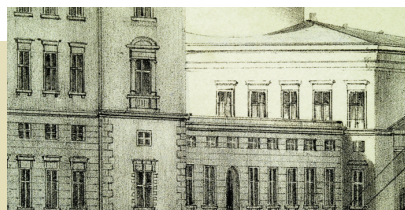


27/2013

STATSREVISORERNE



Beretning om
anvendelse af periodiseringer i
regnskabet ved årsskiftet



27/2013

Beretning om anvendelse af periodiseringer i regnskabet ved årsskiftet

Statsrevisorerne fremsender denne beretning med deres bemærkninger til Folketinget og vedkommende minister, jf. § 3 i lov om statsrevisorerne og § 18, stk. 1, i lov om revisionen af statens regnskaber m.m.

København 2014

Denne beretning til Folketinget skal behandles ifølge lov om revisionen af statens regnskaber, § 18: Statsrevisorerne fremsender med deres eventuelle bemærkninger Rigsrevisionens beretning til Folketinget og vedkommende minister.

Finansministeren afgiver en redegørelse til beretningen.

Rigsrevisor afgiver et notat med bemærkninger til ministerens redegørelse.

På baggrund af ministerens redegørelse og rigsrevisors notat tager Statsrevisorerne endelig stilling til beretningen, hvilket forventes at ske i januar 2015.

Ministerens redegørelse, rigsrevisors bemærkninger og Statsrevisorerne eventuelle bemærkninger samles i Statsrevisorerne Endelig betænkning over statsregnskabet, som årligt afgives til Folketinget i marts måned – i dette tilfælde Endelig betænkning over statsregnskabet 2013, som afgives i marts 2015.

Henvendelse vedrørende
denne publikation rettes til:

Statsrevisorerne
Folketinget
Christiansborg
1240 København K
Telefon: 33 37 59 87
Fax: 33 37 59 95
E-mail: statsrevisorerne@ft.dk
Hjemmeside: www.ft.dk/statsrevisorerne

Yderligere eksemplarer kan
købes ved henvendelse til:

Rosendahls-Schultz Distribution
Herstedvang 10
2620 Albertslund
Telefon: 43 22 73 00
Fax: 43 63 19 69
E-mail: distribution@rosendahls.dk
Hjemmeside: www.rosendahls.dk

ISSN 2245-3008
ISBN 978-87-7434-445-2

Statsrevisorernes bemærkning

BERETNING OM ANVENDELSE AF PERIODISERINGER I REGNSKABET VED ÅRSSKIFTET

Beretningen vedrører den periodisering, som statslige virksomheder skal foretage ved årsskiftet af omkostninger, der skal fordeles mellem flere regnskabsår. Ved periodiseringen afgør virksomheden, hvilket regnskabsår der skal belastes. Afgørelsen og vurderingen af størrelsen af beløbet vil i et vist omfang bero på et skøn.

I beretningen er undersøgt 10 statslige virksomheders praksis for periodiseringer ved årsskiftet. De 10 virksomheder dækker godt $\frac{2}{3}$ af statens samlede beløb på de udvalgte balancekonti i 2013, og gennemgangen omfatter følgende områder:

- bevilling til formål, som ikke er blevet færdige i finansåret
- hensættelser
- skyldigt overarbejde
- fordeling af omkostninger mellem regnskabsår
- fordeling af forudbetalte indtægter og omkostninger mellem regnskabsår.

Statsrevisorerne konstaterer med tilfredshed, at Finansministeriets regelsæt generelt understøtter korrekte periodiseringer, og at de 10 statslige virksomheder generelt har etableret en tilfredsstillende praksis for periodisering af regnskabet ved årsskiftet.

Statsrevisorerne konstaterer dog også, at der forekommer enkeltstående fejl ved udøvelsen af skøn og vurderinger, ved bogføringen og i virksomhedernes regnskabsinstrukser. Finansministeriet kan derfor medvirke til at sikre en bedre praksis.

Beretningen indeholder således en række anbefalinger til, hvordan Moderniseringsstyrelsen kan præcisere og udbygge regelsættet og understøtte virksomhedernes periodiseringer i regnskabet.

Statsrevisorerne,
den 2. oktober 2014

*Peder Larsen
Henrik Thorup
Kristian Jensen
Klaus Frandsen
Lennart Damsbo-
Andersen
Lars Barfoed*



Beretning til Statsrevisorerne om anvendelse af periodiseringer i regnskabet ved årsskiftet

Rigsrevisionen har selv taget initiativ til denne undersøgelse og afgiver derfor beretningen til Statsrevisorerne i henhold til § 17, stk. 2, i rigsrevisorloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 101 af 19. januar 2012. Beretningen vedrører finanslovens § 7. Finansministeriet.

Indholdsfortegnelse

1.	Introduktion og konklusion	1
1.1.	Formål og konklusion.....	1
1.2.	Baggrund	4
1.3.	Revisionskriterier, metode og afgrænsning	8
2.	Virksomhedernes praksis for regnskabsaflægelse ved årsskiftet	10
2.1.	Virksomhedernes regnskabsinstrukser	10
2.2.	Eksempler på virksomhedernes anvendte praksis	12
2.3.	Regelsættet.....	17
	Bilag 1. Metode	21
	Bilag 2. Undersøgte regnskabskonti	23
	Bilag 3. Ordliste.....	25

Beretningen vedrører finanslovens § 7. Finansministeriet.

I undersøgelsesperioden har der været følgende minister:

Bjarne Corydon: oktober 2011 -

Beretningen har i udkast været forelagt Finansministeriet, hvis bemærkninger er afspejlet i beretningen.

1. Introduktion og konklusion

1.1. Formål og konklusion

1. Denne beretning handler om 10 statslige virksomheders praksis for at periodisere i regnskabet ved årsskiftet. Beretningen fokuserer på de poster i regnskabet, hvor virksomhederne foretager en vurdering af, hvilket regnskabsår posterne skal indregnes i. For nogle af posterne gælder også, at beløbets omfang vil være baseret på et skøn, som virksomheden skal foretage. Set i forhold til det samlede statsregnskab udgør de undersøgte poster en meget lille andel.

Det særlige for disse poster er, at de er baseret på skøn og kan påvirke, om virksomheden har et mer- eller mindreforbrug og dermed, om virksomheden overholder sin bevilling. Dette kan fx ske ved, at omkostninger, der skulle have været fordelt mellem flere regnskabsår, alene medtages i ét år.

Fra 2012 har staten indført et budgetloft, der bl.a. betyder, at virksomhederne ikke har direkte adgang til at overføre og anvende et eventuelt overskud fra tidligere regnskabsår. Som følge heraf er der en potentiel risiko for, at virksomhederne på netop skønsmæssige poster kan flytte eller gemme midler på tværs af finansår.

Beretningens fokus er netop disse områder i regnskabet, som er forbundet med vurderinger og skøn.

Revisionsresultaterne for de enkelte virksomheder er afrapporteret individuelt i forbindelse med årsrevisionen for 2013 og følges op i de kommende årsrevisioner.

2. Formålet med undersøgelsen er at afdække, om de undersøgte virksomheder ud fra et entydigt og dækkende regelsæt har etableret en tilfredsstillende praksis for at medtage og fordele omkostninger ved årsskiftet. Rigsrevisionen har undersøgt følgende områder i regnskabet hos de 10 virksomheder:

- bevilling til formål, som ikke er blevet færdige i finansåret
- hensættelser
- skyldigt overarbejde
- fordeling af omkostninger mellem regnskabsår
- fordeling af forudbetalte indtægter og omkostninger mellem regnskabsår.

3. Beretningen er udarbejdet som en smal beretning, da den udspringer af en afgrænset del af årsrevisionen.

I beretningen bruger vi betegnelsen "fordeling" om begrebet "periodisering", "medtage" om "indregning" og "forudbetaling" om "periodeafgrænsning".

En **smal beretning** bygger på de samme revisionsprincipper og kvalitetskrav som Rigsrevisionens øvrige beretninger, men undersøgelsen er foretaget på et mere afgrænset område.

KONKLUSION

Det er Rigsrevisionens vurdering, at de 10 virksomheder generelt har etableret en tilfredsstillende praksis for at medtage og fordele omkostninger og forudbetalinger ved årsskiftet.

Det er også Rigsrevisionens vurdering, at Finansministeriets regelsæt generelt understøtter, at virksomhederne fordeler og medtager omkostninger og forudbetalinger korrekt i regnskabet.

Rigsrevisionen har dog konstateret enkeltstående fejl i virksomhedernes regnskaber. Rigsrevisionen har derudover konstateret en tendens til, at virksomhederne ikke fastsætter de efter regelsættet nødvendige bagatelgrænser for, hvornår der skal foretages fordeling af omkostninger og forudbetalinger mellem regnskabsår.

Rigsrevisionen har derfor opstillet nogle anbefalinger til Moderniseringsstyrelsen, som kan medvirke til at sikre en bedre praksis for at medtage og fordele omkostninger og forudbetalinger mellem regnskabsår hos de enkelte virksomheder.

Manglende bagatelgrænser i halvdelen af virksomhedernes regnskabsinstrukser

Undersøgelsen viser, at halvdelen af virksomhedernes regnskabsinstrukser ikke indeholder bagatelgrænser for, hvornår omkostninger og forudbetalinger skal medtages i ét regnskabsår eller fordeles mellem flere regnskabsår. Oplysningerne skal ifølge regelsættet fremgå af virksomhedernes regnskabsinstrukser for at sikre en ensartet praksis fra sag til sag og fra år til år.

Rigsrevisionen finder, at der er behov for, at virksomhedernes regnskabsinstrukser i forhold til bagatelgrænser bliver strammet op, så virksomhederne følger reglerne. Finansministeriet kan bidrage med vejledning og eksempler til virksomhederne om, hvordan bagatelgrænserne kan fastsættes og anvendes i praksis.

Enkeltstående fejl i regnskabet

Rigsrevisionen har konstateret enkelte fejl i virksomhedernes regnskaber, bl.a. ved brug af reserveret bevilling samt ved bogføring af lønhensættelser og øvrige driftsrelaterede hensættelser.

Revisionen har desuden vist, at en virksomhed med mange og store hensættelser har anvendt forskellige principper for at opgøre beløbene i regnskabet. I flere tilfælde har virksomheden medtaget de omkostninger, som den efter bedste skøn vurderede, at sagen ville komme til at koste. Dog har samme virksomhed i et enkelt tilfælde medtaget det beløb, som omkostningen potentielt kunne beløbe sig til. De anvendte principper påvirker således virksomhedens regnskabsresultat forskelligt.

I årsrevisionen er det konstateret, at 3 virksomheder har foretaget hensættelser, der ikke er i overensstemmelse med Finansministeriets regelsæt. Efter Rigsrevisionens vurdering var der fejl i hensættelser på de 3 virksomheder for i alt 9,7 mio. kr.

Rigsrevisionen har desuden konstateret, at en virksomhed har hensat til en forventet tilbagebetalingsforpligtelse på 24,1 mio. kr. i regnskabet for 2012. Hensættelsen var baseret på en mundtlig henvendelse og var således medtaget på et usikkert grundlag. Hensættelsen blev ikke genovervejet i 2013, til trods for at der fortsat ikke forelå skriftlig dokumentation for forpligtelsen.

Revisionen har også vist, at en virksomhed har medtaget en omkostning på 14,8 mio. kr. for it-licenser i regnskabet for 2013 uden at have dokumentation for, at beløbet hører til i dette regnskabsår.

Desuden er der i enkelte tilfælde konstateret forkert brug af regnskabskontiene til hensættelser til henholdsvis løn og øvrig drift, hvilket kan have betydning for virksomhedens opgørelse af lønsumsforbruget i årsrapporten.

Anvendelse af skøn ved hensættelse og ved vurdering af skyldigt overarbejde

I en konkret sag har en virksomhed foretaget en hensættelse på baggrund af en folketingsbeslutning, et politisk forlig og et lovforslag. Virksomheden kan ifølge regelsættet kun foretage en hensættelse, når der er en juridisk eller faktisk forpligtelse.

Samtidig må der ifølge regelsættet kun medtages hensættelser i regnskabet, hvis sandsynligheden for et træk på virksomhedens resurser er mere end 50 %. Behovet for en vis fortolkning af regelsættet opstår, når det skal vurderes, hvor stor sandsynligheden er for, at lovforslaget vedtages. Virksomheden har skønnet, at hvis loven vedtages, vil det medføre omkostninger for virksomheden på ca. 600 mio. kr.

I den konkrete sag vægter virksomheden, at der grundet folketingsbeslutningen og det politiske forlig eksisterer en faktisk forpligtelse og en overvejende sandsynlighed på mere end 50 % for, at lovforslaget bliver vedtaget. Rigsrevisionen er enig i vurderingen i den konkrete sag.

Rigsrevisionen har konstateret, at en anden virksomhed ikke medtager skyldigt overarbejde i regnskabet med argumentet om, at det afspadseres. Ifølge regelsættet skal virksomhedens ledelse regelmæssigt vurdere, om overarbejdet har et sådant omfang, at det bør medtages i regnskabet, uanset om det afspadseres eller udbetales. Rigsrevisionen finder derfor, at dette kan tydeliggøres over for virksomhederne.

Finansministeriets regelsæt

Rigsrevisionen vurderer, at Finansministeriets regelsæt generelt understøtter virksomhedernes muligheder for at fordele og medtage omkostninger og forudbetalinger korrekt i regnskabet.

Rigsrevisionen vurderer også, at der på et enkelt område er behov for fortolkning af, under hvilke omstændigheder et lovforslag kan medføre en hensættelse i regnskabet.

Den **anvendte regnskabspraksis** i staten er baseret på de regnskabsprincipper, der er beskrevet i regnskabsbekendtgørelsen og i Økonomisk Administrativ Vejledning (ØAV).

Den **anvendte regnskabspraksis** i staten kan være omkostningsbaseret eller udgiftsbaseret.

Den **anvendte regnskabspraksis** udtrykkes ved de metoder og kriterier, der bruges til bl.a. periodisering og indregning, når der foretages registreringer i regnskabet.

Rigsrevisionen anbefaler, at Finansministeriet i højere grad medvirker til at sikre, at virksomhederne beskriver og begrundere deres regnskabspraksis på de områder, hvor der er valgmulighed og udøves skøn. Det vil understøtte de virksomheder, der ikke kender reglerne tilstrækkeligt, og sikre et statsregnskab, der er mere korrekt. Rigsrevisionen anbefaler, at dette sker ved, at Moderniseringsstyrelsen:

- understøtter virksomhederne med eksempler på, hvordan de i praksis kan fastsætte bagatelgrænser for fordeling af omkostninger og forudbetalinger
- tydeliggør over for virksomhederne, at der regelmæssigt skal ske en vurdering af, om opgjort skyldigt overarbejde skal medtages i årsregnskabet
- udbygger regelsættet for hensættelser, så det tydeligere fremgår, hvilken status et lovforslag kan have
- præciserer formuleringerne i statens kontoplan, så det bliver nemmere at finde de konkrete regnskabskonti til bogføring af lønhensættelser og øvrige driftsrelaterede hensættelser
- præciserer formuleringerne i statens kontoplan, så det eksplicit fremgår, hvilke regnskabskonti virksomhederne kan anvende, når de fordele omkostninger og forudbetalinger mellem regnskabsår.

1.2. Baggrund

4. Vi har valgt at undersøge 10 statslige virksomheders praksis for at fordele og medtage omkostninger ved årsskiftet for at få et indblik i, om der i statsregnskabet anvendes en rigtig og ensartet praksis ved årsskiftet. En forkert eller uensartet praksis hos de statslige virksomheder kan betyde, at et mer- eller mindreforbrug hos en virksomhed ikke er rigtigt afspejlet i statsregnskabet.

5. I staten anvendes 2 typer regnskabspraksis – den udgiftsbaserede og den omkostningsbaserede. Hovedreglen er, at det er bevillingstypen på finansloven, der afgør regnskabspraksis. Er bevillingen udgiftsbaseret, er den anvendte regnskabspraksis udgiftsbaseret. Er bevillingen omkostningsbaseret, er den anvendte regnskabspraksis omkostningsbaseret. Den anvendte regnskabspraksis har bl.a. betydning for, hvordan virksomhederne fordele poster i regnskabet, og dermed påvirker den årets regnskabsmæssige resultat. Formålet med at fordele poster i det omkostningsbaserede regnskab er, at det regnskabsmæssige resultat skal udtrykke periodens indtægter og forbrug i forhold til de leverede ydelser og gennemførte aktiviteter i årets løb.

6. Det omkostningsbaserede regnskab blev indført i staten i 2005 for at skabe øget gennemsigtighed omkring statens resurseforbrug og give et bedre grundlag for prioritering, ledelse og økonomistyring. Et regnskab, der aflægges efter omkostningsprincippet, indebærer en grundlæggende anderledes måde at fordele økonomiske hændelser på, end et udgiftsbaseret regnskab gør.

Hvis en virksomhed fx anskaffer en maskine til virksomhedens drift, vil den i det udgiftsbaserede regnskab udgiftsføre hele anskaffelsessummen, mens virksomheden i det omkostningsbaserede regnskab vil driftsføre anskaffelsessummen over levetiden.

7. De 10 virksomheder i undersøgelsen indgår som hovedregel med deres omkostningsbaserede driftsregnskaber. Forsvarskommandoen adskiller sig ved at have en udgiftsbaseret driftsbevilling og afgiver både et udgiftsbaseret og et omkostningsbaseret regnskab. Det betyder, at revisionen af Forsvarskommandoen både omfatter, hvordan virksomheden fordele poster i det udgiftsbaserede bevillingsregnskab og i det omkostningsbaserede regnskab, der vises i årsrapporten og på statens balance. De gennemgåede områder i denne undersøgelse vedrører alene det omkostningsbaserede regnskab, der aflægges i Forsvarskommandoens årsrapport. Revisionsresultaterne har ikke betydning for Forsvarskommandoens bevillingsregnskab, men påvirker det omkostningsbaserede regnskab og balanceposterne i statsregnskabet.

8. De 10 virksomheder er: Udenrigsministeriet, SKAT, politiet og anklagemyndigheden, Kriminalforsorgen, Forsvarskommandoen, Arbejdsskadestyrelsen, UNI●C – styrelsen for it og læring (herefter UNI●C), Naturstyrelsen, NaturErhvervstyrelsen og Vejdirektoratet.

Desuden indgår Finansministeriet, herunder Moderniseringsstyrelsen, i kraft af sin rolle som ansvarlig for regelsættet.

Ved den afsluttende årsrevision blev der konstateret fejl i hensættelser i yderligere 3 virksomheder, der ikke oprindeligt var omfattet af undersøgelsen. Der er tale om følgende virksomheder på Erhvervs- og Vækstministeriets område: Søfartsstyrelsen, Erhvervsstyrelsen og Konkurrence- og Forbrugerstyrelsen. Sagerne er med i denne beretning, da de vedrører samme problemstilling.

9. Tabel 1 viser, hvordan de regnskabskonti, som indgår i undersøgelsen, anvendes. Bilag 2 indeholder en mere fyldig beskrivelse af regnskabskontiene.

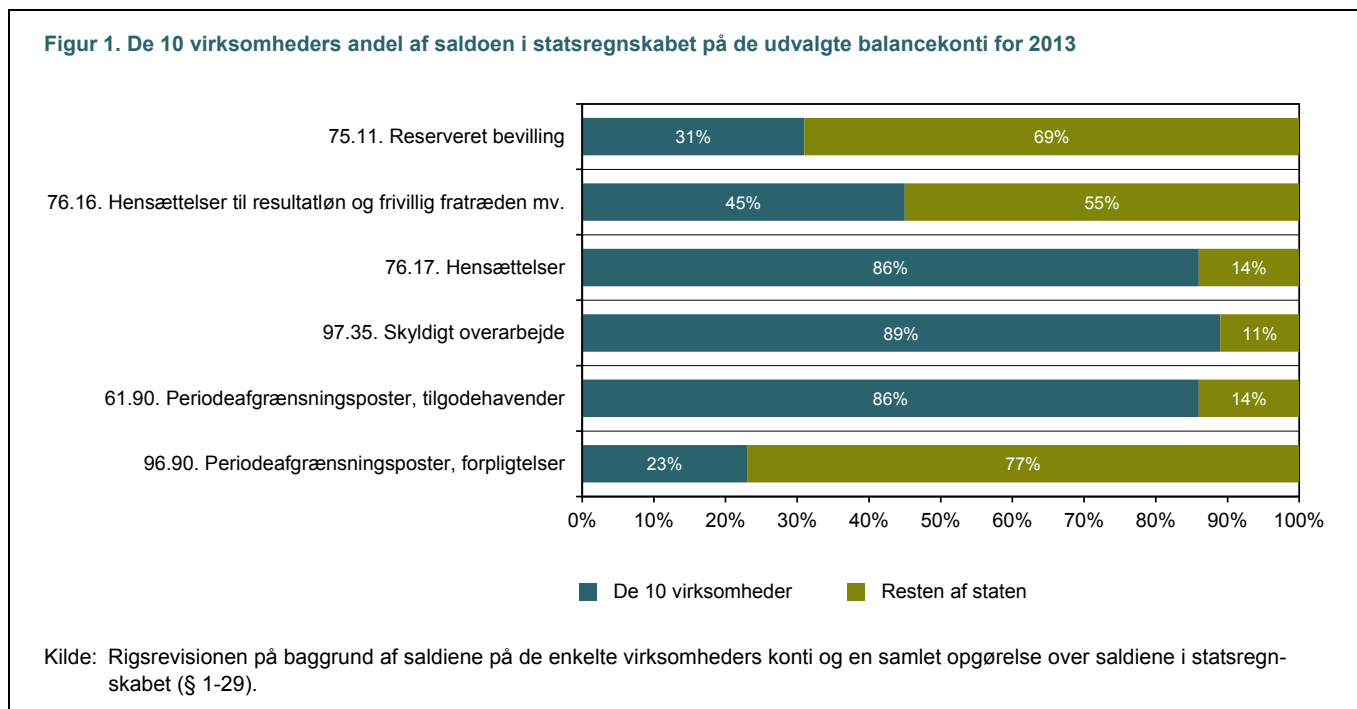
Tabel 1. De undersøgte regnskabskonti

75.11. Reserveret bevilling	Anvendes til opsparing til et øremærket formål, hvor en virksomhed ikke har nået at færdiggøre en opgave som forudsat i det pågældende finansår. Der er herefter mulighed for at anvende midlerne til formålet i efterfølgende år. Der er mulighed for at anvende eventuelle overskydende midler til andet formål inden for en beløbsgrænse på op til 1 mio. kr.
76.16. Hensættelser til resultatløn og frivillig fratræden mv. 76.17. Hensættelser	Anvendes til at afsætte beløb til eksisterende lønforpligtelser og øvrige forpligtelser, men hvor det økonomiske omfang er skønsmæssigt, og betalingstidspunktet er uvist. Der skal medtages en registrering i regnskabet, hvis virksomheden skønner beløbet væsentligt. Det skal desuden være mere end 50 % sandsynligt, at forpligtelsen vil udløse en omkostning i fremtiden.
97.35. Skyldigt overarbejde	Anvendes til at afsætte beløb til den del af medarbejdernes overarbejde, der er optjent, men som ikke er udbetalt eller afspadseret inden årets udgang. Virksomheden vurderer selv, om overarbejdet har et omfang, der gør, at det skal indgå i regnskabet.
61.90. Periodeafgrænsningsposter, tilgodehavender 96.90. Periodeafgrænsningsposter, forpligtelser	Anvendes til forudbetalte omkostninger (tilgodehavender) og indtægter (forpligtelser), der er betalt før årsskiftet, men hvor varen/tjenesteydelsen først bliver leveret og dermed først skal omkostningsføres/indtægtsføres i nyt finansår. Virksomheden vurderer selv, om forudbetalingerne har et omfang, der gør, at det skal indgå i regnskabet.
Fordeling af omkostninger på regnskabskonto 22.xx	Anvendes til at registrere omkostninger, der vedrører leverede varer og tjenesteydelser i regnskabsåret. Virksomheden vurderer selv, om omkostningerne vedrører forskellige regnskabsperioder og har et omfang, der gør, at de skal fordeles mellem disse i regnskabet.

Kilde: Statens kontoplan for 2011 og ØAV.

10. Vi har valgt at undersøge praksis for at medtage og fordele omkostninger hos de 10 virksomheder, fordi deres saldi på de udvalgte balanceposter udgør en betragtelig andel af statsregnskabet (§ 1-29).

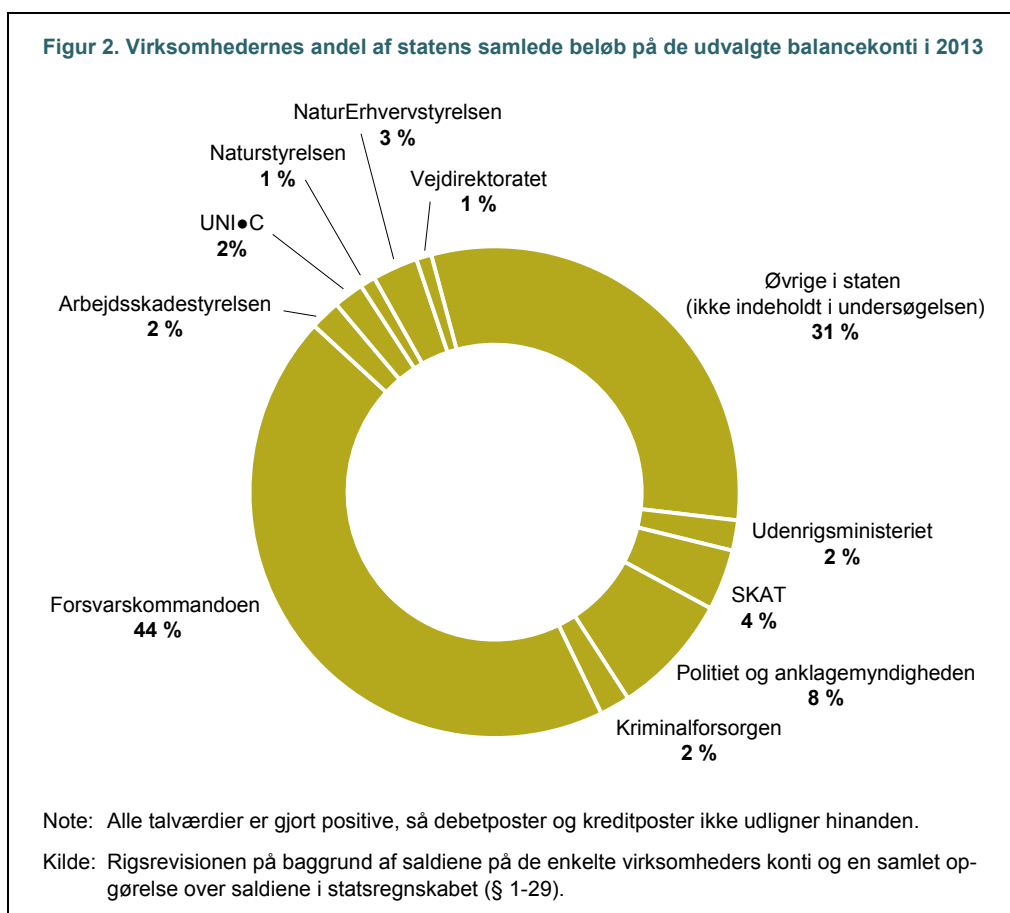
Figur 1 viser, hvor stor en andel af saldoen på de udvalgte balancekonti i regnskabet undersøgelsen af de 10 virksomheder dækker i forhold til staten som helhed (§ 1-29).



Det fremgår af figur 1, at de 10 virksomheder på regnskabskontiene for hensættelser, skyldigt overarbejde og forudbetalinger (periodeafgrænsningsposter, tilgodehavender), repræsenterer tæt på 90 % af saldoen på hver af de respektive regnskabskonti i statsregnskabet. Hensættelser til resultatløn og frivillig fratræden mv. udgør 45 %. Endelig udgør reserveret bevilling 31 % og forudbetalinger (periodeafgrænsningsposter, forpligtelser) 23 % af saldiene i statsregnskabet (§ 1-29).

11. Statens samlede beløb på de undersøgte regnskabskonti udgjorde numerisk, dvs. både debet- og kreditposter, ca. 7,6 mia. kr. ved udgangen af 2013. Heraf udgjorde beløbet for de 10 undersøgte virksomheder ca. 5,3 mia. kr.

12. Figur 2 viser de 10 virksomheders andele af de 7,6 mia. kr. på de valgte konti set i forhold til statens samlede beløb på kontiene.



Som det fremgår af figur 2, tegner Forsvarskommandoen sig for langt den største andel af beløbene på de undersøgte regnskabskonti, idet 44 % af de undersøgte beløb vedrører Forsvarskommandoen.

13. Der er i denne beretning henvist til beretningen om revisionen af statsregnskabet for 2010 (nr. 16/2010) og beretningen om Forsvarets fraflytning af Grønnedal (nr. 11/2013).

14. Rigsrevisionen har selv taget initiativ til undersøgelsen i foråret 2014.

1.3. Revisionskriterier, metode og afgrænsning

Revisionskriterier

15. Revisionskriterierne er baseret på statens regnskabsregler for omkostningsbaserede regnskaber for 2013, dvs. bekendtgørelsen om statens regnskabsvæsen, Budgetvejledning 2011 og regelsamlingen m.m. på Moderniseringsstyrelsens hjemmeside – herunder især Økonomisk Administrativ Vejledning (ØAV) og vejledningen om den regnskabsmæssige håndtering af hensatte forpligtelser fra april 2012. Regler og vejledninger er omtalt som regelsættet i beretningen.

Virksomhederne skal i deres regnskabsinstrukser angive beløbsmæssige bagatelgrænser. Desuden skal afvigelser fra den almindelige regnskabspraksis i staten fremgå af virksomhedernes årsrapporter. Årsrapportens afsnit om regnskabspraksis og de relevante dele af virksomhedernes regnskabsinstrukser indgår derfor også som et revisionskriterium.

Metode

16. Undersøgelsen er gennemført ved at analysere virksomhedernes beskrevne regnskabspraksis og ved en finansiell stikprøvebaseret revision af, hvad de 10 virksomheder medtager og fordeler omkostninger i de omkostningsbaserede årsregnskaber. Desuden er statens regnskabsregler på området analyseret. De undersøgte virksomheder er udvalgt efter en vurdering af kvantitativ væsentlighed, så undersøgelsen dækker en betydelig del af saldiene i statsregnskabet på de undersøgte konti.

Der indgår endvidere resultater fra revisionerne af Søfartsstyrelsen, Erhvervsstyrelsen og Konkurrence- og Forbrugerstyrelsen vedrørende hensættelser.

Undersøgelsens resultater har i udkast været forelagt følgende ministerier, hvis bemærkninger er afspejlet i beretningen: § 6. Udenrigsministeriet, § 7. Finansministeriet, § 8 Erhvervs- og Vækstministeriet, § 9. Skatteministeriet, § 11. Justitsministeriet, § 12. Forsvarsministeriet, § 17. Beskæftigelsesministeriet, § 20. Undervisningsministeriet, § 23. Miljøministeriet, § 24. Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri og § 28. Transportministeriet.

17. Revisionen er udført i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, jf. boks 1.

BOKS 1. GOD OFFENTLIG REVISIONSSKIK

God offentlig revisionsskik er baseret på de grundlæggende revisionsprincipper i rigsrevisionernes internationale standarder (ISSAI 100-999).

Afgrænsning

18. Vi har undersøgt de omkostningsbaserede driftsregnskaber. Vi har undersøgt de 10 virksomheders praksis for at medtage og fordele omkostninger og forudbetalinger ved udgangen af 2013 på de regnskabskonti, der er vist i tabel 2.

Tabel 2. De udvalgte regnskabskonti

22.xx. Andre ordinære driftsomkostninger ¹⁾
75.11. Reserveret bevilling
76.16. Hensættelser til resultatløn og frivillig fratræden mv.
76.17. Hensættelser
97.35. Skyldigt overarbejde
61.90. Periodeafgrænsningsposter, tilgodehavender
96.90. Periodeafgrænsningsposter, forpligtelser

¹⁾ xx viser, at det ved gennemførelsen af revisionen på virksomhedsniveau har været muligt at udvælge de mest relevante regnskabskonti under standardkonto 22.

Undersøgelsen har primært fokus på omkostninger. Undersøgelsen omfatter ikke øvrige poster som fx feriepenge, vareforbrug og reguleringer på lagre.

Undersøgelsen af regelsættet er gennemført hos Moderniseringsstyrelsen.

19. Bilag 1 indeholder en uddybende beskrivelse af den anvendte metode. Bilag 2 indeholder en beskrivelse af, i hvilke situationer de undersøgte regnskabskonti anvendes af virksomhederne. Bilag 3 indeholder en ordliste, der forklarer udvalgte ord og begreber.

2. Virksomhedernes praksis for regnskabsaf- læggelse ved årsskiftet

2.1. Virksomhedernes regnskabsinstrukser



20. Vi har undersøgt, om virksomhedernes regnskabsinstrukser på tilfredsstillende vis udtrykker virksomhedens praksis for at medtage og fordele omkostninger i regnskabet ved årsskiftet.

Regnskabsinstruksen har bl.a. til formål at beskrive dele af virksomhedernes anvendte regnskabspraksis. Det gælder især kriterierne for at fordele omkostninger og forudbetalinger mellem regnskabsperioder.

21. Moderniseringsstyrelsen har oplyst, at der ikke er noget generelt krav om, at den anvendte regnskabspraksis skal konkretiseres i regnskabsinstruksen. Regnskabsinstruksen har fokus på at beskrive ansvarsfordeling og organisering af regnskabsvæsnet. Der skal dog angives bagatelgrænser for fordeling af omkostninger og forudbetalinger.

Vi har derfor undersøgt, om virksomhederne har medtaget de nødvendige bagatelgrænser i deres regnskabsinstrukser.

Manglende bagatelgrænser for fordeling af omkostninger

22. Vi har ved gennemgangen af virksomhedernes regnskabsinstrukser konstateret, at der i 5 ud af 10 instrukser mangler information om de påkrævede bagatelgrænser for fordeling af omkostninger mellem ét eller flere regnskabsår.

De 5 virksomheder, der ikke har fastsat en bagatelgrænse for fordeling af omkostninger, er: Udenrigsministeriet, SKAT, politiet og anklagemyndigheden, Arbejdsskadestyrelsen og UNI•C.

SKATs udgangspunkt er, at alle omkostninger og indtægter skal fordeles, medmindre der er tale om ubetydelige beløb, uden at dette dog defineres.

Politiet og anklagemyndigheden skriver i årsrapporten for 2013, at de i praksis har anvendt en bagatelgrænse på 50.000 kr.

Udenrigsministeriet og SKAT overlader det til den enkelte organisatoriske enhed at vurdere, hvornår et beløb, der vedrører flere regnskabsperioder, har et omfang, der gør, at det bør fordeles mellem flere regnskabsperioder.

23. Udenrigsministeriet og Skatteministeriet har oplyst, at deres virksomheder består af mange enheder. Der er stor forskel på de beløb, som enhederne håndterer. Som følge heraf finder virksomhederne det svært at fastsætte en samlet bagatelgrænse.

24. Rigsrevisionen vurderer, at de virksomheder, der uddelegerer vurderingen af, om et beløb skal fordeles mellem regnskabsperioder eller ej, løber en risiko for, at der opstår en uensartet praksis for at fordele omkostninger på tværs af virksomheden fra sag til sag og fra år til år, som kan påvirke resultatet.

Rigsrevisionen finder også, at virksomhedernes regnskabsinstrukser bør strammes op i forhold til bagatelgrænser, så virksomhederne lever op til reglerne.

Manglende bagatelgrænser for forudbetalinger

25. Vi har konstateret, at der i 5 ud af 10 regnskabsinstrukser mangler de påkrævede bagatelgrænser for forudbetalinger.

De 5 virksomheder, der ikke har fastsat en bagatelgrænse for at periodeafgrænse, er: Udenrigsministeriet, SKAT, politiet og anklagemyndigheden, Arbejdsskadestyrelsen og UNI•C.

Vi har desuden konstateret, at bagatelgrænserne i nogle tilfælde er vejledende. Det betyder, at beløb under grænsen også kan blive fordelt mellem regnskabsperioder, eller at virksomheden kan vælge at anvende en højere grænse.

26. Vi har ved gennemgangen af henholdsvis SKATs og Kriminalforsorgens regnskabsinstrukser konstateret, at beskrivelsen af praksis for fordeling af omkostninger og forudbetalinger mellem regnskabsår ikke er klar og entydig. Fx fremgår det ikke klart af regnskabsinstruksen for SKAT, hvornår de beskriver deres princip for fordeling af omkostninger og forudbetalinger.

27. Gennemgangen af Forsvarskommandoens regnskabsinstruks har vist, at regnskabspraksis for forudbetalinger i det udgiftsbaserede bevillingsregnskab ikke var beskrevet fyldestgørende.

Rigsrevisionen finder, at virksomhedernes regnskabsinstrukser bør strammes op i forhold til bagatelgrænser, så virksomhederne lever op til regelsættet.

Resultater

28. Undersøgelsen viser, at halvdelen af de undersøgte virksomheder ikke oplyser om bagatelgrænserne for at fordele omkostninger og forudbetalinger i deres regnskabsinstrukser.

Rigsrevisionen finder, at virksomhedernes regnskabsinstrukser bør strammes op i forhold til bagatelgrænser, så virksomhederne lever op til reglerne.

29. Undersøgelsen viser desuden, at 2 virksomheder har placeret vurderingen af, om den enkelte omkostning skal fordeles mellem regnskabsår, decentralt i virksomheden.

Rigsrevisionen vurderer, at de virksomheder, der uddelegerer vurderingen af, om et beløb skal fordeles mellem regnskabsperioder eller ej, løber en risiko for, at der opstår en uensartet praksis for at fordele omkostninger på tværs af virksomheden fra sag til sag og fra år til år, som kan påvirke resultatet.

30. Rigsrevisionen anbefaler derfor, at Moderniseringsstyrelsen medvirker til at sikre en bedre praksis ved at illustrere fastsættelsen og anvendelsen af bagatelgrænser i praksis for fx fordeling af omkostninger og forudbetalinger ved hjælp af flere konkrete eksempler, som virksomhederne kan lade sig inspirere af.



2.2. Eksempler på virksomhedernes anvendte praksis

31. Vi har undersøgt, om virksomhederne har medtaget og fordelt omkostninger og forudbetalinger i overensstemmelse med statens regelsæt og virksomhedernes fastlagte regnskabspraksis på følgende områder i regnskabet:

- reserveret bevilling
- hensættelser
- skyldigt overarbejde
- omkostninger
- forudbetalinger.

Reserveret bevilling

32. Gennemgangen har samlet set ikke vist væsentlige fejl og mangler i virksomhedernes håndtering af reserveret bevilling.

Gennemgangen af virksomhedernes anvendelse af reserveret bevilling har dog vist et enkelt eksempel på en større fejl.

33. NaturErhvervstyrelsen medtog en reservation af 63 mio. kr. til "sigteline-aftalen" i 2011. Det fremgår af styrelsens årsrapport for 2012, at aftalen omhandler finansieringen af en række merbehov. Opgaverne, der skulle løses, blev imidlertid ikke tydeligt afgrænset fra styrelsens øvrige opgaver. NaturErhvervstyrelsen havde ved udgangen af 2013 alene registreret et forbrug på 3,9 mio. kr. af den reservede bevilling. Rigsrevisionen har i forbindelse med revisionen konstateret, at forbruget til opgaven reelt har været meget større.

Det er Rigsrevisionens vurdering, at den reservede bevilling ikke har været tydeligt defineret og afgrænset, og at styrelsen ikke har registreret forbrug af reservationen i overensstemmelse med det faktiske forbrug.

Hensættelser

34. Undersøgelsen har vist, at de hensættelser, som virksomhederne har medtaget i regnskabet, generelt er i overensstemmelse med regelsættet. Rigsrevisionen har dog konstateret enkelte eksempler på fejl i hensættelser. Eksemplerne er omtalt nedenfor.

Virksomhederne har, som de skal ifølge regelsættet, hensat nye beløb som følge af nye forpligtende begivenheder i 2013 og reguleret hensættelserne, når de er realiseret.

Arbejdsskadestyrelsen har en særlig tilladelse til at hensætte til egne uafsluttede sager.

35. Undersøgelsen har vist, at Forsvarskommandoen har anvendt en uensartet praksis for samme type sager i vurderingen af, hvilket beløb der registreres i det omkostningsbaserede regnskab.

I sagen om miljøoprydningen i Grønnedal på Grønland har Forsvarskommandoen hensat 212 mio. kr. i regnskabet for 2013 til brug for opgaven. Forsvarskommandoen har i slutningen af 2013 samtidig oplyst til Rigsrevisionen, at det forventes, at miljøoprydningen vil beløbe sig til 126 mio. kr., og at oprydningen potentielt vil kunne stige til 212 mio.kr.

Rigsrevisionen konstaterer, at Forsvarskommandoen har registreret omkostningen til det beløb, som Forsvarskommandoen forventede, miljøoprydningen potentielt kunne komme til at koste.

Forsvarskommandoen har omvendt i sagen om miljøoprydningen i forbindelse med nedlægningen af olieledningen North European Pipeline System (NEPS) alene hensat det beløb, som er Forsvarskommandoens bedste skøn over, hvad miljøoprydningen vil beløbe sig til.

Tilsvarende har Forsvarskommandoen hensat til civil uddannelse for kontraktansatte med det beløb, som erfaringsmæssigt bliver anvendt hertil. Dvs. ud fra det bedste skøn over, hvad den faktiske omkostning bliver.

Ifølge regelsættet skal en hensættelse opgøres og medtages i regnskabet ud fra det bedste skøn over de omkostninger, der er nødvendige for at afvikle forpligtelsen.

Forsvarsministeriet har oplyst, at de 126 mio. kr. er udtryk for, hvad ministeriet forventer, at oprydningen af Grønnedal vil kunne komme til at koste uden oprydning af dumpene. Pr. 31. december 2013 var der ikke taget endeligt stilling til, om dumpene politisk vil blive påkrævet fjernet, eller om der i stedet vil kunne etableres kystsikring.

Forsvarsministeriet har videre oplyst, at det er regnskabsmæssigt afgørende i forhold til målsætningen om det rigtige omkostningsregnskab at notere, at det samtidig fremgår af årsrapporten, at Grønlands Selvstyre havde givet udtryk for, at det ikke kunne afvises, at der kunne komme et politisk krav om oprydning af dumpene. Pr. 31. december 2013 er det altså stadig usikkert, hvor meget den samlede oprydning af Grønnedal beløber sig til, da intet er aftalt mellem Forsvaret og Grønlands Selvstyre. Forsvarsministeriet angiver derfor, at hensættelsen på 212 mio. kr. er udtryk for bedste skøn på tidspunktet for årsafslutningen.

Det fremgår af Rigsrevisionens beretning om Forsvarets fraflytning af Grønnedal, at det var Forsvarets foreløbige vurdering, at dumpene som udgangspunkt kunne efterlades i deres nuværende tilstand i henhold til dansk miljølovgivning, da de ikke udgør en uacceptabel påvirkning af Arsuk Fjord.

Rigsrevisionen finder på den baggrund, at Forsvarskommandoens bedste skøn over, hvad oprydningen af Grønnedal vil komme til at koste, var 126 mio. kr., mens vurderingen af, hvad omkostningen potentielt kunne beløbe sig til, var 212 mio. kr.

Det er derfor fortsat Rigsrevisionens vurdering, at Forsvarskommandoens hensættelse til miljøoprydningen i Grønnedal burde beløbe sig til 126 mio. kr., men at det havde været relevant at oplyse om de resterende 86 mio. kr. som en eventualforpligtelse. Dvs. en oplysning i årsrapporten om, at der kan blive tale om yderligere omkostninger.

36. NaturErhvervstyrelsen hensatte 24,1 mio. kr. i 2012 på baggrund af en mundtlig henvendelse fra Europa-Kommissionen (herefter Kommissionen) ultimo 2012. Ifølge henvendelsen havde styrelsen muligvis modtaget for meget EU-refusion fra de såkaldte modulationsmidler i årene 2009-2012. Styrelsen valgte at medtage hensættelsen på baggrund af overvejelser i styrelsen og drøftelser med departementet og dokumenterede beregningen af hensættelsen i et internt notat.

Modulationsmidler vedrører EU's landdistriktsprogram. Modulationen er en graduering, der betyder, at den direkte landbrugsstøtte til større landbrug reduceres og i stedet for tildeles landdistriktsområdet.

Ved årsafslutningen 2013 beholdt styrelsen hensættelsen i regnskabet uden at foretage en egentlig vurdering af, om beløbet vedrørende 2012 stadig var berettiget. Styrelsen foretog ikke en tilsvarende hensættelse vedrørende modtagne modulationsmidler i 2013. NaturErhvervstyrelsen har oplyst, at det er en fejl, at der ikke var hensat vedrørende 2013, og at dette blev foretaget i juni 2014.

Styrelsen havde i august 2014 endnu ikke modtaget et skriftligt tilbagebetalingskrav.

Rigsrevisionen finder, at hensættelsen hviler på et usikkert grundlag, da forpligtelsen alene er baseret på en mundtlig henvendelse. Rigsrevisionen finder endvidere, at styrelsen burde have genovervejet hensættelsen i forbindelse med årsafslutningen 2013, da styrelsen efter mere end 1 år fortsat ikke havde modtaget skriftlig dokumentation fra Kommissionen, der viste, at der var en forpligtelse.

NaturErhvervsstyrelsen har oplyst, at styrelsen vil tage kontakt til Kommissionen for at få afklaret, om der er en forpligtelse eller ej inden årsafslutningen 2014.

37. Rigsrevisionen har konstateret, at flere virksomheder på Erhvervs- og Vækstministeriets område har foretaget hensættelser, der ligger uden for regelsættets bestemmelser for, hvad der kan hensættes til.

38. Erhvervsstyrelsen hensatte ultimo 2013 i alt 2,7 mio. kr. til afskrivninger og renter på anlæg, hvilket strider imod principperne i det omkostningsbaserede regnskab, hvor der ikke må hensættes beløb til afskrivninger og renter.

Erhvervsstyrelsen har oplyst, at baggrunden for hensættelserne var, at bevillingerne til projekterne blev givet, inden budgetloven af 18. juni 2012 trådte i kraft. På bevillingstidspunktet forventede styrelsen, at det ville være muligt at finansiere omkostningerne i de efterfølgende år ved forbrug af opsparing. Bevillingen var derfor ikke blevet fordelt over alle de år, hvor omkostningerne reelt forventedes at ligge. Styrelsen valgte at medtage den del af bevillingerne, der vedrørte afskrivninger og renter i regnskabet, ved at lave reservationer og hensættelser, så forbrug og bevilling fortsat fulgtes ad.

Rigsrevisionen har konstateret, at Erhvervsstyrelsen ultimo 2013 havde hensat 1,6 mio. kr. til at aflevere IT- og Telestyrelsens tidligere systemer til Statens Arkiver i 2014.

Styrelsen har oplyst, at baggrunden for at hensætte midler til opgaven, dels var, at opgaven udsprang af fusionen mellem styrelserne pr. 1. januar 2012, dels at opgaven var blevet forsinket af vandskade. Styrelsen var af den opfattelse, at de 2 forhold medførte, at der kunne hensættes midler til opgaven. Rigsrevisionen finder, at hensættelsen ikke er i overensstemmelse med regelsættet.

39. Søfartsstyrelsen hensatte 1,7 mio. kr. til retablering af sejlrenden ved Drogden Fyr. Styrelsen har oplyst, at styrelsens direktion i 2013 besluttede, at sejlrenden ved Drogden Fyr skulle retableres, og at styrelsen over de kommende år ønskede at hensætte et samlet beløb på ca. 10 mio. kr. til retableringen. Baggrunden for beslutningen er, at Danmark og Sverige i 2006 sammen udarbejdede en rapport, der anbefalede, at Drogden Fyr blev fjernet af hensyn til sejladssikkerheden. Det er Rigsrevisionens vurdering, at hensættelsen har karakter af at være en opsparing, og at den ikke ligger inden for regelsættet for, hvad der kan hensættes til.

Rigsrevisionen kan konstatere, at departementet vil anmode Søfartsstyrelsen om at tilbageføre hensættelsen.

40. Konkurrence- og Forbrugerstyrelsen hensatte 0,8 mio. kr. i 2013 til overdragelse af dokumenter til Statens Arkiver. Overdragelsen omhandler dokumenter fra 2 journalsystemer, som blev anvendt i de 2 styrelser, der 1. januar 2012 fusionerede til Konkurrence- og Forbrugerstyrelsen. Overdragelsen af dokumenterne vil først ske i 2014. Rigsrevisionen har anbefalet styrelsen at tilbageføre hensættelsen.

Rigsrevisionen har konstateret, at styrelsen har hensat 2,9 mio. kr. til Kammeradvokatens salær i 2014 til at føre 6 verserende retssager. Konkurrence- og Forbrugerstyrelsen er forpligtet til at føre retssagerne for Konkurrenceankenævnet. Styrelsens udgifter til at føre retssagerne blev tidligere finansieret via tillægsbevillinger, men dette blev ændret i 2012, hvor styrelsen fik en bevillingsforhøjelse på 2,7 mio. kr. årligt til at udføre opgaven. Det er Rigsrevisionens vurdering, at styrelsen skal registrere forbruget løbende, som ydelsen leveres, og at omkostningen skal finansieres af indeværende års bevilling. Rigsrevisionen finder, at styrelsen skal indhente Finansministeriets godkendelse/dispensation, hvis styrelsen ønsker at fortsætte den nuværende praksis.

Departementet har efterfølgende oplyst, at der fra og med regnskabsaflæggelsen for 2014 indføres en ny praksis, hvor hensættelser skal godkendes af departementet. Rigsrevisionen finder tiltaget tilfredsstillende, idet det kan sikre en ens praksis og kvalitetssikre anvendelsen af hensættelser på ministerområdet.

Skyldigt overarbejde

41. Ifølge regelsættet medtages skyldige beløb svarende til virksomhedens samlede forpligtelse, hvis posten vurderes væsentlig set i forhold til virksomhedens samlede økonomi.

42. Vores undersøgelse har vist, at virksomheder, der medtager omkostninger til skyldigt overarbejde i regnskabet, har anvendt samme beregningsmetode og konteringspraksis i 2012 og i 2013.

Vores undersøgelse har også vist nogle eksempler på virksomheder, der har valgt ikke at medtage skyldigt overarbejde.

43. NaturErhvervstyrelsen har i deres regnskabsinstruks oplyst, at styrelsen ikke medtager skyldigt overarbejde.

44. UNI•C medtager heller ikke skyldigt overarbejde. UNI•C har oplyst, at de havde 8.000 skyldige timer ved udgangen af 2013, men at overarbejde ikke bliver udbetalt.

Undervisningsministeriet har oplyst, at der ikke er tale om over- eller merarbejde i overenskomstmæssig forstand, men summen af flekssaldi. Flekssaldi udbetales som udgangspunkt ikke, og typisk varierer de ikke betydeligt over årene. De er som konsekvens heraf heller ikke optaget i årsrapporten som et skyldigt beløb.

45. Kriminalforsorgen medtager skyldigt overarbejde for sine uniformerede medarbejdere. Kriminalforsorgen har ikke opgjort omfanget af de skyldige timer i forbindelse med årsafslutningen for 2013 for sine ikke-uniformerede medarbejdere.

Det er Rigsrevisionens vurdering, at virksomhederne regelmæssigt bør vurdere, om omfanget af overarbejde er så væsentligt, at det bør medtages i regnskabet.

46. Det er efter Rigsrevisionens opfattelse ikke relevant for vurderingen af væsentlighed, om timerne efterfølgende udbetales eller afspadses.

Fordeling af omkostninger og forudbetalinger

47. Ifølge statens regler skal en omkostning vedrørende køb af varer og tjenesteydelser som hovedregel registreres i regnskabet, når levering har fundet sted. Forudbetalinger skal registreres som en periodeafgrænsningspost i regnskabs balance. Det skyldes, at der er tale om en betaling, der ikke skal medtages i det regnskabsmæssige resultat i den aktuelle periode, da fx varen eller tjenesteydelsen enten først leveres eller forbruges senere.

48. Vores stikprøvevise gennemgang af virksomhedernes praksis for at fordele forudbetalinger og omkostninger har vist, at virksomhederne ikke i alle tilfælde har medtaget og fordelt deres omkostninger vedrørende køb af varer og tjenesteydelser korrekt.

Stikprøvegennemgangen har vist eksempler på enkeltstående fejl i virksomhedernes fordeling af omkostninger i 2013.

49. Vi har fx konstateret, at SKAT har omkostningsført 14,8 mio. kr. vedrørende en forventet merudgift til it-licenser uden at have en faktura/aftale som dokumentation for, at der er tale om en forpligtelse, der vedrører 2013 eller tidligere år.

Skatteministeriet har oplyst, at det er korrekt, at SKAT har medtaget en omkostning på 14,8 mio. kr., uden at der forelå en faktura eller en egentlig aftale.

SKAT medtog omkostningen i regnskabet for 2013 på baggrund af mundtlig og skriftlig dialog med leverandøren og ud fra en overbevisning om, at omkostningen ville komme i 2014 og vedrøre tidligere år. SKAT vurderede på bogføringstidspunktet, at det var mest korrekt at medtage beløbet i regnskabet for 2013.

Det er Rigsrevisionens vurdering, at der bør være dokumentation for forpligtelser, der definerer, hvilket regnskabsår omkostningerne skal registreres i.

Korrekt registrering i regnskabet

50. Når en hensættelse skal medtages i regnskabet, skal der ifølge regelsættet skelnes mellem, om den vedrører løn eller øvrig drift. Mange af statens virksomheder har en øvre grænse for, hvor stor en del af deres økonomiske ramme de må anvende til løn (lønsumsloft). Det har derfor en styringsmæssig betydning, at virksomhederne skelner korrekt i denne sammenhæng.

51. Vores undersøgelse har vist eksempler på, at der er sket en forkert registrering af lønrelaterede hensatte forpligtelser og øvrige driftsrelaterede hensatte forpligtelser. Det har betydet, at de pågældende virksomheders lønsumsomsomkostninger og driftsomsomkostninger er påvirket.

Fx har Udenrigsministeriet og SKAT registreret rådighedsløn til fratrådte tjenestemænd på en forkert regnskabskonto, og SKAT har også fejlregistreret sine hensættelser til åremålsansatte, så de lønrelaterede hensættelser var 12,8 mio. kr. for lave på balancen i 2013. Dog har SKAT anvendt en anden modkonto i driftsregnskabet, end statens kontoplan foreskriver, hvilket har betydet, at SKATs lønsumsomsomkostninger ikke blev påvirket af fejlen på balancen.

Resultater

52. Rigsrevisionen har konstateret enkelte fejl i virksomhedernes regnskaber i forbindelse med, at de medtager og fordeler omkostninger og forudbetalinger i regnskabet.

53. Forsvarskommandoen har anvendt forskellig praksis ved hensættelser. I et tilfælde hensætter Forsvarskommandoen det beløb, som potentielt kan komme til udbetaling, mens Forsvarskommandoen i andre tilfælde hensætter det beløb, som skønnes sandsynligt.

54. Rigsrevisionen konstaterer, at en virksomhed har hensat til en forventet tilbagebetalingsforpligtelse på 24,1 mio. kr. i regnskabet for 2012. Hensættelsen var baseret på en mundtlig henvendelse, og er således medtaget på et usikkert grundlag. Hensættelsen blev ikke genovervejet i 2013, til trods for at der fortsat ikke forelå skriftlig dokumentation for forpligtelsen.

55. Rigsrevisionen vurderer, at Erhvervsstyrelsen, Søfartsstyrelsen og Konkurrence- og Forbrugerstyrelsen samlet havde fejl i hensættelserne for i alt 9,7 mio. kr., og at overskuddet på ministerområdet dermed er 9,7 mio. kr. for lavt.

56. Undersøgelsen viser, at der i enkelte tilfælde er konstateret forkert brug af regnskabskontiene for hensættelser med den konsekvens, at en opgørelse af virksomhedens lønsums-omkostninger vil være fejlbehæftet.

57. Revisionen har også vist, at en virksomhed har medtaget en omkostning på 14,8 mio. kr. for it-licenser i regnskabet for 2013 uden at have dokumentation for, at beløbet hører til i dette regnskabsår.

58. Resultaterne peger på et behov for, at regelsættet for at medtage og fordele omkostninger præciseres, og at det gøres tydeligt, hvordan virksomhederne skal adskille lønhensættelser og øvrige driftsrelaterede hensættelser i regnskabet, fx ved hjælp af konkrete eksempler.

59. Rigsrevisionen anbefaler, at Moderniseringsstyrelsen tydeliggør over for virksomhederne, at der skal foretages en regelmæssig vurdering af, om der skal medtages skyldigt arbejde i årsregnskabet.

2.3. Regelsættet

60. Vi har undersøgt, om Finansministeriets regelsæt er entydigt og dækkende, så det generelt understøtter virksomhedernes muligheder for at fordele og medtage omkostninger og forudbetalinger korrekt i regnskabet.

61. Vi har i undersøgelsen konstateret enkeltstående mangler og et eksempel på, at regelsættet kan være svært at fortolke, når det skal vurderes, om der kan hensættes på baggrund af et lovforslag.

62. Som nævnt i kap. 1 er den anvendte regnskabspraksis i staten baseret på de regnskabsprincipper, der er beskrevet i Bekendtgørelse om statens regnskabsvæsen mv. og ØAV, herunder også vejledningen om den regnskabsmæssige håndtering af hensatte forpligtelser.

Fortolkning af regelsættet for hensættelser i forbindelse med lovforslag

63. Forsvarskommandoen har i 2013 medtaget en hensættelse på ca. 600 mio. kr. i sit omkostningsbaserede regnskab. Hensættelsen, der vedrører erstatninger til tidligere udsendte soldater med sent diagnosticeret posttraumatisk stress (PTSD), er foretaget på baggrund af en folketingsbeslutning, et politisk forlig og et lovforslag.

Ifølge regelsættet medtages en hensættelse i regnskabet, når der er en faktisk eller juridisk forpligtelse. Den skal desuden være resultat af en tidligere begivenhed, og det skal være mere end 50 % sandsynligt, at der vil være et træk på virksomhedens økonomiske resurser for at indfri forpligtelsen.

Muligheden for forskellig fortolkning af regelsættet opstår, når det skal vurderes, hvor stor sandsynligheden er for, at lovforslaget vedtages. Et lovforslag er ikke i sig selv forpligtende, den juridiske forpligtelse opstår først, når loven er vedtaget.



Rigsrevisionen finder derfor ikke, at der kan tales om en juridisk forpligtelse, heller ikke på baggrund af folketingsbeslutningen om lempelse af dokumentationskrav for de tidligere udsendte soldater med PTSD eller forsvarsforliget. Spørgsmålet er, hvornår der foreligger en faktisk forpligtelse.

64. I den konkrete sag vægter virksomheden, at der på grund af en folketingsbeslutning og det politiske forlig eksisterer en faktisk forpligtelse og en overvejende sandsynlighed på mere end 50 % for, at lovforslaget bliver vedtaget. Rigsrevisionen er enig i vurderingen i den konkrete sag. Rigsrevisionen finder samtidig, at det er uklart, hvor meget der skal til i lignende sager for, at et lovforslag kan udløse en hensættelse.

65. Ifølge regelsættet kan begivenheder som fx tabsgivende retssager, åremålsansættelser, reetablering af lejemål og oprydning på miljøforurenede grunde, hvor miljøforpligtelsen er anerkendt, medføre en hensættelse i regnskabet. Det omtales således ikke i regelsættet, hvordan et lovforslag kan håndteres.

På baggrund af ovenstående anbefaler Rigsrevisionen, at Moderniseringsstyrelsen udbygger regelsættet for hensættelser, så det tydeligere fremgår, hvilken status et lovforslag kan have.

Fordeling af omkostninger og forudbetalinger i regnskabet ved årsskiftet

66. Ifølge regelsættet er udgangspunktet for, om en omkostning eller en forudbetaling skal medtages i et enkelt regnskabsår eller fordeles mellem flere regnskabsår, at den har betydning ud fra den enkelte virksomheds kriterier for væsentlighed. I disse tilfælde henvises der typisk til, at virksomhederne skal vurdere, om deres regnskabsmæssige resultat ændrer sig væsentligt, hvis virksomheden ikke fordeler beløbet.

Det er Rigsrevisionens vurdering, at bagatelgrænsen skal fastlægges ud fra den enkelte virksomheds professionelle dømmekraft. Rigsrevisionen finder det dog vigtigt, at virksomhederne beskriver deres bagatelgrænser i overensstemmelse med kravene til udarbejdelse af regnskabsinstruksen for at sikre, at samme niveau anvendes fra år til år og fra sag til sag.

Rigsrevisionen vurderer, at Moderniseringsstyrelsen med fordel kan udbygge sin vejledning til virksomhederne og give en række gode eksempler på praksis.

Konteringsproblemer

67. Reglerne for kontering af hensættelser giver ikke entydig information om, hvorvidt en given forpligtende begivenhed skal udløse en hensættelse på regnskabskontoen for lønhensættelser eller på øvrige driftshensættelser.

Regelsættet for hensættelser skelner ikke tydeligt mellem lønrelaterede og øvrige driftsrelaterede hensættelser. En gennemgang af de relevante konti i statens kontoplan viser tilsvarende, at der mangler dækkende og entydig information om de 2 regnskabskonti.

Moderniseringsstyrelsen har fx oplyst til Rigsrevisionen, at hensættelser til rådighedsløn til fratrådte tjenestemænd skal bogføres som øvrig drift. Dette fremgår ikke af statens kontoplan. Virksomhederne skal derfor selv udlede, at de forpligtelser, der svarer til lønomkostningerne for de tidligere ansatte tjenestemænd, ikke skal registreres som løn i regnskabet, idet tjenestemændene ikke længere er ansat.

Vores undersøgelse har vist, at det ikke fremgår klart af regelsættet, at der findes særskilte regnskabskonti i statens kontoplan til at fordele omkostninger og indtægter.

68. Vores undersøgelse har vist, at der var 5 virksomheder (SKAT, politiet og anklagemyndigheden, Kriminalforsorgen, Arbejdsskadestyrelsen og NaturErhvervstyrelsen), der anvendte en forkert regnskabskonto til at fordele omkostninger.

Skyldigt overarbejde

69. Ifølge regelsættet er det op til den enkelte virksomheds ledelse at vurdere, om overarbejdet i virksomheden har et beløbsmæssigt omfang, der gør, at det skal medtages i regnskabet.

Rigsrevisionen anbefaler, at det indgår i vejledningen til udarbejdelse af regnskabsinstruks, at virksomheden skal oplyse, hvor ofte ledelsen foretager vurderingen af, om overarbejdet i virksomheden har et så væsentligt omfang, at det bør medtages i regnskabet.

Moderniseringsstyrelsens krav om redegørelse for regulering af hensættelser i årsrapporterne fra 2013

70. Som noget nyt skal virksomhederne ifølge reglerne i årsrapporten fra 2013 redegøre for de tilfælde, hvor de har tilbageført en hensættelse, som er foretaget i tidligere år. Der skal redegøres for beløbet og årsagen til tilbageførslen.

71. Moderniseringsstyrelsen har oplyst til Rigsrevisionen, at baggrunden for, at det er blevet et krav at rapportere om regulering af hensættelserne i virksomhedernes årsrapporter, skyldes risiko for, at "overvurderede" hensatte forpligtelser er en måde at omgå udgiftsloftet på. Ved at anmode virksomhederne om at redegøre for deres tilbageførsler i årsrapporterne minimeres muligheden for, at virksomhederne hensætter til andre formål end egentlige forpligtelser.

72. Rigsrevisionen er enig med Moderniseringsstyrelsen i, at det er vigtigt at følge dette område, da virksomhederne som nævnt kan anvende tilbageførte hensættelser til andre formål, og den tilbageførte hensættelse derfor kan få karakter af en reserve til brug i nyt regnskabsår.

Resultater

73. Rigsrevisionen vurderer, at der for alle de undersøgte regnskabskonti foreligger en beskrivelse af regelsættet på Moderniseringsstyrelsens hjemmeside, som oplyser, hvad der er krav, og hvor det er op til den enkelte virksomhed at fastlægge sin regnskabspraksis. Regelsættet er i de fleste tilfælde entydigt beskrevet.

Rigsrevisionen finder det positivt, at Moderniseringsstyrelsen har taget initiativ til i højere grad at sikre, at der ikke foretages ukorrekte hensættelser i regnskabet.

Rigsrevisionen anbefaler, at Finansministeriet i højere grad medvirker til at sikre, at virksomhederne beskriver og begrunder deres regnskabspraksis på de områder, hvor der er valgmulighed og udøves skøn. Det vil understøtte de virksomheder, der ikke kender reglerne tilstrækkeligt, og sikre et statsregnskab, der er mere korrekt. Rigsrevisionen anbefaler, at dette sker ved, at Moderniseringsstyrelsen:

- understøtter virksomhederne med eksempler på, hvordan de i praksis kan fastsætte bagatelgrænser for fordeling af omkostninger og forudbetalinger
- tydeliggør over for virksomhederne, at der regelmæssigt skal ske vurdering af, om opgjort skyldigt overarbejde skal medtages i årsregnskabet
- udbygger regelsættet for hensættelser, så det tydeligere fremgår, hvilken status et lovforslag kan have

- præciserer formuleringerne i statens kontoplan, så det bliver nemmere at finde de konkrete regnskabskonti til bogføring af lønhensættelser og øvrige driftsrelaterede hensættelser
- præciserer formuleringerne i statens kontoplan, så det eksplicit fremgår, hvilke regnskabskonti virksomhederne kan anvende, når de fordeler omkostninger og forudbetalinger mellem regnskabsår.

Rigsrevisionen, den 25. september 2014

Lone Strøm

/Michala Krakauer

Bilag 1. Metode

Undersøgelsen omfatter 10 statslige virksomheder og Moderniseringsstyrelsen. Undersøgelsen er gennemført ved en dokumentanalyse af regler og vejledninger for de regnskabskonti, der indgår i undersøgelsen, og de udvalgte virksomheders nedskrevne regnskabspraksis i regnskabsinstrukser. Herudover er undersøgelsen gennemført i forbindelse med den afsluttende revision af årsregnskaberne for 2013, som har omfattet regnskabsanalyse, stikprøvevis substansrevision og interviews/dialog med virksomhederne og med Moderniseringsstyrelsen.

De 10 undersøgte virksomheder er:

- Udenrigsministeriet
- SKAT
- politiet og anklagemyndigheden
- Kriminalforsorgen
- Forsvarskommandoen
- Arbejdsskadestyrelsen
- UNI•C – styrelsen for it og læring
- Naturstyrelsen
- NaturErhvervstyrelsen
- Vejdirektoratet.

Moderniseringsstyrelsen indgår i undersøgelsen som følge af styrelsens rolle med at udstede regler og vejledninger på regnskabsområdet, herunder ØAV.

Undersøgelsen omfatter følgende SKS-konti (Statens Koncernsystem):

De udvalgte regnskabskonti

22.xx. Andre ordinære driftsomkostninger ¹⁾
75.11. Reserveret bevilling
76.16. Hensættelser til resultatløn og frivillig fratræden mv.
76.17. Hensættelser
97.35. Skyldigt overarbejde
61.90. Periodeafgrænsningsposter, tilgodehavender
96.90. Periodeafgrænsningsposter, forpligtelser

¹⁾ xx viser, at det ved gennemførelsen af revisionen på virksomhedsniveau har været muligt at udvælge de mest relevante regnskabskonti under standardkonto 22.

Herudover omfatter undersøgelsen fordeling af omkostninger ved køb af varer og tjenesteydelser omkring årsskiftet ud fra regnskabskonti inden for standardkonto 22. Andre ordinære driftsomkostninger. Disse bogføres sædvanligvis på regnskabskonto 95.11 eller 97.30 på balancen.

Undersøgelsen omfatter ikke poster som fx feriepenge, af- og nedskrivninger på anlægsaktiver og lagerforbrug/-reguleringer.

Vi har sendt et spørgeskema til de enkelte virksomheder, som virksomhederne har besvaret. Spørgeskemaet indeholdt 12 spørgsmål til virksomhederne om, hvordan de medtager og fordeler omkostninger. Virksomhederne har således indledningsvist selv angivet deres praksis på området. Efterfølgende har vi gennemført besøg hos virksomhederne, hvor spørgeskemaerne er blevet gennemgået.

Revisionsbesøgene hos virksomhederne er endvidere gennemført på grundlag af et undersøgelsesdesign med internt sigte. Undersøgelsesdesignet har omfattet 6 projektskemaer, der hver især har været rettet mod et specifikt regnskabsmæssigt område. Projektskemaerne har været med til at fastlægge de arbejdshandlinger, der er fundet nødvendige for at fastlægge et revisionsbevis. Overordnet har arbejdshandlingerne vedrørt regnskabstekniske forhold og har typisk været koncentreret om, hvilke spørgsmål der har skullet besvares af virksomhederne.

Projektskemaerne har omfattet følgende forhold:

- virksomhedernes anvendte regnskabspraksis
- reserveret bevilling
- hensatte forpligtelser
- skyldigt overarbejde
- periodeafgrænsningsposter (forudbetalinger)
- fordelinger af omkostninger omkring årsskiftet.

Projektskemaerne har kun i begrænset omfang spurgt ind til revisionsmål vedrørende fuldstændigheden af de fordelte omkostninger.

Vi har derudover gennemgået regelsættet om at medtage og fordele omkostninger, som er fastsat i regnskabsbekendtgørelsen og Finansministeriets Budgetvejledning 2011 og oplyst på Moderniseringsstyrelsens hjemmeside.

Bilag 2. Undersøgte regnskabskonti

Undersøgelsen omfatter, hvordan virksomhederne har medtaget og fordelt omkostninger ved udgangen af 2013 for følgende regnskabskonti:

De undersøgte regnskabskonti

75.11. Reserveret bevilling	<p>Anvendes til at reservere en opsparing til et øremærket formål i de situationer, hvor en virksomhed ikke har nået at færdiggøre en planlagt opgave i det pågældende finansår. Det kan fx være et it-projekt. Reservationen forudsætter, at der i anmærkningerne til finansloven eller i et aktstykke er fastsat økonomiske rammer for opgavens udførelse, eller at det af virksomhedens resultatkontrakt, interne budget eller arbejdsplan fremgår, at det var planlagt at gennemføre opgaven inden årets udgang. Reservationen medfører, at beløbet videreføres til opgavens løsning i nyt finansår.</p> <p>Størrelsen af den reserverede bevilling fastsættes i overensstemmelse med opgavens færdiggørelsesgrad. Det betyder, at opgaven skal være veldefineret og kunne afgrænses – også i forhold til en afslutning af opgaven. Ifølge budgetvejledningens pkt. 2.6.7.1 skal opgaven være så veldefineret, at den kan afgrænses, og at der dermed også kan opgøres en færdiggørelsesgrad, idet beløb under 100.000 kr. ikke reserveres.</p> <p>Når de opgaver, hvortil der er foretaget reservation, er udført, kan overskydende midler anvendes af virksomheden, medmindre det følger af forudsætningerne for bevillingen, at der skal ske bortfald. Anvendelse af overskydende midler på mere end 1 mio. kr. kræver Finansministeriets tilslutning.</p>
76.16. Hensættelser til resultatløns og frivillig fratræden mv.	<p>Anvendes til registrering af virksomhedens forventede omkostninger til resultatløns og frivillig fratræden mv. til medarbejdere. Virksomheden skal omkostningsføre det hensatte beløb på det tidspunkt, hvor forpligtelsen opstår, og altså ikke afvente tidspunktet for udbetalingen af fx resultatløns.</p>
76.17. Hensættelser	<p>Omfatter de tilfælde, der ikke er dækket af 76.16, og anvendes til at imødegå en forpligtende begivenhed, der er indtruffet, inden regnskabsårets udløb, og som forventes at medføre en væsentlig omkostning for virksomheden, men hvor det beløbsmæssige omfang er skønsmæssigt, og/eller forfaldstidspunktet er uvist. I disse situationer skal virksomheden omkostningsføre det hensatte beløb på det tidspunkt, hvor forpligtelsen opstår, og altså ikke afvente udfaldet af den sag, der har nødvendiggjort hensættelsen. Det kan fx være en retssag, der er anlagt mod virksomheden, eller en forpligtelse til at reetablere et lejemål ved fraflytning.</p> <p>Hensættelser skal ifølge ØAV medtages efter en juridisk eller faktisk forpligtende begivenhed, der med mere end 50 % sandsynlighed indebærer en omkostning for virksomheden, medmindre der er tale om beløb af ringe størrelse i forhold til virksomhedens samlede økonomi. Niveauet skal ifølge ØAV bygge på en vurdering af væsentlighed, der vil være individuel for den enkelte virksomhed. Det er derfor afgørende, om beløbets omfang ændrer det regnskabsmæssige resultat væsentligt.</p>

97.35. Skyldigt overarbejde	<p>Anvendes til at registrere den del af medarbejdernes optjente overarbejde, der er optjent, men ikke er udbetalt eller afspadseret ved regnskabsårets afslutning. Skyldigt overarbejde indgår som en kortfristet gæld i virksomhedens regnskab således, at en stigning i skyldigt overarbejde kommer til udtryk i højere lønsumsomskostninger, mens et fald giver en negativ lønsumsomskostning i det pågældende år.</p> <p>Skyldigt overarbejde skal i modsætning til fx hensættelser kun medtages og dermed fremgå af regnskabet, hvis virksomheden selv vurderer, at beløbet er væsentligt set i forhold til virksomhedens samlede økonomi.</p>
61.90. Periodeafgrænsningsposter, tilgodehavender	<p>Vedrører omkostninger, der er forudbetalt før årsskiftet (balancetidspunktet), men som vedrører de efterfølgende perioder og opføres under periodeafgrænsningsposterne i omsætningsaktiverne (omkostning). Det kan fx være forudbetalt husleje, hvor den periode, som huslejen vedrører, ikke falder sammen med regnskabsårets (finansåret) afslutning.</p>
96.90. Periodeafgrænsningsposter, forpligtelser	<p>Vedrører indtægter, der er indbetalt før årsskiftet (balancetidspunktet), men som vedrører de efterfølgende perioder og opføres under periodeafgrænsningsposterne i kortfristet gæld (indtægt). Det kan fx være, at forudbetalte lejeindtægter ikke falder sammen med regnskabsårets (finansåret) afslutning.</p>
Fordeling af omkostninger på regnskabskonto 22.xx	<p>Anvendes til omkostninger, der vedrører regnskabsåret, men som først vil blive betalt i efterfølgende perioder og opføres under leverandørgæld fra salg af varer og tjenesteydelser.</p>

Kilde: Statens kontoplan for 2011 og ØAV.

Bilag 3. Ordlister

Anvendt regnskabspraksis	I forbindelse med den regnskabsmæssige registrering anvendes en række kriterier og metoder ved indregning, herunder klassifikation, måling og præsentation af regnskabs enkelte poster. De anvendte kriterier og metoder betegnes under ét som anvendt regnskabspraksis.
Budgetvejledningen	De generelle regler for statsadministrationens disponering over de bevillinger, der er givet på de årlige bevillingslove (finansloven, midlertidig bevillingslov eller tillægsbevillingslov).
Forpligtelser – periodeafgrænsningspost	Et udtryk for, at virksomheden har modtaget forudbetaling for en vare eller tjenesteydelse, som endnu ikke er leveret, fx abonnements- og udlejningsindtægter. Man modtager således betaling for en vare eller tjenesteydelse, som man først leverer i en fremtidig periode.
Hensættelser/hensatte forpligtelser	Et beløb, der er afsat til dækning af forpligtelser, der er uvisse i forhold til beløbsstørrelse og/eller afviklingstidspunkt. En hensat forpligtelse kan være af retlig eller faktisk karakter. En retlig forpligtelse er fx, når en virksomhed har en forventning om et tab vedrørende en kontrakt eller en retssag, som virksomheden er involveret i og ikke kan frigøre sig fra. En faktisk forpligtelse kan forekomme i forbindelse med en fastlagt omstrukturingsplan, hvor virksomheden hensætter et beløb til dækning af omkostninger vedrørende fratrædelser.
Indregning (medtage)	Et udtryk for, at en regnskabspost medtages/indregnes i regnskabet, hvis denne opfylder en række kriterier. Fx skal forpligtelser medtages, når virksomheden ikke kan frigøre sig fra disse. Indregningen foretages, når forpligtelsen opstår, og når der kan foretages en pålidelig opgørelse af forpligtelsens værdi.
Kontinuitetsprincippet	For at sikre gennemsigtighed er det vigtigt, at det samme regnskabsprincip benyttes konsekvent fra regnskabsår til regnskabsår.
Lønsumsloft	For bevillingstypen "driftsbevillinger" er der fastsat et lønsumsloft, der omfatter hovedkontoens bruttoforbrug af løn fratrukket refusioner. Driftsbevillinger anvendes i de tilfælde, hvor formålet med bevillingen fortrinsvist søges opnået ved en statslig driftsvirksomhed, dvs. gennem ansættelse af personale og afholdelse af omkostninger hertil samt køb af varer og tjenesteydelser, drift af bygninger m.m.
Periodisering og periodiseringsposter (fordeling og forudbetaling)	Omhandler, om fordelingen af omkostninger eller indtægter er korrekt mellem finansår ud fra de fordelingsprincipper og væsentlighedskriterier, som virksomheden anvender.
Regnskabsinstruks	En statslig regnskabsførende virksomhed skal udarbejde og ajourføre en regnskabsinstruks, som bl.a. beskriver virksomhedens regnskabsmæssige organisation, regnskabsopgaver og it-anvendelse.
Reserveret bevilling	De midler, der reserveres til igangværende eller endnu ikke udførte specifikke opgaver.
Skyldigt overarbejde	Forpligtelser i forhold til overarbejde, der er optjent, men endnu ikke udbetalt eller afspadseret.
Statens Koncernsystem (SKS)	Et konsoliderings- og rapporteringssystem, der indsamler regnskabsdata fra alle statslige virksomheders lokale økonomisystemer. Ud fra disse data opstilles statsregnskabet, ligesom virksomhedernes årsrapporter baseres på registreringerne i SKS. SKS er finansieret over finansloven og er derfor uden direkte omkostninger for brugerne.
Statens kontoplan	Anvendes til at angive, hvordan statens omkostninger og indtægter fordeles på forskellige typer konti. Kontoplanen er fælles for alle virksomheder, der anvender de statslige regnskabsregler. Kontoplanen indebærer, at omkostninger og indtægter fordeles på art, fx løn og husleje.

Tilfredsstillende praksis for at medtage og fordele omkostninger	Anses i denne beretning for opfyldt, når virksomheden for det første medtager og fordele omkostninger i overensstemmelse med gældende statslige regnskabsregler og vejledninger. For det andet følger virksomhedens nedskrevne regnskabspraksis. For det tredje medtager og fordeler omkostninger på ensartet vis i 2012 og 2013.
Tilgodehavender – periodeafgrænsningspost	Forudbetalte omkostninger for varer og tjenesteydelser. Man betaler således for en vare eller tjenesteydelse, som man først modtager i en fremtidig regnskabsperiode.
Økonomisk Administrativ Vejledning (ØAV)	Opslagsværk, der er specifikt orienteret mod økonomi- og regnskabsmedarbejdere i virksomhedernes økonomifunktioner. ØAV indeholder, dels det formelle regelsæt på økonomi- og regnskabsområdet i form af love, bekendtgørelser og cirkulærer, dels uddybende beskrivelser af regelsættet.
Væsentlighed	Anvendes i denne beretning som betegnelse for et beløb, der kan påvirke det regnskabsmæssige resultat på en måde, så regnskabslæseren kommer frem til en anden vurdering af regnskabet.
