

Til
Finansdepartementet

Fra
Direktoratet for økonomistyring

Forslag til oppdatering av de anbefalte statlige regnskapsstandardene

Innledning

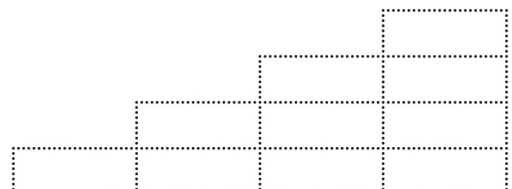
DFØ har fått i oppgave av Finansdepartementet å utarbeide et forslag til oppdatering av de 11 anbefalte statlige regnskapsstandardene (SRS). Arbeidet er delt i to hovedleveranser. Første leveranse omfatter de standardene som DFØ mener inneholder de mest prinsipielle problemstillingene. Andre leveranse omfatter oppdatering av de øvrige standardene der endringene i hovedsak vil bestå av språklige og strukturelle forbedringer.

Etter DFØs vurdering reises de mest prinsipielle problemstillingene i følgende standarder:

- SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse
- SRS 2 Kontantstrømoppstilling
- SRS 9 Transaksjonsbaserte inntekter
- SRS 10 Inntekt fra bevilgninger

I dette notatet redegjør vi nærmere for de endringene som foreslås i disse fire standardene. Til slutt i notatet følger en overordnet vurdering av konsekvenser av å gjøre SRS obligatorisk for virksomheter som har valgt å føre regnskapet etter andre prinsipper enn kontantprinsippet.

Forslag til oppdaterte standarder er tilpasset endringene i økonomiregelverket som ble fastsatt 18. september 2013 og rundskriv R-115 Utarbeidelse og avleggelse av statlige virksomheters årsregnskap. De foreslåtte endringene bygger på DFØs erfaringer med forvaltning av de statlige regnskapsstandardene (henvendelser og dialog med enkeltvirksomheter). Videre er det gjort en overordnet vurdering av om det er behov for endringer i SRS som følge av endringer i regnskapsloven, de norske regnskapsstandardene (NRS) og de internasjonale regnskapsstandardene for offentlig sektor (IPSAS). DFØ har sett hen til høringsutkastet til ny norsk regnskapsstandard fra Norsk RegnskapsStiftelse av 2. april 2014. De statlige regnskapsstandardene (SRS) tar utgangspunkt i regnskapsloven og de norske regnskapsstandardene, men er tilpasset de statlige rammebetingelsene. I arbeidet med standardene er det også gjort store endringer knyttet til struktur og språklige forbedringer.



Det er opprettet en referansegruppe som bidrar i arbeidet med å sikre brukervennlighet og kvalitet i de oppdaterte standardene. Referansegruppen består av åtte bruttobudsjetterte virksomheter, fire nettobudsjetterte virksomheter, to forvaltningsbedrifter og tre departementer.

Forslag til endringer i SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse

Forslag til endringer i oppstillingsplan for resultatregnskapet

- *Gevinst ved avgang av anleggsmidler* er ikke lenger en egen regnskapslinje.
- Avsnittet *inntekter fra eierandeler i selskaper mv.* er tatt ut.
- Avsnittet *avregninger* har endret navn til *avregninger og disponeringer*.
- Avsnittet *periodens resultat (til virksomhetskapskapital)* er slettet og satt inn som en regnskapslinje under avsnittet *avregninger og disponeringer* med betegnelsen *disponering av periodens resultat (til virksomhetskapskapital)*.

Begrunnelse for de foreslåtte endringene

Avregninger og disponeringer

Vi foreslår at avsnittet *avregninger* endrer navn til *avregninger og disponeringer*. Videre foreslår vi at avsnittet *periodens resultat (til virksomhetskapskapital)* slettes og at det opprettes en tilsvarende regnskapslinje under avsnittet for avregninger og disponeringer som benevnes *disponering av periodens resultat (til virksomhetskapskapital)*. Vi mener det gir bedre oversikt å avregne og disponere resultatet av periodens aktiviteter i samme avsnitt. Bruttobudsjetterte virksomheter avregner hele resultatet av periodens aktiviteter med statskassen. Nettobudsjetterte virksomheter har i tillegg anledning til å disponere et eventuelt resultat fra inntekt fra oppdrag til virksomhetskapskapital.

Andre endringer

Vi foreslår å slette regnskapslinjen *gevinst ved avgang av anleggsmidler* fra oppstillingsplanen. I nåværende utgave av standarden er det ikke krav om egen regnskapslinje for tap, bare for gevinst. Etter vårt oppdaterte forslag presenteres slike gevinster på regnskapslinjen *andre driftsinntekter*. Det kan eventuelt opprettes en egen regnskapslinje når gevinsten er vesentlig. Hensikten er å oppnå større sammenlignbarhet med resultatoppstillingen i regnskapsloven § 6-1.

Videre foreslår vi å fjerne avsnittet *inntekter fra eierandeler i selskaper mv.* fordi svært få statlige virksomheter har denne type inntekter. Etter vårt oppdaterte forslag presenteres slike inntekter på regnskapslinjen for *finansinntekter*. Det kan eventuelt opprettes en egen regnskapslinje når inntekten er vesentlig.

Forslag til endringer i oppstillingsplan for balansen

- Det er satt inn en egen regnskapslinje for *immaterielle eiendeler under utførelse*.
- Det er satt inn en egen regnskapslinje for *infrastruktureiendeler*.
- Regnskapslinjen *forskudd til leverandører* er slettet.
- Regnskapslinjen *varebeholdninger* er endret til *beholdning av varer og annet driftsmateriell*.
- Det er opprettet et nytt avsnitt i balansen som benevnes *statens kapital*. I dette avsnittet inngår *virksomhetskapskapital*, *avregninger* og *statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler*.

- Avsnittene *innskutt virksomhetskaper* og *opptjent virksomhetskaper* er slått sammen til ett avsnitt med betegnelsen *virksomhetskaper*.
- Navnet på avsnittet *avregning med statskassen* endres til *avregninger*. Regnskapslinjen *ikke inntektsført bevilgning, tilskudd og overføringer (nettobudsjetterte)* er flyttet til kortsiktig gjeld.
- Forpliktelsen *ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler* er flyttet til avsnittet *statens kapital* og omtales som *statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler*.

Begrunnelse for de foreslåtte endringene

Statens kapital

Vi foreslår å opprette et nytt avsnitt som benevnes *statens kapital*. I referansegruppen har det vært vurdert om begrepet egenkapital bør benyttes istedenfor statens kapital. Vi mener det er hensiktsmessig å benytte begrepene fra regnskapsloven når dette er beskrivende for det reelle innholdet på regnskapslinjene. Statlige virksomheter har andre rammebetingelser enn foretak som følger regnskapsloven.

Som en følge av at statlige virksomheter har andre rammebetingelser enn foretak som følger regnskapsloven mener vi at begrepet egenkapital ikke vil være dekkende for statlige virksomheter. Eksempelvis får ikke bruttobudsjetterte virksomheter bevilgningen innbetalt på bankkonto, men har en trekkrettighet i Norges Bank som nullstilles ved årsskiftet. Konsernkontoene og motposten til inntekt fra bevilgning inngår i regnskapslinjen *avregnet med statskassen*. Dette er også grunnen til at det ikke er kongruens mellom *avregning med statskassen* i resultatregnskapet og endringen i *avregnet med statskassen* i balanseoppstillingen. Når det gjelder nettobudsjetterte virksomheter får disse tildelt bevilgning innbetalt på bankkonto. Dersom nettobudsjetterte virksomheter har inntekter i tillegg til bevilgning kan disse inntektene benyttes fullt ut til å finansiere virksomhetens formål. Nettobudsjetterte virksomheter får som hovedregel overført ubenyttede midler til påfølgende budsjettår, men et overskudd fra bevilgningsfinansiert virksomhet må uansett følge de føringer som er gitt i bevilgningsvedtak, tildelingsbrev og de reglene som ellers gjelder for statens midler.

I vårt forslag til oppstillingsplan for balansen består statens kapital av virksomhetskaper, avregninger og statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler. Avregninger og statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler er i nåværende SRS 1 klassifisert som henholdsvis kortsiktig og langsiktig gjeld. Vi mener det reelle innholdet i disse regnskapslinjene tilsier at de bør klassifiseres samlet som en del av statens kapital. Endringene er nærmere begrunnet nedenfor.

Virksomhetskaper

I nåværende SRS 1 skiller vi mellom innskutt og opptjent virksomhetskaper. Vi foreslår at avsnittet *innskutt virksomhetskaper* slettes fordi svært få statlige virksomheter har denne type kapitalinnskudd. De virksomhetene som eventuelt har innskutt virksomhetskaper kan opprette en egen regnskapslinje til formålet.

Avregninger

Avregningene fungerer teknisk på samme måte som egenkapital i regnskapsloven ved at de finansierer nettosummen av eiendeler og gjeld i balansen. Dette er bakgrunnen for at vi foreslår å endre klassifiseringen av avregninger fra gjeld til statens kapital. Avregninger har likevel et annet

innhold enn egenkapital etter regnskapsloven, se ovenfor under avsnittet statens kapital for en nærmere beskrivelse av forskjellene.

Regnskapslinjen *ikke inntektsført bevilgning, tilskudd og overføringer (nettobudsjetterte)* er i nåværende SRS 1 klassifisert under *avregning med statskassen*. Ikke inntektsført bevilgning, tilskudd og overføringer er i realiteten kortsiktig gjeld og vi foreslår derfor å flytte denne regnskapslinjen til avsnittet kortsiktig gjeld.

Statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler

Det kan diskuteres om statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler er en forpliktelse slik den er klassifisert i nåværende utgave av SRS 1, eller om den hører inn under statens kapital slik vi nå foreslår. Anleggsmidler i statlige virksomheter er i all hovedsak finansiert med bevilgning fra staten. Statlige virksomheter har ikke anledning til å bygge opp likviditetsreserver til gjenanskaffelse av anleggsmidler i takt med kostnadsføring av avskrivningene. Ved behov for gjenanskaffelse må virksomheten få tildelt bevilgning fra overordnet departement til gjennomføring av investeringene. Dette til forskjell fra foretak som følger regnskapsloven og NRS 4 Offentlige tilskudd.

DFØ har fått tilbakemelding fra flere virksomheter som mener regnskapet ikke gir et korrekt bilde av virksomhetens gjeld dersom finansieringen av anleggsmidlene klassifiseres som en langsiktig forpliktelse. Dette gjelder nettobudsjetterte virksomheter som sammenligner seg med foretak som følger regnskapsloven. Fordelen med å endre klassifiseringen er at statens finansiering av virksomheten presenteres samlet under statens kapital.

Vi foreslår derfor at utsatt inntektsføring av bevilgning knyttet til anleggsmidler presenteres under *statens kapital* og ikke som en langsiktig forpliktelse. Navnet på regnskapslinjen *ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler* foreslås endret til *statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler*.

Andre endringer

Vi foreslår at det opprettes en egen regnskapslinje for *immaterielle eiendeler under utførelse*. Dette fordi mange statlige virksomheter har immaterielle eiendeler under utførelse av vesentlig verdi (for eksempel programvare). Vi foreslår også å opprette en egen regnskapslinje for *infrastruktureiendeler* (for eksempel veier og jernbane). Begrunnelsen for dette er at virksomheter som har infrastruktureiendeler balansefører betydelige verdier på denne regnskapslinjen.

Vi foreslår at regnskapslinjen *forskuddsbetaling til leverandører* fjernes. Begrunnelsen for dette er at svært få statlige virksomheter har denne type forskudd knyttet til innkjøp av varer for videresalg. Videre foreslår vi at regnskapslinjen *varebeholdninger* endrer navn til *beholdning av varer og annet driftsmateriell*. Dette fordi denne regnskapslinjen kan inneholde både varer for videresalg og beholdninger som statlige virksomheter forbruker internt i virksomhetens drift, uten at eiendelene selges eller inngår i produkter som selges.

Forslag til endringer i SRS 2 Kontantstrømoppstilling

- Kravet om å utarbeide kontantstrømoppstilling for bruttobudsjetterte virksomheter oppheves.
- Kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter endrer navn til kontantstrømmer fra driftsaktiviteter.
- Det opprettes et eget avsnitt for kontantstrømmer knyttet til overføringer.
- Innbetalinger knyttet til renter og utbytte og utbetalinger knyttet til renter flyttes fra avsnittet for driftsaktiviteter til avsnittet for investeringsaktiviteter.

Begrunnelse for de foreslåtte endringene

Vi foreslår å oppheve kravet om å utarbeide kontantstrømoppstilling som en del av virksomhetsregnskapet for bruttobudsjetterte virksomheter. Dette fordi bruttobudsjetterte virksomheter i henhold til nye krav til årsregnskap må utarbeide en artskontorapportering etter kontantprinsippet som langt på vei gir samme informasjon som kontantstrømoppstillingen, jf. bestemmelser om økonomistyring i staten punkt 3.4.

Nettobudsjetterte virksomheter har ingen månedlig rapportering av inntekter og utgifter etter kontantprinsippet til statsregnskapet slik som bruttobudsjetterte virksomheter er pålagt. De nettobudsjetterte virksomhetene skal heller ikke utarbeide en oppstilling av artskontorapportering som en del av det avlagte årsregnskapet. Nettobudsjetterte virksomheter sender kun en månedlig likvidrapport til statsregnskapet som viser beholdning på konsernkontoene i Norges Bank. Vi foreslår derfor at kravet om å utarbeide en kontantstrømoppstilling opprettholdes for nettobudsjetterte virksomheter.

Kontantstrømoppstilling etter den direkte metoden for nettobudsjetterte virksomheter

Vi foreslår at begrepet operasjonelle aktiviteter erstattes av begrepet driftsaktiviteter. Dette fordi navnet driftsaktiviteter er mer forståelig og gir et bedre uttrykk for hva som ligger i denne type kontantstrømmer enn operasjonelle aktiviteter. I de norske regnskapsstandardene legges det opp til at navnet operasjonelle aktiviteter endres til driftsaktiviteter, jf. høringsutkastet til ny norsk regnskapsstandard fra Norsk RegnskapsStiftelse av 2. april 2014.

Kontantstrømoppstillingen skal fortsatt være en del av virksomhetsregnskapet etter SRS for nettobudsjetterte virksomheter. Siden vi i oppstillingsplanen for resultatregnskapet har egne avsnitt for henholdsvis innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten, og tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten foreslår vi at kontantstrømoppstillingen følger samme struktur. Vi foreslår å opprette et eget avsnitt for kontantstrømmer knyttet til overføringer, se vedlegg til SRS 2. Under dette avsnittet har vi satt inn linjene knyttet til tilskuddsforvaltning, som tidligere stod under kontantstrømmer knyttet til driftsaktiviteter.

Videre er detaljeringsnivået i kontantstrømoppstillingen forsøkt forenklet ved at kontantstrømmer knyttet til driftsaktiviteter fordeles på færre linjer. Innbetalinger knyttet til renter og utbytte og utbetalinger knyttet til renter er flyttet til avsnittet for investeringsaktiviteter.

Forslag til endringer i SRS 9 Transaksjonsbaserte inntekter

- Begrepet *inntekt fra oppdrag* er tatt inn og definert i standarden.

Begrunnelse for den foreslåtte endringen

Nettobudsjetterte virksomheter kan tjene opp virksomhetskapi tal av inntekter fra oppdrag. Som en følge av dette må inntekt fra oppdrag kunne skilles fra inntekter fra bevilgning og inntekter fra tilskudd og overføringer.

DFØ har fått spørsmål fra flere virksomheter om hvordan skillet mellom inntekt fra tilskudd og overføringer og inntekt fra oppdrag skal praktiseres. Blant annet er det stilt spørsmål ved om klassifisering som inntekt fra oppdrag avhenger av om oppdragsgiver er en del av statsforvaltningen (statlig forvaltningsorgan) eller et foretak utenfor statsforvaltningen.

Tidligere var begrepet inntekt fra oppdrag definert i veiledningsnotat til SRS 10. Etter drøftelser i referansegruppen foreslår vi at det presiseres i SRS 9 at en salgs- eller leieinntekt kan klassifiseres som inntekt fra oppdrag uavhengig av om oppdragsgiver er et statlig forvaltningsorgan eller et foretak utenfor statsforvaltningen. Inntekt fra oppdrag kjennetegnes ved at det er gjennomført en transaksjon der risiko og kontroll over leveransen (en vare eller en tjeneste) er overført fra en part til en annen. Det foreligger som hovedregel en avtale mellom partene der pris, leveringstidspunkt, kvantum og kvalitet på det som skal leveres er avtalt. Se punktene 4, 10, 11 og 12 i SRS 9 der de aktuelle endringene fremgår.

Forslag til endringer i SRS 10 Inntekt fra bevilgninger

- Begrepet netto tilgang er tatt ut av standarden og erstattet med inntekt fra bevilgninger.
- Kravet om at inntekt fra bevilgninger skal resultatføres i det regnskapsåret (kalenderåret) virksomheten kontrollerer tilgangen, er opphevet. Det er nå lagt til grunn at prinsippet om motsatt sammenstilling skal benyttes gjennom hele regnskapsåret, også ved årsslutt.
- For forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (nettobudsjetterte virksomheter) som finansierer immaterielle eiendeler og varige driftsmidler med både inntekt fra bevilgninger og inntekt fra tilskudd og overføringer, er det presisert at hele avsetningen til statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler kan føres mot inntekt fra bevilgninger ved etablering av avsetningen og ved senere reversering av avsetningen, se punkt 14 i standarden.
- Nettobudsjetterte virksomheter der inntekt fra bevilgninger utgjør mindre enn 50% av sum driftsinntekter kan unnlate å avsette til statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler, se punkt 15 og 16 i standarden.

Begrunnelse for de foreslåtte endringene

Motsatt sammenstilling også ved årsslutt

Vi foreslår å oppheve regelen om at inntekt fra bevilgninger skal resultatføres fullt ut i det regnskapsåret (kalenderåret) virksomheten kontrollerer tilgangen. Dette innebærer at virksomhetene følger prinsippet om motsatt sammenstilling også ved årsslutt. Forslaget er diskutert grundig i referansegruppen. Nedenfor gjengis hovedargumentene fra diskusjonen.

I et virksomhetsregnskap hvor hovedformålet er å vise kostnadene ved statlig vare- og tjenesteproduksjon kan det diskuteres om det er hensiktsmessig å resultatføre bevilgning til finansiering av virksomhetens drift. Dette gjelder særlig for bruttobudsjetterte virksomheter som ikke får bevilgningen innbetalt til sin bankkonto. For nettobudsjetterte virksomheter som får bevilgningen innbetalt til sin bankkonto er det nærliggende å inntektsføre bevilgningen. I de statlige regnskapsstanardene er det lagt til grunn at bevilgning skal inntektsføres uavhengig av virksomhetenes tilknytningsform. Det må tas stilling til på hvilket tidspunkt årets bevilgning skal inntektsføres.

Det kan argumenteres for at årets tildelte bevilgning bør inntektsføres i sin helhet ved utgangen av regnskapsåret slik at resultatet av periodens aktiviteter kan si noe om virksomhetens gjennomføring av statsoppdraget sett i forhold til budsjettvedtaket. Et slikt utgangspunkt innebærer at vi i resultatoppstillingen sammenligner virksomhetens kostnader etter periodiseringsprinsippet med årets tildelte bevilgning etter kontantprinsippet. Et positivt resultat av periodens aktiviteter kan bety at virksomheten har hatt mindre aktivitet enn forutsatt i budsjettvedtaket, eller at aktivitetene er utført mer effektivt enn forutsatt. En virksomhet som har hatt høyere aktivitet og kostnader enn det som kan finansieres fra årets bevilgning, vil vise et negativt resultat av periodens aktiviteter. Dette kan blant annet skyldes at virksomheten har benyttet bevilgning overført fra foregående budsjettår. Det vil derfor være uklart for regnskapsleser hva resultatet betyr.

Det resultatet som fremkommer ved å sammenholde kostnader etter periodiseringsprinsippet med en bevilgning (budsjetttramme) etter kontantprinsippet er ikke sammenlignbart med resultatbegrepet i regnskapsloven. I tillegg kan det være en utfordring for leser at resultatet ikke er det samme som det mer- eller mindreforbruket som fremgår av statsregnskapet. Grunnen til dette er at mer- eller mindreforbruket sammenholder inntekter og utgifter etter kontantprinsippet. Forskjellen mellom disse avvikene bør i tilfellet også forklares, men da begynner modellen å bli komplisert. Etter DFØs erfaring får forklaringene til inntektsføring av bevilgning og resultatet av periodens aktivitet for stor oppmerksomhet etter nåværende regler i SRS 10. Dette på tross av at hovedformålet med et virksomhetsregnskap etter SRS er å vise hva utførte aktiviteter koster.

I stedet for å fokusere på resultatlinjen er det mer hensiktsmessig å følge opp bokførte kostnader mot et periodisert kostnadsbudsjett i styringen av virksomheten. For å få til god økonomistyring bør kostnadene som fremkommer i et periodisert virksomhetsregnskap knyttes til gjennomførte aktiviteter i virksomheten.

Tar vi utgangspunkt i de grunnleggende regnskapsprinsippene skal bevilgning inntektsføres når denne er opptjent. Vi må derfor ta stilling til om bevilgningen kan anses som opptjent på det tidspunkt bevilgningen er stilt til disposisjon/rådighet for virksomheten.

En forutsetning for bevilgningsvedtaket er at den virksomheten som mottar bevilgningen er forpliktet til å gjennomføre nærmere definerte aktiviteter (statsoppdraget) i løpet av budsjettåret. Vi mener bevilgningen ikke kan anses som opptjent på det tidspunkt virksomheten kontrollerer tilgangen uten at de aktivitetene bevilgningen skal finansiere er utført. Etter prinsippet om motsatt sammenstilling inntektsføres bevilgningen i takt med at aktivitetene utføres. Kostnadene styrer hvor stor del av bevilgningen som skal inntektsføres. Dette passer godt med forutsetningene for bevilgningsvedtaket. Vi unngår store resultatsvingninger og oppmerksomhet på resultatet samtidig som hovedformålet med SRS, som er å måle virksomhetenes driftskostnader på en standardisert og pålitelig måte, kommer tydeligere frem.

Vi har vurdert å balanseføre ubrukt bevilgning for bruttobudsjetterte virksomheter, men har kommet til at en slik løsning vil gjøre regnskapet mer komplisert å lese. Dette fordi en eventuell balansepost

som viser ikke inntektsført bevilgning, ikke vil bli lik overført bevilgning slik den fremkommer i statsregnskapet.

Etter en nærmere vurdering av de ulike argumentene foreslår vi at motsatt sammenstilling benyttes ved resultatføring av inntekt fra bevilgning også ved årets slutt. Dette gjelder uavhengig av om bevilgningen finansierer drift eller investeringer. Bevilgninger til investeringer følger prinsippet om motsatt sammenstilling også ved årets slutt i nåværende utgave av standarden. Den foreslåtte endringen vil gi en mer enhetlig modell.

Det skal fortsatt gis opplysninger om størrelsen på årets bevilgning i note 1 til virksomhetsregnskapet, selv om denne informasjonen vil følge av den obligatoriske oppstillingen av bevilgningsrapporteringen.

Motsatt sammenstilling – nettobudsjetterte virksomheter

Nettobudsjetterte virksomheter skal anvende prinsippet om motsatt sammenstilling på samme måte som bruttobudsjetterte virksomheter. Det betyr at inntekt fra bevilgninger skal resultatføres i takt med at aktivitetene som finansieres av bevilgningen utføres – det vil si i samme periode som kostnadene påløper. Bevilgning knyttet til aktiviteter som ikke er utført pr. 31.12 i regnskapsåret skal ikke inntektsføres, men vises som ikke inntektsført bevilgning i balanseoppstillingen.

Nettobudsjetterte virksomheter kan få bevilgning fra flere enn ett departement eller ha inntekter fra andre kilder enn eget fagdepartement. I slike tilfeller kan det legges til grunn at netto driftsbevilgning fra eget fagdepartement i sin helhet er benyttet til finansiering av løpende driftsoppgaver i regnskapsåret. Hvis det er tilfellet bør hele driftsbevilgningen inntektsføres pr. 31.12 i regnskapsåret.

Finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler for nettobudsjetterte virksomheter

For mange nettobudsjetterte virksomheter er investeringer i immaterielle eiendeler og varige driftsmidler i utgangspunktet finansiert med både inntekt fra bevilgninger og inntekt fra tilskudd og overføringer. For å unngå at virksomhetene må fordele kjøpesum og fremtidige avskrivninger mellom disse inntektskategoriene, foreslår vi at virksomhetene kan velge å legge til grunn at slike investeringer anses for å være finansiert ved inntekt fra bevilgninger, se punkt 14 i SRS 10. Avsetningen til statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler skal i så fall redusere inntekt fra bevilgninger tilsvarende.

Begrunnelsen for dette er praktiske hensyn. Det er i utgangspunktet ganske enkelt å fordele kjøpesummen på anskaffelsestidspunktet, men for at modellen skal fungere må også fremtidige avskrivninger fordeles mellom inntekt fra bevilgning og inntekt fra tilskudd og overføringer. Vi har fått tilbakemeldinger fra flere virksomheter om at dette er arbeidskrevende. Følgelig foreslår vi at virksomhetene gis mulighet til å velge den løsningen som anses å være mest hensiktsmessig i den løpende regnskapsføringen.

Mulighet for unntak fra “forpliktelsesmodellen” for nettobudsjetterte virksomheter

Vi har fått tilbakemeldinger fra flere nettobudsjetterte virksomheter i “instituttsektoren” som mener at “forpliktelsesmodellen” er mindre egnet for deres virksomhet. De begrunner dette med at de har betydelige inntekter i tillegg til inntekt fra bevilgninger og at finansieringen av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler i hovedsak kommer fra andre kilder enn bevilgning. De mener

resultatoppfølgingen påvirkes på en uheldig måte når inntektsføringen reduseres ved avsetning til *statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler* og avskrivningene ikke har resultateffekt.

“Forpliktelsesmodellen” er utarbeidet med bakgrunn i hvordan statlige virksomheter som hovedregel blir tilført midler til anskaffelse av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler som balanseføres i virksomhetsregnskapet. For virksomheter der investeringer i immaterielle eiendeler og varige driftsmidler i hovedsak er finansiert med bevilgning, er det DFØs vurdering at modellen med *avsetning til statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler* fungerer godt (utsatt inntektsføring).

Med bakgrunn i innspillene fra virksomheter i “instituttsektoren” foreslår vi en endring i SRS 10. Nettobudsjetterte virksomheter der regnskapslinjen *inntekt fra bevilgninger* utgjør mindre enn 50% av *sum driftsinntekter* i resultatregnskapet kan unnlate å avsette til statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler, ref. punkt 15 i standarden. Det vil si at virksomheten legger til grunn at alle investeringer i immaterielle eiendeler og varige driftsmidler er finansiert fra andre kilder enn bevilgning. Dette medfører at kostnadsførte avskrivninger får resultateffekt.

Nettobudsjetterte virksomheter som ikke oppfyller kravet om at inntekt fra bevilgninger utgjør mindre enn 50% av sum driftsinntekter, men som likevel har en betydelig andel av sine inntekter fra andre kilder enn bevilgning, kan søke DFØ om unntak via overordnet departement. En relevant begrunnelse for slikt unntak fra “forpliktelsesmodellen” vil være at en betydelig andel av virksomhetens investeringer i immaterielle eiendeler og varige driftsmidler er finansiert fra andre kilder enn bevilgning.

Virksomheter som ikke benytter “forpliktelsesmodellen” og som i spesielle tilfeller likevel mottar bevilgninger eller tilskudd til konkrete investeringer i immaterielle eiendeler eller varige driftsmidler, skal utsette inntektsføringen av slike midler. Den inntektsarten som finansierer investeringen skal reduseres ved bokføring av forpliktelsen. Virksomheten må opprette en egen regnskapslinje for denne type finansiering av investeringer som betegnes *utsatt inntektsføring knyttet til anleggsmidler (nettobudsjetterte med unntak)*. Denne regnskapslinjen presenteres under overskriften *avsetning for langsiktige forpliktelser* i balansen. Forpliktelsen reduseres i takt med kostnadsføring av tilhørende avskrivninger. Oppløsning av forpliktelsen inntektsføres under den inntektsart som finansierte investeringen. Dette medfører at avskrivninger av disse anleggsmidlene ikke får resultateffekt. Begrunnelsen for å opprette en egen regnskapslinje til dette formålet er at det bør fremgå av balanseoppstillingen at virksomheten benytter en unntaksbestemmelse. Dette er viktig da det for de aller fleste virksomheter vil være et en- til en- forhold mellom summen av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler og den tilhørende finansieringen *statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler*.

Andre endringer

Vi foreslår at begrepet *netto tilgang* utgår og erstattes av begrepet *inntekt fra bevilgninger*. Grunnen til endringen er at vi mener begrepet netto tilgang er vanskeligere å forstå for regnskapsleser. Inntekt fra bevilgninger er mer beskrivende for det faktiske innholdet.

Konsekvenser av å gjøre SRS obligatorisk for virksomheter som har valgt å føre regnskapet etter andre prinsipper enn kontantprinsippet

DFØ har gjort en overordnet vurdering av hvilke konsekvenser det vil ha å gjøre de statlige regnskapsstandardene (SRS) obligatorisk for virksomheter som har valgt å føre virksomhetsregnskapet etter andre prinsipper enn kontantprinsippet.

Basert på [innrapportering fra departementene for regnskapsår 2013](#) benytter 156 virksomheter kontantprinsippet, 63 virksomheter benytter SRS og 12 virksomheter benytter et periodiseringsprinsipp uten å benytte SRS. De 12 virksomhetene som ikke benytter SRS har ulike tilknytningsformer. Seks virksomheter er forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttørføring utenfor statsbudsjettet (nettobudsjetterte virksomheter), 3 er bruttobudsjetterte virksomheter og 3 forvaltningsbedrifter. DFØ har tidligere vært i dialog med flere av disse virksomhetene vedrørende en eventuell overgang til SRS.

Nettobudsjetterte virksomheter

Flere nettobudsjetterte virksomheter har hatt innvendinger mot at avregninger og statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler klassifiseres som gjeld i oppstillingsplanen for balansen. I forslag til oppdatert SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse foreslår vi å samle *virksomhetskapital*, *avregninger* og *statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler* i et eget avsnitt som benevnes *statens kapital*.

DFØ er kjent med at enkelte nettobudsjetterte virksomheter som har betydelige inntekter i tillegg til inntekt fra bevilgning mener at “forpliktelsesmodellen” er lite hensiktsmessig. I forslag til oppdatert SRS 10 Inntekt fra bevilgninger åpnes det for at disse virksomhetene kan unnlate å benytte “forpliktelsesmodellen”. Begrunnelsen for dette er at anleggsmidlene for disse virksomhetene i hovedsak er finansiert fra andre kilder enn bevilgning.

Videre mener flere nettobudsjetterte virksomheter at kravet om å inntektsføre hele bevilgningen ved årets slutt ikke gir et riktig bilde av resultatet av periodens aktiviteter. I oppdatert SRS 10 foreslår vi at det legges til grunn at inntekt fra bevilgning følger prinsippet om motsatt sammenstilling også ved årets slutt.

Fire av de seks nettobudsjetterte virksomhetene oppgir at de ikke balansefører anleggsmidler. I henhold til SRS 17 Anleggsmidler skal varige og betydelige eiendeler balanseføres. Disse virksomhetene må i så fall utarbeide en åpningsbalanse i henhold til SRS. Av det DFØ kjenner til har tre av disse virksomhetene allerede besluttet å ta i bruk SRS og vil ved overgang til SRS utarbeide åpningsbalanse i henhold til standardene.

DFØ mener at forslaget til oppdatert SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse og oppdatert SRS 10 Inntekt fra bevilgninger tar hensyn til hovedinnvendingene nettobudsjetterte virksomheter har reist mot de statlige regnskapsstandardene. Basert på de foreslåtte endringene i standardene er vår vurdering at de statlige regnskapsstandardene er godt tilrettelagt for nettobudsjetterte virksomheter.

Bruttobudsjetterte virksomheter

Vi er kjent med ett tilfelle der en bruttobudsjettert virksomhet med betydelige inntektsbevilgninger mener at forpliktelsesmodellen “blåser opp” virksomhetens resultat. Utover dette er ikke DFØ kjent med forhold som tilsier at bruttobudsjetterte virksomheter som fører virksomhetsregnskapet etter

periodiseringsprinsippet vil få spesielle utfordringer knyttet til å følge kravene i de statlige regnskapsstandardene. Etter vår vurdering er de statlige regnskapsstandardene godt tilrettelagt for bruttobudsjetterte virksomheter.

Forvaltningsbedrifter

I de statlige regnskapsstandardene skal forvaltningsbedriftene følge reglene for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt. Forvaltningsbedriftene budsjetteres netto på post 24 Driftsresultat i statsbudsjettet og skal blant annet rapportere avskrivninger og renter på statens kapital til statsregnskapet, jf. veileder i statlig budsjettarbeid kapittel 2.6.

Det er i veileder i statlig budsjettarbeid kapittel 2.6 gitt nærmere retningslinjer for hvordan forvaltningsbedriftene skal beregne avskrivninger som rapporteres til statsregnskapet. Disse retningslinjene avviker noe fra reglene for beregning av avskrivninger i SRS 17. Reglene for beregning av avskrivninger bør samordnes slik at forvaltningsbedriftene ikke må forholde seg til to sett med avskrivninger for samme driftsmiddel.

Forvaltningsbedriftenes finansiering av anleggsmidler er hensyntatt i forslag til oppdatert SRS 10 Inntekt fra bevilginger. I punkt 17 er det presisert at forvaltningsbedriftene ikke skal avsette til statens finansiering av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler ("forpliktelsesmodellen") for investeringer i immaterielle eiendeler og varige driftsmidler finansiert på kapittel 24xx.

SDØE er en av forvaltningsbedriftene som ikke benytter SRS. SDØE fører virksomhetsregnskapet i henhold til regnskapsregler som er tilpasset oljebransjen. Det kan stilles spørsmål ved om det er hensiktsmessig å kreve at SDØE skal benytte SRS ved siden av internasjonale bransjestandarder.

Utover dette er ikke DFØ kjent med forhold som tilsier at forvaltningsbedriftene vil få spesielle utfordringer knyttet til å følge kravene i de statlige regnskapsstandardene. Etter vår vurdering er de statlige regnskapsstandardene godt tilrettelagt for forvaltningsbedrifter.