfjármuna á að mati Ríkisendurskoðunar að hafa þá aðferðafræði í forgrunni en þjóðhagsreikningauppjörið sem viðbót.

#### **Athugasemd við 17. grein**

Í 17. gr. er sú athugasemd gerð að í lok 7. tl. er gert ráð fyrir að viðbótaryfirlit hjá ríkisaðilum í B-hluta verði skv. ákvörðun ráðherra. Ríkisendurskoðun leggur til að þessi yfirlit verði skv. ákvörðun reikningsskilaráðs.

#### **Athugasemdi við 19. grein**

Í 19. gr. er fjallað um fylgiritið og tekur þar eðlilega mið af ákvæðum í frumvarpsgreininni um fjárlagafrumvarpið, þ.e. 16. gr. Í yfirlitum 2 og 3 þarf að gæta þess að áætlaðar fyrningar varanlegra rekstrarfjármuna séu meðal rekstrargjalda og að fjárfesting verði aðgreind frá rekstri og rekstrarheimildum.

#### **Athugasemd við 22. grein**

Í 22. gr. er ástæða til að íhuga hvort ekki er rétt að forseti Alþingis (forsætisnefnd) sendi ráðherra fjármála beint fjárlagatillögur Alþingis og stofnana þess í stað þess ráðherra sem fer með stjórnskipunarmál.

#### **Athugasemd við 23. grein**

Í 23. gr. um breytingar á frumvarpi til fjárlaga segir að við framlagningu breytingatillagna við fjárlagafrumvarpið á Alþingi skuli liggja fyrir mat á áhrifum þeirra á heildarafkomu ríkissjóðs, skuldbindingar hans og forsendur fjármálaáætlunar. Hér mætti kveða fastar að

---

<sup>1</sup> European Public section Accounting Standards

orði um að breytingar á fjárlagafrumvarpinu skuli vera í samræmi við fjármálaáætlun. Það er grundvallarforsenda í frumvarpi um opinber fjármál að allar ákvarðanir um fjármál ríkisins séu í samræmi við þau viðmið sem sett eru í fjármálastefnu og fjármálaáætlun sem Alþingi samþykkir sem þingsályktanir og því er eðlilegt að bæði frumvarp til fjárlaga og breytingar sem gerðar eru á því rúmist innan þess ramma, nema þegar upp koma aðstæður sem gera nauðsynlegt að víkja frá fjármálastefnunni, sbr. 10. gr. frumvarpsins.

#### **Athugasemd við 24. grein**

24. gr. kveður á um almennan varasjóð A-hluta. Þar kemur m.a. fram að ráðherra taki ákvarðanir um ráðstöfun fjár úr varasjóði og geri fjárlaganefnd Alþingis grein fyrir nýtingu þess eins fljótt og auðið er. Varasjóðurinn er ætlaður til að bregðast við útgjöldum sem eru tímabundin, ófyrirsjáanleg, óhjákvæmileg og ekki hægt að bregðast við með öðrum hætti skv. frumvarpinu. Til að tryggja betur að gætt sé þeirra sjónarmiða sem þarna koma fram og undirstrika fjárstjórnarvald Alþingis mætti kveða á um að ráðherra skuli gera fjárlaganefnd grein fyrir fyrirhugaðri ráðstöfun úr varasjóði áður en til hennar kemur.

#### **Athugasemd við 26. grein**

Í 26. gr. um frumvarp til fjárlagalaga segir m.a. að við framlagningu breytingatillagna við frumvarp til fjárlagalaga skuli liggja fyrir mat á áhrifum þeirra á heildarafkomu ríkissjóðs, skuldbindingar hans og forsendur fjármálaáætlunar. Eðlilegt er að kveða hér sterkar að orði um að breytingatillögur skuli rúmast innan gildandi fjármálaáætlunar. Eins og áður segir er mögulegt að breyta henni ef aðstæður koma upp sem gera slíkt óhjákvæmilegt.

Þessa grein þarf að skoða með hliðsjón af 24. grein enda forsendur um útgjöld nánast þær sömu í báðum greinum. Það þarf jafnframt að hafa hugfast að ef ná á því markmiði að stofna ekki til útgjalda án þess að gild fjárheimild sé til staðar þarf að vera mögulegt að leggja fram og afgreiða fleiri en eitt frumvarp til fjárlagalaga innan hvers árs. Hverfa þarf frá því fyrirkomulagi sem tíðkast hefur og felst í því að stofnað er til útgjalda umfram fjárheimildir á árinu en að samþykkja þær eftir á með einu frumvarpi til fjárlagalaga í árslok. Ef markmið frumvarps um opinber fjármál ná fram að ganga ætti jafnvel ekki að þurfa að samþykkja fjárlagalög á hverju ári.

### **IV. kafli. Framkvæmd fjárlaga**

Í þessum kafla eru ítarleg ákvæði um framkvæmd fjárlaga og eftirlit ráðherra með framkvæmd fjárlaga hver á sínu sviði. Gert er ráð fyrir að ráðherra fjármála hafi yfirumsjón með framkvæmdinni og eftirlitinu en öðrum ráðherrum verður gert að taka saman greinargerð um framkvæmd fjárlaga á sínu sviði. Yfirlit og greinargerðir ráðherra skuli kynnt fjárlaganefnd eigi sjaldnar en ársfjórðungslega.

#### **Athugasemd við 30. grein**

30. gr. fjallar um flutning fjárheimilda milli ára. Með ákvæðinu er leitast við að setja flutningi fjárheimilda, hvort sem um er að ræða til hækkunar eða lækkunar, frekari skorður en verið hefur. Fluttar fjárheimildir, sem ekki hafa verið nýttar á árinu, skulu ekki

vera hærri en 3% af fjárheimildum málaflokks. Ekki er sambærilegt ákvæði til staðar um flutning fjárheimilda vegna umframgjalda. Flutningur skulda frá fyrra ári þarf að vera innan skynsemismarkna þannig að stofnanir geti greitt hana niður á næsta ári. Reynslan hefur sýnt að stofnanir ná ekki að laga sig að skerðingu fjárheimilda sem er umfram ákveðið hlutfall af fjárveitingu (5-7%). Sé vilji til að lækka fjárveitingar til málaflokks eða stofnana á að gera það í fjárlögum og fylgiriti með þeim þannig að tryggt sé að raunveruleg fjárveiting stofnunar á hverju ári sé sem næst þeirri fjárheimild sem samþykkt er í fjárlögum eða fylgiriti með þeim.

#### **Athugasemd við 31. grein**

Í 31. gr. er vikið að stefnumótun ríkisaðila til þriggja ára og er þar vísað til 20. greinar þar sem fjallað er um stefnumótun ráðherra til fimm ára. Það er íhugunarvert hvers vegna ríkisaðilum verður ekki gert að móta stefnu sína til fimm ára eins og ráðuneytum er uppálagt.

#### **Athugasemd við 37. grein**

Í 37. gr. er fjallað um sjóðstýringu og ber ráðherra fjármála ábyrgð á henni. Ekki kemur sérstaklega fram hvernig hann hefur í hyggju að framkvæma þetta ákvæði, þar með hvort sérstökum starfsmanni ráðuneytisins er ætlað að annast hana eða hvort sérstökum „fjármálastjóra“ hjá Fjársýslu ríkisins verði falin þessi fjárstýring. Ríkisendurskoðun telur ástæðu til að skýra betur framkvæmd þessa atriðis. Einnig bendir hún á undanþáguákvæði um að vextir af höfuðstólsin eign sjóða sem hafa heimildir í sérlögum til að tekjufæra vexti hjá sér. Að mati Ríkisendurskoðunar er þetta ákvæði óljóst og ekki greint frá því hvaða sjóðir hér um ræðir og hvort ekki er rétt að breyta vaxtatekjuákvæðum þar sem það á við þannig að sama gildi um alla ríkisaðila í A-hluta. Þá er bent á að ákvæðið um vaxtareikning höfuðstólseignar hefur ekki verið notað til þessa heldur hefur vaxtareikningur miðast við viðskiptastöðu hjá ríkissjóði, sbr. Atvinnuleysistryggingasjóð og tengda sjóði.

#### **Athugasemd við 42. grein**

Í 42. gr. er kveðið á um styrkveitingar og sett ákvæðin viðmið um hvernig haga skuli þeim, þ.e. að við úthlutun skuli gæta jafnræðis, hlutlægni og gagnsæis. Til bóta væri að kveða á um að auglýsa skuli eftir umsóknum um styrki og ákvörðun um úthlutun skuli byggð á faglegu mati.

#### **Athugasemd við 44. grein**

Í 44. gr. eru ákvæði um eigendastefnu ríkisins í félögum. Í 3. mgr. er eftirfarandi orðalag: „Ráðherra eða hlutaðeigandi ráðherra eða ríkisaðili sem fer með fyrirsvar eignarhlutar ríkisins í félagi ...“ Í 43. gr. er tilgreint að ráðherra fjármála fari með eignarhluti ríkisins í félögum. Þannig virðist hér vera ósamræmi milli þessara greina um hver fari með eignarhald í félögum. Ríkisaðilum er í nokkrum tilvikum heimilt að stofna eða gerast aðilar að félögum í tengslum við starfsemi viðkomandi ríkisaðila. Í þeim tilvikum er eðlilegt að ríkisaðili fari með eignarhald í félagi sem hann á.

Sett er sú almenna regla að auglýsa skuli eftir fólki til setu í stjórnnum félaga í eigu ríkisins, en undanskilin auglýsingaskyldu félög sem ekki starfa á samkeppnismarkaði. Tilgangur þess að auglýsa eftir fólki til stjórnarstarfa er að sjálfsögðu að tryggja að hæfasta fólkið sem völ er á taki að sér slík störf. Ekki er ástæða til að haga þessu atriði með öðrum hætti eftir því hvort viðkomandi fyrirtæki starfar á samkeppnismarkaði eða ekki.

## V. kafli. Reikningsskil og skýrslugerð

Í þessum kafla er að meginhluta til fjallað um reikningsskil ríkissjóðs og ríkisaðila og ýmsar greinargerðir og skýrslur ráðherra. Gert er ráð fyrir að reikningsskil ríkissjóðs í heild verði í samræmi við alþjóðlegan reikningsskilastaðal og er þá vísað til staðals um reikningsskil opinberra aðila sem oft er nefndur IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Rétt er að geta þess að Evrópusambandið er að vinna að útgáfu eigin staðals sem er eða verður með svipuðum hætti og IPSAS og er fyrirhugað að taka upp í aðildarlöndum þess og hefur hann verið nefndur EPSAS (European Public Sector Accounting Standards). Verði sá staðall innleiddur á Evrópska efnahagssvæðinu mun hann gilda um reikningsskil ríkissjóðs.

### Athugasemdi við 49. grein

Í þessari grein er fjallað um skýrslur og upplýsingar og skulu þær vera m.a. vera settar fram á aðgengilegan hátt. Ekki er greint frá því hvernig þær skulu birtar. Ríkisendurskoðun leggur til að bætt verði við setningu eða málsgrein sem fjallar um birtingu þeirra. Til dæmis mætti tilgreina að skýrslur og greinargerðir ráðherra sem þeim er skylt að taka saman skuli birtar á vefsvæði viðkomandi ráðuneytis og hjá Fjársýslu ríkisins. Almennt verður að telja að best fari á því að allar upplýsingar um fjármál ríkisins, þar með talin mánaðarleg, ársfjórðungsleg og árleg uppgjör og hvers konar yfirlit og sundurliðanir skuli birtar á sérstöku vefsvæði hjá Fjársýslu ríkisins. Ársreikningar ríkisaðila skulu birtir á vefsvæði viðkomandi ríkisaðila og hjá Fjársýslu ríkisins. Rafræn útgáfa ríkisreiknings skal birt á vefsvæði Fjársýslu ríkisins. Þá sýnist vera eðlilegra að í stað ráðherra sé Fjársýslu ríkisins falið að hafa eftirlit með að reikningsskil og skýrslugerð sé í samræmi við ákvæði laganna enda hefur sú stofnun mesta þekkingu á því sviði og hefur reyndar yfirumsjón með bókhaldi og ársreikningum ríkisaðila.

### Athugasemd við 51. grein

Í 51. gr. er fjallað um tekjur A-hluta ríkissjóðs. Þar kemur fram að *skilgreining og flokkun* tekna skuli gerð samkvæmt alþjóðlegum hagskýrslustaðli um opinber fjármál. Í skýringu með greininni kemur fram að með frumvarpinu er gert ráð fyrir nokkrum breytingum hvað snertir framsetningu og meðferð tekna bæði hjá ríkissjóði í heild og hjá einstökum ríkisaðilum. Þessum breytingum er skipt í fimm meginþætti. Tvær breytingar vekja sérstaka athygli. Annars vegar sú að draga á afskriftir á skatttekjum frá bókfærðum skatttekjum og hins vegar að greiddur fjármagnsskattur ríkisins komi til lækkunar á bókfærðum tekjum af skattinum. Ekki er tekið fram hvort þetta sé í samræmi við opinbera reikningsskilastaðla og því er það afar sérstætt að í skýringum með viðkomandi grein sé mælt fyrir um einstakar bókunarreglur sem ekki er að finna í lagagreininni sjálfri eða falli að viðeigandi staðli (IPSAS).



Sú breyting er gerð að það sem kallað eru „markaðar tekjur“ verða færðar hjá ríkissjóði en ekki þeirri stofnun sem annast verkefni sem þeim er ætlað að standa undir. Þess í stað er það málaflokkurinn sem helgaður er tekjunum. Þá er mælt fyrir um að rekstrartekjur sem tengjast með beinum hætti rekstri ríkisaðila verði færðar í reikningsskil viðkomandi ríkisaðila. Í skýringum kemur hins vegar fram að allar vaxtatekjur renni í ríkissjóðs nema sérlög kveði á um annað og er í því sambandi m.a. vísað til 37. greinar. Í þeirri grein er fyrst og fremst átt við vaxtatekjur af bankainnstæðum. Ekki er því ljóst hvort vaxtatekjur sem leiða af innheimtu rekstrartekna ríkisaðila falli hér undir. Þá er vakin athygli á því að fyrir Alþingi liggur frumvarp til laga um markaðar tekjur ríkissjóðs (306. mál – þingskjal 588) sem skoða þarf samhliða þessari grein.

### Athugasemd við 52. grein

Í þessari grein eru ákvæði um framsetningu reikningsskila. Þar er mælt fyrir um þá meginreglu að reikningsskil fyrir A-hluta ríkissjóðs í heild skuli gerð og sett fram samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum fyrir opinbera aðila, en tekið fram að heimilt sé að víkja frá fyrirmælum staðalsins að fengnu samþykki reikningsskilaráðs ríkisins enda liggja til þess málefnalegar ástæður. Jafnframt segir þar að í ríkisreikningi skuli gera grein fyrir hvaða atriðum staðalsins sé ekki fylgt, ástæðum þess og áhrifum á afkomu og fjárhag. Ákvæði um reikningsskilaráð ríkisins eru í 63. gr. en hlutverk þess er „að taka ákvarðanir um innleiðingu reikningsskilastaðla og álitaefni sem þá varða og um önnur atriði sem þýðingu hafa fyrir hið reikningslega kerfi ríkisins.“ Ákvæðin eru um sumt hliðstæð ákvæðum núgildandi fjárreiðulaga um ríkisreikningsnefnd en ólíkt ráðgefandi hlutverki nefndarinnar gagnvart ráðherra tekur ráðið endanlegar ákvarðanir um reikningsskil ríkisins. Með því að leyfa reikningsskilaráði ríkisins að samþykkja frávik frá reikningsskilastöðlum er í reynd verið að mæla fyrir um að reikningsskilaráðið gefi fyrirmæli sem hafa ígildi reikningsskilastaðla og koma í þeirra stað. Gjalda verður varhuga við þessu í ljósi þess að setning og útgáfa fyrirmæla um reikningsskil er mjög flókið og viðamikil verkefni sem kallar á mikla sérþekkingu á sviði reikningsskila. Það hlýtur að vera megintilgangur frumvarpsins að innleiða opinbera reikningsskilastaðla í heild sinni. Þannig væri eðlilegra að reikningsskilaráð gæti frestað tímabundið að taka upp hluta af stöðlunum.

Í athugasemdum með greininni kemur m.a. fram að gert sé ráð fyrir að sett verði lágmarksviðmið fyrir eignfærslu sem miðist við 2,5 m.kr., t.d. við kaup á húsgögnum, hugbúnaði og tækjum, og miðist við verð á hverjum hlut en ekki á mörgum þótt fleiri hlutir séu keyptir samtímis. Er þetta sagt til að koma í veg fyrir „óþarflega umfangsmikla eignfærslu og afskriftaferla.“ Telja verður að þessi mörk séu allt of há og að eðlilegra sé að miða við þau fjárhæðarmörk sem skattfyrivöld miða við. Ef kostnaðarverð einstakra eigna eða eignasamstæða sem er undir 250 þús.kr er heimilt skv. skattalögum, að færa þau að fullu til gjalda á því ári sem þeirra er aflað. Ekki verður með réttu séð að það sé örðugara fyrir ríkisaðila en aðra að fylgja þessum mörkum. Betur er hægt að halda utan um eignir þegar þær eru færðar í efnahagsreikning en ekki bara á eignaskrá.

Í sömu grein er fjallað um framsetningu reikningsskila. Reikningsskil A-hluta ríkissjóðs í heild skulu sett fram í samræmi við ákvæði alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila. Ríkisendurskoðun vill taka fram að öll frávik frá þessum staðli skulu ekki gerð nema brún ástæða sé til og er það reikningsskilaráðs að fjalla um frávik og meta. Þá er gert ráð fyrir að reikningsskil A-hluta ríkisaðila skuli vera samkvæmt ársreikningalögum. Þá skulu reikningsskil B- og C-hluta ríkisaðila vera í samræmi við ársreikningalög. Það vekur nokkra athygli að um leið og tilgreint er að IPSAS staðlar skuli notaðir þá skuli jafnframt tilgreint að ársreikningalög skuli gilda um A-hluta ríkisaðila. Í heild sinni er A-hluta ríkissjóður samsettur af reikningsskilum A-hluta ríkisaðila og verður ekki séð hvernig þetta á að ganga upp. Þessa málsgrein þarf að skoða miklu betur að mati Ríkisendurskoðunar. Sú skýring sem fram kemur í umfjöllun um þessa grein að færsla verðbóta og gengismunar af langtímalánum hafi verið færð um höfuðstól í samræmi við ákvæði laga um verðbólgu-reikningsskil er rétt. Hins vegar voru verðbólgu-reikningsskil afnumin árið 2002 og hefði færsluáðferð átt að breytast þá en gerði ekki. Ríkisendurskoðun hefur bent á þetta misræmi undanfarin ár en án árangurs. Breytingin er því ekki háð því að þetta frumvarp verði að lögum.

Þá kemur einnig fram að skv. alþjóðlegum reikningsskilastaðli fyrir opinber fjármál skuli gera samstæðuuppgjör fyrir ríkisaðila í heild, þ.e. A-, B- og C-hluta, en með því fæst heildstæðari sýn bæði á þann rekstur sem ákvörðunarvald ríkisins nær til og einnig á þær skuldir og skuldbindingar sem stofnað hefur verið til. Tekið er fram að samstæðuuppgjör hafi ekki verið gert hjá ríkissjóði til þessa og ljóst er að innleiðing þess er umfangsmikið verkefni sem krefst vandaðs undirbúnings og verði aðeins þróað í áföngum yfir lengri tíma eða a.m.k. fimm árum með þeim fjármunum og mannafla sem til umráða er. Sé þetta mat rétt og að ekki verði unnt að fylgja strax grundvallaratriðum reikningsskilastaðla ætti að taka það fram í bráðabirgðaákvæðum laganna og veita þar þann tímafrest sem talið er að þurfi til þess.

#### **Athugasemd við 56. grein**

Skv. 56. gr. frumvarpsins skulu stjórnvöld (ekki ráðherra) birta og leggja fyrir Alþingi endurskoðaðan ríkisreikning sem nær yfir fjárreiður A til C hluta ríkissjóðs innan sex mánaða frá árslokum. Lagt er til að hér verði „ráðherra“ í stað „stjórnvalda“ notuð Ríkisreikningur skal settur fram í tveimur hlutum. Að mati Ríkisendurskoðunar ætti að nota þetta tækifæri til að flýta útgáfu fyrri hluta reikningsins og miða hann t.d. við 30. apríl. Í honum birtast eingöngu samandregnar upplýsingar fyrir ríkissjóðs í heild sinni og miðað við skilafresti á ársreikningum ríkisaðila sem fram koma í 54. grein ættu allar upplýsingar, sem nauðsynlegar eru til að ganga frá þessum hluta, að liggja tímanlega fyrir.

#### **Athugasemd við 58. grein**

Í 58. gr. um staðfestingu ríkisreiknings kemur fram að ráðherra skuli samhliða framlagningu hans á Alþingi leggja fram frumvarp honum til staðfestingar. Jafnframt skuli þar leitað heimildar til flutnings ónýttra heimilda og niðurfellingar á umframgjöldum í árslok þar sem það á við. Þetta ákvæði þarf að skoða betur með hliðsjón af ákvæðum 30. greinar, en í þeirri grein eru ekki sett tímamörk á ákvörðun ráðherra um flutning. Slík

Ákvörðun þarf að liggja fyrir áður en lokið er við gerð ríkisreiknings þannig að fullt samræmi verði á milli ríkisreiknings og þess þingskjals sem samþykkja á skv. 56. greininni. Þá skýtur skökkun við að í 30. greininni er ráðherra heimilt að ákveða flutning fjárheimilda á milli ára án aðkomu Alþingis en skv. 58. greininni þarf að leita samþykkis Alþingis fyrir þessari ákvörðun. Þetta ósamræmi þarf að skýra betur.

## VI. kafli. Ýmis ákvæði

### Athugasemd við 64. grein

Í 64 gr. er fjallað um Fjárslu ríkisins. Í ljósi þess lykilhlutverks sem Fjárslan gegnir þegar kemur að fjárreiðum og reikningshaldi ríkisins væri eðlilegt að ákvæði um hlutverk, skipulag og starfshætti stofnunarinnar væru gerð ítarlegri í frumvarpinu eða að sett yrðu sérstök lög um stofnunina. Það er einnig gert ráð fyrir að henni verði falið það verkefni að halda eftir greiðslu framlaga, fresta greiðslu, ef hún metur það svo að fjárráð viðkomandi séu það rúm að hann þurfi ekki strax á framlagi að halda. Þetta er afar óeðlilegt ákvæði og fellur fremur undir þann aðila sem á að annast fjárstýringu, sbr. 37. gr. Einnig er það á ábyrgð viðkomandi ráðherra sem á að hafa fullt eftirlit með sínum stofnunum og verkefnum. Ríkisendurskoðun leggur til að þetta ákvæði verði fellt niður.

### Athugasemd við 67. grein

Hér er mælt fyrir um setningu ýmissa reglugerða um framkvæmd laganna. Ríkisendurskoðun telur mikilvægt að fjallað verði um drög að reglugerðum samhliða umfjöllun Alþingis um þær greinar sem þær eiga við. Innihald reglugerða verði m.a. að skoða með tilliti til þess hvort einstök (eða öll) ákvæði þeirra eigi betur heima í lögnum sjálfum.

### Ákvæði til bráðabirgða

Ákvæði I til bráðabirgða eru um margt óljóst. Það er almennt orðað og ekki ljóst til hvaða greina frumvarpsins það nær. Mun t.d. IV kafliinn í heild sinni taka gildi 1. janúar 2015 og hvaða ákvæði í V. kafla munu taka gildi á sama tíma? Þetta þarf að vera skýrt.

### Annað

Í frumvarpinu er fylgt þeirri ákvörðun sem lögfest var fyrir nokkrum árum að tala aðeins um ráðherra en tilgreina ekki nánar um hvaða ráðherraembætti átt er við. Þetta getur gengið upp þegar aðeins einn ráðherra hefur með tiltekin lög að gera en virkar ruglingslegt þegar fleiri ráðherrar koma að málum eins og hér raunin. Í þessu frumvarpi er oft ástæða til að greina sérstaklega milli ráðherra fagráðuneyta og ráðherra fjármála þegar fjallað er um ráðherrana í sömu greininni. Eðlilegt er að vísað sé beinum orðum til fjármálaráðherra (eða ráðherra fjármála) þar sem það á við.

