

## Notat

---

Prosjekt for utprøving av  
periodiseringsprinsippet

Dato: 5.11.2004/  
rev. 7.4.2006

### **Veivalg vedrørende utvikling av regnskapsstandarder etter periodiseringsprinsippet**

#### **Innledning**

Finansdepartementet har etablert et prosjekt for å følge opp regjeringens forslag om å utvikle regnskapsstandarder etter periodiseringsprinsippet og prøve disse ut i noen statlige virksomheter. Prosjektet tar sikte på å gi et grunnlag for å vurdere om alle eller utvalgte grupper av statlige virksomheter som obligatorisk ordning bør føre sitt virksomhetsregnskap etter periodiseringsprinsippet. Det vises for øvrig til omtalen i Gul bok 2004, kap. 11.

Dette notatet drøfter noen viktige veivalg og gir forslag til løsninger som setter noen rammer for utformingen av konkrete regnskapsstandarder. Forslagene danner et utgangspunkt for arbeidet med konkrete standarder i pilotprosjektet. Dersom den videre konkretisering av standarder viser at noen av de forslåtte rammene har uheldige følger, kan det bli aktuelt å revurdere rammene og justere de konkrete standardene. Erfaringer fra praktisk bruk av de konkrete standardene kan også medføre et behov for å

justere rammene. En del forkortelser som brukes i notatet er forklart i vedlegg 1. Notatet er justert (7.4.2006) ved at prosjektinterne kommentarer er utelatt og at omtale av forpliktelsesmodellen er justert i tråd med faktiske endringer i utviklingsprosessen, jf bl.a. punkt III Åpningsbalansen.

Prosjektets mandat er begrenset til utprøving på virksomhetsnivået. Det innebærer at bl.a. regnskapsmessig behandling av skatter og avgifter, folketrygdens utgifter og konsolidering av regnskap på departements- eller statsnivå, ikke er aktuelle problemstillinger i denne omgang.

## **Sammendrag**

### *Formål*

Formålet med forsøket med periodiseringsprinsippet i staten er først og fremst å få fram bedre kostnadsdata og grunnlag for å vurdere ressursbruk i forhold til aktivitet/produksjon. Et viktig utgangspunkt er også å kunne skape grunnlag for sammenligning av kostnader med andre relevante virksomheter i statlig og privat sektor, og etablere en mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser.

### *Harmonisering*

Prosjektgruppen foreslår at regnskapsloven, de norske regnskapsstandardene og de internasjonale regnskapsstandardene for privat sektor danner utgangspunkt for det videre arbeid med regnskapsstandarder for staten på de områdene det er sammenfallende begreper og problematikk i privat og offentlig sektor. Prosjektgruppen tilrår at regnskapsloven og gjeldende norske regnskapsstandarder legges til grunn i første omgang, og at det vurderes tilpasning til de internasjonale standardene (IAS/IFRS) der

det er avvik fra norske standarder, men avventer i hovedsak slik tilpasning inntil IAS/IFRS eventuelt blir fullt implementert i norske standarder for privat sektor. Denne strategien vil etter prosjektgruppens mening sikre at statens regnskapsregler er mest mulig på linje med de reglene som gjelder i privat sektor. Prosjektgruppen anbefaler at valgmulighetene i de internasjonale regnskapsstandardene begrenses i de statlige regnskapsstandardene for å sikre sammenlignbar regnskapsinformasjon fra statlige virksomheter.

På områder der det er statsspesifikke problemstillinger legges det opp til å ta utgangspunkt i internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor (IPSAS) og erfaringer fra våre naboland.

På noen områder (særlig forståelsen av egenkapital og resultat, og til dels passivasiden i balansen) vil de statlige reglene kunne avvike vesentlig fra utgangspunktet i NRS, IFRS og IPSAS, på grunn av andre rammebetingelser og styringsforutsetninger.

### *Verdivurdering*

Regnskapsloven og god regnskapsskikk bygger på en modifisert historisk kostmodell, hvor transaksjoner måles til verdien på transaksjonstidspunktet, mens finansielle eiendeler delvis måles til virkelig verdi. Prosjektgruppen foreslår at de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven legges til grunn. Prosjektgruppen peker på at spørsmålet om virkelig verdi og revurdering av eiendeler ikke er særlig aktuelt i et pilotprosjekt som i første omgang strekker seg over ett år, og anbefaler at dette spørsmålet utstår inntil IFRS gjøres gjeldende som norsk regnskapsstandard.

### *Resultat- og inntektsbegrepet*

Statsbudsjettutvalget mener at resultatoppstillingen og sammenhengen med virksomhetens balanse vil kunne gi viktig styringsinformasjon, selv om resultatbegrepet for statlige virksomheter som finansieres gjennom bevilgninger, vil ha et annet innhold enn i private foretak. I Sverige har man lagt seg nær opp til de internasjonale standardene og fører bevilgningene opp på egne linjer i resultatoppstillingen, mens man i Danmark har valgt et kostnadsperspektiv ved ikke å inntektsføre bevilgningene, slik at resultatoppstillingen viser nettokostnader etter fradrag av egne inntekter. En kort beskrivelse av de to modellene finnes i vedlegg 2. Prosjektgruppen tilrår at den svenske tilnærmingen i hovedsak legges til grunn for regnskapsstandardene i staten.

Det legges ikke opp til at virksomhetene kan tjene opp egenkapital utover det som allerede tillates i nettobudsjetterte virksomheter.

### *Kostnader*

Det synes ikke å være spesielle utfordringer knyttet til behandlingen av kostnader til løpende drift for statlige virksomheter. Tilsvarende gjelder etter prosjektgruppens mening også for utbetalinger virksomhetene foretar i egenskap av tilskuddsforvalter. Prosjektgruppen foreslår at regnskapsloven og norsk regnskapsstandard legges til grunn for den regnskapsmessige behandlingen av disse kostnadene i statlige virksomheter, men foreslår et unntak for pensjonskostnader, som etter norsk regnskapsstandard skal settes lik aktuarberegnet kostnad. For å få et gjennomgående opplegg og eksponere tilnærmet reelle kostnader, foreslår prosjektgruppen at

pilotvirksomhetene kostnadsfører en beregnet pensjonspremie og bokfører en tilsvarende inntekt for å eliminere resultatvirkningen.

Prosjektgruppen tar som utgangspunkt at investeringer fortsatt skal kontantfinansieres, og at driftsbevilgningene normalt ikke inneholder en inntektsstrøm som dekker kapitalkostnader. Prosjektgruppen foreslår derfor at investeringer aktiveres og avskrives i samsvar med prinsippene i NRS 4 Offentlige tilskudd, herunder at større investeringsbevilgninger føres som en forpliktelse i balansen. Dette innebærer at avskrivninger resultatføres i samsvar med avskrivningsplanen for investeringsobjektet med en tilsvarende periodisert inntekt som motposteres forpliktelsen i balansen.

Prosjektgruppen foreslår en tilsvarende mekanisme for anleggsmidler i åpningsbalansen ved at det etableres en forpliktelse som oppløses i takt med avskrivningene.

### *Inntekter*

Statlige virksomheters inntekter kan deles i to hovedkategorier: transaksjonsbaserte og ikke transaksjonsbaserte inntekter. Prosjektgruppen foreslår at den regnskapsmessige behandlingen av transaksjonsbaserte inntekter baseres på prinsippene for inntektsføring i privat sektor (NRS D Regnskapsføring av inntekt), mens ikke transaksjonsbaserte inntekter baseres på IFACs foreløpige anbefalinger (ITC Revenue from Non-Exchange Transactions). Inntektsføring fra tidligere bevilgninger til investeringer behandles etter prinsippene i NRS 4 Offentlige tilskudd.

### *Balansen*

Når det gjelder hva som skal føres opp i balansen i virksomhetsregnskapene, kan prosjektgruppen ikke se at det er noen statsspesifikke forhold som tilsier avvik fra regnskapsloven, bortsett fra nasjonaleiendom og kulturminner.

Prosjektgruppen foreslår at nasjonaleiendommer og kulturminner allikevel tas med når det foreligger en reell bruksverdi for virksomheten. Nasjonal infrastruktur foreslås også tatt med i virksomhetens balanse.

Prosjektgruppen foreslår at alle omløpsmidler tas med i virksomhetsregnskapenes balanse.

Prosjektgruppen foreslår at ordinære forpliktelser tas med i balansen, med unntak av pensjonsforpliktelser som ikke tas med i virksomhetenes balanse i denne omgang. Prosjektgruppen anbefaler at spørsmålet om avsetning til forpliktelser som følge av selvassurandørprinsippet utsettes til pilotprosjektet er evaluert.

#### *Åpningsbalanse*

Prosjektgruppen peker på at spørsmålet vurderingsprinsipp for anleggsmidler i åpningsbalansen er komplisert, og at det foreligger flere muligheter. Prosjektgruppen anbefaler at anleggsmidler i åpningsbalansen verdsettes til bruksverdi, basert på gjenanskaffelsesverdi generelt og virkelig verdi når det gjelder finansielle eiendeler.

Det foreslås at anleggsmidler i åpningsbalansen finansieres regnskapsmessig i balansen ved en forpliktelse som oppløses i takt med avskrivningene.

#### *Oppstillingsplan og kontoplan*

Prosjektgruppen foreslår at oppstillingsplanen for resultatregnskapene i statlige virksomheter baseres på IPSAS, særlig når det gjelder inntektssiden, men tilpasset rekkefølgen i norsk standard kontoplan. Det anbefales at tilskudd til andre og innkreving av skatter/avgifter på vegne av statskassen, synliggjøres som egne grupper i oppstillingsplanen for resultatregnskapet (tilsvarende som i Sverige). Av hensyn til sammenlignbarheten med andre norske foretak vil prosjektgruppen tilrå at oppstillingsplanen for balansen for statlige virksomheter tilpasses regnskapslovens bestemmelser på dette punkt.

Prosjektgruppen tilrår at statlige virksomheter skal utarbeide en kontantstrømoppstilling som en del av årsregnskapet basert på en tilpasning av NRS (F) Kontantstrømoppstilling.

Prosjektgruppen finner det hensiktsmessig å standardisere en ramme for kontoplan i statlige virksomheter, og anbefaler at pilotprosjektet baseres på en kontoplan tilpasset norsk standard kontoplan.

#### *Utforming av standarder og ambisjonsnivå høsten 2004*

Det bør etter prosjektgruppens mening legges stor vekt på å gi regnskapsstandardene en pedagogisk utforming. Prosjektgruppen legger til grunn at standardene på sikt bør utformes slik som IPSAS med obligatoriske krav og kommentarer i sammenheng. I første omgang legges det opp til å utarbeide veiledningsnotater med henvisning til NRS der det er aktuelt.

Prosjektgruppen ser det som umulig av tidsmessige grunner å utvikle og ta beslutning i alle aktuelle problemstillinger og mulige standarder før 1. januar

2005. Et realistisk ambisjonsnivå vil etter prosjektgruppens mening være å fastlegge en norm for den regnskapsmessige behandlingen av de vanligste transaksjonstypene høsten 2004, og at resten av de aktuelle veiledningsnotatene/standardene i pilotfasen utvikles i løpet av 2005.

### **Styringsmessige rammebetingelser for pilotprosjektet**

Stortinget vil fortsatt fatte bevilgningsvedtak etter kontantprinsippet, ettårsprinsippet, fullstendighetsprinsippet, bruttoprinsippet (men adgang for nettobudsjettering), jf Bevilgningsreglementets bestemmelser. I forhold til Stortinget og rapporteringen til statsregnskapet er det ikke lagt opp til endringer som en del av utprøvingen av periodiseringsprinsippet på virksomhetsnivå. Det er fortsatt regnskap etter kontantprinsippet som vil være avgjørende for overordnet departements ansvar overfor Stortinget.

Kostnadsinformasjonen som framkommer i et periodisert regnskap vil representere supplerende informasjon som skal støtte opp under et av hovedmålene med statsbudsjettet, nemlig effektiv ressursbruk i staten.

Det kan medføre en risiko for styringsavvik i virksomhetene dersom de legger for stor vekt på regnskapsrapporter etter periodiseringsprinsippet i den løpende budsjettstyringen. I Norge har virksomhetene (siden 1996) i prinsippet hatt rett til å trekke likviditet direkte på statskassen. Dette forsterker risikoen for styringsavvik.

Den styringsmessige konteksten gir utprøvingsprosjektet en tosidig utfordring:



- Motivere virksomhetene til å bruke den periodiserte regnskapsinformasjonen i beslutninger om ressursallokering og økonomistyring, for å bidra til effektiv ressursbruk
- Gjennomføre tiltak som sikrer at risikoen for styringsavvik i forhold til kontantbevilgningen reduseres

Det vil normalt være en utfordring for den sentrale ledelsen i en statlig virksomhet å sørge for at den likviditetsmessige rammen overholdes, og dermed styre aktiviteten slik at kontantbevilgningene ikke overskrides. Det kan sammenlignes med den likviditetsstyringen som også private virksomheter må gjøre på sentralt hold. I avdelinger og andre enheter i en virksomhet vil det normalt være tilstrekkelig å forholde seg til et periodisert regnskap i forhold til et godkjent periodisert budsjett.

Prosjektet anbefaler at det vurderes en teknisk endring i likviditets-håndteringen på oppgjørskontoene i konsernkontoordningen for de bruttobudsjetterte pilotvirksomhetene. For tiden trekker statlige virksomheter likviditet fra oppgjørskontoen slik at den negative saldoen på bankkontoen øker utover året, for så å bli nullstilt når årsregnskapet er avlagt. For å redusere risikoen for styringsavvik, foreslår prosjektet at 1/12 av utgiftsbevilgningen overføres til oppgjørskontoen hver måned. Det bør allikevel åpnes for at pilotvirksomhetene kan få tilført bevilgning til oppgjørskontoen i takt med virksomhetens likviditetsbudsjett, begrenset oppad til samlet bevilgning. Saldoen på oppgjørskontoen vil dermed gi et styringssignal om kontantutbetalinger i forhold til bevilgningen.

## **I Rammer for regnskapsstandarder i staten**

### **Formål med bruk av periodisert regnskapsinformasjon**

Statsbudsjettutvalget peker på at periodiseringsprinsippet gir betydelig mer informasjon i forhold til kontantprinsippet, samtidig som det ivaretar den informasjon som framkommer ved bruk av kontantprinsippet.

Periodiseringsprinsippet gir bedre informasjon om:

- Kostnader ved statlig aktivitet, i særlig grad kostnader knyttet til bruk av realkapital og pensjonsforpliktelser
- Systematisk og mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser
- Muligheter for å vurdere produksjonsresultater i forhold til kostnader, og muligheter for å sammenligne kostnader på tvers av virksomheter, både i staten og i det private.

Det legges til grunn i det videre arbeidet med å utforme regnskapsstandarder at formålet med forsøket med periodiseringsprinsippet i staten er primært å få fram bedre kostnadsdata og grunnlag for å vurdere ressursbruk i forhold til aktivitet/produksjon. Et viktig utgangspunkt er også å kunne skape grunnlag for sammenligning av kostnader med andre relevante virksomheter i statlig og privat sektor. Det skal samtidig bestrebes å få fram en mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser.

### **Harmonisering med regnskapsføring i privat sektor**

Statsbudsjettutvalget tar utgangspunkt i regnskapslovens grunnleggende regnskapsprinsipper og vurderingsprinsipper i drøftingen av hvordan

periodiseringsprinsippet kan tas i bruk i statlig forvaltning. Utvalget peker på at regnskapslovens prinsipper ikke uten videre kan overføres til staten, og at det vil være behov for tilpasninger dersom statlige budsjetter og regnskaper skal føres etter periodiseringsprinsippet. Slike tilpasninger kan bl.a. vurderes i lys av internasjonale erfaringer og tilrådinger fra internasjonale organisasjoner, som IMF, OECD og IFAC.

Det kan videre være relevant å hente erfaringer og faglige innspill fra NOU 2003:23 Evaluering av regnskapsloven og det arbeidet som gjøres i Norsk RegnskapsStiftelse knyttet til "Regnskapspliktige uten økonomisk formål".

Regnskapsloven (RL) og god regnskapsskikk nedfelt i norske regnskapsstandarder (NRS) setter rammer og detaljerte krav til regnskapsføring i privat sektor. Regnskapsloven er for tiden under endring, jf Ot prp nr 89 (2003-2004). Forslagene i proposisjonen gjennomfører EØS-regler som pålegger børsnoterte foretak å utarbeide konsernregnskap i samsvar med de internasjonale regnskapsstandardene IFRS (International Financial Reporting Standards) fra 2005. Departementet foreslår i tillegg i proposisjonen full adgang for alle norske foretak til å anvende disse standardene ved å tillate anvendelse også i selskapsregnskapet og i konsernregnskapet til unoterte foretak.

I følge Norsk Regnskapsstiftelse er NRS i dag materielt sett i hovedsak i samsvar med IFRS (og IAS, International Accounting Standards, som på sikt vil bli byttet ut med IFRS), men man har valgt å ha en annen form på standarden og ikke å gjengi alle drøftelser som er i IAS/IFRS. Etter regnskapslovutvalgets forslag bør NRS-ene, som etter forslaget i hovedsak vil

brukes for mellomstore foretak, være identiske med IAS/IFRS med unntak av at opplysningskravene ikke vil være like omfattende. I praksis vil dette oftest bety at regnskapsføringen vil bli som i dag, men standardene vil tekstmessig være mer omfattende (større antall sider per standard).

Det foreslås at RL, NRS og IAS/IFRS tas som utgangspunkt i det videre arbeidet med regnskapsstandarder for staten på de områdene som det er naturlig å harmonisere med privat sektor (der det er sammenfallende begreper og problematikk i privat og offentlig sektor). Det vil konkret innebære at RL og NRS legges til grunn i første omgang. På de områdene der det er avvik mellom RL/NRS og IFRS, vil vi vurdere fra område til område om tilpasning til IAS/IFRS bør gjøres fra starten eller utsettes inntil NRS blir tilpasset IFRS. I hovedsak forventes slik tilpasning inntil IAS/IFRS eventuelt blir fullt implementert i norske standarder for privat sektor. Tilpasningen til IFRS i staten kan gjøres ved å bruke de internasjonale regnskapsstandardene for offentlig sektor (IPSAS) som den internasjonale revisorforeningens komité for regnskapsføring i offentlig sektor (IFAC/PSC), som et grunnlag for tilpasningen. IPSAS er basert på IFRS og tilpasset offentlig sektor.

En slik strategi sikrer at statens regnskapsregler er mest mulig på linje med reglene som vil gjelde for private foretak. Det bidrar også til at medarbeiderne i pilotvirksomhetene kan bruke kompetansen som er opparbeidet gjennom utdanningsinstitusjonene og kurs om dagens utvikling på regnskapsområdet, norsk litteratur og eventuell praktisk erfaring fra privat sektor.

Regjeringen vil tillate bruk av IFRS i selskapsregnskapene til norske foretak fra 2005. Det vil ventelig medføre at de selskapene som har vesentlige internasjonale interessenter, vil tilpasse seg IFRS relativt raskt. De øvrige norske selskapene vil mest sannsynlig fortsatt basere sine regnskaper på RL/NRS inntil norsk god regnskapsskikk endres mer i retning av IFRS. Dette taler også for at vi tar utgangspunkt i RL/NRS i første omgang, og legger opp til å videreutvikle de statlige standardene i tråd med utviklingen av NRS. Det vil være nødvendig med en nær dialog med Norsk RegnskapsStiftelse som er ansvarlig for utformingen av norske regnskapsstandarder. De statlige regnskapsstandardene vil ha karakter at utkast i hele pilotfasen.

Harmonisering av begrepsbruk og praktiske løsninger med regelverket i privat sektor, representert ved RL og NRS, er det samme prinsipp som ble valgt ved revisjon av økonomiregelverket i 2003.

På statsspesifikke områder tas det utgangspunkt i anbefalinger fra IFAC/PSC<sup>1</sup> og erfaringer fra våre naboland<sup>2</sup>. Dette gjelder bl.a. behandling av inntekter som ikke er oppstått ved tjenesteyting, oppdrags-, salgs- eller utleieaktivitet. Det gjelder også spørsmålet om verdsetting av eiendeler der det ikke eksisterer en markedspris og som ikke gir en framtidig

---

<sup>1</sup> IFAC har startet arbeidet med å utvikle standarder for statsspesifikke områder, men anbefalingene er så langt i liten grad fastsatt som endelige standarder på disse områdene. Det foreligger anbefalinger i form av diskusjonsnotater og høringsutkast på noen slike områder.

<sup>2</sup> Sverige har mer enn 10 års erfaring fra bruk av periodiseringsprinsippet i statlige virksomheter. De har langt på vei tilpasset sine standarder til de internasjonale regnskapsstandardene IFRS/IPSAS.

Danmark er i ferd med å implementere periodiseringsprinsippet nå. De har ikke i samme grad tilpasset seg de internasjonale regnskapsreglene.

kontantstrøm, samt spørsmålet om innhold i resultatbegrepet og egenkapitalbegrepet i offentlige regnskaper. På disse områdene har IFAC/PSC startet et arbeid med å utvikle regnskapsstandarder.

IAS/IFRS, og derved IPSAS, inneholder en del valgmuligheter og opsjoner for regnskapsføringen. For norske foretak som er pliktige til å følge IAS/IFRS etter EUs forordning, vil det ikke kunne gjøres begrensninger i disse valgmuligheter og opsjoner. I de norske tilpassede NRS og i nye standarder for staten kan det imidlertid gjøres begrensninger. Det foreslås at det legges begrensede valgmuligheter inn de statlige standardene for å legge grunnlag for sammenlignbar regnskapsinformasjon fra statlige virksomheter.

Statlige forvaltningsorganer har betydelig mindre frihetsgrader mht bl.a. å gjennomføre effektiviserende investeringer, disponere overskudd, osv, enn det som er vanlig i privat sektor og til dels i offentlige virksomheter i andre land. Det vil derfor være en del elementer i regelverket for privat sektor og i de internasjonale reglene for offentlig sektor som ikke kan få tilsvarende anvendelse i staten. Dette gjelder særlig forståelsen av egenkapital og resultat, og til dels passivasiden i balansen. På disse områdene vil de statlige reglene kunne avvike vesentlig fra utgangspunktet i NRS, IFRS og IPSAS.

### **Rammeverk for bruk av periodiseringsprinsippet i statlige virksomheter**

I tilknytning til NRS er det ikke fastsatt et konseptuelt rammeverk tilsvarende rammeverket i IAS/IFRS. På den annen side inneholder RL et sett grunnleggende prinsipper med utførlig drøftelse i lovens forarbeider. Enkelte har stilt spørsmål ved om de grunnleggende prinsippene er forenelige med

IASBs rammeverk. Regnskapslovutvalget har foreslått å videreføre de grunnleggende prinsippene med enkelte justeringer.

Både Sverige og Storbritannia har fastsatt egne rammeverk for statlig sektor, men det er gjort i etterkant av innføringen av periodiseringsprinsippet. Det foreslås at det i denne omgang utarbeides prinsipper og retningslinjer for regnskapsavleggelsen på statlig sektor. Disse må spesielt ta stilling til en del statsspesifikke forhold som ikke omhandles i NRS og en del forhold som foreløpig ikke er dekket av IPSAS.

Regnskapsloven og god regnskapsskikk bygger på en modifisert historisk kostmodell, hvor gjennomførte transaksjoner måles til verdien på transaksjonstidspunktet, men med måling til virkelig verdi innenfor vesentlige deler av området finansielle eiendeler. Fokus er rettet mot resultatet og måling av inntekter og kostnader. For driftsmidler/avskrivninger innebærer dette at verdien på tidspunktet for kjøp danner grunnlaget for verdimåling i balansen og beregning av avskrivninger over levetiden. For driftsmidler med lang levetid vil dette gi lavere avskrivninger enn faktiske utgifter ved reinvestering. Ved måling av inntekt er det kun gjennomførte transaksjoner som måles, transaksjonsbegrepet er knyttet til overføring av risiko og kontroll.

IAS/IFRS og IPSAS bygger på et balanseorientert rammeverk, hvor definisjonen av eiendeler/forpliktelser i prinsippet skaper inntekter og kostnader. Det er fokus på måling av riktig resultat (verdiskapning) også i balanseorientert regnskap, men da gjennom vurdering av verdier i balansen som et utgangspunkt. For driftsmidler er det gitt en mulighet for revaluering

til virkelig verdi når denne overstiger eksisterende bokført verdi og danner grunnlaget for beregning av avskrivninger. Dette kan gi en mer relevant måling av den faktiske kapitalkostnaden ved beregning avskrivningene, sett i forhold til den faktiske utgiften ved reinvestering. Regnskapslovutvalget har anbefalt adgang til å anvende virkelig verdi for alle finansielle instrumenter.

Det foreslås at de grunnleggende prinsippene i RL legges til grunn med enkelte justeringer som foreslått av Regnskapslovutvalget. Her vil vi legge opp til å følge endringene som vil komme i en bebudet Ot prp om endringer i regnskapsloven i høst.

### **Prinsipper for verdivurdering av eiendeler og forpliktelser**

Som nevnt ovenfor legger RL/NRS til grunn modifisert historisk kost som vurderingsprinsipp, mens IFRS og IPSAS tillater revaluering av eiendeler til virkelig verdi eller gjenanskaffelseskost. Verdivurderingen har betydning for kostnadsnivået i virksomheten som følge av at avskrivningene blir påvirket av hvilken verdi som settes på eiendelene som skal avskrives.

Ut fra målsettingen om å dokumentere reelle kostnader kan det hevdes at verdien på eiendelene bør danne grunnlag for avskrivninger som gjenspeiler kostnadsnivået ved reinvestering og vedlikehold av driftsmidlene som inngår i virksomheten. IFRS og IPSAS tillater verdjustering og legger til rette for å synliggjøre reelle kostnader ut fra at kapasiteten i virksomheten skal videreføres/gjenanskaffes. På den annen side må det framheves at det er Stortinget som årlig tar beslutninger om investeringer, herunder eventuelle reinvesteringer, som en del av budsjettprosessen. Det er derfor ikke gitt at en investering nødvendigvis skal gjenanskaffes. Hvis investeringen i seg selv



er et virkemiddel for å framstille en tjeneste, kan det være historisk kost som er mest aktuell som grunnlag for kostnadsberegningen.

Målsettingen om å danne grunnlag for sammenligning med andre virksomheter, i privat og offentlig sektor, favoriserer historisk kost som vurderingsprinsipp, i den grad det er relevant å sammenligne med private foretak, men også å tillate revurdering slik som IFRS vil gi norske selskaper anledning til.

Statsbudsjettutvalget uttrykker at "For å kunne (sammenligne kostnader i statlig virksomhet med private foretak) bør vurderingene av balanseverdier på statens hånd i størst mulig grad bygge på de samme normer og prinsipper som i privat sektor."<sup>3</sup>

Våre naboland har valgt ulike løsninger. Danmark har lagt til grunn historisk kost, mens Sverige langt på vei har utviklet et regelverk som er tilpasset IPSASs regelverk og tillater revurdering til virkelig verdi.

Spørsmålet om virkelig verdi og revurdering er ikke særlig aktuelt i en pilotperiode som i første omgang strekker seg over ett år. Det foreslås derfor at det dette spørsmålet avventes inntil IFRS gjøres gjeldende i NRS. Adgangen til å bruke IFRS som grunnlag for norske selskapsregnskaper gir likevel noen føringer for verdivurdering i åpningsbalansen. Det vil vi komme tilbake til nedenfor.

---

<sup>3</sup> Jf NOU 2003:6, pkt 7.2.3.3, side 104

## **Grunnleggende regnskapsprinsipper**

Flere av problemstillingene i statlig regnskapsføring knytter seg til de grunnleggende prinsippene som er fastsatt i regnskapsloven. Prinsippene knyttet til transaksjon, opptjening og sammenstilling har en nær sammenheng.

- Transaksjonsprinsippet er en bestemmelse om regnskapsføring og verdimåling av transaksjoner. En transaksjon består av en overdragelse og et vederlag, og transaksjonstidspunktet inntreffer når risiko og kontroll er overført mellom partene i transaksjonen.
- Opptjeningsprinsippet er en regel om periodisering av inntekt, som fastslår at inntekt skal resultatføres når den er opptjent. Opptjeningstidspunktet faller normalt sammen med transaksjonstidspunktet, men dette vil ikke alltid være tilfellet.
- Sammenstillingsprinsippet er en regel om periodisering av kostnader. Sammenstillingsprinsippet krever at kostnadene som er påløpt for å skape en inntekt, skal resultatføres i samme perioden som inntekten.
- Kongruensprinsippet innebærer at kostnader og inntekter, gevinst og tap skal regnskapsføres over resultatregnskapet. Alle endringer i egenkapitalen, med unntak av kapitalinnskudd og uttak, skal derved i utgangspunktet være ført over resultatregnskapet.

I statlig virksomhet vil man som hovedregel ha oppmerksomheten konsentrert om kostnadene som knytter seg til virksomheten. Det vil vanligvis være en klar sammenheng mellom aktiviteter og bruk av ressurser (driftskostnader) i ordinær statlig virksomhet, men sjelden en sammenheng mellom aktivitet og den inntektsstrøm en utgiftsbevilgning representerer for virksomheten. I ordinær statlig virksomhet kan det derfor være vanskelig å

avgjøre når en inntekt er opptjent og hvordan kostnader skal sammenstilles med inntekt. Normalt vil i stedet kostnadene være et mål på aktiviteten. Den regnskapsmessige behandlingen av inntekter fra tilskudd eller overføringer fra statskassen, kan med dette ses på som en motsatt sammenstilling.

I det følgende diskuteres foruten et inntektsbegrep for statlige virksomheter, spørsmålene som knytter seg til sammenstilling av kostnader og inntekter og også et resultatbegrep og spørsmålet om virksomhetskapskapital i statlige virksomheter. I det følgende brukes begrepet virksomhetskapskapital i stedet for egenkapital i statlige virksomheter.

### **Resultatbegrepet og virksomhetens virksomhetskapskapital ("egenkapital")**

For foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven gir driftsresultatet uttrykk for om foretakets inntekter er større eller mindre enn foretakets kostnader i den aktuelle perioden. For statlige virksomheter som får sine bevilgninger fra Stortinget vil resultatbegrepet få et annet innhold enn for private foretak med regnskapsplikt etter regnskapsloven.

Statsbudsjettutvalget mener at resultatoppstillingen og sammenhengen med virksomhetens balanse likevel vil kunne gi viktig styringsinformasjon. For det første vil kostnadene (periodiserte utgifter) fremgå av resultatregnskapet. For det andre vil virksomhetskapskapitalen øke dersom inntektene overstiger kostnadene i regnskapsåret. Balansen vil som i et privat foretak gi uttrykk for virksomhetens eiendeler og forpliktelser. For en statlig virksomhet vil balansen i hovedsak bestå av anleggsmidler, omløpsmidler, forpliktelser og

virksomhetskaptal idet statlige virksomheter innenfor dagens system ikke kan spare eller oppta lån.

Statsbudsjettutvalget har imidlertid ikke i detalj behandlet hvordan resultatoppstilling og driftsresultat skal behandles for statlige virksomheter, men understreker behovet for enhetlige retningslinjer for ulike typer statlige virksomheter. Utvalget peker i denne forbindelse på at det derfor vil være nødvendig å definere statens og den enkelte virksomhets inntekter og avgjøre hva som skal regnes som egenkapitaltilskudd. Statsbudsjettutvalget viser i denne forbindelse til de løsninger man har valgt i Sverige hvor bevilgningene inntektsføres i takt med kostnadene på egne linjer i resultatoppstillingen<sup>4</sup>. I Danmark har man valgt et kostnadsperspektiv ved å ikke inntektsføre bevilgningene, slik at resultatoppstillingen viser nettokostnadene (etter fratrukk av egne inntekter).

Det foreslås at den svenske tilnærmingen legges til grunn for inntektsføring i resultatregnskapet for nettobudsjetterte virksomheter. Dette innebærer at inntekt fra bevilgninger (statsoppdraget) og andre inntektsstrømmer som ikke er knyttet til overføring av risiko og kontroll for en vare eller tjeneste også føres inn på inntektssiden i resultatoppstillingen. En slik praksis vil

---

<sup>4</sup> Av ESVs forskrifter til kapittel 4 § 1 i Förordning 2000:605 går det frem at bevilgningene som regel inntektsføres i takt med kostnadene. Forskriften inneholder en særbestemmelse om behandlingen av overskridelser som det ikke er gitt samtykke til. Overskridelsen skal overføres til påfølgende år som en periodeavgrensningsspost i balansen med betegnelsen forbetalt inntekt. I oppstillingsplanen for resultatregnskapet betegnes bunmlinjen "Årets kapitalforandring" som ved årsavslutningen føres mot virksomhetens egenkapital. I all hovedsak synes regnskapsreglene i Sverige å falle sammen med den tilnærming prosjektgruppen legger til grunn.

være tilsvarende det som forutsettes i regnskapsloven. Brukere av periodiserte regnskap er vant til å lese regnskap der inntekter og kostnader har en viss symmetri. Det antas at regnskapskompetansen både på operativt nivå og på ledernivå i virksomhetene vil være mest tjent med en tilnærmet lik måte å lese regnskap på som i private virksomheter. Det medfører at opparbeidet kompetanse i privat sammenheng lettere kan utnyttes i statlige virksomheter. En slik modell er allerede lagt til grunn i de fleste nettobudsjetterte virksomheter. Dersom denne modellen ikke velges for de bruttobudsjetterte virksomheter, må det utvikles ulike regnskapsmodeller for netto- og bruttobudsjetterte virksomheter.

Som nevnt gir driftsresultatet for foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven, uttrykk for om foretakets inntekter er større eller mindre enn foretakets kostnader i den aktuelle regnskapsperioden. Resultatbegrepet vil få et annet innhold i statlig virksomhet. Som utgangspunkt for den videre diskusjon av resultatbegrepet i statlig virksomhet, legger prosjektet til grunn at tiltak og aktiviteter som finansieres ved bevilgninger fra Stortinget, ikke skal kunne skape resultat og dermed kunne endre virksomhetskapsitalen. Tilsvarende vil gjelde for gebyrer virksomheten krever inn til fordel for statskassen og når virksomheten opptrer som tilskuddsforvalter. Dette vil også gjelde tilskudd virksomheten selv disponerer, men hvor det ikke er krav om motytelse. Det vises til en nærmere omtale av de enkelte inntektsarter i statlig virksomhet nedenfor.

En slik tilnærming til resultatbegrepet vil innebære at det bare er enkelte egeninitierte og egenkontrollerte inntekter fra omsetning av varer og tjenester, oppdrag og tjenesteyting som kan skape resultat og påvirke

virksomhetskapskapitalen til virksomheten. Alle 50-post virksomheter har rett til å overføre resultatet av årets drift til påfølgende budsjettår, jf rundskriv R-106 av 10.9.2004. Enkelte av disse kan også opparbeide virksomhetskapskapital. For bruttobudsjetterte virksomheter legges det ikke opp til å tillate opparbeidet virksomhetskapskapital. Denne tilnærmingen forhindrer ikke at bruttofinansierte virksomheter blir nullstilt likviditetsmessig ved hvert årsskifte.

Etter en samlet vurdering foreslår prosjektgruppen at det bare er egeninitierte og egenkontrollerte inntekter fra omsetning av varer og tjenester, oppdrag og tjenesteyting som kan skape resultat i ordinær statlig virksomhet, og begrenset til nettobudsjetterte virksomheter som har anledning til å bygge en viss virksomhetskapskapital fra slike resultat.

Statsbudsjettutvalget peker i 7.3.2.2 på at når virksomheten finansieres gjennom bevilgning vil egenkapitalen bli "residualbestemt" ut fra inntekter og kostnader i resultatregnskapet. Utvalget peker videre på at det må defineres hva som er virksomhetens inntekter og hva som er egenkapitaltilskudd. Med de definisjoner og føringer det her legges opp til, blir virksomhetens egenkapital et restelement som uttrykker hva virksomheten har opptjent gjennom egeninitierte og egenkontrollerte inntekter. Denne egenkapitalen vil imidlertid ikke kunne disponeres fritt av virksomheten selv, men vil være undergitt de reglene som ellers gjelder for statens midler og eventuelle særskilte fullmakter fra Stortinget for slike midler<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Stortinget har f. eks. gitt fullmakt til at overskudd fra oppdragsvirksomhet i universitets- og høyskolesektoren kan nyttes til kapitalinnskudd i selskaper i institusjonenes randsoner.

Budsjettfullmaktene som er knyttet til bevilgningsvedtakene representerer særskilt problemstillinger i statlig virksomhet. Statsbudsjettutvalget gir en begrenset omtale av dette området. Det foreslås at det arbeides videre med problemstillingene knyttet til den regnskapsmessige behandlingen av budsjettfullmaktene i forbindelse med utarbeidelsen av regnskapsstandardene.

## **II Hvilke resultat- og balanseposter bør periodiseres?**

### **Resultatposter**

#### **a) Kostnader**

I statlige virksomheter vil det i særlig grad være snakk om kostnader knyttet til:

- Løpende drift
- Investeringer (avskrivninger)
- Renter av virksomhetens kapital
- Tilskuddsforvaltning
- Gebyrer

#### **Kostnader knyttet til løpende drift**

Det ansees ikke å være spesielle utfordringer for statlige virksomheter på dette området. Det legges til grunn at prinsippene i RL/NRS anvendes. Det innebærer bl.a. at statlige virksomheter må tilpasse sin regnskapsføring som omtalt av statsbudsjettutvalget (NOU 2003:6, pkt 7.2.5.2) og Gul bok 2004, kap. 11.

I statlige virksomheter som finansieres både gjennom ordinære bevilgninger av statskassen (statsoppdraget) og av egeninitierte og egenkontrollerte inntekter, må regnskapsføringen innrettes slik at det klart skilles mellom de kostnadene som skal henføres til statsoppdraget og de kostnadene som påløper for å generere virksomhetens egne inntekter. Den enkelte virksomhet må også påse at direkte og indirekte kostnader knyttet til å generere slike inntekter regnskapsføres løpende og fastsettes slik at det ikke oppstår kryssubsidiering i statsoppdragets disfavør. Dette er spesielt viktig på virksomhetsområder hvor etaten opererer i et kommersielt marked med andre private aktører.

Pensjonskostnader skal i henhold til NRS settes lik aktuarberegnet kostnad, som vil avvike fra betalt premie. Et fåtall statlige virksomheter betaler i dag pensjonspremie til Statens pensjonskasse. Enkelte av pilotvirksomhetene betaler i dag premie til Statens pensjonskasse, og det anbefales derfor at alle pilotvirksomhetene kostnadsfører en pensjonskostnad tilsvarende en aktuell premie. De pilotvirksomhetene som ikke er forutsatt å betale pensjonspremie fra utgiftsbevilgningen, skal inntektsføre et tilsvarende beløp for resultatmessig å eliminere denne kalkulatoriske kostnaden. Dette vil gi et gjennomgående opplegg i pilotfasen. Hensikten med dette er å synliggjøre et bilde av tilnærmet reelle kostnader. MOD og Statens pensjonskasse har gitt uttrykk for at SPK ikke vil ha kapasitet til å aktuarberegne pensjonskostnader for alle pilotvirksomhetene i pilotfasen. Dette spørsmålet diskuteres videre sammen med Statens pensjonskasse og MOD. Det vises til drøftingen av pensjonsforpliktelser nedenfor.



### Kostnader knyttet til investering (avskrivning)

Det legges til grunn at prinsippene i RL/NRS anvendes, jf drøftingen i tilknytning til prinsipper for verdivurdering av eiendeler og forpliktelser. Det innebærer bl.a. at statlige virksomheter må regnskapsføre avskrivning basert på en verdisetting av varige driftsmidler til anskaffelseskost og en systematisk avskrivningsplan over anleggsmiddelets økonomiske levetid.

Et sentralt punkt i forbindelse med innføring av avskrivninger er hvordan resultateffekten i regnskapet skal håndteres. Ettersom større investeringer (normalt postene 30-49) forutsetningsvis skal særbevilges og kontantfinansieres, vil virksomhetens driftsinntekter ikke inneholde en inntektsstrøm som dekker avskrivningene fra slike investeringer, og innføring av avskrivning vil derfor medføre et underskuddselement i resultatregnskapet. Når det gjelder den regnskapsmessige behandlingen av bevilgninger til investeringsformål, anbefaler prosjektet (se nedenfor under inntekter) en løsning i samsvar med prinsippene i NRS 4 Offentlige tilskudd. Ut fra dette foreslås det at avskrivninger kostnadsføres i samsvar med avskrivningsplanen for angjeldende investering. For å utlikne resultatvirkningen av avskrivningen bokføres en tilsvarende periodisert inntekt som reduserer forpliktelsen som ble etablert ved bevilgningen til investeringen.

### Kostnader knyttet til tilskuddsforvaltning

Kostnadene i tilskuddsforvaltningen er knyttet til de utbetalinger virksomheten foretar som tilskuddsforvalter. Det arbeides videre ut fra anbefalingen i statsbudsjettutvalget om at utbetalingstidspunktet i mange

tilfeller kan legges til grunn for periodisering av kostnadene. Det medfører i hovedsak ingen endring fra dagens praksis.

#### *Kostnader knyttet til gebyrer til fordel for statskassen*

Kostnadene på dette området er knyttet til overføring av gebyrinntektene til statskassen. Det tas som utgangspunkt at innkrevningstidspunktet legges til grunn for periodiseringen av kostnadene. Det vises til omtale nedenfor om aktuelle standarder for behandling av denne typen hendelsesstyrte tilganger.

#### *Rentekostnad knyttet til disponering av statlig kapital*

Kostnadene ved disponering av statlig kapital er knyttet til at staten kan oppnå avkastning på sin kapital ved alternativ plassering. Ved å gjøre hele eller deler av kapitalen rentebærende med en rentesats som gir uttrykk for alternativ avkastning, vil denne komme til uttrykk som en kostnad i virksomhetens regnskap. Det foreslås at det arbeides videre med forslag til en standard for renteberegning og synliggjøring av kostnaden ved disponering av statens kapital, jf. også statsbudsjettutvalgets omtale i pkt. 7.4.3.

#### **b) Inntekter**

En statlig virksomhets inntekter kan deles i to hovedkategorier; transaksjonsbaserte og ikke-transaksjonsbaserte inntekter. RL/NRS, IFRS og IPSAS har i det alt vesentligste sammenfallende regler knyttet til regnskapsføring av inntekter som disponeres av virksomheten selv og som har oppstått som følge av transaksjoner hvor varer og tjenester leveres mot et vederlag som tilsvarer verdien av de leverte varer og tjenester (såkalte "exchange transactions"). Verken RL/NRS eller IFRS har regler knyttet til

regnskapsmessig håndtering av ikke-transaksjonsbaserte inntekter. IFAC har utarbeidet et diskusjonsnotat om dette temaet, jf. ITC Revenue from Non-Exchange Transactions. Vi har i det videre valgt å ta utgangspunkt i diskusjonsnotatet fra IFAC vedrørende ikke-transaksjonsbaserte inntekter.

Når det gjelder valg av utgangspunkt for regnskapsstandarder for virksomhetsregnskapene i statlig sektor, vil prosjektgruppen peke på at de internasjonale standardene for offentlig sektor går i retning av at både regnskap og budsjett er periodisert (IFAC/PSC har et prosjekt på budsjettrapportering basert på periodiserte budsjetter, men de eksisterende IPSAS-ene har ingen forutsetning om periodiserte budsjetter). Det forhold at våre budsjetter stilles opp etter kontantprinsippet fører til at det oppstår enkelte problemstillinger som ikke kan behandles etter internasjonale standarder, men gjennom særlige løsninger.

Det legges til grunn at statlige virksomheter forvalter flere ulike typer inntektsarter:

- Egne inntekter (transaksjonsbaserte inntekter) som disponeres av virksomheten selv
- Tilskudd (ikke-transaksjonsbaserte inntekter) som disponeres av virksomheten selv (som tilskuddsmottaker)
- Gebyrer og avgifter som kreves inn til fordel for statskassen (transaksjonsbaserte inntekter)
- Inntekt fra bevilgning til tilskudd til andre (ikke-transaksjonsbaserte inntekter)
- Inntekt fra statsoppdrag (bevilgninger til drift) (ikke-transaksjonsbaserte inntekter)

- Inntekt fra bevilgninger til investering (ikke-transaksjonsbaserte inntekter)

Behandling av skatter og avgifter drøftes ikke i dette dokumentet da det ikke er relevant for pilotvirksomhetene. Denne problemstillingen blir først aktuell dersom det skal diskuteres bruk av periodiseringsprinsippet for statsregnskapet.

Regnskapsmessig behandling av egeninnsatte og -kontrollerte inntekter fra for eksempel oppdrag og tjenesteyting (transaksjonsbaserte)

En rekke statlige virksomheter har egne inntekter i større eller mindre grad, f.eks. fra salg av varer og tjenester, lisens- og leieinntekter, refusjoner og egenbetalinger, som genereres fra transaksjoner hvor varer og tjenester leveres mot et vederlag som tilsvarer verdien av leveransen. Denne typen inntekter kan regnskapsføres i tråd med de ordinære reglene innenfor GRS/IFRS/IPSAS. NRS D Regnskapsføring av inntekter inneholder det aktuelle norske rammeverk for behandlingen av transaksjonsbaserte inntekter. Dette diskusjonsnotatet er kort omtalt nedenfor. Andre aktuelle standarder er NRS 2 Anleggskontrakter. IAS 18 og IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions er også aktuelle rammeverk for den regnskapsmessige behandlingen av transaksjonsbaserte inntekter.

Regnskapsmessig behandling av tilskudd (ikke-transaksjonsbaserte inntekter) som virksomhetene selv disponerer (som tilskuddsmottaker)

Denne inntektsarten vil typisk forekomme i instituttsektoren og ved utdannings- og forskningsinstitusjonene. Den omfatter f. eks. grunntilskudd fra Norges forskningsråd til forskningsinstituttene og ulike tilskudd til forskning fra Norges forskningsråd til universiteter og høyskoler. Tilgangen

vil vanligvis være resultatet av en søknad (f. eks. til NFR, EU og tilsvarende organisasjoner), men det stilles som regel ikke krav om en konkret motytelse som kommer til uttrykk gjennom en transaksjon.

Det foreligger ingen norsk regnskapsstandard for behandling av ikke-transaksjonsbaserte inntekter. Norsk RegnskapsStiftelse har lagt frem et diskusjonsnotat NRS D Regnskapsføring av inntekter. Diskusjonsnotatet er rettet inn mot privat sektor og behandler i hovedsak transaksjonsbaserte inntekter. Diskusjonsnotatet begrenser omtalen av ikke-transaksjonsbaserte inntekter til en omtale av behandlingen av markedsbaserte finansielle omløpsmidler og tilsvarende.

IFACs diskusjonsnotat ITC Revenue from Non-Exchange Transactions om ikke-transaksjonsbaserte inntekter legger opp til at slike tilskudd til drift skal inntektsføres i virksomheten når de anvendes. Dersom metoden med utsatt inntektsføring skal kunne benyttes på ubenyttede midler, må betingelsene knyttet til disse midlene tilfredsstillende kravene til balanseføring som en forpliktelse. Dette vil være korrekt dersom eventuelle ubenyttede midler representerer utsatt aktivitet i forhold til forutsatt omfang av aktivitet i budsjett/tildeling. I de tilfellene hvor ubenyttede midler representerer faktisk mindre forbruk/effektivisering i forhold til antatt kostnad ved gjennomføring av angitte tiltak, vil metoden innebære også slike midler presenteres som gjeld/forpliktelse. Diskusjonsnotatet gjennomgår en rekke eksempler for vurdering av denne problemstillingen.

Dersom det tas som utgangspunkt at inntekter fra tilskudd skal inntektsføres i virksomhetens regnskap når de anvendes, oppstår spørsmålet om måling av

fullføringsgraden på den oppgave eller oppdrag bevilgningen forutsettes å dekke. En løsning kan utledes med utgangspunkt i NRS 2 Anleggskontrakter ved å anse oppgaven eller oppdraget som skal utføres med dekning i bevilgningen som en kontrakt som skal vurderes etter løpende avregning uten fortjeneste, og slik at opptjening skjer når midlene forbrukes.

En annen og tilsvarende løsning er beskrevet i IFACs ITC Revenue from Non-Exchange Transactions nr. 2.31, eller også i IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions nr. 19 sammenholdt med nr. 23 ved å betrakte oppgaven eller oppdraget bevilgningen skal dekke som en transaksjon.

I forhold til sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven kan dette ses på som motsatt sammenstilling. Som nevnt kan denne metoden gi et noe uklart resultatbegrep, og det kan oppstå et presentasjonsproblem når kostnadene overstiger bevilgningen. Det vil her være nødvendig å sette en grense for inntektsføring lik det faktiske tilskuddet. Når bevilgningen overskrides fører motsatt sammenstilling med en slik grense for inntektsføring til at det framkommer et underskudd.

*Regnskapsmessig behandling av inntekter fra statsoppdrag drift (ikke-transaksjonsbaserte inntekter)*

Inntekter fra statsoppdraget kan representere en residual<sup>6</sup> i forhold til kostnader knyttet til statsoppdraget redusert med egne inntekter, tilskudd og lignende, eller man kan inntektsføre det nettobeløpet som gis av

---

<sup>6</sup> Inntekt fra statsoppdraget blir en residual dersom man bruker motsatt sammenstilling konsekvent, og inntektsfører i takt med pådratte kostnader.

utgiftsbevilgning minus inntektsbevilgning<sup>7</sup>. Et annet alternativ kan være å inntektsføre et bruttobeløp tilsvarende utgiftsbevilgningen. Dette vil i så tilfelle medføre at sum inntekter blåses opp, og andre inntekter enn bevilgning bør derfor muligens presenteres utenom selve driftsoppstillingen, jf forsalget om et eget avsnitt for ”innkrevingsvirksomhet” omtalt under oppstillingsplanen.

Det kan argumenteres både for og mot en inntektsføring fra statsoppdraget. Blant våre naboland har Sverige en slik inntektsføring, mens man i Danmark har valgt ikke å inntektsføre fra statsoppdraget, jf beskrivelsen i vedlegg 2. Problemstillingen er særlig aktuell for bruttobudsjetterte virksomheter, som ikke tilføres et netto likviditetsbeløp, men har rett til å trekke likviditet fra statskassen. For disse virksomhetene vil ikke denne inntektsposten ha en viktig styringsmessig verdi, men posten viser hvor stort periodisert inntektsbeløp som de facto trengs fra staten for å dekke kostnader i virksomheten, og en inntektsføring bidrar til å vise en helhetlig regnskapsoppstilling. Det kan argumenteres for at inntektsføring av statsoppdraget kan forlede virksomhetsledelsen bort fra styring i hht brutto- og kontantprinsippet.

Slik inntektsføring fra statsoppdrag i bruttofinansierte virksomheter vil ha karakter av en periodeavslutningsføring i virksomhetsregnskapet som gjøres

---

<sup>7</sup> Inntekt fra statsoppdraget kan settes lik det nettobeløpet som følger av utgiftsbevilgning minus inntektsbevilgning. Gitt at følgende forutsetninger er til stede, vil det ikke bli vesentlige avvik mellom netto kontant bevilgning og periodisert inntekt fra statsoppdraget:

- omfanget av periodiseringsposter fra inngangen til utgangen av perioden er konstant
- avskrivning av tidligere investeringer dekket av bevilgninger tilsvarer periodens nye investeringer
- lagerbeholdninger endres ikke i perioden

sentralt i virksomheten, og bør ikke gjøres desentralt. Fokus i avdelinger og virksomhetsområder i virksomheten bør være på kostnader og inntekter.

Diskusjonsnotatet NRS D Regnskapsføring av inntekter gir lite veiledning for så vidt gjelder den regnskapsmessige behandlingen av skattefinansierte bevilgninger i offentlig sektor.

Statsbudsjettutvalget anfører at man ikke har gått i detalj på hvordan resultatoppstilling og driftsresultat skal defineres for statlige virksomheter, ut over at utvalget peker på enkelte forhold som gjør at disse begrepene får et noe annet innhold enn i privat virksomhet. Spesielt gjelder dette forvaltningsorganene som i stor grad er finansiert gjennom bevilgninger. Utvalget uttrykker at det grunnleggende regnskapsprinsippet om sammenstilling av kostnader med inntekter ikke vil strekke seg lenger enn til å periodisere utgiftene til de periodene hvor ressursene er forbrukt, jf. pkt. 7.3.2.2 i NoU 2003:23.

IFACs diskusjonsnotat ITC Revenue from Non-Exchange Transactions om ikke-transaksjonsbaserte inntekter legger opp til at bevilgninger til drift skal inntektsføres i virksomheten når de anvendes, jf omtalen under forrige punkt. Det legges opp til at inntekter fra statsoppdraget bør behandles på tilsvarende måte som for Regnskapsmessig behandling av tilskudd (ikke-transaksjonsbaserte inntekter) som virksomhetene selv disponerer (som tilskuddsmottaker). I de tilfellene hvor ubenyttede midler representerer faktisk mindre forbruk/effektivisering i forhold til antatt kostnad ved gjennomføring av angitte tiltak, vil metoden innebære også slike midler presenteres som gjeld/forpliktelse. En slik behandling av bevilgningen synes



mest i tråd med Stortingets forutsetninger når det gir driftsbevilgninger, men det er ikke gitt at en generell referanse til forutsetningene for en bevilgning (statsoppdraget) alltid gir tilstrekkelig binding på de overførte midlene til at de kan defineres som en forpliktelse. Den regnskapsmessige virkningen av et overforbruk (underskudd) blir at underskuddet som tilsvarende overskridelsen bokføres i periodeavslutningen som en fordring på staten og overføres til neste regnskapsperiode som en periodeavgrensningsspost (forutbetalt inntekt eller negativ avsatt inntekt) i balansen.

Et alternativ som forenkler presentasjonen når det foreligger en overskridelse, er å føre inntekter fra statsoppdraget brutto i resultatregnskapet (tilsvarende til bevilgningsbeløpet) og eventuelt gjennomføre periodiseringene på en egen linje i resultatregnskapet. Resultat etter periodiseringer vises på en egen linje i resultatregnskapet, som disponeres enten mot virksomhetskapskapitalen eller overføres til neste regnskapsperiode som en periodeavgrensningsspost i balansen.

Et annet alternativ er å inntektsføre statsoppdraget i henhold til et periodisert, aktivitetsbasert inntektsbudsjett og sammenstille kostnadene i forhold til aktiviteten. Resultatet av virksomheten vil fremkomme som et overskudd eller et underskudd i resultatregnskapet. Et tredje alternativ er å betrakte netto bevilgning (brutto utgiftsbevilgning minus brutto inntektsbevilgning) som det periodiserte inntektsnivået som virksomheten kan disponere, jf forutsetningene som er presentert i note 9, og inntektsføre bevilgningen. På den annen side vil denne tilnærmingen innebære at man i en og samme oppstilling blander bevilgninger og periodiserte kostnader.

Det foreslås at virksomhetene på sikt bokfører netto driftsbevilgning (brutto utgiftsbevilgning minus inntektsbevilgning) som inntekt (modifisert motsatt sammenstilling). En slik tilnærming vil imøtekomme behovet for å synliggjøre hvordan statsoppdraget er gjennomført i forhold til bevilgningen. Et mindreforbruk vil synliggjøres som et overskudd og overforbruk vil synliggjøres som et underskudd.<sup>8</sup> Overskudd og underskudd som skyldes mindre-/merforbruk på statsoppdraget avsluttes ikke mot virksomhetskapital, men avregnes som mellomværende med staten. Et slikt resultatbegrep vil være tilnærmet lik kontantresultatet (faktiske betalinger i forhold til bevilgning) når forutsetningene i note 9 er oppfylt. Det understrekes at disse forutsetningene sjeldent er oppfylt samtidig, og at det vil være et krav om at det regnskapsmessige resultatet skal avstemmes mot det bevilgningsmessige resultatet.

Forslaget bygger særlig på at en slik inntektspost trengs for netto-budsjetterte virksomheter, som allerede har utviklet et tilsvarende regnskapsoppsett, jf rundskriv R-106 av 10.9.2004. En inntektsføring fra statsoppdraget vil først og fremst være en periodeavslutningsføring som skjer sentralt i virksomheten. Periodiseringsprosjektet vil arbeide videre med hvordan dette bør gjøres for å sikre at risikoen for styringsavvik reduseres.

*Regnskapsmessig behandling av redusert forpliktelse etter tidligere investering (ikke-transaksjonsbaserte inntekter)*

Statsbudsjettutvalget drøfter den regnskapsmessige behandlingen av den investeringsbevilgninger i NoU 2003:6 kapittel 7.4.5. Kontant-modellen som

---

<sup>8</sup> Se forutsetninger for sammenligning av netto utgiftsbevilgning med inntekt fra

utvalget omtaler i kapittel 7.4.5.2 er en videreføring av dagens system for finansiering av investeringer, samtidig som det suppleres med informasjon om regnskapsmessige avskrivninger og balanseført verdi av realkapital. Utgangspunktet når det gjelder behandlingen av investeringsbevilgninger blir det samme som når det gjelder skattefinansierte bevilgninger til drift derved at man står overfor ikke-transaksjonsbasert overføring av ressurser. Videre må utgangspunktet være at midlene skal benyttes til anskaffelse av driftsmidler som oppfyller betingelsene for å bli bokført som en formuesgjenstand. Bevilgningen på postene 30-49 balanseføres som en forpliktelse (et investeringstilskudd med plikt til å levere økonomiske fordeler for samfunnet) som inntektsføres i takt med avskrivningene på det aktuelle investeringsobjekt. Forpliktelsen knyttet til bevilgningen anses oppfylt i takt med virksomhetens bruk av driftsmidlet. Denne løsningen følger de prinsippene som ligger til grunn for NRS 4 Offentlige tilskudd. I det videre arbeidet vil det også bli vurdert endringer i NRS 4 som eventuelt vil følge av at IAS 20 er under endring. Denne metoden brukes for investeringer finansiert over særskilt investeringsbevilgning (normalt 45-post) når virksomheten ikke har en innteksstrøm som forutsettes å dekke avskrivninger.

Denne modellen sikrer sammenstilling mellom kostnad (avskrivning av investeringsobjektet) og inntekten (oppløsning av forpliktelsen som er knyttet til investeringsbevilgningen). Denne modellen skaper en utfordring i forhold til behovet for finansiering for å vedlikeholde realkapitalen. Som følge av at likviditeten som ligger i investeringsbevilgningen forbrukes når

---

statsoppdraget i note 9.

investeringsobjektet anskaffes, må det generelle driftstilskuddet økes dersom siktemålet er en finansieringsmodell som vedlikeholder realkapitalen. Denne problemstillingen faller utenfor rammen av dette notatet.

*Regnskapsmessig behandling av gebyrer og avgifter til fordel for statskassen (transaksjonsbaserte inntekter)*

I dette tilfellet står man overfor en tilgang av midler til den aktuelle virksomheten som ikke skal disponeres av virksomhetene selv, men videreformidles til statskassen. Man står her overfor en hendelsesstyrt tilgang som fører til en forpliktelse til å yte en tjeneste. Den regnskapsmessige behandlingen hos virksomheten som står for innkrevningen må innrettes slik at inntektsføring gjennomføres når det finner sted en transaksjon. Den regnskapsmessige behandlingen bør innrettes etter prinsippene i NRS D Regnskapsføring av inntekter. IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions kan også danne utgangspunkt for regler på dette området. Inntekter og kostnader av denne typen bør presenteres i på egne linjer i resultatregnskapet skilt fra virksomhetens egne inntekter og utgifter, dersom gebyrinntektene har en tydelig kobling mot virksomhetens aktiviteter.

I Sverige er oppstillingsplanen for resultatregnskapet strukturert slik at inntekter som virksomheten krever inn til fordel for statskassen føres opp på egen linje i et eget avsnitt i resultatregnskapet. I samme avsnitt føres også overføringer til statskassen på en egen linje. Det vises til oppstillingsplanen for resultatregnskapet i Förordning 2000:605.

Regnskapsmessig behandling av bevilgning til tilskudd til andre (ikke-transaksjonsbaserte inntekter)

Dette er midler som vedkommende virksomhet videreformidler til andre, og som normalt ikke skal påvirke resultatet for virksomheten som formidler bevilgningene. Midlene bør presenteres i resultatregnskapet og periodiseres i samsvar med forslaget i IFACs diskusjonsnotat Draft ITC Revenue from Non-Exchange Transactions. Dette tilsvarer den løsning man har valgt i Sverige, jf. ovennevnte forordning.

Oppsummering:

Det foreslås følgende regnskapsmessige behandling av inntektsartene i statlig virksomhet:

1. Egeninitierte og egenkontrollerte inntekter fra omsetning av varer og tjenester, oppdrag og tjenesteyting behandles etter reglene i NRS D Regnskapsføring av inntekt som bygger på de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven. Dette innebærer at inntekter resultatføres på opptjeningstidspunktet og at utgifter kostnadsføres i samme periode som den tilhørende inntekt (ordinær sammenstilling).
2. Inntekt fra statsoppdrag drift behandles etter reglene i IFAC ITC Revenue from Non-Exchange Transactions som innebærer at når tilgangen er brukt til formålet (som driftskapital til statsoppdraget) anses midlene som inntekt og resultatføres. Ubenyttede midler ved regnskapsavslutningen avsettes som gjeld/forpliktelse i balansen.
3. Tilskudd som virksomhetene mottar og disponerer selv, behandles etter reglene i IFAC ITC Revenue from Non-Exchange Transactions på samme måte som bevilgninger til drift.

4. Inntekt fra redusert forpliktelse etter tidligere investering *behandles etter prinsippene i NRS 4 Offentlige tilskudd som innebærer at eiendelene bokføres til brutto anskaffelseskost og avskrives over den økonomiske levetiden. Bevilgningen behandles som utsatt inntektsføring og resultatføres i takt med avskrivningene.*
5. *Gebyrer og avgifter til fordel for statskassen behandles etter reglene i NRS D Regnskapsføring av inntekter.*
6. Inntekt fra bevilgning til tilskudd til andre *behandles etter reglene i IFAC Draft ITC Revenue from Non-Exchange Transactions.*

### **Balansen**

Det er et viktig moment i statsbudsjettutvalget og i omtalen i Gul bok 2004, kap. 11, at bruk av periodiseringsprinsippet skal gi bedre informasjon om statlige eiendeler og forpliktelser. Ordinære forvaltningsorganer fører i dag ikke balanse, bortsett fra reskontro og visse poster for kortsiktige fordringer og kortsiktig gjeld. Nettobudsjetterte forvaltningsorganer fører balanse, men det er ikke noe felles krav til hva som skal tas med i balansen eller hvordan den skal presenteres.

Balansen inndeles i eiendeler (viser hvordan kapitalen i virksomheten er anvendt) og forpliktelser og virksomhetskaptial (viser finansiering av virksomhetens kapital). Det skilles mellom eiendeler som er ment til varig eie eller bruk i virksomheten (anleggsmidler) og andre eiendeler (omløpsmidler). Forpliktelsene deles i langsiktige avsetninger og forpliktelser (lengre enn ett år) og kortsiktige forpliktelser.

Regnskapslovens krav til hva balansen skal inneholde samsvarer i stor grad med kravene i IPSAS og det som skisseres i statlig regelverk i Sverige og Danmark, til tross for ulike rammeverk og kriterier for balanseføring. Det er imidlertid noe ulik rekkefølge på postene i balansen i hht RL og IPSAS (forskjellig oppstillingsplan). Det er også noe forskjell på hvordan balansepostene verdivurderes i RL og IPSAS (samsvarer med IAS/IFRS), jf bl.a. omtalen på side 6 og 7. I den videre behandlingen av balanseinformasjon tar vi utgangspunkt i regnskapslovens oppstillingsplan. Vi vil diskutere hva de enkelte delene av balansen skal inneholde. For anbefalinger om vurderingsregler for de enkelte deler av balansen henvises til arbeidet med å utvikle regnskapsstandarder.

#### **a) Eiendeler**

##### Anleggsmidler

Anleggsmidler deles i RL i tre grupper; immaterielle eiendeler, varige driftsmidler og finansielle driftsmidler. Den generelle vurderingsregelen for anleggsmidler innebærer at anskaffelse av eiendeler skal balanseføres. Eiendeler med begrenset økonomisk levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Avskrivningsmetode skal i rimelig grad gjenspeile forventet profil på fremtidige økonomiske fordeler.

- Immateriell eiendeler inkluderer bl.a. lisenser/programvare og lignende rettigheter.
- Varige driftsmidler er fysiske eiendeler som er ment til varig eie eller bruk i virksomhetens verdiskapningsprosess og ikke for salg. I offentlig sammenheng (IPSAS og andre land som har innført periodiseringsprinsippet) skilles det gjerne mellom varige driftsmidler

som skal inngå som produksjonsfaktorer i virksomhetens alminnelige oppgaveutførelse og driftsmidler som ikke inngår som produksjonsfaktorer, særlig infrastruktur, forsvarseiendommer og –materiell og kulturminner.

- Finansielle eiendeler omfatter investeringer av finansiell karakter. Eksempler på finansielle eiendeler er utlån, fordringer, obligasjoner, sertifikater, eierinteresser i et annet foretak (herunder aksjer og andeler i ansvarlige selskap og lignende) samt finansielle derivater.

Kapitalregnskapet i staten inneholder allerede en oversikt over finansielle eiendeler på statens hånd. Kapitalregnskapet inneholder ikke andre anleggsmidler i dag, bortsett fra investeringer i forretningsdriften. Statsbudsjettutvalget forutsetter at balansen som utgangspunkt skal inneholde alle varige driftsmidler og finansielle eiendeler. Utvalget tar ikke standpunkt til om immaterielle eiendeler skal inngå i balansen, men uttaler at dette må vurderes.

Det legges opp til at både immaterielle eiendeler (i den grad det er aktuelt), varige driftsmidler og finansielle eiendeler tas med i virksomhetenes balanse. Når det gjelder varige driftsmidler som ikke inngår som produksjonsfaktorer, legges det opp til at infrastruktur og forsvarseiendommer og –materiell inngår i balansen.

Det er ikke noen statsspesifikke forhold som tilsier vesentlige avvik fra regnskapsloven, bortsett fra nasjonaleiendom og kulturminner. Disse to foreslås ikke tatt med unntatt når det har en reell bruksverdi for virksomheten, for eksempel når en virksomhet har kontorer i et bygg som er



klassifisert som kulturminne. Dette synes å være i samsvar med IPSAS og internasjonal praksis. Statsbudsjettutvalget peker også på en rekke utfordringer dersom nasjonaleiendommer inkl. kulturskatter skal balanseføres. Disse eiendelene skiller seg fra øvrige varige driftsmidler ved at de har svært lang – ofte ubegrenset – levetid. Det innebærer at eiendelene ikke skal avskrives, eller at avskrivningstiden blir svært lang.

### Omløpsmidler

Materielle eiendeler som inngår i varekretsløpet og andre eiendeler med en realisasjonshorisont på under ett år, klassifiseres som omløpsmidler. Varer, fordringer, investeringer og bankinnskudd og kontanter inngår i begrepet. Statsbudsjettutvalget forutsetter at omløpsmidler skal inngå i balansen. Det foreslås at alle omløpsmidler inngår i virksomhetenes balanse.

### **b) Forpliktelser**

#### *Avsetning for forpliktelser (langsiktige)*

Avsetning for forpliktelser omfatter virksomhetens langsiktige gjeldsforpliktelser som ikke skyldes ordinære låneopptak hos eksterne långivere. Det kan særlig være pensjonsforpliktelser og andre avsetninger for forpliktelser, for eksempel påløpt vedlikehold, omstrukturingskostnader, miljø- og oppryddingsforpliktelser eller garantier. Statsbudsjettutvalget forutsetter at alle kjente forpliktelser skal inngå i balansen. Dette innebærer bl.a. at forpliktelser knyttet til framtidige tjenstepensjoner skal balanseføres. Også forpliktelser staten har pådratt seg i henhold til garantifullmakter og tilsagnsfullmakter, skal tas med i balansen i hht god regnskapsskikk (jf NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler).

Det foreslås at ordinære forpliktelser tas med i balansen, men at pensjonsforpliktelser ikke kreves i virksomhetenes balanse i denne omgang. De fleste forvaltningsorganene betaler ikke pensjonspremie til Statens pensjonskasse (SPK), og pensjonsforpliktelsene er normalt ikke fondert i SPK. Dessuten er ikke pensjonsforpliktelsen lagt på den enkelte virksomheten slik statens tjenstepensjoner er organisert i dag. Derimot legges det opp til at en estimert årlig kostnad for tjenstepensjon registreres i virksomhetenes regnskap, se omtale under kostnader.

Spørsmålet om avsetning for forpliktelser som følge av selvassurandørprinsippet i staten foreslås utsatt til etter evalueringen av ett års pilotvirksomhet. Virksomhetene bør imidlertid opplyse om hva de har gjort mht forsikringer i en note i regnskapet. Håndteringen av selvassurandørprinsippet bør sees i sammenheng med behandlingen i internasjonal sammenheng.

#### *Andre langsiktige forpliktelser*

Langsiktige forpliktelser foreligger normalt som følge av en låneavtale mellom to parter hvor det fremgår at tilbakebetaling skal skje over en lengre periode enn et år. Ettersom statlige forvaltningsorganer ikke kan ta opp lån, vil det normalt ikke finnes slike langsiktige forpliktelser i statlige virksomheter. Dette spørsmålet tas opp dersom det blir aktuelt i pilotperioden.

Som nevnt under drøftingen av avskrivning og inntektsføring av redusert forpliktelse etter tidligere investeringer, legges det opp til at bevilgninger som benyttes til investeringer skal bokføres som en forpliktelse.

### *Kortsiktige forpliktelser*

Forpliktelser som er direkte knyttet til virksomhetens varekretsløp, og forpliktelser som forfaller til betaling innen ett år fra første gangs registrering i balansen, klassifiseres som kortsiktige forpliktelser. Statlige virksomheter har allerede elementer av kortsiktige forpliktelser i sin interne balanse, herunder reskontroposter. Det legges opp til at alle kortsiktige forpliktelser inngår i virksomhetenes balanse.

### **c) Virksomhetskaptal**

Det vises til omtale under ”Resultatbegrepet og virksomhetens virksomhetskaptal”, side 11 ff når det gjelder opptjent virksomhetskaptal.

De fleste nettobudsjetterte virksomheter har en rett til å overføre ubrukt bevilgning og opparbeide en begrenset virksomhetskaptal allerede (og de beholder likviditet fra ett år til et annet), jf rundskriv R-106 av 10.9.2004. I bruttobudsjetterte virksomheter er en slik praksis mer diskutabel. I alle fall vil opparbeiding få begrensede styringsmessige konsekvenser og først og fremst representere en regnskapsmessig utjevningsmekanisme over år, i og med at likviditet inndras ved årsskiftet i bruttobudsjetterte virksomheter. Det legges ikke opp til at opparbeiding av virksomhetskaptal skal tillates i de bruttobudsjetterte pilotvirksomhetene.

### **III Åpningsbalanse**

Pilotvirksomhetene i periodiseringsprosjektet vil starte arbeidet med å kartlegge eiendeler og forpliktelser som skal føres opp i åpningsbalansen

relativt raskt. Arbeidet med å verdivurdere balansepostene kan imidlertid utstå til rundt årsskiftet. Vi vil likevel så langt som mulig søke å avklare hvilke prinsipper som skal legges til grunn i arbeidet med åpningsbalansen i dette notatet. Det må tas stilling til hva som skal inngå i åpningsbalansen og hvilken verdi postene skal vurderes med.

Drøftingen av hva som skal inngå i balansen som eiendeler, forpliktelser og virksomhetskaptal, jf omtalen ovenfor, gir langt på vei også svar på hva som skal inngå i åpningsbalansen.

Spørsmålet om vurderingsprinsipp er mer komplisert. Det foreligger flere muligheter, bl.a.:

- Historisk kost

Verdi på anskaffelsestidspunktet legges til grunn. Eldre bygg har en tendens til å bli undervurdert (pga inflasjon, løpende vedlikehold osv) og verdifastsettingen kan bli vanskelig å dokumentere. Større påkostninger underveis skulle normalt vært aktivert.

- Gjenanskaffelsesverdi

Det legges til grunn den kostnad som virksomheten vil få dersom eiendelen skulle anskaffes i dag, vurdert til samme kvalitet/standard som eksisterende eiendel.

- Virkelig verdi basert på markedsverdi eller framtidige økonomiske fordeler for virksomheten

Virkelig verdi kan legges til grunn der det finnes et velfungerende marked, som for eksempel på børsnoterte aksjer, boliger og biler, og der det finnes klare avtaler om framtidig avkastning av eiendelen, som for eksempel et utleiebygg.

- Bruksverdi

Bruksverdi kan ta utgangspunkt i gjenanskaffelsesverdi eller virkelig verdi, men korrigeres for i hvilken grad eiendelen faktisk er i bruk i virksomhetens oppgaveløsning. Verdien av et bygg kan for eksempel bli justert ned dersom en del av bygget ikke kan brukes av virksomheten i dens oppgaveløsning. Et annet eksempel er at en eiendel får redusert verdi dersom det finnes rimeligere, nyere og teknisk mer hensiktsmessige løsninger som ville kunne effektivisere virksomhetens produksjon eller redusere produksjonskostnadene.

De omdanninger som har skjedd de siste årene fra statlig virksomhet til statsforetak eller lignende, har i stor grad vurdert åpningsbalansen i det nye foretaket til gjenanskaffelsesverdi og bruksverdi. Verdiene er redusert med akkumulert avskrivning over eiendelens levetid (reduksjon for slit og elde). Dette kan forsvares ut fra at omdanningen har karakter av en transaksjon i regnskapslovens forstand, og eiendeler og forpliktelser skal vurderes i hht verdien på transaksjonstidspunktet. I forbindelse med etableringen av helseforetakene har det likevel vært en langvarig diskusjon om vurderingsprinsipp.

Innføring av periodiseringsprinsippet i statlige virksomheter vil ikke ha karakter av en transaksjon. Det kan snarere argumenteres med at kontinuitetsprinsippet bør legges til grunn, og at verdien bør settes til historisk kost minus akkumulert avskrivning. Balanseverdien vil da forstås slik den ville vært dersom periodiseringsprinsippet hadde vært brukt fra virksomhetens etablering.

Statsbudsjettutvalget legger i sin innstilling stor vekt på å kunne sammenligne kostnader mellom statlige virksomheter og relevante private foretak. Dersom vi legger historisk kost til grunn i åpningsbalansen, vil det gi et svakt grunnlag for sammenligning for ellers like virksomheter vil ha et svært forskjellig tidsmessig utgangspunkt.

Formålet med å innføre periodiseringsprinsippet er å bedre grunnlaget for å vurdere reelt ressursforbruk og kostnader. Et riktig kostnadsbilde tilsier at avskrivninger viser kostnadene med å gjenanskaffe og vedlikeholde eiendelene. Det er et argument for å bruke gjenanskaffelseskost og virkelig verdi i åpningsbalansen.

Statsbudsjettutvalget mener at ”spørsmålet om hvilket vurderingsprinsipp som skal legges til grunn for etablering av åpningsbalansen kan vurderes uavhengig av valg av vurderingsprinsipp på varig basis. En mulig tilnærming kan derfor være at ved overgang til periodiseringsprinsippet utarbeides åpningsbalansen med utgangspunkt i gjenanskaffelseskost eller virkelig verdi, uavhengig av om eiendelene er anskaffet til en lavere kostpris (eventuelt med fratrukk for avskrivninger). For nye investeringer kan likevel benyttes historisk kost.”<sup>9</sup>

SBU argumenterer for å legge til grunn gjenanskaffelseskost i åpningsbalansen<sup>4</sup>. Det pekes på at historisk kost kan undervurdere verdien av statens eiendeler og det kan for mange eiendeler være umulig å dokumentere historisk kost. Videre heter det at ”fokus ved statens

---

<sup>9</sup> Jf NOU 2003:6, pkt 7.6.5, side 131

regnskapsavleggelse vil i større grad være rettet mot informasjon om totale kostnader enn i private foretak ... Dette tilsier at staten bør benytte vurderingsprinsipper som reflekterer den virkelige verdien på statens eiendeler”.

Det foreslås at anleggsaktiva i åpningsbalansen verdsettes til bruksverdi, basert på gjenanskaffelsesverdi generelt og virkelig verdi når det gjelder finansielle eiendeler. Når det gjelder omløpsmidler og forpliktelser vil verdivurderingen normalt være enklere. Det legges til grunn at disse verdsettes til virkelig verdi. Det åpnes for å gjøre unntak i pilotperioden for de virksomhetene som allerede har etablert åpningsbalanser etter historisk kost.

Nivået på løpende avskrivninger vil være høyere når åpningsbalansen verdsettes til bruksverdi/virkelig verdi enn om den ble verdsatt til historisk kost. Det forutsettes at resultateffekten av avskrivning elimineres ved å etablere en forpliktelse tilsvarende verdien av avskrivbare eiendeler og inntektsføre tilsvarende avskrivning mot å redusere denne forpliktelsen.

Første gangs anvendelse av periodisering gir engangsutslag i form av kortsiktige fordringer og kortsiktige forpliktelser som skal tas med i åpningsbalansen. Det omfatter påløpte kostnader som for eksempel opptjente feriepenger, ikke utbetalt, opptjent overtid og påløpte kostnader der faktura ikke er mottatt. Det inkluderer også opptjent inntekt som ikke er mottatt, eller forskuddsbetalinger fra brukere. Det forventes ikke at det aggregerte omfanget av slike periodiseringer varierer mye mellom år, men det kan ha store utslag for prosjekter og aktiviteter internt i virksomhetene.

En særskilt problemstilling vil oppstå i forbindelse med den regnskapsmessige behandling av avskrivninger av anleggsmidlene i åpningsbalansen. Et alternativ er at resultateffekten av avskrivning av anleggsmidler som føres opp i åpningsbalansen, elimineres ved at det etableres en tilsvarende forpliktelse som oppløses gjennom en inntektsføring i takt med avskrivningene. Et annet alternativ er at resultateffekten av avskrivningene ikke elimineres i resultatregnskapet og at dette underskuddselementet avsluttes mot virksomhetskapitalen ved regnskapsavslutningen. Dette alternativet innebærer at anleggsmidlene i åpningsbalansen balanseføres som innskutt virksomhetskapital, som reduseres som følge av og i takt med avskrivningene som følge av underskuddselement skapt av akkumulerte avskrivninger. Kystverket har valgt denne løsningen for anleggsmidlene i åpningsbalansen.

Finansiering av åpningsbalansen foreslås gjort ved å etablere en forpliktelse, som kan sees som et internt lån, for den delen av åpningsbalansen som finansieres ved bevilgning til investering. Det kan diskuteres om en slik forpliktelse oppfyller gjeldskriteriene. Forpliktelsen må tolkes som at virksomheten har fått en forpliktelse til å produsere tjenester basert på investeringen i hele anleggsmiddelets økonomiske levetid. Forpliktelsen kan reduseres i takt med tilsvarende avskrivninger ved at det inntektsføres fra forpliktelsen. Dermed blir effekten av avskrivningen at kostnaden blir beregnet og bokført, men utlignet resultatmessig.

Det foreslås at åpningsbalansen finansieres ved en forpliktelse.



## **IV Oppstillingsplaner for presentasjon av regnskapsinformasjon**

### **Generelt om oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse**

I regnskapslovens kapittel 6 er det fastsatt oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse, jf. §§ 6-1 og 6-2. Det stilles krav om én oppstillingsform begrunnet med hensynet til sammenlignbarhet. Oppstillingsplanene både for resultatregnskapet og balansen er vesentlig mer detaljerte enn de aktuelle internasjonale standardene. I tillegg oppstillingsplanene som nevnt finnes bestemmelser for forenkling, om kontantstrømoppstilling (se nedenfor), konsernregnskap og sammenligningstall.

Oppstillingsplanene i regnskapsloven er rettet inn mot behovene i private virksomheter, og må uansett tilpasses for å ivareta behovene for regnskapsopplysninger i statlig virksomhet.

Internasjonalt foreligger standarden IPSAS 1 Presentation of Financial Statements som dekker oppstilling av resultatregnskap og balanse etter periodiseringsprinsippet. Standarden tillater alternative oppstillingsplaner etter art eller funksjon som avviker fra hverandre når det gjelder oppstilling av kostnadsdelen av resultatregnskapet. Standarden spesifiserer minimumskrav til hvilke regnskapsopplysninger som skal presenteres resultatregnskapet og balansen. Spesielt er kravene for resultatregnskapet mer grovmasket enn kravene i regnskapsloven.

Også oppstillingsplanen for balansen er noe mer grovmasket og enklere i IPSAS 1 enn i regnskapsloven. I tillegg er rekkefølgen en annen i IPSAS 1

enn i regnskapsloven, uten at det har betydning for hvilke regnskapsopplysninger som presenteres.

I Danmark har man valgt en oppstillingsplan for resultatregnskapet etter art som i hovedsak følger den tilsvarende oppstillingsplanen i IPSAS 1. Oppstillingsplanen for balansen er i likhet med IPSAS 1 noe mer grovmasket enn i den norske regnskapsloven. Rekkefølgen tilsvarer med enkelte unntak den norske regnskapsloven.

I Sverige brukes en oppstillingsplanen for resultatregnskapet etter art som i hovedsak følger den tilsvarende oppstillingsplanen i IPSAS 1, men har i tillegg egne avsnitt for innkrevningsvirksomhet og overføringer. Oppstillingsplanen for balansen er i likhet med IPSAS 1 noe mer grovmasket enn i den norske regnskapsloven, men inneholder enkelte avsnitt som ikke er aktuelle i vår sammenheng. Rekkefølgen tilsvarer med enkelte unntak den norske regnskapsloven.

### **Oppstillingsplan for resultatregnskapet**

Som nevnt er oppstillingsplanene i regnskapsloven rettet inn mot behovene i private virksomheter, og må uansett tilpasses for å ivareta behovene for regnskapsopplysninger i statlig virksomhet.

Det foreslås at oppstillingsplanen for resultatregnskapene i statlig virksomhet baseres på IPSAS 1 Presentation of Financial Statements, særlig når det gjelder inntektssiden. Oppstillingsplanen bør modifiseres for å tilpasse den til rekkefølgen i NS kontoplan. I forhold til IPSAS 1 bør oppstillingsplanen for resultatregnskapet avgrenses til en artsorientert presentasjon av kostnadene.

Det vises i denne forbindelse til at regnskapsloven bygger på en artsorientert presentasjon av kostnadene, og til det forhold at oppstillingsplanen for bevilgningsregnskapet er artsorientert. Vi vil vurdere om oppstillingsplanen bør suppleres med avsnitt som dekker innkrevningsvirksomhet og overføringer, på samme måte som man har valgt å gjøre i Sverige.

### **Oppstillingsplan for balansen**

IPSAS 1 har en balanseoppstilling med en annen rekkefølge enn regnskapsloven. For å bevare sammenligningsmuligheter med norske virksomheter foreslås det at oppstillingsplan for balansen for statlige virksomheter tilpasses regnskapslovens bestemmelser.

### **Kontantstrømoppstilling**

Kontantstrømoppstillingen er ifølge regnskapsloven en del av årsregnskapet. Informasjonen i kontantstrømoppstillingen supplerer annen informasjon og skal vise de kontante inn- og utbetalinger i perioden, og dermed endringer i virksomhetens likviditet. Presentasjonen av inn- og utbetalingene i kontantstrømoppstillingen kan baseres på brutto kontantstrømmer (den direkte metoden) eller netto kontantstrømmer (den indirekte metoden). Den direkte metoden anses å gi mer informasjon for regnskapsbrukerne enn den indirekte metoden, og anbefales i NRS(F) Kontantstrømoppstilling.

Regnskapslovutvalget (NoU 2003:23 kapittel 14.3) anfører at det ikke er gitt bestemmelser om kontantstrømoppstilling eller finansieringsanalyse i EØS-reglene. IAS 7 har regler om utarbeidelse av kontantstrømoppstilling. NRS (F) Kontantstrømoppstilling er i samsvar med IAS 7. IPSAS har i IPSAS 2 Cash Flow Statements utviklet en standard for kontantstrømoppstilling i

statlig virksomhet. Både IAS og IPSAS tillater både direkte og indirekte metode.

Statsbudsjettutvalget (NoU 2003:6 kapittel 7.2.4.4) peker på at en kontantstrømoppstilling satt opp etter den direkte metoden (brutto kontantstrømmer) vil i stor utstrekning samsvare med et regnskap satt opp etter et rendyrket kontantprinsipp kombinert med bruttoprinsippet i staten. Dette er dagens hovedregel for statsbudsjettet.

Den indirekte metoden oppfattes vanligvis som enklere å bruke enn den direkte metoden, og er den som oftest benyttes i privat virksomhet.

Prosjektgruppen er av den oppfatning at i statlig virksomhet bør imidlertid hensynet til samsvar med statsbudsjettet vektlegges når det gjelder valg av metode for oppstilling av kontantstrømmene.

Det foreslås derfor at det etableres en standard for kontantstrømoppstilling for norsk statlig sektor basert på en tilpasning av NRS (F)

Kontantstrømoppstilling. Hovedregelen bør være at kontantstrømoppstillingen settes opp etter den direkte metoden. I tråd med NRS bør den indirekte metode tillates, særlig inntil man kjenner muligheter og informasjonsgrunnlag i dagens systemer. Det legges opp til at det skal være en klar sammenheng mellom kontantstrømoppstillingen og s-rapporten som sendes inn til Finansdepartementet månedlig.

## **Kontoplan**

Staten har en felles kontoplan for virksomhetenes rapportering til statsregnskapet, men det er delegert til virksomhetene å fastsette kontoplan for virksomhetsregnskapet, jf Bestemmelsene pkt 3.2.3. Kontoplanen skal sikre at rapportering til overordnet myndighet kan skje på en hensiktsmessig måte og gi grunnlag for den interne styringen. Samtidig skal kravene til rapportering til bevilgningsregnskapet og kapitalregnskapet ivaretas.

Det kan være hensiktsmessig å standardisere en ramme for kontoplan i virksomhetene for å få til sammenligninger av kostnader mellom virksomhetene. Vi har to alternativer; enten tilpasse statens kontoplan slik at den sikrer rapportering av resultatposter og balanseposter, eller tilpasse norsk standard kontoplan for privat sektor til statlig sektor. Uansett hvilke av disse alternativene som velges, må det også defineres en kobling fra kontoplanen til oppstillingsplan og til rapporteringskravene til statsregnskapet.

Det anbefales at en i prøveprosjektet baserer seg på en kontoplan tilpasset norsk standard for de virksomheter som skal delta i prosjektet. Flere argumenter taler for en slik løsning:

- Harmoniseringen med regnskapsbestemmelsene for privat sektor
- Flere av pilotvirksomhetene har allerede tatt i bruk kontoplan basert på norsk standard
- Det anses ikke hensiktsmessig å gjøre en omgjøring av statens kontoplan (kapittel/post) for et fåtall pilotvirksomheter (med sikte på å tilpasse en struktur som sikrer rapportering av resultat og balanse på virksomhetsnivå)

## V Gjennomføring

### Utforming/struktur på standardene

Regnskapsstandardene for staten skal fastsettes av Finansdepartementet, jf Bestemmelser om økonomistyring i staten, pkt 3.2.2.

NRS og IPSAS har litt ulik struktur og innhold. IPSAS har mer drøftings-, kommentar- og eksempelstoff innbakt i standarden, men markert med en annen skrift slik at det skilles tydelig på selve standardteksten og kommentarer. I Danmark har man foreløpig valgt å bake standardene inn i prosessveiledninger for virksomheter som skal implementere periodiseringsprinsippet. I Sverige skiller man på tre nivå av retningslinjer; overordnet standarder (forordning) fastsettes av Finansdepartementet, detaljert standard (forskrift) fastsettes av Ekonomistyringsverket (ESV), samt allmenne råd fra ESV.

Det er grunn til å legge stor vekt på det pedagogiske i standardene. Det vil være en fordel for virksomhetene om de kan finne alt stoff om en problemstilling ett sted. Vi legger derfor til grunn at standardene på sikt bør utformes slik som IPSAS med obligatoriske krav og kommentarer i sammenheng, men gjerne med et mindre omfang i selve standarden. Kommentarer og eksempler knyttet til spesielle problemstillinger kan henvises til vedlegg. Standardene kan på noen områder gjøres relativt detaljerte for å legge til rette for sammenlignbar regnskapsinformasjon fra statlige virksomheter. I første omgang legges det opp til at standardene av tids- og ressursgrunner blir utformet som veiledningsnotater med henvisning

til NRS, og som utkast til standarder/veiledningsnotater i retning av IPSAS-formatet for de statsspesifikke områdene som NRS ikke dekker.

### **Forenklet standard for små statlige virksomheter**

Det finnes en del små statlige virksomheter. Nesten halvparten av regnskapsførerne som rapporterer til statsregnskapet har lavere driftskostnader og investeringer enn 60 mill kroner (foreslått ny grense for små virksomheter i RL). En tredel av disse små regnskapsførerne er imidlertid del av tre etater. En annen tredel er også deler av 3-4 ulike typer virksomheter. Reelt sett står vi igjen med et mindre antall klart definert små statlige virksomheter.

Blant pilotvirksomhetene er det bare en virksomhet som ligger innenfor RLs grense for små virksomheter (NUPI).

Som følge av at 9 av 10 pilotvirksomheter er mellomstore og store virksomheter, vil vi ikke prioritere vurderinger om staten bør gjøre unntak for små virksomheter. Dette spørsmålet blir henvist til evalueringen av erfaringene fra pilotvirksomhetene etter ett års pilotdrift.

### **Ambisjonsnivå i pilotprosjektet**

Bruk av periodiseringsprinsippet i statlige virksomheter krever at det fastsettes standarder for en rekke ulike transaksjonstyper og forskjellige problemstillinger. Det vil ikke være mulig tidsmessig å utvikle og ta beslutning om alle aktuelle problemstillinger og mulige standarder før utprøving av regnskapsstandarder etter periodiseringsprinsippet skal starte

opp 1.1.2005. Det gjelder bl.a. regnskapsføring av pensjonskostnad og – forpliktelser for tjenstepensjon.

Et realistisk ambisjonsnivå i prosjektet kan være å legge en norm for regnskapsmessig behandling av de mest vanlige transaksjonstypene høsten 2004. Resten av de aktuelle standardene i pilotfasen kan utvikles før regnskapsåret 2005 skal avsluttes.

Avgrensning mht problemstillinger som ikke skal dekkes i pilotfasen:

<i>Problemstilling</i>	<i>Kommentar</i>
Kulturminner	Foreslås ikke tatt med i balansen bortsett fra der eiendelen brukes i ordinær drift i en virksomhet
Tjenstepensjon	Foreslås ikke tatt med i balansen i virksomhetene, men det foreslås at virksomhetene fører en antatt premie som kostnad og kalkulert inntekt.
Skatter og avgifter	Er ikke aktuelt i noen av pilotvirksomhetene
Konsernregnskap	Kan være aktuelt for pilotvirksomheter som har aksjer i andre selskap, som for eksempel UiB. Tas opp når problemstillingen oppstår.
Forenkling for små virksomheter	Vurderes som del av evalueringen etter ett års pilotdrift



### Forklaring av forkortelser

IASB	International Accounting Standards Board <sup>10</sup>
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFAC	International Federation of Accountants (den internasjonale revisorforeningen)
PSC	Public Sector Committee (organisert under IFAC, ansvarlig for utgivelse av IPSAS)
IPSAS	International Public Sector Accounting Standard
RL	Regnskapsloven
NRS	Norsk regnskapsstandard (utgis av Norsk RegnskapsStiftelse)
NS	Norsk standard, for eksempel kontoplan
IMF	International Monetary Fund (Det internasjonale pengefondet)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SBU	Statsbudsjettutvalget

---

<sup>10</sup> International Accounting Standards Board (IASB) er ansvarlig for og utgir de internasjonale regnskapsstandarder IFRS – International Financial Reporting Standards, tidligere International Accounting Standards (IAS). IASB gjennomgikk en organisatoriske endringsprosess i 2000, og er nå en privat stiftelse (IASC (F)). Navnet på standardene vil bli endret fra IAS til IFRS slik at dagens IAS'er gradvis blir erstattet av IFRS'er.

### **Kort beskrivelse av dansk og svensk modell for regnskapsføring etter periodiseringsprinsippet**

#### **Dansk modell**

Danmark er inne i en overgangsfase, fra gammel ordning med bevilgninger basert på et modifisert kontantprinsipp, til kostnadsbevilgninger. I dag omfatter bevilgningene en delvis periodisering ved at en utgift forutsettes regnskapsført når levering av varen/tjenesten har skjedd (ikke når den blir betalt). I løpet av 2005 implementeres regnskapsreformen med full periodisering på virksomhetsnivå. Fra 2007 settes budsjettreformen i verk med kostnadsbevilgninger og en lånefinansiering av investeringer i ”produksjonsfaktorer”. (Infrastruktur og militært utstyr skal fortsatt bevilgningsfinansieres, men aktiveres). Nedenfor er det beskrevet hvordan systemet er planlagt fra 2005. Inntil Danmark innfører kostnadsbevilgninger vil inntekter fra bevilgninger ikke presenteres i regnskapsrapportene, men alle andre inntektstyper vises (herunder tilskudd, gebyrer og avgifter), jf vedlagte oppstillingsplan (vedlegg 3).

#### **Svensk modell**

Statsbudsjettet i Sverige er basert på et modifisert kontantprinsipp. Modifikasjonen gjelder bl.a. at en faktura forutsettes regnskapsført når den ankommer, ikke når den blir betalt. Sverige har gått noe lengre enn Danmark både mht periodisering på virksomhetsnivå (10 års erfaring allerede) og implementering av en lånefinansiering av investeringer. Bevilgningene i statsbudsjettet inkluderer allerede i dag kapitalkostnader til

investeringer/lån. I Sverige presenteres inntekt fra bevilgning på linje med andre inntekter til virksomheten, jf vedlagte oppstillingsplan (vedlegg 3).

### Sammenligning med Norge

Tabellen nedenfor viser en hovedoppstilling av prinsippene for føring av virksomhetsregnskap, statsregnskap, statsbudsjett samt rammeverk for styring av likviditet til virksomhetene i Norge, Danmark og Sverige.

	Virksomhetsregnskapet	Statsregnskapet	Statsbudsjettet	Likviditetstyring
Norge*	Kontant	Kontant	Kontant	Ubegrenset tilførsel
Danmark	Modifisert kontant	Modifisert kontant	Modifisert kontant	Månedlig tilførsel**
Sverige	Periodisert	Periodisert	Modifisert kontant	Månedlig tilførsel**

\*Bruttobudsjetterte virksomheter

\*\*Driftsbevilgninger

Det norske statsbudsjettet er mer rendyrket kontantbasert enn dagens statsbudsjett i Danmark og Sverige. Begge våre naboland tillater allerede at enkelte periodiserte kostnader inngår i det kontantbaserte budsjettet og bevilgningene. Det gjelder særlig for driftsutgifter (fakturaer) som inkluderes før de blir betalt, og i Sverige også kapitalutgifter i tilknytning til lånefinansiering. Ved at Sverige og Danmark tillater en del periodiserte kostnader i statsregnskapet, reduseres problematikken med avstemming

mellom kontant og periodisert regnskap. I Norge er dette et større problem enn i våre naboland.

Hovedforskjellene mellom de to nabolandene er at;

- Sverige har lengre erfaring (10 år) med kombinasjonen periodiserte virksomhetsregnskap og kontantbasert statsregnskap og statsbudsjett, og at
- Sverige bokfører inntekter fra bevilgninger slik at resultatet er tilnærmet null.
- Danmark viser foreløpig kun kostnader og øvrige inntekter i resultatoppstillingen, inntil de har gjennomført budsjettreformen i 2007. Dermed presenterer de danske virksomhetsregnskapene et negativt resultat tilsvarende netto kostnader.

Våre to naboland har en noe større langsiktighet i budsjettene, bl.a. ved at Sverige har en tre-års ramme som et utgangspunkt, med ett-årige budsjettvedtak. Begge landene synes likevel å sikte regnskapsresultatet mot null i det enkelte året. I praksis antas det derfor at det ikke er stor forskjell mellom Norge og de to nabolandene, i og med at vi også har en overføringsadgang til/fra neste år (inntil 5 %).

Det er reist spørsmål om ikke den danske modellen passer best for norske forhold med bruttobudsjetterte virksomheter. Verken Sverige eller Danmark har en regnskapsrapport som bare viser bruttotall, selv om landene også har bruttobudsjetterte virksomheter. I den danske modell vises brutto kostnader, brutto inntekter og en netto kostnad etter fratrukk for andre inntekter enn inntekter fra bevilgning. I den svenske modell vises brutto kostnader, brutto

inntekter (inkl inntekter fra bevilgning) og et resultat tilnærmet null. Den svenske modellen viser altså både brutto kostnader samt hvordan disse kostnadene er finansiert.

Det er ingen tvil om at begge modellene (inntektsføring fra bevilgning eller ikke) vil gi grunnlag for den informasjonen som trengs for vårt hovedformål, nemlig å få oversikt over kostnader samt å knytte kostnader til aktiviteter, resultater og politiske mål. Den svenske modellen gir imidlertid en del tilleggsinformasjon om hvordan kostnadene/aktivitetene er finansiert.

### **Spørsmålet om bokføring av inntekter fra statsoppdraget**

Det er et hensiktsmessighetsspørsmål om det bør synliggjøres en inntektsstrøm fra bevilgning (statsoppdraget) i virksomhetsregnskapet. De vurderinger som ligger bak forslaget om inntektsføring, kan oppsummeres som følger:

#### *Fordeler med å synliggjøre en inntektsstrøm fra statsoppdraget (fra bevilgning)*

- Regnskapet blir mer helhetlig og mest mulig sammenlignbart med regnskapsoppstillinger i privat sektor, slik at gjenkjenningseffekten blir større (selv om det også er vesentlige forskjeller)
- Regnskapet viser både brutto kostnader og hvordan kostnadene er finansiert (dels via egne inntekter, tilskudd og dekning fra statskassen)
- En del av pilotvirksomhetene (og andre statlige virksomheter) bruker allerede et regnskapsoppsett der det inntektsføres fra statsoppdraget (fra bevilgning), det gjelder f.o.f. de nettobudsjetterte virksomhetene og de virksomhetene som har krav om kostnadsdekning (bl.a. Kystverket og Forsvarsbygg).

- Sverige har praktisert slik inntektsføring i en årrekke til tross for et kontantbasert statsbudsjett, og Danmark vil innføre det om et par år (når de innfører kostnadsbevilgninger). Det gir bedre muligheter for sammenligning av helhetlige regnskap.
- En helhetlig inntektsside bidrar til å eliminere resultateffekten av kalkulatoriske og proforma kostnader, som for eksempel avskrivning, pensjonskostnad og arbeidsgiveravgift (som ikke betales).

*Ulemper med å synliggjøre en inntektsstrøm fra statsoppdraget (fra bevilgning)*

- Inntektene betyr lite for økonomistyringen utover at de viser hvordan kostnadene/ressursene er finansiert når de betraktes ut fra et periodiseringsperspektiv
- Resultatbegrepet er vesentlig forskjellig fra privat sektor, slik at det uansett vil være en forskjell fra private regnskap
- Avslutningen av regnskapet er noe mer komplisert ved at det må gjøres et mindre antall periodiseringsposter i hovedbok

**Svensk og dansk oppstillingsplan**

**Dansk oppstillingsplan**

**(utdrag fra Procesvejledning nr. 8, "Årsrapporten", 6. februar 2004)**

## 4.2 Resultatopgørelse

*Foreslået omfang for afsnittet: 1 side.*

Resultatopgørelsen skal vise årets bevægelser på de enkelte poster i regnskabet samt årets resultatet. Nedenstående format skal anvendes ved opstilling af resultatopgørelsen til årsrapporten. Resultatopgørelsesrapporten kan trækkes fra Olivia, trækkes den ikke fra Olivia, skal den forsat indeholde de samme rækker som nedenfor specificeret. Den rapport der kan trækkes fra Olivia indeholder kun data fra R-året, og det er ikke påtvungen, at institutionen i det første år den aflægger dette nye regnskab skal kunne udfylde de to andre søjler (året før og B-året) med omkostningsbaserede tal. Specifikationen af B-året kan ske på et aggregeret niveau.

**Table 5, Resultatopgørelse**

	<b>Resultatopgørelse</b>	<b>Året før</b>	<b>R-året</b>	<b>B-året</b>
<b>Note</b>	<b>Ordinære driftsindtægter</b>			
1	Salg af vare og tjenesteydelser			
2	Tilskudsfinansierede områder			
	Skatter og afgifter			
	Gebyrer			
	<b>Ordinære driftsindtægter i alt</b>			
	<b>Ordinære driftsomkostninger</b>			
3	Ændring i lagre			
	Forbrugsomkostninger			
4	Personaleomkostninger			
5	Andre primære driftsomkostninger			
6	Af- og nedskrivninger			
	<b>Ordinære driftsomkostninger i alt</b>			
	<b>Resultat af ordinær drift</b>			
	<b>Andre driftsposter</b>			
7	Andre driftsindtægter			
8	Andre driftsomkostninger			
	<b>Resultat før finansielle poster</b>			
	<b>Finansielle poster</b>			
9	Finansielle indtægter			
10	Finansielle omkostninger			
	<b>Resultat før ekstraordinære poster</b>			
	<b>Ekstraordinære poster</b>			
	Ekstraordinære indtægter			
	Ekstraordinære omkostninger			
	<b>Årets resultat efter omkostningsprincipper</b>			

Til resultatopgørelsen udarbejdes der relevante forklaringer og specifikation til de poster hvor der fremgår regnskabstal og hvor der kræves supplerende noteoplysninger. Specifikationen er beskrevet nærmere i afsnit 6.1.1



### 4.3 Balancen

*Foreslået omfang for afsnittet; 1 sider.*

Balancen skal vise institutionens aktiver og passiver pr. 31. december. Nedenstående format skal anvendes ved opstilling af balancen til årsrapporten. Rapporten for R-året kan trækkes fra Olivia, men kan også fremstilles manuelt. Der må dog ikke afviges fra nedenstående formatet. I forbindelse med den første omkostningsbaserede årsrapport, vil søjlen "Året-før" svare til de tal institutionen har i deres korrigerede åbningsbalancen.

Tabel 6, Balancen

Aktiver (Mio. kr.)		Året før	R-året	Passiver (mio. kr.)		Året før	R-året
Note	<b>Anlægsaktiver</b>			Note	<b>Egenkapital</b>		
					Startkapital		
11	<b>Immaterielle anlægsaktiver</b>				Op- og nedskrivninger		
				15	<b>Egenkapital i alt</b>		
	<b>Materielle anlægsaktiver</b>						
	Grunde, arealer og bygninger			16	<b>Hensatte forpligtelser i alt</b>		
	Produktionsanlæg og maskiner						
	Transportmateriel				<b>Langfristede gældsforpligtelser</b>		
	Inventar og IT udstyr			17	Prioritetsgæld		
	Veje, broer mv.				Anden langfristet gæld		
	Produktion for egen regning				<b>Langfristede gældsforpligtelser i alt</b>		
12	<b>Materielle anlægsaktiver i alt</b>						
					<b>Kortsigtede gældsforpligtelser</b>		
	<b>Finansielle anlægsaktiver</b>				Leverandører af varer og tjenesteydelser		
	<b>Anlægsaktiver i alt</b>				Anden gæld		
				18	Deposita		
	<b>Omsætningsaktiver</b>				Forudbetalte tilskud		
				19	Forudbetalte indtægter, tilskud mv.		
13	<b>Varebeholdninger</b>			20	Periodiserede omkostninger og donationer		
					<b>Kortfristede gældsforpligtelser i alt</b>		
14	<b>Tilgodehavender</b>						
					<b>Gældsforpligtelser i alt</b>		
	<b>Værdipapirer m.v. i alt</b>						
	<b>Likvide beholdninger i alt</b>						
	<b>Omsætningsaktiver i alt</b>						
	<b>Aktiver i alt</b>				<b>Passiver i alt</b>		

Til balancen udarbejdes der relevante forklaringer samt en specifikation (placeret i bilag) til de poster hvor der er påført et notenummer. Noterne er nærmere beskrevet i afsnit 6.1.2.

## **Svensk oppstillingsplan**

**(utdrag fra EA-boken, kap 4 Redovisning, Förordning (2000:605)  
om årsredovisning och budgetunderlag, 2004)**

### **Uppställningsform för resultaträkning**

#### RESULTATRÄKNING

##### *Verksamhetens intäkter*

Intäkter av anslag

Intäkter av avgifter och andra ersättningar

Intäkter av bidrag

Finansiella intäkter

= Summa

##### *Verksamhetens kostnader*

Kostnader för personal

Kostnader för lokaler

Övriga driftkostnader

Finansiella kostnader

Avskrivningar och nedskrivningar

= Summa

##### *Verksamhetsutfall*

##### *Resultat från andelar i dotterföretag och intresseföretag*

##### *Uppbördsverksamhet*

Intäkter av avgifter m.m. samt andra intäkter som inte disponeras av myndigheten

Intäkter av uppbörd

Medel som tillförts statsbudgeten från uppbördsverksamhet

= Saldo

*Transfereringar*

Medel som erhållits från statsbudgeten för finansiering av bidrag

Medel som erhållits från myndigheter för finansiering av bidrag

Övriga erhållna medel för finansiering av bidrag

Finansiella intäkter

Finansiella kostnader

Avsättning till/upplösning av fonder m.m. för transfereringsändamål

Lämnade bidrag

= Saldo

*Årets kapitalförändring*

## **Uppställningsform för balansräkning**

### **BALANSRÄKNING**

#### **TILLGÅNGAR**

##### *I. Immateriella anläggningstillgångar*

1. Balanserade utgifter för utveckling
2. Rättigheter och andra immateriella anläggningstillgångar
3. Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

##### *II. Materiella anläggningstillgångar*

1. Byggnader, mark och annan fast egendom
2. Förbättringsutgifter på annans fastighet
3. Maskiner, inventarier, installationer m.m.
4. Pågående nyanläggningar
5. Beredskapstillgångar
6. Förskott avseende materiella anläggningstillgångar

##### *III. Finansiella anläggningstillgångar*

1. Andelar i dotterföretag och intresseföretag
2. Andra långfristiga värdepappersinnehav
3. Långfristiga fordringar hos andra myndigheter
4. Andra långfristiga fordringar

##### *IV. Utlåning*

1. Utlåning

##### *V. Varulager m.m.*

1. Varulager och förråd
2. Pågående arbeten
3. Fastigheter
4. Förskott till leverantörer

#### VI. *Fordringar*

1. Kundfordringar
2. Fordringar hos andra myndigheter
3. Övriga fordringar

#### VII. *Periodavgränsningsposter*

1. Förutbetalda kostnader
2. Upplupna bidragsintäkter
3. Övriga upplupna intäkter

#### VIII. *Avräkning med statsverket*

1. Avräkning med statsverket

#### IX. *Kortfristiga placeringar*

1. Värdepapper och andelar

#### X. *Kassa och bank*

1. Behållning räntekonto i Riksgäldskontoret
2. Övriga tillgodohavanden i Riksgäldskontoret
3. Kassa, postgiro och bank

### **KAPITAL OCH SKULDER**

## *I. Myndighetskapital*

1. Statskapital
2. Uppskrivningskapital
3. Donationskapital
4. Resultatandelar i dotterföretag och intresseföretag
5. Balanserad kapitalförändring
6. Kapitalförändring enligt resultaträkningen

## *II. Fonder*

1. Fonder

## *III. Avsättningar*

1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
2. Övriga avsättningar

## *IV. Skulder m.m.*

1. Lån i Riksgäldskontoret
2. Övriga lån
3. Räntekontokredit i Riksgäldskontoret
4. Övriga krediter i Riksgäldskontoret
5. Skulder till andra myndigheter
6. Leverantörsskulder
7. Övriga skulder
8. Depositioner
9. Förskott från uppdragsgivare och kunder

## *V. Periodavgränsningsposter*

1. Upplupna kostnader
2. Oförbrukade bidrag
3. Övriga förutbetalda intäkter

---

## **ANSVARSFÖRBINDELSER**

1. Statliga garantier för lån och krediter
2. Övriga ansvarsförbindelser