



RÍKISÁBYRGÐIR OG AÐRAR FJÁRHAGSLEGAR SKULDBINDINGAR SEM EKKI KOMA FRAM Í FJÁRLÖGUM EÐA FJÁRAUKALÖGUM

JANÚAR 2012

EFNISYFIRLIT

NIÐURSTÖÐUR OG ÁBENDINGAR	3
1 INNGANGUR	9
2 ALMENNT UM HEIMILDIR TIL AÐ STOFNA TIL FJÁRSKULDBINDINGA FYRIR HÖND RÍKISINS.....	10
2.1 Ákvæði stjórnarskrár um fjárskuldbindingar ríkisins	10
2.2 Fjárskuldbindingar skv. fjárlögum og öðrum lögum	11
2.3 Framsal á fjárstjórnarvaldi Alþingis.....	13
2.4 Heimildir skv. 6. grein fjárlaga	15
2.5 Fjárskuldbindingar til lengri tíma en eins árs.....	17
3 ALMENNT UM FRAMSETNINGU SKULDA, RÍKISÁBYRGÐA OG ANNARRA FJÁRSKULDBINDINGA Í REIKNINGSSKILUM RÍKISINS	19
4 RÍKISÁBYRGÐ Á INNSTÆÐUM Í BÖNKUM OG SKULDBINDINGAR VEGNA ICESAVE-SAMNINGA.....	23
4.1 Ábyrgð á innstæðum í bönkum og öðrum fjármálastofnunum	23
4.2 Skuldbindingar vegna Icesave-samninga	28
5 SKULDBINDINGAR VEGNA LÍFEYRISRÉTTINDA.....	30
5.1 Ábyrgð á skuldbindingum A-deildar LSR	30
5.2 Ábyrgð ríkisins á skuldbindingum B-deildar LSR og LH vegna annarra en ríkisaðila	32
6 SKULDBINDINGAR VEGNA LEIGU.....	34
6.1 Reikningsskilaleg meðferð leigusamninga	34
6.2 Dæmi um verkefni sem kunna að falla undir reikningsskilastaðla um leigu	36
7 SKULDBINDINGAR VEGNA EINKAFRAMKVÆMDA.....	40
7.1 Reikningsskilaleg meðferð sérleyfissamninga	41
7.2 Dæmi um verkefni sem kunna að falla undir reikningsskilareglur um sérleyfissamninga	44
8 SKULDBINDINGAR VEGNA STYRKVEITINGA	46
8.1 Reikningsskilaleg meðferð styrkja.....	46
8.2 Dæmi um verkefni sem kunna að falla undir reikningsskilareglur um styrki	47
9 VIÐAUKI	51
9.1 Bréf forsætisnefndar Alþingis	51

NIÐURSTÖÐUR OG ÁBENDINGAR

Að beiðni forsætisnefndar Alþingis hefur Ríkisendurskoðun samið skýrslu um ríkisábyrgðir og aðrar fjárhagslegar skuldbindingar ríkisins sem ekki koma fram í fjárlögum eða fjárukalögum. Í beiðni nefndarinnar fólst m.a. ósk um að fjallað yrði sérstaklega um tiltekin mál er gætu falið í sér ríkisábyrgð eða skuldbindingu ríkissjóðs.

Alþingi fer með fjárstjórnarvaldið skv. stjórnarskránni og verður því að ætla að til hvers kyns fjárhagslegra skuldbindinga ríkisins verði aðeins stofnað með samþykki þingsins. Alþingi hefur hins vegar með ýmsum hætti framselt fjárstjórnarvald sitt til ráðherra, m.a. með því að lög um fjárreiður ríkisins, fjárlög hvers árs og venjur sem skapast hafa veita ráðherrum ákveðið svigrúm til að ákveða fjárveitingar og stofna til skuldbindinga án þess að Alþingi hafi áður fjallað um og afgreitt þær. Samþykki þingsins er þess í stað veitt eftir á með fjárukalögum og lokafjárlögum.

Þá er ljóst að ákvarðanir um að ráðast í ýmis verkefni geta kallað á útgjöld mörg ár fram í tímann, hvort sem um er að ræða stofnkostnað eða rekstur. Formleg heimild til að stofna til útgjalda er hins vegar aðeins veitt í fjárlögum til eins árs í senn. Til að mæta þessu heimilar 30. gr. laga um fjárreiður ríkisins ráðherra að gera samninga til margra ára um tiltekin verkefni. Reglugerð skilgreinir síðan nánar hvaða verklag skuli viðhaft í sambandi við gerð slíkra samninga. Þegar um er að ræða stærri verkefni hafa auk þess iðulega verið sett sérstök lög sem heimila að ráðist sé í þau, sbr. nýbyggingar Landspítala og ýmsar samgönguframkvæmdir. Að mati Ríkisendurskoðunar er ástæða til þess að Alþingi fjalli um og afgreiði með formlegum hætti skuldbindandi útgjöld til margra ára, t.d. með því að sérstök fjárfestingaráætlun verði hluti fjárlaga hvers árs og sýni hún kostnað og greiðslur vegna skuldbindinga sem stofna á til og taka yfir lengra tímabil en eitt ár.

Lög um fjárreiður ríkisins sem sett voru árið 1996 fólu í sér margháttaðar umbætur á fjársýslu og reikningsskilum ríkisins. Þau mörkuðu til að mynda skýrari umgjörð um ríkisreksturinn en áður hafði gilt og var einnig ætlað að tryggja að skuldbindingar, bæði í fjárlögum og ríkisreikningi, væru sýndar þegar til þeirra er stofnað en ekki bara þegar þær koma til greiðslu. Á grundvelli þessa voru til að mynda færðar í ríkisreikning og í fjárlög verulegar skuldbindingar vegna lífeyrissjóða opinberra starfsmanna. Frá því lögin voru sett hafa hins vegar bæði íslenskar og alþjóðlegar reikningsskilareglur þróast mikið. Ýmis álitamál hafa auk þess vaknað í sambandi við það hvernig rétt sé að gera grein fyrir samningum af ýmsu tagi sem hafa rutt sér til rúms á undanförunum árum, t.d. um einkaframkvæmdir og ábyrgðir. Taka þarf afstöðu til þess hvernig rétt sé að leita heimilda vegna slíkra samninga og hvernig sýna eigi skuldbindingar vegna

**ALÞINGI FER MEÐ
FJÁRSTJÓRNARVALDIÐ**

**SAMIÐ UM ÚTGJÖLD
TIL MARGRA ÁRA EN
FJÁRLÖG ERU TIL EINS
ÁRS Í SENN**

**LÖG UM FJÁRREIÐUR
RÍKISINS MÖRKUÐU
ÞÁTTASKIL**

þeirra í reikningsskilum ríkisins. Gera má ráð fyrir því að við endurskoðun fjárreiðulaganna, sem nú standur yfir, verði leyst úr ýmsum álitamálum sem vaknað hafa á undanförunum árum.

ÁRITUN Á RÍKISREIKNING 2010 ER ÁN FYRIRVARA

Það álit kemur fram í áritun ríkisendurskoðanda á ríkisreikning 2010 að hann gefi glögga mynd af afkomu ríkissjóðs, ríkisstofnana, fyrirtækja og sjóða í A- til E-hluta á árinu 2010, efnahags 31. desember 2010 og breytingu á handbæru fé á árinu 2010, í samræmi við lög um ársreikninga og fjárreiður ríkisins. Með tilliti til þessa er eðlilegt að líta svo á að allar fjárskuldbindingar ríkisins sem máli skipta á uppgjörsteggi í árslok 2010 og sem þekktar voru þegar reikningurinn var áritaður 28. júní 2011 komi fram í honum.

NOKKUR SÉRÁKVÆÐI ERU Í LÖGUM UM FJÁRREIÐUR RÍKISINS

Hafa ber hugfast að vegna sérákvæða í lögum um fjárreiður ríkisins víkja reikningsskil ríkisaðila í A-hluta í nokkrum atriðum frá því sem telst vera góð bókhalds- og reikningsskilavenja við gerð ársreikninga fyrirtækja og sveitarfélaga. Frávik af þessum toga felast í að (1) ekki er gert samstæðuuppgjör fyrir A-hluta ríkisins og aðra ríkisaðila, (2) varanlegir rekstrarfjármunir, þ.e. fasteignir og aðrar efnislegar eignir, ríkisaðila í A-hluta eru færðir að fullu til gjalda á því reikningsári, þegar stofnað er til skuldbindandi samninga um kaup á þeim, og (3) tekjur ríkisstofnana af sölu vöru og þjónustu, sem seld er á markaðsforsendum, færast til lækkunar á gjöldum. Ekkert þessara frávik hafa þess vegar áhrif á það með hvaða hætti ríkisábyrgðir og aðrar fjárskuldbindingar eru sýndar í ríkisreikningi.

Í skýrslunni er vikið að nokkrum málum þar sem ríkissjóður kann að hafi tekið á sig fjárskuldbindingar og með hvaða hætti rétt sé að gera grein fyrir þeim í fjárlögum og ríkisreikningi. Um er að ræða eftirtalin mál:

RÍKISÁBYRGÐ VEGNA INNSTÆÐNA Í BÖNKUM OG SKULDBINDINGAR VEGNA *ICESAVE*-SAMNINGA

Stjórnvöld lýstu því yfir á árunum 2008 og 2009 að full ríkisábyrgð væri á öllum innstæðum í bankaútibúum hér á landi. Ábyrgð ríkisins á innstæðum hefur hins vegar ekki verið lögfest, hvorki í fjárlögum né í öðrum lögum. Yfirlýsingar þessar teljast því ekki lagalega bindandi fyrir ríkið heldur fela fremur í sér stefnu- eða viljayfirlýsingu stjórnvalda um til hvaða ráðstafana yrði gripið kæmi til þess að bankar hér á landi gætu ekki staðið í skilum við innstæðueigendur. Reyndar þarf vart að draga í efa að íslensk stjórnvöld bæði geta og vilja ábyrgjast innstæður í bankaútibúum íslenskra banka hér á landi. Stjórnvöld hafa enda í nokkur skipti frá því yfirlýsingarnar um ábyrgð á innstæðum voru gefnar gripið til ráðstafana til að tryggja innstæður í fjármálastofnunum sem farið hafa í prot. Þetta á við um SPRON hf., Straum-Burðarás fjárfestingarbanka hf., Byr sparisjóð og Sparisjóðinn í Keflavík.

STJÓRNVÖLD HÉTU AÐ ÁBYRGJAST INNSTÆÐUR Í ÚTIBÚUM BANKA Á ÍSLANDI ...

Stjórnvöld hafa átti í viðræðum við bresk og hollensk stjórnvöld um málefni innstæðueigenda sem áttu fé á svokölluðum *Icesave*-reikningum í útibúum Landsbankans, en tryggingarkerfi innstæðueigenda og fjárfesta hafði ekki bolmagn til þess að reiða fram lágmarksinnstæðutrygginu skv. tilskipun ESB frá 30. maí 1994 um innstæðutryggingarkerfi. Íslensk stjórnvöld hafa haldið fram því sjónarmiði að ákvæði um lágmarks-tryggingu innstæða í bönkum skv. tilskipuninni feli ekki í sér fjárhagslega ábyrgð

... EN TELJA EKKI LAGALEGA SKULDBINDINGU FYRIR HENDI

ríkisins vegna innstæðutrygginga heldur aðeins þá skyldu að koma á fót innstæðutryggingakerfi sem fullnægir skilyrðum tilskipunarinnar. Afstaða Eftirlitsstofnunar EFTA (*EFTA Surveillance Authority – ESA*), sem tók málið til meðferðar, er hins vegar sú að aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins beri að koma á laggirnar tryggingakerfi sem í það minnsta geti staðið undir lágmarksverndinni og teljist ekki hafa fullnægt þeirri skyldu sinni geti tryggingakerfið ekki staðið undir lágmarkinu. Í sambandi við þetta mál er einnig ágreiningur um hvort aðgerðir íslenskra stjórnvalda á grundvelli laga, nr. 125/2008, um heimild til fjárveitingar úr ríkissjóði vegna sérstakra aðstæðna á fjármálamarkaði o.fl. („neyðarlaganna“) hafi falið í sér óheimila mismunun á milli innstæðueigenda í útibúum Landsbankans hér á landi og innstæðueigenda bankans í Bretlandi og Hollandi. Eftirlitsstofnun EFTA hefur núna vísað báðum þessum álitamálum til EFTA-dómstólsins. Reyndar standa vonir til þess að eignir þrotabús Landsbankans dugi til að standa undir forgangskröfum, þ.m.t. vegna innlána í útibúum bankans í Bretlandi og Hollandi. Vegna óvissu sem er um málalýktir er getið um þetta mál í skýringum með ríkisreikningi fyrir árið 2010.

SKULDBINDINGAR VEGNA LÍFEYRISRETTINDA

Eignir A-deildar Lífeyrissjóðs starfsmanna ríkisins (LSR) í árslok 2010 voru 4,2 ma.kr. lægri en áfallin skuldbinding hans eða 2,5%. Heildarstaða deildarinnar, þ.e. þegar reiknað er með að núverandi sjóðfélagar greiði áfram iðgjöld til ellilífeyrisaldurs og vinni sér inn réttindi í samræmi við það, er hins vegar neikvæð um 47,4 ma.kr. eða um 12% af heildarskuldbindingunni. Neikvæða stöðu má rekja til taps á fjárfestingum en sjóðurinn átti m.a. skuldabréf banka og annarra fyrirtækja sem nú eru gjaldþrota. Lög sem gilda um deildina gera ráð fyrir að iðgjöld launagreiðenda séu hækkuð ef á þarf að halda til að standa undir skuldbindingum sjóðsins, í stað þess að skerða lífeyrisréttindi. Að mati Ríkisendurskoðunar þarf að fást niðurstaða um hvort ríkissjóði beri að færa til skuldar hjá sér halla A-deildarinnar sem ógreidd iðgjöld að fjárhæð 47,4 ma.kr. í lok ársins 2010. Í skýringum með ríkisreikningi 2010 er gerð grein fyrir hugsanlegri skuldbindingu vegna A-deildar LSR þótt hún sé ekki færð í efnahagsreikning ríkisins með sama hætti og gert er með skuldbindingar vegna B-deildarinnar.

Starfsmenn ýmissa félaga og samtaka, sem ekki geta talist eiginlegir ríkisaðilar, hafa í gegnum tíðina fengið aðild að B-deild LSR. Þá áttu starfsmenn ýmissa heilbrigðisstofnana, annarra en þeirra sem voru í ríkiseigu, aðild að Lífeyrissjóðs hjúkrunarfræðinga (LH). Bakábyrgð ríkisins á lífeyrisskuldbindingum nær til allra skuldbindinga B-deildar LSR og til skuldbindinga LH og þar með einnig til skuldbindinga vegna lífeyrisþega sem eiga aðild að þessum sjóðum þótt þeir hafi starfað hjá öðrum launagreiðanda en ríkinu. Það sem upp á vantar að launagreiðendur geti staðið skil á lendum á ríkissjóði þegar fram líða stundir vegna bakábyrgðar hans á skuldbindingum þessara tveggja lífeyrissjóða og hefur af þessari ástæðu um helmingur skuldbindingar launagreiðendanna, sem alls nemur 17,3 ma.kr. í árslok 2010, verið færður í ríkisreikningi sem hluti af lífeyrisskuldbindingum ríkisins, þ.e. 8,8 ma.kr. Starfsemi margra þeirra aðila sem ofangreint á við um felst í að veita heilbrigðisþjónustu og umönnun og er að stórum hluta fjármögnuð með árlegum framlögum úr ríkissjóði á grundvelli samninga eða ákvæða laga. Það veldur áhyggjum að fjárhagsstaða margra

**RÍKIÐ KANN AÐ VERA
SKULDBUNDIÐ VEGNA
IÐGJALDA A-DEILDAR
LSR**

**RÍKIÐ ER Í ÁBYRGÐ
FYRIR SKULDBIND-
INGUM LSR OG LH**

Þessara stofnana er með þeim hætti að ekki verður séð að þær hafi að óbreyttu bolmagn til þess að standa undir lífeyrisskuldbindingum sínum að fullu þegar til greiðslu þeirra kemur enda framlög til þeirra ekki verið við það miðuð. Enda þótt ríkið beri ekki beina fjárhagslega ábyrgð vegna þessara skuldbindinga má engu að síður vera ljóst að í það minnsta sá hluti skuldbindinganna sem er við B-deild LSR og aðra lífeyrissjóði sem njóta bakábyrgðar ríkisins, getur fallið á ríkið.

SKULDBINDINGAR VEGNA LEIGU

Opinberir aðilar, bæði ríki og sveitarfélög, hafa í auknum mæli farið þá leið að leigja eignir í stað þess að kaupa þær. Leigusamningar eru iðulega gerðir til langs tíma og fela í sér ýmis skilyrði, t.d. um lengd leigutíma, sem gera þá ólíka hefðbundnum leigusamningum. Auk leigusamninga um stærri verkefni hefur einnig tíðkast að opinberir aðilar geri leigusamninga um afnot af ýmiss konar tækjabúnaði og áhöldum, t.d. bifreiðum, tölvum o.s.frv. Reikningsskilastaðall um meðferð leigusamninga (IAS 17 *Leases*) gengur út frá því að leigusamningar séu flokkaðir sem fjármögnunarleiga ef öll áhætta og ávinningur sem fylgir eigninni færast yfir á leigutaka. Hvers konar leigusamningar sem ekki eru fjármögnunarleiga teljast vera samningar um rekstrarleigu.

Ríkisendurskoðun hefur vakið athygli ríkisreikningsnefndar á þeim reikningsskilareglum sem gilda um meðferð leigusamninga sem ríkið gerir, en það er álit stofnunarinnar að meðferð leigusamninga í reikningsskilum ríkisins eigi að vera í samræmi við ofangreindan alþjóðlegan reikningsskilastaðal (IAS 17) eins og við getur átt miðað við sérreglur um reikningsskil ríkisins. Þessi niðurstaða er í samræmi við álit Félags löggiltra endurskoðenda frá árinu 2001 um svokallaða einkaframkvæmdarsamninga á vegum sveitarfélaga. Þegar kemur að færslu leigusamninga í bókhald ríkisins þarf engu að síður að taka afstöðu til þess misræmis sem leiðir af sérreglu ríkisaðila í A-hluta um færslu varanlegra rekstrarfjármuna. Samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum ber að eignfæra fjármögnunarleigusamninga sem varanlega rekstrarfjármuni en skv. sérreglu í lögum um fjárreiður ríkisins eru varanlegir rekstrarfjármunir hins vegar gjaldfærðir að fullu jafnóðum og þeirra er aflað. Því vaknar sú spurning hvort færa eigi fjármögnunarleigusamninga einnig að fullu til gjalda með sama hætti. Það er álit Ríkisendurskoðunar að svo þurfi að gera enda er ætlast til þess að farið sé með fjármögnunarleigusamninga með sama hætti og varanlega rekstrarfjármuni.

SKULDBINDINGAR VEGNA EINKAFRAMKVÆMDA

Opinber mannvirki af ýmsu tagi, t.d. vegir, brýr, jarðgöng, flugvellir, fjarskiptalagnir, sjúkrahús, fangelsi o.s.frv., hafa lengst af verið byggð og rekin af opinberum aðilum sem hafa greitt fyrir þau með skattfé. Undanfarna áratugi hafa hins vegar stjórnvöld í ýmsum löndum leitast við að fá einkaaðila til samstarfs um fjármögnun, byggingu og rekstur slíkra mannvirkja. Það er reyndar ekki nýtt að bygging opinberra mannvirkja sé boðin út til einkaaðila en þróunin hefur verið að bjóða líka út rekstur þeirra og þá starfsemi sem þar fer fram. Slíkt fyrirkomulag hefur hér á landi verið nefnt einkaframkvæmd. Fyrirkomulag einkaframkvæmda getur verið með ýmsum hætti, stundum felst verkefnið í byggingu og rekstri nýrra mannvirkja en í öðrum tilvikum er um að ræða endurbætur á eldri eignum sem stjórnvöld leggja þá fram. Þá getur tilhögun endurgreiðslu á samningstímanum ýmist verið með þeim hætti að notendur þjónustunnar greiði kostnaðinn við framkvæmdina að mestu eða öllu leyti, en einnig

**FJÁRMÖGNUNAR-
LEIGU BER AÐ
MEDHÖNDLA EINS OG
EIGN OG LÁN Í
REIKNINGSSKILUM**

**GERA VERÐUR GREIN
FYRIR SAMNINGUM
UM EINKAFRAM-
KVÆMDIR**

að hið opinbera greiði fyrir notkunina eða sambland af þessu tvennu. Jafnvel þótt gert sé ráð fyrir að notendur greiði felst aðkoma stjórnvalda m.a. í því að ákveða kröfur til mannvirkisins og þjónustunnar, ákveða fyrirkomulag gjaldtöku, hugsanlega að kveða á um einkarétt viðkomandi til rekstursins, skuldbinda sig með ýmsum hætti (t.d. að leggja eða endurgera ekki vegi sem gætu breytt samkeppnisstöðu mannvirkisins) o.s.frv. Loks kann að vera mismunandi hvaða ákvæði eru um eignarhald mannvirkisins í lok samningstímans.

Ýmis álitamál hafa skotið upp kollinum í sambandi við það hvernig sýna skuli viðskipti vegna slíkra verkefna í reikningsskilum, bæði ríkis og einkaaðilans sem samið er við. Ljóst er að slík verkefni fela að jafnaði í sér aðrar og meiri skuldbindingar beggja aðila heldur en gerist og gengur um einföld vöru- og þjónustukaup enda er yfirleitt samið til langs tíma. Algengt er að einkaframkvæmdir séu í formi svokallaðra sérleyfissamninga en ákvæði slíkra samninga geta verið mjög mismunandi en almennt fela þeir í sér sambland af afnotum á húsnæði eða öðrum mannvirkjum til langs tíma en auk þess einhvers konar þjónustu eða rekstur á samningstímanum. Slíkir samningar eru iðulega til langs tíma (30–50 ára) og óuppseggjanlegir enda oft um að ræða nýbygginu mannvirkis sem er svo sérhæft að aðeins leigutakinn hefur not fyrir það. Lengi var ekki til neinn sérstakur alþjóðlegur reikningsskilastaðall um sérleyfissamninga, en Alþjóðasamtök endurskoðenda (IFAC) hafa hins vegar nýlega gefið út staðal um sérleyfissamninga, „*IPSAS 32 Service Concession Arrangements: Grantor*“. Að mati Ríkisendurskoðunar er mikilvægt að opinberir aðilar taki mið af ákvæðum þessa staðals þegar kemur að því að ákveða með hvaða hætti gerð er grein fyrir slíkum samningum í reikningsskilum þeirra.

SKULDBINDINGAR VEGNA STYRKVEITINGA

Ríkið veitir á hverju ári styrki af ýmsu tagi til einstaklinga og fyrirtækja. Margvísleg fyrirkomulag er á styrkveitingum enda tilefni þeirra og tilgangur mjög misjafn. Reikningsskilaleg álitamál í sambandi við styrki lúta að því með hvaða hætti eigi að gera grein fyrir skuldbindingum sem felast í loforðum um styrkveitingar, einkum þegar styrkurinn kemur til greiðslu í áföngum yfir lengra tímabil. Samkvæmt almennum reikningsskilareglum ber að færa skuldbindingar vegna óskilyrtra styrkja að fullu til gjalda og til skuldar þegar þeir eru samþykktir en ekki bara við greiðslu. Aðeins í þeim tilvikum sem styrkveiting er skilyrt og óvissa er um að þiggjandi styrksins muni uppfylla skilyrðin má bíða með að gjald- og skuldfæra alla styrkfjárhæðina.

Fjársýsla ríkisins hefur nýlega sett reglur sem eiga að tryggja að styrkir séu rétt meðhöndlaðir í bókhaldi ríkisaðila í A-hluta og kemur þar fram að styrkveitendur skuli ávallt gjaldfæra veitta styrki á því reikningsári sem formleg ákvörðun um styrkveitingu er tekin. Alþjóðlegi reikningsskilastaðallinn ISA 20 tekur til allra opinberra styrkja og annarrar sambærilegrar aðstoðar, með fáum undantekningum. Almenna reglan er að móttakandi styrks skal ekki færa hann til tekna nema fullnægjandi vissa sé fyrir því að hann uppfylli skilyrði fyrir móttöku hans og muni fá styrkinn. Færa skal styrkinn til tekna þannig að honum sé jafnað á móti kostnaði sem styrknum er ætlað að mæta.

**ÓSKILYRTA STYRKI Á
AÐ FÆRA SEM
SKULDBINDINGU
ÞEGAR ÞEIR ERU
VEITTIR**

Miða skal við rekstrargrunn í því sambandi en ekki hvenær styrkur kemur til útborgunar.

Dæmi um samning sem gæti falið í sér styrkveitingu er samningur ríkisins og Reykjavíkurborgar frá árinu 2004 um árlegt framlag vegna byggingar tónlistar- og ráðstefnuhúss í Reykjavík. Samningurinn er til 35 ára og nemur framlag ríkisins á samningstímanum samtals um 14,6 ma.kr. á verðlagi 2011. Álitamál kann að vera um hvort samningurinn geti talist vera hefðbundinn verk- eða þjónustusamningur í skilningi 30. gr. laga um fjárreiður ríkisins eða hvort um er að ræða styrk til byggingar hússins án sérstakra skilyrða. Ef litið verður svo á að skuldbindingar ríkisins vegna tónlistar- og ráðstefnuhússins skv. samningnum frá árinu 2004 falli undir reiknings-skilastaðal um styrkveitingar kemur til álita hvort færa beri framlagið þannig að samanlögð styrkfjárhæðin, þ.e. öll skuldbindingin, verði færð til skuldar í ríkisreikningi. Ríkisendurskoðun telur hins vegar þörf á að skoða nánar þau álitamál sem uppi kunna að vera um eðli samningsins áður en úr því verður skorið með hvaða hætti rétt sé að tilgreina hann í reikningsskilum ríkisins, en því má hins vegar slá föstu að geta þurfi um skuldbindingar vegna samningsins í skýringum í ríkisreikningi.

1 INNGANGUR

Forsætisnefnd Alþingis samþykkti á fundi 3. febrúar 2011, með vísan til 3. gr. laga nr. 86/1997 um Ríkisendurskoðun, að fara fram á að stofnunin gerði skýrslu um „ríkisábyrgðir og fjárhagslegar skuldbindingar ríkisins sem ekki koma fram í fjárlögum eða fjáráukalögum.“ Tilefnið var beiðni þessa efnis frá Pétri H. Blöndal alþingismanni, sbr. bréf hans sem fylgdi erindi forsætisnefndar (bréf forsætisnefndar og þingmannsins eru birt í viðauka skýrslunnar). Óskað var eftir að úttektin næði til þeirra ábyrgða og skuldbindinga sem ríkið hefur „tekist á hendur núna og snúa til framtíðar.“ Tekið er fram í erindi þingmannsins að við mat á því hvort tiltekin framkvæmd eða samningur feli í sér skuldbindingu eða ábyrgð ríkissjóðs mætti skoða hvort fjármálaráðherra geti í framtíðinni hvenær sem er fallið frá framkvæmdinni eða samningnum án skaðabóta.

Í fjárlögum og fjáráukalögum hvers árs, og reyndar einnig á grundvelli annarra laga eins og rakið er hér á eftir, er aflað heimilda til fjárhagslegra ráðstafana sem síðan er gerð grein fyrir í ríkisreikningi, s.s. til að innheimta skatta og aðrar tekjur, stofna til útgjalda, taka og veita lán, veita ríkisábyrgðir, kaupa, selja og leigja fasteignir, selja hlutabréf, auk ýmissa annarra ráðstafana af fjárhagslegum toga. Í fjárlögum og fjáráukalögum hvers árs er hins vegar ekki gerð grein fyrir stöðu skulda, ríkisábyrgða og annarra fjárskuldbindinga ríkisins heldur er fjallað er um þau mál í athugasemdum með frumvörpum til þessara laga.¹ Staða skulda, ábyrgða og annarra fjárskuldbindinga á hins vegar að koma fram í ríkisreikningi, ýmist í efnahagsreikningi eða í skýringum reikningsins sem eru hluti hans.

Í þessari skýrslu Ríkisendurskoðunar er fyrst fjallað með almennum hætti um það með hvaða hætti heimilt sé að stofna til skulda, ríkisábyrgða og annarra fjárskuldbindinga fyrir hönd ríkisins og síðan hvernig gera skal grein fyrir þeim í ríkisreikningi. Með bréfi þingmannsins fylgdi listi yfir verkefni sem hann telur að geti falið í sér ríkisábyrgð eða skuldbindingu ríkissjóðs, en sé þó ekki tæmandi. Fjallað er sérstaklega um þau mál sem þar eru tilgreind í þeim köflum skýrslunnar sem á eftir fara.

Drög að skýrslunni voru send fjármálaráðuneyti og Fjárslu ríkisins til umsagnar. Gerð skýrslunnar hefur tekið lengri tíma en áætlað hafði verið og skýrist það m.a. af því að samning hennar kallaði á umtalsverða efnisöflun, heimildavinnu og úrvinnslu upplýsinga m.a. í tengslum við endurskoðun ríkisreiknings fyrir árið 2010.

¹ Sjá t.d. umfjöllun á bls. 429–440 og bls. 443–449 í frumvarpi til fjárlaga 2012.

**BEIÐNI PÉTURS H.
BLÖNDALS
ALÞINGISMANNS**

**SÉRSTAKLEGA FJALLAÐ
UM MÁL SEM
TILGREIND ERU Í BRÉFI
ÞINGMANNSINS**

2 ALMENNT UM HEIMILDIR TIL AÐ STOFNA TIL FJÁRSKULDBINDINGA FYRIR HÖND RÍKISINS

2.1 ÁKVÆÐI STJÓRNARSKRÁR UM FJÁRSKULDBINDINGAR RÍKISINS

Alþingi fer með fjárstjórnarvaldið skv. stjórnarskránni og verður því að ætla að til hverskyns fjárhagslegra skuldbindinga ríkisins verði aðeins stofnað á grundvelli laga samþykktum af Alþingi² eða í undantekningartilfellum vegna sérstakra atvika eins og skaðabótaskyldu sem hljóta engu að síður að eiga sér stoð í lögum eða öðrum gildum réttarákvæðum.

Ákvæði um fjárstjórnarvald Alþingis eru í 40.–43. gr. stjórnarskrárinnar. Í 40. gr. segir að engan skatt megi á leggja né breyta né af taka nema með lögum. Ekki megi heldur taka lán er skuldbindi ríkið né selja eða með öðru móti láta af hendi neina af fasteignum landsins né afnotarétt þeirra nema samkvæmt lagaheimild. Í 41. gr. stjórnarskrárinnar segir að ekkert gjald megi greiða af hendi nema heimild sé til þess í fjárlögum eða fjáraukalögum. Í 42. gr. hennar segir að fyrir hvert reglulegt Alþingi skuli, þegar er það er saman komið, leggja frumvarp til fjárlaga fyrir það fjárhagsár sem í hönd fer og skuli í frumvarpinu fólgin greinargerð um tekjur ríkisins og gjöld. Loks er í 43. gr. kveðið á um að endurskoðun á fjárreiðum ríkisins, stofnana þess og ríkisfyrirtækja skuli fara fram á vegum Alþingis og í umboði þess eftir nánari fyrirmælum í lögum.

Í stjórnarskránni er þannig ekki að finna bein ákvæði um heimildir til að stofna til annarra fjárskuldbindinga en vegna lántöku, svo sem með því að veita ábyrgð ríkisins á lánnum eða stofna til annarra fjárskuldbindinga af svipuðum toga. Skýringin er sjálfsagt ekki síst sú að ofangreint orðalag stjórnarskrárinnar er gamalt og vísar til fjárstjórnarháttá sem tíðkuðust þegar ákvæðin voru upphaflega sett og ekki þekktist að ríkið gengist í ábyrgðir vegna fjárskuldbindinga annarra.

² Reyndar eru dæmi um að stofnað hafi verið til fjárhagslegra skuldbindinga með bráðabirgðalögum gefnum út af forseta. Bráðabirgðalög, sem sett voru árið 2001 eftir hryðjuverkaárásir í Bandaríkjunum, heimiluðu ríkisstjórninni að veita ábyrgð á tryggingum íslenskra flugfélaga vegna hernaðaraðgerða, hryðjuverka eða áþekkra atvika. Ríkisábyrgðin hljóðaði upp á 2.700 ma.kr. og gildi til 25. október það ár. Fjárhæðin svaraði til 3,5 faldrar landsframleiðslu þess árs.

Í ábyrgð ríkisins á fjárskuldbindingu felst að ríkið kann síðar að þurfa að leysa til sín kröfu sem það hefur ábyrgst og eftir atvikum verða fyrir kostnaði vegna ábyrgðarinnar. Með hliðsjón af þessu virðist mega slá því föstu að ekki skuli gera minni kröfur vegna heimilda til að stofna til ábyrgða en gerðar eru til heimilda til að stofna til lántöku er skuldbindur ríkið. Með öðrum orðum, stjórnarskráin krefst þess í reynd að lagaheimild sé fyrir ríkisábyrgðum og annars konar skuldbindingum ríkisins, eins og gildir um lántökur. Hefur framkvæmdin enda verið með þeim hætti. Heimilda til að veita ábyrgðir ríkisins vegna skuldbindinga er aflað með lagasetningu hverju sinni en auk þess eru í gildi lög um ríkisábyrgðir, nr. 121/1997, sem setja almennan ramma um veitingu ríkisábyrgða.

**VEITING ÁBYRGÐA ER
HÁÐ LAGAHEIMILD
EINS OG LÁNTAKA**

2.2 FJÁRSKULDBINDINGAR SKV. FJÁRLÖGUM OG ÖÐRUM LÖGUM

Stjórnarskráin kveður aðeins á um að lagaheimild þurfi til að taka lán er skuldbindi ríkið, en ekki að slík heimild skuli aðeins veitt með fjárlögum eða fjáráukalögum. Hins vegar segir í stjórnarskránni að ekkert gjald megi greiða af hendi, nema heimild sé til þess í fjárlögum eða fjáráukalögum. Áður tíðkaðist að sett væru sérstök lánsfjárlög á hverju ári, til að afla lántökuheimilda fyrir ríkið, en í seinni tíð hafa lántökuheimildir verði hluti fjárlaga. Í fjárlögum er einnig sýnt sjóðstreymi (í 2. gr.) þar sem m.a. eru tilgreindar nýjar lántökur og afborganir af teknum lánnum.

**LAGAHEIMILD ÞARF
TIL AÐ SKULDBINDA
RÍKIÐ**

Í 21. gr. laga um fjárreiður ríkisins, nr. 88/1997, er fjallað um frumvarp til fjárlaga og kemur þar m.a. fram að frumvarpið skuli vera á rekstrargrunni³ en einnig skuli gerð grein fyrir áætluðum sjóðshreyfingum. Fyrir setningu fjárreiðulaganna (eins og þau eru oft nefnd) voru fjárlög hins vegar sett fram á greiðslugrunni. Eitt meginsjónarmiðið að baki því af fara af greiðslugrunni yfir á rekstrargrunn var að auðvelda mat á langtíma-áhrifum ákvarðana í ríkisfjármálum og auka yfirsýn um skuldbindingar ríkisins. Í lagagreininni segir að þannig skuli „fyrir fram leitað heimilda til greiðslna úr ríkissjóði, eftirgjafar krafna og til að gera hvers konar samninga um fjárhagslegar skuldbindingar fyrir ríkissjóð og ríkisstofnanir“. Hér er ótvírætt gert ráð fyrir því að til þess að gera samninga um fjárhagslegar skuldbindingar af hvaða tagi sem er skuli fyrir fram leita heimilda í fjárlögum eða fjáráukalögum.

**REKSTRARGRUNNUR
GEFUR GLEGGRI MYND
AF SKULDBINDINGUM
EN GREIÐSLU-
GRUNNUR**

Eins og kunnugt er geyma önnur lög en fjárlög og fjáráukalög iðulega ákvæði um rétt aðila til greiðslu úr ríkissjóði, ekki síst lög sem kveða á um ýmiskonar bótarétt, sbr. löggjöf um almannatryggingar, atvinnuleysistryggingar, fæðingarorlof, barnabætur, vaxtabætur o.s.frv. Sams konar ákvæði eða fyrirkomulag á einnig við á fleiri sviðum, sbr. löggjöf um opinbera réttaraðstoð og um endurgreiðslur vegna kvikmyndagerðar. Einnig er nærtækt að nefna lög nr. 125/2008 um heimild til fjárveitingar úr ríkissjóði vegna sérstakra aðstæðna á fjármálamarkaði o.fl. („neyðarlögin“). Það hefur þannig tíðkast að setja ákvæði í lög, sem kveða á um greiðslur úr ríkissjóði og heimildir til að stofna til margvíslegra fjárskuldbindinga, en að veita síðan heimild til

**ÝMIS LÖG ÖNNUR EN
FJÁRLÖG Hafa AÐ
GEYMA ÁKVÆÐI UM
GREIÐSLUR ÚR
RÍKISSJÓÐI**

³ Til skýringar skal það tekið fram að rekstrargrunnur þýðir að fjárskuldbindingu eigi að sýna í reikningsskilum strax þegar til hennar er stofnað en ekki bara þegar hún kemur til greiðslu (greiðslugrunnur).

skuldbindingarinnar eftir á í fjárlögum eða fjáraukalögum. Þetta er reyndar einnig gert með því að „fella niður halla“ á slíkum liðum í lokafjárlögum, sbr. fjárheimildastöður á bóталиðum almannatrygginga sem felldar er niður með þessum hætti.⁴

FJÁRVEITINGU ÞARF TIL AÐ MÆTA ÚT- GJÖLDUM VEGNA ALMANNATRYGGINGA

...

... EN ÓVÍST ER HVERNIG BREGÐAST ÆTTI VIÐ EF FJÁR- VEITING YRÐI EKKI SAMÞYKKT EFTIR Á

Í bréfi fyrirspyrjanda, Péturs H. Blöndal, var m.a. vikið að því hvort ríkissjóður gæti verið skuldbundinn vegna almannatrygginga á grundvelli gildandi laga. Lög og reglugerðir um almannatryggingar, en undir þær falla lífeyristryggingar, slysatryggingar og sjúkratryggingar, kveða á um bótarétt einstaklinga í almannatryggingakerfinu. Í fjárlögum og fjáraukalögum hvers árs er leitast við að áætla kostnað ríkisins á viðkomandi ári vegna slíkra réttinda og kveða á um fjárveitingar til að mæta honum. Komi í ljós að fjárveiting á fjárlögum, sem veitt er til hvers bótaflokks, geri betur en að mæta kostnaði við hann, myndast ónýtt fjárveiting í lok árs sem felld er niður í lokafjárlögum enda hefur fjárheimildastaða á slíkum fjárlagaliðum ekki verið flutt milli ára. Liggi hins vegar fyrir að fjárveiting í fjárlögum hrökkvi ekki til að mæta fyrirséðum kostnaði skv. almannatryggingalögum hafa stjórnvöld um tvennt að velja. Þau geta lagt til við Alþingi að veita auknu fé með fjáraukalögum eða hlutast til um að lögbundin réttindi bótaþega séu skert með breytingu á gildandi lögum og reglugerðum. Engar skuldbindingar ríkisins vegna lífeyrisgreiðslna eða annarra greiðslna úr almannatryggingakerfinu eru þannig umfram það sem ákveðið hefur verið með fjárlögum eða fjáraukalögum. Sömu sjónarmið og hér hafa verið rakin eiga við um ýmsa aðra málaflokka, til dæmis atvinnuleysisbætur, fæðingarorlof o.fl. Sú spurning vaknar reyndar hvort Tryggingastofnun ríkisins beri að hætta greiðslum sé fjárheimild til viðkomandi liðar uppurin eða hvort bótaþegar geti byggt rétt til greiðslu á ákvæðum almannatryggingalaga hvað sem líður ákvæðum fjárlaga? Ríkisendurskoðun er ekki kunnugt um að á þetta hafi reynt því framkvæmdin er þannig í reynd að greiðslur eru ekki stöðvaðar þótt fjárheimild sé uppurin heldur er viðbótarfjárheimild fyrir því sem upp á vantar veitt eftir á með því að fella niður umframgjöld (skuldir) viðkomandi fjárlagaliðar með lokafjárlögum. Þeirri spurningu hefur hins vegar ekki verið svarað hvernig með skuli fara samþykki Alþingi ekki að veita slíka aukafjárveitingu eftir á.

FJÁRVEITINGAR SKULU ÁKVEÐNAR Í FJÁR- LÖGUM EN EKKI ALMENNUM LÖGUM

Spyrja má hvort það skipti máli hvort heimildir til fjárráðstafana séu ýmist ákveðnar með almennum lögum eða með fjárlögum (og eftir atvikum fjáraukalögum og lokafjárlögum). Í báðum tilvikum er það sami aðilinn, þ.e. Alþingi, handhafi fjárstjórnarvaldsins, sem fjallar um þessar heimildir og veitir þær. Frá lagatæknilegu sjónarmiði er ákveðinn munur á þinglegri afgreiðslu frumvarpa til almennra laga og fjárlaga⁵ en vandséð er að hann hafi mikla þýðingu í þessu sambandi. Það skiptir hins vegar verulegu máli út frá sjónarmiðum góðrar fjármálastjórnar hins opinbera að heimildir til fjárráðstafana séu í sem mestum mæli í fjárlögum en ekki í almennum lögum. Rökin eru þau að þar með sé fjallað heildstætt og samhliða um tekjur, gjöld, lántökur og aðrar fjárhagslegar ráðstafanir sem hafa áhrif á fjármál ríkisins. Tilgangur þess að afgreiða ein fjárlög fyrir hvert ár, í stað þess að veita fjárheimildir jafnóðum með lagasetningu í hvert skipti sem útgjaldatilefni skapast, er sá að ná yfirsýn yfir

⁴ Lokafjárlög eru einskonar fjáraukalög sem samþykkt eru eftir lok viðkomandi fjárlagaárs, en ákvæði um þau eru í 44. og 45. gr. laga um fjárreiður ríkisins, nr. 88/1997.

⁵ Sjá t.d. Gunnar G. Schram. 1999. *Stjórnskipunarréttur*. Bls. 325-330.

fjárreiður ríkisins og sjá til þess að ákvarðanir um tekjur og gjöld haldist í hendur.⁶ Fjárlagagerð þar sem fjárheimildir eru veittar með margvíslegum hætti innan ársins (e. *fragmented budgeting*) getur á hinn bóginn leitt til agaleysis og lausungar í ríkisfjármálum. Þess vegna er talið æskilegt að takmarka sem mest ákvarðanir af fjárhagslegum toga utan fjárlaga og í reynd aðeins að breyta fjárlögum með fjárukalögum ef brýna og aðkallandi nauðsyn ber til. Það er heldur ekki talið æskilegt að stofnað sé til útgjalda og skuldbindinga, án þess að heimildir liggi fyrir áður, í trausti þess að heimildirnar verði veittar síðar með eftir á samþykktum fjárukalögum. Slíkt fyrirkomulag gerir það að verkum að fjárukalög eru ekki notuð til að ákveða hvort eða hvernig breyta eigi fjárlögum heldur verða þau (ásamt lokafjárlögum) bara eins konar afstemming á milli ríkisreiknings og fjárlaga.

2.3 FRAMSAL Á FJÁRSTJÓRNARVALDI ALÞINGIS

Alþingi hefur í nokkrum tilvikum í reynd framselt formlega hluta af fjárstjórnarvaldi sínu til ráðherra með því að kveða á um það í lögum um fjárreiður ríkisins að heimild sé að inna greiðslur af hendi þótt ekki sé heimild til staðar í fjárlögum eða fjárukalögum, sbr. eftirtalin ákvæði laganna:

- Í 33. gr. segir að valdi ófyrirséð atvik því að greiða þarf úr ríkissjóði án heimildar í fjárlögum sé fjármálaráðherra, að höfðu samráði við hlutaðeigandi ráðherra, heimilt að inna greiðsluna af hendi enda þoli hún ekki bið. Fjármálaráðherra er skylt að gera fjárlaganefnd Alþingis grein fyrir slíkum ófyrirséðum greiðslum strax og ákvörðun hefur verið tekin um þær og leita heimilda til þeirra með frumvarpi til fjárukalaga.
- Í 34. gr. segir að séu gerðir kjarasamningar, sem kveða á um frekari launa-útgjöld ríkisins en fjárlög gerðu ráð fyrir, skuli svo fljótt sem kostur er leita heimilda Alþingis til slíkra útgjalda með frumvarpi til fjárukalaga. Launa-greiðslum skuli þó haga í samræmi við hina nýju kjarasamninga.
- Í 42. gr. er ríkisaðilum í B- og C-hluta heimilað að fengnu samþykki fjármálaráðherra, ásamt samþykki hlutaðeigandi ráðherra, að stofna til frekari fjárskuldbindinga en fjárlög gera ráð fyrir, enda sé það nauðsynlegt til að tryggja eðlilegan rekstur fyrirtækisins.

Ákvæði stjórnarskrárinnar um bann við greiðslu úr ríkissjóði án heimildar í fjárlögum eða fjárukalögum er samkvæmt orðanna hljóðan afdráttarlaust og sýnist jafnvel ekki veita undanþágu þótt „brýna nauðsyn beri til“, hvað þá að leyfa greiðslur úr ríkissjóði

ÝMIS DÆMI ERU UM
AÐ ALÞINGI FRAM-
SELJI FJÁRSTJÓRNAR-
VALD TIL RÁÐHERRA

⁶ Þetta er nefnt „*unity principle*“ í fjárlagagerð sbr. umfjöllun um efnið á vettvangi OECD og IMF, sjá t.d. *The Legal Framework for Budget Systems - An International Comparison. 2004.* OECD Journal on Budgeting. Special Issue. Volume 4, No. 3. (<http://www.oecd.org/dataoecd/48/48/35933542.pdf>) og Lienert and og Fainboim. 2010. *Reforming Budget System Laws. International Monetary Fund.* (<http://blog-pfm.imf.org/files/fad-technical-manual-8.pdf>).

**MÆTA ÆTTI
ÓFYRIRSEÐUM OG
BRÝNUM ÚTGJALDA-
TILEFNUM MEÐ
ÖÐRUM HÆTTI EN
GERT HEFUR VERIÐ**

án fjárheimildar vegna nýrra kjarasamninga. Á hinn bóginn má auðvitað ljóst vera að upp geta komið ófyrirséð og brýn tilvik sem hljóta að réttlæta að stofnað sé til útgjalda eða skuldbindingar án þess að sérstök fjárveiting sé til staðar vegna slíkra tilefna á viðkomandi fjárlagalið. Þegar ákvæði fjárreiðulaganna frá 1997 eru metin er rétt að hafa í huga að þau voru hugsuð sem eins konar málamiðlun á milli þess að tryggja betur en verið hafði að fjárstjórn ríkisins væri í samræmi við stjórnarskrána en að taka samt sem áður mið af nútímalegri og flóknari aðstæðum í fjárstjórn ríkisins heldur en voru þegar stjórnarskrárákvæðin voru upphaflega sett. Eins og fyrr segir hefur þetta í framkvæmd verið útfært þannig að fjárheimildir eru gjarnan samþykktar eftir á í fjárukalögum (þótt spyrja megi hvernig með skuli fara fáist slík eftir á heimild ekki samþykkt enda gerir stjórnarskráin ekki ráð fyrir slíkri málsmeðferð). Ofangreind ákvæði fjárreiðulaga virðast vissulega talsvert rúm í ljósi stjórnarskrárákvæðanna og æskilegt væri að útgjaldatilefnum væri frekar mætt með fjárveitingu í fjárlögum sem ætluð væri til að mæta ófyrirséðum og brýnum útgjöldum, með því að afla fjárheimilda strax með fjárukalögum eða hreinlega bíða með útgjöldin til næstu fjárlaga.

Rétt er að gæta þess jafnframt við mat á framsali fjárstjórnarvalds að skv. þingræðisreglunni sækja ráðherrar umboð sitt til Alþingis og starfa á ábyrgð þess. Ráðherrar hljóta því að gæta þess að þingmeirihluti sé fyrir þeim ákvörðunum sem þeir taka og kalla á viðbótarútgjöld. Í ríkjum þar sem þingræðisreglan er ekki við lýði er aftur á móti gjarnan lögð ríkari áhersla á að fjárstjórnarvald sé alfarið í höndum þjóðþinganna og ekki framselt að neinu leyti til handhafa framkvæmdarvalds. Alþingi hefur tók á að fylgjast með framkvæmd fjárlaga innan ársins. Í 40. gr. laga um fjárreiður ríkisins segir að mánaðarlega skuli gera greiðsluuppgjör fyrir ríkissjóð. Jafnframt skal fjármálaráðuneytið einu sinni innan reikningsársins gera grein fyrir sérstökum fjárskuldbindingum og kröfum ríkissjóðs sem áfallnar eru á árinu og ekki hafa komið til greiðslu. Að minnsta kosti einu sinni innan reikningsársins skal fjármálaráðherra gera grein fyrir horfum í ríkisfjármálum og lánsfjármálum á árinu og helstu frávikum frá fjárlögum í afkomu aðila í A-hluta. Ríkisendurskoðun hefur einnig það hlutverk að annast eftirlit með framkvæmd fjárlaga sbr. 1. gr. laga um stofnunina. Það er því undir meirihluta þingmanna komið hversu rúmt svigrúm þeir gefa ráðherrum til að stofna til útgjalda sem ekki er gert ráð fyrir í fjárlögum og hvernig viðhaldið er þeim aga sem felst í fjárlagagerðinni.

Ýmis framsalsákvæði fjárstjórnarvalds er að finna í fjárlögunum sjálfum. Ákvæði, sem að jafnaði er að finna í 6. gr. fjárlaga, heimilar fjármálaráðherra þannig að breyta fjárhæðum tekju- og gjaldahliðar ef lög verða staðfest frá Alþingi á árinu sem hafa í för með sér tekjur eða gjöld fyrir ríkissjóð. Jafnframt segir þar að allar fjárveitingar, sem eigi eru ákveðnar í lögum, öðrum er fjárlögum, forsetaúrskurðum eða öðrum gildandi ákvörðunum, gildi aðeins fyrir fjárhagstímabilið. Hérna er að því er virðist gengið út frá því að samþykkja megi nýjar og breyttar fjárheimildir með almennum lögum. Það er reyndar sá háttur sem lengi hefur verið viðhafður eins og fram hefur komið. Hugsunin með þessu ákvæði 6. gr. fjárlaga er væntanlega sú að þannig megi komast undan fortakslausu banni stjórnarskrárinnar við greiðslum án heimildar í fjárlögum eða fjárukalögum. Önnur heimildarákvæði 6. gr. fjárlaga virðast sum hver hugsuð með áþekkingu hætti, t.d. ákvæði sem felur í sér að fjármálaráðherra sé heimilað að fella niður eða fresta greiðslum úr ríkissjóði, m.a. með því að leggja niður tímabundið eða

**ÁKVÆÐI FJÁRLAGA
FRAMSELJA VALD TIL
FJÁRMÁLARÁÐHERRA**

til lengri tíma starfsemi ríkisstofnana, að fengnu samþykki ríkisstjórnar og fjárlaga-nefndar Alþingis.

2.4 HEIMILDIR SKV. 6. GREIN FJÁRLAGA

Sem kunnugt er felast afmarkaðar heimildir til fjárhagslegra ráðstafana í 1. til 5. gr. fjárlaga, þ.e. tilgreindar eru þær fjárhæðir sem heimilt er að verja til gjalda, að taka að láni, endurlána, veita ríkisábyrgðir fyrir o.fl. Í 6. gr. fjárlaga er hins vegar að finna ýmsar heimildir sem oft eru hver um sig án tölulegs þaks. Þetta eru heimildir til að gefa eftir gjöld, selja fasteignir og hlutabréf og kaupa og leigja fasteignir. Þessum heimildum er m.a. ætlað að mæta kröfum 40. gr. stjórnarskrárinnar um lagaheimildir til sölu og annarrar ráðstöfunar fasteigna. Einnig er í 6. gr. fjárlaga að finna ýmsar aðrar heimildir, t.d. voru í fjárlögum 2010 heimildir til að semja um byggingu og rekstur Vaðlaheiðarganga og hluta Suðurlandsvegur milli Reykjavíkur og Hveragerðis, endurgreiða virðisaukaskatt í ákveðnum tilvikum, efna til útboða vegna leigu ríkisins á nýjum Landspítala og stofna um það hlutafélag, selja eða ráðstafa með öðrum hætti flugvélum (Landgræðslu ríkisins og Landhelgisgæslunnar) og að veita allt að 1.000 m.kr. stofnframlag til Byggðastofnunar.

Fjárveiting til að mæta kostnaði vegna slíkra heimildarákvæða er tilgreind í einu lagi á sérstökum lið í fjárlögum (09-481 Útgjöld samkvæmt heimildarákvæðum). Í öðrum tilvikum er hins vegar stofnað til skuldbindinga skv. slíkum heimildarákvæðum án þess endilega að full fjárveiting til þeirra hafi áður verið samþykkt. Þetta á m.a. við um verkefni sem gjaldfærð eru á lengri tíma en einu ári. Eins og kunnugt er kveður sérregla um reikningsskil ríkisaðila á um að gjaldfæra beri að fullu stofnkostnað á því ári sem kaup þeirra eiga sér stað. Þetta gerir það að verkum að afla þarf fjárheimildar fyrir öllum kostnaðinum á því ári sem kaupin eiga sér stað. Hins vegar er oft þannig ástatt að framkvæmdir teygja sig yfir fleiri ár og þá þarf að afla heimilda á hverju ári. Sama getur átt við um skuldbindandi samninga um leigu og styrkveitingar sem gilda til margra ára, sérstaklega ef ekki er fyrirvari í þeim um fjárveitingu í fjárlögum hvers árs. Sé þannig ástatt er í reynd búið að skuldbinda ríkið þegar samið er um verkið í upphafi þótt heimilda fyrir samningsgreiðslum sé ekki aflað fyrr en síðar í fjárlögum hvers árs. Reyndar er það svo að í 27. gr. laga um fjárreiður ríkisins er gert ráð fyrir því að frumvarp til fjárlaga geymi áætlun yfir fjárfestingu opinberra aðila og lánsfjárbörf. Í henni skal m.a. koma fram áætlun um opinberar framkvæmdir og spá um heildarfjárfestingu. Sú umfjöllun er hins vegar í greinargerð með frumvarpinu og er því ekki lögfest með sama hætti og ákvæði sjálfra fjárlaganna. Til að ráða bót á þessu má hugsa sér að slík fjárfestingaáætlun væri samþykkt sem hluti fjárlaga hvers árs og myndi sýna kostnað og greiðslur vegna skuldbindinga sem stofna á til og sem taka yfir lengra tímabil en eitt ár. Í kafla 2.5 hér á eftir er fjallað nánar um fjárskuldbindingar til lengri tíma en eins árs.

Í fjárlögum 2012 er nýmæli í 6. gr. fjárlaga sem hefst með eftirfarandi orðum: „Liggi fyrir að útgjöld við nýtingu einstakra heimilda samkvæmt greininni fari umfram fjárheimild 09-481 Útgjöld samkvæmt heimildarákvæðum og ekki er gert ráð fyrir útgjöldum á öðrum liðum fjárlaga skal fjármálaráðherra kynna áformaða nýtingu

**Í 6. GR. FJÁRLAGA
ERU VEITTAR
HEIMILDIR TIL ÝMISSA
FJÁRHAGSLEGRA
RÁÐSTAFANA ...**

**... SEM M.A. GETA
FALIÐ Í SÉR SKULD-
BINDINGAR TIL LANGS
TÍMA**

**ÁÆTLUN UM
FJÁRFESTINGAR TIL
LENGRI TÍMA GÆTI
VERIÐ HLUTI
FJÁRLAGA**

heimildar fyrir fjárlaganefnd áður en endanleg ákvörðun er tekin um nýtingu hennar. Þeirri kynningu skal fylgja rökstuðningur þar sem m.a. kemur fram hvaða fjárhæðir eru um að ræða og hver áhrif eru á fjárlög og efnahag ríkissjóðs.“ Þótt það hljóti vissulega að vera til bóta að fjármálaráðherra upplýsi þingið um ákvarðanir um að stofna til útgjalda umfram fjárlög þá getur það vart talist eðlilegt að þingið sé aðeins upplýst um slíkt en komi ekki með öðrum hætti að afgreiðslunni. Ekki verður séð af orðalagi ákvæðisins að ákvörðunin sé háð formlegu samþykki Alþingis eða fjárlaganefndar. Í þessu sambandi má benda á að í Danmörku tíðkast það verklag að ef stofna þarf til útgjalda umfram fjárlög þá leggur ráðherra fram beiðni (*d. aktstykke*) um það til fjárlaganefndar danska þjóðþingsins. Ekki er stofnað til útgjalda nema fjárlaganefndin samþykki beiðnina. Allar beiðnir sem samþykktar hafa verið með þessum hætti eru síðan teknar eftir á inn í fjárlög (*d. tillægsbevillingslov*).

Þá má benda á að orðalag fjárlaga hefur á síðari árum verið frekar opið hvað það varðar að fastsetja heimildir. Þannig segir í 1. gr. fjárlaga 2011: „Árið 2011 er áætlað að tekjur og gjöld ríkissjóðs verði eins og tilgreint er í þessari grein, sbr. sundurliðun 1 og 2.“ Þetta var orðað með öðrum og afdráttarlausari hætti áður fyrr, t.d. var í fjárlögum fyrir árið 1990 beinlínis sagt: „Árið 1990 eru veittar til gjalda fjárhæðir sem tilgreindar eru í rekstrarreikningi í þessari grein [...]“ og „Árið 1990 er ætlast til að innheimtar tekjur verði þær sem tilgreindar eru á rekstrarreikningi samkvæmt þessari grein.“ Af tilvitnuðu orðalagi má draga þá ályktun að áður hafi verið litið á fjárlög sem fyrirmæli en að nú sé fremur litið á þau sem áætlun sem víkja megi frá. Rétt er að taka það fram að áður fyrr ríkti síður en svo meiri agi við framkvæmd fjárlaga þrátt fyrir þetta orðalag. Reyndar má almennt spyrja hvort yfirhöfuð sé hægt að líta á öll ákvæði fjárlaga sem bindandi fjárheimildir eða hvort þau feli frekar í sér áætlun eða spá um útgjöld með sama hætti og ákvæði fjárlaga um tekjur. Þetta kann t.d. að gilda um vaxtakostnað ríkisins og lífeyrisskuldbindingar enda líklegt að ríkinu sé skylt að greiða umsamda vexti og lífeyri hvað sem líður fjárveitingum á fjárlögum til að mæta slíkum kostnaði.⁷ Hugsanlega mætti í þessu efni skilgreina mismunandi tegundir fjárheimilda skv. fjárlögum og setja skýrar reglur í fjárreiðulög um hvernig með samþykki þeirra skuli fara.⁸

⁷ Þetta kann reyndar að vera umdeilanlegt í ljósi ákvæða stjórnarskrárinnar. Í sumum ríkjum yrðu vextir af lánum ekki greiddir nema þingið samþykki fjárheimild til þess í fjárlögum (sbr. í Bandaríkjunum). Lánveitendur treysta því hins vegar að slík fjárheimild sé ætíð veitt og því komi ekki til greiðslufalls ríkisins.

⁸ Sum ríki gera þetta jafnvel í stjórnarskrá, sbr. ákvæði í stjórnarskrá Finnlands, sem tók gildi 1. mars 2000, þar sem fjárveitingum er skipt í þrennt, þ.e. fasta fjárveitingu (*s. fasta anslag*), áætlaða fjárveitingu (*s. förslagsanslag*) og yfirfæranlega fjárveitingu (*s. reservationsanslag*) eftir því hvaða reglur gilda um þær. Sjá 85. gr. í stjórnarskrá Finnlands: <http://www.finlex.fi/sv/laki/ajantasa/1999/19990731> (sænsk útgáfa) og <http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/1999/en19990731.pdf> (ensk þýðing).

2.5 FJÁRSKULDBINDINGAR TIL LENGRI TÍMA EN EINS ÁRS

Það hefur löngum verið á það bent að fjárlög gilda aðeins til eins árs í senn. Iðulega er þar verið að samþykka hverju sinni aðeins hluta fjárskuldbindinga vegna verkefna sem eru til margra ára eða áratuga fram í tímann. Oft hefur í byrjun verið stofnað til slíkra skuldbindinga með „opnum heimildum“ í 6. gr. fjárlaga. Ákvæðum 30. gr. laga um fjárreiður ríkisins, sem fjallar um verksamninga og samninga um rekstrarverkefni, var ætlað að koma til móts við þetta með því að setja ramma utan um gerð slíkra samninga, hvernig staðið væri að því að stofna til skuldbindinga vegna þeirra og hvernig upplýsingar um kostnað vegna þeirra eru sýndar.

Samkvæmt ákvæðinu er einstökum ráðherra heimilt, með samþykki fjármálaráðherra, að gera verksamninga og samninga um rekstrarverkefni, sem undir ráðuneytið heyra, til lengri tíma en eins árs við þá ríkisstofnun sem sinnt hefur verkefninu, aðrar ríkisstofnanir, sveitarfélög eða einkaaðila, enda sé áætlað fyrir verkefninu í fjárlögum. Með rekstrarverkefni er átt við afmarkaða rekstrarþætti eða rekstur ríkisstofnunar í heild sinni vegna viðfangsefna eða þjónustu sem ýmist er kveðið á um í lögum að ríkið skuli veita og standa undir kostnaði af eða eru liðir í því að ríkisaðili geti rækt hlutverk sitt. Ríkisstofnunum í A-hluta er heimilt án atbeina ráðherra að gera samninga um afmörkuð rekstrarverkefni, enda sé ekki um að ræða starfsemi sem felur í sér vald til að taka ákvarðanir er lúta að réttindum og skyldum manna og kostnaður við verkefnið sé ekki umtalsverður hluti heildarútgjalda stofnunar. Samningar sem 30. gr. nær til eru oft nefndir „þjónustusamningar“ þótt það hugtak sé reyndar ekki notað í lögnum sjálfum, heldur í reglugerð sem sett var á grundvelli þeirra og er ætlað að mæla nánar fyrir um gerð slíkra samninga.⁹

Í samningi um rekstrarverkefni samkvæmt 30. gr. skal m.a. skilgreina umfang og gæði þeirrar þjónustu sem ríkissjóður kaupir, samningstíma, greiðslur úr ríkissjóði, eftirlit með þjónustu og meðferð ágreiningsmála. Lög um opinber innkaup gilda um útboð rekstrarverkefna. Samningstími skal lengstur vera sex ár í senn, en þó er heimilt að semja til lengri tíma ef verkkaupi gerir kröfu um að verksali byggi upp kostnaðarsama aðstöðu eða búnað vegna verkefnisins. Uppsagnarfrestur samnings skal stystur vera þrjú mánuðir. Loks er tekið fram að í athugasemdum með fjárlagafrumvarpi skuli gera grein fyrir áformuðum samningum á fjárlagaárinu og áætlun um kostnað sem af þeim hlýst næstu þrjú fjárlagaár. Jafnframt skal gera grein fyrir markmiðum og ávinningi ríkisins af áformuðum samningum.

Fjármálaráðherra hefur með reglugerð nr. 343/2006 sett nánari reglur um undirbúning, gerð og eftirlit með samningum samkvæmt þessari grein og um þær almennu kröfur sem gera skal til samningsaðila, svo sem um fjárhagslegt bolmagn, faglega þekkingu og aðstöðu. Ákvæði þessarar greinar og reglna settra samkvæmt henni skulu

**30. GR. FJÁRREIÐU-
LAGA HEIMILAR GERÐ
SKULDBINDANDI
SAMNINGA TIL LENGRI
TÍMA EN EINS ÁRS**

**MARGVÍSLEGAR
KÖRFUR ERU GERÐAR
TIL SLÍKRA SAMNINGA**

⁹ Reglugerð nr. 343/2006 um samninga um rekstrarverkefni sem ráðuneyti og ríkisstofnanir gera til lengri tíma en eins árs.

**SAMNINGAR SKV. 30.
GR. ERU AF ÝMSUM
TOGA**

gilda með sama hætti um samninga um rekstrarverkefni sem gerðir eru samkvæmt heimild í öðrum lögum nema ríkari kröfur séu gerðar til samninganna í sérlögum.

Skuldbindandi samningar sem ríkið hefur gert eru af ýmsum toga. Um getur verið að ræða eiginlega verksamninga þar sem ríkið kaupir tiltekna afurð. Í öðrum tilvikum er um að ræða samninga um styrki af einhverju tagi sem geta verið misjafnlega skilyrtir og gera jafnvel ekki kröfu um ákveðið framlag á móti. Samningar eru til misjafnlega langs tíma. Sumir eru bundnir í tiltekinn árafjölda, á meðan aðrir eru uppsegjanlegir af ýmsum ástæðum. Í samningum geta verið ákvæði um að þeir séu háðir fyrirvara um fjárframlag í fjárlögum hvers árs á meðan slíkir fyrirvarar eru ekki í öðrum. Samningar með fyrirvara um fjárframlag í fjárlögum geta strangt tiltekið ekki talist skuldbindandi nema í mesta lagi til eins árs í senn en geta þó í reynd verið þannig úr garði gerðir að ekki sé unnt með góðu móti að falla frá þeim með svo skömmum fyrirvara. Dæmi eru um að ríkið hafi haldið áfram að greiða skv. samningum og gagnaðilinn að veita þjónustu þótt samningur væri fallinn úr gildi og hafi ekki verið endurnýjaður.¹⁰ Þá er allmisjafnt hvort skriflegir samningar séu yfirhöfuð gerðir við aðila sem ríkið á í viðskiptum við eða styrkir með einhverjum hætti. Á undanfórnum árum hefur þó talsvert átak verið gert í að koma þessum málum í betra horf og er áfram unnið að því hjá einstökum ráðuneytum. Í öðrum tilvikum kemur til greina að ríkið einfaldlega kveði á um nánari skilmála fyrir greiðslu af hálfu ríkisins með lögum eða reglugerð, í stað samninga við hvern þann sem fær styrk eða annað framlag.

¹⁰ Sjá t.d. nýlega ábendingu frá Ríkisendurskoðun um þetta efni:
http://www.ríkisendurskodun.is/fileadmin/media/skyrslur/utrunnir_samningar_einbl.pdf

3 ALMENNT UM FRAMSETNINGU SKULDA, RÍKISÁBYRGÐA OG ANNARRA FJÁRSKULDBINDINGA Í REIKNINGSSKILUM RÍKISINS

Lög um fjárreiður ríkisins, nr. 88/1997, kveða á um að bókhaldi ríkisaðila skuli hagað á skýran og aðgengilegan hátt og skulu reikningsskil gefa glögga mynd af rekstri þeirra og efnahag. Að svo miklu leyti sem ekki er sérstaklega mælt fyrir á annan veg í lögnum gilda um bókhald og reikningsskil ríkisins ákvæði laga um bókhald, laga um ársreikninga, svo og góðar bókhalds- og reikningsskilavenjur. Lögin kveða hins vegar ekki beint á um að tilteknir reikningsskilastaðlar eigi að gilda um reikningsskil ríkisins eins og þó má telja æskilegt.

III. kafli laga um ársreikninga, nr. 17/2006, fjallar um efnahagsreikning, rekstrarreikning og sjóðstreymi. Þar segir m.a. að færa skuli skuld á efnahagsreikning þegar líklegt þykir að til greiðslu hennar komi og virði hennar má meta með áreiðanlegum hætti. Veita skal upplýsingar um þann hluta skulda sem fellur árlega til greiðslu á næstu fimm árum frá lokum reikningsárs annars vegar og hins vegar vegna þess hluta sem fellur til greiðslu síðar. Veita skal upplýsingar um fjárhæð veðsetninga og bókfært verð veðsettra eigna, sundurliðað eftir eignum. Veita skal upplýsingar um heildarfjárhæðir lífeyris-, ábyrgðar- og tryggingarskuldbindinga, seld viðskiptabréf og aðrar fjárskuldbindingar sem eru ekki tilfærðar í efnahagsreikningi, að því leyti sem það skiptir máli við mat á fjárhagsstöðu. Þá kemur fram í ársreikningalögnum að hafi félag gert leigusamninga til lengri tíma en eins árs, sem nema verulegum fjárhæðum og ekki koma fram í efnahagsreikningi, skulu slíkar skuldbindingar tilgreindar sérstaklega.

Reikningsskilastaðlar kveða nánar á um með hvaða hætti skuli sýna skuldir og skuldbindingar í efnahagsreikningi. Þeir reikningsskilastaðlar sem eru almennt notaðir hér á landi og hafa lagagildi eru alþjóðlegir reikningsskilastaðlar sem Evrópusambandið (ESB) hefur samþykkt og eru innleiddir í íslenska löggjöf í samræmi við skyldur Íslands sem aðili að Evrópska efnahagsvæðinu (EES). Þessir staðlar byggja á alþjóðlegu reiknings-

**BÓKHALDI RÍKISAÐILA
SKAL HAGAÐ Á
SKÝRAN OG AÐGENGI-
LEGAN HÁTT**

**ÁRSREIKNINGALÖGIN
SEGJA TIL UM
HVERNIG BERI AÐ
SÝNA SKULDIR OG
ÁBYRGÐIR**

**REIKNINGSSKILA-
STAÐLAR KVEÐA
NÁNAR Á UM
FRAMSETNINGU
SKULDA OG SKULD-
BINDINGA**

skilastöðlunum (IAS/IFRS¹¹). Ber að fylgja stöðlunum við gerð reikningsskila ríkisins nema mælt sé fyrir um annað í lögum. Rétt er að hafa það hugfast að alþjóðlegu reikningsskilastaðlarnir eru einkum hugsaðir fyrir atvinnufyrirtæki og því kunna sum ákvæði þeirra að henta síður fyrir aðila opinbera aðila og aðila sem ekki reka starfsemi í ábataskyni. Á vegum alþjóðasamtaka endurskoðenda (*International Federation of Accountants, IFAC*) fer fram vinna við að aðlaga alþjóðlegu reikningsskilastaðlana að þörfum opinberra aðila.¹² Önnur ákvæði staðlanna hljóta eðli máls samkvæmt að gilda bæði um opinbera aðila og einkaaðila.

Þrátt fyrir að alþjóðlegu reikningsskilastaðlarnir hafi verið innleiddir hér á landi er það engu að síður svo að þegar ársreikningalögum sleppir hefur nokkur óvissa ríkt um hvaða reikningsskilastöðlum beri að fylgja hér á landi, enda hafa ekki verið gefnir út neindir heilsteypfir íslenskir reikningsskilastaðlar og mörg fyrirtæki, einkum þau minni, fylgja ekki að fullu alþjóðlegu stöðlunum við gerð sinna reikningsskila. Lög um ársreikninga mæla fyrir um að reikningsskilaráð hafi það hlutverk að stuðla að mótun settra reikningsskilareglna með útgáfu og kynningu samræmdra reglna sem farið skal eftir við gerð reikningsskila.¹³ Ráðið skal gefa álit á því hvað teljast settar reikningsskilareglur á hverjum tíma. Það starfar hins vegar ekki lengur þótt ákvæði ársreikningalaga um það séu ennþá í gildi. Ríkisreikningsnefnd, sem starfar skv. lögum um fjárreiður ríkisins, er fjármálaráðherra til ráðuneytis um framsetningu fjárlaga og ríkisreiknings.¹⁴ Ef vafi leikur á um túlkun þeirra laga eða framkvæmd að öðru leyti skal leitað álits ríkisreikningsnefndar áður en ákvörðun er tekin eða reglur settar. Samkvæmt lögum um Ríkisendurskoðun skal fjárhagsendurskoðun reikningsskila ríkisins miða að því að reikningsskilin gefi glögga mynd af rekstri og efnahag í samræmi við góða reikningsskilavenju á hverjum tíma.

Í 8. gr. laga um fjárreiður ríkisins, nr. 88/1997, kemur m.a. fram að ríkisreikningur skuli geyma skýringar þar sem fram komi samningar sem fela í sér fjárskuldbindingar, m.a. vegna rekstrar og framkvæmda. Greina skal á milli samningsbundinna og lögbundinna skuldbindinga. Einnig skal tilgreina þar ábyrgðarskuldbindingar. Skuldbindingar utan efnahagsreiknings eru einkum vegna ríkisábyrgða á lánum fyrirtækja og lánastofnana í eigu ríkisins. Stærstu ríkisábyrgðir í árslok 2010 voru vegna Íbúðalánasjóðs (910,6 ma.kr.) og Landsvirkjunar (232,9 ma.kr.) en skráðar ríkisábyrgðir námu samtals 1.184,6 ma.kr. Yfirlit yfir ríkisábyrgðir er sýnt í skýringum með ríkisreikningi.

¹¹ Þessir reikningsskilastaðlar, *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, eru gefnir út af Alþjóðareikningsskilaráðinu, *International Accounting Standards Board (IASB)*. Staðlar sem gefnir voru út af fram til 2001 eru nefndir *International Accounting Standards (IAS)*.

¹² Sá aðili sem hefur þetta verkefni með höndum nefnist *Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* og staðlarnir *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*.

¹³ Ráðherra skipar reikningsskilaráð, einn er tilnefndur af Félagi löggiltra endurskoðenda, annar af viðskipta- og hagfræðideild Háskóla Íslands, þriðji af Verslunarráði Íslands, sá fjórði skal vera ríkisendurskoðandi en einn nefndarmaður er skipaður án tilnefningar. Ráðherra skipar formann reikningsskilaráðs úr hópi nefndarmanna.

¹⁴ Í ríkisreikningsnefnd eiga sæti ráðuneytisstjóri fjármálaráðuneytis, fjársýslustjóri, ríkisendurskoðandi og hagstofustjóri, auk eins fulltrúa sem fjármálaráðherra skipar eftir tilnefningu Seðlabanka Íslands.

Fjármálaráðherra og fjársýslustjóri hafa staðfest ríkisreikning fyrir árið 2010 og í áritun ríkisendurskoðanda á reikninginn kemur fram það álit stofnunarinnar að ríkisreikningurinn gefi glögga mynd af afkomu ríkissjóðs, ríkisstofnana, fyrirtækja og sjóða í A- til E-hluta á árinu 2010, efnahags 31. desember 2010 og breytingu á handbæru fé á árinu 2010, í samræmi við lög um ársreikninga og fjárreiður ríkisins. Samkvæmt þessum áritunum má slá því föstu að allar fjárskuldbindingar ríkisins sem máli skipta á uppgjörstigi í árslok 2010 og sem þekktar voru þegar reikningurinn var áritaður 28. júní 2011 komi fram í ríkisreikningi fyrir árið 2010.

RÍKISREIKNINGUR ÁRSINS 2010 ER ÁRITAÐUR ÁN FYRIRVARA

Eins og kunnugt er víkja reikningsskil ríkisaðila í A-hluta í nokkrum atriðum frá því sem telst vera góð bókhalds- og reikningsskilavenja við gerð ársreikninga fyrirtækja og sveitarfélaga. Helgast það af sérákvæðum sem er að finna í lögum um fjárreiður ríkisins. Frávik af þessum toga felast í að (1) ekki er gert samstæðuuppgjör fyrir A-hluta ríkisins og aðra ríkisaðila¹⁵, (2) varanlegir rekstrarfjármuni, þ.e. fasteignir og aðrar efnislegar eignir, ríkisaðila í A-hluta eru færðir að fullu til gjalda á því reikningsári, þegar stofnað er til skuldbindandi samninga um kaup á þeim, í stað þess að færa þá til eignar í efnahagsreikningi og fyrna á líftíma þeirra ef um fyrnanlega eign er að ræða, og (3) tekjur ríkisstofnana af sölu vöru og þjónustu, sem seld er á markaðsforsendum, færast til lækkunar á gjöldum en eru jafnframt sýndar sérstaklega í reikningum þeirra. Almenna reglan sem gildir um reikningsskil fyrirtækja og sveitarfélaga er hins vegar að sýna tekjur og gjöld (eða eignir og skuldir) brúttó, þ.e. að netta ekki saman liði í ársreikningi.

NOKKUR SÉRÁKVÆÐI GILDA UM REIKNINGS- SKIL RÍKISINS, M.A. UM VARANLEGA REKSTRARFJÁRMUNI

Auk ofangreindra frávika frá almennum reikningsskilareglum sem lögfest eru í fjárreiðulögunum hefur ríkisreikningsnefnd samþykkt að verðbreytingafærsla vegna endurmats lánareikninga, þ.m.t. vegna lífeyrisskuldbindinga, skuli færð um eigið fé í stað rekstrarreiknings. Sú aðferð var tekin upp á þeim tíma þegar verðbólgu-reikningsskil tíðkuðust og lagði ríkisreikningsnefnd til að þessi útfæra verðbólgu-reikningsskila yrði notuð hjá ríkinu á meðan verðbólgu-reikningsskil væru við lýði.¹⁶ Nú þegar verðbólgu-reikningsskil hafa verið aflögð hér á landi ætti líka að gera það hjá ríkinu auk þess sem segja má að sú aðferð sem viðhöfð er sé ekki allskostar rökrétt.¹⁷ Þess skal þó getið að þessi reikningsskilaaðferð ríkisins hefur ekki áhrif á fjárhæð skulda og annarra fjárskuldbindinga í efnahagsreikningi A-hluta ríkisins, þótt hún hafi áhrif á rekstrarreikninginn.

VERÐBÓLGU- REIKNINGSSKIL ERU ENNPÁ VIÐ LÝÐI HJÁ RÍKINU

¹⁵ Í stuttu máli sagt felst samstæðuuppgjör í því að innbyrðis viðskipti aðila innan samstæðunnar eru sléttuð út, s.s. á milli móðurfélags og dótturfélags. Móðurfélag færir eignarhlut sinn í dótturfélagi til eignar samkvæmt hlutdeildaraðferð í samræmi við hlutdeild sína í eigin fé dótturfélagsins. Fyrirtæki og sveitarfélög birta samstæðuuppgjör í ársreikningum sínum auk þess að birta þar uppgjör fyrir einstaka hluta samstæðunnar.

¹⁶ Sjá *Fjárreiður ríkisins: Ný uppbygging ríkisreiknings og fjárlaga. Álit og tillögur ríkisreikningsnefndar um breytingar á reikningsskilum, ríkisreikningi og fjárlögum*. Ríkisreikningsnefnd. 1994. Bls. 22-23.

¹⁷ Þannig eru t.d. aðeins raunvextir verð- og gengistryggðra lána færðir í gegnum rekstur en allir nafnvextir óverðtryggðra lána.

FÆRA ÆTTI ÓGREITT ORLOF TIL SKULDAR

Áunnið ógreitt orlof hefur ekki verið fært til skuldar í efnahagsreikningi A-hluta ríkisins. Samkvæmt gildandi reikningsskilareglum sýnist ljóst að færa ber til gjalda og skuldar áfallið orlofs starfsmanna, þ.e. áunnin orlofsréttindi um áramót. Þessi háttur að reikna ekki út og færa upp áunnið ógreitt orlof mun hafa tíðkast hjá ríkinu til að einfalda uppgjörsvinnu við bókhald. Þau rök geta hins vegar varla átt við í dag enda fjárhags- og launabókhaldskerfi ríkisins verið endurnýjað og varla ástæða til að ætla að ríkisstofnanir eigi óhægara um vik en aðrir að færa slíkar skuldbindingar í reikningsskil sín. Annað álitamál er hvort ástæða sé til að færa skuldbindingar vegna launa á uppsagnarfresti. Í reikningshaldlegu tilliti skapast almennt ekki skuldbinding vegna launa starfsmanna á meðan á uppsagnarfresti þeirra stendur enda er almenna reglan í reikningshaldi að gjöld stofnist ekki fyrir en afhending á vöru eða þjónustu hefur átt sér stað. Hins vegar kann að gegna öðru máli kjósi atvinnurekandi að afþakka vinnuframlag starfsmanns út uppsagnarfrestinn og má færa rök fyrir að þá sé rétt að gjaldfæra að fullu allan launakostnað við starfslokin í stað þess að dreifa gjaldfærslunni á uppsagnarfrestinn.

ÁLITAEFNI UM FÆRSLU SKULDA OG SKULDBINDINGA HJÁ RÍKINU TENGJAST ÝMSUM SAMNINGUM

Stærstu álitaeftin varðandi færslu skulda og skuldbindinga hjá ríkinu varða ýmis konar óuppsegjanlega leigu-, styrktar- og einkaframkvæmdasamninga til langs tíma sem rutt hafa sér til rúms á síðari árum. Í því sambandi vakna ennfremur spurningar um hvernig rétt sé að afla heimilda Alþingis til þess að gera slíkra samninga og greiða samkvæmt þeim. Hingað til hefur íslenska ríkið gert fáa samninga sem geta fallið undir að teljast einkaframkvæmdir og því hefur lítið reynt á meðferð slíkra samninga fram að þessu. Það breytir því hins vegar ekki að nauðsynlegt er að reikningsskil ríkisins þróist í takt við breytingar sem orðið hafa á almennum reikningsskilum á liðnum árum. Að því er varðar leigusamninga þá kveða reikningsskilareglur á um að meðhöndla beri leigusamninga, sem teljast vera fjármögnunarleiga, með sama hætti og varanlega rekstrarfjármuni. Framsetning styrkja í ríkisreikningi kann einnig að vekja spurningar sé hún borin saman við reikningsskilareglur. Samkvæmt almennum reikningsskilareglum ber að færa skuldbindingar vegna óskilyrtra styrkja að fullu til gjalda og til skuldar þegar þeir eru samþykktir en ekki bara við greiðslu. Aðeins í þeim tilvikum sem styrkveiting er skilyrt og óvissa er um að þyggjandi styrksins muni uppfylla skilyrðin má bíða með að gjald- og skuldfæra alla styrkfjárhæðina. Loks má nefna að einkaframkvæmdir geta falið í sér að gerður er sérleyfissamningur um tiltekna framkvæmd eða verk. Ákvæði slíkra samninga geta verið með ýmsum hætti, t.d. eftir því hvort ríkið eða notendur endurgreiða kostnað. Nýlega hafa verið gefnir út reikningsskilastaðlar sem kveða á um það hvernig opinberir aðilar eigi að sýna skuldbindingar vegna slíkra samninga.

Fjallað er nánar um ofangreind álitaeftni síðar í skýrslunni. Rétt er að hafa einnig hugfast að álitaeftin taka ekki bara til þess hvort og þá hvernig eigi að sýna skuldbindingar í efnahagsreikningi heldur jafnframt til þess hvernig gera skuli grein fyrir þeim í skýringum ársreikningsins. Gera þarf grein fyrir óvissum skuldbindingum af ýmsu tagi í skýringum ársreiknings jafnvel þótt ekki skuli færa skuldbindinguna í efnahagsreikning. Alþjóðlegir reikningsskilastaðlar veita ágætari leiðbeiningar í þessu efni.

4 RÍKISÁBYRGÐ Á INNSTÆÐUM Í BÖNKUM OG SKULDBINDINGAR VEGNA ICESAVE-SAMNINGA

4.1 ÁBYRGÐ Á INNSTÆÐUM Í BÖNKUM OG ÖÐRUM FJÁRMÁLASTOFNUNUM

Innstæðutryggingar í bankakerfinu hafa mikið verið til umræðu í kjölfar hruns íslenska bankakerfisins haustið 2008. Ljóst er að Tryggingarsjóður innstæðueigenda og fjárfesta, sem er sjálfseignarstofnun og fjármögnuð með iðgjaldi þeirra fjármálastofuna sem eiga aðild að sjóðnum, hafði ekki og hefur reyndar ekki ennþá, bolmagn til að standa undir ábyrgðartryggingu nema vegna lítils hluta innlána í bankakerfinu. Tryggingakerfi sem þessu er enda ætlað að bregðast við greiðsluþurrð einstakra fjármálastofnana en getur eðli máls samkvæmt ekki hlaupið undir bagga upp á sitt einsdæmi ef stærstur hluti fjármálakerfisins lendir í greiðsluvanda á sama tíma.

Vegna þess ástands sem skapaðist á fjármálamörkuðum á árinu 2008 töldu stjórnvöld hér á landi, eins og reyndar stjórnvöld margra annarra ríkja, nauðsynlegt að auka tiltrú á að innlán í bönkum væru örugg. Þann 6. október 2008 lýsti forsætisráðherra því yfir fyrir hönd ríkisstjórnarinnar að full ríkisábyrgð væri á öllum innstæðum í banka-útibúum hér á landi. Yfirlýsingin hljóðaði svo: „Ríkisstjórn Íslands áréttar að innstæður í innlendum viðskiptabönkum og sparisjóðum og útibúum þeirra hér á landi verða tryggðar að fullu. Með innstæðum er átt við allar innstæður almennra spari-fjáreigenda og fyrirtækja sem trygging innstæðudeildar Tryggingarsjóðs innstæðueigenda tekur til.“¹⁸ Yfirlýsing þessi var síðan áréttuð 3. febrúar 2009 en þá höfðu orðið ríkisstjórnarskipti.¹⁹

Mikilvægt er að hafa hugfast að ákvæði um ábyrgð ríkisins á innstæðum hafa ekki verið lögfest, hvorki í fjárlögum né í öðrum lögum. Ekki var heldur getið um slíka ábyrgð í ríkisreikningum, sem gefnir voru út eftir yfirlýsingar ríkisstjórnarinnar, fyrr en í skýringum með ríkisreikningi fyrir 2010. Yfirlýsingar þessar teljast því ekki lagalega bindandi fyrir ríkið heldur fela fremur í sér stefnu- eða viljayfirlýsingu stjórnvalda um

**TRYGGINGAKERFI
VEGNA BANKA-
INNSTÆÐA VIRKAÐI
EKKI Í FJÁRMÁLA-
HRUNINU ÁRIÐ 2008**

**STJÓRNVÖLD HÉTU
ÞVÍ AÐ ÁBYRGJAST
INNSTÆÐUR Í
ÚTIBÚUM BANKA HÉR
Á LANDI ...**

**... EN HAFU EKKI
LÖGFEST ÁBYRGÐINA**

¹⁸ <http://www.forsaetisraduneyti.is/frettir/nr/3032>

¹⁹ <http://www.efnahagsraduneyti.is/frettir/frettatilkynningar/nr/2842>

**RÍKISSJÓÐUR OG
SEÐLABANKINN GETA
AFSTÝRT
LAUSAFJÁRSKORTI
BANKAKERFISINS**

til hvaða ráðstafana yrði gripið kæmi til þess að á bankar hér á landi gætu ekki staðið í skilum við innstæðueigendur. Þrátt fyrir að ofangreindar viljayfirlýsingar séu þannig ekki lagalega bindandi fyrir ríkið og beri því ekki að sýna þær sem formlega ábyrgðar-skuldbindingu í ríkisreikningi, ólíkt því sem t.d. gildir um veittar ábyrgðir ríkisins á skuldbindingum Íbúðalánasjóðs og Landsvirkjunar, hljóta þær engu að síður að teljast trúverðugri heldur en yfirlýsingar af svipuðum toga sem stjórnvöld gáfu í aðdraganda bankahrunsins. Ástæðan er sú að ríkissjóður og Seðlabankinn eiga mun hægara um vik að grípa til ráðstafana til að afstýra lausafjárskorti bankakerfisins vegna skuldbindinga í íslenskum krónum heldur en vegna skuldbindinga bankanna í breskum pundum og í evrum. Ekki þarf að draga í efa að íslensk stjórnvöld bæði geta og vilja ábyrgjast innstæður í bankaútibúum íslenskra banka hér á landi.

**INNSTÆÐUEIGENDUR
GÆTU HAFT „LÖG-
MÆTAR VÆNTINGAR“**

Þótt hér sé ekki um að ræða lagalega bindandi skuldbindingu hefur þeirri skoðun samt verið hreyft að það kunni að vera álitamál hvort yfirlýsingar af þessu tagi geti skapað „lögmætar væntingar“ ef við þær er ekki staðið. Þannig segir í skýrslu stjórnlaganefndar sem Alþingi skipaði árið 2010: „Loks ber að nefna að borið hefur við að ríkisstjórnin gefi út og árætti yfirlýsingar um ríkisábyrgð sem túlka má á þá leið að hún muni afla samþykkis Alþingis þegar og eftir því sem þörf krefjist. Vel þekkt dæmi um það er yfirlýsing ríkisstjórnarinnar frá 6. október 2008 um að innstæður í viðskiptabönkum og sparisjóðum á Íslandi yrðu tryggðar að fullu, en hún var árétuð með annarri yfirlýsingu eftir stjórnarskipti 3. febrúar 2009. Það er sjálfstætt álitamál hvort yfirlýsingar af þessu tagi geti skapað lögmætar væntingar ef þeim er ekki fylgt eftir af Alþingi.“²⁰ Ríkisendurskoðun telur það ekki sitt hlutverk að skera úr um hvort svo geti verið og fjallar því ekki frekar um þetta álitafni hér.

Stjórnvöld hafa í nokkur skipti frá því yfirlýsingarnar um ábyrgð á innstæðum voru gefnar gripið til ráðstafana til að tryggja innstæður í fjármálastofnunum sem farið hafa í þrot. Þetta á við um SPRON hf., Straum-Burðarás fjárfestingarbanka hf., Byr sparisjóð og Sparisjóðinn í Keflavík.

**STJÓRNVÖLD HAFNA
GRIPIÐ TIL RÁÐ-
STAFANA TIL AÐ
AFSTÝRA TJÓNI INN-
STÆÐUEIGENDA**

Í skýrslu Ríkisendurskoðunar um endurskoðun ríkisreiknings fyrir árið 2009 er fjallað um yfirlýsingar og samninga fjármálaráðuneytisins í tengslum við þá ákvörðun Fjármálaeftirlitsins að ráðstafa tilteknum innstæðuskuldbindingum SPRON hf. til Nýja Kaupþings banka hf. (nú Arion banki hf.) og innstæðuskuldbindingum Straums-Burðar-áss fjárfestingarbanka hf. til Íslandsbanka hf.²¹ Í fyrra tilvikinu stofnaði skilanevnd SPRON hlutafélag (Dróma ehf.) sem taka skyldi við öllum eignum og tryggingaréttindum SPRON. Dótturfélagið skyldi einnig yfirtaka skuldbindingar gagnvart Nýja Kaupþingi banka hf. vegna yfirtöku á innstæðuskuldbindingum SPRON með því að gefa út skuldabréf til bankans. Allar eignir hins nýja félags, sem og hlutabréf í því, skyldu veðsett til tryggingar fyrir skuldabréfinu. Hinn 22. júní 2009 undirrituðu Nýi Kaupþing

²⁰ Skýrsla stjórnlaganefndar, II. bindi, bls. 119–20.

http://www.stjornlagarad.is/other_files/stjornlagarad/skyrsla-stjornlaganefndar/skyrsla_stjornlaganefndar_seinna_bindi.pdf

²¹ http://www.ríkisendurskodun.is/fileadmin/media/skyrslur/endurskodun_ríkisreiknings_2009.pdf

banki og Drómi samning um endurgreiðslu skuldar og veðsamninga vegna skuldbindinga í samræmi við ákvörðun Fjármálaeftirlitsins. Fjárhæð skuldabréfsins nemur 96,7 ma.kr. Í samningi fjármálaráðherra við skilanevnd Kaupþings banka frá 17. júlí 2009 er því lýst yfir að stjórnvöld muni halda Kaupþingi banka og Nýja Kaupþingi banka skaðlausum vegna kröfu þess síðarnefnda á hendur Dróma. Í bréfi fjármálaráðuneytisins til Nýja Kaupþings banka, dagsettu 20. ágúst 2009, kemur síðan fram að ríkissjóður beri fjárhagslega ábyrgð gagnvart bankanum ef greiðslufall verður af umræddu skuldabréfi. Samkvæmt bréfinu er skuldbinding ríkissjóðs byggð á ákvæðum 1. gr. laga nr. 125/2008 um heimild til fjárveitinga úr ríkissjóði vegna sérstakra aðstæðna á fjármálamarkaði.

Í hinu tilvikinu tók Íslandsbanki yfir skuldbindingar Straums-Burðaráss fjárfestingarbanka vegna innlána í höfuðstöðvum bankans á Íslandi skv. samkvæmt ákvörðun Fjármálaeftirlitsins frá 17. mars 2009. Skyldi Straumur-Burðarás gefa út skuldabréf til Íslandsbanka sem endurgjald. Allar eignir Straums-Burðaráss voru veðsettar bankanum til tryggingar skuldabréfinu. Íslandsbanki og fjármálaráðuneytið gerðu samkomulag 3. apríl 2009 sem felur í sér að ráðuneytið skuldbatt sig til að taka við framangreindu skuldabréfi og afhenda bankanum þess í stað ríkisskuldabréf. Bréfin skyldu, ef á þyrfti að halda, vera hæf til notkunar í endurhverfum viðskiptum við Seðlabanka Íslands ef og þegar lausafjárþörf myndaðist hjá Íslandsbanka vegna þessara innlánskuldbindinga. Í samkomulaginu fólst einnig að Íslandsbanki skuldbatt sig til að fjármagna greiðslur Straums-Burðaráss á innlánum bankans í Danmörku sem námu 45 milljónum evra. Fjármálaráðuneytið skuldbatt sig til að afhenda Íslandsbanka ríkisskuldabréf í skiptum fyrir skuldabréf Straums-Burðaráss vegna þessara innlána. Útgefið skuldabréf nemur 43,7 ma.kr. og er með lokagjald daga 31. mars 2013. Hafi Íslandsbanki ekki fengið fullnaðargreiðslu þann dag er bankanum heimilt að halda eftirstandandi skuldabréfum. Í framangreindu samkomulagi felst í reynd að ríkissjóður tekur á sig áhættu vegna skuldabréfsins sem Íslandsbanki tók við sem greiðslu fyrir innstæðuskuldir Straums-Burðaráss og kann því að verða fyrir kostnaði vegna þess.

Ríkisendurskoðun segir í skýrslu sinni um endurskoðun ríkisreiknings 2009 að í báðum framangreindum samningum felist ákveðin skuldbinding af hálfu ríkissjóðs sem gæti leitt til útgjalda á næstu árum. Hafi verið um að ræða gilda ábyrgðarskuldbindingu, sem stofnað hafði verið til á grundvelli heimilda í lögum nr. 125/2008 („neyðarlögin“), hefði átt að tilgreina hana eins og aðrar ábyrgðir í ríkisreikningi 2009 ásamt mati á því hversu mikið af henni kynni að falla á ríkissjóð. Ef á hinn bóginn var ekki um eiginlega ábyrgðarskuldbindingu að ræða, heldur formlegar viljayfirlýsingar, þurfi að ákveða hvort, og þá með hvaða hætti, beri að geta um þær í ríkisreikningi. Í skýringum með ríkisreikningi fyrir 2010 er síðan gerð grein fyrir ofangreindum málum.²² Þar er einnig getið um viljayfirlýsingar ríkisstjórnarinnar um ábyrgð á innstæðum í bönkum.

**Í RÍKISREIKNINGI
2010 ER FJALLAÐ Í
SKÝRINGUM UM
ÁBYRGÐIR RÍKISINS
VEGNA FJÁRMÁLA-
STOFNANA**

²² Sbr. skýringu 47 á bls. 81–83.

Í skýrslu Ríkisendurskoðunar um endurskoðun ríkisreiknings fyrir árið 2010 er vikið að aðstoð ríkisins við sparisjóði.²³ Þar kemur fram að í efnahagsreikningi A-hluta ríkisjóðs í árslok 2010 sé færður til eignar hlutur ríkisins í sjö sparisjóðum samtals að fjárhæð tæplega 4 ma.kr. Fjárhagsstaða margra sparisjóða í landinu hafi verið mjög bágborin vegna mikilla útlánatapa, erfiðleika við endurfjármögnun þeirra og slæmrar afkomu af rekstri. Ríkisstjórnin hafi ákveðið að grípa til ráðstafana á árinu 2010 til að styðja við áframhaldandi starfsemi sparisjóðanna og forða innlánseigendum frá því að tapa fé við gjaldþrot þeirra. Í apríl 2010 tók Fjármálaeftirlitið (FME) yfir stjórn tveggja stærstu sparisjóðanna, Byrs sparisjóðs og Sparisjóðsins í Keflavík. Hvorki Byr sparisjóður né Sparisjóðurinn í Keflavík uppfylltu lengur kröfur um fjárhagslegan styrk og höfðu reyndar verið starfræktir um skeið á undanþágu frá reglum þar um. Viðræður við kröfuhafa um fjárhagslega endurskipulagningu sparisjóðanna höfðu heldur ekki skilað árangri. Ríkið stofnaði í kjölfarið hlutafélagið Byr hf. og sparisjóðinn SpKef sem keyptu eignir sjóðanna og tóku yfir hluta af skuldum þeirra, þ.e. innistæðuskuldir, en eldri sparisjóðirnir voru settir í slitameðferð. Ríkissjóður lagði Byr hf. til 900 m.kr. hlutafjárframlag og SpKef sparisjóði sambærilegt eiginfjárframlag.

**RÍKIÐ SKULDBATT SIG
TIL AÐ VEITA BYR HF.
VÍKJANDI LÁN TIL 10
ÁRA**

Í október 2010 gerði ríkið samkomulag við Byr hf. og skilanevnd Byrs sparisjóðs (gamla Byrs) um eignarhald á Byr hf. og greiðslur þar að lútandi. Samkvæmt samkomulaginu er hluti ríkisins í Byr hf. 5,2% en Byr sparisjóður á 94,8% hlutafjárins eftir að kröfum hans á félagið hefur verið breytt í hlutafé. Heildarhlutafé Byrs hf. nemur samkvæmt samkomulaginu 17 ma.kr. Samkomulagið kveður einnig á um að ríkið veiti Byr hf. 5 ma.kr. víkjandi lán til 10 ára en með því nær félagið að uppfylla kröfur FME um 16% lágmark eigin fjár. Íslandsbanki eignaðist síðan Byr hf. og hefur FME og Samkeppniseftirlitið samþykkt samruna félagsins við bankann. Þá gerir Eftirlitstofnun EFTA (ESA) hvorki athugasemdir við samrunann né 5 ma.kr. króna víkjandi lán íslenska ríkisins til Byrs hf.

**KOSTNAÐUR RÍKISINS
VEGNA STUÐNINGS
VIÐ SPKEF SPARISJÓÐ
LIGGUR Á BILINU 11–
27 MA.KR.**

Eins og fyrr segir stofnaði ríkið nýjan sparisjóð, SpKef sparisjóð til að taka yfir innstæðuskuldir, eignir starfsemi Sparisjóðsins í Keflavík. Í mars 2011 ákvað FME að Landsbanki Íslands (NBI hf.) tæki yfir rekstur, eignir og skuldbindingar SpKef sparisjóðs með þeim hætti að sparisjóðurinn yrði sameinaður bankanum. Ákvörðunin var tekin í samráði við fjármálaráðuneytið en ráðuneytið og Bankasýsla ríkisins höfðu þá komist að þeirri niðurstöðu að heppilegra væri að sameina sparisjóðinn Landsbankanum heldur en að fjármagna hann með sjálfstæðum hætti því þannig yrði fjármögnunarkostnaður ríkisins lægri og rekstrarforsendur fyrir starfseminni styrktust. Í ákvörðun FME kemur fram að það sé mat stjórnenda SpKef sparisjóðs að eigið fé sjóðsins sé neikvætt um 11 ma.kr. og að rúmlega 19 ma.kr. vanti upp á að sparisjóðurinn fullnægi kröfum FME um lágmark eigin fjár. Hluti af samkomulagi sem gert var milli ríkisins og Landsbankans í tengslum við þessa ákvörðun FME var að ríkissjóður myndi leggja Landsbankanum til fjárframlag til að mæta neikvæðri eignarstöðu sparisjóðsins. Fjárhæð þess myndi ráðast af verðmæti eigna sparisjóðsins eins og það yrði ákvarðað með nýju verðmati. Í skýringum við árshlutareikning Landsbankans í lok júní 2011 kemur síðan fram að ágreiningur sé milli aðila um verðmat á eignum sparisjóðsins.

²³ <http://www.ríkisendurskodun.is/fileadmin/media/skyrslur/eskr2010.pdf>

Bankinn meti eignirnar á rúma 43 ma.kr. en að þær hafi áður verið metnar á tæpa 59 ma.kr. Munar þarna um 16 ma.kr. Af framansögðu má ljóst vera að ríkissjóður kann að verða fyrir umtalsverðum kostnaði vegna yfirtöku á skuldbindingum Sparisjóðsins í Keflavík. Sameining SpKef sparisjóðs við Landsbankann virðist hafa gengið út frá því að eigið fé sparisjóðsins hafi verið neikvætt um 11 ma.kr. og að sá kostnaður kæmi til með að lenda á ríkissjóði. Miðað við mat Landsbankans á verðmæti yfirtekinna eignar eru þær hins vegar um 16 m.kr. lægri en áður var talið. Fyrir liggur að úrskurðarnefnd mun fá þetta ágreiningsmál til meðferðar og er niðurstaða hennar bindandi. Fari svo að nefndin staðfesti mat bankans og að það tap lendi allt á ríkinu þarf að gjaldfæra a.m.k. 27 ma.kr. vegna þessara viðskipta í ríkisreikningi árið 2011.

Ríkið lagði einnig stofnfé í fimm minni sparisjóði á árinu 2010. Um er að ræða Sparisjóð Vestmannaeyja, Sparisjóð Bolungarvíkur, Sparisjóður Svarfdæla, Sparisjóð Norðfjarðar og Sparisjóð Þórshafnar og nágrennis. Stofnfjárframlögin voru í tengslum við uppgjör á kröfum Seðlabankans á hendur sparisjóðunum, en Seðlabankinn eignaðist þær við þrot Sparisjóðabanka Íslands hf. árið 2009. Kröfunum sem námu rúmlega 8 ma.kr. var að hluta breytt í eigið fé, víkjandi eða almenn lán, en að öðru leyti voru þær gefnar eftir. Í kjölfar tveggja dóma Hæstaréttar frá júní 2010 um lögmati gengisbundinna lána var skuldauppgjóri þriggja sparisjóða gagnvart Seðlabankanum breytt, þ.e. sparisjóða Vestmannaeyja, Þórshafnar og Svarfdæla. Bankasýsla ríkisins auglýsti á árinu 2011 til sölu hlut ríkisins í tveimur sparisjóðum, Sparisjóði Norðfjarðar og Sparisjóði Svarfdæla en ríkið hefur hug á að selja 50% hlut í þeim fyrri og 90% hlut í þeim síðari.

Hluta- og stofnfjárframlög ríkisins í sparisjóðunum eru færð til eignar í A-hluta ríkisreiknings undir liðnum „hlutabréf og eignarhlutir í fyrirtækjum“ (nánar tiltekið sem eign í félögum í E-hluta ríkisreiknings). Kostnaðarverðsreglunni er beitt, þ.e. eignin er sýnd á kostnaðarverði en hlutdeild í hagnaði og tapi er ekki færð. Þetta þýðir að bókfært verðmæti eignarhlutanna í ársreikningum viðkomandi aðila, getur verið annað en sýnt er í ríkisreikningi. Heimild til viðskipta með hluti ríkisins í sparisjóðum er að finna í 6. gr. fjárlaga fyrir árið 2010, tölulið 5.4, þar sem fram kemur að fjármálaráðherra sé heimilt að kaupa og selja hluti í innlendum sparisjóðum í tengslum við endurskipulagningu sparisjóðakerfisins. Í tölulið 5.3 segir einnig að fjármálaráðherra sé heimilt að selja hlut ríkisins í sparisjóðum sem ríkið hefur eignast hlut í á grundvelli 2. gr. laga nr. 125/2008 um heimild til fjárveitinga úr ríkissjóði vegna sérstakra aðstæðna á fjármálamarkaði o.fl.

Ríkisendurskoðun gagnrýnir að stofnað sé til umtalsverðra greiðslna úr ríkissjóði á grundvelli þess sem kalla verður „opnar heimildir“ í fjárlögum. Umræddar heimildir eru opnar því þær fela ekki í sér hámarksfjárhæðir sem koma fram í samtölu útgjalda í rekstraryfirliti (samkvæmt 1. gr. fjárlaga) eða sjóðstreymi (samkvæmt 2. gr.) ríkissjóðs. Þetta á bæði við um heimildir vegna stofnfjárframlaga og útgjalda. Að mati Ríkisendurskoðunar getur slíkt haft í för með sér að stofnað sé til mikilla fjárskuldbindinga án þess að ákvarðanir um slíkt hafi verið nægjanlega vel kynntar og ræddar með tilskildum hætti á Alþingi. Þá er hætt við að útgjöld og afkoma samkvæmt fjárlögum

**RÍKIÐ HEFUR EIGNAST
HLUT Í MINNI
SPARISJÓÐUM EN
ÓVÍST ER UM
RAUNVERULEGT
VERÐMÆTI**

**VARHUGAVERT AÐ
STOFNA TIL MIKILS
KOSTNAÐAR Á
GRUNDEVILLI
HEIMILDARÁKVÆÐA
SKV. 6. GR. FJÁRLAGA**

gefi misvísandi mynd af raunverulegum fyrirætlunum stjórnvalda sem áhrif hafa á fjárhagsstöðu ríkisins.

4.2 SKULDBINDINGAR VEGNA ICESAVE-SAMNINGA

Frá haustinu 2008 hafa stjórnvöld hér á landi átti í viðræðum við stjórnvöld í Bretlandi og Hollandi um málefni innstæðueigenda sem áttu fé á svokölluðum *Icesave*-reikningum í útibúum Landsbankans í þessum löndum. Það tryggingakerfi innstæðueigenda og fjárfesta sem var til staðar hafði ekki bolmagn til þess að reiða fram lágmarksinnstæðuþryggingu skv. tilskipun ESB frá 30. maí 1994 um innstæðuþryggingakerfi.²⁴ Stjórnvöld hér á landi hafa í þessu máli haldið fram því sjónarmiði að ákvæði um lágmarkstryggingu innstæða í bönkum skv. tilskipuninni feli ekki í sér fjárhagslega ábyrgð ríkisins vegna innstæðuþrygginga heldur aðeins þá skyldu að koma á fót innstæðuþryggingakerfi sem fullnægir skilyrðum tilskipunarinnar. Afstaða Eftirlitsstofnunar EFTA (*EFTA Surveillance Authority* eða ESA), sem tók málið til meðferðar, er hins vegar sú að aðildarríkjum Evrópska efnahagssvæðisins beri að koma á laggirnar tryggingakerfi sem í það minnsta geti staðið undir lágmarksverndinni og teljist ekki hafa fullnægt þeirri skyldu sinni geti tryggingakerfið ekki staðið undir lágmarkinu.²⁵

Í sambandi við þetta mál er einnig ágreiningur um hvort aðgerðir íslenskra stjórnvalda á grundvelli laga, nr. 125/2008, um heimild til fjárveitingar úr ríkissjóði vegna sérstakra aðstæðna á fjármálamarkaði o.fl. („neyðarlögin“) hafi falið í sér óheimila mismunun á milli innstæðueigenda í útibúum Landsbankans hér á landi og innstæðueigenda í útibúum bankans í Bretlandi og Hollandi. Eins og kunnugt er fólu aðgerðir, sem gripið var til á grundvelli þessara laga, í sér að innstæðueigendur í útibúum bankanna hér á landi höfðu áfram fullan aðgang að sínum innstæðum á meðan innstæðueigendur í útibúum bankanna erlendis máttu sæta því að hafa ekki neinn aðgang að sínum innstæðum. Bein eða óbein mismunun á grundvelli þjóðernis er óheimils skv. EES-samningnum og er tekist á um hvort aðgerðir stjórnvalda falli undir það ákvæði. Eftirlitsstofnun EFTA hefur núna vísað báðum þessum álitamálum til EFTA-dómstólsins. Reyndar standa vonir til þess að eignir þrotabús Landsbankans dugi til að standa undir forgangskröfum, þ.m.t. vegna innlána í útibúum bankans í Bretlandi og Hollandi.

Alþingi hefur á undanförunum árum þrívægis lögfest heimild til fjármálaráðherra um að ríkissjóður ábyrgist skuldbindingar Tryggingarsjóðs innstæðueigenda og fjárfesta vegna lána frá breska og hollenska ríkinu til að standa straum af lágmarksgreiðslum vegna innstæðuþrygginga á *Icesave*-reikningunum. Þann 28. ágúst 2009 setti Alþingi lög nr. 96/2009 um heimild til handa fjármálaráðherra, fyrir hönd ríkissjóðs, til að ábyrgjast lán Tryggingarsjóðs innstæðueigenda og fjárfesta frá breska og hollenska ríkinu til að standa straum af greiðslum til innstæðueigenda hjá Landsbanka Íslands hf. samkvæmt samningum dags. 5. júní 2009. Bresk og hollensk stjórnvöld féllust ekki á

²⁴ Directive 94/19/EC.

²⁵ Sjá áminningarbréf ESA til íslenskra stjórnvalda frá 26. maí 2010, svarbréf íslenskra stjórnvalda við því 2. maí 2011 og rökstutt álit ESA frá 10. júní 2011:

<http://www.eftasurv.int/press-publications/press-releases/internal-market/nr/1464>

<http://www.efnahagsraduneyti.is/frettir/frettatilkynningar/nr/3230>

ÁGREININGUR ER Á
MILLI STJÓRNVALDA
HÉR Á LANDI OG
EFTIRLITSSTOFUNAR
EFTA (ESA)

VAR INNSTÆÐU-
EIGENDUM
MISMUNAD Á
GRUNDEVILLI ÞJÓÐ-
ERNIS?

Þau skilyrði ábyrgðarinnar sem lögin mæltu fyrir um og því voru samningarnir ekki staðfestir. Þann 30. desember 2009 setti Alþingi lög, nr. 1/2010, um breytingu á fyrrgreindum lögum nr. 96/2009, um heimild til handa fjármálaráðherra, fyrir hönd ríkissjóðs, til að ábyrgjast lán Tryggingarsjóðs innstæðueigenda og fjárfesta frá breska og hollenska ríkinu til að standa straum af greiðslum til innstæðueigenda hjá Landsbanka Íslands hf. Forseti Íslands neitaði hins vegar að staðfesta lögin og vísaði þeim til þjóðaratkvæðagreiðslu. Sú atkvæðagreiðsla fór fram 6. mars 2010 og voru lögin felld með 93% greiddra atkvæða. Loks samþykkti Alþingi 22. febrúar 2011 lög, nr. 13/2011, um heimild til handa fjármálaráðherra til að staðfesta samninga, sem áritaðir voru í London 8. desember 2010, um ábyrgð á endurgreiðslu Tryggingarsjóðs innstæðueigenda og fjárfesta til breska og hollenska ríkisins á kostnaði af greiðslu lágmarks-tryggingar til innstæðueigenda í útibúum Landsbanka Íslands hf. í Bretlandi og Hollandi og greiðslu eftirstöðva og vaxta af þeim skuldbindingum. Forseti Íslands féllst heldur ekki á að staðfesta þessi lög og vísaði þeim til þjóðaratkvæðagreiðslu sem fór fram 9. apríl sl. Niðurstaða hennar var að lögin voru felld með 59% greiddra atkvæða og því stofnaðist ekki til ábyrgðar ríkisins á grundvelli þeirra. Vorið 2011 felldi Alþingi úr gildi upphaflegu lögin (nr. 96/2009) um skilyrta ábyrgð ríkisins á lánum Tryggingarsjóðs innstæðueigenda og fjárfesta.

Eins og ljóst má vera af ofangreindri málsmeðferð líta stjórnvöld svo á að engar lagalega bindandi skuldbindingar vegna innstæðutrygginga í bönkum og samningum þar um geti stofnast gagnvart íslenska ríkinu nema með staðfestum lögum þar að lútandi. Þar sem engin slík lög hafa verið staðfest sé lagaleg skuldbinding ekki fyrir hendi. Ríkisendurskoðun hafði áður en til þessara atburða kom og reyndar einnig síðar látið í ljós þá afstöðu sína að Tryggingarsjóður innstæðueigenda og fjárfesta væri ekki ríkisaðili og ríkið bæri ekki fjárhagslega ábyrgð á skuldbindingum hans. Í skýrslu stofnunarinnar um endurskoðun ríkisreiknings vegna ársins 2007 segir þannig: „Ríkisendurskoðun hefur áður lagt til að ríkisreikningsnefnd taki til skoðunar hvort fella beri Tryggingarsjóð innstæðueigenda og fjárfesta úr D-hluta ríkisreiknings. Að mati stofnunarinnar eru ekki lagalegar forsendur fyrir birtingu sjóðsins í ríkisreikningi enda getur hann með engu móti talist eign ríkisins og það ber heldur ekki ábyrgð á skuldbindingum hans.“ Við þessu var orðið og er ársreikningur Tryggingarsjóðsins ekki birtur í ríkisreikningi frá árinu 2008 að telja.

Rétt er samt að halda því til haga sem fyrr segir að Eftirlitsstofnun EFTA hefur komist að öndverðri niðurstöðu um þetta mál og má gera ráð fyrir að þar sem ekki tókst að ljúka málinu með samningum muni niðurstaða þess að ráðast fyrir dómstólum. Af þeim sökum er ástæða til að geta um þann ágreining sem um þetta mál er í skýringum með ríkisreikningi og er það gert í ríkisreikningi fyrir árið 2010.²⁶

LÖG UM AÐ HEIMILA RÍKISÁBYRGÐ VEGNA ICESAVE-SAMNINGA TÓKU EKKI GILDI

RÍKISENDURSKOÐUN HEFUR TALIÐ AÐ RÍKIÐ BÆRI EKKI ÁBYRGÐ Á SKULDBINDINGUM SJÓÐSINS

ÁGREININGI UM MEINTA ÁBYRGÐ RÍKISINS VEGNA INNSTÆÐNA HEFUR VERIÐ VÍSAÐ TIL EFTA-DÓMSTÓLSINS

²⁶ Sjá skýringu nr. 47 á bls. 81–83 í ríkisreikningi 2010, heildaryfirliti.

5 SKULDBINDINGAR VEGNA LÍFEYRIS- RÉTTINDA

**SKULDBINDINGAR
RÍKSINS VEGNA B-
DEILDAR LSR ERU
SÝNDAR Í RÍKIS-
REIKNINGI**

Lengi vel voru lífeyrisskuldbindingar ríkisins ekki færðar í ríkisreikning til gjalda og skuldar, heldur var aðeins greiddur lífeyrir færður þar til gjalda. Við gerð ríkisreiknings fyrir árið 1989 voru hins vegar áfallnar lífeyrisskuldbindingar ríkissjóðs í fyrsta sinn færðar í ríkisreikninginn. Sama máli gegndi einnig um áfallin vaxtagjöld umfram áfallnar vaxtatekjur, ógreiddar skuldbindingar vegna verkaskiptingar ríkis og sveitarfélaga auk ýmissa framlaga ríkisins til framkvæmda og rekstrar lögum samkvæmt. Með þessu móti var stigið stórt skref við að færa reikningsskil ríkisins af greiðslugrunni yfir á rekstrargrunn til samræmis við viðurkenndar reikningsskilavenjur.

Í ríkisreikningi ársins 2010 eru skuldbindingar A-hluta ríkissjóðs vegna lífeyris taldar vera 345,1 ma. kr. Af þessum skuldbindingum eru 84,3% vegna B-deildar Lífeyrissjóðs starfsmanna ríkisins (LSR), 9,8% vegna Lífeyrissjóðs hjúkrunarfræðinga og 5,9% eru vegna lífeyrisréttinda þingmanna, ráðherra, forseta, æðstu embættismanna, starfsmanna gömlu ríkisbankanna og starfsmanna stofnana sem reknar eru sameiginlega af ríki og sveitarfélögum (t.d. öldrunarstofnanir).

**SKULDBINDINGAR
VEGNA B-DEILDAR
LSR NÁMU 345,1
MA.KR. Í ÁRSLOK
2010**

Skuldbinding ríkisins vegna lífeyris er þannig tilkomin að ríkið ábyrgist að starfsmenn, sem eiga aðild að B-deild LSR og aðrir sem svipað háttar til um, fái eftirlaunagreiðslur óháð innborguðum iðgjöldum og ávöxtun þeirra. Starfsmenn ávinna sér ákveðin réttindi fyrir hvert ár í starfi, ýmist skv. svokallaðri meðaltalsreglu eða eftirmannsreglu.²⁷ Reiknað er út virði lífeyrisgreiðsla skv. þeim réttindum sem starfsmenn hafa áunnið sér og frá þeirri fjárhæð dregnar iðgjaldagreiðslur, bæði starfsmanna og ríkisins, fyrirframgreiðslur ríkisins upp í lífeyrisskuldbindingarnar og ávöxtun sem fengist hefur á þessa fjármuni. Mismunurinn er sú fjárhæð sem ríkið er skuldbundið að greiða. Lífeyriskerfi þeirra starfsmanna sem hér um ræðir er því í reynd sambland af söfnunarsjóðs- og gegnumstreymislífeyriskerfi.

5.1 ÁBYRGÐ Á SKULDBINDINGUM A-DEILDAR LSR

Árið 1996 voru gerðar breytingar á lífeyrisréttindakerfi starfsmanna ríkisins sem fólu í sér að LSR var skipt í tvær deildir, A- og B-deild. Lokað var fyrir aðgang nýrra sjóðfélaga

²⁷ Lífeyrir þeirra sem taka lífeyri skv. meðaltalsreglu fylgir þróun vísitölu lífeyrisskuldbindinga fyrir opinbera starfsmenn en hún miðast við vísitölu fastra launa opinberra starfsmanna fyrir dagvinnu. Lífeyrir skv. eftirmannsreglu fylgir breytingum á launum eftirmanns lífeyrisþegans eða þeirra sem gegna sambærilegum störfum sé eftirmanni ekki til að dreifa.

að B-deildinni og að Lífeyrissjóði hjúkrunarfræðinga (LH). Ný lífeyrisdeild, A-deild LSR, var stofnuð fyrir nýja starfsmenn og þá eldri starfsmenn sem þess óskuðu. A-deild LSR er svokallaður stigastjóður þar sem sjóðfélagar fá réttindi í hlutfalli við þau iðgjöld sem greidd eru vegna þeirra til sjóðsins. Réttindin eru verðtryggð með vísitölu neysluverðs. Samkvæmt lögum um sjóðinn ber að haga iðgjöldum til hans í samræmi við skuldbindingar.

Við stofnun A-deildarinnar í ársbyrjun 1997 var reiknað út að lögbundið iðgjald þyrfti að vera 15,5% af heildarlaunum til að standa undir veittum lífeyrisréttindum. Lögbundið er að framlag launamanns sé 4,0% og er framlag launagreiðenda (ríkisstofnana) til A-deildarinnar því 11,5%. Ekki var gert ráð fyrir að ríkið tæki á sig ábyrgð vegna lífeyrisskuldbindinga A-deildarinnar. Lífeyriskerfi starfsmanna, sem eiga aðild að deildinni, væri því hreint söfnunarsjóðskerfi. Til að það gangi eftir þarf að greiða lífeyrisiðgjöld vegna starfsmanna sem eiga aðild að A-deildinni jafnóðum og myndast þá engin skuldbinding vegna þeirra hjá ríkissjóði.

Þess er samt að geta að þótt A-deild LSR hafi verið hugsuð þannig að hún væri sjálfbær, eru ákvæði í lögum um að komi í ljós við tryggingafræðilega athugun að iðgjald sjóðfélaga ásamt mótframlagi launagreiðanda dugi ekki til greiðslu á skuldbindingum þá skuli stjórn LSR hækka framlag launagreiðenda í samræmi við niðurstöðu athugunarinnar. Lífeyrisréttindi þeirra sem eiga aðild að A-deildinni eru ólík því sem gildir á almennum vinnumarkaði að því leyti að sjóðfélögum eru tryggð ákveðin lífeyrisréttindi og er mótframlag launagreiðenda látið ráðast af því hversu mikið þurfi að greiða til að standa undir réttindunum. Hjá öðrum lífeyrissjóðum eru lífeyrisréttindi hins vegar ekki tryggð með þessum hætti heldur ráðast þau af því sem samið er um að greitt skuli sem iðgjald í lífeyrissjóðina og af ávöxtun þess fjár. Þess vegna getur komið til þess, og hefur reyndar iðulega verið gert, að lífeyrisréttindi sjóðfélaga séu ýmist aukin eða skert í ljósi afkomu viðkomandi lífeyrissjóða.

Í ársreikningi LSR árið 2010 kemur fram að áfallin skuldbinding A-deildar í árslok 2010 var 166,9 ma.kr. Hrein eign sjóðsins til greiðslu lífeyris nam á sama tíma 154,5 ma.kr. Endurmat þeirra verðbréfa sem bera vexti umfram 3,5% nam 8,2 ma.kr. að teknu tilliti til núvirtis fjárfestingarkostnaðar í framtíðinni. Endurmetnar eignir sjóðsins í árslok 2010 voru því 162,7 ma.kr. Eignir sjóðsins í árslok 2010 voru samkvæmt þessu 4,2 ma.kr. lægri en áfallin skuldbinding hans eða 2,5%, en staðan var neikvæð um 4,7% árið áður. Staða A-deildarinnar versnaði á árinu 2008 en fram að því hafði sjóðurinn verið í jafnvægi. Sem fyrr segir eru réttindi sjóðfélaga verðtryggð með vísitölu neysluverðs en einungis hluti af eignum sjóðsins er verðtryggður. Mikil verðbólga hefur því slæm áhrif á stöðu sjóðsins.

Heildarstaða A-deildar LSR, þ.e. þegar reiknað er með að núverandi sjóðfélagar greiði áfram iðgjöld til ellilífeyrisaldurs og vinni sér inn réttindi í samræmi við það, er hins vegar neikvæð um 47,4 ma.kr. eða um 12% af heildarskuldbindingunni. Framreiknaðar skuldbindingar umfram eignir A-deildarinnar voru 13,2% árið 2009, 13,1% árið 2008, 2,4% árið 2007 og 0,6% árið 2006. Þessi neikvæða staða á rætur að rekja til taps á fjár-

**HÆKKA BER
MÓTFRAMLAG
LAUNAGREIÐANDA EF
ÞÖRF KREFUR**

**ÁFALLIN
SKULDBINDING A-
DEILDAR UMFRAM
EIGNIR NAM 4,2
MA.KR. Í ÁRSLOK
2010 ...**

**... EN 47,4 M.KR. EF
FRAMVEGIS ER GERT
RÁÐ FYRIR
ÓBREYTTUM
GREIÐSLUM Í
DEILDINA**

festingum vegna fjármálakreppunnar sem hófst árið 2008 en sjóðurinn átti m.a. skuldabréf banka og annarra fyrirtækja sem nú eru gjaldþrota.

Í lögum um skyldutryggingu lífeyrisréttinda og starfsemi lífeyrissjóða, nr. 129/1997, er miðað við að gripið skuli til viðeigandi ráðstafana (með skerðing réttinda eða hækkun iðgjalda) ef tryggingafræðileg athugun leiðir í ljós að það munar meiru en 10% á lífeyrisskuldbindingum og eignum sem standa að baki þeim. Sama gildir ef þessi munur hefur haldist meiri en 5% samfellt í fimm ár. Þetta 10%-mark var hækkað tímabundið í 15% til að gefa sjóðunum ráðrúm til að rétta sig af eftir áföll í kjölfar fjármálakreppunnar. Það var mat stjórnar LSR að ekki skuli hækka mótframlag launagreiðenda með vísun til þessa ákvæðis. Hins vegar hefur Fjármálaeftirlitið lýst þeirri skoðun að ofangreint ákvæði um leyfilegt frávik gildi ekki um A-deild LSR og krafist þess að stjórn LSR hækki iðgjald launagreiðenda um 4%-stig, úr 11,5% í 15,5%, þannig að heildariðgjaldagreiðsla í sjóðinn nemi samtals 19,5%. Fjármálaráðherra lagði af þessu tilefni fram á Alþingi frumvarp til breytinga á lögum um Lífeyrissjóð starfsmanna ríkisins þess efnis að fyrrgreind vikmörk 39. gr. skuli einnig eiga við um A-deild LSR og var frumvarpið samþykkt sem lög í desember 2011.

Í ljósi þess að lagaákvæði um A-deild LSR gera ráð fyrir að iðgjöld launagreiðenda séu hækkuð ef á þarf að halda til að standa undir skuldbindingum sjóðsins, í stað þess að skerða lífeyrisréttindi, þarf að mati Ríkisendurskoðunar að fást niðurstaða um hvort ríkissjóði beri að færa til skuldar hjá sér halla A-deildarinnar sem ógreidd iðgjöld að fjárhæð 47,4 ma.kr. í lok ársins 2010. Hallast stofnunin að því að svo eigi að vera. Skiptir þá ekki máli þótt samþykkt hafi verið lagabreyting um að fresta því um sinn að bregðast við þessum mismuni með hækkun iðgjalda. Í þessu sambandi skiptir trauðla heldur máli þótt stjórn LSR hafi ekki lýst slíkri kröfu á hendur þeim ríkisaðilum sem hlut eiga að máli. Ekki er líklegt að núverandi iðgjaldagreiðslur og ávöxtun þeirri muni duga í bráð til að rétta af þann halla sem myndast hefur. Í skýringum með ríkisreikningi 2010 er gerð grein fyrir hugsanlegri skuldbindingu vegna A-deildar LSR þótt hún sé ekki færð í efnahagsreikning ríkisins með sama hætti og gert er með skuldbindingar vegna B-deildarinnar.

Því verður ekki svarað hér hvort stjórnvöld gætu með lagabreytingu afnumið með öllu skyldu launagreiðenda um að greiða hærra mótframlag. Með öðrum orðum hvort með einfaldri lagabreytingu megi kveða á um að réttindi í A-deild lúti sömu reglum og almenna lífeyrissjóðakerfið, þ.e. að réttindi ákvarðist af umsömdum iðgjaldagreiðslum og þeirri ávöxtun sem næst, í stað þess að kveðið sé á um að mótframlag launagreiðanda sé það hátt að iðgjöldin standi undir lífeyrisréttindunum. Geti stjórnvöld þannig afnumið skyldu sína til greiðslu hærri iðgjalda bótalaust myndi engin lagaleg skuldbinding ríkisins vera til staðar vegna mismunar eigna og skulda A-deildarinnar.

5.2 ÁBYRGÐ RÍKISINS Á SKULDBINDINGUM B-DEILDAR LSR OG LH VEGNA ANNARRA EN RÍKISAÐILA

Starfsmenn ýmissa félaga og samtaka, sem ekki geta talist eiginlegir ríkisaðilar, hafa í gegnum tíðina fengið aðild að B-deild LSR og má þar nefna starfsmenn sparissjóða,

**AÐGERÐUM HEFUR
VERIÐ FRESTAÐ MEÐ
LÖGUM**

**Á AÐ FÆRA NEIKVÆÐA
STÖÐU A-DEILDAR
SEM IÐGJALDASKULD
RÍKISSJÓÐS VIÐ
SJÓÐINN?**

stéttarfélag, stjórnmalaflokka, sveitarfélag og ýmissa aðila með bakábyrgð sveitarfélag, s.s. sjálfseignarstofnana á þeirra vegum. Sama máli gegnir einnig um starfsmenn ýmissa heilbrigðisstofnana sem greiddu iðgjöld til Lífeyrissjóðs hjúkrunarfræðinga (LH). Bakábyrgð ríkisins á lífeyrisskuldbindingum nær til allra skuldbindinga B-deildar LSH og til skuldbindinga LH og þar með einnig til skuldbindinga vegna lífeyrisþega sem eiga aðild að þessum sjóðum þótt þeir hafi starfað hjá öðrum launagreiðanda en ríkinu.

**LSR OG LH EIGA LÍKA
KRÖFUR Á AÐRA
LAUNAGREIÐENDUR
EN RÍKIÐ**

Launagreiðendur sem hér um ræðir eiga bæði að standa skil á iðgjöldum vegna starfsmanna sinna og hækkunum sem verða á lífeyrisgreiðslum vegna áunninna réttinda sjóðfélaga. Gróft mat sem gert var árið 2008 sýnir að ef launagreiðandi stendur skil á þessum greiðslum duga þær til þess að standa undir helmingi af áunnum lífeyrisréttindum sjóðfélaga. Það sem upp á vantar lendir hins vegar á ríkissjóði þegar fram líða stundir vegna bakábyrgðar hans á skuldbindingum þessara tveggja lífeyrissjóða. Af þeirri ástæðu er um helmingur skuldbindingarinnar, sem alls nemur 17,3 ma.kr. í árslok 2010, sýndur í ríkisreikningi sem hluti af lífeyrisskuldbindingum ríkisins, þ.e. 8,8 ma.kr.

**RÍKISSJÓÐUR HEFUR
ÞEGAR FÆRT HJÁ SÉR
UM HELMING
SKULDBINDINGAR-
INNAR ...**

Starfsemi margra þeirra aðila sem ofangreint á við um felst í að veita heilbrigðisþjónustu og umönnun og er að stórum hluta fjármögnuð með árlegum framlögum úr ríkissjóði á grundvelli samninga eða ákvæða laga. Það veldur áhyggjum að fjárhagsstaða margra þessara stofnana er með þeim hætti að ekki verður séð að þær hafi að óbreyttu bolmagn til þess að standa undir lífeyrisskuldbindingum sínum að fullu þegar til greiðslu þeirra kemur. Nefna má sem dæmi að eftirlaunaskuldbindingar sem færðar eru í ársreikning sjúkrastöðvar Samtaka áhugamanna um áfengisvandamálið (SÁÁ) námu 539 m.kr. í árslok 2010. Í samningi sem er í gildi er á milli samtakanna og ríkisins kemur fram að samtökin bera ábyrgð á greiðslu launatengdra gjalda, þ.m.t. vegna lífeyrisgreiðslna, en ljóst má vera að þau koma varla til með að geta staðið undir þeim í náninni framtíð með óbreyttu framlagi. Svipaða sögu má segja af fleiri aðilum. Framlög ríkisins til þessara aðila hafa ekki miðað við það að tekið væri tillit til áfallinna lífeyrisskuldbindinga. Enda þótt ríkið beri ekki beina fjárhagslega ábyrgð vegna þessara skuldbindinga má engu að síður vera ljóst að í það minnsta sá hluti skuldbindinganna sem er við B-deild LSR og aðra lífeyrissjóði sem njóta bakábyrgðar ríkisins, getur fallið á ríkið. Heildarfjárhæð skuldbindinga sem LSR og LH færa sem kröfu á þessa aðila nemur um 8,5 ma.kr. og er ríkið í bakábyrgð fyrir henni.

**... EN ÓVÍST ER AÐ
VIÐKOMANDI
LAUNAGREIÐENDUR
SÉU AÐ ÓBREYTTU
FÆRIR UM AÐ STANDA
UNDIR AFGANGINUM**

Árið 2004 samdi ríkið við Reykjavíkurborgar um skiptingu lífeyrisskuldbindinga sem hvíla á stofnunum sem þessir aðilar höfðu rekið saman í gegnum tíðina. Fjárhæðin sem færð er í reikningsskil ríkisins og er ætlað að mæta þessu nam 5 ma.kr. í árslok 2010. Ekki hefur verið gert sambærilegt samkomulag við önnur sveitarfélög en fjármálaráðuneytið hefur átt í viðræðum við þau um þessi mál.

6 SKULDBINDINGAR VEGNA LEIGU

OPINBERIR AÐILAR
TAKA Í VAXANDI MÆLI
EIGNIR Á LEIGU TIL
LANGS TÍMA Í STAÐ
ÞESS AÐ KAUPA ÞÆR

Það hefur færost í vöxt að opinberir aðilar, bæði ríki og sveitarfélög, leigi eignir í stað þess að kaupa þær. Í stað þess að ráðast í framkvæmdir fyrir eigin reikning eru gerðir leigusamningar við einkaaðila, oft undir formerkjum svokallaðra einkaframkvæmda.²⁸ Í sumum tilvikum eru eldri eignir seldar og síðan teknar aftur á leigu (e. *sale-and-leaseback*). Leigusamningar eru iðulega gerðir til langs tíma og fela í sér ýmis skilyrði sem gera þá ólíka hefðbundnum leigusamningum. Það skýrist m.a. af því að leigusalinn leggur oft út í verulega fjárfestingu vegna sérhæfðra eigna sem takmarkaður markaður er fyrir væri samningi sagt upp. Hjá sumum sveitarfélögum virðist þessi aðferð mikið til hafa komið í stað hefðbundinnar lántöku og framkvæmda fyrir eigin reikning án þess að endilega verði séð hvert hagræðið hafi verið af því að taka eign á leigu til langs tíma í stað þess að byggja eða kaupa hana.

Auk leigusamninga um stærri verkefni hefur einnig tíðkast að opinberir aðilar geri leigusamninga um afnot af ýmiss konar tækjabúnaði og áhöldum, t.d. bifreiðum, tölvum o.s.frv. Slíkir samningar eru hins vegar almennt til skemmri tíma og kveða á um lægri fjárhæðir enda líftími viðkomandi eigna oft styttri og verðmæti þeirra minna.

6.1 REIKNINGSSKILALEG MEÐFERÐ LEIGUSAMNINGA

MEÐHÖNDLA SKAL
FJÁRMÖGNUNAR-
LEIGU MEÐ SAMA
HÆTTI Í BÓKHALDI
EINS OG EF EIGNIR
HEFÐI VERIÐ KEYPT

Reikningsskilastaðall um meðferð leigusamninga (IAS 17 Leases) gengur út frá því að leigusamningar séu flokkaðir sem fjármögnunarleiga ef öll áhætta og ávinningur sem fylgir eigninni færast yfir á leigutaka. Hvers konar leigusamningar sem ekki eru fjármögnunarleiga teljast vera samningar um rekstrarleigu. Staðalinn leggur áherslu á að horft sé á efni umfram form í þessu sambandi. Með því er leitast við að fyrirbyggja að ákvarðanir um með hvaða hætti ráðist er í framkvæmdir, þ.e. með kaupum eða leigu, séu ekki teknar með það fyrir augum að halda skuldbindingum utan efnahags (það sem kallað er „*off-balance-sheet financing*“). Samkvæmt IAS 17 telst leigusamningur vera fjármögnunarleigusamningur ef eitt eða fleiri eftirtalinna skilyrða eiga við:

1. Eignarhald á eigninni færast yfir til leigutaka við lok leigutímans.
2. Leigutaki hefur kauprétt á eigninni sem vænta má að sé verulega lægri en gangvirði eignarinnar í lok leigutímans.

²⁸ Með hugtakinu einkaframkvæmd (e. *public-private partnership*) er líka stundum átt við verkefni sem fela í sér að ríkið gerir sérleyfissamninga (e. *concession agreements*) við einkaaðila um framkvæmdina eða verkefnið. Nánar er fjallað um samning af því tagi í næsta kafla.

3. Leigutíminn nær yfir meginhluta endingartíma eignarinnar, jafnvel þótt eignarréttur sé ekki yfirfærður í lok samningstímans.
4. Núvirði lágmarksleigu er a.m.k. sama fjárhæð og næstum allt gangvirði leigðu eignarinnar við upphaf samningstímans.
5. Leigða eignin er í eðli sínu sérhæfð þannig að aðeins leigutaki getur notað hana án þess að gerðar séu á henni miklar breytingar.

IAS 17 skilgreinir ekki nánar hvað telst vera „meginhluti“ endingartíma eignarinnar (sbr. skilyrði nr. 3) og „næstum allt“ gangvirði leigðu eignarinnar við upphaf samningstímans (sbr. skilyrði 4). Í því sambandi má hins vegar horfa til bandarískra reikningskilastaðla sem eru keimlíkir alþjóðlegu stöðlunum en þar eru mörkin sett við 75% eða meira af endingartímanum og 90% eða meira af gangvirðinu.

Ríkisendurskoðun sendi ríkisreikningsnefnd minnisblað þann 30. ágúst 2010 þar sem vakin er athygli á þeim reikningskilareglum sem gilda um meðferð leigusamninga sem ríkið gerir. Í niðurlagi minnisblaðsins kemur fram að það sé álit Ríkisendurskoðunar að meðferð leigusamninga í reikningskilum ríkisins eigi að vera í samræmi við ofangreindan alþjóðlegan reikningskilastaðal, IAS 17, eins og við getur átt miðað við sérreglur um reikningsskil ríkisins.²⁹ Þessi niðurstaða er í samræmi við álit Félags löggiltra endurskoðenda frá árinu 2001 um svokallaða einkaframkvæmdasamninga á vegum sveitarfélaga.³⁰ Verði síðar gerðar breytingar á IAS 17 staðlinum er það álit Ríkisendurskoðunar að reikningsskil ríkisins skuli að óbreyttum reglum fylgja þeim breytingum.

Þegar kemur að færslu leigusamninga í bókhald ríkisins þarf engu að síður að taka afstöðu til þess misræmis sem leiðir af sérreglu ríkisaðila í A-hluta um færslu varanlegra rekstrarfjármuna. Samkvæmt alþjóðlegum reikningskilastöðlum ber að eignfæra fjármögnunarleigusamninga sem varanlega rekstrarfjármuni en skv. sérreglu í lögum um fjárreiður ríkisins eru varanlegir rekstrarfjármunir hins vegar gjaldfærðir að fullu jafnóðum og þeirra er aflað. Því vaknar sú spurning hvort færa eigi fjármögnunarleigusamninga einnig að fullu til gjalda með sama hætti. Það er álit Ríkisendurskoðunar að svo þurfi að gera enda ætlast til þess að farið sé með fjármögnunarleigusamninga með sama hætti og varanlega rekstrarfjármuni.

Þrátt fyrir ákvæði IAS 17 staðalsins um leigu hefur engu að síður verið ákveðinn misbrestur á að honum væri fylgt og því liggja fyrir tillögur á vettvangi alþjóðlega reikningsskilaráðsins um að breyta staðlinum á þá leið að allir leigusamningar

ATHYGLI RÍKIS- REIKNINGSNEFNDAR VAKIN Á ÁLITAMÁLUM TENGDUM MEÐFERÐ LEIGUSAMNINGA

SÉRREGLA RÍKISINS UM MEÐFERÐ VARANLEGRA REKSTRARFJÁRMUNA SKAPAR MISRÆMI

²⁹ Alþjóðlega reikningsskilaráðið hefur einnig gefið út staðal, IPSAS 13 um leigusamninga opinberra aðila. Ákvæði hans eru sambærileg ákvæðum IAS 17. Sjá IPSAS 13 hér: http://www.ipsas.org/PDF_ipsas_standards_ifac/2006_A17_IPSAS_13.pdf

Nokkrir fleiri alþjóðlegir reikningsskilastaðlar hafa verið lagaðir að þörfum opinberra aðila og gefnir út sem alþjóðlegir reikningsskilastaðlar fyrir opinbera aðila (*IPSAS, International Public Sector Accounting Standards*).

³⁰ http://www.fle.is/fle/leitarnidurstodur/frettir/?ew_0_a_id=80899

verði færðir í efnahagsreikning. Slík breyting hefur þegar tekið gildi hvað varðar reikningsskil sveitarfélaga hér á landi (sbr. álit reikningsskila- og upplýsinganefndar nr. 1/2010). Reyndar er ráð fyrir því gert í drögum að nýjum staðli um leigu að eignfærslan verði flokkuð sem óefnisleg eign, svokallaður afnotaréttur, fremur en varanlegur rekstrarfjármunur. Núverandi reglur um færslu varanlegra rekstrarfjármuna í reikningsskilum ríkisins myndu þá leiða til ósamræmis á eignahliðinni hvað varðar meðferð leigusamninga og framkvæmda fyrir eigin reikning sem vart verður hjá komist nema með því að leggja af sérregluna um gjaldfærslu rekstrarfjármuna og færa þá þess í stað til eignar og afskrifa á líftíma. Slík breyting kallar á að ákvæði 14. gr. laga um fjárreiður ríkisins verði fellt niður.

NÁNAR UM FÆRSLU FJÁRMÖGNUNARLEIGUSAMNINGA Í REIKNINGSSKIL

Flokkun leigusamninga fer fram við upphaf samningstímans og eru fjárhæðir eign- og skuldfærslu ákvarðaðar þá. Leigutaki skal færa fjármögnunarleigu til eignar og skuldar í efnahagsreikning sinn með fjárhæðum sem eru jafnvirði gangvirði leigðu eignarinnar í upphafi samningstímans eða núvirði lágmarksleigugreiðslna, hvort sem lægra reynist. Við útreikning á núvirði lágmarksleigugreiðslna er afvöxtunarþátturinn innreiknaðir vextir leigusala, ef hægt er að ákvarða þá, en annars skal nota lánskjör leigutaka af nýju fjármagni.

Ef eignin er fyrnanleg er hún fyrnd á leigutímanum. Ef ekki er nægjanlega víst hvort eignarhald á eigninni flytjist til leigutaka í lok leigutímans verður að fyrna eignina á leigutímanum eða á nýtingartíma hvort sem styttra er. Ef líklegt er talið að eignarhald á eigninni flytjist til leigutaka í lok leigutímans verður að fyrna eignina á nýtingartíma hennar. Virðisrýrnun leigðra eigna ber að meta í samræmi við reikningsskilastaðal um virðisrýrnun eigna (IAS 36).

Leigugreiðslum er skipt upp í vaxtagjöld og afborganir. Vöxtum ber að dreifa á tímabilin þannig að vaxtagjöld verði föst prósentu milli tímabila ef miðað er við eftirstöðvar skuldarinnar. Skilyrtar leigugreiðslur eru gjaldfærðar um leið og þær falla til. Greiðsla skuldarinnar og skipting afborgunar upp í afborgun og vaxtaþátt hefur ekki áhrif á bókfært verð eignarinnar.

Bókfæra skal leigusamninga í efnahag þegar eign hefur verið afhent til notkunar eða í öðru umsömdu ástandi en ekki þegar t.d. samningur er gerður. Fyrir þessu má færa þau rök, sem eru grundvöllur að færslu viðskipta í reikningsskilum almennt, að afhending vöru og þjónustu er bókfærð þegar áhætta er flutt frá kaupanda til seljanda, hvort sem það er áhætta af eignarhaldi eða öðrum umsömdum þáttum. Eftir atvikum er samt rétt að geta um slíka samninga í skýringum þegar þeir hafa verið undirritaðir og samþykktir.

6.2 DÆMI UM VERKEFNI SEM KUNNA AÐ FALLA UNDIR REIKNINGSSKILASTAÐLA UM LEIGU

Haustið 2009 samþykkti ríkisstjórnin áætlun um byggingu hjúkunarheimila með samtals 361 hjúkrunarrými í níu sveitarfélögum á árunum 2010–2013. Áætlaður kostnaður við framkvæmdir nemur um 9 ma.kr. Fram hefur komið að gert sé ráð fyrir

að viðkomandi sveitarfélög annist hönnun og byggingu heimilanna í samræmi við viðmið velferðarráðuneytisins en að Íbúðalánasjóður láni til framkvæmdanna. Framkvæmdasjóði aldraðra eða velferðarráðuneytinu er síðan ætlað að greiða húsaleigu næstu 40 ár til viðkomandi sveitarfélaga og reiknast hún sem ígildi stofn-kostnaðar.

Ríkisendurskoðun tekur ekki afstöðu til þeirrar ákvörðunar að ráðast í byggingu hjúkrunarheimila né heldur til þess hvort rétt sé af ríkinu að fara fyrrnefnda leið við fjármögnun þeirra. Verði hún hins vegar farin ber stjórnvöldum að tryggja að skuldbindingar ríkisins verði sýndar með réttum hætti í ríkisreikningi. Að mati Ríkisendurskoðunar ber að líta á leigusamning sjóðsins við sveitarfélögin sem fjármögnunarleigusamning milli ríkisins og þeirra. Kemur þar bæði til að leigutíminn, sem er 40 ár, telst ná yfir meginhluta endingartíma eignarinnar og að leigugreiðslur virðast jafngilda í það minnsta gangvirði leigðu eignarinnar í upphafi.

Samkvæmt 30. gr. laga um fjárreiður ríkisins skal tilgreina í frumvarpi til fjárlaga þær skuldbindingar sem ráðgert er að stofna til á fjárlagaárinu vegna rekstrarverkefna og fela í sér útgjöld til lengri tíma. Þannig skal í athugasemdum með fjárlagafrumvarpi gera grein fyrir áformuðum samningum á fjárlagaárinu og áætlun um kostnað sem af þeim hlýst næstu þrjú fjárlagaár. Jafnframt skal gera grein fyrir markmiðum og ávinningi ríkisins af áformuðum samningum. Ljóst er að framkvæmdir við stækkun og endurbyggingu Landspítalans við Hringbraut og bygging nýs fangelsins á Hólmsheiði falla undir þetta ákvæði verði gerðir leigusamningar um framkvæmdirnar.

Þar sem frekari áform um byggingu nýs fangelsins hafa ekki litið dagsins ljós, svo sem um áætlaðan kostnað og fyrirkomulag fjármögnunar, eru ekki forsendur til að fjalla nánar um það mál hér.

Uppbygging Landspítalans, miðað við þær áætlanir sem unnið hefur verið út frá, er hins vegar talin kosta 51 ma.kr. á verðlagi í byrjun árs 2009.³¹ Í athugasemdum með fjárlagafrumvarpinu 2011 er gerð grein fyrir þeim samningum sem ríkið hefur þegar gert og kostnaði vegna þeirra. Í frumvarpinu er hins vegar lítil sem engin umfjöllun um þá samninga sem eru í undirbúningi, kostnaði vegna þeirra, né er gerð grein fyrir markmiðum og ávinningi. Þess ber hins vegar að geta að bygging sjúkrahússins kom til meðferðar hjá Alþingi á árinu 2010 þegar sett voru lög um heimild til að stofna hlutafélag um byggingu nýs Landspítala, nr. 64/2010. Þar kom fram að fjármálaráðherra væri heimilt að stofna opinbert hlutafélag sem hefði það að markmiði að standa að nauðsynlegum undirbúningi og láta bjóða út byggingu nýs Landspítala, háskóla-sjúkrahúss við Hringbraut í Reykjavík, og semja um að ríkið taki bygginguna á lang-

**SAMNINGAR UM
BYGGINGU
HJÚKRUNARHEIMILA
TELJAST SAMNINGAR
UM FJÁRMÖGNUNAR-
LEIGU**

³¹ Áætlaður kostnaður við bygginguna sjálfa (66 þús. fermetrar) er 33 ma.kr., endurnýjun eldra húsnæðis er talin kosta 11 ma.kr og kaup á húsbúnaði og tækjum 7 ma.kr.

**RÍKISENDURSKOÐUN
HEFUR ÁÐUR FJALLAÐ
UM BYGGINGU NÝS
LANDSPÍTALA**

tímaleigu að loknu útboði. Sérstaklega er tekið fram í lögnum að fyrir undirritun samninga að loknu útboði skuli leita samþykkis Alþingis með almennum lögum.

Í bréfi Ríkisendurskoðunar í desember 2009 til formanns verkefnisstjórnar um byggingu nýs Landspítala fjallaði stofnunin um verkefnið í ljósi fjárreiðulaga og heimildarákvæða fjárlaga. Þar væri gert væri ráð fyrir því að í 6. gr. fjárlaga 2010 yrði fjármálaráðherra gefin heimild til að stofna sérstakt hlutafélag um framkvæmdina og ráðstafa til þess eignum og/eða lóðarréttindum. Félaginu væri m.a. ætlað að standa fyrir undirbúningi og gerð útboðsgagna um einkaframkvæmd en sá hluti hönnunarvinnunnar sem skilgreinir kröfur verkkaupa (út frá þarfa- og kröfugreiningu hans) þyrfti að liggja fyrir við gerð útboðsgagna. Þá væri gert ráð fyrir að félagið tæki lán með veðheimildum í eignum sínum vegna hönnunarkostnaðar en að félagið myndi á síðari stigum gera samning við þriðja aðila („einkaframkvæmdaraðila“) um kaup á hönnunarvinnu sem lagt hefði verið í og um að hann yfirtæki lán sem fallið hefðu til hjá félaginu vegna gerðar útboðsgagna og útboðs á verkefninu. Samhliða yrði gerður leigusamningur um það húsnæði sem byggt yrði ásamt búnaði og tækjum. Þá væri gert ráð fyrir að ríkið eignaðist framkvæmdina að fullu eftir lok leigusamnings, enda væri ráð fyrir því gert að kaupverðið yrði greitt upp með leigunni.

**HEIMILDIR SKV. 6.
GR. FJÁRLAGA ERU AÐ
MÖRGU LEYTI OF
VÍÐTÆKAR**

Í bréfinu gerði Ríkisendurskoðun einnig grein fyrir afstöðu sinni til þess með hvað hætti rétt væri að leita formlegra heimilda, þ.m.t. fjárheimilda, vegna stofnunar félagsins, ráðstöfun eigna til þess og skuldbindingar sem það tækist á hendur. Bent var á að sömu sjónarmið gætu átt við um vegaframkvæmdir enda væri til þeirra stofnað með sama hætti. Bent var á að í 6. gr. fjárlaga hverju sinni væri mælt fyrir um heimildir fjármálaráðherra til að eftirgjafar gjalda, kaupa, sölu og leiga eigna, o.fl. Hins vegar hefði Ríkisendurskoðun áður bent á að heimildir greinarinnar væru að mörgu leyti of víðtækar og opnar og heildaráhrif þeirra á ríkisfjármálin þannig of óviss. Ýmis dæmi væru um að ráðist hefði verið í framkvæmdir, oft kostnaðarsamar, á grundvelli slíkra heimilda án þess að fyrir lægi hver heildarkostnaðurinn yrði og hvenær hann félli til. Eins og gefur að skilja fengju slíkar ráðstafanir í fjárlögum iðulega takmarkaða umfjöllun í tengslum við fjárlagaumræðuna, m.a. vegna þess hve mörg atriði væru samhliða til umfjöllunar og þeirrar tímapressu sem upp gæti komið við afgreiðslu fjárlaga.

Í þessu sambandi væri þó rétt að hafa í huga ákvæði 30. gr. laga um fjárreiður ríkisins nr. 88/1997 og reglugerðar nr. 343/2006 um samninga um rekstrarverkefni sem ráðuneyti og ríkisstofnanir gera til lengri tíma en eins árs. Reyndar væri ekki fullljóst að hvaða marki fyrirhuguð framkvæmd falli undir ákvæði 30. gr., bæði vegna þess fyrirkomulags sem ætlunin er að viðhafa og ekki síður vegna gríðarlegs umfangs verkefnisins. Skv. 30. gr. laganna er einstökum ráðherrum heimilt, með samþykki fjármálaráðherra, að gera verksamninga og samninga um rekstrarverkefni, sem undir ráðuneytið heyra, til lengri tíma en eins árs við þá ríkisstofnun sem sinnt hefur verkefninu, aðrar ríkisstofnanir, sveitarfélög eða einkaaðila, enda sé áætlað fyrir verkefninu í fjárlögum. Með rekstrarverkefni er átt við afmarkaða rekstrarþætti eða rekstur ríkisstofnunar í heild sinni vegna viðfangsefna eða þjónustu sem ýmist er kveðið á um í lögum að ríkið skuli veita og standa undir kostnaði af eða eru liðir í því að ríkisaðili geti rækt hlutverk sitt. Í samningi um rekstrarverkefni samkvæmt þessari

grein skal m.a. skilgreina umfang og gæði þeirrar þjónustu sem ríkissjóður kaupir, samningstíma, greiðslur úr ríkissjóði, eftirlit með þjónustu og meðferð ágreiningsmála. Lög um opinber innkaup gilda um útboð rekstrarverkefna. Samningstími skal lengstur vera sex ár í senn, en þó er heimilt að semja til lengri tíma ef verkkaupi gerir kröfu um að verksali byggji upp kostnaðarsama aðstöðu eða búnað vegna verkefnisins. Uppsagnarfrestur samnings skal stystur vera þrjú mánuðir. Fjármálaráðherra skal setja nánari reglur um undirbúning, gerð og eftirlit með samningum samkvæmt þessari grein og um þær almennu kröfur sem gera skal til samningsaðila, svo sem um fjárhagslegt bolmagn, faglega þekkingu og aðstöðu. Reglur um þetta er að finna í áður nefndri reglugerð nr. 343/2006 og er reyndar vísað til hennar í bréfi formanns verkefnisstjórnarinnar. Ákvæði þessarar greinar og reglna settra samkvæmt henni gilda með sama hætti um samninga um rekstrarverkefni sem gerðir eru samkvæmt heimild í öðrum lögum nema ríkari kröfur séu gerðar til samninganna í sérlögum. Þá er mælt fyrir um það í 30. gr. að í athugasemdum með fjárlagafrumvarpi skuli gera grein fyrir áformuðum samningum á fjárlagaárinu og áætlun um kostnað sem af þeim hlýst næstu þrjú fjárlagaár. Jafnframt skuli gera grein fyrir markmiðum og ávinningi ríkisins af áformuðum samningum.

Í fyrrgreindu bréfi Ríkisendurskoðunar kom fram það mat stofnunarinnar að nauðsynlegt væri, jafnvel þótt ákvæði 30. gr. fjárreiðulaga væru talin gilda, að setja sérlög um bygging nýs Landspítala. Ekki væri bara verið að skuldbinda ríkið til langs tíma, heldur væri jafnframt verið að ráðstafa eignum og kveða á um fyrirkomulag framkvæmda. Þetta væri einnig sá háttur sem almennt hafi verið viðhafður þegar ríkið hefði sett á laggirnar hlutafélög til að taka við verkefnum ríkisstofnana. Mætti í því sambandi t.d. nefna lög um stofnun hlutafélags um flugleiðsögubjónustu og flugvallarekstur Flugmálastjórnar Íslands (nr. 102/2006), lög um stofnun hlutafélags um Rafmagnsveitur ríkisins (nr. 25/2006), lög um stofnun Matvælarannsóknna hf. (nr. 68/2006) og lög um stofnun opinbers hlutafélags um rekstur Keflavíkurflugvallar o.fl. (nr. 76/2008), svo nokkur nýleg dæmi séu nefnd. Með slíkri lagasetningu væri hægt að mæla skýrt fyrir um heimildir til stofnunar hlutafélags, hlutverk þess, ráðstöfun eigna til félagsins, skipun stjórnar þess og forræði á málefnum félagsins (s.s. undir hvaða ráðuneyti það heyrir), hvaða reglur skuli gilda um innkaup, upplýsingaskyldu o.s.frv.

Það var með öðrum orðum mat Ríkisendurskoðunar að ekki væri fullnægjandi, í ljósi umfangs verkefnisins og þeirra skuldbindinga sem ríkið gengst undir, að afgreiða þetta einungis með heimildarákvæði í 6. gr. fjárlaga. Eins og fram hefur komið voru í framhaldi af þessu sett sérstök lög um heimild til þess að stofna hlutafélag um byggingin nýs Landspítala. Eftir sem áður þarf að tilgreina í fjárlögum hvers árs þær greiðslur og/eða skuldbindingar sem falla til á viðkomandi fjárlagaári.

**RÍKISENDURSKOÐUN
TALDI NAUÐSYNLEGT
AÐ SETJA SÉRLÖG UM
BYGGINGU
LANDSPÍTALA**

7 SKULDBINDINGAR VEGNA EINKAFRAMKVÆMDA

EINKAÐILAR KOMA
AÐ FJÁRMÖGNUN,
BYGGINGU OG
REKSTRI OPINBERRA
MANNVIRKJA

Opinber mannvirki af ýmsu tagi, t.d. vegir, brýr, jarðgöng, flugvellir, fjarskiptalagnir, sjúkrahús, fangelsi o.s.frv., hafa lengst af verið byggð og rekin af opinberum aðilum sem hafa greitt fyrir þau með skattfé. Undanfarna áratugi hafa stjórnvöld ýmissa landa hins vegar leitast við að fá einkaaðila til samstarfs um fjármögnun, byggingu og rekstur slíkra mannvirkja. Það er reyndar ekki nýtt að bygging opinberra mannvirkja sé boðin út til einkaaðila en þróunin hefur verið að bjóða líka út rekstur mannvirkisins og þá starfsemi sem þar fer fram. Slíkt fyrirkomulag hefur hér á landi verið nefnt einkaframkvæmd (*e. public-private partnership, PPP* eða *private finance initiative, PFI*).

FYRIRKOMULAG
EINKAFRAMKVÆMA
ER MEÐ ÝMSUM
HÆTTI

Fyrirkomulag einkaframkvæmda getur verið með ýmsum hætti, stundum felst verkefnið í byggingu og rekstri nýrra mannvirkja en í öðrum tilvikum er um að ræða endurbætur á eldri eignum sem stjórnvöld leggja þá fram. Þá getur tilhögun endurgreiðslu á samningstímanum ýmist verið með þeim hætti að notendur þjónustunnar greiði kostnaðinn við framkvæmdina að mestu eða öllu leyti, en einnig getur verið um það að ræða að hið opinbera greiði fyrir notkunina eða um er að ræða sambland af þessu tvennu. Jafnvel þótt gert sé ráð fyrir að notendur greiði felst aðkoma stjórnvalda eftir sem áður m.a. í því að ákveða kröfur til mannvirkisins og þjónustunnar, ákveða fyrirkomulag gjaldtöku, hugsanlega að kveða á um einkarétt viðkomandi til rekstursins, skuldbinda sig með ýmsum hætti (t.d. að leggja eða endurgera ekki vegi sem gætu breytt samkeppnisstöðu mannvirkisins) o.s.frv. Loks kann að vera mismunandi hvaða ákvæði eru um eignarhald mannvirkisins í lok samningstímans.

ÁLITAMÁL GETA
KOMIÐ UPP UM
HVERNIG SÝNA SKULI
VIÐSKIPTIN Í
REIKNINGSSKILUM

Ýmis álitamál hafa skotið upp kollinum í sambandi við það hvernig sýna skuli viðskipti vegna slíkra verkefna í reikningsskilum, bæði ríkis og einkaaðilans sem samið er við. Ljóst er að slíkir verkefni fela að jafnaði í sér aðrar og meiri skuldbindingar beggja aðila heldur en gerist og gengur um einföld vöru- og þjónustukaup enda er yfirleitt samið til langs tíma. Álitamál í sambandi við það hvernig rétt sé að gera grein fyrir viðskiptum sem falla undir einkaframkvæmdir snúast um færslu eigna og skuldbindinga og um með hvaða hætti fjalla eigi um slíkar framkvæmdir í skýringum með reikningsskilum.

Leigusamningar um húsnæði til langs tíma, sem fjallað er um í kaflanum hér að framan, eru stundum skilgreindir sem ein tegund einkaframkvæmda, einkum ef leigusala er ætlað að reka húsnæðið. Meðferð leigusamninga fellur undir IAS 17 staðalinn og vísast til umfjöllunarinnar í kaflanum hér á undan um reikningsskil vegna slíkra samninga. Þá getur í öðrum tilvikum verið rétt að skilgreina samning fremur sem styrkveitingu, einkum ef framlög eru óskilyrt. Um meðferð slíkra samninga í reikningsskilum

styrkþega er fjallað í reikningsskilastaðli IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance. Stuttlega er vikið að þeim staðli í næsta kafla.

Það er hins vegar algengara að einkaframkvæmdir séu í formi svokallaðra sérleyfissamninga (*e. service concession agreements*). Ákvæði slíkra samninga geta verið mjög mismunandi og verður að leitast við að greina hvert sé inntak samninganna. Almennt fela þeir í sér sambland af afnotum á húsnæði eða öðrum mannvirkjum til langs tíma en auk þess einhvers konar þjónustu eða rekstur á samningstímanum. Sérleyfissamningur er því skilgreindur sem sérstök tegund einkaframkvæmdar sem felur bæði í sér eign og þjónustu. Slíkir samningar eru iðulega til langs tíma (30–50 ára) og óuppsegjanlegir enda oft um að ræða nýbygginu mannvirkis sem er svo sérhæft að aðeins leigutakinn hefur not fyrir það.

SÉRLEYFIS-
SAMNINGAR ERU EIN
TEGUND EINKAFRAM-
KVÆMDA

7.1 REIKNINGSSKILALEG MEÐFERÐ SÉRLEYFISSAMNINGA

Lengi var ekki til neinn sérstakur alþjóðlegur reikningsskilastaðall um sérleyfissamninga. Alþjóðareikningsskilaráðið gaf árið 2006 út túlkun á alþjóðlegu reikningsskilastaðlunum með hliðsjón af sérleyfissamningum (IFRIC 12 „Service Concession Arrangements“). Túlkunin náði aðeins til þess hvernig einkaaðilinn meðhöndlaði slíka samninga í sínum reikningsskilum en ekki hvernig opinberi aðilinn ætti að fara með samningana í sínum reikningsskilum. Alþjóðasamtök endurskoðenda (IFAC) gáfu því nýlega út staðal um sérleyfissamninga, „IPSAS 32 Service Concession Arrangements: Grantor“ og byggir hann á sömu sjónarmiðum og koma fram IFRIC 12.³²

NÝLEGUR REIKNINGS-
SKILASTAÐALL TEKUR
Á ÁLITAEFNUM UM
FÆRSLU SÉRLEYFIS-
SAMNINGA

Sérleyfissamningur er þar skilgreindur sem bindandi samningur á milli leyfisveitanda (*e. grantor*) og rekstraraðila (*e. operator*) þar sem rekstraraðilinn notar eignina sem samningurinn kveður á um til þess að veita opinbera þjónustu (*e. public service*) fyrir hönd leyfisveitandans í tiltekinn tíma og honum er greitt fyrir þjónustuna á samningstímanum. Auk þess þurfa sérleyfissamningar í skilningi staðalsins að uppfylla bæði eftirtalin skilyrði:

- (a) Leyfisveitandinn ákvarðar eða stýrir því hvaða þjónustu rekstraraðilinn á að veita, til hverra og á hvaða verði, og
- (b) leyfisveitandinn öðlast í lok samningstímans veruleg yfirráð yfir eigninni (enda hafi hún eitthvert verðmæti í lok samningstímans).

Séu bæði ofangreind skilyrði hins vegar ekki uppfyllt fellur samningur ekki undir að vera sérleyfissamningur í skilningi IFRIC 12 og IPSAS 32.

Séu bæði skilyrðin hins vegar uppfyllt færir leyfisveitandinn eignina í sín reikningsskil sem sérleyfiseign (*e. service concession asset*) og skuldbindingu vegna samningsins á móti. Hvernig hann færir skuldbindinguna ræðst síðan af því hvernig rekstraraðilinn fær borgað. Þetta getur verið með tvennu móti eftir því hvort leyfisveitandinn eða notendur greiða rekstraraðilanum.³³

³² <http://www.ifac.org/publications-resources/ipsas-32-service-concession-arrangements-grantor>

³³ Undir þetta fella líka tilvik þar sem rekstraraðilanum er heimilað að innheimta tekjur af öðrum eignum eða aðstöðu sem sérleyfissamningurinn tekur til, t.d. með því að nota hluta eignarinnar undir eigin starfsemi, með því að reka bílastæði við eignina o.s.frv.

LEYFISVEITANDI GREIÐIR REKSTRARAÐILA (FINANCIAL LIABILITY MODEL)	NOTENDUR GREIÐA REKSTRARAÐILA (GRANT OF A RIGHT TO THE OPERATOR MODEL)
Leyfisveitandi færir eignina í sín reikningsskil sem sérleyfiseign.	
<p>Leyfisveitandi færir skuldbindingu sem hverja aðra fjárskuld (sbr. IPSAS 28, Financial Instruments: Presentation, IPSAS 29, Financial Instruments: Recognition and Measurement, og IPSAS 30, Financial Instruments: Disclosures).</p> <p>Greiðslur til rekstraraðilans eru færðar ýmist til lækkunar á skuldinni við hann eða til gjalda sem fjármagnskostnaður (e. finance charge) og sem kaup á þjónustu. Í því sambandi þarf að vera hægt að aðgreina hvað greitt er fyrir eignina og hvað fyrir þjónustuna. Ef ekki, þarf að áætla hlutdeild hvors hluta um sig í greiðslunni.</p>	<p>Leyfisveitandi færir sem skuldbindingu hjá sér þann hluta tekna af eigninni sem ekki hefur ennþá fallið til.</p> <p>Litið er svo á að leyfisveitandinn hafi skapað sér tekjur af sérleyfiseigninni með því að veita rekstraraðilanum rétt til að innheimta tekjur af notendum, en að þær tekjur skuli hann innleysa á samningstímanum og lækka um leið skuldbindinguna.</p>

Rekstraraðilinn færir eignina líka í sín reikningsskil. Ef hann fær greitt endurgjald frá leyfisveitandanum er eignin sýnd sem fjáreign (e. *financial asset*) í reikningsskilum rekstraraðilans, þ.e. óskilyrtur samningsbundinn réttur til þess að fá greitt endurgjald frá leyfisveitanda gegn því að byggja og reka tiltekna eign fyrir hann. Ef rekstraraðilinn fær endurgjaldið frá notendum er um að ræða óefnisleg eign (e. *intangible asset*) sem nánar tiltekið felst í réttinum til þess að innheimta gjöld af notendum. Skuldahlið efnahagsreiknings rekstraraðilans ræðst hins vegar af því hvernig hann fjármagnar eignina, t.d. myndi hann færa lán sem hann tekur til skuldar hjá sér.

LEYFISVEITANDI GREIÐIR REKSTRARAÐILA (FINANCIAL LIABILITY MODEL)	NOTENDUR GREIÐA REKSTRARAÐILA (GRANT OF A RIGHT TO THE OPERATOR MODEL)
<p>Rekstraraðilinn færir fjáreign (<i>financial asset</i>) í reikningsskil sín, þ.e. óskilyrtan samningsbundinn rétt til þess að fá greitt endurgjald frá leyfisveitanda gegn því að byggja og reka tiltekna eign fyrir hann.</p>	<p>Rekstraraðilinn færir óefnislega eign (<i>intangible asset</i>) í reikningsskil sín, þ.e. réttinn til að innheimta gjald af notendum eignarinnar sem hann byggir eða leggur fram. Slík eign felur ekki í sér óskilyrtan rétt til þess að fá greitt því greiðslur ráðast af því hver notkun eignarinnar verður.</p>

Í þeim tilvikum þegar greiðslan er blönduð, þ.e. rekstraraðili fær greitt bæði ákveðið gjald frá leyfisveitanda og fær rétt til gjaldtöku af notendum, þarf að skipta eignfærslu og skuldbindingu í samræmi við vægi hvers hlutar.

Til fróðleiks skal þess getið að í staðlar um gerð þjóðhagsreikninga taka nokkuð öðruvísi á málum en hér hefur verið rakið á undan. Samkvæmt ESA 95 þjóðhagsreikningastaðlinum, sem notaður er innan Evrópusambandsins, er skuldbinding ekki færð hjá ríkinu (leyfisveitanda) ef mótaðilinn (rekstraráðilinn) ber áhættu af samningnum, nánar tiltekið „byggingaráhættu“ (*construction risk*), og annað hvort „framboðs-áhættu“ (*availability risk*) eða „eftirspurnaráhættu“ (*demand risk*). Þá má ríkið heldur ekki leysa aftur til sín slíka áhættu með öðrum hætti, s.s. með ábyrgðum eða lánveitingu til framkvæmdarinnar (sbr. ESA kafla VI.5, gr. 7). Ef þessi skilyrði eru uppfyllt skal meðhöndla greiðslur í þjóðhagsreikningum eins og um sé að ræða rekstrarleigu (e. *operating lease*). Staðallinn gerir einnig ráð fyrir að í vafatilvikum sé við hæfi að horfa til annarra skilyrða, einkum til þess hvað verði um eignina í lok samningstímans (sbr. kafla VI.5, gr. 9). Þjóðhagsreikningastaðlar eiga hins vegar aðeins við um gerð þjóðhagsreikninga með sama hætti og reikningsskilastaðlar eiga aðeins við um gerð reikningsskila. Þau ríki sem hafa gengið einna lengst í einkaframkvæmdum, Bretland, Ástralía og Bandaríkin, styðjast öll núorðið við framsetningu á slíkum verkefnum í reikningsskilum ríkisins sem tekur mið af alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, en ekki þeirri framsetningu sem tíðkast í þjóðhagsreikningum.³⁴

Við mat á áhættu skv. ESA 95 skiptir einnig máli að ríkið geti fengið bætur (*penalties*) ef mótaðilinn getur ekki uppfyllt skyldur sínar um þjónustu. Ákvæði um slíkar bætur þurfa, eins og segir í staðlinum, að vera skýr í samningum og vera umtalsverðar en ekki bara táknrænar. Nýtist eignin ekki um lengri tíma þarf samningurinn einnig að kveða á um að greiðslur ríkisins falli niður á meðan. Þá þurfa að vera ákvæði um að ef hægt er að veita þjónustu fyrir lægri fjárhæð en umsamið verð skuli mótaðilinn halda öllum eða mestum hluta slíks hagnaðar (sbr. kafla VI.5, gr. 44). Ef komast á hjá því að færa skuldbindingar vegna einkaframkvæmda hjá ríkinu skv. ESA 95 má heldur ekki gera hliðar- eða eftirásamninga sem færa áhættu vegna samningana til ríkisins. Þá má ríkið ekki koma að fjármögnun að umtalsverðu leyti eða veita ábyrgðir ef uppfylla á kröfur staðalsins í þessu efni (sbr. VI.5, gr. 45 og 56–58). Í staðlinum er sérstaklega tekið fram að ef mat á því hver beri áhættuna skilar ekki skýrri niðurstöðu eða er háð veikum forsendum þá skuli horfa til ráðstöfunar viðkomandi eignar í lok leigutímans og verðmats í því sambandi (sbr. VI.5, gr. 46–51). Loks geta ákvæði um uppsögn samnings eða ef endursamið er skipt máli þegar kemur að mati á áhættu og þar með hvernig færa skuli skuldbindingar vegna þeirra (sbr. VI.5, gr. 52–55).³⁵

³⁴ Sjá m.a. *Accounting for PPP arrangements including PFI contracts*. Financial Reporting Advisory Board. December 2007. http://www.hm-treasury.gov.uk/d/frab_accounting_paper07.pdf

Richard Hemming. *PPP Accounting and Reporting Issues*. Fiscal Affairs Department. International Monetary Fund. Erindi flutt á ráðstefnu „*International Seminar on Strengthening Public Investment and Managing Fiscal Risks from Public-Private Partnerships*“. 2007. <http://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2007/ppp/pdf/rh.pdf>
The Budgetary Treatment of Leases and Public/Private Ventures. Congressional Budget Office. February 2003. <http://www.cbo.gov/ftpdocs/40xx/doc4035/02-03-LeasesReport.pdf>

³⁵ Dæmi eru um að lagfæra hafi þurft þjóðhagsreikninga vegna einkaframkvæmda sbr. álit Eurostat vegna samgönguframkvæmda í Ungverjalandi 2006. Sjá Dirk-Jan Kraan, Daniel

Þess má geta að á vettvangi Alþjóðagjaldeyrissjóðsins (IMF) hafa komið fram áhyggjur af þeirri ákvörðun Hagstofu Evrópusambandsins (Eurostat) frá 2004 að nota ofangreinda skilgreiningu við mat á því hvort færa eigi framkvæmdir í þjóðhagsreikninga eða ekki. Í grein frá 2005 segir þannig:

The IMF's FAD [Fiscals Affairs Department] views the Eurostat decision as problematic. Since the private partner typically bears most construction risk and availability risk, the decision is likely to result in most PPP assets being recorded on private sector balance sheets, even though the government will bear most demand risk. The decision could then possibly open the door to PPPs that are intended mainly to circumvent euro area fiscal rules.³⁶

Sömu áhyggjur hafa verið settar fram af hálfu Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD), en í riti stofnunarinnar sem kom út 2010 segir:

This classification [þ.e. flokkun Eurostat] does not reflect effective fiscal risks borne by governments. Moreover, it does not encourage an efficient risk share either, and can create moral hazard, as governments, faced with tight public budgets, will be tempted to chose an allocation that aims at passing the Eurostat test, classifying a PPP as private to meet the GSP criteria. Biasing the decision on how to deliver infrastructure in favour of PPPs exposes governments to the risk of unplanned debt, at the expenses of future generations.³⁷

Þess skal að lokum getið að kjósi stjórnvöld að birta yfirlit úr þjóðhagsreikningum í ríkisreikningi þarf við slíka birtingu að hafa hliðsjón af reikningsskilastaðli „IPSAS 22 Disclosure of Financial Information About the General Government Sector.“³⁸

7.2 DÆMI UM VERKEFNI SEM KUNNA AÐ FALLA UNDIR REIKNINGSSKILAREGLUR UM SÉRLEYFISSAMNINGA

Stjórnvöld hafa verið með áform um að ráðast í umfangsmiklar framkvæmdir á sviði mannvirkjagerðar, m.a. í samstarfi við lífeyrissjóði og aðra fjárfesta. Um er að ræða framkvæmdir á sviði samgöngumála sem felist í tvöföldun á hluta þjóðvegakerfisins á SV-landi og gerð jarðganga á Norðurlandi (Vaðlaheiðargöng). Einnig er undirbúningur að nýbyggingum við Landspítalann langt kominn og hefur verið gert ráð fyrir að smíði

Bergvall, Ian Hawkesworth og Philipp Krause. *Budgeting in Hungary*. OECD Journal on Budgeting. Volume 6 – No. 3. <http://www.oecd.org/dataoecd/53/12/40140155.pdf>

³⁶ Adoracion M. Navarro. *The Treatment of Public-Private Partnership Assets in the GFSM 2001 Framework*. August 2005. Bls 6.

<http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/WorkingPaperonPPP.pdf>

Sjá einnig *Public-Private Partnerships*. IMF Fiscal Affairs Department (in consultation with other departments, the World Bank, and the Inter-American Development Bank). March 12, 2004. Bls. 22. <http://www.imf.org/external/np/fad/2004/pifp/eng/031204.pdf>

³⁷ Sónia Araújo og Douglas Sutherland. *Public-Private Partnerships and Investment in Infrastructure*. OECD Economics Department Working Papers No. 803. 2010. Bls. 17-18.

³⁸ http://www.ipsas.org/PDF_ipsas_standards_ifac/

[IPSAS22 Disclosure General Gov Sector.pdf](http://www.ipsas.org/PDF_ipsas_standards_ifac/)

hans verði boðin út á þessu eða næsta ári. Loks hefur bygging nýs fangelsis á höfuðborgarsvæðinu verið nefnd til sögunnar. Verkefnin eru mislangt á veg komin. Skuldbindandi samningar hafa ekki verið gerðir um neitt þeirra enda ekki búið að ná samningum við lífeyrissjóði eða aðra um fjármögnun verkefnanna. Reyndar eru núna áform um að bygging Vaðlaheiðarganga verði fjármögnuð af ríkinu enda kom í ljós að lífeyrissjóðir töldu áhættu og arðsemi ganganna ekki standa undir þeirri lágmarks-ávöxtunarkröfu sem þeir gerður við verkefna af þessu tagi.

Nokkur munur er á fyrirhugaðri endurgreiðslu á fjármögnun ofangreindra framkvæmda. Innheimta á veggjöld til að standa straum af kostnaði vegna samgönguframkvæmdanna en ríkissjóður mun greiða árlega leigu vegna afnota af nýja sjúkrahúsinu og af fangelsinu. Innheimta veggjalda er umdeild og hafa stjórnvöld ekki ákveðið endanlega í hvaða mæli af henni verður vegna þessara framkvæmda. Þó er líklegt að notendagjöld séu forsenda þess að ráðist verði í samgönguframkvæmdirnar. Alþingi hefur þegar samþykkt heimild til stofnunar hlutafélaga um vegafframkvæmdir og um lánveitingar til þeirra.³⁹

Áhöld kunna að vera um hvort einstakar framkvæmdir eða verkefni sem ríkið efnir til í samstarfi við einkaaðila falli undir reikningsskilareglur um meðferð leigusamninga, sérleyfissamninga eða hvorugt. Í sumum tilvikum kann reyndar að vera að samningar séu blanda af þessu öllu. Sérleyfissamningar fela þó í sér að bæði er um að ræða samning um eign og um þjónustu sem tengist henni auk þess sem algengt er að notendur viðkomandi eignar og þjónustu greiði endurgjald fyrir afnotin. Um reikningshaldslega meðferð leigusamninga skal vísað til umfjöllunar í kaflanum hér á undan.

Fram til þessa hefur ekki legið ljóst fyrir með hvaða hætti gera ætti grein fyrir sérleyfissamningum í reikningsskilum opinberra aðila sem gera slíka samninga. Hér á landi er samningur ríkisins við Spöl hf. og fleiri aðila frá 1996 um smíði og rekstur Hvalfjarðarganga í raun eini samningurinn sem hugsanlega gæti fallið undir að teljast sérleyfissamningur. Eignir eða skuldir vegna hans eru ekki færðar í reikningsskil ríkisins og í reikningsskil Spalar hf. er framkvæmdin færð eins og hverjir aðrir varanlegir rekstrarfjármunir. Reyndar má spyrja hvort það skilyrði að leyfisveitandi ákvarði eða stýri því hvaða þjónustu rekstraraðilinn á að veita, til hverra og á hvaða verði, sé uppfyllt í tilfelli Hvalfjarðarganga. Í samningi aðila voru þannig ekki sett bein ákvæði um verðlagningu þjónustunnar enda þjónustuaðili ganganna ekki í þeirri aðstöðu að hafa einokunaraðstöðu á samgönguleiðinni vegna þess að eldra vegsamband var áfram til staðar. Þá var ákvæði í samningnum sem kvað á um að umframtekjur af veggjaldinu, þ.e. umfram ákveðnaávöxtun af fjárfestingunni, skyldu renna til þess að greiða fyrr niður lán og þar með stytta þann tíma sem liði þar til göngin yrðu afhent leyfisveitanda til eignar og yferráða. Áður en hægt er að svara því hvort haga beri reikningsskilum vegna þeirra samgönguframkvæmda sem nú eru á döfinni í samræmi við IFRIC 12 og IPSAS 32, þarf sömuleiðis að skoða hvort viðeigandi skilyrði séu uppfyllt vegna þessara verkefna.

³⁹ Sbr. ákvæði í 5. gr. fjárlaga 2011 og í fjárukalögum það ár.

8 SKULDBINDINGAR VEGNA STYRKVEITINGA

Á hverju ári veitir ríkið háar fjárhæðir í styrki af ýmsu tagi til einstaklinga og fyrirtækja. Margvíslegt fyrirkomulag er á styrkveitingum enda tilefni þeirra og tilgangur mjög misjafn. Stundum eru styrkir veittir á grundvelli samninga sem gilda lengur en til eins árs en í önnur skipti eru styrkir veittir hverju sinni á grundvelli umsókna. Reikningskilaleg álitamál í sambandi við styrki lúta að því með hvaða hætti eigi að gera grein fyrir skuldbindingum sem felast í loforðum um styrkveitingar.

8.1 REIKNINGSSKILALEG MEÐFERÐ STYRKJA

Samkvæmt almennum reikningsskilareglum ber að færa skuldbindingar vegna óskilyrtra styrkja að fullu til gjalda og til skuldar þegar þeir eru samþykktir en ekki bara við greiðslu. Aðeins í þeim tilvikum sem styrkveiting er skilyrt og óvissa er um að þyggjandi styrksins muni uppfylla skilyrðin má bíða með að gjald- og skuldfæra alla styrkfjárhæðina.

Alþjóðlegi reikningsskilastaðallinn ISA 20 tekur til allra opinberra styrkja og annarrar sambærilegrar aðstoðar, með fáum undantekningum⁴⁰. Almenna reglan er að móttakandi styrks skal ekki færa hann til tekna nema fullnægjandi víska sé fyrir því að hann uppfylli skilyrði fyrir móttöku hans og muni fá styrkinn. Færa skal styrkinn til tekna þannig að honum sé jafnað á móti kostnaði sem styrknum er ætlað að mæta (jöfnunarregla reikningsskila). Miða skal við rekstrargrunn (*e. accrual principle*) í því sambandi en ekki hvenær styrkur kemur til útborgunar. Sé styrkurinn ætlaður til að mæta þegar áföllnum kostnaði skal færa hann til tekna þegar hann er laus til útborgunar.

Styrk, sem tengist eignum, t.d. styrkur til að kaupa eða byggja hús, má meðhöndla með tvennum hætti. Önnur leiðin er að færa styrkinn sem fyrirframgreiddar tekjur (*e. deferred income*) bæði til eignar og skuldar. Styrkurinn er síðan tekjufærður jafnt á líftíma eignarinnar. Hin leiðin er að færa styrkinn til lækkunar á kostnaðarverði eignarinnar. Það leiðir til þess að árleg fyrning reiknast lægri sem nemur styrknum.

⁴⁰ Undantekningarnar lúta m.a. að styrkjum í gegnum skattkerfið og styrkjum til landbúnaðar.

FÆRA BER SKULDBINDINGAR VEGNA ÓSKILYRTRA STYRKJA ÞEGAR ÞEIR ERU VEITTIR

REIKNINGSSKILASTADLAR SEGJA TIL UM HVERNIG FÆRA BERI STYRKI

Í skýringum ársreiknings ber að geta um þær reikningsskilareglur sem notaðar eru við færslu styrkja, eðli og fjárhæð styrkja sem fram koma í ársreikningum og um öll óuppfyllt skilyrði sem tengjast styrkjum.⁴¹

Fjársýsla ríkisins hefur nýlega sett reglur sem eiga að tryggja að styrkir séu rétt meðhöndlaðir í bókhaldi ríkisaðila í A-hluta. Þar segir m.a. að styrkveitendur skuli ávallt gjaldfæra veitta styrki á því reikningsári sem formleg ákvörðun um styrkveitingu er tekin.

8.2 DÆMI UM VERKEFNI SEM KUNNA AÐ FALLA UNDIR REIKNINGSSKILAREGLUR UM STYRKI

Í fjárlögum ársins 2011 var veitt 419,4 m.kr. framlag til Hörpu, tónlistar- og ráðstefnuhúss í Reykjavík. Samkvæmt fjárlögum 2012 nemur framlagið 553,6 m.kr. Framlag til hússins er veitt samkvæmt samningi sem ríkið og Reykjavíkurborg gerðu árið 2004 um árlegt framlag í 35 ár. Bygging hússins var boðin út og sérleyfissamningur gerður við þáverandi eiganda 2006. Samtals nemur framlag ríkisins á samningstímanum um 14,6 ma.kr. á verðlagi 2011 en framlagið tekur breytingu skv. vísitölu.

Eftir gjaldþrot eigandans í kjölfar bankahrunsins 2008 leysti félag í eigu ríkis og borgar til sín félagið og eignuðust þessir aðilar þar með húsið. Í athugasemdum með frumvarpi til fjárlaga 2011 og 2012 eru sýndir skuldbindandi samningar hvers ráðuneytis, en samningur ríkisins um framlag vegna Hörpu er ekki tilgreindur þar. Skýringin mun vera sú að álitamál var um hvort telja ætti með skuldbindandi samninga við fyrirtæki í eigu ríkisins, en niðurstaðan var að svo skyldi gert og mun samningurinn um Hörpu framvegis verða tilgreindur í yfirlitinu.

Ríkisendurskoðun fjallaði nánar um fjárskuldbindingar ríkisins í tengslum við smíði hússins í minnisblaði til fjárlaganefndar þann 16. mars 2009 og gerði þar m.a. grein fyrir afstöðu sinni til þeirra álitamála er tengjast fjárheimildum og ákvæðum laga um fjárreiður ríkissjóðs. Eins og rakið er í minnisblaðinu kemur m.a. fram í yfirlýsingu menntamálaráðuneytisins og Reykjavíkurborgar frá 19. febrúar 2009 að Austurhöfn-TR ehf., muni leysa til sín tónlistarhúsið og ráðstefnumiðstöðina og taka yfir framkvæmdir við mannvirkid. Í yfirlýsingunni kom jafnframt fram að allar áætlanir miðist við að ríki og borg þurfi ekki að leggja til aukin framlög miðað við það sem ákveðið var á árinu 2004 þegar framkvæmdir og rekstur hússins voru boðin út. Þess er jafnframt getið í yfirlýsingunni að eignarhald og rekstraraðkoma ríkis og borgar verði endur-

ÁRIÐ 2004 SKULDBATT RÍKIÐ SIG TIL AÐ VEITA ÁRLEGT FRAMLAG TIL TÓNLISTAR- OG RÁÐSTEFNUHÚSS Í REYKJAVÍK Í 35 ÁR

RÍKISENDURSKOÐUN FJALLAÐI UM ÞESSAR SKULDBINDINGAR Í MINNISBLAÐI TIL FJÁRLAGANEFNDAR 2009

⁴¹ Sjá nánar alþjóðlegan reikningsskilastaðal IAS 20 og umfjöllun um hann:

<http://www.iasb.org/NR/ronlyres/38AE3001-72F2-4B2C-BB72-5930AF20BBF6/0/ias20sum.pdf>

<http://www.iasplus.com/standard/ias20.htm>

<http://www.iasb.org/NR/ronlyres/38AE3001-72F2-4B2C-BB72-5930AF20BBF6/0/ias20sum.pdf>

<http://www.duncanwil.co.uk/ias20.html>

Sjá til hliðsjónar bandarískan reikningsskilastaðal FASB 116:

<http://www.fasb.org/pdf/fas116.pdf>

skoðuð eftir því sem aðstæður í efnahagslífi taka breytingum. Í skilmálablaði frá 31. mars 2009 er fjallað um helstu skilmála í samningi Austurhafnar um kaup þess á hlutafé Portusar ehf. og Sítusar ehf., eigenda hússins og rekstraraðila, ásamt byggingarrétti Gamla Landsbanka Íslands hf. (GLÍ) á nálægri lóð.

Samkvæmt 2. gr. fjárreiðulaga nr. 88/1997 teljast stofnanir og fyrirtæki, sem eru að hálfu eða meirihluta í eigu ríkisins, ríkisaðilar. Ríkið á meirihluta í Austurhöfn-TR ehf. og telst félagið því ríkisaðili í skilningi fjárreiðulaga. Félagið flokkast í E-hluta ríkisreiknings, sbr. 5. tölul. 3. gr. laganna. Samkvæmt 1. mgr. 21. gr. þeirra skal fjármálaráðherra á hverju hausti leggja fram frumvarp til fjárlaga, sem nái yfir fjárreiður aðila í A-, B- og C-hluta á næsta fjárlagaári og leita heimilda til greiðslna úr ríkissjóði, eftirgjafar krafna og til að gera hvers konar samninga um fjárhagslegar skuldbindingar fyrir ríkissjóð og ríkisstofnanir. Af þessu má ráða að hlutafélög í eigu ríkisins þurfa ekki að leita eftir sérstakri heimild til fjárskuldbindinga í fjárlögum með sama hætti og stofnanir og fyrirtæki í A-, B- og C- hluta ríkisreiknings. Á sama hátt og gildir um hlutafélög takmarkast ábyrgð ríkisins á fjárskuldbindingum félagsins við hlutaféð svo framarlega að ekki sé sérstaklega mælt fyrir um annað í lögum. Þá er rétt í þessu sambandi að vekja athygli á að 29. gr. laganna á aðeins við um ríkisaðila í A-hluta ríkisreiknings og því þurfa hlutafélög sem ríkið á hlut í á borð við Austurhöfn-TR ehf. ekki að leita heimilda í lögum til að kaupa, selja, skipta eða leigja fasteignir eða eignahluta í félögum.

Í fjárstjórnarvaldi Alþingis felst að samningar stjórnvalda, sem fela í sér fjárskuldbindingar, verða að eiga sér viðhlýtandi stoð í fjárlögum og eftir atvikum öðrum lögum. Hæstiréttur hefur staðfest með vísan til 40. og 41. gr. stjórnarskrárinnar að líta beri svo á að yfirlýsingar stjórnvalda eða samningar, sem þau gera án þess að fullnægjandi fjárheimild búi að baki, séu ekki skuldbindandi fyrir ríkið. Nægir í þessu sambandi að benda á dóma Hæstaréttar frá 14. nóvember 1996 í máli nr. 25/1996 og frá 16. janúar 2003 í máli nr. 343/2002. Slíkir samningar feli í reynd aðeins í sér að ráðherra muni leita eftir fullnægjandi fjárheimild á fjárlögum. Það ráðist síðan af örlögum tillögu þar að lútandi á Alþingi hvort samningurinn verði skuldbindandi eða ekki fyrir ríkið.

Það var niðurstaða Ríkisendurskoðunar að væri litið til ofangreindrar yfirlýsingar menntamálaráðherra frá 19. febrúar 2009 yrði í fljótu bragði ekki komið auga á að hún fæli í sér fjárskuldbindingar heldur yrði fremur að túlka hana sem hefðbundna pólitíska yfirlýsingu um áform eða áherslur. Ekki yrði litið svo á að hún fæli í sér bindandi loforð. Að því er varðar kaup Austurhafnar á öllu hlutafé í Portusi ehf. og Sítusi ehf. ásamt byggingarrétti GLÍ og skuldbindingum þeim, sem gerð er grein fyrir í ofangreindu skilmálablaði, þá hefði samningurinn sem Austurhöfn-TR ehf. gerði við Portus ehf. hinn 9. mars 2006 um byggingu og rekstur hússins byggt á heimild í lið 7.16 í 6. gr. fjárlaga fyrir árið 2005, sbr. 4. gr. fjárlagalaga fyrir árið 2005. Umrædd heimild mælti fyrir um að fjármálaráðherra væri heimilt að ganga til samninga um byggingu og rekstur tónlistar- og ráðstefnuhúss í Reykjavík á grundvelli fyrirbyggjandi útboðs. Á sama hátt var að finna í lið 7.7. í 6. gr. fjárlaga 2006 og fjárlaga 2007 heimild til handa fjármálaráðherra til að greiða hlut ríkisins í undirbúningskostnaði Austurhafnar-TR ehf. Með vísan til framangreindra lagaákvæða búa fullnægjandi lagaheimildir að baki skuldbindingum þeim, sem ríkið gekkst undir með samningnum (*Project Agreement*)

**SÉRSTAKAR REGLUR
GILDA UM
FJÁRSKULDBINDINGAR
RÍKISAÐILA Í E-HLUTA**

**SAMNINGAR
STJÓRNVALDA UM
FJÁRSKULDBINDINGAR
VERÐA AÐ SAM-
RÝMAST STJÓRNAR-
SKRÁ**

**BREYTING Á
SAMKOMULAGI AÐILA
2009 FÓL EKKI Í SÉR
VIÐBÓTARSKULDBINDINGAR**

við Portus ehf. á sínum tíma. Eigendaskipti að hlutafé í Portusi ehf. breyta engu í þessu sambandi og því þarf ekki af þeim sökum að endurnýja lagaheimildina.

Ríkisendurskoðun benti einnig á að ríkissjóður væri í samræmi við áðurnefndan samningi frá 9. mars 2006 um verkefnið, hér eftir sem hingað til, skilyrðislaust skuldbundinn samkvæmt almennum reglum samninga- og kröfuréttar til þess að standa að fullu við skuldbindingar sínar samkvæmt honum allan samningstímann að því gefnu að gagnaðilar samningsins vanefni hann ekki af sinni hálfu. Með hliðsjón af þessu yrði ekki í fljótu bragði séð að breyting á skilmálum verksins vegna yfirtöku ríkisins á Portusi ehf. feli í sér slíka viðbót við fyrri skuldbindingar, að afla þyrfti sérstakrar lagaheimildar. Til þess að eyða öllum vafa í þessu efni taldi Ríkisendurskoðun á hinn bóginn skynsamlegt að Alþingi staðfesti breytingarnar fyrir sitt leyti t.d. í fjárlögum fyrir árið 2009 eða í fjárlögum fyrir árið 2010.

Að lokum var þess getið í ofangreindu minnisblaði Ríkisendurskoðunar að þeir þættir samkomulags aðila, sem lúta annars vegar að því að í stað framlags eiganda til Austurhafnar til viðburðasjóðs skuli framlagið renna til stofnkostnaðar og hins vegar að framlög eigenda Austurhafnar til TR byrji að greiðast í mars 2011 án tillits til byggingarstigs TR á þeim tíma í stað þess að byrja í desember 2009, gætu að mati Ríkisendurskoðunar tæplega talist fela í sér viðbótarfjárskuldbindingu fyrir ríkissjóð. Hún felur á hinn bóginn í sér breytingu á ráðstöfun framlagsins. Með hliðsjón af því að „Project Agreement“ er breytt og með því að þrír ráðherrar skrifuðu undir samninginn var að mati Ríkisendurskoðunar eðlilegt og í samræmi við meðferð Alþingis á nefndum samningi á árinu 2005 að Alþingi staðfesti þær heimildir sem breytingatillögurnar gera ráð fyrir um að hluti framlagsins gangi ekki til viðburðasjóðs heldur renni allt til stofnkostnaðar.

Samkvæmt því sem að ofan er rakið verður ekki annað ráðið en að Alþingi hafi fjallað um og staðfest allar skuldbindingar ríkisins vegna byggingar tónlistar- og ráðstefnuhússins með þeim hætti sem tíðkast hefur. Eftir stendur hins vegar það álitamál með hvaða hætti rétt sé að geta um skuldbindingar ríkisins vegna byggingar og reksturs tónlistarhússins í ríkisreikningi. Eitt sjónarmið er að líta svo á að hér sé um að ræða beinan styrk til byggingar hússins án annarra skuldbindinga en að styrkurinn gangi til byggingar hússins og væntanlega þar með að húsið verði í það minnsta nýtt á samningstímanum til þeirrar starfsemi sem því er ætlað að hýsa, þ.e. tónlistarflutnings og ráðstefnuhalds. Ríkið eignaðist á grundvelli upphaflegs samnings ekki hlut í húsinu og því getur ekki verið um að ræða kaupsamninga af einhverju tagi. Ekki á að skipta máli í þessu sambandi að ríkið eignaðist síðar hlut í eignarhaldsfélagi hússins enda er félagið sjálfstæður lögaðili sem fellur undir E-hluta ríkisins. Í samningnum er heldur ekki kveðið nánar á um tilhögun þeirrar starfsemi sem fram fer í húsinu og kostuð er með framlagi ríkisins, né hvaða vanefndir skuli leiða til þess að ríkisframlagið skerðist eða jafnvel falli niður. Því verði varla litið svo á að um þjónustu- eða leigusamning sé að ræða. Í því sambandi er einnig rétt að hafa í huga að Sinfóníuhljómsveit Íslands leigir aðstöðu í húsinu á grundvelli sérstaks samnings þar að lútandi. Þá var einnig á

**EKKI VAR ÞÖRF Á AÐ
AFLA FREKARI HEIMILA
EN ÞEGAR LÁGU FYRIR
TIL BREYTINGA Á
SAMKOMULAGI
AÐILA ...**

**... EN EÐLILEGT ER AÐ
ALÞINGI STAÐFESTI
BREYTINGAR Á
RÁÐSTÖFUN
VIÐBURÐASJÓÐS**

**ALÞINGI HEFUR
STAÐFEST ALLAR
SKULDBINDINGAR
RÍKISINS VEGNA
BYGGINGAR HÖRPU**

sínum tíma stofnaður sérstakur viðburðarsjóður með sérgreindu framlagi og var honum ætlað að kosta tiltekna starfsemi í húsinu.

Rétt er að geta þess einnig að Eftirlitsstofnun EFTA hefur nýlega óskað upplýsinga frá stjórnvöldum um skuldbindingar þess vegna hússins með tilliti til þess hvort um geti verið að ræða óheimila ríkisstyrki. Það mál snýst samt væntanlega fyrst og fremst um það hvort samkeppnisstöðu einkaaðila hafi verið raskað með stuðningi ríkisins við byggingu og starfsemi hússins. Niðurstaða í því máli liggur ekki fyrir.

Ef litið verður svo á að skuldbindingar ríkisins vegna tónlistar- og ráðstefnuhússins skv. samningnum frá árinu 2004 falli undir reikningssskilastaðal um styrkveitingar kemur til álitá hvort færa beri framlagið þannig að samanlögð styrkfjárhæð, þ.e. öll skuldbindingin, sé færð til skuldar í ríkisreikningi. Mótbókunin gæti annaðhvort komið öll til gjalda eða verið eignfærð sem fyrirframgreiddur kostnaður. Ríkisendurskoðun telur hins vegar þörf á að skoða nánar þau álitamál sem uppi kunna að vera um eðli samningsins áður en úr því verður skorðið með hvaða hætti rétt sé að tilgreina hann í reikningssskilum ríkisins. Því má hins vegar slá föstu að geta þurfi um skuldbindingar vegna samningsins í skýringum í ríkisreikningi.

**MEÐ HVAÐA HÆTTI Á
AÐ BIRTA SKULD-
BINDINGU RÍKISINS
VEGNA HÖRPU?**

9 VIÐAUKI

9.1 BRÉF FORSÆTISNEFNDAR ALÞINGIS



A-81 / 1304 PH

Ríkisendurskoðandi,
Sveinn Arason,
Skúlagötu 57,
150 Reykjavík.

Reykjavík, 7. febrúar 2011.

Forsætisnefnd Alþingis samþykkti á fundi sínum fimmtudaginn 3. febr. sl., með vísan til 2. másl. fyrri málsgr. 3. gr. laga um Ríkisendurskoðun, nr. 86/1997, að fara fram á að Ríkisendurskoðun geri skýrslu um „ríkisábyrgðir og fjárhagslegar skuldbindingar ríkisins sem ekki koma fram í fjárlögum eða fjáráukalögum ...“ eins og segir í bréfi Péturs H. Blöndals alþingismanns sem ritað hefur forsætisnefnd með þessari beiðni.

Við umræður í forsætisnefnd var þess farið á leit að á vegum forseta yrði kallað eftir því við alþingismanninn við hvaða tíma bæri að miða. Samkvæmt samtali við hann í dag miðar hann við „þær ábyrgðir og skuldbindingar sem tekist hefur verið á hendur núna og snúa til framtíðar“.

Að öðru leyti er vísað í meðfylgjandi bréf alþingismannsins til forsætisnefndar, dags. 17. jan. 2011.

F.h. forseta Alþingis,

Helgi Bernóðsson

Helgi Bernóðsson
skrifstofustjóri Alþingis

AFRIT

7089

Reykjavík, 17. janúar 2011

Forsætisnefnd Alþingis

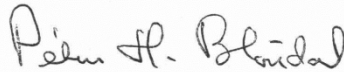
Í samræmi við 3. gr. laga um Ríkisendurskoðun (nr. 86/1997) óska ég eftir að forsætisnefnd Alþingis fari þess á leit við Ríkisendurskoðanda að hann gefi Alþingi skýrslu um ríkisábyrgðir og fjárhagslegar skuldbindingar ríkisins sem ekki koma fram í fjárlögum eða fjárukalögum sbr. stjórnarskrá Íslands, 40. gr. (EKKI MÁ HELDUR TAKA LÁN, ER SKULDBINDI RÍKIÐ... nema samkvæmt lagaheimild.) og 41. gr. (EKKERT GJALD MÁ GREIÐA AF HENDI, NEMA HEIMILD SÉ TIL ÞESS Í FJÁRLÖGUM Eða FJÁRAKALÖGUM.) Enn fremur er óskað eftir tillögum um úrbætur ef Ríkisendurskoðandi telur ástæðu til.

Ástæða þessarar beiðni er vaxandi tilhneiging framkvæmdarvaldsins til að fela raunverulegar skuldbindingar ríkissjóðs undir öðru formi t.d. einkaframkvæmd. Sömu þróun má sjá hjá sveitarfélögum þrátt fyrir skýr lagaákvæði um annað. Tilgangur með þessu er að sýna betri stöðu ríkissjóðs eða ráðast í framkvæmdir án þess að sýna hver greiðir fyrir þær að lokum.

Til þess að leggja mat á það hvort ákveðin framkvæmd eða samningur feli í sér skuldbindingu eða ábyrgð ríkissjóðs mætti skoða hvort fjármálaráðherra geti í framtíðinni hvenær sem er fallið frá framkvæmdinni eða samningnum án skaðabóta.

Með bréfi þessu fylgir listi yfir nokkur verkefni, sem gætu falið í sér ríkisábyrgð eða skuldbindingu ríkissjóðs að mati undirritaðs.

Virðingarfyllst



Pétur H. Blöndal alþingismaður

Fylgirit

Dæmi um verkefni, sem geta falið í sér ríkisábyrgð eða skuldbindingu ríkissjóðs (alls ekki tæmandi)

- Yfirlýsingar ráðherra og ákvæði í samningum við AGS um að innistæður í bönkum séu tryggðar.
- Icesave samningurinn, sem undirritaður var af fjármálaráðherra og lögfestur var 30. des. 2009 kom ekki fram í fjárukalögum 2009 (lásupphæðin sjálf og áfallnir vextir) né í fjárlögum fyrir 2010 (áfallnir vextir).
- Ríkisábyrgð á innlánum í Straumi og Spron og lán til Saga Capital, VBS og ýmissa annarra fjármálafyrirtækja.
- Skuldbinding vegna B - deildar LSR og sem og ábyrgð á réttindum A - deildar LSR
- Skuldbinding vegna Tryggingastofnunar ríkisins vegna gildandi laga
- Skuldbinding vegna launa ríkisstarfsmanna út uppsagnarfrest
- Bygging Háskólasjúkrahúss
- Tónlistarhúsið Harpa
- Kaup ríkisstofnana og leiga á húsnæði.
- Hugmyndir um vegaframkvæmdir án tekjuöflunar eða lántöku.