

Álitsgerð

um fjárhagsáætlanir sveitarfélaga og viðauka

Viðtakandi.: Endurskoðunarnefnd Reykjavíkurborgar

Höfundur: Trausti Fannar Valsson dósent við Lagadeild Háskóla Íslands

1. Viðfangsefni

Með bréfi 18. mars 2019 barst endurskoðunarnefnd Reykjavíkurborgar erindi frá Eyþóri Laxdal Arnalds borgarfulltrúa með fyrirspurn um lagalegt réttmæti verklags og túlkunar sem fram hafði komið í minnisblaði frá fjármálaskrifstofu Reykjavíkurborgar, dags. 5. febrúar 2019. Þann 28. mars 2019 fór endurskoðunarnefnd Reykjavíkurborgar þess á leit við mig að ég veitti nefndinni lögfræðilegt álit á efni erindisins frá borgarfulltrúanum. Í bréfi endurskoðunarnefndarinnar segir að erindið lúti að „meðhöndlun á fjárheimildum Reykjavíkurborgar til málaflokka og verkefna.“

Í ljósi fyrirbyggjandi gagna hef ég afmarkað meginviðfangsefni álitsgerðarinnar svo:

Þegar verkefni hefur verið skýrlega afmarkað í fjárhagsáætlun sveitarfélags með ákveðinni fjárveitingu en kostnaður fer umfram hana án þess að aukinnar fjárheimildar sé aflað hjá borgarstjórn eða borgarráði á því ári sem um ræðir ber þá engu að síður að afla heimildarinnar sérstaklega síðar með því að leggja fram viðauka við fjárhasáætlunina?

Niðurstaða mín kemur fram í kafla 10. Um þær reglur sem niðurstaðan byggist á vísast aðallega til lýsingar í 5., 6. og 7. kafla.

2. Fyrirvari

Í eftirfarandi samantekt er fjallað á almennan hátt um þær lagareglur sem tengjast þeirri spurningu sem afmörkuð hefur verið og fyrirbyggjandi gögn kalla á að fjallað sé um. Sum þeirra álitaefna sem tekin eru fyrir kunna að kalla á frekari greiningar en hér hefur gefist tími til.

Við afmörkun á efnistökomum hef ég haft í huga að ástæðan fyrir því að til mín er leitað eru álitaefni um fjárveitingar, gildi fjárhagsáætlana og þýðingu viðauka við fjárhagsáætlanir sem sérstaklega hafa sprottið af svonefndu *Braggamáli*, en það snýst um endurgerð mannvirkja við Nauthólsveg 100 í Reykjavík og kostnað við þá endurgerð sem fór umtalsvert framúr áætlunum. Þrátt fyrir þetta eru efnistökin almenn og er ekki ætlað að leysa úr álitaefnum sem varða *Braggamálið* sérstaklega.

Bent skal á að reikningsskila- og upplýsinganefnd sveitarfélaga, sem starfar á grundvelli 74. og 75. gr. sveitarstjórnarlaga, getur veitt álit um bókhald, fjárhagsáætlanir og reikningsskil sveitarfélaga. Ennfremur hefur eftirlitsnefnd með fjármálum sveitarfélaga, sem starfar á grundvelli VIII. kafla sveitarstjórnarlaga, það hlutverk að fylgjast með reikningsskilum sveitarfélaga, og þá getur ráðherra sveitarstjórnarmála tekið reikningsskil og fjárhagsáætlanir sveitarfélaga til umfjöllunar, sbr. m.a. 109., 110. og 112. gr. sveitarstjórnarlaga. Í því sambandi getur ráðherra m.a. gefið út leiðbeiningar um túlkun laga sem falla undir eftirlit hans. Við

undirbúning slíkra leiðbeininga getur hann m.a. leitað afstöðu reikningskila- og upplýsinganefndar sem og eftirlitsnefndar með fjármálum sveitarfélaga.

3. Nánar um tilefni álitsbeiðninnar

Árið 2015 ákvað borgarstjórn að ráðist skyldi í endurgerð fasteigna að Nauthólsvegi 100 í Reykjavík, en slíkt hafði þá verið til umræðu og í undirbúningi um nokkurt skeið. Framkvæmdunum lauk á árinu 2018.

Í október 2018 ákvað Reykjavíkurborg að ráðist skyldi í úttekt á framkvæmdunum. Úttektin var unnin af innri endurskoðun Reykjavíkurborgar sem gaf út skýrslu um úttektina í desember 2018. Í skýrslunni koma m.a. fram upplýsingar um þær *fjárheimildir* sem lágu til grundvallar. Þar segir m.a. svo, bls. 7:

„Farið var fram úr samþykktum fjárheimildum og þess var ekki gætt að sækja um viðbótarfjármagn áður en stofnað var til kostnaðar en það er brot á sveitarstjórnarlögum og reglum borgarinnar. Heildarkostnaður nú í desember er kominn í 425 m.kr. en úthlutað hefur verið heimildum að fjárhæð 352 m.kr. Svo virðist sem hvergi hafi verið fylgst með því að verkefnið væri innan fjárheimilda.“

Og stuttu síðar á sömu blaðsíðu segir:

„Farið var að reglum varðandi samþykkt kostnaðarreikninga hvað varðar fjölda samþykkjenda svo og fjárhæðarmörk vegna þriðja og fjórða samþykkjanda. Samþykkjendur virðast þó ekki hafa fylgst með því hvort útgjöld væru innan fjárheimilda.“

Á bls. 27 í skýrslunni er birt línurit sem sýnir að umtalsverðan hluta verktímans hefur kostnaður við verkið verið umfram þær heimildir til útgjalda úr borgarsjóði sem fjárhagsáætlun sveitarfélagsins ráðgerði að færi í þetta tiltekna verk. Sömu sögu segir línurit bls. 47. Ennfremur vísast hér til upplýsinga á bls. 63 í úttektinni, en þar segir m.a.:

„Meðal þess sem er á ábyrgð seinni samþykkjanda er að athuga hvort fjárheimild sé fyrir útgjöldunum á reikningunum sem hann er að yfirfara. Það hefur ekki verið gert í þessu tilfelli ef litið er til þess að í september 2017 var samþykkt 50 m.kr. viðbótarfjárveiting í viðauka við fjárfestingaáætlun og í lok þess mánaðar hafði allt úthlutað fjármagn verið notað, rúmar 200 m.kr. Eftir það var engu fjármagni úthlutað í verkefnið fyrr en í viðauka við fjárfestingaáætlun 2018 sem samþykkt var í ágúst 2018, 150 m.kr. Þá var úthlutað fjármagn samtals komið í 351 m.kr. en raunkostnaður verksins var þegar í maímánuði það ár kominn í 361 m.kr. [...]. Þannig hefur í heilt ár ekki verið til nein heimild fyrir útgjöldunum sem samþykkt var að mætti greiða. Þegar þetta er ritað skortir enn heimild fyrir rúmum 70 m.kr. sem búið er að greiða.“

Í tilefni af umfjöllun borgarstjórnar Reykjavíkur um hið svonefnda Braggamál ritaði fjármálaskrifstofa borgarinnar minnisblað, dags. 5. febrúar 2019, „um meðhöndlun á fjárheimildum til málaflokka og verkefna, með sérstaka áherslu á það að verkefnið Nauthólsveg 100 hafi farið 73 m.kr. umfram fjárheimildir eins og fram kemur í skýrslu innri endurskoðunar, dags. desember 2018.“ Í minnisblaðinu segir m.a. svo:

„Fjárheimildir til rekstrar og fjárfestinga eru samþykktar eitt ár í senn í desember ár hvert fyrir næsta ár. Engar fjárheimildir voru lagðar til verkefnisins Nauthólsvegar 100 fyrir árið 2018, þegar fjárhagsáætlun Reykjavíkurborgar var samþykkt þann 5. desember 2017. Þegar fyrir lá að

verkefninu var ekki lokið var lagður fram viðauki við fjárhagsáætlun í ágúst 2018 með 150 m.kr. fjárheimild. Lagður hefur verið fram árschlutareikningur Reykjavíkurborgar fyrir tímabilið janúar til september 2018. Á því tímabili námu útgjöld til verkefnisins um 147 m.kr eða um 3 m.kr. undir samþykktum fjárheimildum verkefnisins sbr. samþykkt í borgarráði 16. ágúst 2018 f.h. borgarstjórnar. Við rýningu á uppgjörstólum fyrir tímabilið október til desember 2018 hafa um 13,7 m.kr. bæst við bókfærð útgjöld á verkefnið. Umframkostnaður m.v. fjárheimildir ársins nema því um 10,6 m.kr. Aðra umframkeyrslu á verkefninu má rekja til ársins 2017.

Verklag við fjármálastjórn Reykjavíkurborgar vegna meðhöndlunar á fjárheimildum er með þeim hætti að breytingar á fjárheimildum þarf að gera innan líðandi árs. Í því felst að ekki eru gerðar breytingar á fjárheimildum eftir að árið er liðið. Þegar ársreikningur er lagður fram og samþykktur í maí mánuði fyrir næstliðið ár er borgarstjórn að samþykkja útgjöld og rekstur borgarinnar fyrir árið. Með þeim hætti hefur borgarstjórn þegar samþykkt öll fjárútlát sem féllu til á árinu 2017 vegna verkefnisins Nauthólsvegur 100. Það er því að mati fjármálaskrifstofu ekkert sem kallar á frekari samþykkt á fjárheimildum.“

Þessi lýsing á verklagi borgarinnar um meðferð fjárheimilda varð tilefni þess að borgarfulltrúinn Eypór Laxdal Arnalds ritaði endurskoðunarnefnd bréf, dags. 18. mars 2019, og óskaði afstöðu nefndarinnar til þess skilnings fjármálaskrifstofunnar sem fram kæmi í minnisblaðinu. Segir þar m.a.:

„Ef túlkun fjármálaskrifstofu er rétt þá þarf Reykjavíkurborg ekki að hafa áhyggjur af greiðslum sem ekki er heimild fyrir eða flóknu eftirliti, því hægt er að ljúka málinu ári eftir með undirritun borgarfulltrúa á ársreikning.“

Í framhaldi af því að endurskoðunarnefndinni barst tilvitnað bréf leitaði hún til undirritaðs og óskaði lögfræðilegs álits á afstöðu fjármálaskrifstofu Reykjavíkurborgar, sbr. minnisblaðið frá 5. febrúar.

Hér er einnig rétt að geta þess að í mars 2019 gaf innri endurskoðun Reykjavíkurborgar út skýrslu um „Verklegar framkvæmdir og innkaupamál.“ Í þeirri skýrslu er bent á það bls. 19 að framkvæmdir við Sundhöll Reykjavíkur og að framkvæmdir við Mathöll við Hlemm hafi á árinu 2017 farið umfram þær fjárveitingar sem áður höfðu verið samþykktar. Sá munur er þó á, sbr. töflu á bls. 20 í skýrslunni, að heildarfjárveiting vegna Sundhallarinnar í fjárhagsáætlunum og viðauka við þær er í samræmi við kostnað en fjárveiting vegna Mathallarinnar er lægri en kostnaðurinn. Í tilefni af þessari skýrslu innri endurskoðunar ritaði fjármálastjóri Reykjavíkurborgar minnisblað, dags. 28. mars 2019. Þar segir m.a.:

„Verklag við fjármálastjórn Reykjavíkurborgar vegna meðhöndlunar á fjárheimildum er með þeim hætti að meginreglan er sú að ákvörðun um auknar fjárheimildir skal taka áður en fjármunum er ráðstafað sé þess kostur, sbr. 63. gr. laga nr. 138/2011, en ella svo fljótt sem verða má. Komi fjárþörfin fram í lok árs eða á næsta ári, þannig að ekki næst að ganga frá öflun fjárheimilda innan fjárhagsársins og ekki er heimilt að fara með tillögu um breytingu á fjárheimildum eftir að árið er liðið. Þegar ársreikningur er lagður fram og samþykktur í maí mánuði fyrir næstliðið ár er borgarstjórn að samþykkja útgjöld og rekstur borgarinnar fyrir árið. Með þeim hætti hefur borgarstjórn þegar samþykkt öll fjárútlát sem féllu til á árinu 2017, þar með talda þá umframkeyrslu sem varð á árinu 2017 í verkefni Mathallar. Gera verður ráð fyrir í slíkum tilvikum að skrifstofa eigna og atvinnuþróunar og umhverfis- og skipulagssvið leggi fram skýringar á umframkeyrslu þegar ársreikningur kemur til staðfestingar.“

Um minnisblað fjármálaskrifstofunnar skrifar innri endurskoðun síðan minnisblað, dags. 4. apríl 2019: Þar kemur eftirfarandi fram:

„Fjármálastjóri vísar til 63. gr. og fjallar um meðferð fjárheimilda hjá Reykjavíkurborg. Þar kemur fram að meginreglan sé sú að ákvörðun um auknar fjárheimildir skuli taka áður en fjármunum er ráðstafað sé þess kostur en ella svo fljótt sem verða má. Fjármálastjóri endurtekur enn fremur það sem kemur fram í minnisblaði fjármálaskrifstofu um sama efni dags. 5.2.2019 þar sem sagt er að með samþykkt á ársreikningi séu öll fjárútlát samþykkt og þar með talið umframkeyrsla í tilviki Mathallar.

Vakin er athygli á því að endurskoðunarnefnd Reykjavíkurborgar hefur tekið fyrirnefnt minnisblað fjármálaskrifstofu til umfjöllunar og samþykkt að óska eftir álitni sérfróðs lögfræðings enda um álitamál að ræða sem nauðsynlegt er að skera úr um.“

4. Fyrirliggjandi gögn

Við gerð þessarar samantektar hef ég stuðst við eftirfarandi gögn:

- gildandi lög á sviði sveitarstjórnarmála, ársreikninga og bókhalds
- reglugerð nr. 1212/2015, um bókhald, fjárhagsáætlanir og ársreikninga sveitarfélaga
- reglur Reykjavíkurborgar frá 1. desember 2015 um gerð og framkvæmd fjárhagsáætlunar hjá Reykjavíkurborg
- úrskurði og álit ráðuneytis sveitarstjórnarmála frá 18. maí 1998 og 6. júní 2003
- álit reikningsskila- og upplýsinganefndar nr. 2/2012
- skýrslu innri endurskoðunar Reykjavíkurborgar útg. í desember 2018, „Nauthólsvegur 100“
- minnisblað skrifstofustjóra fjármálaskrifstofu Reykjavíkurborgar til borgarráðs, dags. 5. febrúar 2019
- bréf borgarfulltrúans Eyþórs Laxdal Arnalds, dags. 18. mars 2019, til endurskoðunarnefndar Reykjavíkurborgar
- bréf endurskoðunarnefndar Reykjavíkurborgar til undirritaðs, dags. 28. mars 2019
- skýrslu innri endurskoðunar Reykjavíkurborgar útg. í mars 2019, „Verklegar framkvæmdir og innkaupamál“
- minnisblað fjármálastjóra Reykjavíkurborgar til borgarráðs, dags. 28. mars 2019
- minnisblað innri endurskoðunar Reykjavíkurborgar til borgarráðs, dags. 4. apríl 2019

5. Almenn um staðfestingu á ársreikningum sveitarfélaga

Samkvæmt 61. gr. sveitarstjórnarlaga skal gera ársreikning fyrir sveitarsjóð og samstæðureikning fyrir sveitarfélagið. Í ákvæðinu segir að ársreikningar skulu gerðir samkvæmt lögum um ársreikninga, reglum settum samkvæmt þeim lögum, reglum sem settar eru á grundvelli sveitarstjórnarlaga sem og góðri reikningsskilavenju. Í 59. gr. sveitarstjórnarlaga segir enn fremur að um bókhald sveitarfélaganna gilda ákvæði laga um bókhald og laga um ársreikninga, svo og aðrar góðar bókhalds- og reikningsskilavenjur, um bókhald og reikningsskil sveitarfélaga. Af þessu leiðir að ákvæði laga um ársreikninga nr. 3/2006 og laga nr. 145/1994 um bókhald gilda um sveitarfélögin, enda sé annað ekki tekið fram í sérreglum um þau.

Samkvæmt 18., 58. og 61. gr. sveitarstjórnarlaga staðfestir sveitarstjórn ársreikning. Það verkefni getur hún ekki falið öðrum. Staðfesting sveitarstjórnar á ársreikningi fer fram á sveitarstjórnarfundi með því að reikningurinn er þar lagður fram með sama hætti og önnur mál til afgreiðslu á fundi. Telji sveitarstjórnarmaður að skilyrðum fyrir samþykki ársreiknings sé ekki fullnægt getur hann greitt atkvæði gegn staðfestingu hans.

Í lögum um bókhald og lögum um ársreikninga er gert ráð fyrir undirritun ársreikninga. Samspil þessara reglna og svo ákvæða sveitarstjórnarlaga hefur að jafnaði verið túlkað svo að sveitarstjórn skuli afgreiða ársreikning við tvær umræður í sveitarstjórn og í framhaldi af því undirrita hann, sbr. álit félagsmálaráðuneytisins frá 18. maí 1998 varðandi Vestur-Landeyjahrepp og álit sama ráðuneytis frá 6. júní 2003 varðandi Kópavog.

Taka má fram að í 4. mgr. 22. gr. laga um bókhald nr. 145/1994 kemur fram að ef einhver sem skal undirrita ársreikning hefur „mótbárur fram að færa gegn honum [skuli] hann undirrita reikninginn með árituðum fyrirvara.“ Efnislega sambærileg regla kemur fram í 3. mgr. 3. gr. laga um ársreikninga nr. 3/2006. Hvað sveitarstjórnarmenn varðar felur þetta í sér að þeim er skylt að taka þátt í afgreiðslu ársreiknings, sbr. til hliðsjónar 22. gr. sveitarstjórnarlaga. Hafi sveitarstjórnarmaður athugasemdir fram að færa geti hann undirritað ársreikning með fyrirvara og „[vísað] til greinargerðar sinnar um málið eða bókunar í hreppsnefnd“ svo vitnað sé í orðalag í áður greindum álitum félagsmálaráðuneytisins. Þetta myndi væntanlega oft eiga við hafi sveitarstjórnarmaður talið tilefni til að greiða atkvæði gegn staðfestingu ársreiknings, en hann fengið samþykki engu að síður. Áritun með fyrirvara gæti jafnframt komið til í fleiri tilvikum sem óþarft er að rekja nánar hér.

Það felst í ákvæðum laga nr. 3/2006 um ársreikninga, ákvæðum laga um bókhald nr. 145/1994 og ákvæðum reglugerðar nr. 1212/2015, um bókhald, fjárhagsáætlanir og ársreikninga sveitarfélaga, að ársreikningar sveitarfélaga hafa þann tilgang að lýsa fjárhagslegri stöðu þeirra og breytingum á fjárhag. Leiðir þetta m.a. af grunnreglu 5. gr. laga nr. 3/2006, um ársreikninga, að þess skuli gætt að ársreikningar veiti glögga mynd af afkomu, efnahag og breytingum á handbæru fé, og 3. mgr. 3. gr. sömu laga þar sem segir að undirritun ársreiknings feli í sér að „ársreikningurinn er saminn í samræmi við“ lög, reglugerðir og settar reikningsskilareglur ef við á. Þessi grundvallaratriði eiga að lögum við þegar metið er hvað felist í staðfestingu sveitarstjórnar á ársreikningi.

Í staðfestingu sveitarstjórnar á ársreikningi felst samkvæmt þessu afstaða sveitarstjórnarinnar til þess hvort ársreikningurinn sé saminn í samræmi við lög og settar reglur. Þegar sveitarstjórn staðfestir ársreikning er hún því að leggja á það mat hvort reikningur sýni glögga mynd af afkomu, efnahag og breytingum á handbæru fé, og hvort reikningurinn sé að öðru leyti gerður í samræmi við lög. Ennfremur hvort upplýsingar sem fram koma í ársreikningi séu réttar með hliðsjón af fyrirliggjandi gögnum. Staðfesting ársreiknings felur ekki í sér samþykki einstakra ráðstafana sem liggja til grundvallar í því reikningshaldi sem ársreikningurinn lýsir eða lögmæti greiðslna, heldur hinu að staðfesta að meðferð fjármuna og efnahagsleg staða sé og hafi verið með þeim hætti sem ársreikningurinn greinir.

Hvað sem þessu líður þá er ársreikningur mikilvæg heimild um fjárhagslega stöðu, rekstur og ákvörðunartöku sem þessa hluti varðar. Ársreikningur og afgreiðsla hans, umræður um hann og yfirferð yfir gögn og skýringar sem honum tengjast, kann þannig að verða sveitarstjórninni tilefni til að bregðast við um tiltekna þætti, hvort sem þeir varða rekstur, fjárfestingar, starfsmannahald eða verklag.

6. Almenn t um gerð og samþykkt fjárhagsáætlunar sveitarfélags

Um langa tíð hefur það verið meginregla íslenskra sveitarstjórnarlaga að sveitarstjórn skuli áður en fjárhagsár gengur í garð gera áætlun um fjármál sveitarfélagsins á komandi ári (fjárhagsáætlun). Hafa lagaákvæði þannig kveðið á um það að fjárhagsáætlun skuli sett af sveitarstjórninni sjálfri, sbr. 52. gr. sveitarstjórnarlaga nr. 8/1986, 21. gr. sveitarstjórnarlaga nr. 45/1998 og 18. gr. sveitarstjórnarlaga nr. 138/2011, og að hún skuli vera bindandi fyrir starfsmenn sveitarfélagsins sem og sveitarstjórnina sjálfa. Um síðargeinda atriðið sjá m.a. 3.

mgr. 75. gr. laga nr. 8/1986, 61., 62. og 64. gr. laga nr. 45/1998 og nú 62. og 63. gr. sveitarstjórnarlaga nr. 138/2011.

Með nýjum sveitarstjórnarlögum 138/2011 var stefnt að því að minnka líkur á ómarkvissri og óagaðri framkvæmd sem talið var að viðgengist hefði um uppfærslur og breytingar á fjárhagsáætlunum sveitarfélaga í vissum tilvikum. Ókostir óagaðrar fjármálastjórnar eru ýmsir. Ef tekinn er útgangspunktur í grundvallarreglum sveitarstjórnarlaga eru þó ekki síst tveir þættir sem virðast hafa geta fylgt hinni fyrri framkvæmd. Annars vegar sú hætta að sveitarstjórn, sem fer með stjórn sveitarfélags og ber samsvarandi ábyrgð, fengi ekki viðeigandi upplýsingar um stöðu mála eða forsendur ákvarðana. Hins vegar sú hætta að sveitarstjórnarmenn sjálfir teldu lítið vægi í vandaðri fjárhagsáætlanagerð í upphafi hvers tímabils því auðvelt væri síðar að uppfæra áætlunina eftir eignum og ástæðum. Þar sem framkvæmdin virðist í vissum tilvikum hafa verið sú að það var aðeins hin uppfærða (endurskoðaða) fjárhagsáætlun, sem jafnvel hlaut aðeins uppfærslu undir lok viðkomandi árs, sem var borin saman við þær niðurstöður sem fram komu í ársreikningi var ennfremur litlar áhyggjur að hafa af almenningsálitinu.

Í grundvallaratriðum eru þær reglur óbreyttar frá eldri lögum – sem lengi hafa gilt – að sveitarstjórn skal árlega setja fjárhagsáætlun fyrir komandi ár, að fjárhagsáætlun skal vera bindandi (meginregla) um fjárhagslegar ráðstafanir á gildistíma sínum, að fjárhagsáætlun skal vera í formi ársreiknings og gefa þannig glögga mynd af rekstri, efnahag og breytingum á handbæru fé með sama hætti og ársreikningar, og að ákvarðanir sem fela í sér breyttar fjárveitingar skuli vera í höndum sveitarstjórnar. Það sem hins vegar breyttist með nýjum lögum var að sveitarstjórn er nú bannað að breyta *fjárhagsáætluninni* sjálfri heldur verða breytingar á fjárveitingum öðrum ákvörðunum um meðferð fjármuna nú að koma fram í sérstökum *viðaukum við fjárhagsáætlun*. Með þeim hætti er betur tryggt að almenningur (íbúar sveitarfélaga) geta fylgst með því í hvaða tilvikum sveitarstjórnin sjálf brást í áætlanagerðinni og látið hana sæta ábyrgð telji þeir það rétt í næstu kosningum. Ennfremur var áhersla á gildi fjárhagsáætlunarinnar aukin, bæði í breyttu orðalagi einstakra ákvæða sem og í þeim reglugerðum sem settar hafa verið um framkvæmd fjármálareglna sveitarstjórnarlaga.

7. Um bindandi gildi fjárheimilda og breytingar á þeim (viðaukar)

Fjárhagsáætlun fyrir komandi ár er bindandi regla um fjárhagslegar ráðstafanir sveitarfélagsins, sbr. 1. mgr. 62. gr. og 1. mgr. 63. gr. sveitarstjórnarlaga. Fjárhagsáætlunir skal gera á sama formi og ársreikning, sbr. 3. mgr. 17. gr. reglugerðar nr. 1212/2015. Þær eiga, eins og ársreikningar, að gefa glögga mynd af rekstri, efnahag og breytingum á handbæru fé, sbr. 2. mgr. 17. gr. reglugerðarinnar. Þá skal þar koma fram greinargott yfirlit um tekjuöflun, ráðstöfun fjármuna og fjárheimildir sveitarfélagsins, auk sundurliðunar og yfirlits yfir helstu framkvæmdir og skuldbindingar á viðkomandi tímabili, sbr. nánar í tilvitnuðum málsgreinum 17. greinarinnar.

Fjárhagsáætlun fyrir komandi ár þjónar í grundvallaratriðum þrjúþættum tilgangi. Í fyrsta lagi felst í henni *ákvörðun um tekjuöflun* sveitarfélagsins. Ákvarðanir um slíkt þarf þó jafnframt iðulega að taka, eða fullgera, með öðrum hætti. Um þann þátt máls þarf ekki að fjölyrða hér. Í öðru lagi felur fjárhagsáætlun í sér ákvarðanir um *fjárveitingar* af hálfu sveitarstjórnarinnar. Þessu er oft líst svo, vegna hins bindandi gildis áætlunarinnar, að hún feli í sér *fjárheimildir*. Í þriðja lagi felur fjárhagsáætlun í sér veigamiknið stjórnþæki sveitarstjórnarinnar annars vegar og mikilvægt upplýsingaskjal um forgangsröðun og stefnu hins vegar sem miklu skiptir fyrir sveitarstjórnina sjálfa, íbúa og starfsmenn sveitarfélagsins.

Bæði þeir þættir fjárhagsáætlunar sem lúta að tekjuöflun og fjárveitingum eru bindandi fyrir sveitarstjórnina, nefndir og starfsmenn sveitarfélagsins. Almenna reglan er sú að ákvörðunum um þetta sem fram koma í fjárhagsáætlun geti aðeins sveitarstjórnin sjálf breytt og að slík ákvörðun skuli tekin með samþykkt viðauka við áætlunina, eins og lýst var hér að framan. En um leið og þetta er sagt er mikilvægt að áréttu að hið bindandi gildi áætlunarinnar er ekki algert hvað þessa þætti varðar. Og vegna þeirra forsendna um *fjárheimildir* sem byggt er á í skýrslum innri endurskoðunar Reykjavíkurborgar og í minnisblöðum fjármálaskrifstofa Reykjavíkurborgar er nauðsynlegt að víkja hér stuttlega að þessum *frávikum*.

Í 2. mgr. 63. gr. sveitarstjórnarlaga segir að sú krafa að ekki megi víkja frá fjárhagsáætlun nema að sveitarstjórn hafi áður samþykkt sérstakan *viðauka* eigi við um „hvers kyns ákvarðanir, samninga eða aðrar fjárhagslegar ráðstafanir sem hafa í för með sér breytingar á tekjum, útgjöldum, skuldbindingum eða tilfærslur milli liða í fjárhagsáætlun í þegar samþykktu áætlun.“ Af þessu leiðir að sveitarstjórnarlögin leyfa það að *innan liða* sé fært til fjármagn án þess að það haggi fjárhagsáætluninni sjálfri, enda verði ekki breyting á tekjum, útgjöldum eða skuldbindingum.

Orðasambandið „liða í fjárhagsáætlun“ er ekki nánar skilgreint í sveitarstjórnarlögum. Í 4. mgr. 63. gr. kemur þó fram að í reglugerð sem sett er skv. 75. gr. sveitarstjórnarlaganna sé heimilt að „skilgreina þau tilvik þar sem færslur innan málaflokka eru heimilaðar án þess að fyrir liggja samþykktur viðauki, sbr. 1. másl. 2. mgr.“ Á þessum grundvelli hefur hugtakið *liður* í verið skilgreint svo að það vísi til hugtaksins *málaflokks* í reikningsskilum sveitarfélaganna. Það fer nokkuð eftir reikningsskilum hvers sveitarfélags hvernig málaflokkarnir eru skilgreindir en í reglugerð nr. 1212/2015, sem sett er á grundvelli 75. gr. sveitarstjórnarlaga, er gert ráð fyrir að meðal málaflokka séu t.d. eftirfarandi liðir:

- 00 Skatttekjur
- 02 Félagsþjónusta
- 03 Heilbrigðismál
- 04 Fræðslu- og uppeldismál
- 05 Menningarmál

Eins og af þessum dæmum verður ráðið þá eru málaflokkarnir gróf skipting á viðfangsefnum sveitarfélaganna. Og þar með er einnig ljóst að þær *fjárveitingar (fjárheimildir)* sem felast í fjárhagsáætlun eru ekki nauðsynlega mjög afmarkaðar. Þvert á móti þá eru þær samkvæmt þessu fyrst og fremst grófur rammi um hinn daglega rekstur og fjárfestingar.

Umrædd undantekning eða *frávik* er síðan aftur háð undantekningum og takmörkunum. Þrátt fyrir framangreinda meginútfærslu á hinu bindandi gildi fjárhagsáætlunar er tilflutningur *fjárheimilda* innan liða (þ.e. innan málaflokka) takmarkaður á tvennan hátt. Annars vegar gilda um slíkar ráðstafanir sérstakar reglur sem birtar eru í fylgiskjali III með reglugerð nr. 1212/2015. Þar er að finna svohljóðandi fyrirmæli í 4. gr.:

1. mgr. 4. gr.: „Tilfærslur innan málaflokka eru heimilar án þess að fyrir liggja samþykktur viðauki, enda feli þær ekki í sér hækkun eða lækkun á fjárheimild málaflokksins í heild. Slíkar tilfærslur skulu þó færðar í viðauka við fyrsta tækifæri, þ.e. þegar til þess kemur næst að viðauki er lagður fyrir sveitarstjórn til afgreiðslu. Gefist ekki slíkt tækifæri skulu þær tilfærslur sem gerðar hafa verið skv. þessari heimild færðar í sérstakan viðauka eigi síðar en við lok fjárhagsársins.“

3. mgr. 4. gr.: „Heimild til tilfærslna innan málaflokka skv. 1. mgr. er háð því að sveitarstjórn hafi áður samþykkt sérstakar verklagsreglur um framkvæmd slíkra tilfærslna, þar sem fram komi m.a. með skýrum hætti hvaða starfsmenn sveitarfélagsins fari með slíka heimild.“

Þegar lesin eru saman ákvæði 63. gr. sveitarstjórnarlaga, 17. gr. reglugerðar nr. 1212/2015 og svo 4. gr. viðauka III við reglugerð 1212/2015 sést að svonefndir *viðaukar* við fjárhagsáætlun eru **í grófum dráttum tvennskonar**. Annars vegar viðaukar sem skylt er að afla *fyrirfram* enda fela þeir í sér breytta fjárhagsáætlun (þ.e. breyttar tekjur eða útgjöld eða tilfærslu milli málaflokka) og hins vegar viðaukar sem hafa þann tilgang að *upplýsa sveitarstjórn* um það hvernig starfsmenn sveitarfélagsins hafa nýtt heimildir sínar til að færa milli pósta innan áætlunarinnar.

Hins vegar verður að hafa hugfast hvernig heimildin sem felst í 4. mgr. 63. gr. sveitarstjórnarlaga, sbr. 4. gr. viðauka III við reglugerð 1212/2015, er nánar útfærð hjá hverju sveitarfélagi fyrir sig. Vegna þessarar samantektar hefur ekki verið unnin heildstæð úttekt á reglum Reykjavíkurborgar eða heimildum einstakra starfsmanna til ákvörðunar um fjármál. Helstu viðmið virðast þó fram koma í reglum borgarinnar um gerð og framkvæmd fjárhagsáætlunar hjá Reykjavíkurborg, dags. 1. desember 2015 (skjal nr. FMS-STE-001). Í því skjali er í 3. gr. fjallað um framkvæmd fjárhagsáætlunar og í því samhengi sem hér um ræðir virðast 3. og 4. mgr. greinar 3.3 skipta mestu.

3. mgr. greinar 3.3: „Borgarráð getur heimilað sviðsstjórum að færa fjárheimildir milli kostnaðarstaða innan sama málaflokks eins og hann er skilgreindur í reikningsskilareglum sveitarfélaga enda samræmist það stefnumörkun í málaflokknum og lögum. Frekari tilfærslur fjárheimilda þarf að bera undir borgarstjórn.“

4. mgr. greinar 3.3: „Sviðsstjórum er heimilt í samráði við fjármálastjóra að færa fjárheimildir skilgreindra safnliða (endurúthlutun) til undirstofnana, enda samræmist það stefnumörkun í málaflokknum og lögum. Tillaga sviðsstjóra um tilfærslu skal lögð fyrir fjármálastjóra með rökstuðningi. Þessi ráðstöfun skal kynnt í hlutaðeigandi fagráði og borgarráði og skjöluð með viðaukum við fjárhagsáætlun.“

Af þessum reglum Reykjavíkurborgar verður að draga þá ályktun að borgarstjórn hafi ekki heimilað einstökum starfsmönnum vald til að færa fjárheimildir innan málaflokka nema af svonefndum skilgreindum safnliðum. Hins vegar hefur borgin heimilað *borgarráði* að taka slíkar ákvarðanir.

Hér ber ennfremur að hafa í huga þá túlkun þessara reglna borgarinnar sem skrifstofustjóri fjármálaskrifstofu Reykjavíkurborgar lýsir í minnisblaði sínu til borgarráðs, en þar segir hann eftirfarandi: „Meginreglan sem Reykjavíkurborg vinnur eftir er að allar tilfærslur eða breytingar sem þarf að gera gagnvart málaflokki þarf að leggja fyrir borgarstjórn. Þar til viðbótar er málaflokkum skipt í deildir (eða þjónustuþætti eins og það er oft kallað) og ekki er heimilt að færa á milli þjónustuþátta (deilda) nema fá til þess samþykki borgarstjórnar.“

Ef leitast er við að lýsa áhrifum ofangreinds á *fjárheimildir / fjárveitingar* í tilviki Reykjavíkurborgar þá virðist mega gera það með eftirfarandi hætti.

1. Fjárveitingar í árlegri fjárhagsáætlun Reykjavíkurborgar til hvers málaflokks eru bindandi. Reykjavíkurborg má ekki ráðstafa fjármunum umfram heildarheimild málaflokksins nema að leita fyrst samþykkis borgarstjórnar í formi viðauka við fjárhagsáætlun. Sama á við um

tilfærslur fjárveitinga milli málaflokka. Þetta er í samræmi við lágmarkskröfur reglugerðar nr. 1212/2015.

2. Fjárveitingar í árlegri fjárhagsáætlun Reykjavíkurborgar til hvernar deildar (þjónustubáttar) innan málaflokka eru bindandi. Reykjavíkurborg má ekki ráðstafa fjármunum umfram heildarheimild deildarinnar nema að leita fyrst samþykkis borgarstjórnar í formi viðauka við fjárhagsáætlun. Sama á við um tilfærslur fjárveitinga á milli deilda innan viðkomandi málaflokks. Þetta er umfram lágmarkskröfur reglugerðar nr. 1212/2015 en ekki óeðlilegt í ljósi þess hversu stórar heildarfjárveitingar til deilda (þjónustubátta) borgarinnar eru.
3. Sviðsstjórar Reykjavíkurborgar mega, í samráði við fjármálastjóra, færa fjárheimildir safnliða innan málaflokka til undirstofnana enda samræmist það stefnumörkun í málaflokknum og lögum. Slíkar ákvarðanir skal upplýsa um og færa í viðauka þegar færi gefst, sbr. jafnframt 1. og 3. mgr. 4. gr. viðauka III við reglugerð nr. 1212/2015.

Hugtakið safnliður er ekki afmarkað sérstaklega í lögum og þá verður ekki séð að hugtakið sé vel afmarkað í verklagsreglum Reykjavíkurborgar eða fjárhagsáætlunum hennar. Í eldri reglugerðum um fjárlög ríkisins var hugtakið skilgreint svo: „...sérstakur óskiptur liður í fjárlögum, þar sem veitt er heimild til þess að ráðstafa fjármunum vegna nánar tilgreindra verkefna.“

4. Aðrar tilfærslur fjárveitinga milli svonefndra „kostnaðarstaða“ innan málaflokka geta sviðsstjórar ákveðið enda hafi þeir heimild borgarráðs til slíks. Slíkar ákvarðanir skal jafnframt færa í viðauka við fjárhagsáætlun þegar færi gefst, sbr. 1. mgr. 4. gr. viðauka III við reglugerð nr. 1212/2015.

Hugtakið kostnaðarstaður er ekki skilgreint í lögum. Þá verður ekki séð að það sé skilgreint í reglugerðum. Þá er mismunandi í fjárhagsáætlunum borgarinnar og/eða viðaukum hvort þess sé getið hvort tiltekinn þáttur í fjárhagsáætlun sé kostnaðarstaður eða ekki.

Það veltur síðan á framsetningu og túlkun fjárhagsáætlunar hverju sinni hversu afmarkarkaðar einstakar fjárheimildir og verkefni eru. Þess er ekki krafist í lögum eða reglugerðum að fjárveitingar séu nákvæmlega útfærðar á einstaka verkliði eða framkvæmdir, en ef fjárveitingar eru afmarkaðar þannig þá virðast reglur Reykjavíkurborgar leiða til þess að þeim verði ekki með tilfærslum fjárheimilda nema að fullnægðu ferli skv. 1, 2, 3 eða 4 hér að ofan. Slík niðurstaða virðist í sumum tilvikum geta verið umfram þær lágmarkskröfur sem leiða af reglugerð nr. 1212/2015, en fyrir slíku kunna að vera eðlilegar ástæður í ljósi umfangsmikils reksturs og efnahags borgarinnar.

Það vekur athygli, í ljósi þess hversu mikilvægt stjórnþæki fjárhagsáætlun er og þá jafnframt í ljósi ábyrgðar á því að hún sé rétt framkvæmd, að reglur Reykjavíkurborgar virðast hvorki með öllu skýrar um það hvaða liðir í fjárhagsáætluninni séu bindandi ákvörðun um úthlutun fjárheimilda og hverjir ekki né um heimildir einstakra starfsmanna til að færa til fjármagn innan liða í áætluninni.

8. Fjárheimildir vegna framkvæmda við Nauthólsveg 100

Af umfjöllun Reykjavíkurborgar sjálfrar um framkvæmdir við Nauthólsveg 100 verður ráðið að borgin sjálf líti svo á að framkvæmdin hafi farið umfram fjárheimildir. Vísast í þessu sambandi til umfjöllunar innri endurskoðunar um málið. Í fjárhagsáætlun Reykjavíkurborgar 2017 er áætlað á umrædda framkvæmd 70 m.kr. eins og fram er komið, en kostnaður við

framkvæmdina það ár mun hafa verið umtalsvert meiri. Umrædd fjárveiting eða framúrkeyrsla á henni hefur hins vegar ekki, að því er séð verður í fyrirbyggjandi gögnum, verið tekin til greinargóðrar umfjöllunar með hliðsjón af því hvaða fjárveitingar eða upplýsingar í fjárhagsáætlun ársins 2017 voru bindandi og hverjar ekki. Þannig hefur ekki verið tekin skýr afstaða til þess hvort um var að ræða kostnað sem rúmaðist innan heildarfjárheimildar. Þrátt fyrir almenna tilvísun að þessu leyti til fjárfestingaáætlunar í minnisblaði skrifstofustjóra fjármálaskrifstofu Reykjavíkurborgar, dags. 5. febrúar 2019, verður ekki séð að þar sé tekin bein afstaða um þetta. Þannig verður ekki séð að afstaða hafi verið tekin um það hvort heildarfjárfesting hafi farið umfram heildarfjárveitingu viðkomandi málaflökks, hvort svigrúm hafi verið til að færa fjárheimildir milli kostnaðarstaða í fjárhagsáætlun eða innan þeirra eða hvort líta megi svo á að viðkomandi sviðsstjóri hafi haft heimild borgarráðs til slíkra ráðstafana, sbr. t.d. 3. mgr. greinar 3.3 í reglum Reykjavíkurborgar frá 1. desember 2015.

Í samræmi við það hvernig ég hef afmarkað umfjöllun mína í þessari samantekt tek ég sjálfur ekki afstöðu um ofangreint atriði. Mikilvægt er ennfremur að taka fram að sá punktur sem ég nefni í þessum kafla varðar eingöngu það hvort framkvæmdin hafi rúmast innan fjárhagsáætlunar í skilningi 63. gr. sveitarstjórnarlaga nr. 138/2011, og svo það hvort hafi þá verið brotið gegn reglunni um að leita hækkunar á heildarfjárveitingu, sbr. 2. mgr. 63. gr. sveitarstjórnarlaga, eða reglunni um að upplýsa kjörna fulltrúa eftir á um tilfærslu fjárheimilda innan málaflökks eða deilda í þegar samþykktri áætlun, sem væri þá brot á verklagsreglum borgarinnar sjálfrar. Punkturinn sem hér er til umræðu breytir engu um það hvort réttilega var staðið að gerð kostnaðaráætlana fyrir hið tiltekna verkefni og eftirliti með framvindu verksins. Það hvort fylgt hafi verið lágmarkskröfum um fjárhagsáætlanir í skilningi 62. og 63. gr. sveitarstjórnarlaga, eða hvort stjórnarsýslan hafi haldið sig innan grófs ramma hennar, segir auðvitað í sjálfu sér ekki endanlega til um það hvort stjórnarsýslan eða meðferð peninga hafi verið ásættanleg. Þar er um mikilvægt viðfangsefni að ræða, bæði fyrir starfsfólk borgarinnar, kjörna fulltrúa og þá sem sinna eftirliti með stjórnarsýslu og fjármálum.

9. Þegar framúrkeyrsla kemur í ljós eftir á

Í minnisblaði fjármálastjóra Reykjavíkurborgar til borgarráðs dags. 28. mars 2019, sem rakið er í kafla 3 að framan virðist lýst þeirri efnislegu afstöðu að ef þörf á aukinni fjárheimild til tiltekens verkefnis kemur fram það seint að ekki sé hægt að bregðast við með aukinni fjárveitingu innan ársins (viðauka við gildandi fjárhagsáætlun) þá verði við það að sitja, enda ekki heimilt að fara fram með tillögu um breytingu á fjárheimildum ársins eftir að það er liðið.

Ennfremur virðist í minnisblaðinu á því byggt að slík fjárútlát geti þess í stað fengið staðfestingu með því að borgarstjórn staðfesti ársreikning viðkomandi árs. Það verði þá hlutverk viðkomandi sviðs að leggja fram viðeigandi skýringar á slíkri umframkeyrslu þegar ársreikningurinn komi til staðfestingar. Segir um þetta í tilvitnuðu minnisblaði: „Þegar ársreikningur er lagður fram og samþykktur í maí mánuði fyrir næstliðið ár er borgarstjórn að samþykkja öll fjárútlát sem féllu til á árinu 2017, þar með talda þá umframkeyrslu sem varð á árinu 2017 í verkefni Mathallar.“ Efnislega sama afstaða birtist í minnisblaði frá 5. febrúar 2019, frá skrifstofustjóra fjármálastjórnar, en þar segir m.a.: „...breytingar á fjárheimildum þarf að gera innan líðandi árs... Þegar ársreikningur er lagður fram og samþykktur í maí mánuði fyrir næstliðið ár er borgarstjórn að samþykkja útgjöld og rekstur borgarinnar fyrir árið. Með þeim hætti hefur borgarstjórn þegar samþykkt öll fjárútlát sem féllu til á árinu 2017 vegna verkefnisins Nauthólsvegur 100. Það er því að mati fjármálaskrifstofu ekkert sem kallar á frekari samþykkt á fjárheimildum.“

Með vísan til ofangreinds hef ég afmarkað eftirfarandi spurningu, sbr. einnig þá afmörkun sem ég lýsti í kafla 1: *Ef verkefni hefur verið skýrlega afmarkað í fjárhagsáætlun tiltekins árs með ákveðinni fjárveitingu en kostnaður af því fer umfram hana innan ársins án þess að aukinnar fjárheimildar sé aflað hjá borgarstjórn eða borgarráði á því ári sem um ræðir ber þá engu að síður að afla heimildarinnar sérstaklega síðar með því að leggja fram viðauka við fjárhagsáætlunina?*

Svarið við spurningunni er ekki einfalt. Í fyrsta lagi skiptir máli að afmarka það hvaða fjárheimildir fjárhagsáætlun felur í sér. Líkt og líst er í kafla 7 að framan þá verður ekki út frá því gengið að allt sem fram kemur í fjárhagsáætlun sé bindandi regla um fjárheimildir. Ef niðurstaðan er sú að viðkomandi þáttur í fjárhagsáætlun hafi fyrst og fremst verið til upplýsingar um forsendur fjárveitingar en sé ekki bindandi um fjárheimild þá reynir augljóslega ekki á það að afla þurfi viðbótarheimildar.

Í öðru lagi virðist rétt að greina hvort sú fjárheimild sem um ræðir sé þess eðlis að leita þurfi samþykkis fyrir umframkeyrslu eða tilfærslum innan áætlunarinnar fyrirfram með því að leggja viðauka við fjárhagsáætlun fyrir borgarstjórnina eða hvort um sé að ræða tilfærslu innan fjárhagsáætlunarinnar sem þurfi að upplýsa um, jafnvel ekki fyrr en eftir, eftir þeim reglum sem fram koma í 4. gr. viðauka III við reglugerð nr. 1212/2015. Þetta atriði skiptir máli því í a.m.k. sumum þessara tilvika verður ekki séð að í reynd sé aflað nýrrar fjárheimildar.

Í þriðja lagi þá er sú meginregla skýr að frávík frá hinni bindandi fjárhagsáætlun ber að útfæra í viðauka við áætlunina, sbr. 2. mgr. 63. gr. sveitarstjórnarlaga. Tilgangur þess er augljóslega ekki alltaf sá að gera fjárútlát lögleg heldur ekki síður að tryggja umfjöllun réttis aðila innan stjórnkerfis sveitarfélagsins um frávikið sem um er að ræða frá þeirri áætlun sem hann hafði áður samþykkt. Og þá jafnframt möguleika til að bregðast við með öðrum fjárhagslegum ráðstöfunum eða með öðrum aðgerðum sem ekki koma fjárhagsáætlunum eða fjárveitingum við með beinum hætti.

Í fjórða lagi gera sveitarstjórnarlög ráð fyrir því, sbr. 2. mgr. 61. gr. laganna, að ársreikningur skuli geyma samanburð við a) ársreikning undanfarins árs, b) upphaflega fjárhagsáætlun ársins og c) fjárhagsáætlun ársins ásamt viðaukum. Með þessu móti gefst íbúum sveitarfélagsins, kjörnum fulltrúum og eftirlitsaðilum á vegum ríkisins, fjármálastofnunum og öðrum færi á að greina festu í rekstri og fjárhag sveitarfélagsins. Vegna þessarar framsetningar verður ekki annað séð en að sá möguleiki sé fyrir hendi að munur sé á þeim tölum sem fram koma í ársreikningi annars vegar og svo fjárhagsáætlun ársins ásamt viðaukum hins vegar. Reglugerð nr. 1212/2015 leiðir ekki til annarrar niðurstöðu um þetta.

Í fimmta lagi þá leiðir af sveitarstjórnarlögum að hin bindandi fjárhagsáætlun gildir aðeins það ár sem henni er ætlað að taka til. Í reglugerð nr. 1212/2015 er ennfremur, og styðst það við ákvæði sveitarstjórnarlaga, gert ráð fyrir að fjárhagsáætlun og viðaukar við fjárhagsáætlun séu fram sett í samræmi við form ársreikninga, auk tilgreindra annarra upplýsinga. Ársreikningur lýsir rekstri innan fjárhagsársins og stöðu efnahags í lok þess. Viss vafi hlýtur því að vera um að það væri í samræmi við reglugerð 1212/2015 ef fjárhagsáætlun væri uppfærð eftir, þ.e. að viðaukar við hana yrðu samþykktir eftir að viðkomandi fjárhagsár er liðið.

10. Niðurstöður

Er hægt að leggja fram viðauka við fjárhagsáætlun eftir að árið er liðið?

Þegar þau fimm sjónarmið sem líst er í kafla 9 eru vegin saman, og hliðsjón höfð af þeim reglum sem raktar eru í kafla 7 í álitinu, virðist mega setja fram eftirfarandi svar við áður skilgreindri spurningu (þ.e. spurningunni úr kafla 1 og 9).

- a) Þeim þáttum fjárhagsáætlunar sveitarfélags sem falla undir 2. mgr. 63. gr. sveitarstjórnarlaga nr. 138/2011 ætti ekki að breyta eftir að viðkomandi ár er liðið með samþykkt viðauka við áætlunina.
- b) Ef tilgangur viðauka er að upplýsa sveitarstjórn um tilfærslur innan liða í fjárhagsáætlun, sbr. 4. mgr. 63. gr. sveitarstjórnarlaga, sem sannarlega voru framkvæmdir innan ársins virðast lög eða reglur ekki standa því í vegi að leggja slíka viðauka fyrir sveitarstjórn þótt árið sé liðið. Það ber þá að gera með hefðbundnum hætti – í hefðbundnu formi slíks viðauka. Eftir að ársreikningur hefur verið lagður fram, þar sem fram kemur samanburður við fjárhagsáætlun ársins, virðist ekki rétt að breyta fjárhagsáætlun með þessum hætti eftir það.

Tekið skal fram að um þetta hefur reikningsskila- og upplýsinganefnd sveitarfélaga ekki fjallað svo mér sé kunnugt. Álit frá nefndinni um þetta atriði gæti vissulega falið í sér aðra niðurstöðu þótt ég telji lagaleg rök niðurstöðu minnar haldbær.

Staðfesting á ársreikningi felur ekki í sér samþykki fyrir útgjöldum

Undirritaður er ekki sammála þeirri afstöðu skrifstofu fjármála hjá Reykjavíkurborg að samþykkt eða staðfesting á ársreikningi feli í sér samþykki þeirra fjárhagslegu ráðstafana sem þar er lýst. Vísa ég hér nánar til röksemda í kafla 5 að framan.

Þegar ársreikningur er staðfestur er tekin afstaða til þess hvort hann sé saminn í samræmi við lög og settar reglur. Þegar sveitarstjórn staðfestir ársreikning er hún því að leggja á það mat hvort reikningur sýni glögga mynd af afkomu, efnahag og breytingum á handbæru fé, og hvort reikningurinn sé að öðru leyti rétt gerður. Ennfremur hvort aðrar upplýsingar sem fram koma í ársreikningi séu efnislega réttar. Staðfesting ársreiknings felur ekki í sér samþykki einstakra gerninga eða lögmæti greiðslna, heldur aðeins því að meðferð fjármuna og efnahagsleg staða sé og hafi verið með þeim hætti sem ársreikningurinn greinir.

Ef ársreikningur, gögn sem honum fylgja eða skýringar við hann, bera með sér upplýsingar um tiltekna gerninga, fjárútlát eða sambærilegt, kann það að verða sveitarstjórnarmönnum tilefni til aðgerða, og ætti þá jafnframt að gæta þess að ekki verði þar óþarfa dráttur á. Ef talið er tilefni til að láta reyna á að slíkum gerningum verði rift eða ráðstafanir látnar ganga til baka kann í sumum tilvikum jafnframt að vera rétt að láta þess getið í áritunum eða skýringum með ársreikningi, enda hafi slíkar ráðstafanir áhrif á efni ársreikningsins eða þær hafi almenna þýðingu að öðru leyti, og aðrir hagsmunir standi slíku ekki í vegi. En upplýsingar um að tilteknir gerningar hafi ekki verið í samræmi við lög kunna jafnframt að koma fram síðar og þá myndi ársreikningurinn ekki vera bindandi um möguleika til að vinda ofan af því.

Ber sveitarfélagi að borga ef fjárheimild var ekki til staðar í fjárhagsáætlun?

Þrátt fyrir að það falli utan viðfangsefnis samantektarinnar tel ég rétt, svo ekki valdi misskilningi, að taka fram að það veltur á atvikum hvort sveitarfélag er greiðsluskylt hafi fjárheimildar ekki verið getið í fjárhagsáætlun eða viðauka við hana. Sveitarfélag getur ekki komist hjá greiðsluskilyldu samkvæmt settum lögum með því að láta undir höfuð leggjast að

tilgreina fjárheimild fyrir þeim greiðslum. Sveitarfélag getur heldur ekki komist hjá greiðsluskyldu í samræmi við dóm, t.d. til greiðslu skaðabóta, þótt fjárheimild hafi ekki verið til staðar. Og greiðsluskylda getur raknað í öðrum tilvikum þegar tekin er stjórnvaldsákvörðun eða samningur gerður, enda þótt heimild hafi ekki verið fyrir ráðstöfuninni í fjárhagsáætlun eða viðauka við hana. Þýðing góðrar fjármálastjórnar í slíkum tilvikum er þá ekki síst sú að hægt er að bregðast við og bæta hluti til framtíðar, láta viðeigandi starfsmenn sæta ábyrgð o.s.frv. Afleiðingar geta líka falist í pólitískri ábyrgð, vantrausti af hálfu lánadrottna eða annarra viðsejenda eða auknu og hertu eftirliti eftirlitsnefndar með fjármálum sveitarfélaga og ráðuneytis sveitarstjórnarmála. Á hinn bóginn er ekki útilokað að sveitarfélag geti hafnað greiðslum eða krafist þess að þær gangi til baka, enda sé þá lagaskilyrðum til slíks fullnægt. Þetta getur fræðilega komið til álita hvort sem heimild var fyrir greiðslu í fjárhagsáætlun eða ekki. Og þetta getur fræðilega komið til álita hvort sem greiðslurnar voru hluti af því fjárstreymi sem ársreikningurinn lýsir eða ekki.

Upplýsingagjöf til sveitarstjórnarmanna:

Þegar í ljós kemur, eftir að fjárhagsár er liðið, að ráðstafanir hafa ekki verið í samræmi við fjárhagsáætlun eða viðauka við hana, reynir á hina almennu skyldu sveitarstjórnarfulltrúa til eftirlits, sbr. 2. mgr. 8. gr. sveitarstjórnarlaga, og rétt þeirra til upplýsinga, skýringa og gagna, sbr. 28. gr. sömu laga. Þetta hlutverk sveitarstjórnar er mikilvægt og starfsmönnum sveitarfélaga ber almennt að leitast við að gera þeim sem best kleyft að gegna þessu hlutverki. Ef upplýsingagjöf til sveitarstjórnarmanna um fjárhag sveitarfélagsins eða öflun fjárheimilda verður ekki við komið með hefðbundnum hætti með framlagningu viðauka ber engu að síður að tryggja sveitarstjórnarmönnum sömu eða sambærilegar upplýsingar svo fljótt sem við verður komið með framlagningu skýrslna, greininga eða (ef upplýsingar koma ekki fram fyrr) með skýringum sem fylgja ársreikningi. Eðlilegt virðist að upplýsingagjöf þessi taki að lágmarki mið af því að sveitarstjórnarmenn séu ekki í lakari stöðu til að taka afstöðu til máls en ef þeim hefði verið gert viðvart um frávik frá fjárhagsáætlun með hefðbundnum og réttum hætti, innan viðkomandi árs.

Minnt er á ábendingu í niðurlagi kafla 7 um að álitaefni sé hvort reglur Reykjavíkurborgar séu nægjanlega skýrar um það hvaða liðir í fjárhagsáætlun séu bindandi ákvörðun um úthlutun fjárheimilda og hverjir ekki og um heimildir einstakra starfsmanna til að færa til fjármagn innan liða í áætluninni.

Reykjavík, 22. apríl 2019

Trausti Fannar Valsson
dósent við Lagadeild Háskóla Íslands