

**Til**  
Finansdepartementet

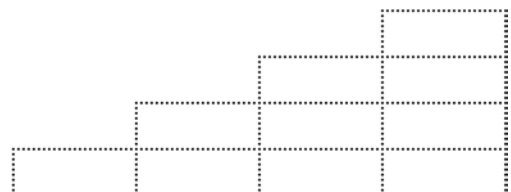
**VEDLEGG 1**

**Fra**  
Direktoratet for økonomistyring

## Forslag til forenklinger i de statlige regnskapsstandardene (SRS)

### Innhold

Innledning .....	2
Sammendrag av de viktigste forslagene til forenklinger i SRS .....	2
Oversikt over de statlige regnskapsstandardene (SRS).....	3
Innspill til forenklinger av SRS fra statlige virksomheter .....	3
DFØs vurderinger og forslag til endringer.....	4
Forslag til forenklinger i SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse.....	5
Forslag til forenklinger i SRS 2 Kontantstrømoppstilling .....	10
Forslag til forenklinger i SRS 3 Prinsippendring, estimatendring og korrigering av feil.....	10
Forslag til forenklinger i SRS 9 Transaksjonsbaserte inntekter.....	11
Forslag til forenklinger i SRS 10 Inntekt fra bevilgninger .....	13
Forslag til forenklinger i SRS 11 Anleggskontrakter.....	20
Forslag til forenklinger i SRS 12 Beholdning av varer og driftsmateriell .....	20
Forslag til forenklinger i SRS 13 Leieavtaler .....	21
Forslag til forenklinger i SRS 17 Anleggsmidler.....	22
Forslag til forenklinger i SRS 19 Usikre forpliktelse og betingede eiendeler.....	24
Forslag til forenklinger i SRS 25 Ytelser til ansatte .....	25



## Innledning

I tildelingsbrevet for 2017 har DFØ fått i oppgave å bistå Finansdepartementet i oppfølgingen av vedtatte tiltak etter Børmer-utvalgets utredning på området virksomhetsregnskap etter SRS. Det fremgår av tildelingsbrevet at:

*DFØ skal arbeide med tiltak med sikte på å øke nytten og redusere kostnadene ved bruk av SRS. Tiltakene kan rette seg inn mot arbeidsdeling, rutiner for løpende regnskapsføring og rapportering etter SRS innen DFØs økonomitjenesteområde. Tiltakene kan også omfatte forvaltningen av SRS i DFØ, herunder vurdere forenklinger av SRS, veiledninger og etablering av beste praksis/normert måte for løpende bokføring etter SRS.*

I dette notatet redegjør vi for våre forslag til forenklinger i de statlige regnskapsstandardene. Formålet med de foreslåtte endringene er å gjøre standardene enklere å forstå og regnskapsføring etter SRS mindre ressurskrevende. Forenklingen bidrar til færre krav til skjønnsmessige vurderinger og færre bokføringstransaksjoner. Vi har blant annet foreslått endringer i reglene for inntektsføring av bevilgninger, regnskapsføring av programvare, dekomponering av anleggsmidler og klassifisering av leieavtaler. I arbeidet med å forenkle standardene er behovet for enklere regler vurdert opp i mot hvilken regnskapsinformasjon som eventuelt går tapt ved å forenkle.

## Sammendrag av de viktigste forslagene til forenklinger i SRS

**SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse** foreslås endret slik at krav til å utarbeide og godkjenne åpningsbalansen fremgår samlet i en standard. I oppstillingsplanene samles statens finansiering av drift og investeringer i avsnittet for statens kapital. Ikke inntektsført bevilgning foreslås presentert på en egen regnskapslinje under avsnittet for Statens kapital. Det er satt inn overskrifter og regnskapslinjer for fordringer knyttet til innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten og eventuell gjeld knyttet til tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten. Disse overskriftene og regnskapslinjene kan slettes dersom virksomheten ikke har fordringer eller gjeld knyttet til innkrevingsvirksomhet og tilskuddsforvaltning.

**SRS 9 Transaksjonsbaserte inntekter** foreslås endret slik at det tydeligere fremgår hva som defineres som inntekt fra oppdrag og hvilke krav det er til å dokumentere tilhørende kostnader når virksomheten har både inntekt fra bevilgninger og inntekt fra oppdrag. Hvilken metode som skal benyttes for regnskapsføring av prosjektinntekter når det føres prosjektregnskap er skrevet inn i standarden.

**SRS 10 Inntekt fra bevilgninger** foreslås endret slik at bruttobudsjetterte virksomheter slipper å beregne hvor mye som maksimalt kan inntektsføres som bevilgning (tak for inntektsføring). Vi foreslår også at det ikke lenger skal stilles krav om å presentere en avsetning i balansen som viser hvordan virksomhetens anleggsmidler er finansiert. Det betyr at regnskapslinjen *Statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler* utgår (tidligere omtalt som forpliktelsesmodellen). Forenklingene medfører at resultat av periodens aktiviteter vil være null dersom transaksjonsbaserte inntekter og eventuelle inntekter fra tilskudd og overføringer til virksomheten, ikke overstiger påløpte kostnader.

Vi foreslår at det ikke lenger er krav om å presentere inntekter fra innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten, og utgifter til tilskuddsforvaltning og andre overføring fra staten etter kontantprinsippet.

**SRS 13 Leieavtaler** foreslås endret ved at det tas inn en forenklet metode for klassifisering av leieavtaler. Vi foreslår at alle leieavtaler kan klassifiseres som operasjonelle leieavtaler.

**SRS 17 Anleggsmidler** foreslås endret slik at det blir valgfritt å dekomponere fysiske anleggsmidler. Videre foreslår vi at det blir valgfritt å balanseføre utgifter ved bruk av egne ansatte til utvikling av programvare.

**SRS 19 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler** foreslås endret ved at standarden ikke setter krav til nåverdiberegninger ved regnskapsføring av utgifter til fjerning og opprydding.

**SRS 25 Ytelser til ansatte** foreslås endret på bakgrunn av ny særavtale om ferie for statsansatte som har virkning fra 1. januar 2018 til og med 31. desember 2020. Etter avtalen skal feriepenge utbetales i sluttoppgjøret. Dette medfører at det ikke er behov for å flytte feriepengeavsetningen fra avgivende virksomhet til mottakende virksomhet.

## Oversikt over de statlige regnskapsstandardene (SRS)

De statlige regnskapsstandardene består i dag av ett sett med 11 regnskapsstandarder.

- SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse
- SRS 2 Kontantstrømoppstilling
- SRS 3 Prinsippendring, estimatendring og korrigerende av feil
- SRS 9 Transaksjonsbaserte inntekter
- SRS 10 Inntekt fra bevilgninger
- SRS 11 Anleggskontrakter
- SRS 12 Beholdninger av varer og driftsmateriell
- SRS 13 Leieavtaler
- SRS 17 Anleggsmidler
- SRS 19 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler
- SRS 25 Ytelser til ansatte

Standardene tar utgangspunkt i Regnskapsloven (RL) og de norske regnskapsstandardene (NRS). Ved utarbeidelse av standardene er det også sett hen til de internasjonale regnskapsstandardene for offentlig sektor (IPSAS). Sistnevnte gjelder for regnskapsmessige forhold som er spesielle for staten og som ikke er aktuelle etter RL og NRS som for eksempel regnskapsføring av inntekt fra bevilgninger (SRS 10).

## Innspill til forenklinger av SRS fra statlige virksomheter

DFØs forslag til forenklinger tar utgangspunkt i spørsmål og innspill vi har mottatt gjennom vår forvaltning av SRS de siste årene. I tillegg henvendte vi oss våren 2017 til alle virksomheter som benyttet SRS per 31.12.2016, samt alle departement og oppfordret disse til å komme med tilbakemeldinger knyttet til bruk av SRS. Spørsmålene vi stilte virksomhetene var:

- *Hvilke erfaringer har virksomheten din med å føre regnskapet etter de statlige regnskapsstandardene? Vi ønsker å høre om både positive og negative erfaringer.*
- *Har du kommentarer eller konkrete forslag til endringer i noen av de elleve statlige regnskapsstandardene?*

- *Savner du flere kompetansetiltak på området? Hva slags type hjelpemidler tror du ville fungert best for din virksomhet (veiledningsmateriell, kurs, etc.)?*
- *Er det spesielle tema eller områder knyttet til SRS du savner veiledning til?*
- *Er det andre tiltak du mener kan redusere kostnadene og/eller øke nytteeffektene ved å føre regnskapet etter SRS?*

Vi har mottatt tilbakemeldinger og innspill til forenklinger fra totalt 29 virksomheter. Alle tilbakemeldinger er vurdert. De mest relevante tilbakemeldingene er kort oppsummert nedenfor.

Noen virksomheter ønsker en egen standard som inneholder forenklede regler for små virksomheter og viser til NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak. Flere virksomheter gir tilbakemelding om at standardene bør være mer normerende og/eller at DFØ bør utarbeide veiledningsmateriell som utfyller standardene med praktiske eksempler.

Flere virksomheter mener prinsippet om motsatt sammenstilling for inntektsføring av bevilgninger ikke er tydelig, og at inntektsføring av bevilgninger tar oppmerksomheten bort fra kostnadsdataene.

Landbruks- og matdepartementet (LMD) etterspør blant annet regulering av metode for regnskapsføring av prosjekter der virksomhetene må føre prosjektregnskap.

Arbeids- og sosialdepartementet (ASD) mener innkrevingsvirksomhet og overføringer til staten, samt tilskuddsforvaltning og overføringer fra staten bør føres og presenteres etter periodiseringsprinsippet i henhold til SRS, og ikke etter kontantprinsippet slik som regulert i SRS 10 og SRS 1 i dag.

Flere virksomheter mener opptjente feriepenger i forbindelse med at ansatte skifter stilling internt i staten bør føres over resultatregnskapet og ikke balansen slik det skal gjøres etter gjeldende SRS. Noen virksomheter mener beløpsgrensen på kr 30 000 for balanseføring av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler bør heves.

Når det gjelder presentasjon av virksomhetsregnskapet mener flere virksomheter at det er en utfordring å formidle betydningen av regnskapslinjen *Resultat av periodens aktiviteter* til regnskapsbrukerne.

Fra Kunnskapsdepartementet (KD) er det spilt inn at all finansiering ved bevilgning bør samles og presenteres i avsnittet for statens kapital i balanseoppstillingen. ASD har spilt inn at fordringer og gjeld knyttet til innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten, samt tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten bør presenteres i balanseoppstillingen.

Virksomhetenes tilbakemeldinger vedrørende opplæring og veiledning er ikke omtalt i dette notatet. Forslagene vi har mottatt er nyttige innspill som vil bli brukt i vårt videre arbeid med å oppdatere og utvikle veiledningsmateriell til SRS.

## **DFØs vurderinger og forslag til endringer**

Mottatte tilbakemeldinger og innspill er grundig vurdert av DFØ. Det er ikke benyttet ekstern referansegruppe ved denne oppdateringen. Ved behov for informasjon om hvordan virksomhetene teknisk innretter sin regnskapsføring har vi hørt nærmere med blant annet Statsbygg, Justervesenet, Petroleumstilsynet og Fiskeridirektoratet.

I tillegg til prinsipielle vurderinger har vi i arbeidet med å forenkle standardene lagt vekt på å beskrive prinsipper og formål med regnskapsreguleringen nærmere. I alle standardene er det innledningsvis tatt inn at formålet med de statlige regnskapsstandardene er å gi et grunnlag for å fremskaffe bedre oversikt over statens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld og forvaltningen av ressursene virksomheten disponerer. Regulering av regnskapsføring etter SRS er harmonisert med regler i RL og NRS der dette er aktuelt. Eksempelvis foreslår vi at nedskrivningsplikten for finansielle anleggsmidler gjøres ubetinget, og ikke betinget slik SRS 17 er i dag. Vi anser dette som forenklinger som gjør standardene lettere å benytte. Ansatte som er kjent med de norske regnskapsstandardene får også nyttiggjort sin regnskapskompetanse i større grad.

Forenklingene foreslås innarbeidet i den enkelte regnskapsstandard og er ikke samlet i en egen standard for små virksomheter. Begrunnelsen for dette er at de statlige regnskapsstandardene i utgangspunktet inneholder flere forenklinger sammenlignet med de norske regnskapsstandardene for «mellomstore» foretak, blant annet når det gjelder krav til å utarbeide noteopplysninger.

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

### **Endringer i standarden**

- Navnet på standarden foreslås endret fra *Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse* til *Presentasjon av virksomhetsregnskapet*.
- I avsnittet for definisjoner er tidspunkt for resultatføring av utgifter knyttet til inntekt fra bevilgninger og inntekt fra tilskudd og overføringer til virksomheten tatt inn. Videre er begrepene statens kapital, gjennomstrømningsposter, virkelig verdi og gjenanskaffelsesverdi definert.
- Det er presisert at kongruensprinsippet er en del av grunnleggende regnskapsprinsipper i SRS.
- Begrepet *rettviseende bilde* er erstattet med *dekkende bilde*.
- Omtale av formål, utarbeidelse og godkjenning av åpningsbalanse er samlet og tatt inn i SRS 1.

### **Begrunnelse for de foreslåtte endringene**

#### **Endring av navn på standarden**

Navnet på standarden foreslås endret fra *Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse* til *Presentasjon av virksomhetsregnskapet*. Formålet er å tydeliggjøre at standarden omfatter mer enn kun oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse. SRS 1 omhandler både oppstillingsplaner, de grunnleggende regnskapsprinsippene som standardene bygger på og angir kvalitative egenskaper ved presentasjon av virksomhetsregnskapet.

#### **Grunnleggende regnskapsprinsipper i SRS**

Under omtale av grunnleggende regnskapsprinsipper i SRS 1 foreslår vi at kongruensprinsippet tas inn. Kongruensprinsippet innebærer at alle inntekter og kostnader skal resultatføres. Virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot

virksomhetskapskapital, avregninger eller statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler, avhengig av hvilken regnskapslinje prinsippendringen eller feilen påvirker.

Grunnen til at vi foreslår å ta inn kongruensprinsippet som en del av grunnleggende regnskapsprinsipper er at reguleringen i SRS 3 om prinsippendringer, estimatendringer og korrigerende av feil bygger på kongruensprinsippet. Endringen gjør at det blir bedre samsvar mellom grunnleggende regnskapsprinsipper og reguleringen av regnskapsføring i standardene.

Kongruensprinsippet innebærer at alle endringer i virksomhetens avregninger og virksomhetskapskapital i balansen skal føres over resultatregnskapet. Avregninger og virksomhetskapskapital som presenteres i balansen kan derfor forklares ved å summere resultat av periodens aktiviteter i resultatregnskapene år for år. Grunnen til at denne sammenhengen ikke er på plass for bruttobudsjetterte virksomheter er at disse virksomhetene ikke får tildelte bevilgninger innbetalt til bank, men har en trekkrettighet som nullstilles ved årets slutt. På grunn av denne innretningen presenteres årets bevegelser på konsernkontoene sammen med avregninger i balansen for disse virksomhetene. Bruttobudsjetterte virksomheter forklarer denne sammenhengen i note til regnskapet der endringene i konsernkonto inngår som en del av avstemmingen. Nettobudsjetterte virksomheter får netto bevilgning innbetalt til bank og her vil periodens bevegelser i avregninger og virksomhetskapskapital i balansen forklares med årets resultat.

Gjennom forvaltningen av SRS har vi tidligere mottatt en henvendelse fra Riksrevisjonen knyttet til forutsetningen om fortsatt drift. Spørsmålet de stilte var om vi etter SRS anser forutsetningen om fortsatt drift som grunnleggende for riktigheten av virksomhetsregnskapet, eller om det vil være irrelevant om virksomheten skal avvikles eller fortsette sin drift. I forbindelse med forenklinger knyttet til SRS 1 har vi vurdert om forutsetningen om fortsatt drift bør inn som en del av grunnleggende regnskapsprinsipper.

SRS tar utgangspunkt i RL og NRS, men er tilpasset statlige virksomheters rammebetingelser. Forutsetningen om fortsatt drift er i dag ikke omtalt i SRS 1 og det er ikke stilt krav om at ledelsen skal foreta en konkret vurdering av virksomhetens evne til fortsatt drift. Vi legger til grunn at virksomhetsregnskapet etter SRS er avlagt basert på en forutsetning om fortsatt drift, selv om ledelsen i virksomheten ikke er pålagt å gi en eksplisitt bekreftelse av at forutsetningen om fortsatt drift er tilstede. Årsaken til at det ikke stilles krav om en eksplisitt bekreftelse av at forutsetningen om fortsatt drift er til stede er at bevilgninger normalt stilles til disposisjon for virksomhetene for kalenderåret og at staten i ytterste konsekvens er ansvarlig for å dekke virksomhetens (forvaltningsorganets) forpliktelser. Følgelig er forutsetningen om fortsatt drift til stede i de aller fleste tilfeller.

Ved sammenslåing av statlige virksomheter følger den regnskapsmessige behandlingen et kontinuitetsprinsipp og forutsetningen om fortsatt drift er normalt ivaretatt. Etter vår vurdering er det bare i tilfeller der det er besluttet at en statlig virksomhet skal avvikles (endelig nedleggelse med realisering av eiendeler og forpliktelser), eventuelt at større deler av virksomheten avvikles, at problemstillingen vedrørende fortsatt drift får direkte betydning for utarbeidelse av virksomhetsregnskapet. I slike tilfeller må det opplyses om dette i tilknytning til årsregnskapet, jf. Finansdepartementets rundskriv R-115 Utarbeidelse og avleggelse av statlige virksomheters årsregnskap punkt 4.3 Ledelseskommentarer. Virksomhetsleder skal gi en vurdering av vesentlige forhold ved årsregnskapet og en bekreftelse av at regnskapet gir et dekkende bilde.

På bakgrunn av ovennevnte, der vi særlig vektlegger konsekvensene av at bevilgninger normalt stilles til disposisjon for virksomhetene for det enkelte kalenderår og at staten i ytterste konsekvens

er ansvarlig for å dekke virksomhetens (forvaltningsorganets) forpliktelser, mener vi det ikke er behov for å omtale forutsetningen om fortsatt drift under grunnleggende prinsipper i SRS 1.

Begrepet rettviseende bilde er erstattet med dekkende bilde i SRS 1. I punkt 6 i dagens standard som omtaler rettviseende bilde, fremgår det at i de svært sjeldne tilfellene der virksomhetens ledelse kommer til at regnskapet ikke gir et rettviseende bilde ved å følge en bestemmelse i en statlig regnskapsstandard, kan bestemmelsen fravikes. Virksomheten skal gi en nærmere vurdering av hvorfor bestemmelsen er fraveket.

Vi har vurdert om det er hensiktsmessig at begrepene rettviseende bilde og dekkende bilde som begge benyttes for regulering av regnskap i staten gis ulikt innhold. Fordi dette krever mer av regnskapsbruker og kan fremstå som uklart foreslår vi at begrepene harmoniseres ved at vi i SRS legger til grunn samme begrep og forståelse som dekkende bilde i bestemmelser om økonomistyring i staten punkt 3.4.1 Generelt om årsregnskap. I rundskriv R-115 Utarbeidelse og avleggelse av statlige virksomheters årsregnskap punkt 4.1, fremgår det at kravet om å gi et dekkende bilde innebærer at det kan være nødvendig å gi tilleggsinformasjon utover det som følger av bestemmelsene slik at all relevant informasjon om virksomhetens disponible bevilgninger og regnskapsførte utgifter, inntekter, eiendeler og gjeld fremgår av årsregnskapet. Tilleggsinformasjonen kan gis ved at den innarbeides i resultat- og balanseoppstillingen, som noter til regnskapet og/eller ved omtale i ledelseskomentarene. Forslaget innebærer at det etter SRS ikke vil være tillatt å fravike standardene ved å henvise til omtalen av rettviseende bilde og begrunne avviket med at dette gir en mer korrekt presentasjon av regnskapet. Det skal i stedet gis tilleggsopplysninger i ledelseskomentarene eller note til regnskapet som opplyser om de særlige forholdene.

### ***Utarbeidelse og godkjenning av åpningsbalanse***

Omtale av åpningsbalanse etter SRS ligger i dag i SRS 17 Anleggsmidler. Avslutningsvis i standarden reguleres utarbeidelse og krav til at åpningsbalansen skal godkjennes av overordnet departement. Vi ser at det er behov for å samle omtalen av åpningsbalanse og verdsettelse av alle eiendeler og gjeld i en standard, og foreslår at dette omtales i SRS 1 Presentasjon av virksomhetsregnskapet.

SRS 1 omhandler både grunnleggende prinsipper i SRS og hvordan virksomhetsregnskapet skal stilles opp og presenteres. Formålet med åpningsbalansen er å gi et dekkende bilde av virksomhetens eiendeler, forpliktelser og gjeld og eventuell virksomhetskapital, og å danne et grunnlag for fremtidig måling av kostnader knyttet til utførelsen av samfunnsoppdraget. Åpningsbalansen skal presenteres etter oppstillingsplan for balansen, jf. vedlegg 2 til SRS 1.

Vi foreslår at det fremkommer tydelig i SRS 1 at både omløpsmidler og anleggsmidler skal verdsettes til gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi i åpningsbalansen. For nærmere omtale av anleggsmidler foreslår vi at standarden viser til SRS 17 Anleggsmidler som har et vedlegg som omtaler verdsettelse av ulike typer anleggsmidler i åpningsbalansen.

Vedrørende godkjenning av åpningsbalansen foreslår vi at overordnet departementet fortsatt skal godkjenne denne. Ved forvaltningen av SRS har vi fått spørsmål fra flere departement om hva det innebærer at departementet skal godkjenne åpningsbalansen. Spørsmålet de stiller er knyttet til hva de skal kontrollere og om det er behov for en eventuell uttalelse fra ekstern revisor for å kunne godkjenne åpningsbalansen.

Vi foreslår at det tydeligere fremgår av SRS 1 hvem som er ansvarlig for å utarbeide åpningsbalansen og hva det innebærer at overordnet departement skal godkjenne denne. Når det gjelder avleggelse av åpningsbalansen er det virksomhetsleder som avlegger denne ved å signere åpningsbalansen. Dersom virksomheten har eget styre er det opp til overordnet departement å avklare om hele eller deler av styret (styrets leder) skal signere åpningsbalansen.

Vi foreslår at departementets godkjenning av åpningsbalansen innebærer at de påser at det foreligger en åpningsbalanse etter oppstillingsplan for balansen i SRS 1 og et dokumentasjonsnotat som redegjør for hvilke prinsipper og hvilke vurderinger som er lagt til grunn ved utarbeidelsen av åpningsbalansen. Dette til forskjell fra dagens SRS 17 der det i punkt 66 og 67 fremgår at departementet skal foreta en vurdering av om åpningsbalansen er fullstendig og at eiendeler og gjeld er verdsatt realistisk. Vi anser dette som en hensiktsmessig forenkling og tydeliggjøring. Dette vil gjøre det enklere for departementene å godkjenne åpningsbalansen og redusere departementenes eventuelle behov for ekstern bistand. Vi foreslår at åpningsbalansen skal godkjennes av overordnet departement i form av en godkjenningserklæring eller annet egnet dokument.

Vi foreslår ingen endring av siste frist for når godkjent åpningsbalanse må foreligge. Fristen i dag er at godkjent åpningsbalanse skal foreligge senest ved avleggelse av årsregnskapet for det første året virksomheten utarbeider virksomhetsregnskap etter SRS, det vil si 15. mars påfølgende år. Vi mener de statlige regnskapsstandardene bør inneholde en siste frist for departementets godkjenning og at det er hensiktsmessig at fristen er den samme som fristen for avleggelse av årsregnskap.

## **Endringer i vedlegg 1 Oppstillingsplan for resultatregnskap og vedlegg 2 Oppstillingsplan for balansen:**

- I avsnittet for tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten i resultatregnskapet er regnskapslinjen *Utbetalinger av tilskudd til andre* endret til *Tilskudd til andre*.
- Det er presisert i standarden at dersom virksomheten ikke har innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten eller tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten, kan overskriftene slettes ved presentasjon av virksomhetsregnskapet.
- I avsnittet for omløpsmidler i balansen er det opprettet en ny overskrift *Fordringer vedrørende innkrevingsvirksomhet og andre overføringer* (del B, punkt IV). Endringen er en følge av at det ikke lenger er krav om å presentere innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten etter kontantprinsippet. Det er presisert i standarden at dersom virksomheten ikke har fordringer vedrørende innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten kan overskriften slettes ved presentasjon av virksomhetsregnskapet.
- I avsnittet for statens kapital del C, punkt III er overskriften endret fra *Statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler* til *Utsatt inntektsføring av bevilgning (nettobudsjetterte)*. Her presenteres regnskapslinjen *Statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler*, og foreslått ny regnskapslinje *Ikke inntektsført bevilgning*.
- I avsnittet for gjeld del D, punkt III er teksten på regnskapslinjen *Ikke inntektsført bevilgning, tilskudd og overføringer (nettobudsjetterte)* endret til *Ikke inntektsført tilskudd og overføringer (nettobudsjetterte)*.
- I avsnittet for gjeld er det opprettet en ny overskrift *Gjeld vedrørende tilskuddsforvaltning og andre overføringer* (del D, punkt IV). Endringen er en følge av at det ikke lenger er krav om å presentere tilskuddsforvaltning og andre overføringer til staten etter kontantprinsippet. Det er presisert i standarden at dersom virksomheten ikke har gjeld vedrørende



tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten kan overskriften slettes ved presentasjon av virksomhetsregnskapet.

## Begrunnelse for de foreslåtte endringene

### *Innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten og tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten, vedlegg 1 og 2 til SRS 1*

I balansen foreslår vi å opprette ny overskrift for henholdsvis fordringer vedrørende innkrevingsvirksomhet og andre overføringer, og gjeld vedrørende tilskuddsforvaltning og andre overføringer. Endringen er en følge av at vi foreslår at det ikke lenger er et krav å presentere innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten, og tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten etter kontantprinsippet. Se nærmere omtale under forslag til forenklinger i SRS 10 Inntekt fra bevilgninger og underoverskriften prinsipp for regnskapsføring og presentasjon av innkrevingsvirksomhet og overføringer til staten, og prinsipp for regnskapsføring og presentasjon av tilskuddsforvaltning og overføringer fra staten.

Vi har fått tilbakemeldinger om at det ikke oppleves som hensiktsmessig å presentere mange overskrifter i oppstillingsplanene som det ikke er knyttet beløp til. Som en forenkling i SRS 1 og oppstilling av virksomhetsregnskapet foreslår vi derfor at virksomhetene kan slette overskriftene knyttet til innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten og tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten dersom virksomheten ikke har denne type aktiviteter. Dette gjelder både i resultatregnskapet og balanseoppstillingen.

### *Utsatt inntektsføring av bevilgning (nettobudsjetterte)*

Vi foreslår at avsnitt C Statens kapital, punkt III i balanseoppstillingen endrer navn fra Statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler til Utsatt inntektsføring av bevilgning (nettobudsjetterte). Begrunnelsen for dette er at vi i SRS 10 foreslår at nettobudsjetterte virksomheter viser all finansiering ved bevilgning samlet i ett avsnitt under statens kapital. Se nærmere omtale under forslag til forenklinger i SRS 10 under overskriften Regnskapsføring av inntekt fra bevilgninger for nettobudsjetterte virksomheter. Som en konsekvens av dette endres navnet på regnskapslinjen ikke inntektsført bevilgning, tilskudd og overføringer (nettobudsjetterte) til Ikke inntektsført tilskudd og overføringer (nettobudsjetterte) under avsnitt D Gjeld, punkt III Kortsiktig gjeld.

Nettobudsjetterte virksomheter presenterer i gjeldende utgave av standardene ikke inntektsført bevilgning på samme regnskapslinje som ikke inntektsførte tilskudd og overføringer. Vi har fått innspill fra Kunnskapsdepartementet (KD) om at ikke inntektsført bevilgning bør presenteres under avsnittet statens kapital og ikke som kortsiktig gjeld slik som i dag. KD begrunner sine innspill med at deres styringskonsept er basert på at midler fra bevilgning holdes adskilt fra midler generert fra bidrags- og oppdragsaktiviteter.

Ved vurdering av om ikke inntektsført bevilgning bør klassifiseres som kortsiktig gjeld eller statens kapital kan det gis gode argumenter for begge løsninger. KD viser til at en endring vil gi bedre informasjon til bruk i styringen. Vi er enige i at det er hensiktsmessig å samle statens finansiering av virksomhetens drift og investeringer i et eget avsnitt i balanseoppstillingen. Vi foreslår derfor at ikke inntektsført bevilgning flyttes til avsnittet Statens kapital.

## Forslag til forenklinger i SRS 2 Kontantstrømoppstilling

- Begrepet *rettviseende bilde* er erstattet med *dekkende bilde*.
- Det er presisert at standarden ikke stiller krav til at det for statlige fond skal utarbeides kontantstrømoppstilling.

### Begrunnelse for den foreslåtte endringen

Som for SRS 1 foreslår vi at begrepet rettviseende bilde erstattes med dekkende bilde. Formålet er å harmonisere begrepsbruken i SRS med begrepsbruken i bestemmelser om økonomistyring i staten, se nærmere omtale under SRS 1 og avsnittet Grunnleggende regnskapsprinsipper i SRS.

Vi foreslår også at det presiseres at standarden ikke stiller krav til at det for statlige fond skal utarbeides kontantstrømoppstilling. Standarden praktiseres i dag slik at både nettobudsjetterte virksomheter og forvaltere av statlige fond skal utarbeide kontantstrømoppstilling selv om standarden i dag kun omtaler nettobudsjetterte virksomheter i punktet om målsetning med standarden.

Grunnen til at nettobudsjetterte virksomheter skal utarbeide en kontantstrømoppstilling som del av et fullstendig virksomhetsregnskap etter SRS, er at nettobudsjetterte virksomheter ikke rapporterer inntekter og utgifter etter kontantprinsippet til statsregnskapet i månedlig S-rapport. Regnskapsbruker får derfor ikke informasjon om virksomhetens brutto kontantstrømmer for inntekter og utgifter knyttet til drift og investeringer gjennom statsregnskapet.

Nettobudsjetterte virksomheter sender en månedlig likvidrapport til statsregnskapet som viser periodens beholdning på konsernkontoene i Norges Bank. Fra 2018 skal nettobudsjetterte virksomheter rapportere periodiserte tall til statsregnskapet (P-rapport). Så langt vi kjenner til har likevel regnskapsbrukerne og Finansdepartementet behov for informasjon om kontantstrømmer fordelt på inntekter og utgifter for nettobudsjetterte virksomheter. Vi foreslår derfor at nettobudsjetterte virksomheter fortsatt skal utarbeide kontantstrømoppstilling.

Forvaltere av statlige fond sender heller ikke S-rapport til statsregnskapet som viser periodens utgifter og inntekter etter kontantprinsippet for fondet. Fondsregnskapene er ofte enkle og inneholder relativt få transaksjoner, og i mange tilfeller vil kostnadene knyttet til å utarbeide kontantstrømoppstilling være større enn nytten for regnskapsbruker. Vi foreslår derfor at det ikke stilles krav om at det for statlige fond skal utarbeides kontantstrømoppstilling fordi bevegelsen i bankbeholdningen vil gi tilstrekkelig informasjon.

## Forslag til forenklinger i SRS 3 Prinsippendring, estimatendring og korrigerende av feil

- Det er presisert at standarden regulerer hvordan korrigerende av feil i tidligere års virksomhetsregnskap skal føres i virksomhetsregnskapet for den etterfølgende perioden når feilen oppdages. Standarden omtaler ikke situasjoner der ledelsen ønsker å tilbakekalle et tidligere avlagt virksomhetsregnskap og erstatte dette med et nytt virksomhetsregnskap.

### Begrunnelse for de foreslåtte endringene

På bakgrunn av spørsmål fra flere virksomheter er innholdet i standarden gjort lettere tilgjengelig ved at er det skrevet tydeligere i SRS 3 at standarden gjelder korrigerende av feil i tidligere års virksomhetsregnskap. Feil i tidligere års virksomhetsregnskap skal korrigeres i

virksomhetsregnskapet for den etterfølgende perioden når feilen oppdages. Videre er det presisert at standarden ikke regulerer situasjoner der ledelsen ønsker å tilbakekalle et tidligere avlagt virksomhetsregnskap og erstatte dette med et nytt virksomhetsregnskap.

## Forslag til forenklinger i SRS 9 Transaksjonsbaserte inntekter

- Det er presisert i standarden at resultat fra inntekt fra gebyr skal regnskapsføres som avregning med statskassen (bruttobudsjetterte)<sup>1</sup> eller avregning bevilgningsfinansiert virksomhet (nettobudsjetterte).
- Det er tatt inn i standarden at inntekter og kostnader knyttet til prosjekter der det føres prosjektregnskap skal regnskapsføres etter metode for løpende avregning. Dersom inntekter og kostnader i et prosjekt kan estimeres på en pålitelig måte kan prosjektregnskapet føres etter metode for løpende avregning med fortjeneste. Det skal gjøres en tapsvurdering av prosjektene ved hver regnskapsrapportering. Utgangspunktet er at vurderingsenheten er det enkelte prosjekt. Prosjekter som består av flere delprosjekter som utgjør en naturlig helhet, kan vurderes samlet regnskapsmessig. Det skal avsettes for forventet tap.
- Regler for regnskapsføring av inntekt fra oppdrag er utdypet.
  - Inntekter knyttet til aktiviteter som er finansiert ved tilskudd og/eller bevilgning defineres ikke som inntekt fra oppdrag.
  - Når virksomheten har inntekt fra oppdrag er det krav til å dokumentere tilhørende kostnader.
  - Nettobudsjetterte virksomheter skal regnskapsføre resultat fra inntekt fra oppdrag som virksomhetskaper. Bruttobudsjetterte virksomheter skal regnskapsføre resultat fra inntekt fra oppdrag som avregning med statskassen (bruttobudsjetterte) med mindre virksomheten har fullmakt til å tjene opp virksomhetskaper.

### *Begrunnelse for de foreslåtte endringene*

#### *Regnskapsføring av inntekter og kostnader knyttet til prosjekter der det føres prosjektregnskap*

LMD har spilt inn at SRS bør regulerer krav til metode for regnskapsføring av inntekter og kostnader knyttet til prosjekter der det føres prosjektregnskap. DFØ har gjort en vurdering av hvilken metode som bør benyttes ved regnskapsføring av inntekter og kostnader knyttet til prosjekter der det føres prosjektregnskap. Formålet er å finne en metode som er enkel å praktisere og som gir best mulig sammenstilling av inntekter og kostnader i regnskapsperioden.

Metode for løpende avregning innebærer at prosjektets inntekter og kostnader, føres i resultatregnskapet i takt med fremdriften i prosjektene. Metode for fullført kontrakt innebærer at prosjektets inntekter og kostnader føres i balansen og avregnes over resultatet når prosjektet avsluttes.

DFØ mener at metode for fullført kontrakt gir et dårlig bilde av periodens opptjente inntekter og påløpte kostnader når prosjektet går over flere år. Metode for fullført kontrakt er følgelig ikke hensiktsmessig i et regnskap etter SRS, selv om det er noe enklere å regnskapsføre prosjekter etter denne metoden. Det er ingen virksomheter som har kommet med innspill om at fullført kontrakts metode bør være en tillatt metode etter SRS.

<sup>1</sup> Forvaltningsbedriftene følger reglene i SRS for bruttobudsjetterte virksomheter, der ikke annet er omtalt spesifikt.

Metode for løpende avregning krever at virksomheten har et system for og kompetanse til å vurdere fullføringsgraden i det enkelte prosjekt. I SRS 9 foreslår vi at inntekter og kostnader knyttet til prosjekter der det føres prosjektregnskap skal regnskapsføres etter metode for løpende avregning. Dersom inntekter og kostnader i et prosjekt kan estimeres på en pålitelig måte kan prosjektregnskapet føres etter metode for løpende avregning med fortjeneste. Etter SRS 9 kan virksomheten alltid velge å benytte metode for løpende avregning uten fortjeneste. Hensikten er at regnskapsføringen og vurderingene skal være enklest mulig uten at relevant regnskapsinformasjon går tapt. Metode for løpende avregning uten fortjeneste er i tråd med metoden som virksomheter under KD benytter i dag.

I tråd med forsiktighetsprinsippet foreslår vi at det skal gjøres en tapsvurdering av prosjektene ved hver regnskapsrapportering. Utgangspunktet er at vurderingsenheten er det enkelte prosjekt. Prosjekter som består av flere delprosjekter som utgjør en naturlig helhet kan vurderes samlet. Det skal avsettes for forventet tap.

### **Inntekt fra oppdrag**

Ved forvaltningen av SRS mottar vi jevnlig spørsmål knyttet til hva som defineres som inntekt fra oppdrag. Blant annet har Landbruks- og matdepartementet (LMD) stilt spørsmål ved om det er krav til regnskapsmessig skille mellom kostnader knyttet til aktiviteter finansiert med inntekt fra oppdrag og aktiviteter finansiert ved inntekt fra bevilgninger og tilskudd og overføringer til virksomheten. Det er også stilt spørsmål knyttet til disponering av resultat fra inntekt fra oppdrag.

I SRS 9 fremgår det at nettobudsjetterte virksomheter kan ha inntekt fra oppdrag som kjennetegnes ved at det er gjennomført en transaksjon der risiko og kontroll over leveransen (en vare eller tjeneste) er overført fra en part til en annen. Det foreligger som hovedregel en avtale mellom partene der pris, leveringstidspunkt, kvantum og kvalitet på det som skal leveres er avtalt. Definisjonen er knyttet til nettobudsjetterte virksomheter, men også bruttobudsjetterte virksomheter kan ha inntekt fra oppdrag. Dette foreslås nå skrevet tydeligere i SRS 9.

Noen forskningsinstitusjoner har gitt tilbakemelding om at det er en utfordring å definere hva som er inntekt fra oppdrag fordi de har såkalte samfinansierte prosjekter. Dette beskrives som prosjekter som er finansiert med både eksterne inntekter og inntekt fra bevilgninger. For tydeligere å kunne skille mellom de ulike inntektstypene foreslår vi at standarden klargjør at inntekter knyttet til aktiviteter som helt eller delvis er finansiert ved tilskudd og/eller bevilgning ikke kan defineres som inntekt fra oppdrag.

Virksomheter som er finansiert med både inntekt fra bevilgninger og inntekt fra oppdrag må etablere et regnskapsmessig skille mellom kostnader knyttet til aktiviteter finansiert med bevilgning og aktiviteter finansiert med inntekt fra oppdrag. Formålet er å sikre at det er en reell kostnadsdeling mellom aktivitetene slik at ikke inntekt fra bevilgninger benyttes til å finansiere aktiviteter som genererer inntekt fra oppdrag. Det følger av bevilgningsreglementets § 5 at utgiftsbevilgninger ikke kan brukes til andre formål enn forutsatt av Stortinget. Virksomheter som har inntekt fra oppdrag må altså kunne dokumentere hvilke kostnader som er knyttet til (skal sammenstilles med) inntekt fra oppdrag. Dette er nå skrevet tydeligere i SRS 9.

Videre foreslår vi at det fremgår av SRS 9 at nettobudsjetterte virksomheter må disponere resultat fra oppdrag til/fra virksomhetskapskapital. Begrunnelsen for dette er at statlige virksomheter må kunne dokumentere at inntekt fra bevilgninger ikke benyttes til å finansiere oppdragsvirksomhet. Bruttobudsjetterte virksomheter skal fortsatt avregne et resultat fra oppdrag som avregning med

statskassen (bruttobudsjetterte) med mindre virksomheten har fullmakt til å tjene opp virksomhetskapskapital.

## Forslag til forenklinger i SRS 10 Inntekt fra bevilgninger

- Navnet på standarden er endret fra *Inntekt fra bevilgninger* til *Inntekt fra bevilgninger, tilskudd og overføringer til virksomheten, samt overføringer til og fra staten*. Avsnittet om definisjoner er samlet og utvidet med blant annet metode for løpende avregning.
- Regler for inntektsføring av bevilgning for bruttobudsjetterte virksomheter er endret. For bruttobudsjetterte virksomheter beregnes etter dette, inntekt fra bevilgninger som differansen mellom periodens kostnader og opptjente transaksjonsbaserte inntekter og eventuelle inntekter fra tilskudd og overføringer til virksomheten. En konsekvens av dette er at resultat av periodens aktiviteter blir null. Dersom opptjente transaksjonsbaserte inntekter og eventuelle inntekter fra tilskudd og overføringer til virksomheten overstiger periodens påløpte kostnader, skal det ikke resultatføres inntekt fra bevilgning og det vil fremkomme et positivt resultat av periodens aktiviteter. Inntektsføringen av bevilgning for bruttobudsjetterte virksomheter er ikke begrenset oppad til et maksimalt beløp det enkelte inntektsår. Bruttobudsjetterte virksomheter skal ikke spesifisere bevilgning benyttet til investeringer i balansen.
- Regler for inntektsføring av bevilgning for nettobudsjetterte virksomheter ved årsslutt er presisert. Nettobudsjetterte virksomheter skal ikke inntektsføre bevilgning knyttet til aktiviteter som ikke er utført per 31.12. i regnskapsåret.
- For prosjekter der det føres prosjektrengskap og aktiviteten er finansiert med bevilgning og tilskudd og overføringer til virksomheten, er det tatt inn at prosjektrengskap som hovedregel skal regnskapsføres etter metode for løpende avregning uten fortjeneste.
- Dersom inntekter og kostnader i et prosjekt kan estimeres på en pålitelig måte kan prosjektrengskapet føres etter metode for løpende avregning med fortjeneste.
- Det skal gjøres en tapsvurdering av prosjektene ved hver regnskapsrapportering. Utgangspunktet er at vurderingsenheten er det enkelte prosjekt. Prosjekter som består av flere delprosjekter som utgjør en naturlig helhet, kan vurderes samlet regnskapsmessig. Det skal avsettes for forventet tap.
- Prinsipp for presentasjon av innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten er endret slik at inntekter fra innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten ikke lenger må presenteres etter kontantprinsippet i virksomhetsregnskapet etter SRS. Dette medfører at virksomheten kan velge å presentere bokførte fordringer og gjeld knyttet til innkrevingsvirksomhet i balansen, og at det ikke er nødvendig å tilbakeføre (nullstille) bokførte krav som ikke er innbetalt ved presentasjon av virksomhetsregnskapet etter SRS.
- Prinsipp for presentasjon av tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten er endret slik at utgifter til tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten ikke lenger må presenteres etter kontantprinsippet i virksomhetsregnskapet etter SRS. Dette medfører at virksomheten kan velge å presentere bokført gjeld og eventuelle fordringer knyttet til tilskuddsforvaltning i balansen, og at det ikke er nødvendig å tilbakeføre (nullstille) bokførte tilskudd som ikke er utbetalt ved presentasjon av virksomhetsregnskapet etter SRS.

### Begrunnelse for de foreslåtte endringene

#### *Endring av navn på standarden*

Navnet på standarden er endret fra *Inntekt fra bevilgninger* til *Inntekt fra bevilgninger, tilskudd og overføringer til virksomheten, samt overføringer til og fra staten*. Hensikten er å tydeliggjøre

omfanget av hva som reguleres i standarden. Avsnittet om definisjoner er gjennomgått og utvidet med en definisjon av metode for løpende avregning.

Gjennom vår forvaltning av de statlige regnskapsstandardene mottar vi mange spørsmål knyttet til forståelsen av prinsippet om motsatt sammenstilling fra både bruttobudsjetterte og nettobudsjetterte virksomheter. Mange virksomheter og departement opplever den tekniske regnskapsføringen av inntekt fra bevilgninger som krevende og prinsippet om motsatt sammenstilling som vanskelig å praktisere.

Ved utarbeidelsen av SRS 10 er det sett hen til IPSAS 23 Revenue from Non-Exchange Transactions. Regnskapsføring av inntekt fra bevilgninger og regnskapsføring av innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten, og tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten, er ikke omhandlet i RL eller NRS. Ved oppdatering av standardene per august 2015 var prinsipper for regnskapsføring av inntekt fra bevilgninger også grundig diskutert. Vår erfaring er at utfordringene knyttet til regnskapsføring av inntekt fra bevilgninger må ses i sammenheng med det faktum at bevilgningene tildeles etter kontantprinsippet. Slik reglene er i dag innebærer dette at vi i resultatoppstillingen sammenstiller periodens kostnader etter periodiseringsprinsippet med årets tildelte bevilgninger etter kontantprinsippet. En annen utfordring er at de statlige rammebetingelsene er ulike for bruttobudsjetterte og nettobudsjetterte virksomheter.

#### ***Regnskapsføring av inntekt fra bevilgninger for nettobudsjetterte virksomheter***

Nettobudsjetterte virksomheter får netto bevilgning på 50-post innbetalt til virksomhetens bankkonto, og kan overføre ubrukt bevilgning til neste år. Virksomhetene disponerer et eventuelt positivt resultat og har ansvar for å dekke et eventuelt negativt resultat. Etter SRS kan nettobudsjetterte virksomheter aldri inntektsføre mer det som er innbetalt fra departementer til virksomhetens bankkonto i henhold til tildelingsbrev.

Ved oppdatering av SRS 10 per august 2015 ble prinsippet om motsatt sammenstilling gjort gjeldene også ved årets slutt. Dette innebærer at virksomhetene ikke lenger uten nærmere vurderinger, skal inntektsføre hele årets tildeling ved årsslutt. I etterkant av endringene har det vært behov for å tydeliggjøre prinsippet om motsatt sammenstilling for nettobudsjetterte virksomheter. I møter med blant annet Kunnskapsdepartementet (KD) er det avklart at prinsippet om motsatt sammenstilling innebærer at nettobudsjetterte virksomheter ikke skal inntektsføre bevilgning knyttet til aktiviteter som ikke er utført per 31.12 i regnskapsåret. Ikke inntektsført bevilgning foreslås presentert på en egen regnskapslinje under avsnittet for Statens kapital, jf. omtalt under forslag til forenklinger i SRS 1. Nettobudsjetterte virksomheter trenger ikke nødvendigvis å legge til grunn at gjennomførte oppgaver gir et nullresultat. Dersom virksomheten kan sannsynliggjøre at alle oppgavene/aktivitetene som årets tildeling er ment å finansiere er utført, kan hele bevilgningen inntektsføres ved årets slutt.

Formålet med prinsippet om motsatt sammenstilling er å henføre inntekten til den perioden hvor aktivitetene gjennomføres og kostnadene påløper, slik at resultat av periodens aktiviteter ikke svinger fra år til år på grunn av at inntekt fra bevilgninger er bevilget etter kontantprinsippet.

#### ***Regnskapsføring av inntekt fra bevilgninger for bruttobudsjetterte virksomheter***

Bruttobudsjetterte virksomheter tildeles bevilgninger brutto på utgifts- og inntektskapitler etter kontantprinsippet. Netto bevilgning blir ikke innbetalt til virksomhetens bankkonto, men virksomhetene har en trekkrettighet i Norges Bank som avregnes med statskassen og nullstilles ved

årets slutt. Bruttobudsjetterte virksomheter kan av departementet få overført ubenyttet bevilgning til neste år.

Slik SRS 10 er i dag er maksimal inntektsføring for bruttobudsjetterte virksomheter begrenset til årets utgiftsbevilgninger inklusive overføringer fra foregående år, fratrukket eventuelle tilhørende inntektsbevilgninger. Siden bevilgningene er tildelt etter kontantprinsippet og det settes et tak for hvor mye som kan inntektsføres det enkelte år, presenterer noen virksomheter et negativt resultat knyttet til periodens aktiviteter. Virksomhetene opplever at det er en utfordring å formidle innholdet i dette resultatet til ledere og brukere av virksomhetsregnskapet.

Ved oppdatering av SRS 10 Inntekt fra bevilgninger har vi vurdert hvordan SRS 10 kan forenkles for bruttobudsjetterte virksomheter. Vi har vurdert tre alternativer som er omtalt nærmere nedenfor og har valgt å foreslå endringer i SRS 10 etter alternativ IA nedenfor.

- *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*

### **Alternativ IA – inntektsføring uten tak og uten spesifisering av bevilgning benyttet til investeringer**

Alternativ IA innebærer fortsatt inntektsføring av bevilgninger for bruttobudsjetterte virksomheter, men slik at inntektsføringen ikke er begrenset oppad til samlet tildeling fratrukket tilhørende inntektsbevilgning etter kontantprinsippet det enkelte inntektsår. Inntekt fra bevilgninger skal etter dette forslaget beregnes som differansen mellom periodens kostnader og opptjente transaksjonsbaserte inntekter og eventuelle inntekter fra tilskudd og overføringer til virksomheten. En konsekvens av dette er at resultat av periodens aktiviteter blir null. Dersom opptjente transaksjonsbaserte inntekter og eventuelle inntekter fra tilskudd og overføringer til virksomheten overstiger periodens påløpte kostnader, skal det ikke resultatføres inntekt fra bevilgning og det vil fremkomme et positivt resultat av periodens aktiviteter. Virksomheten skal ikke spesifisere bevilgning benyttet til investeringer. Det betyr at virksomheten ikke viser regnskapslinjen Statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler i balansen (tidligere omtalt som forpliktelsesmodellen).

Fordelene med alternativ IA er at bokføring av inntekt fra bevilgninger blir betydelig enklere enn den er i dag for bruttobudsjetterte virksomheter ved at de slipper å beregne hvor mye som maksimalt kan inntektsføres som bevilgning (tak for inntektsføring). Videre unngår de mange bokføringstransaksjoner knyttet til bevilgning benyttet til investeringer. Resultat av periodens aktiviteter vil være null gitt at ikke de transaksjonsbaserte inntektene eller eventuelle inntekter fra tilskudd og overføringer til virksomheten overstiger påløpte kostnader. Virksomhetene vil ikke komme i en situasjon der de viser et negativt resultat av periodens aktiviteter i resultatoppstillingen.

Formålet med inntektsføringen etter alternativ IA er å vise hvor store deler av kostnadene som må finansieres ved bevilgning dersom alle påløpte kostnader i perioden skal dekkes. Inntektsføring etter alternativ IA kan gjøres på sentralt koststed på tidspunkt for regnskapsrapportering. Noe som i praksis representerer en betydelig forenkling. I dette alternativet legges det til grunn at inntektsføring av bevilgninger i seg selv ikke har en stor styringsverdi. Formålet med SRS er blant annet å fremskaffe kostnadsdata til bruk i økonomistyringen.

Det har også utviklet seg en bokføringspraksis der inntekt fra bevilgninger registreres på kapittel og post i regnskapssystemet selv om det ikke er krav om dette i SRS 10. Dette gjør det enda vanskeligere å beregne maksimal tillatt inntektsføring av bevilgning da «taket» må beregnes ut i fra flere kapittel og postkombinasjoner, selv om SRS 10 ikke stiller krav om dette. Denne praksisen skyldes antakelig at virksomhetene forsøker å benytte regnskapet etter SRS til bevilgningskontroll. Denne praksisen kompliserer regnskapsføringen uten at det gir særlig nytteeffekt.

Vi mener at pålitelig og sikker bevilgningskontroll må gjøres med utgangspunkt i de regnskapsdataene som rapporteres til statsregnskapet i henhold til kontantprinsippet. Selv om enkelte virksomheter tildeler kostnadsrammer på avdeling og seksjon i den interne styringen, må det gjøres en kontroll på overordnet nivå med utgangspunkt i det som er rapportert til statsregnskapet.

Et annet argument for å oppheve taket for inntektsføring av bevilgning er at samlet tildeling fremgår av virksomhetens bevilgningsoppstilling som er en obligatorisk del av det avlagte årsregnskapet også for virksomheter som benytter SRS fra og med regnskapsår 2014. Det betyr at selv om kravet om å vise samlet tildeling i note til det periodiserte virksomhetsregnskapet oppheves, vil denne informasjonen fortsatt fremgå av bevilgningsoppstillingen i det avlagte årsregnskapet.

I alternativ IA legger vi også til grunn at det ikke er behov for at det presenteres en avsetning i balansen som viser hvordan virksomhetens anleggsmidler er finansiert. Det betyr at regnskapslinjen *Statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler* utgår. Finansieringen av anleggsmidlene presenteres fortsatt under overskriften statens kapital som en del av regnskapslinjen *Avregnet med statskassen (bruttobudsjetterte)*, se tabell 1. Denne endringen vil være en betydelig forenkling i praktisk regnskapsføring. Etter vår vurdering mister vi ikke vesentlig informasjon. Det fremgår fortsatt at staten finansierer anleggsmidlene.

Et argument for å utsette inntektsføring av bevilgning knyttet til finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler var tidligere at bruttobudsjetterte virksomheter ikke skulle vise et negativt resultat som følge av kostnadsførte avskrivninger. Hvis taket for maksimal inntektsføring av bevilgning oppheves som i alternativ IA vil ikke denne uønskede effekten oppstå.

Ulempene med alternativ IA er at det kan argumenteres med at inntektsføring av bevilgning ikke speiler en reell transaksjon, men kun er en residual som viser hvordan kostnadene er eller vil bli finansiert.

### **Alternativ IB – inntektsføring uten tak, men med spesifisering av bevilgning benyttet til investeringer**

Alternativ IB er likt alternativ IA med unntak av at i IB viser virksomheten hvor mye av bevilgningen som over tid er benyttet til å finansiere investeringer i immaterielle eiendeler og varige driftsmidler på en egen regnskapslinje i balansen, se tabell 1 nedenfor. I resultatoppstillingen vil det ikke være noen forskjell mellom alternativ IA og IB.



	Note	Alternativ IA		Alternativ IB	
		31.12.2019	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2018
STATENS KAPITAL OG GJELD					
C. Statens kapital					
I Virksomhetskaper					
Opptjent virksomhetskaper	9				
Sum virksomhetskaper		0	0	0	0
II Avregninger					
Avregnet med statskassen (bruttobudsjetterte)	7	45 601 951	49 526 020	-1 323 622	1 431 862
Sum avregninger		45 601 951	49 526 020	-1 323 622	1 431 862
III Statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler					
Statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler	3,4	0	0	46 925 573	48 094 158
Sum statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler				46 925 573	48 094 158
Sum statens kapital		45 601 951	49 526 020	45 601 951	49 526 020

Tabell 1 Sammenligning av balanseoppstilling for alternativ IA og IB

Av tabell 1 ser vi at i alternativ IA er finansieringen av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler presentert på regnskapslinjen *Avregnet med statskassen (bruttobudsjetterte)* sammen med øvrige avregninger, og ikke på egen regnskapslinje slik som i alternativ IB. Vi foreslår å legge alternativ IA til grunn fordi dette alternativet vil være en stor forenkling i den løpende regnskapsføringen. Det vil gi reduserte kostnader i form av betydelig færre bokføringstransaksjoner. Etter vår vurdering mister vi ikke vesentlig regnskapsinformasjon. Det fremgår fortsatt at staten finansierer virksomhetens anleggsmidler.

### Alternativ II – ingen inntektsføring av inntekt fra bevilgninger

Ingen inntektsføring av bevilgning for bruttobudsjetterte virksomheter er klart den enkleste tilnærmingen. Fordelen med alternativ II er at bruttobudsjetterte virksomheter unngår mange bokføringstransaksjoner ved løpende bokføring og at det er enklere å utarbeide og presentere virksomhetsregnskapet. Virksomhetsregnskapet vil bestå av færre regnskapslinjer og det er behov for færre opplysninger i noter til regnskapet. Det vil heller ikke være behov for noen beregning av hva som maksimalt kan inntektsføres som bevilgning.

Ulempen med alternativ II er at det kan argumenteres for at regnskapet er mindre informativt knyttet til hvordan driften er finansiert. Regnskapet vil være et kostnadsregnskap der det er underforstått at netto kostnader knyttet til periodens aktiviteter i resultatoppstillingen er finansiert ved inntekt fra bevilgninger, se tabell 2 nedenfor.

	Note	Alternativ II		Alternativ IA	
		31.12.2019	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2018
<b>Driftsinntekter</b>					
Inntekt fra bevilgninger	1	0	0	32 938 508	27 961 562
Inntekt fra tilskudd og overføringer	1				
Inntekt fra gebyrer	1	44 916 360	47 940 769	44 916 360	47 940 769
Salgs- og leieinntekter	1	13 375 400	10 008 794	13 375 400	10 008 794
Andre driftsinntekter	1				
<b>Sum driftsinntekter</b>		<b>58 291 760</b>	<b>57 949 563</b>	<b>91 230 268</b>	<b>85 911 125</b>
<b>Driftskostnader</b>					
Varekostnader					
Lønnskostnader	2	45 045 270	41 608 974	45 045 270	41 608 974
Avskrivninger på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler	3,4	6 046 694	5 765 395	6 046 694	5 765 395
Nedskrivninger av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler	3,4	32 667	0	32 667	0
Andre driftskostnader	5	40 105 637	38 536 757	40 105 637	38 536 757
<b>Sum driftskostnader</b>		<b>91 230 268</b>	<b>85 911 125</b>	<b>91 230 268</b>	<b>85 911 125</b>
<b>Driftsresultat</b>		<b>-32 938 508</b>	<b>-27 961 562</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Finansinntekter og finanskostnader</b>					
<b>Sum finansinntekter og finanskostnader</b>		<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Resultat av periodens aktiviteter</b>		<b>-32 938 508</b>	<b>-27 961 562</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Tabell 2 Sammenligning av resultatoppstilling for alternativ II og alternativ IA

Av tabell 2 ser vi at resultat av periodens aktiviteter viser netto kostnader i alternativ II. I alternativ IA fremgår det hvor store deler av kostnadene som må finansieres ved bevilgning dersom alle påløpte kostnader i perioden skal dekkes. Balanseoppstillingene for alternativ II og IA vil være like.

### Alternativ III – ingen endring, inntektsføring med tak som i gjeldende standard

Alternativ III innebærer at inntektsføring av bevilgning videreføres uendret, men at innholdet i prinsippet forklares nærmere i veiledningsmateriell. Slik praksisen er i dag synes den største utfordringen å være at mange virksomheter ved beregning av maksimalt beløp for inntektsføring av bevilgning vender oppmerksomheten bort fra kostnadene og mot bevilgningskontroll. Det må veiledes i at inntektsføring av bevilgninger kan gjøres på sentralt koststed på tidspunkt for regnskapsrapportering, og at inntektsføring av bevilgninger ikke har en stor styringsverdi. Videre må det være klart at et resultat av periodes aktiviteter i resultatoppstillingen ikke er det samme som et mer/-mindre forbruk målt mot tildelte bevilgninger, eller et underskudd/overskudd etter regnskapsloven.

### Prosjekter der det føres prosjektregnskap og aktiviteten er finansiert med bevilgning og tilskudd og overføringer til virksomheten

Vi foreslår at metode for løpende avregning uten fortjeneste legges til grunn som hovedregel ved regnskapsføring av inntekter og kostnader knyttet til prosjekter der det føres prosjektregnskap og aktivitetene er finansiert med bevilgning og tilskudd og overføringer til virksomheten. Metode for løpende avregning uten fortjeneste betyr at det ikke resultatføres fortjeneste løpende i prosjektperioden. En eventuell fortjeneste resultatføres når prosjektet er avsluttet. Formålet er at regnskapsføringen og vurderingene skal være enklest mulig uten at relevant regnskapsinformasjon går tapt. Se også omtale av metode for løpende avregning i forslag til forenklinger i SRS 9 Transaksjonsbaserte inntekter.

### ***Prinsipp for regnskapsføring og presentasjon av innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten***

Med innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten menes midler som virksomheten krever inn på vegne av statskassen. Innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten kjennetegnes ved at de som hovedregel skal rapporteres til statsregnskapet som inntekt på post 50 til 89 (i S-rapport). Etter dagens SRS 10 presenteres innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten etter kontantprinsippet, og vises som resultatnøytrale gjennomstrømningsposter i et eget avsnitt i resultatoppstillingen. Fordringer og eventuell gjeld knyttet til innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten presenteres ikke i balanseoppstillingen.

Arbeids- og sosialdepartementet (ASD) viser blant annet til innspill fra Petroleumsstilsynet og påpeker at det ikke alltid er et tydelig skille mellom innkrevingsvirksomhet på vegne av staten og innkreving knyttet til en virksomhets tjenesteproduksjon. DFØ mener det er mest hensiktsmessig å fortsatt definere innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten i SRS ved å se hen til hvordan dette er bevilget og budsjettet på kapittel og post.

Vi har tidligere fått tilbakemelding om at det oppleves som uklart at innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten skal presenteres etter kontantprinsippet i virksomhetsregnskap etter SRS. Vi foreslår at det ikke lenger er krav om å presentere innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten etter kontantprinsippet i virksomhetsregnskapet etter SRS. Dette medfører at virksomheten kan velge å presentere bokførte fordringer og gjeld knyttet til innkrevingsvirksomhet i balansen, og at det ikke er nødvendig å tilbakeføre (nullstille) bokførte krav som ikke er innbetalt ved presentasjon av virksomhetsregnskapet etter SRS.

Det skal fremgå av noteopplysninger hvilke regnskapsprinsipper som er benyttet ved presentasjon av innkrevingsvirksomhet i tillegg til en nærmere spesifisering av bokførte fordringer og gjeld knyttet til innkrevingsvirksomhet.

Forslaget vil redusere antall bokføringstransaksjoner knyttet til regnskapsføring av innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten sammenlignet med i dag, og bidra til bedre oversikt over fordringer og gjeld knyttet til denne type inntekt og overføringer til staten. Inntekter fra innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten skal som tidligere bokføres i henhold til bestemmelser om økonomistyring i staten, og rapporteres etter kontantprinsippet i S-rapport til statsregnskapet.

### ***Prinsipp for regnskapsføring og presentasjon av tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten***

Med tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten menes midler som virksomheten får til disposisjon for utdeling til andre. Begrepet omfatter tilskudd, stønader og andre overføringer og kjennetegnes ved at de som hovedregel rapporteres til statsregnskapet som utgift på post 50 til 89 (i S-rapport). Etter dagens SRS 10 presenteres tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten etter kontantprinsippet og vises som resultatnøytrale gjennomstrømningsposter i et eget avsnitt i resultatoppstillingen. Gjeld og eventuelle fordringer knyttet til tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten presenteres ikke i balanseoppstillingen.

DFØ mener det er mest hensiktsmessig i SRS å fortsatt definere tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten, ved å se hen til hvordan dette er bevilget og budsjettet på kapittel og post. Det er mange og ulike ordninger for tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten slik at det ikke alltid vil være like enkelt å legge transaksjons- og sammenstillingsprinsippet i SRS til grunn.

Vi foreslår at det ikke lenger er krav om å presentere tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten etter kontantprinsippet i virksomhetsregnskapet etter SRS. Dette medfører at virksomheten kan velge å presentere bokført gjeld og eventuelle fordringer knyttet til tilskuddsforvaltning i balansen, og at det ikke er nødvendig å tilbakeføre (nullstille) bokførte tilskudd som ikke er utbetalt ved presentasjon av virksomhetsregnskapet etter SRS.

Det skal fremgå av noteopplysninger hvilke regnskapsprinsipper som er benyttet ved presentasjon av tilskuddsforvaltning i tillegg til en nærmere spesifisering av bokført gjeld og fordringer knyttet til tilskuddsforvaltning.

Forslaget vil redusere antall bokføringstransaksjoner knyttet til tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten sammenlignet med regnskapsføring i dag, og bidra til bedre oversikt over gjeld og eventuelle fordringer knyttet til denne type utgifter. Utgifter til tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten skal som tidligere bokføres i henhold til bestemmelser om økonomistyring i staten, og rapporteres etter kontantprinsippet i S-rapport til statsregnskapet.

## **Forslag til forenklinger i SRS 11 Anleggskontrakter**

For SRS 11 Anleggskontrakter foreslår vi at definisjoner og prinsipper for klassifisering og regnskapsføring av anleggskontrakter videreføres uendret fra tidligere utgave av standarden. SRS 11 er en omfattende standard ment for virksomheter som produserer varer eller tjenester med sikte på at produktet skal selges til andre. Standarden som helhet er derfor ikke relevant for så mange statlige virksomheter.

## **Forslag til forenklinger i SRS 12 Beholdning av varer og driftsmateriell**

- Omtale av beholdning av driftsmateriell er beskrevet tydeligere i avsnitt 4 om definisjoner. Videre er omtalen av eiendeler som holdes av strategiske grunner i samme punkt slettet.
- Det er presisert at beholdninger av driftsmateriell måles til anskaffelseskost og ikke er gjenstand for nedskrivning.

### **Begrunnelse for de foreslåtte endringene**

SRS 12 omhandler både beholdninger av varer og driftsmateriell. Dette er en forskjell fra NRS 1 som regulerer regnskapsføring av varer.

Vi foreslår at omtalen av «eiendeler som holdes av strategiske grunner» slettes i punkt 4. Ut fra henvendelser vi får ser vi at denne utdypingen ikke er entydig. Vi mener det er tilstrekkelig å skille mellom beholdninger av varer for salg og beholdninger av driftsmateriell som inngår i virksomhetens offentlige tjenesteyting.

Det har ikke tidligere fremgått tydelig av SRS 12 hvordan verdien av beholdninger av driftsmateriell skal måles, det vil si om beholdning av driftsmateriell skal være gjenstand for nedskrivning. Siden driftsmateriell ikke er eiendeler for salg, men eiendeler som forbrukes internt i virksomheten som en del av den offentlige tjenesteytingen, er det ikke relevant å måle verdien av beholdningen av driftsmateriell mot en netto realisasjonsverdi slik vi gjør for beholdning av varer (laveste verdis prinsipp). Vi foreslår derfor at standarden endres slik at det blir tydeligere at beholdninger av driftsmateriell måles til anskaffelseskost og at det ikke er krav om å vurdere nedskrivning.

Det kan være tilfeller der virksomheten både har beholdninger av varer og beholdning av driftsmateriell og det ikke er mulig å skille disse beholdningene fra hverandre. Dette kan for eksempel være relevant for Folkehelseinstituttet som har beholdning av vaksiner der noe selges og andre deler deles gratis ut til mottakere (driftsmateriell). I slike tilfeller foreslår vi at beholdning av driftsmateriell vurderes som varer og nedskrives sammen med varebeholdningen.

I avsnittet om resultatføring av varekostnad og driftsmateriell punkt 23, fremgår det at beholdninger av varer og driftsmateriell skal kostnadsføres i den perioden de forbrukes. Forbruk omfatter også varer og driftsmateriell som kastes/kasseres. Det er også presisert i standarden at beholdningstap (svinn) knyttet til varer og driftsmateriell skal kostnadsføres i samme periode som tapet avdekkes.

Under noteopplysninger er det skrevet tydeligere at det ikke er krav til å spesifisere beholdning av henholdsvis varer og driftsmateriell hver for seg i balansen. Beholdningen skal i note fordeles mellom råvarer, varer/driftsmateriell under tilvirkning, egentilvirkede varer/driftsmateriell, samt innkjøpte ferdige varer/driftsmateriell.

## **Forslag til forenklinger i SRS 13 Leieavtaler**

- Standarden foreslås forenklet ved at statlige virksomheter kan velge å behandle alle leieavtaler som operasjonelle leieavtaler. Dette gjelder både for leietaker og utleier.
- Det er presisert at standard leiekontrakter under den statlige husleieordningen som forvaltes av Statsbygg og standard leiekontrakter med Forsvarsbygg for leietaker, skal klassifiseres som operasjonelle leieavtaler etter denne regnskapsstandarden.

### **Begrunnelse for de foreslåtte endringene**

Vi foreslår at standarden endres slik at statlige virksomheter kan velge å klassifisere alle leieavtaler som operasjonelle leieavtaler. Forenklingen gjelder for både leietaker og utleier. I standarden foreslås dette betegnet som forenklet metode for klassifisering av leieavtaler og innebærer langt enklere regnskapsføring for virksomhetene som har finansielle leieavtaler. Eksempelvis vil det for leietaker som kjøper en eiendel finansiert gjennom en leieavtale ikke være krav om å balanseføre den leide eiendelen og oppføre en tilhørende leieforpliktelse i balansen. I stedet for å avskrive eiendelen og renteberegne leieforpliktelsen oppført i balansen, kan leietaker se på dette som en tradisjonell leieavtale og vise en årlig leiekostnad i resultatregnskapet.

Den regnskapspliktige har fremdeles anledning til å skille mellom finansielle og operasjonelle leieavtaler, og behandle finansielle leieavtaler som et kjøp finansiert ved leieavtalen og utleie som et salg finansiert av utleier. Dette omtales som ordinær metode for klassifisering av leieavtaler i standarden. Det er imidlertid presisert at standard leiekontrakter under den statlige husleieordningen som forvaltes av Statsbygg og standard leiekontrakter med Forsvarsbygg for leietaker, skal klassifiseres som operasjonelle leieavtaler etter denne regnskapsstandarden.

Begrunnelsen for forslaget er innspill fra virksomheter som påpeker at skillet mellom finansielle og operasjonelle leieavtaler er vanskelig å forstå, og at den regnskapsmessige behandlingen av finansielle leieavtaler er krevende.

I IFRS 16 Leases, som gjelder for årsregnskap som begynner 1.1.2019 eller seinere, oppheves skillet mellom operasjonell og finansiell leie for leietaker slik at alle leieavtaler skal balanseføres. Det er gitt unntak for kortsiktige leieavtaler og underliggende eiendeler av lav verdi. Vi oppfatter at

den internasjonale utviklingen har sammenheng med det balanseorienterte rammeverket som ligger til grunn for standardsettingen. SRS bygger imidlertid på RL og NRS som igjen hovedsakelig er basert på et resultatorientert rammeverk. Slik situasjonen er nå mener vi det er mest hensiktsmessig å vektlegge forenkling av SRS 13 og avvete utviklingen i den internasjonale regnskapsstandarden for små og mellomstore foretak og god regnskapsskikk i Norge. Forslaget til forenkling av SRS 13 vil gjøre behandlingen av leieavtaler for statlige leietakere lik behandlingen som tillates for små leietakere i privat sektor, jf. NRS 8.

## Forslag til forenklinger i SRS 17 Anleggsmidler

- Det er gjort valgfritt å dekomponere anleggsmidler. Det er presisert at dekomponering kan gjøres for store anleggsmidler som består av flere komponenter med ulik utnyttbar levetid. Hver del av driftsmidlet, som har en anskaffelseskost som er vesentlig i forhold til den totale anskaffelseskosten for driftsmidlet, skal ved dekomponering balanseføres separat.
- Tekst med definisjonsinnhold er flyttet opp til avsnittet om definisjoner.
- Vurderingsenhet ved anskaffelse er den enkelte eiendel, men det er fremdeles åpnet for at flere eiendeler kan utgjøre en vurderingsenhet dersom det anskaffes flere og ensartede eiendeler og anskaffelseskost til sammen er betydelig.
- Utgifter til forskning og utvikling skal kostnadsføres.
- Eventuell betaling for service på programvare betalt samtidig med kjøp eller kjøp av bistand til utvikling av programvaren, skal skilles ut og kostnadsføres over avtaleperioden.
- Det er gjort valgfritt om utgifter til egne ansatte ved utvikling av programvare skal balanseføres eller kostnadsføres. Virksomheten må bruke samme regnskapsprinsipp for likeartede utviklingsprosjekter over tid.
- Utgifter til kjøp av konsesjoner, patenter, varemerker og lignende rettigheter skal balanseføres.
- Utgifter til utvikling av konsesjoner, patenter og lignende rettigheter skal kostnadsføres.
- For nasjonaleiendom eller kulturminner som benyttes som driftsmiddel i virksomheten, kostnadsføres en eventuell differanse mellom anskaffelseskost og balanseført verdi.
- Kjøp av kunstverk og museumsgjenstander skal balanseføres til anskaffelseskost.
- Nedskrivningsplikten for finansielle anleggsmidler er gjort ubetinget (nedskrivning skal gjøres dersom virkelig verdi er lavere enn balanseført verdi).
- Reguleringen av starttidspunktet for avskrivninger er gjort mer fleksibelt.
- All tekst om åpningsbalansen er flyttet til SRS 1.
- Notekravene er noe utvidet. Det er krav om å opplyse om avskrivningsplan for immaterielle eiendeler og varige driftsmidler. Det er krav om å opplyse om regnskapsprinsipp for regnskapsmessig behandling av egenutvikling av programvare.

### Begrunnelse for de foreslåtte endringene

Innholdet i standarden er gjort lettere tilgjengelig gjennom at omtale av begreper som er viktige for forståelsen av standarden, er flyttet opp til definisjonsavsnittet.

Reguleringen av dekomponering av varige driftsmidler er endret. Som en forenkling er det gjort valgfritt å dekomponere anleggsmidler.

Det er mottatt innspill fra en virksomhet der det påpekes at beløpsgrensen på kr 30 000 for vurdering av hva et betydelig anleggsmiddel er, ikke har vært justert på minst 10 år, og at den derfor ikke synes å reflektere den generelle prisstigning. Dersom grensen ble justert opp, ville dette

innebære at flere anskaffelser ville bli direkte utgiftsført, noe som av mange anses som enklere enn balanseføring med etterfølgende avskrivninger. Til sammenligning er grensen i den kommunale regnskapsstandarden om avgrensning mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet kr 100 000. Grensen i skatteretten er kr 15 000. Vi foreslår ikke noen justering av beløpsgrensen på kr 30 000 nå, fordi vi vurderer det som hensiktsmessig at grensen i standarden er lik grensen i bestemmelser om økonomistyring i staten punkt 5.3.7. Det følger av denne bestemmelsen at driftsmidler som enkeltvis har en anskaffelsesverdi over kr 30 000, skal registreres (den såkalte listeføringsbestemmelsen). For virksomheter som ikke benytter seg av adgangen til gruppevurdering, vil listeføringsbestemmelsen kunne oppfylles gjennom bruk av anleggsregisteret.

Fremstillingen av hva som utgjør en vurderingsenhet for anleggsmidler er endret, slik at sammenhengen med omtalen av gruppevurderinger blir enklere å forstå. Vurderingsenheten er den enkelte eiendel. Flere eiendeler utgjør en vurderingsenhet når det anskaffes flere og ensartede eiendeler.

Gruppevurdering betyr at eiendeler med utnyttbar levetid på 3 år eller mer og som har anskaffelseskost under kr 30 000, kan inngå i en gruppe i balansen når det anskaffes flere og ensartede eiendeler og verdien til sammen er betydelig. Som eksempel nevnes kontorinventar og datamaskiner (PCer, servere m.m.).

At vurderingsenheten er den enkelte eiendel kombinert med adgang til gruppevurdering er også del av kommunal regnskapsskikk, mens skatteretten har en hovedregel om at den enkelte eiendel er vurderingsenheten kombinert med plikt til gruppevurdering i visse tilfeller. Regnskapsregulering i privat sektor i Norge mangler standard om varige driftsmidler. IFRS og IPSAS regulerer i sine standarder om eiendom, anlegg og utstyr ikke hva som er vurderingsenheten for anleggsmidlene. Det innføres ikke noen plikt til gruppevurdering, men vi anbefaler som tidligere at kontorinventar og datamaskiner (PCer, servere m.m.) balanseføres som gruppe når kravene til balanseføring ellers er oppfylt.

Det er gjort tydelig hvordan avgang av varige driftsmidler skal behandles ved gruppevurdering. Dette har sammenheng med innspill fra en virksomhet knyttet til gruppevurderinger som viste at dagens regulering ikke var tydelig nok på hvor enkelt dette skal håndteres.

Reguleringen av regnskapsføring av forskning og utvikling er forenklet. Det er presisert at alle utgifter til forskning og utvikling skal kostnadsføres, både utgifter til kjøp fra andre ved forskning og utvikling i egen regi og utgifter til bruk av egne ansatte.

Det er tatt inn i standarden at eventuell betaling for service på programvare betalt samtidig med kjøp eller kjøp av bistand til utvikling av programvaren, skal skilles ut og kostnadsføres over avtaleperioden. Reguleringen er tatt inn i standarden som en følge av innspill fra en av virksomhetene som savnet regulering av problemstillingen. Dette er i tråd med sammenstillingsprinsippet og anses ikke som noen endring av hvordan statlige virksomheter skal håndtere slike betalinger.

Det er gjort valgfritt om utgifter til egne ansatte ved utvikling av programvare skal balanseføres eller kostnadsføres. Virksomheten må bruke samme regnskapsprinsipp for likeartede utviklingsprosjekter over tid. Valg av kostnadsføring er en forenkling, som både innebærer at det ikke blir behov for å skille arbeidstimer med utvikling av programvare fra andre arbeidstimer og at det ikke er behov for å vurdere om balanseføring kan forsvares med utgangspunkt i forventede framtidige fordeler. Ulempen med forenklingen vil være at det kan bli forskjell på hva som balanseføres med grunnlag i om en virksomhet kjøper programvare eller utvikler den selv, og at det

kan bli mindre sammenlignbarhet mellom statlige virksomheter som utvikler programvare selv. Endringen er en forenkling og har blant annet sammenheng med innspill fra en virksomhet som mener kostnadene er større enn nyttet knyttet til dette.

Utgifter til kjøp av konsesjoner, patenter, varemerker og lignende rettigheter skal balanseføres. Utgifter til utvikling av konsesjoner, patenter og lignende rettigheter skal kostnadsføres, enten disse oppstår ved kjøp fra andre eller bruk av egne ansatte. Sistnevnte anses som en forenkling.

Kjøp av nasjonaleiendom og kulturminner skal kostnadsføres. Dersom nasjonaleiendom eller kulturminner benyttes som driftsmiddel i virksomheten skal driftsmiddelet balanseføres. Det er presisert i standarden at en eventuell differanse mellom anskaffelseskost og balanseført verdi skal kostnadsføres.

Reguleringen av kjøp av kunstverk er endret fra at slike kjøp bør balanseføres til at de skal balanseføres. Tilsvarende regulering er tatt inn for museumsgjenstander. Bakgrunnen for sistnevnte var ønske fra en virksomhet om at også kjøp av museumsgjenstander skal reguleres.

Nedskrivningsplikten for finansielle anleggsmidler er gjort ubetinget, slik at nedskrivning skal gjøres dersom det konstateres at virkelig verdi er lavere enn balanseført verdi. Denne endringen anses både som en forenkling og bringer reguleringen i statlig sektor i overensstemmelse med praksis i privat sektor.

Reguleringen av starttidspunktet for avskrivninger er gjort mer fleksibelt. Dette innebærer at her kan virksomheten enten velge samme praksis som i privat sektor (fra det tidspunktet eiendelen er tatt i bruk) eller virksomheten kan velge å beregne avskrivninger fra den første hele måneden etter at anleggsmiddelet er tatt i bruk i virksomheten. Grunnen til at starttidspunkt er gjort mer fleksibelt er at enkelte oppfatter det som forenkling at avskrivninger på anskaffelser som er foretatt i løpet av året, beregnes fra den første hele måneden etter at anleggsmiddelet er tatt i bruk i virksomheten. Andre oppfatter det som forenkling at avskrivningene kan starte fra det tidspunktet eiendelen er tatt i bruk.

All tekst knyttet til åpningsbalansen er samlet og flyttet til SRS 1, slik at SRS 17 kun omhandler anskaffelse og bruk av anleggsmidler. Vedlegg 1 til SRS 17 inneholder som før en matrise for klassifisering, verdsettelse og avskrivninger som også omtaler verdsettelse i åpningsbalansen. SRS 1 viser til matrisen for nærmere informasjon om verdsettelse av anleggsmidler i åpningsbalansen.

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

- I avsnittet for utgifter til opprydding og fjerning er det forklart hva som er forskjellen på fjernings- og oppryddingsutgifter og hvilke to alternative metoder som kan benyttes for å estimere utgiftene. Metodene er likeverdige, og tidligere punkt 47 om anbefalt metode er slettet.

### **Begrunnelse for de foreslåtte endringene**

I avsnittet for utgifter til opprydding og fjerning foreslår vi å ta inn en kort beskrivelse av hva henholdsvis en oppryddingsplikt og en fjerningsplikt er, og som forklarer at det er det grunnleggende prinsippet om sammenstilling som medfører krav til regnskapsføring av forpliktelser knyttet til opprydding og fjerning.



Vi foreslår at standarden endres slik at regnskapsprodusentene fritt kan benytte to alternative metoder for å estimere utgiftene. Dette medfører at det ikke lenger er anbefalt å benytte en metode for beregning av kostnadene til opprydding og fjerning som innebærer beregning av nåverdi. Forslaget ses på som en betydelig forenkling siden metoden med nåverdiberegning er langt mer krevende enn en metode der avsetningen bygges opp ved gradvis resultatføring i takt med aktivitetene/utnyttbar levetid på driftsmidlene.

Det er også vurdert om forenklingsregelen for små foretak i NRS 8 burde innføres i SRS 19. Regelen innebærer at små foretak kan regnskapsføre utgifter til fjerning og opprydding i den perioden arbeidet med fjerningen eller oppryddingen utføres. Begrunnelsen for dette unntaket i NRS 8 er at nytten av å gjennomføre nøyaktige periodiseringer ikke vil stå i forhold til kostnadene. I de tilfeller det foreligger plikt til opprydding eller fjerning, vil dette kunne dreie seg om vesentlige beløp, der nytten av at regnskapet viser denne forpliktelsen etter vår vurdering vil kunne være stor. Vi oppfatter også at den generelle regelen i NRS 13 punkt 4.1 og dagens SRS 19 punkt 17, foreskriver unnlatt regnskapsføring i de situasjoner der oppgjøret av forpliktelsen ikke kan estimeres på en pålitelig måte. Regnskapslovutvalget har i NOU 2015:10 punkt 10.5.3 stilt spørsmål ved om unntaksregelen for små foretak i NRS 8 er direktivstridig, slik at det er en viss tvil rundt om unntaket vil bli videreført. På bakgrunn av forholdene omtalt overfor mener vi at forenklingsregelen som i dag gjelder for små foretak i privat sektor ikke bør tas inn i regnskapsreguleringen for statlige virksomheter.

## Forslag til forenklinger i SRS 25 Ytelser til ansatte

- Kompensasjon for reisetid er tatt inn i standarden som eksempel på variabel lønn under avsnittet for fast og variabel lønn.
- Tidligere punkt 13 vedrørende skifte av arbeidsgiver innad i staten er slettet.
- Endringer i regler for ventelønn etter ordningene i Statens personalhåndbok er oppdatert i punkt 26 om ventelønn.
- Avsnittet om rapportering av arbeidsgiveravgift til statsregnskapet er tatt ut av standarden.
- Punktene som tidligere omhandlet virksomheter som ikke betaler pensjonspremie er slettet. Fra 2017 betaler statlige virksomheter som hovedregel pensjonspremie til SPK.
- Under noteopplysninger er det presisert at balanseført lønn og sosiale kostnader til egenutvikling av anleggsmidler skal spesifiseres på egne linjer i note til regnskapet.

### Begrunnelse for de foreslåtte endringene

Det er vurdert hvorvidt regler knyttet til avsetning for fleksitid, overtid og reisetid bør forenkles ved at det for eksempel ikke er krav om å avsette for opptjent fleksitid. Lønn utgjør store deler av sum driftsutgifter i statlige virksomheter og avsetninger knyttet til lønn vil dermed som oftest være vesentlige beløp som bør være med etter SRS der hensikten er å få frem et dekkende kostnadsbilde av virksomhetens aktiviteter. Vi foreslår derfor ingen endringer knyttet til disse avsetningene.

Under omtale av fast og variabel lønn foreslår vi at kompensasjon for reisetid tas inn i standarden som eksempel på variabel lønn. Hensikten er at standarden er mest mulig utfyllende og konkret i sin omtale av eksempler på ytelser til ansatte.

Flere virksomheter har spilt inn at regnskapsføring av skyldige feriepenger når en ansatt bytter jobb innad i staten, bør føres over resultatregnskapet og ikke over balansen slik som i dag. Frem til 2017 har det ikke blitt regnet som opphør av arbeidsforhold når en ansatt i en statlig virksomhet fratrer

sin stilling for å gå over til en annen statlig virksomhet. Arbeidstakeren har tatt med seg sin rett til feriepenger og feriefritid til det nye arbeidsstedet og det har ikke vært foretatt noe økonomisk oppgjør mellom de statlige virksomhetene. Ved skifte av stilling innenfor staten har mottakende virksomhet økt sin feriepengeavsetning med det opptjente beløpet ved tiltredelsestidspunktet. Avgivende virksomhet har redusert sin avsetning tilsvarende. Både mottakende og avgivende virksomhet har ført motposten til endring i feriepengeavsetningene mot avregninger i balansen (ingen resultateffekt).

I 2017 er ny særavtale om ferie for statsansatte forenklet og harmonisert med ferielovens bestemmelser. Ny avtale har virkning fra 1. januar 2018 til og med 31. desember 2020. Etter avtalen skal feriepenger utbetales i sluttoppgjøret og ikke utbetales av ny statlig arbeidsgiver når statsansatte skifter arbeidsgiver innad i staten. Tidligere praksis om at feriedager overføres til ny arbeidsgiver opphører fra 31. desember 2017.

I forslag til endringer i SRS 25 er ny særavtale lagt til grunn i avsnittet om feriepenger. Ny særavtale medfører at regnskapsføring av feriepenger ved skifte av stilling innad i staten, kan forenkles i SRS 25. Når opptjente feriepenger utbetales i sluttoppgjøret er det ikke behov for å flytte feriepengeavsetningen fra avgivende virksomhet til mottakende virksomhet og punkter som omhandler gammel praksis er slettet. Regnskapsføring av opptjente feriepenger ved skifte av arbeidsgiver speiler etter endringen praksis i privat sektor.

Dersom endringene som følger av ny særavtale om ferie for statsansatte ikke blir en permanent ordning, foreslår vi at regnskapsføring av skyldige feriepenger når en ansatt bytter jobb innad i staten føres over resultatregnskapet.

Regler for ventelønn er endret fra 1. mars 2016 og ordningen utfases. Det er fra samme tidspunkt etablert en overgangsordning, slik at de som har rett på ventelønn og vartpenger når lovene endres, ikke vil bli omfattet av endringen. For disse vil dagens regelverk fortsatt gjelde og det er derfor fortsatt er behov for å omtale utgifter til ventelønn i SRS 25.

Avsnittet om rapportering av arbeidsgiveravgift til statsregnskapet er tatt ut av standarden fordi omtalen i hovedsak gjelder rapportering til statsregnskapet og ikke regnskapsføring etter SRS.

Regler knyttet til regnskapsføring av pensjonsordningen i staten er også endret i 2016 og 2017. De fleste statlige virksomhetene betaler nå pensjonspremie til staten og bokfører årets betalte pensjonspremie (arbeidsgivers andel) som kostnad i virksomhetsregnskapet. Vi foreslår derfor at tidligere punkter som omtaler virksomheter som ikke betaler pensjonspremie til SPK tas ut av standarden. Sammenlignet med RL og NRS er reglene i SRS forenklet ved at det ikke skal balanseføres netto pensjonsforpliktelse for ordninger til SPK.

I avsnittet for noteopplysninger er det skrevet tydelig at balanseført lønn og sosiale kostnader til egenutvikling av anleggsmidler skal spesifiseres på egne linjer i note til regnskapet. Hensikten er å beskrive krav til noteopplysninger mest mulig konkret. Det er også krav til å opplyse om antall årsverk i virksomheten i note til regnskapet. Vi har fått spørsmål om hvordan årsverk defineres i SRS. Siden definisjonen av årsverk ikke er entydig i staten, har vi valgt å ikke omtale dette nærmere i SRS 25 nå. Vi viser til definisjonen i veiledningen til årsrapport for statlige virksomheter.