

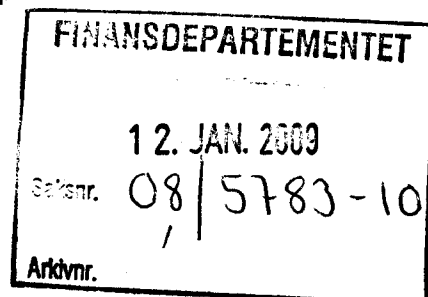
Vår saksbehandler  
Anny Beth Hagen

Vår dato  
2009-01-08  
Tidligere dato

Vår referanse  
2008/01708-002/FB/  
Tidligere referanse

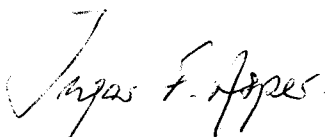
Til  
Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 OSLO

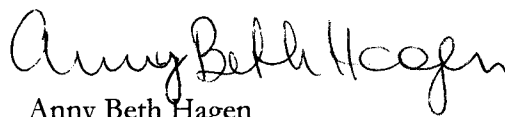
Kopi til  
Forsvarsdepartementet  
Postboks 8126 Dep  
0032 OSLO



## Forsvarsbyggs høringsuttalelse om utprøving av periodiserte virksomhetsregnskap i staten

Vedlagt følger Forsvarsbyggs uttalelse til Finansdepartementets høring om utprøving av periodiserte virksomhetsregnskap i staten.

  
Ingar Asper  
økonomidirektør

  
Anny Beth Hagen  
seniorrådgiver

## **FORSVARSBYGGs HØRINGSUTTALELSE OM UTPRØVING AV PERIODISERTE VIRKSOMHETSREGNSKAP I STATEN.**

**Dato 9. januar 2009**

Forsvarsbygg er en av de 10 virksomhetene som har vært med i prosjektet siden oppstart i 2004.

Forsvarsbygg har gjennomgått høringsspørsmålene, våre kommentarer beskrives i det følgende under hvert høringsspørsmål.

### **Beskrivelse av Forsvarsbyggs virksomhet:**

Forsvarsbygg er en profesjonell, offentlig eiendomsaktør, som bygger, drifter og selger eiendom for Forsvaret.

Forsvarsbygg er et forvaltningsorgan under Forsvarsdepartementet, har Forsvaret som største kunde. Forsvarsbygg har i tillegg kunder i andre markeder.

Forsvarsbygg har i alt seks forretningsområder:

Forsvarsbygg Utvikling leverer kostnadseffektive, fleksible og funksjonelle bygg og anlegg til Forsvaret gjennom helhetlig planlegging, utvikling og bygging. Årlig bygges det for vel 2 milliarder kroner.

Forsvarsbygg Utleie ivaretar alle oppgaver innenfor utleie, drift, vedlikehold og renhold av Forsvarets eiendommer. Årlige leieinntekter er ca 1,8 milliarder og utleid areal utgjør 3,8 millioner kvadratmeter. I tillegg leveres driftstjenester og tjenester tilknyttet utleievirksomheten for om lag 1 milliard kroner

Skifte Eiendom avhender eiendom som Forsvaret ikke lenger kan benytte. Ansvaret omfatter også miljøopprydding og tilrettelegging for ny sivil bruk. Inntektene blir ført tilbake til Forsvarsdepartementet. Skifte Eiendom tilbyr også rådgivning til andre offentlige eiendomsaktører som avhender eiendom.

Forsvarsbygg Futura er et unikt rådgivningsmiljø som leverer tjenester innen sikkerhet og sikring av bygg og anlegg, miljø, forskning og utvikling, juridiske tjenester, internasjonale operasjoner og beredskap.

Nasjonale Festningsverk forvalter og foredler de gamle norske festningene. Festningene skal vernes om, samtidig som de skal utvikles til attraktive arenaer til lokalbefolkning, turister, kunst og kultur. Visjonen er å skape nytt liv på historisk grunn.

Forsvarsbygg Fellestjenester leverer administrative støttetjenester internt i Forsvarsbygg.

Forsvarsbygg samlede inntekter utgjør årlig ca 4 milliarder. I tillegg kommer byggevirksomheten med vel 2 milliarder. Forsvarsbygg har en samlet balanse på 34 milliarder hvorav bygg, anlegg og øvrige anleggsmidler utgjør 32 milliarder.

Forsvarsdepartementet fastsetter årlig v/Iverksettingsbrev kontantkrav fra salg av eiendommer og fra kapitalelementet i husleien. Kontantkravet skal overføres Forsvarsdepartementet.

## **Kommentarer til de enkelte spørsmål**

### *1) Høringsspørsmål:*

*Fremtrer det som hensiktsmessig å etablere et felles sett med statlige regnskapsstandarder basert på periodiseringsprinsippet, for virksomheter som velger å føre sitt interne virksomhetsregnskap etter andre prinsipper enn kontantprinsippet, slik at regnskapsrapporteringen etter kontantprinsippet kan suppleres med regnskapsinformasjon etter periodiseringsprinsippet?*

Formålet med utprøvingen er å legge til rette for et økt informasjonsgrunnlag for styring, herunder effektivt ressursbruk, sammenlignbar informasjon og oversikt over statens eiendeler.

Staten er en betydelig aktør, og det er derfor naturlig at staten har egne regnskapsstandarder for å sikre likeartet behandling av spesielle statlige behov. Det er vår anbefaling at de statlige regnskapsstandardene er mest mulig i overensstemmende med Regnskapsloven og norske regnskapsstandarder. Det gjør det lettere å sammenligne regnskapsinformasjon. For statsspesifikke forhold støtter vi at man avstemmer mot standarder innen offentlig sektor internasjonalt.

De årlige bevilgninger hjemler begrensede overføringsmuligheter. Dette medfører at fokus er det årlige kontantkravet framfor til enhver tid å kunne vurdere hva som er best ut fra effektiv ressursbruk. Bedre overføringsmuligheter vil medføre at det periodiserte regnskapet kan benyttes som styringsmål der det er mer hensiktsmessig (innenfor en fastsatt overføringsramme).

Et alternativ til større overføringsmuligheter kan være en utvidet bruk av reguleringsfond som en "utjevningbuffer" av ikke overførbare bevilgninger for bruttobudsjetterte driftskapitler.

### *2) Høringsspørsmål:*

*Fremtrer det som hensiktsmessig å utarbeide en felles statlig kontoplan for virksomhetsregnskapet, og at denne tar utgangspunkt i og legges tett opp til Norsk Standard kontoplan?*

Staten bør ha en felles statlig kontoplan som bør være mest mulig lik Norsk Standard kontoplan. Dette gir fordeler med effektivisering og sammenlignbarhet.

### *3) Høringsspørsmål:*

*Fremtrer det som hensiktsmessig at statlige virksomheter resultatfører årets beregnede pensjonspremie til SPK, som en del av sine ordinære driftskostnader?*

Prinsipielt bør alle kostnader knyttet til ansatte synliggjøres i virksomheten, inklusive pensjonskostnader.

Arbeidstakere i staten har rettigheter i en kollektiv pensjonsordning som er administrert av Statens Pensjonskasse. Denne ordningen utgjør en såkalt ytelsesplan, noe som innebærer at staten har påtatt seg en forpliktelse om å yte pensjon til sine arbeidstakere ut fra en nærmere avtalt størrelse. Pensjonsforpliktelsen måles som nåverdien av de estimerte fremtidige

pensjonsytelser som er opptjent på balansedagen. Siden pensjonsordningen er en ytelsesplan må forpliktelsen ideelt sett beregnes og balanseføres i den enkelte virksomhet. Imidlertid er pensjonsordningen på virksomhetsnivå egentlig en innskuddsordning (slik at virksomheten ikke har noen forpliktelse når arbeidsgiver har betalt årlig pensjonspremie) fordi det er Staten som har forpliktelsen.

Det er ingen ensartet praksis for behandling av pensjoner i staten. Det bør det være. Enten bør det legges opp slik at alle statlige virksomheter som minimum kostnadsfører de betalbare kostnadene knyttet til ansattes pensjonsordning. Dersom forpliktelsen likevel tilhører den enkelte statlige virksomhet, så bør man legge opp til en praksis som samsvarer med ordinær regnskapsføring i næringsvirksomhet (etter norsk regnskapsstandard) hvor man også kostnadsfører aktuarberegnete pensjonskostnader i tillegg til de betalbar, og med tilhørende forpliktelser i balansen. Da oppnår man en bedre sammenligning med andre virksomheter og synliggjør i større grad de virkelige kostnader knyttet til personalet.

*4) Høringsspørsmål:*

*Fremtrer de regnskapsmessige tilpasningene som er foretatt for beregning og kostnadsføring av avskrivninger som hensiktsmessige?*

Her uttaler vi oss kun om avskrivningskostnaden.

Vi støtter prinsippet om fornuftig avskrivningsplan, og at det er laget veiledning som setter standard for fordeling av avskrivningskostnad. Dette sikrer ensartet praksis i staten. Vi er enig i at lineære avskrivninger er mest hensiktsmessig.

*5) Høringsspørsmål:*

*Fremtrer det som hensiktsmessig at kalkulatorisk forsikringspremie ikke beregnes og føres som kostnad i virksomhetsregnskapet?*

Staten har valgt selvassurandør som prinsipp. Hvis man skulle velge å bake inn i regnskapet en kalkulatorisk forsikringspremie må hensikten være å synliggjøre forsikringskostnader mer på linje med annen næringsvirksomhet. Da ville det være naturlig å avsette med akkumulerte verdier i balansen som man kunne trekke av ved skader. Sammenligning mellom statlige virksomheter vil være mulig, men mot private vil det bli en forskjell her.

Staten er en stor aktør og det vil være krevende å beregne hva en forsikringspremie vil utgjøre beløpsmessig. Om man skal ta inn en kalkulatorisk kostnad må denne være fastsatt etter ”beste estimat”.

Forsvarsbygg besitter en betydelig eiendomsmasse og det er risiko forbundet med ikke å være forsikret. Forsvarsbygg er ikke sikret bevilgninger til gjenoppbygging etter skader. Forsvarsbygg har derfor tidligere foreslått ihht samme resonnerement som nevnt foran med kalkulatoriske forsikringskostnader at det bør være mulig å inkludere en beregnet forsikringspremie i husleien som faktureres våre militære kunder, og at det innbetales til ”Fond for forsikringskade”. Fondet bør da benyttes dersom skade oppstår.

*6) Høringsspørsmål:*

*Fremtrer det som hensiktsmessig at renter på den statlige finansieringen av anleggsmidler ikke kostnadsføres i regnskapet, men vises som tilleggsopplysning i note til regnskapet?*

Statlig finansiering av anleggsmidler kan anses som et kapitalinnskudd i form av virksomhetskapital/egenkapital. Kapitalinnskudd renteberegnes normalt ikke. Private virksomheter beregner ikke kalkulatoriske renter på sin egenkapital, men det stilles imidlertid avkastningskrav til virksomheten. Det fremstår derfor som sammenlignbart med privat virksomhet at kalkulatoriske renter ikke resultatføres.

SSØ foreskriver en forpliktelsesmodell med regnskapsføring av kapitalinnskuddene som gjeld til staten. Av dette burde det følge at denne kapitalen burde renteberegnes som annen fremmedkapital. Dette er imidlertid ikke ivaretatt av forpliktelsesmodellen, og den blir etter vår oppfatning haltende også på dette punktet.

*7) Høringsspørsmål:*

*Fremtrer det som hensiktsmessig å presentere innkrevingsvirksomhet som en gjennomstrømningspost etter kontantprinsippet i resultatoppstillingen?*

Vi mener at Innkrevingsvirksomhet bør vises etter periodens årsresultat og disponeringer (se pkt 10). Å presentere Innkrevingsvirksomhet som en gjennomstrømningspost i virksomhetsregnskapet mener vi blir sammenblanding av virksomhetens drift og de innkrevede midler.

*8) Høringsspørsmål:*

*Fremtrer det som hensiktsmessig å presentere tilskuddsforvaltning som en gjennomstrømningspost etter kontantprinsippet i resultatoppstillingen?*

Vi mener at tilskuddsforvaltning bør vises etter periodens årsresultat og disponeringer (se pkt 10). Å presentere Tilskuddsforvaltning som en gjennomstrømningspost i virksomhetsregnskapet mener vi blir sammenblanding av virksomhetens drift og de forvaltede tilskudd.

*9) Høringsspørsmål:*

*Fremtrer det som hensiktsmessig å presentere statlige bevilgninger til drift som driftsinntekter i resultatregnskapet?*

Ja, vi mener presentasjonen er hensiktsmessig.

*10) Høringsspørsmål:*

*Fremtrer resultatregnskapsoppstillingen, totalt sett, som hensiktsmessig for statlige virksomheter?*

Ja, bortsett fra at årsresultat bør vises før avregning mot staten. Avregninger bør presenteres som disponering (på samme måte som utbyttedisponering i privat virksomhet). Vi støtter presentasjon av Innkrevningsvirksomhet og Tilskuddsforvaltning som en gjennomstrømsklassifisering etter årsresultat og disponeringer.

11) Høringsspørsmål:

*Fremtrer de regnskapsmessige tilpasningene som er foretatt for anleggsmidler og infrastruktur mv. som hensiktsmessige for statlige virksomheter?*

Ja, valg av prinsipp er tett opp til Regnskapslovgivningen for øvrig.

12) Høringsspørsmål: *Fremtrer de regnskapsmessige tilpasningene som er foretatt for finansiering av anleggsmidlene, som hensiktsmessige for statlige virksomheter?*

De statlige standardene legger opp til at anleggsmidlene er finansiert ved en forpliktelse. Forpliktelsen skal så løses opp i takt med at anleggsmiddelet avskrives. Metodikken beskrives som resultatnøytral.

Vi har flere innvendinger til metodikken. Vi er ikke enige i at det etableres en resultatnøytral metodikk slik at årlige avskrivninger aldri vil påvirke netto resultat. For Forsvarsbygg vil denne modellen videre innebære en dobbel inntektsføring av de årlige avskrivningene. Først som et kapitalelement i husleien og deretter som inntektsføring av oppløst forpliktelse. I tillegg vil en inntektsføring for å nøytralisere avskrivninger medføre at Forsvarsbygg får et stort overskudd fordi virksomheten har kostnadsdekkende husleieinntekter. Forsvarsbygg benytter ikke byggene selv, men leier dem ut.

Videre vil enhver virksomhet ha en kapitalbase som ligger til grunn for virksomhetens aktivitet. Vi foreslår at investeringsbevilgninger behandles som kapitalinnskudd, og klassifiseres som virksomhetskapital under egenkapitalen i regnskapet.

Forpliktelsesmodellen bryter med *prinsippene* i de internasjonale regnskapsstandardene for offentlig sektor, noe vi finner lite hensiktsmessig. Modellen bryter videre med *definisjonen* av hva som skal anses for å være en forpliktelse. Internasjonal regnskapsstandard, IPSAS 1 "Presentation of Financial Statements" inneholder bl.a. følgende definisjoner:

*Liabilities are present obligations of the entity arising from past event, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits or service potential.*

*Revenue is the gross inflow of economic benefits or service potential during the reporting period when inflows result in an increase in net assets/equity, other than increases relating to contribution from owners.*

Vi kan ikke se at "ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler" eller "inntektsføring av avskrivninger" er i overensstemmelse med disse definisjonene.

Standarden definerer videre forskjellen mellom eiendeler og gjeld som netto eiendeler/egenkapital:

*Net assets/equity is the residual interest in the assets of the entity after deducting all its liabilities.*

Forpliktelsesmodellen er i tråd med Norsk Regnskaps Standard (NRS) 4, Offentlige tilskudd, punkt 2.4,a, Balanseføring av investeringstilskudd. I henhold til dette punktet skal tilskudd behandles som utsatt inntektsføring og resultatføres som en korreksjonspost til avskrivningene. Av samme standard, punkt 2.3, fremgår det hvilke betingelser som stilles for at resultatføring skal finne sted. Vi mener denne standarden ikke kan komme til anvendelse for Forsvarsbyggs del fordi betingelsene er oppfylt idet byggene er ferdigstilt for utleie.

Forpliktelsesmodellen medfører videre at den enkelte virksomhet vil kunne fremstå som sunn fordi netto resultat ikke påvirkes av avskrivningene samtidig som langsiktig gjeld reduseres. Dersom virksomheten i stedet har virksomhetskapskapital vil det fremkomme at virksomhetskapskapitalen reduseres med kapitalslit (avskrivninger), og dermed gi et mer korrekt bilde av de økonomiske forhold.

Det har for Forsvarsbygg vært en viktig forutsetning at virksomheten skal legges opp som en effektiv forvaltningsvirksomhet med mulighet for sammenligning med andre profesjonelle eiendomsforvaltere. Dette har vært et godt grunnlag for effektivisering over årene frem til nå. Informasjon, forutsetninger for forretningsmessig logikk og regnskap er lagt opp etter dette. Resultatregnskap og balanse ønskes derfor satt opp som for andre sammenlignbare virksomheter. Det innebærer at vi ikke ser det som hensiktsmessig å blåse opp resultatregnskapet med avskrivninger, og dernest at balansen bør vises med egenkapital som forutsatt ved opprettelsen av virksomheten.

Etter forpliktelsesmodellen vil balansen kun vises med gjeld (som er samlet under *Avsetninger og forpliktelser*). Det leder til brudd i sammenligning mot andre eiendomsforvaltere som har en ordinær balanse.

SSØs forpliktelsesmodell vil for Forsvarsbygg gi dårligere informasjon enn den driftsregnskapsføringen vi har praktisert i flere år før vi ble deltager i pilotprosjektet. Dette kan ikke være hensikten.

Vi vil også peke på at ved eventuell gjennomføring av periodiseringsprosjektet fullt ut i Staten vil "Eierdepartementet" for å ivareta regnskapsmessig logisk behandling måtte balanseføre en langsiktig fordring kontra et kapitalinnskudd i underliggende virksomhet.

### *13) Høringsspørsmål:*

*Fremtrer de regnskapsmessige tilpasningene som er foretatt vedrørende avregning med statskassen som hensiktsmessige for statlige virksomheter?*

Avregning med statskassen – bør vises etter årsresultatet som disponering av overskudd/tilbakeføring av resultat. I tillegg bør endringer i reguleringsfondet fremgå som en disponering av årsresultatet.

### *14) Høringsspørsmål:*

*Synes det hensiktsmessig å vise en fullstendig balanse med eiendeler, gjeldsposter, og eventuell virksomhetskapskapital for statlige virksomheter?*

Ja, vi mener det er viktig at den enkelte statlige virksomhet viser en fullstendig balanse med eiendeler, gjeldsposter og virksomhetskapskapital. Virksomhetskapskapital er et beskrivende begrep for kapitalinnskudd i offentlig virksomhet.

Fullstendig balanse er etter vårt syn nødvendig for å oppfylle Reglement for økonomistyring i staten, (jfr. § 14 vedrørende krav til intern kontroll) som utgangspunkt for å sikre at virksomhetens verdier forvaltes på en forsvarlig måte.

*15) Høringsspørsmål:*

*Fremtrer de verdsettelsesprinsipper som er valgt for etablering av åpningsbalansen, som hensiktsmessige?*

Ja, vi mener de valgte verdsettelsesprinsipper er hensiktsmessige.

*16) Høringsspørsmål:*

*Fremtrer det som hensiktsmessig at statlige virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskap etter periodiseringsprinsippet, anbefales å utarbeide kontantstrømoppstilling etter den direkte metoden?*

Standarden kan godt anbefale den direkte metoden, men de statlige standardene bør ikke være strengere enn norsk Regnskapslovgivning for øvrig. Det bør derfor være mulig å velge mellom indirekte og direkte metode.

*17) Høringsspørsmål:*

*Fremtrer de regnskapsmessige veivalgene og tilpasningene som er foretatt, samlet sett, som hensiktsmessige i forhold til formålet og de forutsetningene som er lagt til grunn for utprøvingen?*

Vi er ikke enig i valg av forpliktelsesmodellen/resultatnøytralisering av avskrivninger, se punkt 12.

For øvrig synes vi de regnskapsmessige veivalgene og tilpasningene som er gjort er hensiktsmessige.

Kommunene skal utarbeide kommunale regnskapsstandarder. I stedet for å utarbeide separate statlige og kommunale standarder anbefaler vi at det vurderes å utarbeide ett samlet sett med regnskapsstandarder for all offentlig virksomhet, - statlig og kommunal.

*18) Høringsspørsmål:*

*Erfaringene fra de elleve pilotvirksomhetene viser at kompetansen i økonomiavdelingene har vært tilstrekkelig til å kunne ta i bruk de foreløpige statlige regnskapsstandardene og utarbeide periodiserte virksomhetsregnskaper. Har den/de virksomheter som dere svarer for tilstrekkelig regnskapskompetanse til å håndtere en eventuell innføring av de foreløpige statlige regnskapsstandardene?*

Ikke relevant for Forsvarsbygg som allerede har kompetansen.