

Dato
Mai 2020

Referanse
Forvaltnings- og
analyseavdelingen, seksjon
for statlig regnskapsføring

Veiledning til bruk av standard kontoplan og utarbeidelse av årsregnskap for forvaltningsbedrifter

Innledning

Dette notatet gir en nærmere veiledning til hvordan forvaltningsbedriftene bør benytte standard kontoplan for statlige virksomheter, jf. rundskriv R-102 Standard kontoplan for statlige virksomheter. Regelverk knyttet til forvaltningsbedrifter generelt er omtalt først i notatet. Deretter omtales bruk av standard kontoplan for forvaltningsbedriftene. Omtalen av bruk av standard kontoplan følger inndelingen av underposter til post 24 Driftsresultat.

Forslag til mal for oppstillingene i årsregnskapet tilpasset forvaltningsbedrifter er omtalt i eget punkt i notatet. Til slutt i notatet er det gitt en kort omtale av spesielle forhold knyttet til SRS 17 Anleggsmidler og SRS 10 Inntekt fra bevilgninger, tilskudd og overføringer til virksomheten, samt overføringer til og fra staten.

Standard kontoplan for statlige virksomheter inneholder noen kontoer som er tilpasset forvaltningsbedriftene. Disse kontoene har “(forvaltningsbedrifter)” i kontonavnet og er merket “forvaltningsbedrifter” i tredje kolonne i kontoplanen. Disse kontoene skal kun benyttes av forvaltningsbedriftene.

Dette notatet omtaler kun forhold knyttet til kapittel 24xx for forvaltningsbedrifter. Vi viser også til veiledningsnotatene til standard kontoplan, se www.dfo.no/kontoplan. Alle artskontoer som inngår i rapportering til statsregnskapet må kobles mot kapittel/post og eventuell underpost. Det er ikke krav til rapportering til statsregnskapet på underpostnivå, med unntak av underposter til post 24 Driftsresultat som benyttes for statens forvaltningsbedrifter. Underposter til post 24 Driftsresultat skal fortsatt rapporteres til statsregnskapet.

Regelverk knyttet til forvaltningsbedrifter

- Bevilgningsreglementet § 7 Særregler for statens forvaltningsbedrifter og Statens direkte økonomiske engasjement i petroleumsvirksomheten.
 - Veileder i statlig budsjettarbeid kapittel 2.6.
- Bestemmelser om økonomistyring i staten, punkt 3.4.5 og punkt 3.5.5.



- Årlige rundskriv til statsbudsjett og statsregnskap, herunder rentesats for mellomværende med statskassen og statens kapital i forvaltningsbedriften.

Statsbudsjettet

For forvaltningsbedrifter føres netto driftsresultat opp til bevilgning. Driftsresultatet skal inneholde avskrivninger av bokførte kapitalgjenstander og renter på statens kapital og renter av mellomværende med statskassen.

Det er bare driftsutgiftene og driftsinntektene som skal budsjetteres netto. For alle andre utgifter og inntekter gjelder bruttoprinsippet, eksempelvis for investeringer.

Driftsresultatet (post 24) deles i følgende faste underposter:

24-01 Driftsinntekter

24-02 Driftsutgifter

24-03 Avskrivninger

24-04 Renter av statens kapital og mellomværende med statskassen

24-05 Avsetning til investeringsformål

24-06 Reguleringsfond

Budsjettert beløp under post 24-02 Driftsutgifter er i utgangspunktet et anslag, og kan overskrides så langt merutgiftene dekkes av tilsvarende merinntekter under post 24-01 Driftsinntekter, eventuelt ved overføring fra reguleringsfondet. Avskrivninger og renter beregnes etter faste prinsipper, se bevilgningsreglementet § 7. Virksomhetene har imidlertid ikke helt ensartede ordninger for beregning av avskrivningene.

Renter av statens kapital budsjetteres og rapporteres til bevilgningsregnskapet. Renter av mellomværende budsjetteres ikke, men rentene rapporteres til bevilgningsregnskapet. Nærmere bestemmelser om renteberegningen gis i årlige rundskriv fra Finansdepartementet. Rentesatsen for statens kapital endres ikke gjennom året (oppgis i januar regnskapsåret). Rentesats for mellomværende med statskassen oppgis 2 ganger i året (hvert halvår).

Rapportering til statsregnskapet – bevilgningsregnskapet

Forvaltningsbedrifter får normalt nettobevilgning på post 24 Driftsresultat, men skal rapportere brutto driftsinntekter, driftsutgifter, avskrivninger, renter av statens kapital og mellomværende med statskassen, avsetning til investeringer og disponering av reguleringsfond til bevilgningsregnskapet på underpost 01 til 06. Forvaltningsbedrifter kan i tillegg disponere ordinære bevilgninger på andre kapitler og poster.

Avskrivninger og renter er kalkulatoriske størrelser og rapporteres både som utgift og inntekt i bevilgningsregnskapet. Det samme gjelder for avsetning til investeringsformål. Overføringer til og fra reguleringsfond vises også som en driftsutgift/driftsinntekt i bevilgningsregnskapet (til regulering av budsjettert driftsresultat under post 24).

Rapportering til statsregnskapet – kapitalregnskapet

Forvaltningsbedriftene skal rapportere endringen i den faste kapitalen til statsregnskapet. I tillegg presenterer forvaltningsbedriftene en balanseoppstilling i Meld. St. 3. (tabell 5.X). Tabellen skal

være avstemt mot fast kapital i 68-gruppen og mellomværende med statskassen i 72-gruppen i kapitalregnskapet.

Bruk av standard kontoplan for forvaltningsbedrifter

Alle artskontoer som inngår i rapportering til statsregnskapet må kobles mot kapittel/post og eventuell underpost. Mange virksomheter får bevilgning på flere kapitler og poster og må derfor koble den enkelte artskonto til flere kapittel- og postkombinasjoner ved rapportering til statsregnskapet. En måte å gjøre det på er å registrere kapittel og post i en egen dimensjon i kontostrengen. Nedenfor omtales bruk av standard kontoplan for forvaltningsbedriftene med anbefaling til kobling mot kapittel, post og underpost kun knyttet til kapittel 24xx. Dersom virksomheten benytter andre kapitler og poster i tillegg til kapittel 24xx, vises det til veiledningsnotatene til standard kontoplan.

24-01 Driftsinntekter

Inntekter tilhørende underpost 01 Driftsinntekter, regnskapsføres i kontogruppene 30-37 og på kontoene 380, 800, 802, 805, 806 og 809 i standard kontoplan med kobling til kapittel/post 24xx.24 underpost 01. Konto 380 viser salgssum ved avgang av anleggsmidler. Dersom salgssum ved avgang av anleggsmidler rapporteres til statsregnskapet som en inntekt under kapittel 54xx, tas de ikke med under kapittel/post 24xx.24, underpost 01 Driftsinntekter.

24-02 Driftsutgifter

Driftsutgifter tilhørende underpost 02 Driftsutgifter regnskapsføres i kontoklassene 4, 5 og 7, kontogruppene 61-69 og kontoene 812, 815, 816 og 819 i standard kontoplan med kobling til kapittel/post 24xx.24 underpost 02.

24-03 Avskrivninger

Avskrivninger tilhørende underpost 03 kostnadsføres i kontogruppe 60 med kobling til kapittel/post 24xx.24 underpost 03. Resterende bokført verdi knyttet til solgte anleggsmidler finansiert fra kapittel 24xx bokføres på konto 385 med kobling til kapittel/post 24xx.24 underpost 03.

Vi anbefaler at virksomheten oppretter egne underkontoer for akkumulerte avskrivninger under kontogruppe 10, 11 og 12 som motpost til årets resultatførte avskrivninger av anleggsmidler finansiert fra kapittel 24xx. Underkontoene for akkumulerte avskrivninger kobles til kapittel 5491.30 slik at det er årets endring (periodens avskrivninger) som rapporteres til statsregnskapet. I kontospesifikasjonen blir saldo på balansekontoene for akkumulerte avskrivninger overført til nytt regnskapsår. Rapportert inntekt (periodens endring) på kapittel 5491.30 skal være lik kostnadsføringen i kontogruppe 60 Av- og nedskrivning med tillegg av konto 385 Bokført verdi avhendede anleggsmidler.

I statsregnskapet rapporteres avskrivningene som utgift og inntekt (gir ingen kontantstrømmer). Avskrivning av anleggsmidler som ikke er finansiert fra / knyttet til kapittel 24xx, skal ikke rapporteres til bevilgningsregnskapet.

24-04 Renter av statens kapital og mellomværende med statskassen

Renter av statens kapital

Statens rentebærende kapital = summen av netto årlig investeringsbidrag.

Netto årlig investeringsbidrag = Investeringsbevilgninger på postene 30-49
 - redusert med avskrivninger
 - redusert med særskilte avsetninger til investeringsformål

Netto årlig investeringsbidrag anses gitt 1. juli i budsjettåret. I dette året skal det bare betales rente for et halvt år. Rentesatsen for dette investeringsbidraget holdes fast i 5 år. Etter 5 år reguleres renten til den satsen som da gjelder (t+5).

I løpet av en 5-årsperiode får virksomheten fem porteføljer for netto investeringsbidrag med hver sin rentesats. Dersom avskrivninger og særskilte avsetninger til investeringsformål et år er større enn investeringsbevilgningene reduseres det eldste investeringsbidraget i porteføljen.

Rentene av statens kapital utgiftsføres på konto 818 Rentekostnad av statens faste kapital (motpost 1976) (forvaltningsbedrifter) med kobling til kapittel/post 24xx.24 underpost 04. Motposten til konto 818 er konto 1976 Renter av statens faste kapital (forvaltningsbedrifter) som kobles til kapittel/post 5603.80. I bevilgningsregnskapet rapporteres rentene som en utgift og inntekt (gir ingen kontantstrømmer).

Statens rentebærende kapital bokføres i kontospesifikasjonen selv om denne gjeldsposten ikke rapporteres til kapitalregnskapet. Etter at årets netto investeringsbidrag er beregnet, bokføres dette på konto 214 Statens rentebærende kapital (forvaltningsbedrifter) med motpost på konto 1975 Årets endring i statens rentebærende kapital (forvaltningsbedrifter).

Renter av mellomværende med statskassen

Det beregnes renter av det daglige mellomværende med statskassen. Rentene budsjetteres ikke, men rapporteres til statsregnskapet. Finansdepartementet underretter departementene om hvilken rentesats som skal benyttes. Rentene av mellomværende med statskassen føres på to kontoer i standard kontoplan, konto 807 Renteinntekt av mellomværende med statskassen (motpost 1977) (forvaltningsbedrifter) og konto 817 Rentekostnad av mellomværende med statskassen (motpost 1977) (forvaltningsbedrifter) - begge med kobling til kapittel/post 24xx.24 underpost 04.

I bevilgningsregnskapet rapporteres rentene som en utgift og inntekt (gir ingen kontantstrømmer). I bevilgningsregnskapet rapporteres renter som inntekt på 5603.81 Renter av mellomværende. Konto 1977 Renter av mellomværende med statskassen (forvaltningsbedrifter) kobles til kapittel/post 5603.81.

24-05 Avsetning til investeringsformål

Avsetningen er en del av forvaltningsbedriftens egenfinansiering av investeringene. Avsetningen er en del av resultatdisponeringen med motpost i forvaltningsbedriftens egenkapital. Konto 885 Avsetning til investeringsformål (forvaltningsbedrifter) kobles til kapittel/post 24xx.24 underpost

05. Konto 206 Egenfinansiering av investeringer (forvaltningsbedrifter) kobles mot inntektskapittel 54xx i bevilgningsregnskapet.

I statsregnskapet rapporteres årets avsetning som en utgift og inntekt (gir ingen kontantstrømmer).

24-06 Disponering av reguleringsfond

Forvaltningsbedriftene budsjetteres med et bestemt driftsresultat under post 24. Dersom driftsresultatet blir høyere enn budsjettert, kan overskytende avsettes til reguleringsfondet. Dersom driftsresultatet blir lavere kan dette dekkes av reguleringsfondet slik at det vedtatte driftsresultatet oppnås. I forvaltningsbedriftens kontospesifikasjon føres avsetning til eller bruk av reguleringsfondet som en resultatdisponering med motpost i forvaltningsbedriftens egenkapital, konto 207 Reguleringsfond (forvaltningsbedrifter). Konto 886 Til/fra reguleringsfond (forvaltningsbedrifter) kobles til kapittel/post 24xx.24 underpost 06.

Reguleringsfondet er en del av mellomværende med statskassen og disponeringen av reguleringsfondet rapporteres som en utgift eller inntekt på kapittel/post 24xx.24 underpost 06 til statsregnskapet.

Avregning med statskassen og disponering av årets resultat i virksomhetsregnskapet

Forvaltningsbedriftens bevilgede driftsresultat under post 24 Driftsresultat avregnes med statskassen ved bruk av konto 897 Driftsresultat post 24 - Kontant til statskassen. Motposten er en konto 1978 Driftsresultat post 24 - Kontant til statskassen.

Resterende resultat **knyttet til forvaltningsbedriften** (kapittel 24xx) disponeres på konto 887 Disponering øvrig resultat forvaltningsbedrift, med motpost i forvaltningsbedriftens egenkapital på konto 205 Opptjent virksomhetskapital.

Forvaltningsbedrifter som fører regnskap etter kontantprinsippet

Virksomhetens eventuelle øvrige resultat knyttet til **andre kapitler og poster enn kapittel 24xx** avregnes med statskassen på vanlig måte etter standard kontoplan på konto 895 Avregning med statskassen (bruttobudsjetterte virksomheter). Motposten er konto 1999 Avregning - resultatet av periodens aktiviteter. For mer informasjon, se omtalen av underkonto 1999 og konto 895 i veiledning til standard kontoplan.

Forvaltningsbedrifter som fører regnskap etter de statlige regnskapsstandardene

For forvaltningsbedrifter som fører sitt regnskap etter de statlige regnskapsstandardene (SRS) vil forenklingen av inntektsføring av bevilgning for bruttobudsjetterte virksomheter innebære at resultat av periodens aktiviteter er null knyttet til **andre kapitler og poster enn kapittel 24xx**. Det vil da ikke være noe beløp å avregne i årsavslutningen. For mer informasjon, se omtalen av underkonto 1999 og konto 895 i veiledning til standard kontoplan.

Ved overføring til nytt regnskapsår

Ved overføring til nytt regnskapsår overføres saldoen på alle balansekontoe, dvs. kontoklasse 1 og 2. Saldo på resultatkontoene overføres ikke til nytt regnskapsår. Saldoen på konto 193, 194, 195, 198 og 199 skal overføres til underkonto 1980 og 1990. Først endres saldoen på underkonto 1980

slik at den blir lik mellomværende med statskassen, men med motsatt fortegn. Dette kan gjøres ved å benytte underkonto 1990 som motpost. Deretter overføres saldo på konto 193, 194, 195, 198 og 199 til underkonto 1990. Etter overføring til nytt år skal summen av underkonto 1980 og 1990 vise samme beløp som regnskapslinjen avregning med statskassen i balanseoppstillingen per 31.12 året før.

Dersom forvaltningsbedriftene ønsker å skille mellomværende med statskassen knyttet til forvaltningsbedriften (kapittel 24xx) og transaksjoner knyttet til andre kapitler, kan konto 1970 Mellomværende med statskassen – kontant kap 24xx (forvaltningsbedrifter) (IB) benyttes. Virksomhetene må selv ta stilling til om en slik fordeling er hensiktsmessig. Dersom virksomheten ønsker et slikt skille, overføres saldo på konto 1975, 1976, 1977 og 1978 til konto 1970. Hvis virksomheten ikke ønsker å gjøre denne fordelingen, overføres hele mellomværende med statskassen til underkonto 1980.

Dersom virksomheten budsjetteres på andre kapitler, i tillegg til kapittel 24xx, skal resultatet av disse transaksjonene avregnes ved bruk av konto 895 og 1999. Etter overføring til nytt år viser underkonto 1980 og 1990 avregning med statskassen (netto periodiseringsposter) knyttet til andre kapitler enn kapittel 24xx (forutsatt at underkonto 1970 benyttes).

Etter overføring av IB legger regnskapsmodellen opp til at det kun er saldo på konto 1980, eventuelt 1970 og 1990. Saldo på disse tre kontoene blir stående som konstanter gjennom året. Øvrige kontoer i kontogruppe 19 viser ingen saldo pr. 1. januar.

Utarbeidelse av årsregnskap tilpasset forvaltningsbedrifter

DFØ har utarbeidet et forslag til mal for oppstillingen i årsregnskapet tilpasset forvaltningsbedrifter. Forslaget inneholder tilpasninger i oppstillingen av bevilgningsrapportering og artskontorapportering, og tilpasninger i virksomhetsregnskapet for virksomheter som fører regnskap etter de statlige regnskapsstandardene (SRS). Malen finner du under på [DFØ sine nettsider om årsregnskap](#).

Anvendelse av de statlige regnskapsstandardene (SRS)

SRS 17 Anleggsmidler

Tidspunkt for beregning av avskrivninger

Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS, skal beregne avskrivninger etter reglene i SRS 17 Anleggsmidler. Forvaltningsbedrifter skal etter gjeldende regelverk rapportere avskrivninger til bevilgningsregnskapet som utgift (24xx.24 post 03) og inntekt (5491.30). I Finansdepartementets Veileder i statlig budsjettarbeid fremgår det blant annet at avskrivningene skal beregnes av kapital som er bokført pr. 31. desember året før budsjettåret.

For å unngå at forvaltningsbedriftene må forholde seg til to sett med avskrivninger kan de som tar i bruk SRS beregne avskrivninger på samme måte som i dag, også i virksomhetsregnskapet etter

SRS. Løsningen anses å være et begrunnet avvik fra SRS 17 Anleggsmidler, da forvaltningsbedriftene allerede beregner og rapporterer avskrivninger til bevilgningsregnskapet. Denne løsningen gjelder bare for anleggsmidler som er finansiert fra kapittel 24xx. Denne løsningen må omtales under regnskapsprinsipper. Det er ikke nødvendig med unntakssøknad i dette tilfellet.

Vi gjør oppmerksom på at det i den ordinære budsjettprosessen er anledning til å be om fullmakt til å rapportere avskrivninger beregnet i henhold til SRS til statsregnskapet for forvaltningsbedrifter. Som et eksempel se Statsbudsjettet 2015 vedrørende Statsbygg, Bygge- og eiendomsfullmakter XV Avskrivninger under Statsbygg.