

FINANSDEPARTEMENTET  
Postboks 8008 DEP  
0030 OSLO

Att.:

### **Svar på høringen om forenklinger i de statlige regnskapsstandardene (SRS) og om spesifisering av fremmede tjenester (konsulenttjenester) i standard kontoplan**

Vi viser til høring datert 2. juli 2018 med notat «Forslag til forenklinger i de statlige regnskapsstandardene (SRS) av 22 februar 2018».

SRS-regnskap gir viktig informasjon til en vid krets av regnskapsbrukere og er et viktig virkemiddel for å sikre åpenhet om bruken av offentlige midler. Riksrevisjonen er positiv til at rammeverket for SRS utvikles videre, i takt med den generelle utviklingen på regnskapsområdet og de erfaringer man har gjort seg ved bruken av disse standardene i ulike virksomheter og sektorer. Det er imidlertid viktig at endringene tar utgangspunkt i et definert formål med det samlede regelsettet.

Det er Riksrevisjonens erfaring at implementering av SRS kan være krevende men at virksomhetene bygger opp kompetanse på dette rammeverket som gjør at regnskapet gir et nyttig grunnlag for økonomisk styring. Tilbakemeldinger fra virksomheter som har tatt i bruk SRS-ene kan være til inspirasjon når man skal forenkle rammeverket, men behov for forenklinger bør veies opp mot hensyn til konsistens og sammenlignbarhet over tid. Riksrevisjonen anbefaler at DFØ fortsetter å prioritere skriftlig veiledning og støtte til virksomheter og bidrar til kompetansehevede tiltak. Dette kan redusere behovet for forenkling og dermed også risikoen for at endringene hindrer at formålet med rammeverket oppfylles.

Høringen inneholder flere positive endringer, blant annet en rekke relevante presiseringer, klargjøring av definisjoner og samling av definisjonsavsnitt, i tillegg til en rekke forenklinger. Forenklingene oppnås bl.a. gjennom enklere føring av inntekter fra bevilgning (SRS 10) og økt bruk av valgfrihet (f.eks. dekomponering av anleggsmidler, finansiell leie og balanseføring av lønnskostnader til egenutviklet programvare). På den annen side er regnskapsføringen av forskning og utvikling et område hvor det ikke er gitt valgfrihet, men hvor regnskapsføringen foreslås endret fra balanseføring til resultatføring.

På enkelte områder (f.eks. innkrevingsvirksomhet og tilskudd, SRS 10) er det åpnet for presentasjon etter periodiseringsprinsipper, hvor virksomhetene før var begrenset til å bruke kontantprinsippet. Riksrevisjonen mener imidlertid at periodiseringsprinsippet bør brukes for disse områdene i SRS 10.

Flere av de foreslåtte endringer kan redusere antallet av konteringer. Det er imidlertid Riksrevisjonens vurdering at flere av endringene *ikke* bidrar til at regnskapet gir et rettviseende bilde. Dette kan føre til at regnskapet gir mindre relevant styringsinformasjon for ledelsen. Regnskapet vil dermed gi et dårligere

grunnlag for å vurdere bruken av offentlige midler. Videre er Riksrevisjonen av den oppfatning at økt bruk av valgfrihet kan medføre mindre sammenlignbarhet på tvers av virksomheter.

DFØ har valgt å ikke utarbeide en selvstendig standard for «små» virksomheter, men foreslår å innarbeide forenklinger i de enkelte standardene. Begrunnelsen for dette er at SRS allerede inneholder flere forenklinger sammenlignet med de norske regnskapsstandardene for «mellomstore» foretak. I privat sektor er argumentet for å ha en egen standard (NRS 8) for små foretak at kostnadene ved å utarbeide et regnskap etter de øvrige NRS-ene ville overstige nytten. De foreslåtte forenklingene i SRS-ene er imidlertid foretatt på områder med en viss kompleksitet og/eller på områder som er forbundet med høy grad av skjønn. Dette er områder som hovedsakelig er relevante for store statlige virksomheter. Riksrevisjonen mener at Finansdepartementet/DFØ i stedet for å forenkle og bruke valgfrihet bør vurdere å utarbeide en egen standard for mindre virksomheter.

Noen av tilføyelsene som er gjort i standardene har etter Riksrevisjonens vurdering karakter av å være mer administrative krav og ikke direkte regnskapsregler. Dette er f.eks. tilfellet i SRS 1, hvor det er tatt inn bestemmelser om prosessen for åpningsbalansen. Riksrevisjonen mener at regnskapsstandardene bør opprettholdes så rendyrket som mulig og i mindre grad bli påvirket av f.eks. endrede prosesskrav eller lignende omstendigheter. Etter vår mening bør krav/retningslinjer av administrativ karakter så langt som mulig plasseres andre steder enn i SRS-ene.

Nedenfor følger Riksrevisjonens kommentarer til de enkelte standardene.

### **Høringssspørsmål 1:**

#### **Forslag til forenklinger i SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse**

*Har høringsinstansene synspunkter på endringsforslagene, eller andre merknader til SRS 1?*

Riksrevisjonen mener at «rettviseende bilde» er et allment akseptert og relevant begrep i regelverk for periodiserte regnskaper som skal sikre at virksomhetsledelsen har mulighet til å presentere et riktig regnskap. Et rettviseende bilde forutsetter en tro gjengivelse av virkningene av transaksjoner og andre hendelser i samsvar med de statlige regnskapsstandardene. I svært sjeldne tilfeller skal virksomhetens ledelse fravike bestemmelsene for å oppnå en korrekt presentasjon av regnskapet.

Riksrevisjonen mener hensynet til regnskapsbrukerne er best ivaretatt ved å beholde begrepet rettviseende bilde slik det er i dag. Vi foreslår derfor at begrepet rettviseende bilde og tilhørende opplysningskrav fastholdes i form av eksisterende punkt 5 og 6 i SRS 1. Dette harmonerer også med bestemmelsene i regnskapsloven.

*Grupper gjerne tilbakemeldingen ut fra følgende hovedpunkter:*

- a) *Åpningsbalansen*
  - *Plassering/omtale i SRS 1.*
  - *Godkjenningsprosedyre.*

Riksrevisjonen mener punktene 43 og 44 om ansvar for utarbeidelse og avlegging av åpningsbalansen hører naturlig hjemme under administrativt regelverk sammen med punkt 45 til 47 om departementets godkjenning og tidspunktet for godkjenningen.

Riksrevisjonen foreslår at regnskapsstandardene rendyrkes som regnskapsprinsipper og at regler om hvem som er ansvarlig for utarbeidelse, avlegging, godkjenning og tidsfrister innarbeides i reglementet for økonomistyring i staten og tilhørende rundskriv.

Riksrevisjonen foreslår videre at «rettviseende bilde» gjelder for utarbeidelse av åpningsbalansen, se punkt c under.

*b) Balanseoppstillingen*

- *Samling av statens finansiering av drift og investeringer under overskriften Avregninger i avsnittet for Statens kapital (for bruttobudsjetterte virksomheter og forvaltningsbedrifter)*
- *Ikke inntektsført bevilgning på egen linje under Statens kapital (for nettobudsjetterte virksomheter).*
- *Egne regnkapslinjer for fordringer og gjeld knyttet til innkrevingsvirksomhet og tilskuddsforvaltning. (Kf. høringsspørsmål 5e) og f)).*

*c) Andre merknader (f.eks. til navn, begreper, definisjoner, virkningstidspunkt, annet.).*

Rettvisende bilde:

Riksrevisjonen er enig i at begrepene *rettviseende bilde for regnskap avlagt etter SRS* og *dekkende bilde fra økonomireglementet* har et ulikt meningsinnhold. Grunnen til dette er at begrepene omhandler henholdsvis kontantregnskapet og periodisert virksomhetsregnskap.

Vi mener at virksomhetens ledelse ved avleggelse av regnskap etter SRS bør kunne fravike en statlig regnskapsstandard med henvisning til rettviseende bilde slik det er beskrevet i vedlegg 1 til høringsbrevet.

Basert på de seks siste linjene i avsnittet «Grunnleggende regnskapsprinsipper i SRS» i vedlegg 1 mener vi at det er uklart om det skal skje korreksjon av:

1. resultat- og balanseoppstillingen
2. notene til regnskapet
3. omtale i ledelseskomentaren

Dette er også uklart når vi leser SRS 1 punkt 5 i vedlegg 2, hvor det står: «*Tilleggsinformasjonen kan gis ved å legge til regnkapslinjer, noter eller ved omtale i ledelseskomentarene.*». Vi tolker det dithen at tilleggssinformasjon må gis i noter og/eller i ledelseskomentaren.

Slik vi ser det kan konsekvensen av endringen være at virksomhetens ledelse må avgi et regnskap de ikke mener gir et rettviseende bilde av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld. Ved endring i standarden skal virksomheten beskrive hva de mener ikke er dekkende i note til det avlagte regnskapet. Det er ikke beskrevet *hvordan* virksomhetens ledelse skal beskrive det de mener er en korrekt presentasjon av regnskapet. Skal det for eksempel presenteres i omarbeidede tall i notene og ledelseskomentaren?

**Høringsspørsmål 2:**

**Forslag til forenklinger i SRS 2 Kontantstrømoppstilling**

*Har høringsinstansene synspunkter på endringsforslaget, eller andre merknader til SRS 2?*

Riksrevisjonen mener at det er behov for veiledning om formålet med og bruken av kontantstrømoppstillingen. Dette bør håndteres utenfor SRS-ene.

**Høringsspørsmål 3:**

**Forslag til forenklinger i SRS 3 Prinsippendring, estimatendring og korrigerings av feil**

*Har høringsinstansene synspunkter på endringsforslaget, eller andre merknader til SRS 3?*

I endringsforslaget står det at «Standarden omtaler ikke situasjoner der ledelsen ønsker å tilbakekalle et tidligere avlagt virksomhetsregnskap og erstatte dette med et nytt virksomhetsregnskap.». DFØ kan med fordel gi føringer for hvordan tilbakekalling av tidligere avlagt virksomhetsregnskap skal håndteres. Riksrevisjonen mener at det må være tungtveiende årsaker til tilbakekall, og at det vil kreve et klart administrativt regelverk for hvordan dette skal behandles.

#### **Høringsspørsmål 4:**

##### **Forslag til forenklinger i SRS 9 Transaksjonsbaserte inntekter**

*Har høringsinstansene synspunkter på endringsforslaget, eller andre merknader til SRS 9?*

Det er uklart når det er krav om prosjektregnskap og hva dette regnskapet skal inneholde. Uansett om det føres prosjektregnskap eller ikke, må utgangspunktet for regnskapsføring av inntekter etter periodiseringsprinsippet være at fastsatte innregningskriterier følges, dvs. at inntekter regnskapsføres i takt med at retten til inntektene opptjenes. Riksrevisjonen mener derfor at hovedregelen for regnskapsføring i forbindelse med aktiviteter/prosjekter som pågår over mer enn ett regnskapsår, bør være «løpende avregning med fortjeneste», dersom fortjenesten kan estimeres pålitelig. Dette vil etter vår oppfatning gi det mest rettviseende bildet. Dersom fortjeneste ikke kan estimeres pålitelig, bør metoden «løpende avregning uten fortjeneste» brukes. Riksrevisjonen er enig i at metode for «fullført kontrakt» er den av de tre fremlagte metodene som i minst grad oppfyller hensikten med periodisert regnskapsavleggelse.

I bemerkningene til endringene i SRS 9 nevner DFØ at forskningsvirksomheter finner det utfordrende å skille mellom oppdragsaktiviteter og «bidragsaktiviteter». Riksrevisjonen er enig i tilføyselsen i standardens avsnitt om inntekter fra oppdrag, fordi den bidrar til å klargjøre hvilke aktiviteter og kostnader og dermed inntekter som kan defineres som oppdragsinntekter. Det er positivt at det er gitt en tydeligere definisjon av oppdragsaktiviteter, men det vil fortsatt være behov for veiledning av virksomhetene.

For oppdragsaktivitet gjennomføres en transaksjon der kontroll og risiko overføres fra selger til kjøper jf. standardens punkt 19. Hvis oppdragsaktiviteter helt eller delvis er finansiert med bevilgning, vil ikke transaksjonen skje til markedsvilkår. Det vil da være en kryss-subsidiering, jf. f.eks. Fornyings-, Administrasjons- og Kirkedepartementets veileder om EØS-avtalens regler om offentlig støtte (avsnitt 6.7). Dersom det for enkelte prosjekter måtte eksistere hjemmel til samfinansierte oppdragsaktiviteter, bør regnskapsføringen bestemmes av avtalegrunnlaget, jf. standardens pkt. 19, og ikke finansieringskilden, for å gi et rettviseende bilde.

#### **Høringsspørsmål 5:**

##### **Forslag til forenklinger i SRS 10 Inntekt fra bevilgning**

*Har høringsinstansene synspunkter på endringsforslagene, eller andre merknader til SRS 10?*

**Grupper gjerne tilbakemeldingen ut fra følgende hovedpunkter:**

**a. Endring av navn på standarden, begreper mv.**

Riksrevisjonen har ingen kommentarer til endringen i standardens navn. Til begrepsbruken har vi kommentarer til bl.a. «motsatt sammenstilling» og «prosjektregnskap», jf. punktene under.

**b. Regnskapsføring av inntekt fra bevilgninger for nettobudsjetterte virksomheter.**

Riksrevisjonen vurderer at presiseringene om periodiseringen rundt årsskiftet er relevante.

**c. Regnskapsføring av inntekt fra bevilgninger for bruttobudsjetterte virksomheter, (ref. alternativ 1A som tilrådes av DFØ).**

### *Motsatt sammenstilling*

Metoden «Motsatt sammenstilling» er nevnt i SRS 10, pkt. 5 og gjelder derfor både netto- og bruttobudsjetterte. Som vi ser det gjelder dette kun hvis alternativ III (ingen endring) innarbeides i standarden.

Riksrevisjonen tolker «motsatt sammenstilling» slik at det er en direkte kobling mellom kostnader og inntekter, dvs. en «1 til 1»- sammenstilling, hvor inntekt matches direkte med det tilhørende forbruket på transaksjonsnivå. Riksrevisjonen mener ikke at residualmetoden<sup>1</sup> er uttrykk for motsatt sammenstilling, fordi overskudd fra andre aktiviteter vil redusere størrelsen på bevilgningsfinansierte inntekter. Riksrevisjonen mener derfor at det bør inkluderes en egen definisjon av residualmetoden, adskilt fra definisjonen av motsatt sammenstilling.

I standardens punkt 4 defineres motsatt sammenstilling:

***Motsatt sammenstilling*** betyr at inntekt fra bevilgninger og inntekt fra tilskudd og overføringer skal resultatføres i takt med at aktivitetene som finansieres av disse inntektene utføres, det vil si i samme periode som kostnadene påløper.

*Utgifter knyttet til inntekt fra bevilgninger og inntekt fra tilskudd og overføringer til virksomheten skal kostnadsføres i samme periode som aktivitetene er gjennomført og ressursene er forbrukt.*

For å unngå tvil er det nødvendig å definere hva som menes med *i takt med at aktivitetene utføres*. Dette betyr at resultatføring gjøres enten i takt med påløpte kostnader eller i takt fremdrift/fullføringsgraden.

For nettobudsjetterte virksomheter skriver DFØ i notatet om endringene i SRS-ene at «*Dersom virksomheten kan sannsynliggjøre at alle oppgavene/aktivitetene som årets tildeling er ment å finansiere er utført, kan hele bevilgningen inntektsføres ved årets slutt.*». Dette betyr at det ikke er påløpte kostnader, men utførte aktiviteter (fremdrift) som er styrende for inntektsføringen. Riksrevisjonen mener i så tilfelle at denne fortolkningen av motsatt sammenstilling bør fremgå klart av standarden og ikke kun av notat.

For bruttobudsjetterte virksomheter foreslår DFØ å bruke residual-metoden (alternativ IA) for inntektsføringen, og det vil ikke kunne registreres overskudd for bevilgningsfinansierte aktiviteter.

Riksrevisjonen mener derfor at det er viktig å avklare disse problemstillinger for både nettobudsjetterte og bruttobudsjetterte virksomheter.

### *Alternativer for endret regnskapsføring*

DFØ opplyser at bakgrunnen for de foreslåtte endringer av SRS-ene er at mange virksomheter og departement opplever den tekniske regnskapsføringen av inntekt fra bevilgninger som krevende og at prinsippet om motsatt sammenstilling er vanskelig å praktisere. DFØ opplyser videre at inntektsføringen av bevilgning i virksomhetsregnskapet etter SRS ikke skal understøtte bevilgningskontroll. Bevilgningskontroll gjøres med utgangspunkt i de regnskapsdataene som rapporteres til statsregnskapet i henhold til kontantprinsippet.

For å redusere ressursforbruket ved tekniske kontringer knyttet til forpliktelsesmodellen har DFØ vurdert tre alternativer til dagens inntektsførsel. Videre foreslår DFØ å fjerne reglene om maksimal inntektsføring, da

<sup>1</sup> Inntekt fra bevilgninger for bruttobudsjetterte virksomheter defineres som differansen mellom periodens kostnader og opptjente transaksjonsbaserte inntekter og eventuelle inntekter fra tilskudd og overføringer til virksomheten.

denne ordningen kan gi tekniske negative resultat som kan være vanskelig å formidle til brukere av regnskapet.

DFØ foreslår fire alternativer:

- *Alternativ IA) – inntektsføring uten tak og uten spesifisering av bevilgning benyttet til investeringer*
- *Alternativ IB) – inntektsføring uten tak, men med spesifisering av bevilgning benyttet til investeringer*
- *Alternativ II) – ingen inntektsføring*
- *Alternativ III) – ingen endring, inntektsføring med tak som i gjeldende standard*

DFØ anbefaler alternativ IA, da denne eliminerer ovennevnte utfordringer uten at vesentlig informasjon går tapt.

#### *Inntektsføring uten spesifisering av bevilgning benyttet til investeringer*

Riksrevisjonen er enig i at residualtilnærmingen til inntektsføring av bevilgning vil medføre en ressursbesparelse, fordi tekniske bokføringstransaksjoner unngås. Riksrevisjonen mener at regnskapsbrukerne ikke mister vesentlig regnskapsinformasjon ved å ikke spesifisere statens finansiering av immaterielle og varige driftsmidler i balansen.

#### *Inntektsføring uten tak*

Riksrevisjonen er enig i at inntektsføring uten tak, alternativ IA, er en reell forenkling.

Riksrevisjonen har sett at virksomhetene har hatt utfordringer med å bruke note 1 i virksomhetsregnskapet slik det var tenkt. I noen tilfeller har virksomhetenes presentasjon av maksimal inntektsføring av bevilgning («tak») medført feil inntrykk ved å presentere et negativt resultat, fordi det ikke har vært avsatt bevilgning til senere inntektsføring, jf. forpliktelsesmodellen.

Dersom virksomheten klarer å inkludere alle relevante periodiseringer i note 1, vil det med dagens regelverk heller ikke oppstå underskudd i virksomhetsregnskapet - bortsett fra tilfeller der det er reelt overforbruk.

I lyset av ovenstående mener Riksrevisjonen at det er hensiktsmessig å endre reglene om tak ved inntektsføring av bevilgning i virksomhetsregnskapet.

#### *Ingen inntektsføring (alternativ II)*

I dette tilfelle vil bruttobudsjetterte virksomheter ikke føre bevilgningene over resultatet, dvs. inntektsføre bevilgningen. Bruttobudsjetterte virksomheter vil derfor få et negativt resultat, mens nettobudsjetterte virksomheter som utgangspunkt vil få et null-resultat for de samme typer aktiviteter. Riksrevisjonen mener at alternativ II ikke bør velges, fordi det vil være uheldig i forhold til forståelsen av resultatoppstillingen for netto-sammenlignet med bruttobudsjetterte virksomheter.

### **d. Prosjektregnskap – foreslåtte endringsforslag/presiseringer.**

#### *Krav til prosjektregnskap*

DFØ opplyser at «der det føres prosjektregnskap skal (det) regnskapsføres etter metode for løpende avregning». DFØ tar ikke stilling til når det er nødvendig å utarbeide prosjektregnskap.

Riksrevisjonen mener at det bør være tydelige retningslinjer for når prosjektregnskap er nødvendig for å sikre synliggjøring av kostnader som grunnlag for å styre prosjektaktivitetene. Finansdepartementet/DFØ bør utarbeide krav og veiledning på dette området.

Vi mener det bør settes opp kriterier for når det som minimum er relevant å utarbeide/oppstille prosjektregnskap. Dette kan baseres på kvantitative kriterier som f.eks. lønnskostnader og/eller øvrige driftskostnader, f.eks. innkjøpte tjenester. Eventuelt kan det suppleres med kvalitative kriterier etter behov.

Det vil videre være hensiktsmessig med regler for hva føring av prosjektregnskap innebærer, som f.eks. bruk av prosjektdimensjon ved registrering, muligheten for å belaste tidsforbruk/lønnskostnader til prosjekter og andre forhold.

#### *Krav til metode*

DFØ angir løpende avregning som utgangspunkt for regnskapsføring, dvs. at kostnader og inntekter i et prosjekt resultatføres i takt med fremdriften i prosjektperioden. Dersom kostnader og inntekter i et prosjekt kan estimeres på en pålitelig måte, kan prosjektregnskapet føres etter metode for løpende avregning med fortjeneste.

Riksrevisjonen antar at «resultatføring i takt med fremdriften i prosjektperioden» er analogt med fullføringsgrad, jf. SRS 11. I så fall bør metoden for vurdering av fremdrift/fullføringsgraden defineres i SRS 10.

Som nevnt i vårt svar til SRS 9 mener vi at hovedregelen for regnskapsføring i forbindelse med aktiviteter/prosjekter som pågår over mer enn et regnskapsår, bør være «løpende avregning med fortjeneste» dersom fortjeneste kan estimeres pålitelig. Prosjekter finansiert med tilskudd eller bevilgning skal som utgangspunkt ikke gi overskudd. Den konkrete prosjektavtalen må vurderes i det enkelte tilfelle. Det vil føres kostnader og inntekter i takt med at aktiviteten utføres (forstått som påløpte kostnader) og det vil ikke oppstå fortjeneste. Aktivitetene vil som nevnt som et utgangspunkt ikke gi overskudd og effekten på resultatføringen vil bli lik som ved motsatt sammenstilling.

Det fremgår at det for hver regnskapsrapportering må gjøres en tapsvurdering og eventuelt avsettes for et forventet tap. Metoden for avsetning fremgår ikke av SRS 10.

#### *Skille mellom prosjektinntekter etter SRS 9 og SRS 10*

Som det fremgår av DFØs notat til endringene i SRS-ene, er det en utfordring for virksomheter å vurdere når prosjekter skal håndteres etter SRS 9 eller SRS 10. DFØ nevner i denne forbindelse samfinansierte prosjekter, hvor det inngår både bevilgning og ekstern finansiering. Utfordringen for virksomhetene er sannsynligvis at det finnes mange samarbeidsformer og flere potensielle finansieringskilder. Riksrevisjonen mener at tydeliggjøringen av oppdragsaktiviteter i SRS 9 bidrar til å gjøre det enklere å skille aktiviteter som hører innunder henholdsvis SRS 9 og SRS 10. Vi anbefaler at virksomhetene støttes videre med veiledning om den regnskapsmessige håndteringen av typiske prosjekttyper, blant annet med konteringseksempler. Som nevnt i innledningen bør denne form for veiledning plasseres utenfor SRS-ene.

#### ***e. Endret prinsipp med valgfrihet for presentasjon av innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten.***

Som nevnt i innledningen vurderer vi det som positivt at regelverket for innkrevingsvirksomhet og tilskuddsforvaltning endres i retning av presentasjon etter periodiseringsprinsipper. Riksrevisjonen mener imidlertid at periodiseringsprinsippet bør brukes for disse områdene i SRS 10.

#### ***f. Endret prinsipp med valgfrihet for presentasjon av tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten.***

Se svar under pkt. e. over.

**g. DFØ foreslår også noen øvrige tilpasninger og presiseringer i SRS 10. Det vises til endringsloggen bakerst i SRS 10.**

Riksrevisjonen bemerkinger er innarbeidet i svarene til foregående spørsmål.

**h. Forslag til virkningstidspunkt.**

Det er intensjonen at endringene i SRS 1 og SRS 10 skal få virkning fra 2020, mens endringene i de øvrige standardene er tiltenkt å få virkning fra 2019. Det vil være mulig å ta standardene i bruk før ikrafttredelse, men først etter at endringene er fastsatt av Finansdepartementet. Riksrevisjonen har ingen bemerkinger.

**Høringsspørsmål 6:**

**Forslag til forenklinger i SRS 11 Anleggskontrakter**

*Har høringsinstansene synspunkter på endringsforslaget, eller andre merknader til SRS 11?*

Riksrevisjonen har ingen bemerkinger.

**Høringsspørsmål 7:**

**Forslag til forenklinger i SRS 12 Beholdninger av varer og driftsmateriell**

*Har høringsinstansene synspunkter på endringsforslaget, eller andre merknader til SRS 12?*

Riksrevisjonen mener at presiseringene i definisjonsavsnittet er relevante for å kunne skille mellom de to typer beholdninger (varer og driftsmateriell).

Det er videre tatt stilling til måling av verdien, hvor det er presisert at beholdninger av driftsmateriell måles til anskaffelseskost, og beholdninger av varer skal måles til laveste verdi av anskaffelseskost og netto realisasjonsverdi. For driftsmateriell er det relevant å vise forbruk/kostnader ved å levere tjenester. Kostpris viser best forbruket av virksomhetenes ressurser. For beholdning av varer er det viktig å vise hva varen realistisk sett kan selges for på balansedagen. Riksrevisjonen mener at måling av beholdninger av driftsmateriell til anskaffelseskost er hensiktsmessig.

**Høringsspørsmål 8:**

**Forslag til forenklinger i SRS 13 Leieavtaler**

*Har høringsinstansene synspunkter på endringsforslaget, eller andre merknader til SRS 13?*

Riksrevisjonen er av den oppfatning at en leieavtale som i realiteten er en finansiering av et kjøp av en eiendel skal balanseføres. Vi mener viktig informasjon for brukerne går tapt hvis statlige virksomheter ikke synliggjør sine eiendeler og lånefinansieringen av disse.

Vi mener et rettviseende bilde av virksomhetens eiendeler og finansielle stilling veier tyngre enn kostnaden for å etablere en riktig regnskapsmessig behandling av leieavtaler for virksomhetene.

Regnskapsmessig behandling etter NRS 14 og endringene i IFRS taler etter vårt skjønn også for å videreføre dagens skille mellom finansielle og operasjonelle leieavtaler. Vi mener at det på alle områder vil være viktig å følge med på utviklingen i internasjonale regnskapsstandarder og god regnskapsmessig i Norge.

Riksrevisjonen mener at flere statlige virksomheter må betraktes som store og komplekse virksomheter og at disse virksomhetenes regnskapsmessige behandling ikke kan sammenlignes med små og mellomstore virksomheter i privat sektor jf. innledende kommentar om forenklinger for alle statlige virksomheter.



**Høringsspørsmål 9:**  
**Forslag til forenklinger i SRS 17 Anleggsmidler**

**Har høringsinstansene synspunkter på endringsforslaget, eller andre merknader til SRS 17?**

**Grupper gjerne merknadene slik:**

**a. Valgfrihet for dekomponering av varige driftsmidler.**

Dekomponering av varige driftsmidler er gjort valgfri. Begrunnelsen for denne endringen fremgår ikke av notatet om forslag til endringer.

Et formål med SRS er å bidra med mer omfattende og standardisert informasjonsgrunnlag for styring i statlige virksomheter og et dekkende kostnadsbilde av virksomhetens aktiviteter. Riksrevisjonen mener derfor at alle vesentlige anleggsmidler fortsatt skal dekomponeres. I standarden nevnes at eksempler på anleggsmidler hvor dekomponering kan være relevant, er bygninger, skip, fly og infrastruktur. Informasjonen i regnskapsavleggelse med dekomponering gir et rettviseende bilde av avskrivningskostnader (og balanseførte verdier) for disse eiendeler. Informasjonen kan videre potensielt understøtte investeringsbudsjetteringen og styring av vedlikehold/etterslep.

Riksrevisjonen anbefaler at DFØ understøtter den regnskapsmessige håndtering av dette område med veiledning.

**b. Valgfrihet for balanseføring av egeninnsats ved utvikling av programvare.**

Riksrevisjonen mener at utgiftene til egen utvikling av programvare som hovedregel bør balanseføres tilsvarende som om den samme jobben ble utført av en ekstern leverandør. Reelt sett er det ikke forskjell på den utførte aktivitet og dermed kostnaden, og regnskapsføringen bør derfor være ensartet. Dette vil videre sikre korrekt kostpris på eiendelen og korrekt kostnadsføring av avskrivninger i eiendelens levetid.

Argumentet for forenkling er:

1. at det ikke blir behov for å skille arbeidstimer med utvikling av programvare fra andre arbeidstimer
2. at det ikke er behov for å vurdere om balanseføring kan forsvares med utgangspunkt i forventede framtidige fordeler

Ad 1. Riksrevisjonen legger til grunn at virksomheter foretar løpende økonomistyring, blant annet av utviklingsprosjekter. Dette skal sikre at utviklingsbudsjetter ikke overskrides samt at ressursbruken løpende kan sammenholdes med den faglige fremdrift i prosjektet. Til dette formålet må virksomheten pålitelig kunne skille ut tidsforbruk per prosjekt.

Ad2. Innen prosjektet igangsettes, må det vurderes om programvaren vil gi fremtidige økonomiske fordeler eller økt tjenestepotensiale. Denne vurdering må i tillegg foretas som minimum ved avsluttet utvikling. Balanseføring inklusiv dokumentasjon av eiendelen og dens verdi kan bidra til å synliggjøre vurderinger (om balanseføring, nedskrivning) og ansvarliggjøring av forvaltningen.

### **c. Andre merknader.**

#### **Forskning og utvikling**

Regnskapsføring av forskning og utvikling er forslått forenklet. Det er foreslått at alle utgifter til forskning og utvikling - av praktiske årsaker og forsiktighetshensyn - skal kostnadsføres, både utgifter til kjøp fra andre ved forskning og utvikling i egen regi og utgifter til bruk av egne ansatte.

Riksrevisjonen mener at beste estimat bør være hovedregel for regnskapsføringen. Virksomheten som utfører forskning og utvikling, bør derfor løpende vurdere i hvilken grad prosjektet oppfyller kriteriene for balanseføring av eiendeler, dvs. sannsynligheten for fremtidige økonomiske fordeler mv.

#### **Tidspunkt for balanseføring av immaterielle eiendeler**

Vi tolker SRS 17 slik at balanseføring (jf. pkt. 9) først skal skje når eiendelen er tatt i bruk, da det står i SRS 17 punkt 9 at immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans, som virksomheten **benytter** for oppfyllelse av samfunnsoppdraget, i tilvirkning eller salg av varer og tjenester (...). Det er ikke et kriterium i sammenliknbare regelverk at eiendelen er i bruk.

Prinsipielt mener vi at balanseføring (dvs. overførsel fra anlegg under utførelse til ferdiggjort anlegg) av egenutviklede immaterielle eiendeler bør skje når eiendelen eksisterer, uansett om den er tatt i bruk, dvs. når f.eks. programvaren er klar til bruk. Dermed vil eiendelen rettvise inngå i virksomhetens balanse. Alternativt anbefaler vi at kriteriene for tidspunktet for balanseføring tydeliggjøres i standarden.

#### **Grense for aktivering av anskaffelser**

DFØ har fått innspill om forhøyelse av grensen for aktivering av anleggsmidler, fordi grensen ikke har vært justert i 10 år og ikke synes å reflektere den generelle prisstigning. DFØ foreslår at beløpsgrensen ikke justeres, fordi DFØ vurderer at det er hensiktsmessig at grensen i standarden er lik grensen i BØS pkt. 5.3.7.

Riksrevisjonen stiller seg positivt til en forhøyelse av beløpsgrensen for aktivering, fordi beløpsgrensen ikke har vært endret lenge på tross av generelle prisstigninger. I tillegg vil en høyere grense medføre at virksomhetene i mindre grad skal bruke ressurser på regnskapsmessig håndtering og aktivering av mindre anskaffelser.

#### **Høringsspørsmål 10:**

##### **Forslag til forenklinger i SRS 19 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler**

*Har høringsinstansene synspunkter på endringsforslaget, eller andre merknader til SRS 19?*

Riksrevisjonen er positiv til punkt 42 i standarden som forklarer forskjellen mellom opprydning og fjerningsutgifter.

Riksrevisjonen mener at utfordringen ved begge metodene er å anslå kostnadene som vil oppstå for å rydde opp eller fjerne et driftsmiddel.

#### **Høringsspørsmål 11:**

##### **Forslag til forenklinger i SRS 25 Ytelser til ansatte**

*Har høringsinstansene synspunkter på endringsforslaget, eller andre merknader til SRS 25?*

Riksrevisjonen er enig i endringene i standarden.

I punkt 34 under overskriften *noteopplysninger*, er vi enig i at balanseført lønn og sosiale kostnader knyttet til egenutviklede anleggsmidler skal spesifiseres i en egen linje i noten til regnskapet. Videre mener Riksrevisjonen at utgifter til egenutviklede programvarer skal balanseføres, jf. spørsmål 9 b.

#### *Andre merknader*

Riksrevisjonen mener at standarden bør stille tydelige krav til noteopplysninger om ytelser til ledende ansatte, herunder f.eks. styrehonorarer.

#### **Høringsspørsmål 12:**

#### **Forslag til endring i standard kontoplan; spesifisering av kjøp av konsulenttjenester innenfor kontogruppe 67 Kjøp av fremmede tjenester**

*Har høringsinstansene synspunkt på endringsforslaget, eller supplerende merknader til dette?*

- a. *Fremtrer definisjonen av konsulenttjenester og forslag til ny inndeling av kontogruppe 67 som hensiktsmessig?*

Riksrevisjonen er enig i at konsulentbruk er viktig informasjon som kan være av interesse for brukerne av regnskapet. Derfor er det relevant å gi mulighet for å spesifisere disse kostnader.

Det primære formålet med å endre kontoplanen på dette området er synliggjøring av omfanget av kjøp av konsulenttjenester. Denne informasjonen er imidlertid like viktig for brukerne av regnskapene for de nettobudsjetterte som de bruttobudsjetterte virksomhetene. Nettobudsjetterte virksomheter rapporterer også til statsregnskap.no for å vise regnskapstallene for virksomheter slik at det kan være lettere å sammenligne virksomheter på tvers. Men for de nettobudsjetterte virksomhetene vil aktiverte konsulentkostnader kunne «skjule» seg på balansekontoer.

Riksrevisjonen anbefaler derfor at DFØ vurderer hvordan konsulentbruken for de nettobudsjetterte kan synliggjøres i statsregnskap.no, herunder aktiverte konsulentkostnader.

- b. *Fremtrer 1. januar 2019 som et egnet ikrafttredelsestidspunkt?*

DFØ må sikre at virksomhetene får tilstrekkelig tid til implementering av gjennomførte endringer av SRS-ene.

- c. *Andre merknader til forslaget?*

*Ingen bemerkninger.*

Etter fullmakt

Jens Arild Gunvaldsen  
revisjonsråd

*Brevet er ekspedert digitalt og har derfor ingen håndskreven signatur.*

