



Riksrevisjonen

Vår saksbehandler
Åse Kristin B. Hemsén 22241143
Vår dato 12.04.2013 Vår referanse 2013/00017-27
Deres dato 19.12.2012 Deres referanse

FINANSDEPARTEMENTET
Postboks 8008 DEP
0030 OSLO

Høring - forslag om nye krav til årsrapport og årsregnskap for statlige virksomheter

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 19.12.2012 *Forslag om nye krav til årsrapport og årsregnskap for statlige virksomheter*. Riksrevisjonen er i all hovedsak positiv til Finansdepartementets forslag om nye krav til innhold i årsrapport og oppstilling av årsregnskap for statlige virksomheter. Vi støtter Finansdepartementets oppfatning at forslagene vil forenkle arbeidet med å utarbeide rapporter, gjøre informasjon tilgjengelig for brukerne og forbedre grunnlaget for strategisk styring og sammenlikninger. Før vi gir svar på de punkter som Finansdepartementet har bedt spesielt om i sitt høringsbrev, vil Riksrevisjonen knytte noen overordnede kommentarer til Finansdepartementets forslag.

Komplettering av styringssystemet i staten

Styring i norsk statsforvaltning har over en lengre periode blitt utviklet rundt prinsippene for mål- og resultatstyring. Den tidligere detaljerte styring av innsatsfaktorer er erstattet av større grad av rammestyring kombinert med skjerpede krav til rapportering av oppnådde resultater. Gjennom justering av bevilgningsreglementet, utvikling av økonomiregelverket, samt innføring av nye styringsinstrumenter, bl.a. tildelingsbrev, styringsdialog og resultatrapportering, er styringssystemet over tid blitt mer helhetlig.

Vi oppfatter at forslaget til årsrapport som Finansdepartementet nå fremmer, utfyller og kompletterer viktige sider ved mål- og resultatstyringen i statsforvaltningen. Det er viktig for styring og oppfølging av statlige virksomheter at oppmerksomheten rettes mot resultater og måloppnåelse. Riksrevisjonen tror forslagene vil gi høyere kvalitet på statlige virksomheters årsregnskap og årsrapporter, og legge til rette for en mer ansvarlig, åpen og effektiv statsforvaltning.

Finansdepartementet legger opp til at de nye kravene skal gjelde fra og med budsjettåret 2014. Etter Riksrevisjonens mening bør det parallelt stilles krav til og settes inn ressurser på hjelp og veiledning til departementene om hvordan tildelingsbrevene bør utformes.

Finansdepartementet viser til at også departementene skal avlegge årsregnskap i samsvar med de nye kravene til obligatoriske oppstillinger i likhet med de underliggende virksomhetene, men at de ikke vil bli omfattet av kravene til årsrapport, fordi de selv rapporterer til Stortinget. Riksrevisjonen støtter Finansdepartementets mening om at dette også kan være en hensiktsmessig løsning for Riksrevisjonen og andre konstitusjonelle organer.

Finansiell rapportering

Riksrevisjonen ser positivt på forslaget til oppstilling av årsregnskap for statlige virksomheter som gir en fast struktur for den finansielle rapporteringen. Riksrevisjonen oppfatter at de foreslåtte kravene vil bidra til å gjøre regelverk for statlig økonomistyring til et mer hensiktsmessig rammeverk for finansiell rapportering på virksomhetsnivå. Dette vil etter Riksrevisjonens oppfatning gi et bedre grunnlag for økonomistyring og overordnede analyser av regnskapsdata. Det gir også offentligheten et bedre innsyn i virksomheters ressursbruk, og legger grunnlag for en mer systematisk årlig kontroll av regnskapene fra Riksrevisjonens side.

Resultatrapportering

Etter Riksrevisjonens vurdering gir forslaget til innhold i årsrapporten en mer helhetlig struktur for hvordan resultater skal rapporteres i et årlig perspektiv. God og relevant rapportering av resultater er helt avgjørende i mål- og resultatstyringen, og det er særlig velkomment at Finansdepartementet trekker opp standardiserte rammer for hvordan denne rapporteringen skal være.

I all hovedsak slutter Riksrevisjonen seg til Finansdepartementets forslag til innholdet i resultatrapporteringen. Statlige virksomheters regnskaper er av svært ulik kompleksitet og egenart. Det er derfor viktig at kravene til innhold i resultatrapporteringen utformes på en hensiktsmessig måte som gjenspeiler mangfoldet og som oppleves å gi merverdi for alle involverte parter. Riksrevisjonen mener derfor det er positivt at Finansdepartementet har gitt anbefalinger om innholdet i årsrapportene.

De organisatoriske forholdene i statsforvaltningen innebærer at det er en nær sammenheng mellom virksomhetenes årsrapport og kravene i tildelingsbrevene fra overordnet departement. Etter vår mening medfører standardiserte krav til årsrapportenes innhold, struktur og omfang også behov for en mer standardisert utforming av tildelingsbrev, men hvor det samtidig bør gis mulighet til individuelle tilpasninger ut fra departementets behov for ytterligere informasjon. Finansdepartementet legger opp til at de nye kravene skal gjelde fra og med budsjettåret 2014. Etter Riksrevisjonens mening bør det derfor parallelt stilles krav til og settes inn ressurser på hjelp og veiledning også til departementene om hvordan tildelingsbrevene bør utformes for 2014.

Ledelsens ansvar

Riksrevisjonen oppfatter at de samlede forslagene gir klarere presisering av virksomhetsleders ansvar, både for årsregnskapet og for innholdet i den årlige resultatrapporteringen. Erfaringsmessig virker det disiplinerende og bidrar til høyere kvalitet og ansvarliggjøring når virksomhetsleder på sentrale punkter selv skal redegjøre for status og utvikling, samt undertegne på viktige deler av rapporten.

Riksrevisjonen mener at forslaget til innhold under punkt 2 i årsrapportene bidrar til å klargjøre omstendighetene rundt virksomheten og årsregnskapet og derfor også vilkårene for revisjonsoppdraget.

Betingelser for Riksrevisjonens revisjon

Revisjonsprosessen er en integrert del av budsjett- og regnskapssyklusen i statsforvaltningen. Det er viktig for brukeren å kunne se sammenhengen mellom virksomhetens egen rapportering og revisors uavhengige gjennomgang for å vite hvilken vekt som kan legges på informasjonen fra virksomhetene. Publiseringspraksis, frister og andre krav til regnskaps- og revisjonssyklusene bør derfor sees i sammenheng, jf. innspill til spørsmål 4).

For Riksrevisjonen betyr de nye forslagene at det blir et mer systematisk, strukturert og likeartet grunnlag for revisjonen av virksomhetenes regnskaper og kontroll med gjennomføringen av de årlige budsjetter. Det er imidlertid en forutsetning at kravene til innhold i årsrapporten er tilstrekkelig presise, og at kvaliteten på rapporteringen er god.

Finansdepartementet skriver i høringsnotatet at virksomhetsleder skal bekrefte at årsregnskapet gir et *dekkende bilde* av virksomheten. Dette begrepet avviker noe fra begrepet som benyttes i de internasjonale revisjonsstandardene, hvor det skilles mellom regelbasert rammeverk og rammeverk for å gi en dekkende fremstilling. Riksrevisjonen stiller spørsmål ved om det, i dette rammeverket, er krav om at ledelsen gir ytterligere opplysninger der dette er nødvendig for å gi en dekkende framstilling. Høringsnotatet omtaler også andre brukere, uten nærmere beskrivelse av disse brukernes behov for regnskaps- og resultatrapportering. Det er etter vår mening et behov for en klargjøring av innholdet på disse to punktene. En slik klargjøring kan skje i en dialog mellom Riksrevisjonen og Finansdepartementet.

Høringsnotatet viser til at virksomheter som rapporterer til statsregnskapet fra flere regnskapsførere, skal vise regnskapstall samlet for hele virksomheten i årsregnskapet. Riksrevisjonen vil i denne sammenheng påpeke at virksomhetsbegrepet ikke er tydelig definert. Det kan derfor oppstå usikkerhet om hvilke enheter som skal inngå i en samlet oppstilling. Blant annet har det vært diskutert tilfeller hvor departementet har lagt en virksomhet organisatorisk under en annen virksomhet, og hvor departementet har delegert ansvaret for etatsstyringen. Det kan da være uklart hva som utgjør *virksomheten* i slike tilfeller. Finansdepartementet anbefales å gi nærmere veiledning om hva som i slike tilfeller skal inngå i det samlede årsregnskapet. I tillegg kan det være hensiktsmessig med en omtale av hvordan sammenslåing/oppsplitting av virksomheter midt i et regnskapsår skal håndteres.¹

Riksrevisjonens høringsuttalelse til de spesifikke høringssspørsmålene

1) Er det ønskelig å etablere overordnede krav til innhold, struktur og publisering av årsrapporter fra statlige virksomheter?

Riksrevisjonen er positiv til å etablere overordnede krav til innhold, struktur og publisering av årsrapporter for statlige virksomheter. Vi tror dette vil øke kvaliteten og effektiviteten og bidra til større åpenhet og ansvarlighet i den offentlige finansforvaltningen. Det er også vår vurdering at tildelingsbrevene bør standardiseres i større grad enn i dag. Dette reduserer risikoen for en omfattende rapportering som ikke nødvendigvis blir mer relevant.

Det anbefales å gjennomføre en evaluering av kvaliteten på årsrapportene etter det første året, da erfaring tilsier at det raskt etableres en praksis hvor fjorårets rapportering blir brukt som mal.

2) Bør det være krav om å publisere tildelingsbrev, årsrapporter og årsregnskap for statlige virksomheter?

Riksrevisjonen mener det er positivt å publisere tildelingsbrev, årsrapporter og årsregnskap for statlige virksomheter. Dette bidrar til større ansvarlighet og åpenhet i statsforvaltningen. I tillegg anser Riksrevisjonen at slik publisering vil gjøre virksomhetenes regnskaps- og resultatrapportering tilgjengelig for nye brukere som i dag må basere seg på å be om innsyn gjennom virksomhetenes postjournaler. For en best mulig tilgjengelighet bør dokumentene, etter Riksrevisjonens mening, publiseres enkeltvis på virksomhetenes egne hjemmesider, og samlet på overordnet departements hjemmeside .

¹ Jfr. sammenslåingen av Klima- og forurensningsdirektoratet og Direktoratet for naturforvaltning fra 1. juli 2013.

3) *Er det en hensiktsmessig løsning at informasjon som unntas offentlighet tas inn i vedlegg til årsrapporten?*

Som Finansdepartementet peker på, kan det være deler av informasjonen hos statlige virksomheter som må unntas offentlighet. Riksrevisjonen vurderer det som hensiktsmessig at slik informasjon tas inn i vedlegg til årsrapporten og unntas offentlighet når det er hjemmel for dette. Etter vår mening er det viktig at meroffentlighetsprinsippet blir fulgt opp i praksis. Dette bør presiseres i nytt rammeverk.

4) *Bør frist for oversendelse av årsrapport med årsregnskap være 1. mars eller 15. mars?*

Spørsmålet om frist for oversendelse av årsrapport med årsregnskap synes ikke å ta hensyn til behovet for regnskaps- og resultatinformasjon for Riksrevisjonens kontrollformål. Det er vanskelig å ta stilling til om fristen bør være 1. eller 15. mars. Nøyaktig tidspunkt bør fastsettes ved videre dialog hvor vi ser regnskaps- og revisjonssyklusen i sammenheng.

Når Riksrevisjonen avgir en mening om regnskapet, skal revisor vurdere om årsregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon på den dato revisjonsberetningen avlegges. Revisor må ha god kommunikasjon med virksomheten slik at eventuell feilinformasjon som revisor påpeker blir rettet før fastsettelsen av det endelige regnskapet.

I det årlige rundskrivet om årsavslutning og frister for innrapportering til statsregnskapet, skal virksomhetene rapportere til statsregnskapet innen medio januar, og departementene bekrefte det foreløpige statsregnskapet innen medio februar. Det antas at virksomhetene bør være i stand til å oversende et foreløpig virksomhetsregnskap for revisjonsformål i henhold til oppstillingsmalene innen 1. februar. Det bør stilles krav om at et slikt foreløpig årsregnskap skal være avstemt, stengt og underskrevet av virksomhetsleder, men ikke revidert eller eventuelt styrebehandlet. Riksrevisjonen ser for seg at endelig, revidert årsregnskap kan foreligge i mars når virksomhetene oversender sin årsrapport til departementet. Vi antar at dette til sammen gir revisor nok tid til å gjennomføre revisjonen og samtidig gir virksomheten mulighet til å rette opp eventuell feilinformasjonen før det endelige årsregnskapet fastsettes.

5) *Hvilken hjelp og veiledning har din virksomhet behov for som følge av de nye kravene til årsrapport og årsregnskap?*

Riksrevisjonen har valgt å gi høringsuttalelse som revisjonsinstitusjon og ikke som virksomhet. Vi har derfor valgt ikke svare på dette spørsmålet.

6) *Bør det fastsettes en maksimumsgrense for antall sider for årsrapport (eksklusive vedlegg)?*

Riksrevisjonen vurderer at det ikke er hensiktsmessig med en maksimumsgrense for antall sider for årsrapport, men at kravene til innhold og struktur må sikre et riktig nivå på rapporteringen. Virksomhetene har ulikt antall og type mål, og har ulik størrelse. Omfanget bør derfor kunne variere med virksomhetens egenart. Det vil være en fordel at det gis anbefalinger om formuleringer og hva som med fordel kan plasseres i vedlegg. I tråd med prinsippene om mål- og resultatstyring er det tildelingsbrevet som angir hva virksomhetene skal rapportere på, og erfaringsmessig vil et godt utformet tildelingsbrev bidra til god rapportering.

7) *Vil forslaget til struktur på årsrapportene gi et mer strategisk styringsgrunnlag for departementet?*

Riksrevisjonen anser forslaget til struktur på årsrapportene som et godt strategisk styringsgrunnlag for departementet. Det forutsetter imidlertid at virksomhetene vurderer informasjon av strategisk art, og ikke rapporterer informasjon som er mindre relevant. Et tildelingsbrev som er tydelig på strategiske utfordringer vil, etter vår vurdering, bidra til dette.

8) *Bør det være anledning til å gjøre unntak fra kravet til inndeling av årsrapport i punktene I til V for virksomheter som allerede har etablert gode og innarbeidede årsrapporter?*

Etter Riksrevisjonens oppfatning, bør det ikke være anledning til å gjøre unntak for kravet til inndeling for virksomheter som allerede har etablert gode og innarbeidede årsrapporter. En slik åpning vil etter vår mening undergrave målet med standardiseringen for staten samlet. For øvrig antas det at disse virksomhetene vil ha et bedre utgangspunkt enn andre, og lettere kunne tilpasse seg de nye kravene i og med at de allerede har erfaring med å sortere og strukturere sin resultatinformasjon.

9) *Er det naturlig at virksomhetsleders signatur knyttes direkte til punkt I Leders beretning, eller bør signaturen først plasseres etter punktene I-V?*

Etter Riksrevisjonens mening er det mest hensiktsmessig å knytte signaturen direkte til punkt I. Dette vil etter vår oppfatning være den beste måten å tydeliggjøre at virksomhetens leder, eventuelt sammen med styret, personlig står bak vurderingene og ansvaret for virksomhetens resultater og måloppnåelse. Selv om signaturen står etter punkt I, er det etter vår mening likevel tydelig at virksomhetslederen har ansvaret for innholdet i hele rapporten.

10) *Dagens regelverk forutsetter at årsrapporten skal være i henhold til krav i tildelingsbrevet. I høringsutkastet åpnes det for at virksomheten i tillegg kan ta opp forhold som ikke er nevnt i tildelingsbrevet, men som vurderes som viktige. Er dette en hensiktsmessig utvidelse av innholdet i årsrapporten?*

Riksrevisjonen mener at årsrapportene som hovedregel skal være i tråd med kravene i tildelingsbrevet, men at virksomheten også bør gis anledning til å rapportere om forhold av vesentlig betydning for departementets styring og kontroll. Dette vil etter vår mening kreve god sortering av informasjonen slik at det er tydelig hva som er krav i tildelingsbrev og hva som er virksomhetens egne prioriteringer.

11) *Er det hensiktsmessig å skille mellom strategisk rapportering og annen rapportering?*

Riksrevisjonen mener at det er viktig at rapporteringen holdes på et overordnet nivå, selv om det åpnes for rapportering utover det som kreves i tildelingsbrevet. Det kan imidlertid bli utfordrende å skille mellom hva som er strategisk rapportering og hva som er annen rapportering. Som tidligere nevnt, er vi av den oppfatning at god rapportering også fordrer god struktur i tildelingsbrevene, og at krav til rapportering også gjenspeiles i disse.

12) *Gir anbefalingene til innhold under punkt III Årets aktiviteter og resultater en rimelig balanse mellom behovet for detaljering og et ønske om begrenset omfang på rapporten?*

Det er Riksrevisjonens oppfatning at balansen mellom behovet for detaljering og begrenset omfang av rapporten best ivaretas dersom anbefalinger om struktur og innhold i denne delen blir gjort obligatoriske.

13) Er det andre forhold vedrørende styring og kontroll i virksomheten som bør inngå i den årlige tilstandsrapporteringen i årsrapporten?

Riksrevisjonen vurderer at kulepunktene over høringsspørsmålet til dette punktet tar for seg styrings- og støttesystemer som er grunnleggende i økonomiregelverket og som alle virksomheter må ha på plass på ulike måter. De anses som sentral informasjon for at departementet skal være i stand til å utøve sin funksjon i tråd med de bestemmelsene det refereres til.

Riksrevisjonen mener at departementene bør gjøre en vurdering av andre forhold de vil ta opp i tildelingsbrevet og motta tilstandsrapportering på, og tilsvarende at virksomheten kan vurdere slike andre forhold selvstendig. Kulepunktene under høringsspørsmålet kan være slike vurderingspunkter, sammen med omtale av informasjonssystemer som er kritiske for virksomheten, investeringsoppfølging, porteføljeforvaltning mv. Riksrevisjonen foreslår at det vurderes om regnskapslovens krav til rapportering fra foretak er relevante for statlige virksomheter, herunder foreslåtte krav til rapportering av samfunnsansvar. Det er likevel viktig å vurdere rapportens omfang i et kost/nytte perspektiv.

14) Bør vurderingene av framtidsutsikter også inneholde en konkret vurdering av hvordan virksomhetens nåværende strategiplan vil bli påvirket, selv om dette er virksomhetens og ikke departementets plan?

Etter Riksrevisjonens mening er det i tråd med økonomiregelverkets overordnede mål at virksomheten i dette avsnittet plasserer årets resultater i et større bilde og vurderer sin evne til å oppfylle mål i et langsiktig perspektiv. Det synes naturlig at virksomheten også vurderer dette opp mot sin nåværende strategiske plan.

15) I mange deler av staten er det utarbeidet langtidsplaner eller strategier for egen sektor (eksempelvis Nasjonal transportplan – NTP). Hva bør være forholdet mellom punkt V i årsrapporten og slike langtidsplaner?

Riksrevisjonen mener at virksomheten i dette avsnittet selv kan ta stilling til om det er relevant å vurdere egen situasjon opp mot slike langtidsplaner. En slik vurdering kan gi departementet nyttig informasjon i sektorarbeidet på sikt.

16) Er forslaget til innhold i ledelseskomentarene til årsregnskapet hensiktsmessig?

Etter Riksrevisjonens oppfatning er det svært positivt og viktig at det at ledelseskomentarene i forslaget skal omtale at årsregnskapet avlegges i samsvar med regelverket for statlig økonomistyring. Riksrevisjonen mener for øvrig at leder også bør kommentere dersom virksomheten, i samråd med sitt departement, har valgt et annet føringsprinsipp enn kontantprinsippet.

17) Er forslaget til oppstilling av årsregnskapet hensiktsmessig (bevilgningsoppstilling og virksomhetsregnskap)?

Riksrevisjonen er av den oppfatning at oppstilling av årsregnskapet er hensiktsmessig. Det anses som et godt grep at oppstillingene omfatter både en bevilgningsoppstilling som ivaretar opplysningene rapportert til statsregnskapet og et virksomhetsregnskap som viser virksomhetens resultat- og balanseoppstilling med noter. Sammen bidrar dette til å gi et helhetlig bilde av organiseringen av regnskapsfunksjonen i norsk statsforvaltning og de individuelle delene den består av. Artsgrupperingen i ny standard kontoplan gir en viktig basis for mer enhetlig praksis ved regnskapsføringen i statlig sektor og gir et godt grunnlag for analyse. Det er også gjort et fornuftig skille mellom virksomhetens driftsregnskap og virksomhetens innkrevingsvirksomhet og tilskuddsforvaltning.

Riksrevisjonen er spesielt positiv til prinsippnoten til virksomhetsregnskapet, og tror kravet til opplysninger her både vil være disiplinierende for virksomhetene selv og gi grunnleggende

informasjon som brukerne av regnskapet trenger for å forstå resultatrapporteringen og eventuelle tilpasninger virksomheten har måttet gjøre.

18) *Gir oppstillingene relevant informasjon til regnskapsbrukerne (departement og andre målgrupper)?*

Forslaget til ledelseskomentarer legger opp til at virksomhetsleder gir vurderinger av vesentlige forhold ved årsregnskapet. Etter Riksrevisjonens mening vil det være nyttig med en ytterligere beskrivelse av de andre brukernes behov for regnskaps- og resultatinformasjon ved utformingen av rammeverket for finansiell rapportering.

19) *Er oppstillingene fleksible nok med hensyn til virksomhetens egenart?*

Det legges opp til at kravene til oppstilling er minimumskrav, og virksomhetene kan legge til regnskapslinjer ved behov. Etter vår mening er oppstillingene tilstrekkelig fleksible og kan tilpasses virksomhetenes egenart. Sammen med prinsippnotene og oppstillingene, kan virksomhetens egenart og tilpasning til regelverket beskrives på en forståelig måte for brukerne.

20) *Har dere konkrete forslag om forbedringer?*

Riksrevisjonen mener det er positivt at bevilgningsoppstillingen og de tilhørende notene søker å presentere virksomhetens tildeling av budsjettmidler på lik måte som i bevilgningsregnskapet. Vi tror dette vil føre til større åpenhet, forståelse og kompetanse rundt statlig budsjett- og regnskapsføring. Vi er imidlertid av den oppfatning at formuleringene i note B er noe upresis. Beregningsreglene rundt overføring av ubrukt bevilgning er kompliserte, og det er derfor spesielt viktig at eksempelet på en god og riktig måte illustrerer de ulike reglene. Riksrevisjonen er også noe usikker på beskrivelsen av føringsprinsippet for inngående faktura og gjeldende føringsprinsipp for eksempelvis lønn i prinsippnotene til virksomhetsregnskapet. Vi er åpne for å ha en nærmere dialog med Finansdepartementet på disse punktene dersom det er ønskelig.

Når det gjelder *Punkt III Årets aktiviteter og resultater* foreslår Riksrevisjonen at det vurderes om virksomhetene også bør redegjøre for *ressursbruken* knyttet til oppnådde resultater gruppert etter overordnede mål, tjenesteområder og/eller strategiske satsninger. En slik rapportering vil være nyttig når departementet skal vurdere effektivitet. Det kan i denne sammenhengen også vurderes om overskriften heller bør være: "*Punkt III Årets resultater og ressursbruk*". Slik blir fokuset på ressursbruk, resultater og måloppnåelse i stedet for på aktiviteter.

Etter fullmakt



Bjørg Selås
revisjonsråd



Jens Gunvaldsen
ekspedisjonssjef

