

ANBEFALT STANDARD

Statlig RegnskapsStandard 10

Regnskapsføring av inntekter fra bevilgninger

Innholdsfortegnelse

Innledning	2
Mål	2
Virkeområde	2
Definisjoner	3
Grunnleggende prinsipper	4
Overordnet utgangspunkt – regnskapsmessig modell	5
Konkrete problemstillinger	6
Måling av inntekter fra bevilgninger og tilsvarende	6
Inntekt fra bevilgninger	6
Overføringer	7
Utsatt inntekt fra investeringer	7
Inntekt til pensjoner	7
Særskilte forhold	8
Tilleggsopplysninger	8
Iverksettelse	8
Appendiks	9

Innledning

Statlige virksomheter kan i samråd med overordnet departement velge å føre virksomhetsregnskapet etter andre prinsipper enn kontantprinsippet. Prinsippet som i tilfelle velges, skal være dokumentert og konsistent over tid, jf. punkt 3.2.3 i Bestemmelser om økonomistyring i staten.

Denne statlige regnskapsstandarden er fastsatt av Finansdepartementet som anbefalt, men ikke obligatorisk standard med hjemmel i punkt 3.2.2 i Bestemmelser om økonomistyring i staten. Standarden er én av et sett anbefalte regnskapsstandarder for virksomheter som velger å føre periodisert virksomhetsregnskap.

Virkeområdet for de anbefalte statlige regnskapsstandardene (SRS) er statlige forvaltningsorganer som er en del av staten som juridisk person, heretter betegnet som statlige virksomheter, jf. § 2 i Reglement for økonomistyring i staten. Disse standardene gjelder ikke for statsforetak, helseforetak, særlovselskaper og andre statlige selskaper som fører sine regnskaper i henhold til annet lovverk.

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. Dersom en virksomhet, i samråd med overordnet departement, velger å føre sitt virksomhetsregnskap i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal som utgangspunkt alle standardene benyttes. Dersom en virksomhet avviker fra de anbefalte standardene på enkelte punkter, må dette opplyses om og begrunnes i regnskapspresentasjonen. Det skal i tillegg sendes en redegjørelse for eventuelle avvik til Senter for statlig økonomistyring via overordnet departement. Det vises også til Rundskriv R-114 om fastsettelse og bruk av anbefalte statlige regnskapsstandarder i virksomhetsregnskapene.

Regnskapsreglene i SRS kommer i tillegg til de bestemmelser som er gitt om bokføring og rapportering i Reglement for økonomistyring i staten og Bestemmelser om økonomistyring i staten av 12. desember 2003 med senere endringer. SRS kan aldri legitimere disposisjoner som ligger utenfor de fullmakter virksomheten er gitt.

I denne standarden er **halvfete typer** benyttet for å fremheve hovedprinsippene, men all tekst har samme autoritet.

Mål

Målsetningen med denne standarden er å beskrive den regnskapsmessige behandlingen av inntekter fra bevilgninger, samt overføringer og tilsvarende hendelser i statlige virksomheter som fører sine virksomhetsregnskaper i henhold til SRSene.

Virkeområde

1. Denne standarden skal brukes ved regnskapsføring av inntekter fra bevilgninger.
2. Standarden skal brukes ved regnskapsføring av inntekter fra bevilgninger. Bestemmelsene i denne standarden om overføringer, gjelder midler som bevilges på

postene 60 til 85 i statsbudsjettet. Standarden gjelder også behandlingen av pensjonsinnskudd når virksomheten ikke betaler arbeidsgivers andel av pensjonsinnskudd til Statens Pensjonskasse.

Inntekt fra gebyrer og avgifter skal regnskapsføres i samsvar med bestemmelsene i SRS 9 Regnskapsføring av transaksjonsbaserte inntekter. Dette gjelder både gebyrer og avgifter som er en del virksomhetens driftsinntekter, og gebyrer og avgifter som ikke skal disponeres av virksomheten selv, men videreformidles til statskassen.

3. Denne standarden gjelder for regnskapsføring av følgende tilganger:

- a) **bevilgning til drift og anskaffelse av varige driftsmidler**
- b) **overføringer**

4. Midler som tilflyter virksomheten i tillegg til de ordinære tildelingene fra overordnet departement og som virksomheten skal disponere til sitt eget formål, skal behandles regnskapsmessig som bevilgninger. Slike tilganger vil typisk forekomme i instituttsektoren og ved utdannings- og forskningsinstitusjonene, og vil blant annet omfatte grunntilskudd fra Norges forskningsråd til forskningsinstituttene og ulike tilskudd til forskning ved universiteter og høyskoler fra for eksempel Norges forskningsråd og EUs rammeprogrammer.

5. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Senter for statlig økonomistyring (SSØ).

Definisjoner

6. Følgende begreper brukes i denne standarden:

Med **bevilgning** forstås en fullmakt fra Stortinget til forvaltningen til å disponere et nærmere angitt beløp til et bestemt formål i et bestemt år.

Begrepet bevilgning omfatter både inntekts- og utgiftsbevilgninger. I sistnevnte kategori skilles det blant annet mellom driftsbevilgninger, investeringsbevilgninger og tilskudd. Plassering av bevilgningen i en bestemt kategori uttrykker at bevilgningen er ment til et bestemt formål, og denne plasseringen begrenser hvilke formål virksomheten kan bruke bevilgningen til.

Med **tilgang** menes fullmakt til å disponere en bevilgning i samsvar med nærmere betingelser i tildelingsbrev, belastningsfullmakt eller tilsvarende. Begrepet tilgang er begrenset til virkeområdet for denne standarden.

Med **netto tilgang** forstås en innbetaling fra vedkommende fagdepartement til virksomhetens bankkonto når virksomheten har unntak fra bruttoprinsippet (nettobudsjetterte virksomheter), eller differansen mellom en brutto utgiftsbevilgning og den tilhørende inntektsbevilgning når virksomheten er bruttobudsjettert.

Det skal foreligge dokumentasjon for de bokførte opplysningene, jf. kapittel 4 i Bestemmelser om økonomistyring i staten. Bruttobudsjetterte virksomheter kan dokumentere opplysningenes berettigelse ved tildelingsbrev, belastningsfullmakt eller tilsvarende dokumentasjon. Nettobudsjetterte virksomheter kan i tillegg dokumentere de bokførte opplysningene ved kontoutdrag som viser innbetalingene på virksomhetens bankkonto.

Med **transaksjon** forstås en hendelse der risiko og kontroll over en eiendel overføres fra en part til en annen.

En **transaksjon eller andre hendelser med utsatt motytelse** foreligger når virksomhetens motytelse skjer etter at tilgangen registreres eller kontrolleres av virksomheten.

Med **inntekt** forstås tilganger av økonomiske fordeler eller inntjeningsmuligheter som virksomheten har eller kan motta på egne vegne.

Med **overføringer** skal det forstås tilganger som virksomheten ikke kan benytte til egne formål, men som skal formidles til andre.

Tilganger eller midler som virksomheten formidler til andre, regnes ikke som en økonomisk fordel eller inntjeningsmulighet for virksomheten i denne standarden. Slike tilganger kan derfor ikke regnes som inntekter for virksomheten, og skal behandles etter bestemmelsene om overføringer i denne standarden. Tilsvarende kan finansielle tilganger som klassifiseres som bidrag fra eiere, heller ikke regnes som inntekt. Slike tilganger skal føres direkte i balansen og vil ikke medføre endringer i netto eiendeler/virksomhetskaptal.

Med **tilskudd til andre** menes tilganger som virksomheten ikke skal benytte til sitt eget formål, men overføre til andre offentlige eller private virksomheter eller personer.

Utsatt inntekt fra investeringer oppstår når den balanseførte forpliktelsen knyttet til tidligere investeringer i varige driftsmidler, immaterielle eiendeler og andre investeringer som skal klassifiseres som anleggsmidler, oppløses.

Grunnleggende prinsipper

- 7. Den regnskapsmessige behandlingen av inntekter fra bevilgninger og tilsvarende skal baseres på motsatt sammenstilling av inntekter og kostnader.**
- 8.** Dette innebærer at den delen av inntektene fra bevilgninger og tilsvarende som ikke skal brukes til investeringer, skal sammenstilles med kostnadene i den perioden aktivitetene som inntektene er forutsatt å finansiere pågår, dvs. i den perioden da kostnadene påløper.

9. **Den andelen av inntekten fra bevilgninger og tilsvarende som benyttes til anskaffelse av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler, skal ikke inntektsføres på investeringstidspunktet, men avsettes som forpliktelse i virksomhetens balanse på regnskapslinjen *Ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler*.**
10. Avsetning gjøres i takt med at investeringene i varige driftsmidler og immaterielle eiendeler balanseføres.
11. **Avskrivninger av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler finansieres ved en tilsvarende oppløsning (inntektsføring) av den tilhørende forpliktelsen.**
12. Forpliktelsen (som finansierer anleggsmidlene) anses oppfylt i takt med virksomhetens bruk (forbruk) av anleggsmidlet, og innebærer at forpliktelsen oppløses og inntektsføres i takt med avskrivningen.

Overordnet utgangspunkt – regnskapsmessig modell

13. **Regnskapsføring av tilganger fra bevilgninger og tilganger som skal behandles tilsvarende, skal gjennomføres etter følgende prinsipper:**
 - a) **netto tilganger skal presenteres som inntekt fra bevilgning i resultatregnskapet etter at**
 - i. **netto tilganger som anvendes til anskaffelse av varige driftsmidler eller andre investeringer som skal klassifiseres som anleggsmidler, er trukket fra og ført som forpliktelse**
 - ii. **netto tilganger som benyttes til overføringer, er trukket fra og ført på egen linje i resultatregnskapet**
 - b) **inntekter skal resultatføres når de er opptjent, det vil si når midlene brukes til det eller de tiltak eller formål de er bestemt for innenfor virksomhetens formål (motsatt sammenstilling)**
 - c) **ikke anvendte midler skal avregnes som forpliktelse (nettobudsjetterte virksomheter) eller mot statskassen (bruttobudsjetterte virksomheter)**
 - d) **avregning skal foretas også i de tilfeller der virksomhetens kostnader er større enn inntektene (underskudd)**
14. Netto avregning skal presenteres på en egen resultatlinje, jf. SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse.
15. Avregnede midler skal presenteres på egne linjer i balanseoppstillingen. Det skal gis informasjon i note knyttet til saldo for avregnede midler. Denne informasjonen skal fokusere på de tiltak som midlene skal anvendes til. Virksomheten skal angi hvilke budsjetterte tiltak som ikke er gjennomført.

16. Prinsippene som er beskrevet ovenfor gjelder både for brutto- og nettobudsjetterte virksomheter. Bruttobudsjetterte virksomheter kan normalt ikke avsette ubrukte midler som forpliktelse i balansen, men må foreta avregning av slike midler til statskassen. Bruttobudsjetterte virksomheter må behandle overforbruk tilsvarende.

Konkrete problemstillinger

Måling av inntekter fra bevilgninger og tilsvarende

17. **Inntekter fra bevilgninger og tilsvarende skal måles til verdien av ytelsen i den budsjettermin vedtaket om bevilgning gjelder for. Tilsvarende gjelder for overføringer.**
18. Bestemmelsen innebærer at bevilgninger og tilganger som skal behandles tilsvarende alltid skal måles i det prisenivå som gjelder for den budsjettermin og med det beløp som er angitt i bevilgningsvedtak eller tildelingsbrev.

Inntekt fra bevilgninger

19. **Bevilgninger som en virksomhet får fra overordnet myndighet for å dekke sine ordinære driftsutgifter, skal inntektsføres i samsvar med de betingelser som er fastsatt i tildelingsbrev eller i særskilt fullmakt når virksomheten registrerer en tilgang.**
20. **En netto tilgang skal resultatføres i det regnskapsåret (kalenderåret) virksomheten kontrollerer tilgangen.**
21. Det kan følgelig ikke presenteres et høyere eller lavere beløp i en periode enn faktisk netto tilgang fratrukket midler som benyttes til anskaffelse av varige driftsmidler. Hovedregelen vil være at periodiseringen av inntekter fra bevilgninger i forhold til netto tilgang i perioden vises på en egen linje i resultatoppstillingen. Netto tilgang enten i form av en fullmakt (bruttobudsjetterte virksomheter) til å disponere midler til et bestemt formål eller ved at midlene overføres kontant (nettobudsjetterte virksomheter) til virksomhetens bankkonto, presenteres som driftsinntekt. Denne driftsinntekten fratrekkes virksomhetens kostnader slik at resultat av periodens aktiviteter fremkommer. Dette resultatet fremkommer som en følge av periodeforskyvninger eller mer-/ mindreforbruk ved gjennomføring av aktivitetene som inntektene er forutsatt å finansiere. Resultat av periodens aktiviteter avregnes i resultatoppstillingen og presenteres som forpliktelse eller fordring mot statskassen.
22. **Netto tilganger som benyttes til anskaffelse av varige driftsmidler, immaterielle eiendeler eller andre investeringer som skal klassifiseres som anleggsmidler, skal klassifiseres som langsiktig forpliktelse og inntektsføres i takt med avskrivningene av de tilhørende eiendeler (utsatt inntektsføring).**

23. Bestemmelsen innebærer at den andelen av bevilgningene og tilsvarende tilganger som benyttes til anskaffelse av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler skal klassifiseres og avsettes som langsiktig forpliktelse i virksomhetens balanse.
24. Utgangspunktet for den regnskapsmessige behandlingen av bevilgninger og tilsvarende som benyttes til anskaffelse av varige driftsmidler er ellers at driftsmidler som oppfyller betingelsene for å bli bokført som anleggsmiddel og hvor utgiftene dekkes av virksomhetenes løpende bevilgninger, balanseføres og avskrives i samsvar med de avskrivningsregler som er fastsatt for det enkelte driftsmiddel eller grupper av driftsmidler. Avskrivningene finansieres ved å løse opp og inntektsføre en tilsvarende del av forpliktelsen.

Overføringer

25. **Tilganger som virksomheten skal formidle til andre, skal regnskapsføres.**
26. Dette er tilganger som oppstår i virksomheter som forvalter tilskuddsordninger eller forvalter midler på vegne av internasjonale organisasjoner. Innbetalinger og utbetalinger (til tilskuddsmottaker) skal presenteres på egne linjer i resultatregnskapet skilt fra virksomhetens egne inntekter og kostnader, jf. SRS 1 Oppstillingsplan for resultatregnskap og balanse.

Utsatt inntekt fra investeringer

27. **Inntekt som oppstår ved oppløsning av forpliktelser som følge av anskaffelser av varige driftsmidler, skal resultatføres i takt med avskrivningene av de tilhørende driftsmidler (utsatt inntektsføring).**
28. Bestemmelsen gjelder for det første for varige driftsmidler og andre anleggsmidler som inngår i virksomhetens åpningsbalanse og som er finansiert som forpliktelse. Bestemmelsen gjelder også for varige driftsmidler og andre anleggsmidler som anskaffes som et ledd i den løpende fornyelse. Utgangspunktet er at forpliktelsen oppløses og inntektsføres i takt med avskrivningen av investeringsobjektene som har ført til at det har oppstått forpliktelse og som er ført i virksomhetens balanse. Fremgangsmåten her følger de prinsippene som ligger til grunn for behandlingen av investeringstilskudd i NRS 4 Offentlige tilskudd.

Inntekt til pensjoner

29. **Virksomheter som ikke betaler pensjonsinnskudd til Statens Pensjonskasse, skal resultatføre inntekt til pensjoner tilsvarende beregnet årspremie. Se SRS 25 Personal- og pensjonskostnader for nærmere drøftelse.**
30. Bestemmelsen gjelder bare for statlige virksomheter som ikke får pensjonspremie til Statens Pensjonskasse dekket over ordinær bevilgning, men der denne avregnes og gjøres opp sentralt. Inntektsføring etter bestemmelsen i ovenstående punkt vil

eliminere resultatvirkningen av kalkulatoriske pensjonskostnader. Kalkulatorisk arbeidsgiveravgift av arbeidsgivers andel av pensjonsinnskuddet skal tas med når pensjonskostnadene og den tilsvarende inntekt til pensjoner beregnes.

31. Dersom det er bestemt at en statlig virksomhet som har både bevilgningsfinansiert og eksternt finansiert virksomhet skal kreve inn og betale pensjonsinnskudd for sin eksternt finansierte virksomhet, kommer behandlingsmåten i punkt 29 ikke til anvendelse for sistnevnte del av virksomheten.

Særskilte forhold

32. Benyttet andel av belastningsfullmakter skal behandles som inntekt fra bevilgninger. Trygderefusjoner skal ikke behandles som inntekt, men som kostnadsreduksjon.

Tilleggsopplysninger

33. Det skal gis følgende tilleggsopplysninger:
- a) beskrivelse av hvilke regnskapsprinsipper virksomheten har benyttet ved behandlingen av inntekter
 - b) spesifikasjon av inntekter og overføringer av betydning i regnskapsperioden for følgende kategorier:
 - i. inntekter fra bevilgninger og tilsvarende
 - ii. overføringer
 - iii. bevilgning benyttet til investeringer
 - iv. inntekt til pensjoner

Iverksettelse

34. Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2010 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

Appendiks

Status:	Anbefalt standard
Forholdet til NRS:	SRS 10 gjelder i det vesentlige behandlingen av bevilgninger til statlige virksomheter. Enkelte løsninger er hentet fra NRS 4 Offentlige tilskudd.
Forholdet til IPSAS:	SRS 10 har hentet løsninger både fra IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions og IPSAS 23 Revenue from Non-Exchange Transactions.
Spesielle forhold:	SRS 10 er basert på motsatt sammenstilling for inntekter fra bevilgninger og tilsvarende som benyttes for å dekke driftskostnader. Inntekter fra bevilgninger og tilsvarende som benyttes til investering i anleggsmidler, skal avsettes som langsiktig forpliktelse og inntektsføres i takt med avskrivningen av anleggsmiddelet (utsatt inntektsføring). Bevilgninger som ikke er benyttet skal avregnes som forpliktelse mot statskassen.