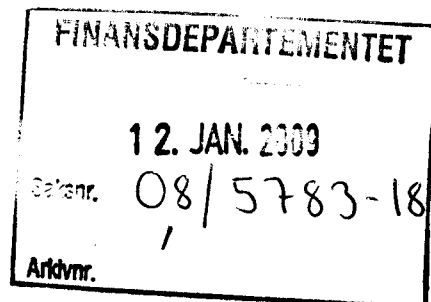




DET KONGELIGE
HELSE- OG OMSORGSDEPARTEMENT

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO



Deres ref
08/5783

Vår ref
200805052-/ELU

Dato
a .01.2009

Utprøving av periodiserte virksomhetsregnskap i staten - Høring

Vi viser til Finansdepartementets ekspedisjon av 20. november 2008.

Helse- og omsorgsdepartementet (HOD) har følgende merknader i saken:

HOD vil på generelt grunnlag peke på at det å avlegge regnskap både etter kontantprinsippet og i tråd med regnskapsprinsippet medfører en administrativ merbelastning. Den potensielle nytteverdien må derfor vurderes i forhold til denne merkostnaden. Det skal også her nevnes at Riksrevisjonen har fokus både på selve regnskapsavleggelsen i virksomhetene, der det avdekkes feil, samt departementets og virksomhetenes bruk av den utvidede styringsinformasjonen. Så lenge virksomhetene skal avlegge regnskap i balanse etter kontantprinsippet er dette utfordrende, og kan i verste fall medføre uklare styringssignaler. Vi mener at avleggelse av regnskap i tråd med regnskapsprinsippet først og fremst vil ha merverdi for kapitalintensiv virksomhet, som for eksempel de regionale helseforetakene, ved at også kapitalkostnadene framkommer i regnskapet. Også for virksomheter som har betydelige inntekter fra oppdrags- og/eller salgsvirksomhet vil et periodiseringsprinsipp i tråd med regnskapsloven gi bedre styringsinformasjon enn et rent kontantregnskap. Her må en imidlertid vurdere om det ikke er tilstrekkelig å supplere dagens kontantregnskap med krav om regnskapsopplysninger der slike inntekter og tilhørende utgifter er periodisert. Helse- og omsorgsdepartementet har videre det prinsipielle syn at pensjonskostnader bør belastes den enkelte virksomhet på linje med andre kostnader og synliggjøres i virksomhetsregnskapet.

HOD har over *lang* tid fulgt prosjektet for utprøving av periodiseringsprinsippet i statlige forvaltningsorganer hvor hovedmålet for utprøvingen har vært å bidra til:

- Mer effektiv ressursbruk
- Sammenlignbar kostnadsinformasjon
- Bedre oversikt over Statens eiendeler

Vi er enige i at dette er gode mål for statlig forvaltning, men vi er ikke enige i at veien fram til slike mål er gjennom å innføre periodiseringsprinsippet. Periodiseringsprinsippet er mest hensiktsmessig i forretningsdrift hvor man skal dokumentere avkastning på den innskutte kapital. Prinsippene kan gi tilleggsinformasjon til kontantprinsippet som hjelpesystem for deler av virksomheten i forvaltningsvirksomheter som driver produksjon og salg, eller som mottar store inntekter fra andre, og særlig hvis disse utbetales på forskudd og skal motsvares med aktivitet over mange år. Dette forsvarer likevel neppe kostnadene ved å innføre periodiseringsprinsippet for den samlede virksomheten.

Så lenge hovedprinsippet for statlig virksomhet på departementalt nivå er kontantprinsippet og hvor man fra Stortinget og i departementene legger størst vekt på bevilgningskontroll, kan både *utbetalings-* og *utgiftsbegrepet* være bedre enn *kostnadsbegrepet* som man nå utprøver. Kostnadsbegrepet gir ikke noe merverdi i forvaltningen hvor økonomisk resultat ikke er en relevant målsetting.

Innføring av periodiseringsprinsippet medfører utvidelse av terminologi med flere bedriftsøkonomiske begrep som vil gjøre det vanskeligere for saksbehandlere og ledere å forstå offentlig regnskap uten å ha tilegnet seg denne kunnskapen.

Innenfor våre forvaltningsvirksomheter vil det være tilfeller hvor man ønsker å arbeide med diverse styringstiltak mht produktivitet og effektivitet. I slike tilfeller kan man bruke enklere regnemodeller for å beregne reelt kostnadsnivå og verdiskapning. Uansett hvilken metode man bruker så må det brukes subjektive forutsetninger av forskjellig art for å beregne *kostnadene*.

Det vil også stilles større krav til regnskapsferdigheter generelt for økonomipersonale og større krav til gjennomgang av avstemninger, noe som generelt er beheftet med svakhet i statsforvaltningen. Riksrevisjonen har påpekt disse svakhetene over flere år.

Økingen i antall konti og subjektive vurderinger mht verdifastsettelse mht åpningsbalanse, avskrivningsgrunnlag og eventuell fastsettelse av diskonteringsrente vil også øke risikoen får større feilinformasjon enn man har i dag med kontantregnskapet.

Vi viser også til våre tidligere høringsuttalelser i saken.

Svar på høringspørsmålene:

1) Høringspørsmål: 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?

HODs kommentar

Dagens enkle regelverk er basert på kontantprinsippet som er lett å forstå og hvor det er lett å føre regnskapsmessig kontroll med bl. A. som følge av et forholdsvis lite antall konti. Der- som man skal innføre periodiseringsprinsippet må det nødvendigvis innføres regnskaps- standarder som legger vekt på oppfølging og avstemming av periodiserings-/interimskonti som kan skjule store resultat- og balanseregulerende poster.

2) Høringspørsmål: Fremtrer det som hensiktsmessige å utarbeide en felles statlig kontoplan for virksomhetsregnskapet, og at denne tar utgangspunkt i og legges tett opp til Norsk Standard (NS) kontoplan

HODs kommentar:

Jfr svar på spm 1. Det er en selvfølge at man bør legge seg tett opp til NS kontoplan.

3) Høringspørsmål: Fremtrer det som hensiktsmessig at statlige virksomheter resultatfører årets beregnede pensjonspremie til SPK, som en del av sine ordinære driftskostnader.

HODs kommentar:

Dette blir eventuelt et nytt element i statlig regnskapsføring. Pensjonsområdet er et område hvor det er komplisert å beregne riktige kostnader og her er det stor mulighet for å gjøre feil. Her kommer også en del subjektive vurderinger inn når årets pensjonspremie skal beregnes med tillegg av kalkulatorisk arbeidsgiveravgift. Ved at man heller ikke legger opp til avsetninger for framtidige pensjonskostnader så blir dette subjektiv lek med tall hvor man må korrigere for beregnet pensjonspremie i årsregnskapet noe som igjen vil komplisere regnskapsføringen. Pensjonskostnadene kan med fordel beregnes og synliggjøres, men dette bør gjøres enkelt, med postering etterskuddsvis av Finansdepartementet/SSØ etter en kalkulatorisk beregning, jf. med dagens postering av arbeidsgiveravgift.

4) Høringspørsmål: Fremtrer de regnskapsmessige tilpasningene som er foretatt for beregning og kostnadsføring av avskrivninger som hensiktsmessige?

HODs kommentar:

Kapitalslitet som her skal synliggjøres blir nok en subjektiv vurdering i regnskapet og vil medføre flere konti å holde rede på og skal også være satser for kostnadsberegning. Her må man også beregne økonomisk levetid på avskrivningsobjektet. Avskrivningsobjektet vil som regel være offentlig finansiert og kan gi et feil kostnadsgrunnlag mht hvordan verddivurderingen av avskrivningsobjektet vil være. Her vil man eventuelt kunne bruke enklere kalkulasjonsmodeller dersom man skal bruke avskrivninger som en del av kalkulasjonsgrunnlaget i stedet for å registrere avskrivninger i regnskapet. Vi stiller spørsmål ved om kost står i rimelig for hold til nytte ved å ta i bruk avskrivninger.

5) Høringsspørsmål: Fremtrer det som hensiktsmessig at kalkulatorisk forsikringspremie ikke beregnes og føres som kostnad i virksomhetsregnskapet?

HODs kommentar:

Forsikringspremie bør ikke beregnes når virksomhetene ikke blir berørt av forsikringstilfellene mht kostnader for erstatninger. Her brytes det jo noe med selve prinsippet i forsøksprosjektet om å være bedriftsøkonomisk riktig.

6) Høringsspørsmål: Fremtrer det som hensiktsmessig at renter på den statlige finansieringen av anleggsmidler ikke kostnadsføres i resultatregnskapet, men vises som tilleggsopplysning i note til regnskapet?

HODs kommentar:

Problemet her er to-delt. Skal man beregne kalkulasjonrenten av "egenkapitalen" som jo har en usikker basisverdi og i tilfelle hvilken sats skal man bruke. Dersom man ha flere avdelinger må man jo også beregne kalkulatoriske renter for hver avdeling avhengig av hvor stor kapital som er bundet i hver avdeling – dette kan bli vanskelig.

7) Høringsspørsmål: Fremtrer det som hensiktsmessig å presentere innkrevingsvirksomhet som en gjennomstrømningspost etter kontantprinsippet i resultatoppstillingen.

HODs kommentar:

Nei – kan eventuelt avleses direkte i statsregnskapet. Dersom det siktes til de tilfeller hvor virksomhetene opptrer som "skatteoppkrever" og ikke har noen andel i midlene som innkreves, ser vi liten/ingen nytte i dette.

8) Høringsspørsmål: Fremtrer det som hensiktsmessig å presentere tilskuddsforvaltning som en gjennomstrømningspost etter kontantprinsippet i resultatoppstillingen

HODs kommentar:

Nei, ingen verdi, dette kan avleses i statsregnskapet. Kan bidra til å blåse opp resultatoppstillingen hvor forholdsvis store tilskudd med enkle utbetalingskriterier kan gi feilaktig inntrykk av aktivitetsnivået i virksomheten og enheter med små, men kompliserte tilskuddsordninger vil ikke kunne sammenlignes.

9) Høringsspørsmål: Fremtrer det som hensiktsmessig å presentere statlige bevilgninger til drift som driftsinntekter i resultatregnskapet?

HODs kommentar:

Ja hvis hensikten er å lage et såkalt resultatregnskap, ellers så vil jo statsbudsjettet/tildelingsbrev vise konkret bevilgning til virksomheten.

10) Høringsspørsmål: Fremtrer resultatregnskapsoppstillingen, totalt sett, som hensiktsmessig for statlige virksomheter?

HODs kommentar:

Med så mange subjektive vurderingskriterier på kostnadsartene vil et resultatregnskap som så å si alltid vil balansere mot budsjettet ha liten nytteverdi, da eventuelt overskudd/underskudd ikke vil ha noen balansemessige virkninger for offentlige virksomheter.

11) Høringsspørsmål: Fremtrer de regnskapsmessige tilpasningene som er foretatt for anleggsmidler og infrastruktur mv. som hensiktsmessige for statlige virksomheter?

HODs kommentar:

Nei, verdifastsettelsen vil fortsatt være svært vanskelig å få økonomisk riktig – startkostnader må eventuelt være nåverdien på eiendelene. Immatrielle eiendeler vil tilnærmet være umulig å vurdere, spesielt der staten er i klar monopolsituasjon.

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

HODs kommentar:

Som teknisk løsning er det jo i orden så lenge dette framkommer som posteringer som kun har registreringsfunksjon, og som ikke påvirker resultatet. Men her åpner man også for nye kontotyper som øker kontoantallet og kompleksiteten i regnskapet. Rene avskrivningstabeller i regneark/databasemodeller vil kunne gjøre samme nytten.

13) Høringsspørsmål: Fremtrer de regnskapsmessige tilpasningene som er foretatt vedrørende avregning med statskassen, som hensiktsmessige for statlige virksomheter?

HODs kommentar:

Som teknisk løsning virker dette fornuftig hvor periodiseringene framkommer i eget notat, men dette medfører øking i rapporteringen og kompleksiteten.

14) Høringsspørsmål: Synes det hensiktsmessige å vise en fullstendig balanse med eiendeler, gjeldsposter og eventuell virksomhetskapskapital for statlige virksomheter?

HODs kommentar:

Dersom man skal følge intensjonene for å nå målene i dette prosjektet så er det nødvendig å vise balansen. Balansen viser jo periodiske sammenhenger og kontinuiteten i regnskapet, og viser jo foregående periodes konsekvens av transaksjonene. For øvrig synes nytteverdien fra departementets side noe mer tvilsom.

15) Høringsspørsmål: Fremtrer de verdsettelsesprinsipper som er valgt for etablering av åpningsbalansen, som hensiktsmessige?

HODs kommentar:

Her ligger det an til en vanskelig subjektiv vurdering som kan gi seg store utslag både i resultatregnskapet og i balansen.

16) Høringsspørsmål: Fremtrer det som hensiktsmessig at statlige virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskap etter periodiseringsprinsippet, anbefales å utarbeide kontantstrømoppstilling etter den direkte modellen?

HODs kommentar:

Vi mener det er et relativt lite behov for kontantstrømanalyser i alle fall for departementene. Kontantstrømanalysene har vanligvis som formål, foruten å gi brukeren relevant regnskapsinformasjon, å gi et grunnlag for å vurdere foretakets evne til å generere kontantstrømmer og

foretakets behov for kontanter. Kontantstrømanalyser for statlig virksomhet vil ha en overveldende del av sitt volum knyttet til selve bevilgningen og den skal være periodisert slik at den dekker kostnadene. Kontantstrømmer for en enkelt periode vil også kunne være påvirket av tilfeldigheter for øvrig. Kontantregnskapet dekker etter vår mening behovene for oversikt på dette punktet.

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?

HODs kommentar:

Dersom man velger å gå videre med periodiseringsprosjektet så må man etter vår mening foreta enkelte andre valg, spesielt mht åpningsbalanse og vurdering av bokføring av egenkapital i tillegg foreta en avgrensing av hvilke kostnadsarter og nivå/vesentligheten på periodiseringen.

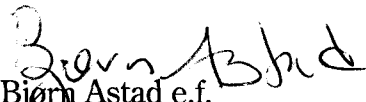
For øvrig synes det å være stort sett i samsvar med regnskapsloven som riktignok er beregnet på private virksomheter med "return on investment" som hovedformål og kanskje det eneste...


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? (Spørsmålet besvares kun av departementer og statlige virksomheter).

HODs kommentar:

Vi har ingen empiri som skulle tilsa at ikke økonomiavdelingen vil kunne gjennomføre dette, men dette vil være betydelig mer arbeidskrevende og øke behovet for ressurser. Med innføring av periodisering vil man både fra foretakets ledelse og fra departementet måtte følge mer med regnskapsutviklingen og spesielt avstemming av interims-/periodiseringskonti da disse vil kunne inneholde både resultat- og balanseregulerende poster av stor verdi. Ved feil i disse vil man kunne få sterke variasjoner i regnskapet og som vil kunne øke risikoen for feilinformasjon i rapporteringen til statsregnskapet.

Med vennlig hilsen


Bjørn Astad e.f.
avdelingsdirektør


E.Lien Utstumo
rådgiver