

## MINNISBLAÐ

### Innleiðingaráætlun reikningsskilabreytinga

24.9.2018/IKE

### Grundvöllur reikningsskila

Ríkisreikningar áráanna 1998-2016 voru gerðir á grundvelli laga um fjárreiður ríkisins nr. 88/1997 og byggðu að mestu á ársreikningalögum með nokkrum veigamiklum frávikum. Í lok árs 2015 voru samþykkt á Alþingi lög um opinber fjármál nr. 123/2015 (LOF) sem fela í sér breytingar á reikningsskilum ríkissjóðs. Fimmti kafli laganna fjallar um reikningsskil og skýrslugerð og í 52. gr. segir að reikningsskil fyrir A-hluta ríkissjóðs í heild skuli gerð á grundvelli alþjóðlegra reikningsskilastaðla fyrir opinbera aðila sem miða við rekstrargrunn (IPSAS). Í bráðabirgðaákvæði I með lögnum eru ákvæði um frestun gildistöku vegna gerð ríkisreiknings og ársreiknings ríkisaðila fyrir árin 2015 og 2016, þannig að fyrsti ríkisreikningur sem gerður er í samræmi við lögina er fyrir árið 2017.

Meginbreytingar með lögum um opinber fjármál fela í sér að reikningsskil ríkissjóðs og ríkisaðila miðast að fullu við rekstrargrunn en sú breyting hefur áhrif á marga liði í ríkisreikningnum. Má þar nefna meðferð varanlegra rekstrarfjármuna sem hafa til þessa verið gjaldfærðir að fullu á kaupári en verða nú eignfærðir og afskrifaðir í samræmi við notkun og líftíma. Meðhöndlun á eignarhlutum í félögum, ýmsar skuldbindingar svo sem vegna orlofsréttar starfsmanna, meðhöndlun gengismunar og verðbreytinga, gangvirðismat á fjáreignum og fjárskuldum, gerð samstæðureiknings fyrir ríkið í heild og ýmislegt fleira.

Ljóst hefur verið að þessi viðamikla breyting á reikningsskilum ríkisins muni taka tíma og mun bæði reyna á heimildir í IPSAS um frestun fullrar innleiðingar reikningsskilastaðlanna. og heimildir reikningsskilaráðs til frestunar, sbr. ákvæði í 52. gr. laga um opinber fjármál. Gert er ráð fyrir að þessi breyting á ríkisreikningi taki þrjú ár og er þá miðað við að fylgt verði heimildum um innleiðingu í áföngum samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastaðli nr. 33. Ríkisreikningur ársins 2017 er því ekki að fullu í samræmi við IPSAS staðlana og gert ráð fyrir því að ríkisreikningur ársins 2019 verði fyrsti reikningurinn í fullu samræmi við ákvæði í lögum um opinber fjármál og alþjóðlega reikningsskilastaðla.

### Innleiðingaráætlun

Innleiðingin byggir á reikningsskilastaðali nr. 33 – Innleiðing á alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Staðallinn inniheldur frestunarheimildir eða undanþágur. Fjármála- og efnahagsráðuneytið í samvinnu við Fjársýslu ríkisins leggur nú fyrir reikningsskilaráð áætlun um innleiðingu sem gerir ráð fyrir innleiðingu á þremur árum. Óskað er eftir samþykkt reikningsskilaráðs á meðfylgjandi innleiðingaráætlunin sem í megin atriðum felst í að nýta heimildir IPSAS um frestun einstakra staðla eða hluta af þeim..

#### Heimildir IPSAS 33

Í IPSAS 33 er fjallað um tvenns konar undanþágur, annars vegar þær sem hafa áhrif á glögga mynd og fylgni við IPSAS og hins vegar þær sem hafa áhrif á aðra þætti.

Undanþágur sem hafa áhrif á glögga mynd og fylgni við IPSAS (IPSAS 33, gr. 33-62 í staðlinum) Hafi reikningsskil ekki innihaldið viðkomandi liði eða beitt öðrum reikningsskilareglum við meðhöndlun þeirra er heimilt er að fresta innleiðingu og breytingu á þeim í 3 ár frá upphafsári innleiðingar á IPSAS:

- Birgðir (IPSAS 12)
- Fjárfestingareignir (IPSAS 16)
- Varanlegir rekstrarfjármunir (IPSAS 17)
- Áunnin réttindatengd starfskjör og önnur langtímastarfskjör (IPSAS 25)
- Lífrænar eignir og búvöruframleiðsla (IPSAS 27)
- Óefnislegar eignir (IPSAS 31)
- Eignatengd réttindi, kvaðir og skuldbindingar (IPSAS 32)
- Fjármálagerningar (IPSAS 29).

Heimilt er að fresta til sama tíma ákvæðum í öðrum stöðlum sem leiða af frestun á innleiðingu framangreindra staðla. Þar er um að ræða eignfærslu fjármagnskostnaðar, eignfærsla leigusamninga, skuldfærslu á kostnaði við niðurrif og að fjarlægja eignir og lagfæra umhverfi.

Heimilt er á næstu þremur árum eftir innleiðingu IPSAS að víkja frá kröfum um að veita upplýsingar skv. IPSAS 20 um tengda aðila og sama á við um IPSAS 34-35 um eign í öðrum félögum sem ríkið fer með yfirráð yfir.

Skylt er að fylgja IPSAS 35 um samstæðureikningsskil að því marki að víkja má frá hluta af ákvæðum staðalsins á næstu þremur árum varðandi útjöfnun innbyrðis færsla og innbyrðis staða innan samstæðu. Það á þó einungis við um þann hluta viðskipta sem erfitt er að aðgreina. Sé undanþágum skv. IPSAS 34-35 beitt á ekki að gera samstæðuuppgjör fyrr en eitthvert af eftirfarandi skilyrðum hefur verið uppfyllt;

- undanþágutími til fullrar aðlögunar reikningsskila að IPSAS er liðinn
- endanlegu mati á eign í viðkomandi fyrirtækjum er lokið ( í dótturfélögum, hjá samstarfsaðilum eða vegna samreksturs)
- allar innbyrðis færslur og stöður hafa verið jafnaðar.

Undanþágur sem hafa ekki áhrif á glögga mynd og fylgni við IPSAS (IPSAS 33, gr. 63-134 í staðlinum):

- Kostnaðarverð skv. IPSAS 12, 16, 17, 31, 29 og 32 má meta við áætluðu markaðsvirði þegar kaupverð liggur ekki fyrir. Endurstofnverð (replacement cost) telst metið kostnaðarverð í þessu sambandi.
- Ekki er skylt að birta samanburðartölur í stofnefnahagsreikningi eða fyrstu reikningsskilum á grundvelli IPSAS en mælt er með að það sé gert.
- Ef samanburðartölur eru birtar á innleiðingartíma verða þær að uppfylla sambærileg ákvæði IPSAS að efni og innihaldi .
- Valkvæðar undanþágur varða eftirfarandi staðla ;
  - IPSAS 4 um þýðingarmun og viðskiptavild vegna eignarhluta í erlendum félögum.
  - IPSAS 5 um lántökukostnað varðandi afturvirk tímamörk til viðmiðunar um eignfærslu lántökukostnaðar.
  - IPSAS 13 flokkun leigusamninga, en umsamdar breytingar á innleiðingartíma geta leitt til endurskilgreiningar á leigusamningi.
  - IPSAS 18, heimilt að birta ekki starfsþáttayfirlit fyrstu 3 árin.
  - IPSAS 21 Virðisrýrnun ópeningalegra eigna, undanþága tengd nýtingu undanþágu skv. 36. gr. IPSAS 33.
  - IPSAS 25 um starfskjör heimildir tengdar nýtingu undanþágu skv. 36. gr. IPSAS 33.

- IPSAS 26 um virðisrýrnun eigna sem haldið er í viðskiptalegum tilgangi, heimildir tengdar nýtingu undanþágu skv. 36. gr. IPSAS 33.
- IPSAS 28 um framsetningu fjármálagerninga, undanþága tengd skiptingu eignarinna annars vegar í skuldahluta og hins vegar í nettóeign/eiginfjárluta.
- IPSAS 29 um skráningu og mat á fjármálagerningum, undanþága tengd flokkun eigna og skulda, t.d. eignir til sölu, færsla matsbreytinga yfir rekstrarreikning, og færslur tengdar afleiðum og áhættuvörnum.
- IPSAS 30 um skýringar vegna fjármálagerninga, undanþága tengd upplýsingum um eðli og áhættu samanburðarfjárhæða.
- IPSAS 31 um eignfærslu áður gjaldfærðra óefnislegra eigna sem urðu til innan stofnunar.
- IPSAS 32 um mat á skuldfærslum vegna eignatengdra réttinda séu þær metnar á áætluðu kostnaðarverði. Skuldin þarf að endurspegla eftirstöðvatíma samnings.
- IPSAS 34, 35 og 36, tengist því hvernig meta skuli dóttureiningu sem innleiðir IPSAS á eftir móðureiningunni.
- IPSAS 35, tengist því hvort dóttureining skilgreini sig sem fjárfestingarfélag og meti þá eigin fjárfestingar á markaðsverði.
- IPSAS 37, varðar samrekstur og mat á eignum í samrekstri.

Skýringar - aðili sem innleiðir IPSAS með undanþágum sem hafa áhrif á glögga mynd og fylgni við IPSAS skal upplýsa að fylgt sé IPSAS og láta þess getið að innleiðingu sé ekki lokið og þar með sé ekki um að ræða fullt samræmi við IPSAS. Gera þarf grein fyrir hvaða undanþágur eru nýttar sem hafa áhrif á glögga mynd og upplýsa um notkun annarra frávika frá stöðlunum.

### Nýting frestunarheimilda og innleiðingaráætlun

Hér á eftir fer innleiðingaráætlun Fjársýslu ríkisins og fjármála- og efnahagsráðuneytis varðandi innleiðingu á alþjóðlegum reikningsskila stöðlum. Í sundurliðaðri innleiðingaráætlun, sem sýnd er hér fyrir aftan, er gerð grein fyrir meðhöndlun og tillögu að innleiðingu hvers þeirra fyrir sig. Ástæður fyrir nýtingu frestunarheimilda skýrast einkum af umfangi þess að leggja viðeigandi fjárhagslegt mat á einstaka liði og framsetningu og miðlun upplýsinga í ríkisreikningi. Eftirfarandi heimildir er lagt til að nýta.

- Ákveðið að nýta heimild til að birta ekki samanburðartölur við fyrra ár. Þar sem birting á samanburðartölum hefur það í för með sér að meta þarf allar eignir og skuldir afturvirkir er ákveðið að beita undanþáguheimildum og sýna þær ekki.
- Ákveðið að nýta heimild til að fresta innleiðingu á IPSAS 13 um leigusamninga. Alþjóða reikningsskilaráðið (IPSASB) er að endurskoða staðalinn og áætla að endurskoðaður staðall verði tilbúinn til samþykktar á árinu 2019.
- Ákveðið að nýta heimild til að fresta innleiðingu á staðli 17 um varanlega rekstrarfjármuni að hluta þar sem einstaka eignaflokkar þarfnast ítarlegri úrvinnslu.
- Ákveðið að nýta heimild til að fresta innleiðingu á staðli 19 um reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir.
- Ákveðið að nýta heimild til að fresta innleiðingu á staðli 20, upplýsingar um tengda aðila.
- Ákveðið að nýta heimild til að fresta innleiðingu á staðli 25 (IPSAS 39 gildir frá og með 1. janúar 2018), um starfskjör. Frestunin nær til upplýsinga um lífeyrisskuldbindinga og annarra starfstengdra réttinda til samræmis við staðalinn.

- Ákveðið að fresta innleiðingu á IPSAS 27 varðandi landbúnað en áhrif þess staðals á ríkisreikning eru metin óveruleg.
- Ákveðið að nýta heimild til að fresta innleiðingu á stöðlum 28-30 og 41 sem fjalla um meðhöndlun fjármálagerna.
- Ákveðið að nýta heimild til að fresta innleiðingu á staðli 32 um þjónustusamninga.
- Ákveðið að nýta heimild til að fresta innleiðingu á staðli 34 um aðgreind reikningskil.
- Ákveðið að nýta heimild til að fresta innleiðingu á staðli 37 um sameiginlegt fyrirkomulag.
- Ákveðið að nýta heimild til að fresta innleiðingu á staðli 38 um upplýsingagjöf um hagsmuni í öðrum rekstrareiningum.

Efnisatriði annarra reikningskilastaðla eru að mestu innleiddir frá og með ríkisreikningi 2017. Komi í ljós á innleiðingartíma að einstaka staðlar eða staðalhliutar hafi ekki verið innleiddir með fullnægjandi hætti verða gerðar viðeigandi leiðréttingar á innleiðingartímanum til ársloka 2019.