

Høringsforslag:

Årsrapport og årsregnskap for statlige virksomheter

Finansdepartementet har foreslått regulering av innholdet i årsrapporter for statlige virksomheter, og krav til publisering av årsrapporter. Årsregnskapet skal inngå som en del av årsrapporten. Forslaget innebærer at det er pliktig å følge minimumsreguleringen av årsregnskapet.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Oddvar Snipsøy
Deloitte



Statsautorisert revisor
Britt Torunn Hove
Den norske Revisorforening

Reguleringen av strukturen i årsrapporten, altså hvilke bestanddeler den skal bestå av og rekkefølgen av disse, er etter forslaget også pliktig å følge. Når det gjelder det konkrete innholdet i årsrapportens bestanddeler for øvrig, er forslaget til regulering gitt i form av anbefalinger. Revisorforeningen har avgitt hørings svar på forslaget. Artikkelen redegjør for hovedinnholdet i Finansdepartementets forslag og Revisorforeningens syn på dette.

Presentasjon av forslaget

Bakgrunn for forslaget

Rapportering i årsrapporten i dag tar utgangspunkt i tildelingsbrevet til virksomheten, jf. Bestemmelser om økonomistyring i staten pkt. 1.5.1. Det er ikke fastsatt nærmere krav til innholdet i årsrapporten i statlige virksomheter. For virksomheter som avlegger regnskap etter kontantprinsippet, inneholder ikke økonomibestemmelsene mal for oppstilling av regnskapet. For virksomheter som frivillig avlegger sitt regnskap etter de statlige regnskapsstandardene (SRS), er det utarbeidet en slik mal. SRS-ene gir et periodisert regnskap. Pr. i dag bruker bare 25 % av virksomhetene SRS-ene og avlegger et periodisert regnskap.

Årsregnskap og årsrapport er den viktigste kilden til informasjon om resultatet av aktiviteten i virksomheten. Årsrapporten skal gi helhetlig informasjon om virksomhetens resultater og medgått ressursbruk. Siden det ikke er fastsatt krav til innhold eller struktur som gjelder alle virksomhetene i staten, er det stor variasjon i innhold, struktur og omfang. Formålet med foreslått regulering er å øke kvaliteten på resultatrapporteringen i statsforvaltningen, gjennom å legge til rette for strategisk styring, forenkle arbeidet med utarbeiding av årsrapportene, gjøre innholdet lettere tilgjengelig for brukerne og gi bedre grunnlag for sammenligninger over år og på tvers av statlige virksomheter. Den nye standard kontoplanen for statlige virksomheter som er obligatorisk fra 2014, legger til rette for den foreslåtte reguleringen.

Forslagets innhold

Det foreslås at årsrapporten skal bestå av seks deler:

- I Leders beretning
- II Introduksjon til virksomheten og hovedtall
- III Årets aktiviteter og resultater
- IV Styring og kontroll i virksomheten
- V Vurdering av fremtidsutsikter
- VI Årsregnskap

Delene og rekkefølgen på dem er obligatorisk, men for punkt I til V inneholder forslaget kun anbefalinger til innhold. For punkt VI Årsregnskap er det utarbeidet obligatoriske oppstillinger.

I Leders beretning

Delen er tenkt å være en introduksjon til den mer detaljerte omtalen av resultatet av årets virksomhet som kommer senere i årsrapporten, og skal fokusere på det virksomhetsledelsen mener er av vesentlig

betydning. Forslaget anbefaler at følgende punkter inngår:

- Vurdering av de samlede resultatene for året.
- Vurdering av ressursbruken opp mot de samlede resultatene.
- En overordnet fremstilling av de viktigste prioriteringene og sentrale forhold som har hatt betydelig innvirkning på oppnådde resultater.

Beretningen signeres av virksomhetsleder.

II Introduksjon til virksomheten og hovedtall

Delen beskriver hvilken aktivitet som drives i virksomheten, hvordan virksomheten er organisert, størrelsen på virksomheten og utviklingen i størrelsen siste år. Det anbefales at følgende punkter inngår:

- En kort omtale av myndighet, ansvarsområde og overordnede mål for virksomheten.
- En presentasjon av virksomheten der følgende fremgår:
 - Tilknyningsform og organisasjonsstruktur.
 - Årlig disponibel bevilgning og antall årsverk, gjerne for de tre siste år.
- En kort omtale av samarbeid med andre virksomheter der samarbeidet har betydning for egen eller andre virksomheters resultatoppnåelse.

III Årets aktiviteter og resultater

Delen skal gi en helhetlig fremstilling og vurdering av gjennomførte aktiviteter, oppnådde resultater og måloppnåelse på alle vesentlige områder. Delen vil normalt være den mest omfangsrige i årsrapporten. Det anbefales at følgende punkter inngår:

- En redegjørelse for oppnådde resultater gruppert etter overordnede mål, tjenesteområder eller strategiske satsninger.

Regnskap

Det skal rapporteres om både krav fastsatt i tildelingsbrevet og vesentlige forhold som virksomheten selv vil fremheve i tillegg. Følgende bør inngå:

- Mål, styringsparametere og resultatmål.
- Gjennomføring av oppdrag fra departementet (prosjekter, tiltak, investeringer mv.) som virksomheten mener belyser resultater og måloppnåelse.
- Hovedfunn i gjennomførte evalueringer.
- Redegjørelse for virksomhetens ressursbruk og vurdering av om denne er effektiv.
- En analyse og vurdering av resultater og/eller oppnådde effekter basert på informasjonen i forrige kulepunkt. Dette kan gjøres ved sammenligning mellom år og ved å benytte utdrag av relevante regnskapsdata eller beregnede nøkkeltall.
- Forklaringer og kommentarer til vesentlige mer- og mindreutgifter/ inntekter i årsregnskapets bevilgningsoppstilling.

IV Styring og kontroll i virksomheten

Delen skal gi informasjon for vurdering av om virksomheten har god styring og tilfredsstillende kontroll. Det anbefales at følgende punkter inngår:

- En kort tilstandsrapportering om virksomhetens interne styring med vekt på vesentlige endringer av betydning for departementets styring og kontroll. Følgende punkter bør inngå:
 - Virksomhetens risikovurdering og eventuelle tiltak for å redusere risiko.
 - Om det er avdekket vesentlige svakheter, feil og mangler i opplegget for intern kontroll.
 - Hvilke utbedringstiltak som eventuelt er iverksatt.
 - Om internkontrollen har avdekket vesentlige svakheter, feil og mangler i kritiske prosesser og aktiviteter.
 - Iverksatte tiltak for å bøte på disse manglene.
 - Vesentlige revisjonsmerknader fra Riksrevisjonen og oppfølging av tidligere merknader.
 - Rapportering på vesentlige forhold knyttet til personalmessige forhold, likestilling, HMS/arbeidsmiljø, diskriminering og ytre miljø.
- Redegjørelse for vesentlige forhold/ endringer ved virksomhetens omgivelser, ressursituasjon, planlegging, gjenn-

nomføring og oppfølging som departementet har bedt om eller som virksomheten selv mener har betydning for etatsstyringen. Aktuelle punkter i en slik redegjørelse kan være:

- Prosjekter og igangsatte tiltak knyttet til systemer for styring.
- Forvaltningen av egne eiendeler (materielle verdier).
- Bemannings, kapasitets- og kompetansesituasjonen i virksomheten.
- Systemer for å samle inn, måle, rapportere og evaluere resultater, inkludert system for å realisere gevinster.
- Utførte endringer som følge av tilsynssaker eller andre oppfølgingsaker som er av betydning for departementets styring.

V Vurdering av fremtidsutsikter

Virksomheten skal i denne delen vurdere sin evne til å oppfylle overordnede mål i et langsiktig perspektiv. Forslaget anbefaler derfor at delen inneholder en redegjørelse for utviklingstrekk i samfunnet eller eventuelle andre vesentlige endringer som virksomheten har vurdert, og som en mener vil kunne påvirke evnen til å nå resultater og mål på lengre sikt.

VI Årsregnskap

Virksomhetens årsregnskap skal inngå som del av årsrapporten, men skal også kunne leses som et selvstendig dokument. Årsregnskapet skal bestå av tre hovedelementer:

1. Ledelseskomentarer
2. Bevilgningsoppstilling
3. Virksomhetsregnskap

Ledelseskomentarer

Denne delen skal inneholde virksomhetsleders vurderinger av vesentlige forhold ved årsregnskapet. Det skal blant annet bekreftes at årsregnskapet gir et dekkende bilde av virksomheten, ut fra det regnskapsprinsippet som er lagt til grunn. I tillegg skal det bekreftes at årsregnskapet er avlagt i henhold til bevilgningsreglementets og økonomiregelverkets prinsipper for regnskapsføring og grunnleggende forutsetninger for bokføring, dokumentasjon og oppbevaring. Delen skal signeres av virksomhetens leder.

Bevilgningsoppstilling

- Bevilgningsoppstillingen skal vise alle opplysninger som er rapportert til statsregnskapet, samt bevilgnings- og beholdningsstørrelser. Oppstillingen skal omfatte:

- samlet tildeling på kapittel og post, slik det fremgår av tildelingsbrevet.
- rapporterte innbetalinger og utbetalinger til bevilgningsregnskapet gruppert etter kapittel og post, og kapitalkontoer.
- beholdninger som har blitt rapportert til kapitalregnskapet via eget fagdepartement, herunder fjorårstall og endringer fra året før.
- Det skal i tilknytning til bevilgningsoppstillingen utarbeides følgende standard notespesifikasjoner:
 - Innledende prinsippnote.
 - Note A som spesifiserer årets samlede tildeling.
 - Note B som forklarer mer-/mindreutgifter og viser en beregning av hvilke midler som er overførbare til neste budsjettår etter gitte fullmakter.
 - Note C som spesifiserer:
 - i) rapporterte utbetalinger og innbetalinger gruppert etter artene i standard kontoplan.
 - ii) hvilke beløp som inngår i mellomværende med statskassen.

Virksomhetsregnskap

Dette består av en resultat- og balanseoppstilling med noter, og det skal vises sammenligningstall for to år. Malen skal benyttes av alle virksomheter som avlegger sitt internregnskap etter kontantprinsippet. Malen inneholder minimumskrav, det vil si at det ved behov kan legges til ytterligere linjer og gis flere noteopplysninger. For virksomheter som avlegger sitt regnskap etter SRS, vil resultat- og balanseoppstilling være regulert av SRS 1. Det er elleve obligatoriske notekrav, i tillegg til krav om prinsippnote. I prinsippnoten skal det beskrives hvilket regnskapsprinsipp som er valgt for virksomhetsregnskapet, og det skal gis en beskrivelse av sammenhengen mellom bevilgningsoppstillingen og virksomhetsregnskapet. De elleve obligatoriske notene inneholder spesifisering av:

- Note 1 Driftsinntekter
- Note 2 Lønn og sosiale utgifter
- Note 3 Utgiftsførte investeringer
- Note 4 Andre driftsutgifter
- Note 5 Avregning med statskassen (inkludert avstemming av virksomhetsregnskapet mot det som er rapportert til statsregnskapet)
- Note 6 Innkrevingsvirksomhet
- Note 7 Tilskuddsforvaltning
- Note 8 Investeringer i aksjer og selskapsandeler
- Note 9 Andre kortsiktige fordringer

- Note 10 Bankinnskudd, kontanter og lignende
- Note 11 Annen kortsiktig gjeld

Revisorforeningens syn på forslaget

Revisorforeningen støtter Finansdepartementets arbeid med standardisering gjennom overordnede krav til innhold og struktur i statlige årsrapporter, og de målene som ligger bak standardiseringsarbeidet. Målene bak standardiseringsarbeidet sies i høringsnotatet å være:

- legge bedre til rette for strategisk styring
- forenkle arbeidet med utarbeiding av årsrapportene
- gjøre innholdet lettere tilgjengelig for brukerne
- gi bedre grunnlag for sammenligninger over år og på tvers av statlige virksomheter.

Standardisering er viktig, ikke minst for de ulike brukergruppene til årsrapportene. Flere av forslagene er begrunnet med behovet for rapportering til departementet. For Revisorforeningen er rapporteringen til andre brukere enn departementet den viktigste grunnen for standardiseringen. Ulike grupper har interesse av denne rapporteringen, og de har ikke mulighet for å kreve informasjon fra virksomhetene, slik departementet har. Derfor er forslaget meget viktig for at disse brukergruppene også skal få tilgang til nødvendig informasjon og at denne informasjonen blir mer strukturert og lettere å forstå.

Som nevnt over fremgår det av høringsnotatet at målet med standardiseringen blant annet er å gi bedre grunnlag for sammenligninger på tvers av statlig virksomhet og legge til rette for strategisk styring. Vurdering av ressursbruken nevnes som et viktig formål. Uten felles regnskapsregler i bunnen, vil tallene som danner utgangspunktet for sammenligningen mellom statlige virksomheter, ikke være sammenlignbare. Dessuten vil tallene for de mange virksomhetene som bruker kontantprinsippet, si lite om ressursbruken. Tre av fire statlige virksomheter avlegger regnskap etter kontantprinsippet.

Begrepet strategisk styring synes ikke å ha noen eksakt definisjon. Vi oppfatter at det innebærer styring for oppnåelse av utpekte mål gjennom hensiktsmessige handlinger som krever minst mulig ressursinnsats. Etter vår oppfatning krever strategisk styring oversikt over hva det koster å utføre

handlingene som oppfyller målene. Kontantprinsippet kan aldri gi nødvendige opplysninger om dette. Periodiserte regnskaper må til. Med utgangspunkt i departementets mål gjengitt over, oppfordrer vi til at det tas initiativ til at bruk av periodiserte regnskaper blir pliktig for statlige virksomheter.

Vi støtter også at det stilles krav om publisering av årsrapporter for statlige virksomheter. Årsrapporter for statlige virksomheter vil ha interesse for andre brukere enn departementet, for eksempel kunder (eksterne og interne), leverandører, politikere, konkurrenter, velgere mfl. Disse brukerne risikerer å gå glipp av ønsket informasjon dersom det ikke foreligger et publiseringskrav for virksomhetene.

Det er etablert et offentlig regnskapsregister. Det er naturlig at regnskapene også for statlige virksomheter gjøres tilgjengelige via Regnskapsregisteret. I tillegg vil det være naturlig at årsrapporten er allment tilgjengelig hos den enkelte virksomheten, for eksempel på virksomhetens hjemmeside.

Utarbeidelse og offentliggjøring av årsrapporten vil være en utmerket måte å beskrive overfor samfunnet og brukerne formålet med og resultatet av virksomheten. Årsrapporten har en viktig rolle utover å presentere historisk finansiell informasjon.

Vi støtter også at den nye statlige artskontoplanen brukes til å sammenstille virksomhetenes innbetalinger og utbetalinger etter art, slik det er foreslått at det skal gjøres i note C i bevillingsoppstillingen i årsregnskapet.

Virksomhetsregnskapet etter art som foreslås som en annen pliktig del av årsregnskapet for virksomheter som ikke benytter SRS (del VI i Årsrapporten), og som består av resultatoppstilling, balanseoppstilling og noter, støtter vi derimot ikke. Vi synes det er misvisende å bruke ordet balanseoppstilling om en oversikt som ikke gir noen fullstendig oppstilling over de eiendelene og forpliktelsene virksomheten faktisk har. Vi stiller oss også tvilende til nytten av resultatoppstillingen. Her synes det som om kontantprinsippet er erstattet av et «fakturaprinsipp» der transaksjonene innregnes i regnskapet ved mottak av faktura, uten at det gir noen bedre måling av et resultat for virksomheten. Bruk av «fakturaprinsippet» fremstår heller ikke som

pliktig, i den forstand at det synes åpnet for at virksomhetene også kan velge å periodisere enkelte resultatposter i virksomhetsregnskapet, for eksempel feriepengene.

Manglende krav til bruk av samme prinsipp og åpning for delperiodisering av resultatposter, gir tall som ikke er sammenlignbare. Fra før har man manglende sammenlignbarhet som en følge av at virksomhetene kan velge mellom SRS og kontantprinsippet. Det foreslås nå i tillegg å innføre et prinsippvalg innenfor virksomhetene som bruker kontantprinsippet, noe som vil gi ytterligere svekkelser i sammenlignbarheten av regnskapsinformasjonen mellom virksomhetene som bruker kontantprinsippet. Etter vårt syn bør det kun være to helt klare valgmuligheter knyttet til regnskapsprinsipper for statlige virksomheter; enten et rent kontantprinsipp eller et fullstendig periodiseringsprinsipp etter SRS-ene. Det bør ikke innføres et nytt «fakturaprinsipp» for virksomhetsregnskap og heller ikke åpnes for valgmuligheter innenfor bruken av periodiseringsprinsippet etter SRS-ene. Vår klare oppfatning er at dette vil motvirke målsettingene med standardiseringen knyttet til å gjøre innholdet lettere tilgjengelig for brukerne (forståelse) og gi bedre grunnlag for sammenligninger.

Informasjonen i det foreslåtte virksomhetsregnskapet for virksomheter som ikke rapporterer etter SRS, synes etter vårt syn ikke å være nyttig. Dette dels på grunn av den foreslåtte bruken av «fakturaprinsippet» og dels på grunn av at det også åpnes opp for å kunne periodisere enkeltposter i dette virksomhetsregnskapet. Dette medfører at informasjonen blir uklar og vanskelig sammenlignbar. Slik vi ser det, vil et krav om et virksomhetsregnskap først ha noe for seg dersom det innføres krav om periodisert regnskap. Etter vårt syn må det innføres krav om periodiserte regnskaper, og deretter krav om virksomhetsregnskap. Da vil virksomhetsregnskapet vise hva ressursinnsatsen har kostet, og i tillegg vil en få en komplett balanseoppstilling som viser virksomhetens eiendeler og forpliktelser. Virksomhetsregnskapet vil da gi en viktig tilleggsinformasjon utover bevilgningsoppstillingen med noter. Vi foreslår at virksomhetsregnskapet tas ut av kravene til årsregnskapet, og at det heller innføres notekrav til linjene i note C i bevilgningsoppstillingen. I tillegg mener vi at det bør innføres et opplysningskrav for eiendeler som virksomheten besitter, med opplys-

ninger om anskaffelseskost, anskaffelsesår og antatt levetid.

Avslutning

Revisorforeningen støtter Finansdepartementets standardiseringsarbeid og forslaget om at årsrapportene for statlige virksomheter skal publiseres. Standardisering og krav om offentliggjøring er svært viktig for de brukerne av regnskapet som ikke er i den posisjon at de kan stille krav om informasjon til virksomhetene, for eksempel kunder (eksterne og interne), leverandører, politikere, konkurrenter, velgere mfl.

Revisorforeningen mener at sammenligninger på tvers av statlige virksomheter og strategisk styring krever sammenlignbare tall i bunnen, det vil si tall som er et resultat av samme regnskapsprinsipp. Strategisk styring krever informasjon om ressursinnsats. Bare periodiserte regnskaper kan gi slik informasjon. Revisorforeningen mener derfor at det må innføres krav om periodiserte regnskaper for statlige virksomheter. I dag velger statlige virksomheter selv om de vil avlegge sitt regnskap etter statlige regnskapsstandarder (SRS) eller etter kontantprinsippet. Tre av fire avlegger som nevnt over, regnskapet sitt etter kontantprinsippet.

Revisorforeningen støtter ikke at det innføres krav om såkalt virksomhetsregnskap som en del av kravet til årsregnskap for virksomheter som avlegger årsregnskapet etter kontantprinsippet. Bakgrunnen for dette er hovedsaklig at vi mener at oppstillingene kalt balanse og resultat ikke gir informasjon om de eiendelene og forpliktelsene virksomhetene har, eller den ressursinnsatsen som er lagt ned, og at bruk av begrepene balanse og resultat derfor er misvisende. Vi mener at bevilgningsoppstillingen, som er foreslått som en annen pliktig del av årsregnskapet, heller bør utvides for disse virksomhetene.

Aktuelt om internasjonale regnskapsstandarder:

Ny inntektsføringsstandard tar form



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor/Cand.merc
Torkild Haugnes
Senior Manager og leder fagavdeling regnskap i Ernst & Young

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale IFRS-saker. Dette vil kunne være nye standarder og tolkninger, men også høringsutkast, diskusjonsnotater og relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, som for eksempel Finansdepartementet, Finanstilsynet og andre standardsettere enn IASB/IFRIC, som for eksempel Norsk RegnskapsStiftelse (NRS).

IASB har nå ferdigstilt store deler av de utestående problemstillingene i utkastet til den nye standarden for inntektsføring. Blant annet ble ikrafttredelsestidspunktet fastsatt til 1.1.2017 og reglene for tapskontrakter er foreslått endret.

De fleste av de tentative beslutningene som IASB har foretatt, er etterspurte klargjøringer av prinsippene fastsatt i høringsutkastet fra 2011. I tillegg til disse klargjø-

ringene har IASB også gjort en rekke materielle endringer.

Ikrafttredelsesdato

IASB har fastsatt det pliktige ikrafttredelsestidspunktet til 1. januar 2017. Med en forventet ferdigstillelse av inntektsføringsstandarder sommeren 2013, skulle det være tilstrekkelig med tid til å få implementert den nye modellen. IASB forklarer den lange implementeringstiden med den kompleksiteten en endret inntektsføringsstandard vil ha for regnskapsprodusentene. Det vil også være anledning til å tidliganvende den nye inntektsføringsstandard, noe som er en endring i forhold til tidligere tentative beslutninger. FASB har

imidlertid under US GAAP opprettholdt sitt forbud mot tidliganvendelse.

Tapskontrakter

I høringsutkastet til ny inntektsføringsstandard ble det foreslått særskilte regler for tapsutsatte leveranseforpliktelser. Disse reglene innebar at dersom en leveranseforpliktelse som tok mer enn 12 måneder å oppfylle medførte et tap, skulle man avsette for dette tapet. Mange høringsinstanser reagerte negativt på dette kravet fordi det kunne medføre en tapsavsetning selv om kontrakten som helhet genererte overskudd. I juli 2012 besluttet IASB at det ikke skal være særskilte regler for tapskontrakter i den nye inntektsføringsstandard, men IAS 37 *Avsetninger*,