
Riksrevisjonen
Postboks 6835 St. Olavs plass
0130 OSLO

Avklaringer om innhold i årsregnskapet og prinsippnoten for kontantvirksomhetene

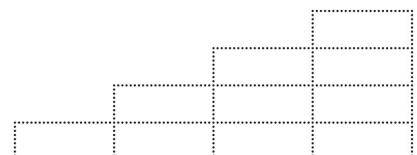
I. Innledning

Vi viser til deres brev av 19.11.2020 og møte 30.11.2020, samt etterfølgende telefonsamtaler i desember, januar og februar.

Vår e-post av 24.02.2020 omhandlet fullstendighetsprinsippets betydning for innholdet i oppstilling bevilgningsrapportering og oppstilling artskontorrapportering, og vi slo fast at det ikke var plass til at fullstendighetsprinsippet ved utarbeidelsen av årsregnskapets regnskapsoppstillinger kunne bety mer enn at det som er rapportert til statsregnskapet, også skal framgå av årsregnskapet. Det er ikke plass til at det kan bety mer på grunn av samspillet med kontantprinsippet og annet detaljregulering i bestemmelser om økonomistyring i staten (bestemmelsene) med utgangspunkt i kontantprinsippet. I brevet av 19.11.2020 er ett av hovedtemaene som tas opp fullstendighetsprinsippets betydning for innholdet i noten om sammenhengen mellom avregning med statskassen og mellomværende med statskassen, note 8. Denne noten inneholder i motsetning til de andre notene det er krav om, også informasjon om bokførte størrelser fra kontospesifikasjonen som ikke inngår i rapporteringen til statsregnskapet. Etter vårt syn betyr ikke fullstendighetsprinsippet ved utarbeidelsen av årsregnskapet mer enn at både det som er rapportert til statsregnskapet og det som er bokført i kontospesifikasjonen, skal framgå av note 8. Fullstendighetsprinsippet er altså ikke noe periodiseringsprinsipp ved utarbeidelsen av et kontantregnskap. Det vil være de detaljerte bokføringsreglene og i mangelen av detaljerte regler eventuelt fortolkningen av de grunnleggende bokføringsforutsetningene som er bestemmende for hva som skal bokføres.

Avklaringer fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet knyttet til plikten til SAF-T-rapportering innebærer etter vårt syn at de fleste statlige virksomheter er bokføringspliktige etter bokføringsloven med videre, i tillegg til etter bestemmelsene. Det er derfor i vårt svarbrev også henvist til regulering i bokføringsloven med videre, når bestemmelsene ikke har detaljregulering av et område.

Brevet deres er delt inn i fire hovedtema, og vi følger samme inndeling i vårt svar.



II. Prinsippnote for kontantvirksomhetene

Riksrevisjonen stiller her spørsmål ved innholdet i DFØs mal for prinsippnote til årsregnskapet for virksomheter som fører regnskapet etter kontantprinsippet. For bruttobudsjetterte virksomheter skal årsregnskapet bestå av ledelseskomentarer, oppstilling av bevilgningsrapportering og oppstilling av artskontorrapportering. Det skal utarbeides noter til bevilgningsrapporteringen, jf. rundskriv R-115 punkt 4.6.2. For virksomheter som fører regnskapet etter kontantprinsippet skal det utarbeides noter til artskontorrapporteringen, jf. rundskriv R-115 punkt 4.6.3.

DFØ har i e-post til Riksrevisjonen av 24. februar 2020 redegjort nærmere for sammenhengen mellom det en virksomhet som fører regnskapet etter kontantprinsippet skal bokføre, og det som skal framgå av den samme virksomhetens årsregnskap. Videre har DFØ redegjort for innholdet i prinsippnoten for virksomheter som fører regnskapet etter kontantprinsippet.

I prinsippnoten skriver vi at oppstillingen av bevilgningsrapporteringen og artskontorrapporteringen er utarbeidet med utgangspunkt i de grunnleggende prinsippene i bestemmelsene punkt 3.4.2. Prinsippnoten lister opp de grunnleggende prinsippene fra punkt 3.4.2 første avsnitt, men ordlyden er noe ulik i bokstavpunkt b ved at det i tillegg er det lagt inn at det er *rapporterte* inntekter og utgifter som inngår i bevilgningsrapportering og artskontorrapportering.

I bestemmelsene punkt 3.4.2 tredje avsnitt er det ytterligere omtalt hva kontantprinsippet og bruttoprinsippet i et årsregnskap innebærer:

«Kontantprinsippet og bruttoprinsippet innebærer at utbetalinger skal rapporteres som utgifter i den perioden utbetalingen skjer, og at innbetalinger skal rapporteres som inntekter i den perioden innbetalingen skjer. Det skal gjøres enkelte unntak fra kontantprinsippet og bruttoprinsippet, jf. Finansdepartementets rundskriv R-101. Andre unntak fra kontantprinsippet og bruttoprinsippet i enkeltsaker krever uttrykkelig vedtak av Stortinget, jf. bevilgningsreglementet § 2. Unntakene fra kontantprinsippet innebærer at det oppstår et mellomværende med statskassen, jf. pkt. 3.5.2 og nærmere bestemmelser i pkt. 5.1.1 i rundskriv R-101.»

Vi mener det er en riktig presisering at begrepet *rapporterte* er med i prinsippnotens bokstavpunkt b når det gjelder oppstilling av bevilgningsrapporteringen og artskontorrapporteringen, da det kun er regnskapstall som er rapportert til statsregnskapet som framkommer i disse oppstillingene.

I *noten sammenheng mellom avregning med statskassen og mellomværende med statskassen (note 8)* presenteres ikke bare rapporterte inntekter og utgifter, men virksomhetens bokførte balanseposter, for eksempel kundefordringer og leverandørgjeld.

Slik vi leser brevet fra Riksrevisjonen av 19. november 2020 er dere spørrende til at prinsippnoten ikke omtaler helheten i det som er presentert i *Note 8 Sammenheng mellom avregning med statskassen og mellomværende med statskassen*. Dette gjelder helt konkret kolonnen *Spesifisering*

av bokført avregning med statskassen i del A Forskjellen mellom avregning med statskassen og mellomværende med statskassen.

Prinsippnoter slik den er i dag gir en kort oversikt over prinsippene for bevilgningsrapportering og artskontorrapportering, men Riksrevisjonen har rett i at prinsippnoter ikke sier noe om kolonnen for bokførte tall i noten for sammenheng mellom avregning med statskassen og mellomværende med statskassen (note 8). Med bakgrunn i henvendelsen fra Riksrevisjonen har vi tatt inn en kort omtale av også denne kolonnen i [malen for prinsippnote for årsregnskapet 2020](#). Følgende tekst er lagt til i de to siste avsnittene under overskriften Artskontorrapportering:

«Regnskapstall i bevilgnings- og artskontorrapportering med noter viser regnskapstall rapportert til statsregnskapet. I tillegg viser noten til artskontorrapporteringen Sammenheng mellom avregning med statskassen og mellomværende med statskassen bokførte tall fra virksomhetens kontospesifikasjon i kolonnen Spesifisering av bokført avregning med statskassen. Noter viser forskjellen mellom beløp virksomheten har bokført på eiendels- og gjeldskontoer i virksomhetens kontospesifikasjon (herunder saldo på kunde- og leverandørreskontro) og beløp virksomheten har rapportert som fordringer og gjeld til statsregnskapet og som inngår i mellomværendet med statskassen.

Virksomheten har innrettet bokføringen slik at den følger kravene i bestemmelser om økonomistyring i staten. Dette innebærer at alle opplysninger om transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som er nødvendige for å utarbeide pliktig regnskapsrapportering, jf. bestemmelsene punkt 3.3.2, og spesifisering av pliktig regnskapsrapportering, jf. bestemmelsene punkt 4.4.3, er bokført. Bestemmelsene krever blant annet utarbeiding av kundespesifikasjon og leverandørspesifikasjon. Dette medfører at salgs- og kjøpstransaksjoner bokføres i kontospesifikasjonen på et tidligere tidspunkt enn de rapporteres til statsregnskapet, og innebærer kundefordringer og leverandørgjeld i kontospesifikasjonen.»

Vår vurdering er at det for regnskapslesers forståelse av årsregnskapet for virksomheter som fører regnskapet etter kontantprinsippet, er viktig å få fram at det kun er rapporterte beløp som presenteres i oppstilling av bevilgningsrapportering og artskontorrapportering med noter, og ikke bokførte beløp. Bokførte beløp framkommer etter malen kun i *en* kolonne i *en* note, noten for sammenheng mellom avregning med statskassen og mellomværende med statskassen (note 8).

I brevet stiller dere spørsmål om det også er andre elementer som overordnet burde vært omtalt i prinsippnoter. Vi har ikke gjort slike vurderinger nå, men vil framover vurdere om dette er hensiktsmessig.

III. Innholdet i årsregnskapet for kontantvirksomhetene og fullstendighet som prinsipp

III.A. Betydningen av fullstendighetsprinsippet for utarbeidelsen av noten om sammenhengen mellom avregning med statskassen og mellomværende med statskassen (note 8)

Note 8 er en del av årsregnskapet, jf. rundskriv R-115, og årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med fullstendighetsprinsippet, jf. bestemmelsene punkt 3.4.2. Har dette betydning for den bokføring som må gjøres i kontospesifikasjonen ved utarbeidelsen av årsregnskapet?

En problemstilling knyttet til gjeld og utgifter som kan illustrere spørsmålet, er at innkjøp av tjenester ikke er fakturert av leverandør slik det skal etter bokføringsforskriften (kjøp som skulle vært fakturert i 2020, blir ikke fakturert av leverandør før i 2021).

Fullstendighetsprinsippet sier at regnskapet skal inneholde alle utgifter og inntekter for regnskapsåret. Note 8 gir ikke informasjon om utgifter og inntekter, bare om eiendeler og gjeld. Sammenhengene i regnskapet er imidlertid slik at dersom inntekter er fullstendige, vil også eiendeler være fullstendige, og at dersom utgifter er fullstendige, vil også gjeld være fullstendig. En ordlydsfortolkning sammen med denne kunnskapen om sammenhengene i regnskapet vil føre til ja på spørsmålet om fullstendighetsprinsippet har betydning for den bokføringen som må gjøres i kontospesifikasjonen. Denne tolkningen ville medføre behov for bokføring av periodiseringer som ikke oppfattes å være en del av bokføringen som blir gjort av virksomheter som utarbeider sitt årsregnskap etter kontantprinsippet i dag. For eksempel blir det behov for oppfølging av om det er mottatt faktura på alle mottatte leveranser i regnskapsåret, og for å følge opp om det på grunn av kravet til bokføring av faktura etter fakturadato er balanseført leverandørgjeld for kjøp der det ikke har skjedd leveranse i regnskapsåret.

Det er vår vurdering at det grunnleggende prinsippet for utarbeidelse av årsregnskapet om fullstendighet ikke skal tolkes slik at det innebærer behov for periodiseringer for at eiendeler og gjeld i kontospesifikasjonen og i note 8 skal være fullstendige i betydningen alt som vedrører året er med og med riktig beløp. Kravet om en note 8 i årsregnskapet som viser bokførte tall var aldri ment å introdusere andre krav til periodisering enn de som følger av den detaljerte reguleringen av den løpende bokføringen og eventuelt av tolkningen av de grunnleggende bokføringsforutsetningene. Vi oppfatter det slik at note 8 skal legge til rette for å vise de kundefordringer og den leverandørgjeld som det er krav om å bokføre i kontospesifikasjonen også i årsregnskapet, fordi dette innebærer deling av informasjon fra kontospesifikasjonen som sier noe om bindinger på neste års bevilgning eller påplussinger i forhold til neste års bevilgning. Dette synes også som en naturlig forståelse sett i lys av at de grunnleggende prinsippene for utarbeidelse av årsregnskapet er de samme som de grunnleggende prinsippene for utarbeidelse av statsbudsjettet, altså at fullstendighetsprinsippet ved utarbeidelsen av årsregnskapet har sammenheng med kontantprinsippet for rapportering til statsregnskapet.

III.B. Behov for bekreftelse av forståelsen av DFØs regelverkstolkning

Vi siterer fra deres brev, og gir tilbakemelding på den forståelsen Riksrevisjonen gir uttrykk for.

«I årsregnskapet rapporterer kontantvirksomheter bevilgnings- og artskontorrapportering inklusive noter i henhold til et kontantprinsipp. Unntaket er note 8 som også inkluderer bokførte transaksjoner som ennå ikke har resultert i inn- eller utbetaling, med andre ord transaksjoner som avviker fra kontantprinsippet. Dette betyr at noten også vil bestå av kortsiktige tidsavgrensingsposter (fordringer og gjeld).

Kontantvirksomhetene skal samtidig sikre at alle transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner er bokført på en fullstendig måte. Med tolkningen om at inngående faktura skal bokføres etter dokumentasjonsdato og utgående faktura når de utstedes, er vår forståelse at kontantvirksomhetene i sin *bokføring* følger et «modifisert kontantprinsipp». Det vil si at bokføringen skal gjøres i henhold til en regelstyrt tolkning av de grunnleggende bestemmelsene. Hvorvidt virksomhetene har sikret at deres transaksjoner er bokført på en fullstendig måte og at de er a jour med sin bokføring må således vurderes opp mot denne regelstyrte tolkningen.»

Vi er enige i at kontantvirksomhetene også skal sikre at alle transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner blir bokført på en fullstendig måte. Dette følger blant annet av bestemmelsene punkt 4.4.2. Når det er krav om at inngående fakturaer bokføres etter fakturadato og utgående fakturaer når de utstedes, er vi enige i at omtalen av prinsippet for bokføringen som et modifisert kontantprinsipp ikke er feil. Modifisert kontantprinsipp kan imidlertid også brukes om det prinsippet som benyttes ved rapporteringen til statsregnskapet, fordi det ikke er slik at dette kontantprinsippet heller betyr at det som skal bokføres og rapporteres kun er faktiske innbetalinger og utbetalinger (jf. postene som føres mot mellomværende med statskassen samt håndteringen av enkelte av postene som føres på fellekapitler).

Vi er enige i at hvorvidt virksomhetens transaksjoner og regnskapsmessige disposisjoner er bokført på en fullstendig måte, må vurderes ut ifra de detaljerte reglene for bokføring og i mangelen av detaljerte regler eventuelt også fortolkningen av de grunnleggende bokføringsforutsetningene.

«At fullstendighetsprinsippet ved utarbeidelsen av årsregnskapet ikke kan bety mer enn at det som er rapportert til statsregnskapet også skal framgå av årsregnskapet.»

Det følger av rundskriv R-115 at et årsregnskap for en kontantrapporterende virksomhet skal inkludere sammenheng mellom avregning med statskassen og mellomværende med statskassen (note 8). Derfor må selvsagt årsregnskapet inneholde note 8. Sitatet over tenker vi er dekkende for regnskapsoppstillingene. For note 8 betyr etter vårt syn ikke fullstendighetsprinsippet mer enn at både det som er rapportert til statsregnskapet og det som er bokført i kontospesifikasjonen skal framgå av noten, jf. omtalen over i punkt III.A.

«Vår oppfatning er at inkluderingen av «Note 8» i årsregnskapet vil ha betydning for vurdering av fullstendighet ved utarbeidelse av årsregnskapet. Slik vi forstår DFØs tidligere uttalelser, skal note 8 som hovedprinsipp både fullstendig reflektere det som er bokført, samt

at bokføringen skal være fullstendig etter bestemmelsene punkt 4.2 b, inkludert kundefordringer og leverandørgjeld. Vi mener også å forstå at DFØ legger til grunn at bokføringen ikke er fullstendig dersom det f.eks. mangler vesentlig bokføring av utfakturert salg/kundefordring, og at det må gjøres tilleggsposter i årsavslutningen for at «Note 8» skal være fullstendig.»

Det følger av vår forståelse av fullstendighetsprinsippet ved utarbeidelsen av årsregnskapet redegjort for i punkt III.A at inkluderingen av note 8 i årsregnskapet har begrenset betydning for vurdering av fullstendighet ved utarbeidelse av årsregnskapet. Etter vårt syn betyr ikke fullstendighetsprinsippet ved utarbeidelsen av årsregnskapet mer enn at både det som er rapportert til statsregnskapet og det som er bokført i kontospesifikasjonen, skal framgå av note 8. Fullstendighetsprinsippet er altså ikke noe periodiseringsprinsipp ved utarbeidelsen av et kontantregnskap. Som nevnt over mener vi at det som er bokført, skal følge av de detaljerte reglene for bokføring som er basert på de grunnleggende bokføringsforutsetningene og eventuelt av en tolkning av innholdet i de grunnleggende bokføringsforutsetningene ved mangel på detaljregulering av et forhold. Vi er også enige i at bokføringen ikke er fullstendig dersom transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner ikke er bokført etter de detaljerte bokføringsreglene, for eksempel at utfakturert salg i året ikke er bokført. Da må det gjøres tilleggsposter ved årsavslutningen for at bokført salgsinntekt og bokført kundefordring skal bli fullstendig.

«Vi forstår DFØ slik at når det ikke er mulig å oppnå fullstendighet i bokføringen, vil en tilfredsstillende tilleggsopplysning om forholdet anses tilstrekkelig. Hva mener DFØ skal være kriteriene for når slik tilleggsinformasjon skal gis?»

Vi oppfatter det slik at det er når kontantprinsippet innebærer at det ikke er mulig å justere tallene i regnskapsoppstillingene at det kan være behov for tilleggsopplysninger, og da med utgangspunkt i kravet om at årsregnskapet skal gi et dekkende bilde, jf. bestemmelsene punkt 3.4.1 første avsnitt. Dette er omtalt i e-posten av 24.02.2020 i forbindelse med at virksomheten bevisst har holdt tilbake betalingen av en faktura med betalingsfrist i regnskapsåret. Så lenge det dreier seg om bokførte størrelser, vil det være mulig å rette opp oppdagede feil gjennom tilleggsposter som gir bokførte inntekter, utgifter, eiendeler og gjeld i kontospesifikasjonen den størrelsen de skal ha. I slike situasjoner mener vi at det ikke bør være nok kun med tilleggsopplysning om forholdet. Dette kommer vi nærmere tilbake til under punkt III.C, III.D og IV.B.

Vi legger til grunn at kravet i bestemmelsene om at årsregnskapet skal gi et dekkende bilde av regnskapsførte utgifter, inntekter, eiendeler og gjeld betyr at årsregnskapet skal reflektere virksomhetens forhold og gi korrekt informasjon om bokførte og rapporterte utgifter, inntekter, eiendeler og gjeld. Kravet må gjelde med de begrensninger som gjelder for årsregnskapets evne til å vise dette, gitt den regulering som gjelder for bokføring og utarbeidelsen av årsregnskapet. Imidlertid kreves det også at årsregnskapet skal gi et dekkende bilde av virksomhetens disponible bevilgninger. En bevisst tilbakeholdelse av en vesentlig utbetaling som skulle vært foretatt i regnskapsåret, som omtalt i e-posten av 24.02.2020, resulterer ikke i noen feil i verken rapporterte eller bokførte tall. Det er likevel etter vårt syn slik at årsregnskapet uten omtale av regelbruddet, ikke reflekterer virksomhetens forhold. Dette har sammenheng med at formålene med regnskapet er at det skal gi grunnlag for kontroll med disponeringen av gitte bevilgninger og grunnlag for

analyser av virksomhetens aktiviteter, jf. bestemmelsene punkt 3.3.2. Virksomhetens brudd på bestemmelsen om at utbetalinger skal gjøres til rett tid sammen med reguleringen av hva som skal inngå i bevilgningsoppstillingen gjør at regnskapsbrukeren uten tilleggsopplysning, etter vårt syn ikke får det nødvendige grunnlaget for kontroll med disponeringen av gitte bevilgninger.

Det synes rimelig å legge til grunn at ikke enhver feil vil medføre at årsregnskapet ikke gir et dekkende bilde, men vi er ikke kjent med at dette er problematisert i statlig litteratur om kontantrapporterende virksomheter.

I SRS 3 beskrives reglene for retting av regnskapsmessige feil i et avlagt årsregnskap etter periodiseringsprinsippet i etterfølgende årsregnskap, og her skilles det mellom vesentlige feil og feil som ikke er vesentlige. Om vesentlige feil sies følgende i standarden punkt 3:

«Vesentlige feil er utelatelse eller feilaktige opplysninger om inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld som hver for seg eller samlet kan påvirke økonomiske beslutninger som tas av brukere på grunnlag av virksomhetsregnskapet. Vesentlighet avhenger av utelatelsens eller den feilaktige opplysningens størrelse og art vurdert ut ifra de rådende omstendighetene. Inntekten, kostnaden, eiendelen eller gjeldens størrelse eller art, eller en kombinasjon av disse, kan være en avgjørende faktor.»

Etter vårt syn er det naturlig å legge til grunn at feil med vesentlige beløpsmessig konsekvens vil medføre at årsregnskapet ikke gir et dekkende bilde, mens feil med uvesentlige beløpsmessige konsekvenser medfører at årsregnskapet likevel gir et dekkende bilde. Vi mener altså at det er behov for tilleggsopplysninger når det er gjort en feil som ikke kan rettes i regnskapsoppstillingene, og denne feilen er av vesentlig størrelse.

III.C. Inngående fakturaer – leverandørgjeld

Dere skriver at det er deres forståelse at DFØ tolker regelverket slik at alle fakturaer med fakturadato i regnskapsåret skal være bokført for at transaksjoner reflektert med inngående faktura skal være bokført på en fullstendig måte. Dette selv om de er mottatt året etter regnskapsåret. Dere kommer så med eksempler for å illustrere denne forståelsen:

- Mottatte fakturaer med fakturadato i regnskapsåret, som gjelder leveranser eller tjenester for året etter regnskapsåret (for eksempel husleiebelastninger fra Statsbygg for første kvartal kommende år), skal også bokføres i regnskapet.
- Mottatte fakturaer med fakturadato i regnskapsåret, men som virksomheten ikke har fått bokført, skal avsettes for at bokføringen kan anses å være fullstendig og at «Note 8» skal kunne anses fullstendig rapportert for regnskapsåret.

Vi er enige i gjengivelsen av vår regelverksfortolkning.

Dere spør hva DFØ mener er riktig håndtering av inngående faktura som skulle hatt dato i regnskapsåret (varen eller tjenesten er mottatt i regnskapsåret), men som på grunn av forsinkelser hos leverandøren får fakturadato i året etter regnskapsåret. Videre spør dere om virksomheten eventuelt skal gjøre avsetning for disse fakturaene i regnskapsåret for at note 8 skal kunne anses fullstendig rapportert.

Bestemmelsene inneholder ikke konkret regulering av når et salgsdokument skal utstedes, og når en kjøper derfor seinest skal motta dokumentasjon av et kjøp på kreditt. Bokføringsforskriften (bff) delkapittel 5-2 inneholder regulering av når et salgsdokument skal utstedes. Det følger av bff § 5-5-1 første ledd at kjøpsdokumentet skal være salgsdokumentet selger har utstedt. Bff § 5-2-2 første ledd første punktum slår fast at salgsdokument skal utstedes snarest mulig og senest en måned etter levering, med mindre annet er bestemt i bokføringsforskriften. Videre følger det av bff § 5-1-3 tredje ledd at salgsdokument som utstedes innen de femten første virkedager i måneden, kan angi siste dato i foregående måned som dokumentasjonsdato, forutsatt at varen eller tjenesten er levert på dette tidspunktet.

Basert på omtalen av reguleringen i bokføringsforskriften over, vil det kunne være foretatt kjøp der levering har skjedd i regnskapsåret uten at det er mottatt faktura med fakturadato i regnskapsåret, og uten at dette innebærer at leverandøren har gjort noe som er i strid med bokføringsreguleringen. Levering kan for eksempel ha skjedd 31. desember mens faktura utstedes i januar. Fakturautstedelse i januar vil skje innenfor maksimumsperioden i bff § 5-2-2 første ledd første punktum. Dersom faktura utstedes innen de første femten virkedagene i januar, kan fakturaen ha 31.12 som dokumentasjonsdato, men den kan også ha dokumentasjonsdato i januar om den er utstedt innen de første femten virkedagene i januar. Dersom faktura utstedes etter de første femten virkedagene i januar, skal fakturaen ha fakturadato i januar.

Som omtalt i vårt brev til dere av 22.06.2016 er det dokumentasjonsdatoen på den inngående fakturaen som styrer hvilken periode fakturaen skal bokføres i. I et regnskap avlagt etter SRS, vil det at varer og tjenester er mottatt i regnskapsåret, uten at det er mottatt og bokført faktura, medføre behov for periodisering i årsregnskapet som en følge av sammenstillingsprinsippet. Derfor må det være rutiner for gjennomgang av slike leveranser ved årsslutt. I et årsregnskap etter kontantprinsippet er det etter vårt syn ikke krav om oppfølging av dette med hjemmel i kravet om å avlegge et fullstendig årsregnskap, jf. omtale under punkt III.A. Virksomheten må sikre at inngående fakturaer med fakturadato i regnskapsåret blir bokført i regnskapsåret, enten de mottas i regnskapsåret eller i året etter regnskapsåret.

Dersom en statlig kontantrapporterende virksomhet er eller blir klar over at en leveranse i regnskapsåret som utgjør et vesentlig beløp er blitt fakturert i året etter regnskapsåret med fakturadato i dette etterfølgende året og dette er brudd på bokføringsreglene hos leverandøren, vil det være et spørsmål hvordan dette bør håndteres i årsregnskapet. Leverandørens feil innebærer at note 8 viser lavere leverandørgjeld enn den hadde gjort om leverandøren hadde fulgt bokføringsreglene, selv om mottaker bokfører fakturaer slik bestemmelsene og bokføringsforskriften regulerer. På grunn av feilen hos leverandøren, er det bindinger på bruk av neste års bevilgning som ikke framgår av bokføringen i kontospesifikasjonen. Etter vårt syn er den mest hensiktsmessige håndteringen av dette med utgangspunkt i formålene med regnskapet etter bestemmelsene punkt 3.3.2 at det foretas en tilleggsposting i kontospesifikasjonen, samt at det opplyses om hvordan feilen hos leverandøren er håndtert. Note 8 vil dermed inneholde best mulig informasjon om virkningen av inneværende regnskapsårs aktiviteter for bevilgningsbruken i etterfølgende regnskapsår. Vi mener at det er rom for retting av leverandørens feil på denne måten gjennom tolkning av den grunnleggende forutsetningen om fullstendighet i bokføringen.

Alternativet ville være at det ikke ble foretatt noen bokføring, men at det i stedet kun ble opplyst om forholdet med utgangspunkt i kravet til at årsregnskapet skal gi et dekkende bilde. Vi legger til grunn at det vil høre til sjeldenhetene at leverandører gjør slike feil. Vi mener også at statlige virksomheter ikke har plikt til å sette i verk kontroller som skal avdekke manglende fakturering av leveranser i regnskapsåret, jf. omtale i avsnittet over og i punkt III.A. De vi omtaler her, er «snuble- over»-situasjoner der manglende bokførte beløp er vesentlige.

III.D. Utgående fakturaer – kundefordringer

Vi er enige i at datoen på de utgående fakturaene (dokumentasjonsdatoen) er styrende for i hvilken periode utgående fakturaer skal bokføres, og at datoen på de utgående fakturaene styres av når de er utstedt. Vi er også enige i at dersom ikke alle fakturaer utstedt i regnskapsåret er blitt bokført, må det gjøres tilleggsposting ved årsavslutningen for at bokføringen skal bli fullstendig.

Dere spør hvordan det vil forholde seg dersom virksomheten gjennomfører utfaktureringen i året etter regnskapsåret (for leveranser i regnskapsåret), men med utgående fakturadato 31.12 eller før. Dokumentasjonsdatoen vil da være i regnskapsåret, og dere spør videre om disse fakturaene også skal være inkludert i regnskapsårets bokføring. Til slutt spør dere hvordan DFØ mener at regelverket skal tolkes for leveranser etc som skulle ha vært utfakturert med dato i regnskapsåret, men som enten ikke blir utfakturert eller blir utfakturert med fakturadato først i året etter regnskapsåret. Dere presiserer at med «skulle vært utfakturert» mener dere at det foreligger et grunnlag for utfakturering før eller per 31.12.

Punkt III.C. over beskriver bokføringsforskriftens regulering av når utgående fakturaer skal være utstedt. Kort oppsummert er dette så snart som mulig, og seinest en måned etter levering, med mindre noe annet framgår av bokføringsforskriften. Utgående faktura som utstedes innen de femten første virkedagene i måneden, kan angi siste dato i foregående måned som dokumentasjonsdato, forutsatt at varen eller tjenesten er levert på dette tidspunktet.

Dersom utfaktureringen i året etter regnskapsåret skjer innen de første femten virkedagene i januar, grunnlaget for utfakturering er at varen eller tjenesten er levert før 31.12 og 31.12 i regnskapsåret angis som fakturadato, skal disse fakturaene bokføres i regnskapsåret.

Dersom virksomheten ikke overholder reguleringen i bokføringsforskriften, for eksempel ved at faktura for leveranser i regnskapsåret ikke utstedes innen en måned etter leveringstidspunktet, er dette en feil i bokføringen. En slik feil kan også ha beløpsmessige konsekvenser for regnskapsåret, for eksempel dersom leveranser i september 2020 ikke faktureres før i januar 2021. På grunn av bruddet på kravet til når utfakturering skal skje, vil note 8 i årsregnskapet vise lavere kundefordringen enn om bokføringen var gjort i tråd med bokføringsforskriftens regulering. For at bokføringen i kontospesifikasjonen skal vise riktig størrelse på inntekt og eiendeler, må det etter vårt syn gjøres en tilleggsposting i kontospesifikasjonen, og dermed får også note 8 det innhold den bør ha. Samtidig mener vi det er behov for en tekstlig forklaring av feilen som er gjort og hvordan den er rettet. Etter vårt syn er det vesentlige feil det vil være behov for å rette. Vi viser til punkt III.B. når det gjelder forståelsen av hva en vesentlig feil er.

III.E. Tilskuddsforvaltning

«Hva mener DFØ skal være førende for i hvilken periode tilskuddet skal være bokført/reskontrofert?»

Vi mener det er reguleringen i bestemmelsene om bokføring som er førende for når et tilskudd skal bokføres. Bokføringsloven mv har ikke eksplisitt regulering av avgivelse av tilskudd.

Kravene til bokføring av tilskudd følger av bestemmelsene punkt 6.3.4 annet avsnitt. Her framgår det at tilskuddsforvaltere innenfor statsforvaltningen skal følge bestemmelsene om bokføring i kapittel 4. I tillegg følger det av samme punkts første avsnitt at vedtak om innvilgelse av tilskudd skal registreres slik at tilskuddsforvalter har oversikt over inngåtte forpliktelser.

Det er vanlig å legge til grunn at bokføring er en undermengde av registrering, det vil si at kun registrering som tilfredsstillende defineres som bokføring, er bokføring. Dette legges til grunn videre i framstillingen her. Vi legger også til grunn samme forståelse av hva bokføring er som den som framgår av NOU 2002:20 punkt 4.3.3 (med unntak av at innbetalinger og utgifter også inngår):

«Registrering i regnskapssystemet av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader. Bokføring kjennetegnes av at det posteres til debet og kredit med like store beløp.»

Vår vurdering er at når bestemmelsene skiller mellom bruk av ordet registrering og bokføring i første og annet avsnitt i punkt 6.3.4, så innebærer det at første avsnitt alene ikke medfører plikt til bokføring av gitte tilsagn om tilskudd. Vi mener ordlyden åpner for at andre systemer enn regnskapssystemet kan brukes til å holde oversikt over gitte tilsagn.

Hva som skal bokføres, følger av bestemmelsene punkt 4.4.2. Dette er opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide pliktig regnskapsrapportering som nevnt i punkt 3.3.2 og spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i punkt 4.4.3. Den grunnleggende bokføringsforutsetningen om fullstendighet i punkt 4.2 bokstav b er med på å gi innhold til hva kravet om opplysninger innebærer. Det som skal bokføres, er transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner.

Bestemmelsene punkt 3.3.2 fjerde avsnitt lyder:

«Pliktig regnskapsrapportering er avgivelse av historiske regnskapsopplysninger til eksterne parter, gitt i skriftlig form til fastsatt tidspunkt og med et forhåndsdefinert innhold. For statlige virksomheter omfatter dette rapportering til statsregnskapet, med bevilgningsregnskapet og kapitalregnskapet, oversendelse av avlagt årsregnskap til departementet og annen rapportering fastsatt i eller med hjemmel i lov.»

Dersom rapportering til statsregnskapet tolkes vidt, vil dette omfatte alle opplysninger som virksomhetene (herunder departementene) rapporterer til DFØ i forbindelse med utarbeidelsen av

statsregnskapet, jf. krav i rundskriv R-8/2020. Det framstår imidlertid som klart at enkelte av skjemaene i vedlegg 1 til rundskrivet fylles ut uten at opplysningene hentes fra kontospesifikasjonen til virksomhetene, jf. for eksempel hjemmelsoversikten i skjema 3. Selv om det er krav om innrapportering av tilsagnsfullmakter i skjema 4, mener vi at det ikke er grunnlag for å tolke dette som et krav om at hva som er brukt av fullmakten, skal bokføres og hentes fra kontospesifikasjonen.

Bestemmelsen om spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering i bestemmelsene punkt 4.4.3 inneholder ikke krav om andre spesifikasjoner av fordringer og gjeld enn kundespesifikasjon og leverandørspefikasjon. Kravet om disse spesifikasjonene ses på som bakgrunnen for at statlige virksomheter må bokføre kundefordringer og leverandørgjeld i sin kontospesifikasjon.

Transaksjonsbegrepet er veletablert i regnskapsterminologien utenfor staten, og omhandler de poster som kommer av handel med motparter (kjøp, salg, betaling, lønn mv.). Vi oppfatter det som naturlig at denne forståelsen av transaksjonsbegrepet legges til grunn også for statlige virksomheter, særlig i lys av de avklaringer som ble gjort i 2019 av Skattedirektoratet og Finansdepartementet og som etter vår forståelse innebærer at de fleste statlige virksomheter er bokføringspliktige etter bokføringsloven og bokføringsforskriften. Begrepet andre regnskapsmessige disposisjoner omfatter andre regnskapshendelser som skal bokføres, for eksempel korreksjoner og periodiseringer i et SRS-regnskap. Dersom andre regnskapsmessige disposisjoner skal bokføres, oppfatter vi at dette må følge av at det er nødvendig for å kunne oppfylle krav til pliktig regnskapsrapportering eller krav til spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering.

Tilskudd er ikke handel med motparter. Staten foretar ikke kjøp fra tilskuddsmottaker og det foreligger derfor heller ikke noe leverandørforhold mellom tilskuddsmottaker og tilskuddsforvalter, og derfor ikke krav om leverandørspefikasjon for tilskudd.

Basert på gjennomgangen over, er det vår vurdering at det ikke foreligger krav til pliktig regnskapsrapportering, krav til spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering eller detaljkrav til bokføring i bestemmelsene som innebærer at tilsagn om tilskudd må bokføres. Dette innebærer at det etter vårt syn ikke er krav om bokføring av tilskudd før ved utbetalingstidspunktet. Vi forstår det videre slik at denne tolkningen også er anvendt av en del virksomheter.

«Vil det i denne sammenheng ha noen betydning hvorvidt tilskuddene håndteres via fakturasystemet eller blir prosessert på annen måte?»

Om tilskuddene håndteres via fakturasystemet eller på annen måte, har etter vårt syn ikke betydning for når de etter bestemmelsene må bokføres.

«Skal eventuelle tilbakebetalingskrav balanseføres (reskontroføres) ved utstedelse/oversendelse av kravet? Gjelder dette i så fall uavhengig av årsaken til tilbakebetalingskravet og hvilken «form» kravet er utstedt i, jf. over?»

Vi legger til grunn for besvarelsen av spørsmålet at forvaltningen har gjort et vedtak om tilbakebetaling og at mottaker er varslet om dette og gitt anledning til å uttale seg. Vi mener at

eventuell plikt til bokføring av tilbakebetalingskravet må følge av bestemmelsene. Slik plikt mener vi ikke framgår verken av kapittel 4 eller kapittel 6. Andre system kan derfor benyttes til å holde oversikt over det tilskuddsforvalter har utestående hos tilskuddsmottakerne, på samme måte som vi mener at andre system kan benyttes til å holde oversikt over det tilskuddsforvalter skylder tilskuddsmottakere som en følge av gitte tilsagn.

«Vil det være dato på grunnlagsdokumentasjon for tilbakebetalingskravet, som skal være førende for i hvilken periode kravet om tilbakebetaling skal bokføres (reskontroføres)?»

Dersom en virksomhet frivillig velger å bokføre tilsagn om tilskudd og krav om tilbakebetaling av tilskudd, mener vi at tidligste tidspunkt for bokføring av henholdsvis forpliktelsen og fordringen er vedtakstidspunktet.

«Hvordan mener DFØ at regelverket skal tolkes der det skulle ha vært utstedt et tilbakebetalingskrav, men hvor dette enten ikke blir gjort eller blir gjort først i det påfølgende regnskapsåret? Kan det da bekreftes at virksomheten er à jour med sin bokføring?»

Vi viser til omtalen over av kravene som gjelder med hensyn til bokføring av tilskudd. Dersom en virksomhet velger å bokføre tilsagn om tilskudd og krav om tilbakebetaling av tilskudd, og bruker vedtakstidspunktet som bokføringstidspunkt, vil virksomheten ikke være à jour med bokføringen i tilfellene Riksrevisjonen beskriver.

III.F. Innkrevingsvirksomhet

Innkrevingsvirksomhet i staten innebærer oppkreving og mottak av betaling på vegne av statskassen. Det er skatter og avgifter som utgjør den største andelen av innkrevingsinntektene. Vi forstår det slik at det ved innkrevingsvirksomhet som oftest skjer selvdeklarerer, og hovedsakelig uten fakturering. Typisk er det slik at betaling skal skje med samme frist som fristen for levering av deklarasjonsoppgaven. Vi besvarer spørsmålene om innkrevingsvirksomhet for situasjonen med selvdeklarerer uten fakturering.

«Hva mener DFØ skal være førende for i hvilken periode «innkrevingsinntekt» skal være bokført/reskontroført?»

Vi mener det er bestemmelsenes regulering av bokføring som skal være førende for når innkrevingsaktivitet skal bokføres. Bokføringsloven med videre har ikke eksplisitt regulering av innkrevingsaktivitet.

Bestemmelsene har ikke egen regulering av innkrevingsvirksomhet. Det er derfor naturlig å legge til grunn at reglene om bokføring i kapittel 4 regulerer bokføring av innkrevingsvirksomhet.

Som beskrevet i avsnittet over om tilskudd, følger hva som skal bokføres av bestemmelsene punkt 4.4.2. Dette er opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide pliktig regnskapsrapportering som nevnt i punkt 3.3.2 og spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i punkt 4.4.3. Den grunnleggende bokføringsforutsetningen om fullstendighet i punkt 4.2 bokstav b er med på å gi

innhold til hva kravet om opplysninger innebærer. Det som skal bokføres, er transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner.

Innkrevingsaktivitet inngår i pliktig regnskapsrapportering, blant annet i oppstilling av artskontorapporteringen. Denne utarbeides imidlertid for kontantrapporterende virksomheter etter kontantprinsippet, og viser mottatte innbetalinger knyttet til innkrevingsvirksomhet. De innbetalinger som mottas gjennom innkrevingsaktivitet, er ikke et resultat av en transaksjon der staten leverer en vare eller tjeneste mot et vederlag. Det skjer ikke noen handel i form av et salg, og det oppstår ikke noen kundefordring. Kravet til kundespesifikasjon dekker etter vårt syn derfor ikke fordringer som oppstår ved innkrevingsvirksomhet. Det er heller ingen andre krav i kapittel 4 som pålegger virksomhetene balanseføring av fordringer ved innkrevingsvirksomhet.

Etter R-8/2020 punkt 3.3.3, skjema nr. 10 er det krav om opplysninger om inntektskrav som er forfalt, men ikke innbetalt som en del av rapporteringen til statsregnskapet. Det framgår av rundskrivet at dette gjelder følgende områder som seinere skal inntektsføres under:

1. Kapittel 5501-5584 Skatter og avgifter. Under kapittel 5501 er det statsskatt (eksklusiv fylkesskatt) medregnet fellesskatt og trinnskatt som skal innrapporteres. Kapittel 5565 Dokumentavgift skal ikke innrapporteres.
2. Kapittel 5700, post 71, Trygdeavgift.
3. Kapittel 5700, post 72, Arbeidsgiveravgift fra skatteoppkreverne.
4. Kapittel 5701, post 73, Refusjon fra bidragspliktige.

Som for opplysninger om innvilgede tilsagn, er det mulig å tenke seg at virksomhetene framskaffer denne informasjonen ved registreringer utenfor regnskapssystemet. Men kapittel 5.4 *Inntekter* i kapittel 5 *Rutiner for behandling av lønn, anskaffelser og inntekter* har et punkt 5.4.2 om behandling av krav der betaling skal skje i etterhånd. Punkt 5.4.2.3 har overskriften *Bokføring av krav*, og lyder:

«Fakturerte eller egendeclarerte beløp bokføres på bakgrunn av signert fakturajournal eller tilsvarende. Det skal kontrolleres at bokførte beløp er i samsvar med fakturajournal.

For andre krav, som tilfeldige inntekter og refusjoner, skal virksomheten vurdere om det er hensiktsmessig å bruke reskontro for oppfølging.»

Ved egendeclarerte beløp skjer det typisk ikke noen fakturering, og derfor vil det heller ikke foreligge noen fakturajournal. Hva første avsnitt egentlig innebærer av krav til bokføring ved egendeclarasjon, framstår derfor som uklart når avsnittet leses alene. Når det imidlertid framgår av andre avsnitt at det for andre krav enn dem som framgår av første avsnitt skal vurderes om det er hensiktsmessig å bruke reskontro for oppfølging, framstår det som rimelig å legge til grunn at det for fakturerte og egendeclarerte krav skal brukes reskontro for oppfølgingen. Vi oppfatter at reskontro er en spesifikasjon, for eksempel at kunderskontro er synonymt med kundespesifikasjon. Basert på dette oppfatter vi at det er krav om innkrevingsspesifikasjon, og at bestemmelsene punkt 4.4.3 burde inneholdt krav om en slik. Det er kravene om kunde- og leverandørspesifikasjoner som er hjemmelen for at kontospesifikasjonen skal inneholde informasjon om kundefordringene og

leverandørgjelden, altså at slike må bokføres. Tilsvarende oppfatter vi at det ved innkrevingsvirksomhet ved selvdeklarerer uten fakturering er krav om bokføring av fordringer når betaling enten skal skje etter det fastsatte tidspunktet for levering av deklarasjonsoppgaven eller når betaling skal skje på tidspunktet for levering av deklarasjonsoppgave, men dette ikke skjer.

Vi kan ikke se at bestemmelsene inneholder spesifikk regulering av på hvilket tidspunkt en innkrevingsfordring skal bokføres utover den over nevnte omtalen av punkt 5.4.2.3. Vi oppfatter at det vil være naturlig med et krav om bokføring av innkrevingsinntekt og innkrevingsfordring ved selvdeklarerer uten fakturering på det tidspunktet grunnlaget for statens krav foreligger. Dette er sannsynligvis på tidspunktet for mottak av deklarasjonsoppgaven, men vi mener det er behov for en oversikt over hvordan dette blir forstått og praktisert hos statlige innkrevingsvirksomheter før vi vil konkludere på dette. For selvdeklarerer uten fakturering der levering av grunnlag i form av deklarasjonsoppgave og innbetaling skal skje til samme lov- eller forskriftsbestemte frist, kan det tenkes at det er tilstrekkelig med bokføring på innbetalingstidspunktet for krav som innbetales til riktig tid. Dette har sammenheng med at reskontrokravet synes å være begrunnet med behovet for oppfølging, og at det kan være flere syn på hva bestemmelsenes formulering «krav der betaling skal skje i etterhånd» betyr.

Vi vil følge opp behovet for endringer i bestemmelsene som en følge av forholdene omtalt over. Vårt utgangspunkt er at regulering av krav til bokføring skal framgå av kapittel 4 i bestemmelsene.

«Er det dato på det utstedte kravdokumentet som skal være førende for i hvilken periode bokføringen skal foretas?»

Som beskrevet over, mener vi at det er behov for klarere regulering i bestemmelsene av bokføringstidspunktet ved innkrevingsvirksomhet. I motsetning til ved salg der det er krav til utstedelse av et salgsdokument (faktura/kravdokument) og regulering av når slik utstedelse seinest skal skje, mangler konkret regulering knyttet til innkrevingsvirksomhet ved selvdeklarerer uten faktura. Vi viser til forrige punkt når det gjelder vår forståelse av når det synes rimelig at bokføring skal skje.

«Hvordan mener DFØ at regelverket skal tolkes der det skulle vært utstedt et krav, men hvor dette enten ikke blir gjort eller blir gjort først i det påfølgende regnskapsåret? Kan det da bekreftes at virksomheten er à jour med sin bokføring, slik at bokføringen kan sies å være fullstendig?»

Det er vårt syn at et krav ved selvdeklarerer uten fakturering oppstår uten at innkrevingsvirksomheten utsteder et kravdokument. Merverdiavgift er eksempel på et område der det skjer selvdeklarerer uten fakturering. En ordinær merverdiavgiftspliktig virksomhet er forpliktet til å levere skattemelding merverdiavgift seinest en måned og ti dager etter utløpet av merverdiavgiftsterminen, og innbetalingen av skyldig merverdiavgift skal skje til samme tidspunkt. Dersom den merverdiavgiftspliktige virksomheten leverer merverdiavgiftsoppgaven innen fristen, men innbetaling ikke skjer, oppstår det et behov for oppfølging av kravet med sikte på å få det innbetalt hos Skatteetaten som innkrever. Unnlatt balanseføring av innkrevingsinntekten og innkrevingsfordringen omkring det tidspunktet at betalingsplikten oppstår og ikke oppfylles,

medfører etter vårt syn at innkrevingsvirksomheten ikke er à jour med sin bokføring og at bokføringen ikke er fullstendig.

III.G. Finansielle anleggsmidler

Det framgår av bestemmelsene punkt 3.5.3 første avsnitt hvilke poster som skal inngå i kapitalregnskapet:

«Virksomheter som gir lån, har eller anskaffer finansielle eiendeler som eksempelvis aksjer eller gir kapitalinnskudd i statsforetak o.l. i henhold til stortingsvedtak, skal rapportere transaksjonene til kapitalregnskapet.»

Videre er det presisert i annet avsnitt samme punkt at virksomheten skal ha oversikt over alle kapitalposter virksomheten står oppført med i kapitalregnskapet. Kapitalpostene skal framgå som eiendeler eller forpliktelser i virksomhetens kontospesifikasjon.

Rapportering til kapitalregnskapet skjer ved at hvert departement samlet rapporterer eiendeler og forpliktelser for alle underliggende virksomheter til kapitalregnskapet, jf. sjette avsnitt i bestemmelsene punkt 3.5.3. Det er altså ikke den enkelte virksomhet som rapporterer sine eiendeler og forpliktelser i kapitalregnskapet direkte til statsregnskapet ved DFØ. Rapporteringen skjer ved innrapportering av kapitalark fra hvert departement til statsregnskapet i forbindelse med årsavslutningen. I kapitalarkene framkommer det ikke hvilken eller hvilke virksomheter som står oppført med eiendeler og forpliktelser som inngår på den enkelte statskonto i kapitalregnskapet.

Dere spør i deres brev om det er riktig forstått at alle de finansielle anleggsmidlene tilhørende virksomhetene både skal være rapportert til kapitalregnskapet, inkludert i «Beholdning rapportert til kapitalregnskapet» i oppstilling av bevilgningsrapportering, og være reflektert som eiendeler eller forpliktelser i hovedbok/kontospesifikasjonen, og således også være inkludert som bokført i «Note 8».

Det er slik at eiendeler og forpliktelser som angitt i bestemmelse punkt 3.5.3 første avsnitt skal rapporteres til kapitalregnskapet. Eiendeler og forpliktelser som er rapportert til kapitalregnskapet skal være bokført som eiendeler eller forpliktelser i kontospesifikasjonen til den virksomheten som står oppført med eiendelen eller forpliktelsen på statskontoen i kapitalregnskapet. Det kan være slik at det er flere virksomheter som står oppført med eiendeler eller forpliktelser på en statskonto. I årsregnskapet skal virksomheter som står oppført med eiendeler eller forpliktelser som inngår på statskontoer i kapitalregnskapet presentere disse i oppstilling av bevilgningsrapportering i avsnittet *Beholdninger rapportert til kapitalregnskapet*. I tillegg skal kapitalpostene presenteres i noten for sammenheng mellom avregning med statskassen og mellomværende med statskassen del A under avsnittet *Finansielle anleggsmidler*. Investeringer i aksjer og selskapsandeler skal ytterligere spesifiseres i del B Spesifisering av investeringer i aksjer og selskapsandeler. Noten for sammenheng mellom avregning med statskassen og mellomværende med statskassen utarbeides av bruttobudsjetterte virksomheter.

Vi gjør oppmerksom på at i noen tilfeller vil det være slik at det ikke er en virksomhet som står oppført med eiendelen eller gjelden i kapitalregnskapet. Et eksempel er når et departement gjør et kapitalinnskudd i et ordinært statlig fond.

I møtet med dere 30. november 2020 forstod vi det slik at dere har oppdaget flere tilfeller der virksomheten som står oppført med eiendeler eller forpliktelser i kapitalregnskapet ikke har denne balanseposten bokført i sin kontospesifikasjon. Riksrevisjonen har dialog med regnskapsdivisjonen i DFØ knyttet til virksomhetene som er regnskapskunder av DFØ. Slik vi forstår det er utfordringen at kapitalarkene der statskontoene i kapitalregnskapet rapporteres inn, ikke angir hvilke virksomheter det er som står oppført med kapitalpostene. For aksjer skal det rapporteres inn et eget skjema i tillegg til informasjonen i kapitalarket. I skjema for innrapportering av statens aksjeinteresser skal det i en egen kolonne angis hvilken virksomhet aksjene blir forvaltet av, og det er denne virksomheten som skal ha aksjeposten bokført i sin kontospesifikasjon. For andre kapitalposter i kapitalarket er det ikke lagt opp til at departementene skal rapportere inn hvilke virksomheter som står oppført med kapitalposten og skal ha denne bokført i sin kontospesifikasjon. Dette gjør det tidkrevende å kontrollere at kapitalposten faktisk er bokført i den virksomheten som står oppført med kapitalposten. Slik det er i dag er det kun departementene som har denne informasjonen da de trenger den for å fylle ut kapitalarkene.

Vi ser denne problemstillingen og vil jobbe videre med hvordan vi eventuelt kan gjøre informasjon om hvilke virksomheter som står oppført med hvilke eiendeler og forpliktelser i kapitalregnskapet mer tilgjengelig. Vi vil også vurdere om det er behov for mer veiledning ovenfor departementer og statlige virksomheter knyttet til dette.

IV. Øvrige grunnleggende forutsetning for bokføring

IV.A. Realitet

Dere skriver at utgangspunktet for realitet i bokføringen er at bokførte opplysninger skal være resultat av faktisk inntrufne hendelser eller regnskapsmessige vurderinger og skal gjelde virksomheten, jf. bestemmelsene punkt 4.2 bokstav c. Dere refererer så til at vår nettside slår fast at realitet videre betyr at transaksjoner og disposisjoner er gjennomført og gjelder den aktuelle virksomheten.

«Deler DFØ den oppfatning at «gjennomført» betyr at det f.eks. har skjedd en levering, er gjort et vedtak (tilskudd) eller er utstedt et krav (innkrevingsvirksomhet) for at en transaksjon/disposisjon kan anses for å være forekommet?»

Vi mener ikke at det må være gjort en levering for at en transaksjon/disposisjon kan anses for å være forekommet. Den grunnleggende forutsetningen om realitet må etter vårt syn ha et innhold som kan virke sammen med annen regulering i bestemmelsene.

Et eksempel som kan illustrere dette er det dere tar opp i neste spørsmål i brevet under overskriften realitet. En inngående faktura med fakturadato i 2017, forfallsdato i 2018, som vedrører tjenester som skal mottas i 2018, skal bokføres i 2017 (husleie). Bakgrunnen for dette er kravet om at en inngående faktura skal bokføres etter dokumentasjonsdato. Realitet betyr ikke at tjenesten skal være levert for at faktura knyttet til tjenesten skal kunne bokføres. Vi oppfatter at den inntrufne hendelsen som den grunnleggende forutsetningen om realitet krever, er inngåelsen av en avtale som innebærer leie av lokaler med rett til forskuddsfakturering.

Bokføringsforskriften regulerer adgangen til forskuddsfakturering i § 5-2-6, som lyder:

«§ 5-2-6.Forskuddsfakturering

Salgsdokument for persontransport, servering, abonnementer, leier, avgifter og lignende kan utstedes før levering har funnet sted, begrenset til en periode på ett år. Det samme gjelder salgsdokument som gjelder adgang til museer, gallerier, fornøylesparker og opplevelsessentre eller rett til å overvære idrettsarrangementer. Salgsdokumentet skal så vidt mulig utstedes innenfor det kalenderår levering finner sted. For andre typer leveranser kan det ikke utstedes salgsdokument inklusive merverdiavgift før den avgiftspliktige varen eller tjenesten er levert.

Første ledd er ikke til hinder for at ikke-avgiftspliktige leveranser forskuddsfaktureres.»

Reguleringen i bokføringsforskriften innebærer at det er begrensede muligheter for utstedelse av salgsdokument inklusive merverdiavgift før den avgiftspliktige varen eller tjenesten er levert. I tillegg følger det av bevilgningsreglementet § 6 at staten bare kan pådras forpliktelser som først skal dekkes etter utløpet av budsjettåret, når Stortinget har gitt særlig samtykke til dette. Kongen kan likevel gi bestemmelser om adgang til å inngå leieavtaler og kjøp av tjenester utover budsjettåret på visse vilkår. Kongen har delegert fullmakten til å gi bestemmelser til Finansdepartementet, og Finansdepartementet har brukt fullmakten i rundskriv R-110 punkt 2.3. Et departement kan samtykke til inngåelse av leieavtaler og kjøp av tjenester for underliggende virksomheter utover budsjettåret, og dette skjer typisk i tildelingsbrev, med de vilkår som følger av rundskrivet. Til slutt innebærer bestemmelsene punkt 2.5.2.2, jf. punkt 2.5.3.2, at forskuddsbetalinger normalt ikke kan forekomme.

Bokføringsreguleringen, regulering i bevilgningsreglementet og bestemmelsene gjør sannsynligvis at forskuddsfakturering av statlige virksomheter ikke har særlig omfang.

«I følge DFØs nettside for Bokføring skal fakturaer med fakturadato i 2017, forfallsdato i 2018, som gjelder tjenester som skal mottas i 2018 (for eksempel husleie), bokføres i 2017. Hvordan harmonerer dette med kravet om realitet?»

Vi viser til omtalen under forrige spørsmål.

«I veiledningene fra DFØ står det at virksomhetene skal inkludere alle inngående fakturaer med fakturadato i regnskapsåret i sin bokføring. Mener DFØ da absolutt alle inngående fakturaer, også eventuelle fakturaer som helt eller delvis ikke gjelder (vedrører) virksomheten, for eksempel som følge av at fakturaen er utstedt til feil virksomhet eller gjelder en feilleveranse?»

Før bokføring kan finne sted, skal det kontrolleres at dokumentasjonen er kontert og attestert, og at disposisjonen er foretatt av en ansatt med budsjett disponeringsmyndighet, jf. bestemmelsene punkt 2.5.2.3 og 5.3.6. Bestemmelsene beskriver også hvilke attestasjonskontroller som skal gjennomføres før en faktura kan attesteres, jf. punkt 5.3.5.2. En faktura som ikke vedrører virksomheten eller som gjelder en feilleveranse vil ikke bli attestert, og skal derfor heller ikke bokføres.

«Mener DFØ at det vil kreve tilleggsopplysninger for at det kan sies at årsregnskapet gir et dekkende bilde, dersom virksomheten har mottatt fakturaer som de mener ikke gjelder (vedrører) virksomheten?»

Kravene til at årsregnskapet skal gi et dekkende bilde framgår av bestemmelsene punkt 3.4.1 første avsnitt andre setning, og lyder:

«Årsregnskapet skal gi et dekkende bilde av virksomhetens disponible bevilgninger og av regnskapsførte utgifter, inntekter, eiendeler og gjeld.»

Videre følger det av reglementet § 12 at regnskapsføring omfatter bokføring og pliktig regnskapsrapportering.

Når det gjelder fakturaer som ikke vedrører virksomheten, mener vi som det framgår av svaret på forrige spørsmål at disse ikke skal bokføres. De skal heller ikke rapporteres til statsregnskapet, i og med at de derfor ikke danner grunnlag for noen utbetaling. De vil heller ikke påvirke bruk av bevilgninger i framtidige perioder. Etter vårt syn er det derfor ikke behov for tilleggsopplysninger om slike feilsendte fakturaer for at kravet til dekkende bilde skal være oppfylt.

«Finnes det nærmere objektive kriterier for hva som «gjelder» virksomheten? Er det for eksempel tilstrekkelig at faktura er adressert til virksomheten, eller må den også være akseptert (av virksomheten)?»

Som omtalt over, må en faktura være attestert for at den skal bli bokført. En faktura som er adressert til virksomheten, men som ikke inneholder krav om betaling for varer eller tjenester som er bestilt og mottatt av virksomheten, vil verken bli bokført eller betalt.

Vi kan ikke hjelpe med objektive kriterier for hva som «gjelder» virksomheten.

«Har realitet en annen betydning for kontantvirksomheter enn for SRS-virksomheter?»

Vi oppfatter det slik at den grunnleggende bokføringsforutsetningen om realitet har samme innhold både for kontantrapporterende og SRS-rapporterende virksomheter. I og med at årsregnskapene avlegges etter ulike prinsipper, vil det være behov for periodiseringer i et SRS-regnskap som det ikke er behov for i et kontantregnskap. I eksempelet omtalt under det andre spørsmålet deres til den grunnleggende bokføringsforutsetningen om realitet over, vil det være behov for fjerning av den husleieutgiften som er blitt bokført i kontospesifikasjonen som en følge av at en inngående faktura for tjenester i 2018 er blitt bokført i 2017 når årsregnskapet for 2017 etter SRS utarbeides. Dette gjøres gjennom å balanseføre en fordring som motpost til reduksjonen av husleieutgiften. Dette er imidlertid en periodisering som er nødvendig ved utarbeidelsen av årsregnskapet for å oppfylle kravene til et SRS-regnskap (sammenstillingsprinsippet), og innebærer ikke at den grunnleggende bokføringsforutsetningen er ulik for kontantrapporterende og SRS-rapporterende virksomheter.

IV.B. Nøyaktighet

Dere skriver at dere ønsker en dypere forståelse av hvordan DFØ tolker kravet om nøyaktighet i forbindelse med bokføring og regnskapsavleggelse. Den grunnleggende bokføringsforutsetningen om nøyaktighet i bestemmelsene punkt 4.2 bokstav d angir at opplysninger skal bokføres og spesifiseres korrekt og nøyaktig, og på våre nettsider framgår det at det i dette ligger beløpsmessig korrekthet og at andre parametere som datoer, henvisninger, klassifiseringer og koder også må være korrekte.

«Er det i forhold til nøyaktighet tilstrekkelig at bokføringen er i henhold til bilagets opplysninger (faktura, utstedt krav, vedtak)? Eller må bilagets opplysninger samsvare med underliggende grunnlagsdokumentasjon (avtale, satser i forskrift)?»

Ved besvarelsen av spørsmålet tar vi utgangspunkt i en transaksjonsbasert inntekt og utgift som faktureres i form av gebyr, jf. deres eksempler. Gebyr skal kun benyttes når det offentlige utfører en klart definert tjeneste overfor den som skal betale gebyret. Gebyret vil være vederlag for tjenesten. Etter vårt syn foreligger det et salg, slik at bokføringsforskriftens regulering av hva som kreves av innhold i salgs- og kjøpsdokument gjelder.

Den grunnleggende forutsetningen om nøyaktighet framgår av bestemmelsene punkt 4.2 bokstav d, og har samme ordlyd som det grunnleggende bokføringsprinsippet om nøyaktighet i bokføringsloven. Forutsetningen lyder:

«Nøyaktighet: Opplysninger skal bokføres og spesifiseres korrekt og nøyaktig.»

Vi forstår det slik at bokføringsloven er utformet som en prinsippbasert rammelov, og at dette er bakgrunnen for at bokføringsloven § 4 inneholder grunnleggende bokføringsprinsipper. Vi oppfatter at de er nødvendige premisser for å kunne oppfylle formålet med bokføringsloven (å muliggjøre produksjon av pliktig regnskapsrapportering og spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering samt å muliggjøre kontroll av og innsyn i løpende transaksjoner og grunnlaget for pliktig regnskapsrapportering). De danner et konseptuelt rammeverk for bokføring, som er ment å være til hjelp særlig ved:

- Tolkning av øvrige bestemmelser i lov og forskrift.
- Utvikling av nye bestemmelser og god bokføringsskikk.
- Løsning av problemstillinger som ikke er direkte omhandlet i bokføringsreglene for øvrig.

Bestemmelsene er utformet på samme måte som bokføringsloven når det gjelder dette.

Jan Terje Kaaby skriver i sin kommentarutgave til bokføringsloven (2. utgave 2015) s. 54 blant annet følgende om det grunnleggende prinsippet om nøyaktighet:

«Etter at kravene til fullstendighet og realitet har sørget for at alt som skal bokføres, blir bokført, og at ingenting som ikke skulle vært bokført, blir med, skal kravet om nøyaktighet medføre at de regnskapsopplysningene som faktisk bokføres, er riktige.

Prinsippet om nøyaktighet er et krav om korrekthet, både i beløp og i andre regnskapsopplysninger som bokføres (dokumentasjonsdato, dokumentasjonshenvisning, tilordningskoder, behandlingskoder mv.). Internasjonal revisjonsstandard ISA 315 *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser* punkt A124 definerer flere begreper som i bokføringsloven kan anses å være en del av nøyaktighetskravet:

- Nøyaktighet – beløp og andre data knyttet til registrerte transaksjoner og hendelser er riktig registrert i forhold til grunnlaget.
- Periodisering – transaksjoner og hendelser er registrert i riktig regnskapsperiode.
- Klassifisering – transaksjoner og hendelser er registrert på riktige kontoer.
- Verdsettelse og allokering – eiendeler, gjeld og egenkapital er inkludert i regnskapet med riktige beløp, og eventuelle resulterende justeringer av verdsettelse eller allokering er riktig registrert.»

Hva som i første ballpunkt menes med at beløp er riktig registrert i forhold til grunnlaget, er dessverre ikke nærmere omtalt i kommentarutgaven. Dersom det betyr at bokført salgsinntekt stemmer overens med utstedt gebyrfaktura, melder spørsmålet seg om siste ballpunkt i så fall innebærer at bokføringen likevel ikke er nøyaktig når fakturaen ikke bruker riktig sats (Det er for eksempel krevd opp for lite i forhold til det relevant forskrift foreskriver. Dette gjør at kundefordringene er for lave dersom gebyrene er ubetalte ved regnskapsperiodens slutt, og det gjør egenkapitalen for lav dersom gebyrene er innbetalt ved regnskapsperiodens slutt).

Kaaby skriver som nevnt over at prinsippet om nøyaktighet er et krav om korrekthet blant annet i beløp. I bokføringsloven § 10 om dokumentasjon av bokførte opplysninger, framgår følgende av første ledd andre setning:

«Dokumentasjonen skal utstedes med et korrekt og fullstendig innhold og vise de bokførte opplysningenes berettigelse.»

Det følger av NOU 2002:20 punkt 9.1 at dokumentasjonen skal være i stand til å oppfylle to formål. Den skal forhindre at en kompetent person gjør utilsiktede feil ved bokføringen, og kunne benyttes ved etterfølgende kontroll av bokføringen.

En faktura for oppkreving av gebyrinntekter som tilfredsstiller kravene i bokføringsforskriften § 5-1-1 vil oppfylle disse formålene, selv om sats (pris) ikke er som regulert i relevant lov eller forskrift. Det er vår vurdering at det grunnleggende bokføringsprinsippet om nøyaktighet innebærer at bokføringen skal være i henhold til fakturaens opplysninger, og at dette også gjelder for den likelydende grunnleggende forutsetningen om nøyaktighet i bestemmelsene. Det vil være andre kontroller i en veldrevet virksomhet som skal sørge for at inntektsbilag er utformet med riktige opplysninger, og i statlige virksomheter er det nokså detaljerte krav til transaksjonskontroller som har som formål blant annet å sørge for at det framsettes krav om betaling med riktig beløp. Dersom internkontrollen hos en virksomhet i første runde ikke forhindrer utstedelse av en faktura med uriktige opplysninger, vil dette ofte bli oppdaget i forbindelse med etterkontroller som avstemminger og lignende eller ved revisjon. I årsregnskaper avlagt etter regnskapsloven og god

regnskapskikk medfører en oppdaget feil som omtalt for gebyrer ofte at det utarbeides et periodiseringsbilag som retter opp feilen, som en følge av at årsregnskapene skal avlegges etter opptjeningsprinsippet. Vi oppfatter ikke at det er det grunnleggende prinsippet om nøyaktighet i bokføringen som er bakgrunnen for slike føringer, men regulering av hvordan årsregnskapet skal utarbeides.

Kjøpsdokumentet skal være salgsdokumentet selger har utstedt, jf. bff § 5-5-1. Det er vår vurdering at det grunnleggende bokføringsprinsippet om nøyaktighet og den likelydende grunnleggende bokføringsforutsetningen om nøyaktighet innebærer at bokføringen skal være i henhold til den inngående fakturaens opplysninger. Det vil være andre kontroller i en veldrevet virksomhet som skal sørge for at en inngående faktura har riktige opplysninger, og i statlige virksomheter er det nokså detaljerte krav til transaksjonskontroller som har som formål blant annet å sørge for at det kun bokføres fakturaer for varer og tjenester som er bestilt og mottatt til avtalt pris. Dersom det mottas en faktura med uriktige opplysninger, skal den ikke bokføres, men det skal kreves kreditnota og ny faktura med riktige opplysninger. Skulle internkontrollen hos en virksomhet i første runde slippe gjennom en inngående faktura til bokføring som er feil, vil dette ofte bli oppdaget i forbindelse med etterkontroller som avstemminger og lignende eller ved revisjon. I årsregnskaper avlagt etter regnskapsloven og god regnskapskikk medfører en oppdaget feil som omtalt for gebyrer ofte at det utarbeides et periodiseringsbilag som retter opp feilen dersom den er vesentlig, som en følge av at årsregnskapene skal avlegges etter sammenstillingsprinsippet. Vi oppfatter ikke at det er det grunnleggende prinsippet om nøyaktighet i bokføringen som er bakgrunnen for slike føringer, men regulering av hvordan årsregnskapet skal utarbeides.

Oppsummert mener vi altså at den grunnleggende bokføringsforutsetningen om nøyaktighet kun innebærer krav om at bokføringen skal være i tråd med fakturaens opplysninger. Forståelsen av innholdet av det grunnleggende bokføringsprinsippet om nøyaktighet er klarert med skatteetaten.

«Kan det være tilfeller hvor beløp i for eksempel gebyroppkreving eller utstedt krav er bokført i samsvar med bilaget (for eksempel dokumentasjon av vedtak), men hvor anvendt sats i vedtak ikke er korrekt i henhold til relevant forskrift, medføre regnskapsmessige feil i regnskapets oppstillinger og noter? Spørsmålet gjelder for henholdsvis kontant- og SRS-virksomheter.»

Vi oppfatter at spørsmålet gjelder innbetalinger og inntekter, og avgrenser svaret til eksempelet med gebyroppkreving. Vi ser på den situasjonen at det er krevd opp for lite i gebyr¹, og at konsekvensen av dette er vesentlig.

Alle virksomheter skal etablere internkontroll. Internkontrollen skal forhindre styringssvikt, feil og mangler slik at blant annet regnskapet blir pålitelig og nøyaktig, jf. bestemmelsene punkt 2.4.

Det finnes ikke noen nærmere beskrivelse i rundskriv eller veiledninger av hva det innebærer at kontantregnskapet skal være pålitelig og nøyaktig. At noe er pålitelig, betyr i alminnelig språkbruk

¹ Vi har ikke gjort noen juridisk vurdering av om virksomheten i slike tilfeller kan etterfakturere de gebyrpliktige, altså om virksomheten har en juridisk fordring på de gebyrpliktige. I besvarelsen av spørsmålet forutsetter vi både at virksomheten har en slik juridisk rett, og at det er økonomisk lønnsomt å innkreve det manglende beløpet.

at det er til å stole på. At regnskapet er pålitelig, mener vi innebærer at det har det innholdet det kan forventes å ha. At noe er nøyaktig, betyr etter en alminnelig språkbruk at det stemmer med det virkelige. Det vises til spørsmålet over for en beskrivelse av hva nøyaktighet som grunnleggende forutsetning for bokføringen innebærer.

Det er vår forståelse at en regnskapsmessig feil er noe som innebærer at regnskapet ikke er pålitelig, altså ikke har det innhold det kan forventes å ha, hensyntatt reguleringen av hva et regnskap skal inneholde.

Kontantrapperende virksomheter

Bestemmelsene punkt 3.4.1 annet ledd beskriver at virksomhetens årsregnskap skal bestå av tre deler, nemlig ledelseskommmentarer, oppstilling bevilgningsrapportering og oppstilling artskontorrapportering. I 3.4.3.2 framgår det at oppstillingen av bevilgningsrapporteringen med noter skal vise alle bevilgninger som virksomheten har hatt til disposisjon og alle opplysninger som er rapportert til statsregnskapet etter statens kontoplan i regnskapsåret. I 3.4.3.3 framgår det at oppstillingen av artskontorrapporteringen med noter skal vise hva som er rapportert til statsregnskapet etter standard kontoplan i regnskapsåret. Til slutt følger det av rundskriv R-115 punkt 4.6.3 at det skal utarbeides en note som viser sammenhengen mellom bokført avregning med statskassen og rapportert mellomværende med statskassen. Noten skal vise forskjellen mellom beløp bokført på eiendels- og gjeldskontoer i virksomhetens kontospesifikasjon (herunder saldo på kunde- og leverandørreskontro) og virksomhetens rapporterte mellomværende med statskassen.

Siden oppstillingene i årsregnskapet skal vise tall som er rapportert til statsregnskapet, vil det ikke være en regnskapsmessig feil i oppstillingene om gebyrinntekt er bokført i samsvar med gebyrfaktura, men hvor anvendt sats i fakturaen er lavere enn den skulle vært etter relevant forskrift, jf. tidligere omtale av at regnskapsoppstillingene skal vise rapporterte tall til statsregnskapet. Se likevel omtalen under punkt III.B om behov for tilleggsopplysninger når regnskapet ikke gir et dekkende bilde. Som beskrevet under punkt III.A over, vil det ikke være aktuelt å legge inn en periodiseringspost i kontospesifikasjonen, for å få bokført inntekt på det nivå den skal ha etter at feilen er rettet med basis i kravet til at årsregnskapet skal utarbeides etter fullstendighetsprinsippet. Det er imidlertid et relevant spørsmål om denne oppdagede feilen i gebyrinntektingen også må eller kan anses som en feil i bokføringen, altså om den grunnleggende bokføringsforutsetningen om fullstendighet innebærer plikt eller adgang til en tilleggsposting i kontospesifikasjonen, selv om den grunnleggende forutsetningen om nøyaktighet ikke innebærer at bokførte tall er feil. Det at det er krevd opp for lave gebyrinntekter, der det for lite innkrevde beløpet vil bli krevd inn i etterfølgende periode, innebærer at årsregnskapet ikke gir den informasjon det bør etter formålene med årsregnskapet uten at feilen framgår. Etter vårt syn er den mest hensiktsmessige håndteringen av den oppdagede feilen at det foretas en tilleggsposting i kontospesifikasjonen, samt at det opplyses om feilen. På denne måten blir all informasjon om framtidige konsekvenser av inneværende regnskapsårs aktiviteter for neste regnskapsårs bevilgninger samlet på ett sted, nemlig i note 8. Vi mener at det er rom for retting av feilen på denne måten gjennom tolkning av den grunnleggende forutsetningen om fullstendighet i bokføringen. Alternativet ville være at det ikke ble foretatt noen bokføring, men at det i stedet kun ble opplyst om forholdet med utgangspunkt i kravet til at årsregnskapet skal gi et dekkende bilde.

SRS-rapporterende virksomheter

SRS 1 *Presentasjon av virksomhetsregnskapet* krever at et SRS-regnskap skal være i tråd med opptjeningsprinsippet. Når en tjeneste er utført, er vederlaget opptjent. Dersom det før avleggelse av årsregnskapet oppdages at det er krevd inn gebyr etter feil sats og dette fører til en vesentlig feil i årsregnskapet, medfører dette at det må gjøres en avsetning som får inntekten opp på riktig nivå i årsregnskapet som avlegges.

«I hvilke situasjoner kan det være behov for tilleggsinformasjon?»

Vi mener at det kun er aktuelt med tilleggsinformasjon når det ikke er mulig å rette opp en oppdaget vesentlig feil i regnskapsoppstillingene. For omtale av dette, se punkt III.B.

V. Helhetlig framstilling av regelverket

Dere skriver at regelverket som er relevant for kontantvirksomhetene til dels er omtalt i mange ulike dokumenter med ulik autoritet. Dette mener dere gjør det vanskelig for virksomhetene selv, revisor og andre regnskapsbrukere å få en helhetlig oversikt over det finansielle rammeverket. Videre skriver dere at en slik helhetlig framstilling er viktig for å nå målet om høy kvalitet på regnskapsrapporteringen. Avslutningsvis spør dere om DFØ har noen planer for mer helhetlig framstilling av regelverket.

Som forvalter av økonomiregelverket i staten er det selvfølgelig viktig for oss at økonomiregelverket er tydelig i den forstand at det er enkelt å forstå og lett å finne fram i. DFØ vil framover jobbe videre med å tydeliggjøre begrep i regelverket og sammenhenger mellom reglement, bestemmelser, rundskriv og veiledninger. Dette inkluderer også å beskrive nærmere hvor i økonomiregelverket det er rom for skjønn og vurderinger. Vi vil også se på om det på nettsidene er mulig å skille tydeligere mellom veiledning som er utarbeidet av DFØ som regelverksforvalter og veiledning som er utarbeidet av DFØ som tjenesteleverandør.

Vennlig hilsen

Wibecke Høgsveen
avdelingsdirektør

Britt Torunn Hove
seniorrådgiver

Brevet er elektronisk godkjent og sendes uten underskrift