
Innholdsfortegnelse

1	Innledning	4
1.1	Bakgrunn	4
1.2	Formålet med utprøvingen	5
1.3	Virkeområde	5
1.4	Forutsetninger for utprøvingen	5
1.5	Standarder og veiledningsnotater	5
1.6	Organisering av utprøvingen	7
2	Åpningsbalanse	7
2.1	Erfaringer fra pilotvirksomhetenes arbeid med åpningsbalansen	8
2.1.1	Anleggsmidler og vesentlige beholdninger	8
2.1.2	Omløpsmidler og kortsiktig gjeld	9
2.1.3	Godkjenning (validering) av åpningsbalansen	9
3	Implementering av ny kontoplan	10
3.1	Erfaringer fra pilotvirksomhetenes arbeid med implementering av ny kontoplan	10
4	Ledelseskomentarer	12
5	Regnskapsprinsipper	12
6	Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse – SRS 1	13
7	Resultatregnskapet	13
7.1	Driftsinntekter	13
7.1.1	Inntekt fra bevilgninger	14
7.2	Kostnader	15
7.3	Driftskostnader	16
7.3.1	Lønn og sosiale kostnader	16
7.3.2	Varekostnader	18
7.3.3	Andre driftskostnader	18
7.3.4	Avskrivninger	18
7.3.5	Nedskrivninger	19
7.4	Finansinntekter og finanskostnader	19
7.5	Inntekter fra eierandeler i selskaper	19
7.6	Ekstraordinære inntekter og kostnader	20
7.7	Innkrevningsvirksomhet	20
7.8	Tilskuddsforvaltning	20
7.9	Ordinært driftsresultat og resultat av ordinære aktiviteter	20
7.9.1	Avregninger	21
7.9.2	Periodens resultat	21
8	Balanseoppstilling for eiendeler	21
8.1	Anleggsmidler	22
8.1.1	Immaterielle eiendeler og varige driftsmidler	22
8.1.2	Finansielle anleggsmidler	22
8.2	Omløpsmidler	23
8.2.1	Varebeholdninger	23
8.2.2	Fordringer	23
8.2.3	Kasse og bank	23
9	Balanseoppstilling for virksomhetskaper og gjeld	24
9.1	Virksomhetskaper	24
9.1.1	Innskutt virksomhetskaper	24
9.1.2	Opptjent virksomhetskaper	25
9.2	Gjeld	25
9.2.1	Avsetning for langsiktige forpliktelser	25
9.2.2	Annen langsiktig gjeld	26
9.2.3	Kortsiktig gjeld	26
9.2.4	Avregning med statskassen	27
10	Kontantstrømoppstilling	28
11	Periodisert resultatbudsjett	29
12	Andre forhold	29

12.1	Unntakssøknader	29
12.2	Opptak av ny pilotvirksomhet høsten 2007	29
12.3	Tilleggsnoter	30
13	Avslutning.....	30
13.1	Konkrete resultater av utviklingsarbeidet	30
13.2	Er formålet med utprøvingen oppnådd?.....	30
13.3	Konklusjon	31
14	Forslag til endringer og generelle anbefalinger	32
14.1	Forslag til endringer	32
14.2	Generelle anbefalinger	32

1 Innledning

Periodiseringsprosjektet inngår sammen med Styringsprosjektet i Program virksomhetsstyring med periodisert regnskap. Styringsprosjektet har sett på bruken av periodisert regnskapsinformasjon i styringen. Periodiseringsprosjektet har utviklet regnskapsstandarder og prøvet ut regnskapsføring etter periodiseringsprinsippet i de statlige pilotvirksomhetene.

Styringsprosjektet har utarbeidet tre avsluttende rapporter:

1. Erfaringsoppsummering - Bruk av periodisert regnskap i statlige virksomheter og departementer 2005-2008
2. Bruken av periodisert regnskapsinformasjon og nøkkeltall i styringen
3. Oppsummering av innrapportert ressursbruk fra ny pilot i høgskolesektoren.

I denne sluttrapporten fra periodiseringsprosjektet beskrives rammer og bakgrunn for prosjektet, og erfaringer fra pilotenes regnskapsrapportering for 2005 frem til og med årsoppgjør rapporteringen for 2008. Sluttrapporten bygger i stor grad på de tidligere oppsummeringsrapportene som er utarbeidet av Periodiseringsprosjektet for hvert tertial fra og med årsoppgjør rapporteringen for 2006 og frem til og med årsoppgjøret 2008, til sammen 7 rapporter. Strukturen følger oppstillingsplanen med oppsummering av pilotvirksomhetenes samlede erfaringer knyttet til den enkelte regnskapslinje. I de tidligere tertialrapportene har det i større grad vært fokusert på den enkelte pilotvirksomhet.

1.1 Bakgrunn

Som en del av oppfølgingen av NOU 2003: 6 "Hva koster det?" la regjeringen i statsbudsjettet for 2004 opp til å utvikle regnskapsstandarder og prøve ut regnskapsføring etter periodiseringsprinsippet i et utvalg statlige virksomheter. Våren 2004 etablerte Finansdepartementet et prosjekt som hadde som mål å utvikle foreløpige statlige regnskapsstandarder basert på periodiseringsprinsippet. Prosjektet gjennomførte utviklingsarbeidet i samarbeid med ti statlige pilotvirksomheter og deres overordnede fagdepartement.

Følgende statlige virksomheter deltar som piloter i prosjektet:

- Fiskeridirektoratet (Fiskeri- og kystdepartementet)
- Forsvarsbygg (Forsvarsdepartementet)
- Husbanken (Kommunal- og regionaldepartementet)
- Jernbaneverket (Samferdselsdepartementet)
- Justervesenet (Nærings- og handelsdepartementet)
- Kystverket (Fiskeri- og kystdepartementet)
- Nasjonalt folkehelseinstitutt (Helse- og omsorgsdepartementet)
- Norges geologiske undersøkelse (Nærings- og handelsdepartementet)
- Norsk Utenrikspolitisk Institutt (Kunnskapsdepartementet)
- Universitetet i Bergen (Kunnskapsdepartementet)
- Universitetet i Stavanger (Kunnskapsdepartementet)

Fra høsten 2007 deltar Justervesenet (Nærings- og handelsdepartementet) som pilot i prosjektet. De utarbeidet åpningsbalanse pr. 01.01.2008 og rapporterte til prosjektet for første gang pr. 31.08.2008.

Utvalget består av åtte ordinære forvaltningsorganer og tre ordinære forvaltningsorganer med særskilte fullmakter (Norsk Utenrikspolitisk Institutt, Universitetet i Bergen og Universitetet i Stavanger). Fra prosjektet ble etablert og frem til utgangen av 2005 ble det utviklet 9

regnskapsstandarder og 3 veiledningsnotater. På oppdrag fra Finansdepartementet gjennomførte Statskonsult en erfaringsoppsummering i løpet av første halvår 2006. Regnskapsstandardene og de regnskapsmessige veivalgene som ble lagt til grunn har i hovedsak fått positive tilbakemeldinger. Det ble videre konkludert med at utprøvningsperioden var for kort til å kunne trekke endelige konklusjoner. Dette ble rapportert til Stortinget i statsbudsjettet for 2007.

Fra og med juni 2006 ble ansvaret for å videreføre utprøvingen overført til Senter for statlig økonomistyring. Ansvaret for å fastsette nye standarder og vedta endringer i eksisterende standarder ligger fortsatt i Finansdepartementet.

1.2 Formålet med utprøvingen

Formålet med utprøvingen er å legge til rette for et bedre informasjonsgrunnlag for styringen i statlige virksomheter slik at ressursbruken blir mer effektiv. Informasjonen skal både kunne brukes i virksomhetens interne styring, i etatsstyringen og som tilleggsinformasjon til Stortinget.

Prosjektet har foretatt en reell utprøving av felles regnskapsstandarder i pilotene.

Hovedmålet for utprøvingen har vært å bidra til:

- Mer effektiv ressursbruk (kjennskap til alle kostnader for ulike aktiviteter, mål og resultater).
- Sammenlignbar kostnadsinformasjon (mellom statlige virksomheter, mellom statlige og private virksomheter, mellom norske og tilsvarende utenlandske virksomheter, over tid med seg selv).
- Bedre oversikt over statens eiendeler.

1.3 Virkeområde

Målgruppen for de foreløpige statlige regnskapsstandardene (SRS) er alle statlige forvaltningsorganer som er en del av staten som juridisk person. Ordinære forvaltningsorganer og ordinære forvaltningsorganer med særskilte fullmakter har vært piloter i utprøvingen. Statsforetak, helseforetak, særlovselskaper, andre statlige selskaper og statskontrollerte selskaper som fører sitt regnskap etter annet lovverk, er ikke målgruppe for de statlige regnskapsstandardene.

1.4 Forutsetninger for utprøvingen

Finansdepartementet har orientert Stortinget om at følgende forutsetninger er lagt til grunn for utviklingen av statlige regnskapsstandarder og utprøvingen av periodiserte virksomhetsregnskaper i pilotene:

- Utprøvingen av periodiseringsprinsippet i regnskapene på virksomhetsnivået skal ikke medføre noen endringer i virksomhetenes økonomiske fullmakter.
- Kontantprinsippet, ettårsprinsippet, fullstendighetsprinsippet og bruttoprinsippet beholdes i statsbudsjettet uten endringer. Stortingets bevilgninger vedtas fortsatt etter kontantprinsippet.
- Virksomhetene skal fortsatt rapportere et regnskap etter kontantprinsippet til statsregnskapet.
- Forsøkene med periodiserte virksomhetsregnskaper skjer som et supplement til kontantregnskapene.

1.5 Standarder og veiledningsnotater

Utprøvningsarbeidet har pågått kontinuerlig i pilotvirksomhetene. De har i hele prosjektperioden utarbeidet sine virksomhetsregnskaper i henhold til de foreløpige statlige regnskapsstandardene (SRSene) som et supplement til bevilgningsregnskapet basert på kontantprinsippet

(kontantregnskapet). Den videre utprøvingen og dialogen med pilotvirksomhetene har medført at det er utviklet en ny regnskapsstandard, samt at to veiledningsnotater har endret status til regnskapsstandard. Fem standarder er oppdatert basert på erfaringer fra utprøvingen. Det er p.t. utviklet 11 regnskapsstandarder og 2 veiledningsnotater som Finansdepartementet har fastsatt som foreløpige statlige regnskapsstandarder til bruk i pilotvirksomhetene. Disse er:

- Ramme for kontokode (kontoplan)
- SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse
- SRS 2 Kontantstrømoppstilling
- SRS 3 Ekstraordinære inntekter og kostnader, korrigerende av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring
- SRS 9 Transaksjonsbaserte inntekter
- SRS 10 Regnskapsføring av inntekter fra bevilgninger
- SRS 11 Anleggskontrakter
- SRS 12 Varebeholdninger
- SRS 13 Leieavtaler
- SRS 17 Anleggsmidler
- SRS 19 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler
- SRS 25 Personal- og pensjonskostnader
- Notat om renter på kapital

De foreløpige standardene har vært gjennom en omfattende utviklingsprosess med flere trinn. Mange interessenter har vært involvert i utviklingen:

- Hovedprosjektet utarbeider et diskusjonsutkast til en standard eller et veiledningsnotat i dialog med pilotvirksomhetene og deres overordnede departementer, og med eksterne regnskapsfaglige kvalitetssikrere.
- Et høringsutkast sendes Riksrevisjonen og de involverte fagdepartementene for kommentarer.
- Foreløpig standard fastsettes av Finansdepartementet (for utprøving i pilotene).

Det er lagt opp til at de statlige regnskapsstandardene i stor grad er i samsvar med regnskapslovens prinsipper og god regnskapsskikk i henhold til de norske regnskapsstandardene (NRS), så langt det passer for statlige virksomheter. På flere områder er det gjort regnskapsmessige veivalg og tilpasninger til statsspesifikke forhold og rammebetingelser som gjelder for statlige virksomheter. Disse tilpasningene medfører at de statlige regnskapsstandardene avviker fra regnskapslovens regler på enkelte områder.

Det er utarbeidet en veileder i periodisert regnskap i staten. I tillegg er følgende veiledningsmaterieell utarbeidet:

- Veiledning for utarbeidelse av ledelseskomentarer
- Mal for utarbeidelse av prinsippnote
- Rapporteringsmal i Excel med resultat- og balanseoppstilling, kontantstrømoppstilling og 19 standardnoter
- Veiledning for utarbeidelse av periodisert resultatbudsjett
- Veiledning til SRS 10 Regnskapsføring av inntekt fra bevilgninger
- Veiledningsnotat om kartlegging og klassifisering av eiendeler og forpliktelser

1.6 Organisering av utprøvingen

Ved oppstart av prosjektet i 2004 ble det oppnevnt en prosjektleder i den enkelte pilotvirksomhet som hadde ansvaret for å drive prosessen med å implementere SRSene i egen virksomhet. Prosjektlederne fungerte også som bindeledd mellom hovedprosjektet og den enkelte virksomhet.

Pilotvirksomhetene har rapportert til periodiseringsprosjektet tre ganger pr. år, en årsoppgjørsrapportering og to delårsrapporteringer, fra og med årsoppgjørsrapporteringen for 2005.

En komplett rapportering i henhold til de statlige regnskapsstandardene består av:

- Ledelseskommentarer
- Regnskapsprinsipper
- Resultatoppstilling
- Balanseoppstilling (eiendeler og gjeld)
- Kontantstrømoppstilling
- Gjengivelse av kontranreporteringen til statsregnskapet
- Noter
- Periodisert budsjett

I tillegg mottar prosjektet en gruppert saldobalanse som viser hvilke konti som inngår i den enkelte regnskapslinje.

Når prosjektet mottar rapporteringen på e-post, kontrolleres det at tallene er innbyrdes konsistente og i samsvar med endelig saldobalanse. Kontrollarbeidet dokumenteres ved standardiserte avkryssninger, "tickmarks", i selve rapporteringspakken. Prosjektet vurderer om regnskapet er avlagt i henhold til de statlige regnskapsstandardene.

Kontrollarbeidet dokumenteres ved å fylle ut en sjekkliste med kommentarer og relevante spørsmål som en del av forberedelsen til gjennomgangsmøtet med pilotvirksomheten. Sjekklisten suppleres med kommentarer fra møtet med piloten. Deretter arkiveres sjekklisten sammen med komplett rapporteringspakke.

Pilotvirksomhetene kan be om bistand fra prosjektet ved utarbeidelse av regnskapsrapporteringene. Enkelte virksomheter har fått betydelig bistand til å håndtere problemstillinger vedrørende avstemming av kontantstrømoppstilling og avregning med statskassen. Pilotene har anledning til å rette opp feil frem til gjennomgangsmøtet er avholdt.

Periodiseringsprosjektet har ikke gjennomført noen ordinær revisjon av selve tallmaterialet, men foretatt en overordnet gjennomgang med fokus på tekniske sammenhenger og rapportering i henhold til SRS. Det har ikke vært fokusert på å kontrollere kvaliteten på underliggende dokumentasjon og bilag.

Etter at samtlige gjennomgangsmøter er avholdt, utarbeider prosjektet en skriftlig oppsummeringsrapport med fokus på avvik fra SRSene og eventuelle behov for endringer.

2 Åpningsbalanse

En fullstendig balanse er en forutsetning for å kunne føre et periodisert virksomhetsregnskap i henhold til de statlige regnskapsstandardene. Periodiseringsprinsippet innebærer at ressursforbruket skal kostnadsføres i takt med at de aktivitetene som genererer kostnadene gjennomføres

(bevilgningsfinansierte aktiviteter), eller i takt med at inntekter opptjenes (transaksjonsbaserte inntekter). Når betalingstidspunktet avviker fra tidspunktet for forbruk av ressursene, oppstår det periodiseringsposter som føres i balansen inntil endelig oppgjør finner sted.

Ved overgangen fra et kontantbasert til et periodisert virksomhetsregnskap, må det utarbeides en fullstendig balanse (åpningsbalanse) ved begynnelsen av regnskapsperioden. Åpningsbalansen skal gi et dekkende bilde av virksomhetens eiendeler, forpliktelser og eventuelle virksomhetskapital.

Fremgangsmåte ved etablering av åpningsbalanse er beskrevet nærmere i SRS 17 Anleggsmidler og Veiledningsnotat om kartlegging og klassifisering av eiendeler og forpliktelser.

2.1 Erfaringer fra pilotvirksomhetenes arbeid med åpningsbalansen

Ved oppstart av prosjektet hadde to virksomheter allerede etablert åpningsbalanse (Forsvarsbygg og Kystverket). De tre nettobudsjetterte virksomhetene (NUPI, UiB og UiS) hadde en balanse som kun omfattet omløpsmidler, kortsiktig gjeld og virksomhetskapital. Arbeidet med åpningsbalansen for de nettobudsjetterte virksomhetene var derfor begrenset til å innarbeide anleggsmidler. Pilotvirksomhetene startet arbeidet med åpningsbalansen tidlig i 2005.

Den enkelte pilotvirksomhet etablerte en liten arbeidsgruppe ledet av en person i den sentrale økonomiavdelingen. Denne gruppen organiserte arbeidet, gjennomførte nødvendig opplæring og involverte øvrige personer i virksomheten etter behov.

2.1.1 Anleggsmidler og vesentlige beholdninger

Arbeidsgruppen utarbeidet tellelister for bruk i kartleggingen som viste hvilke opplysninger som skulle registreres vedrørende den enkelte eiendel. Tellelisten la opp til at det skulle gis en beskrivelse av eiendelen, angivelse av hvor den befant seg, anskaffelsestidspunkt, et estimat for gjenværende økonomisk levetid og bruksverdi basert på gjenanskaffelsesverdi.

Kartlegging av eiendeler og estimering av gjenværende økonomisk levetid ble i de fleste tilfeller utført av avdelingsleder for den avdelingen som disponerte anleggsmidlet. Verdsettelse og dokumentasjon av det skjønnet som ble utøvet ved verdsettelsen ble gjort i samarbeid mellom arbeidsgruppen og den aktuelle avdelingsleder.

Arbeidsgruppen hadde ansvar for å samle inn alle lister og klassifisering av alle eiendeler i henhold til oppstillingsplanen for balansen. Arbeidsgruppen hadde ansvaret for å kontrollere at alle eiendelsgrupper ble gjennomgått for å sikre at åpningsbalansen ble fullstendig. Enkelte virksomheter tok utgangspunkt i tegninger av disponibel bygningsmasse for å kontrollere at alle eiendeler ble kartlagt og klassifisert. Ved gjennomgangen av tellelistene ble det kontrollert at alle områder var dekket.

Når tellelistene var ferdig utarbeidet, ble de signert av den som var ansvarlig og oppbevart som en del av dokumentasjonen av åpningsbalansen. Når alle tellelister var mottatt, ble disse gruppert i henhold til oppstillingsplanen og lagt inn i regnskapssystemet. Arbeidsgruppen utarbeidet et dokumentasjonsnotat som beskrev prosessen. Dokumentasjonen ble innrettet slik at det var sporbarhet fra den enkelte regnskapslinje og frem til den tellelisten der klassifisering og verdsettelse av eiendelen var dokumentert. Det var også sporbarhet fra den enkelte telleliste opp til den regnskapslinje der eiendelen ble balanseført.

2.1.2 Omløpsmidler og kortsiktig gjeld

Pilotvirksomhetene hadde i utgangspunktet oversikt over kundefordringer og leverandørgjeld da det er krav om dette i økonomiregelverket. Arbeidsgruppen skaffet seg oversikt over kortsiktige gjeldsposter som opptjente feriepenge, overtid og fleksitid ved å ta utgangspunkt i lønssystemet. Øvrige kortsiktige regnskapsposter ble kartlagt og verifisert ved å gjennomgå kunde- og leverandørreskontroen og sentrale kostnadskonti i hovedboken for å finne frem til kostnader som var påløpt eller inntekter som var opptjent på tidspunktet for etablering av åpningsbalansen.

2.1.3 Godkjenning (validering) av åpningsbalansen

Når åpningsbalansen var ferdig utarbeidet og lagt inn i regnskapssystemet, skulle den godkjennes av virksomhetsleder og fagdepartement. For dette formålet utarbeidet periodiseringsprosjektet en sjekklister og en bekreftelse, kalt ledelsespåtegnings, knyttet til åpningsbalansen. I sjekklisten signerte prosjektansvarlig i virksomheten for at det enkelte kontrollpunkt var utført, eventuelt ikke utført med en kort begrunnelse. Sjekklisten var ment som et hjelpemiddel til å kvalitetssikre dokumentasjonen av åpningsbalansen.

Virksomhetsleder gikk deretter gjennom dokumentasjonen for å forsikre seg om at åpningsbalansen ga et dekkende bilde av virksomhetens eiendeler og forpliktelser. Det ble gjort en vurdering av verdiene for hver enkelt regnskapslinje og av åpningsbalansen som en helhet. Virksomhetsleder signerte åpningsbalansen og ledelsespåtegningsen som ble videresendt til fagdepartementet for endelig godkjenning og påtegnings. For de virksomhetene som hadde eget styre, signerte hele styret og direktør åpningsbalansen før den ble sendt til fagdepartementet for endelig godkjenning og påtegnings.

En virksomhet benyttet et revisjonsfirma som ekstern kvalitetssikrer av arbeidet med kartlegging og verdsettelse av anleggsmidlene i åpningsbalansen, før den ble oversendt til departementet for godkjenning.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Alle pilotvirksomhetene har fulgt en fremgangsmåte som i det vesentlige er sammenfallende med det som er beskrevet ovenfor.

Det er viktig at hovedprosjektet eller innrulleringsteamet inngår en avtale med den enkelte virksomhet der omfang av bistand fra prosjektet og prosjektets forventninger til den enkelte virksomhet klargjøres. Det bør forventes at den enkelte virksomhet utarbeider en enkel prosjektplan som angir hvilke oppgaver som skal utføres og dato for ferdigstilling.

Arbeidsgruppen bør gi veiledning i forkant av opptelling og kartlegging for å unngå at det legges ned et betydelig arbeid i å finte uvesentlige eiendeler som kontorrekvisita, bøker, kaffetraktere osv.

Departementene har i ulik grad vært involvert i det kartleggings- og verdsettelsesarbeid som er utført av pilotvirksomhetene. Alle departementer har som et minimum gjennomgått dokumentasjonsnotat og sjekklister, og godkjent åpningsbalansen.

I prosessen med å utarbeide åpningsbalansen var det mulig å søke om unntak fra enkelte bestemmelser i SRSene. Det er viktig at slike unntak listes opp i ledelsespåtegningsen.

To virksomheter søkte om å få videreføre allerede eksisterende åpningsbalansen. Disse søknadene ble godkjent av prosjektet. To virksomheter søkte om utsettelse med å innarbeide infrastruktur i

åpningsbalansen. Disse virksomhetene fikk innvilget utsettelse under forutsetning av at resterende infrastruktur skulle innarbeides i løpet av prosjektperioden. Disse virksomhetene har ennå ikke ferdigstilt dette arbeidet.

Erfaringene fra det gjennomførte pilotprosjektet tilsier at det bør være mulig å ferdigstille åpningsbalansen innen gitte frister.

Det bør etableres rutiner for å vedlikeholde åpningsbalansen med tilganger, avganger og avskrivninger parallelt med at arbeidet med å etablere åpningsbalanse pågår. Dette for å unngå at det mangler opplysninger om tilgang og avgang i perioden mellom åpningsbalansedatoen og tidspunktet for endelig godkjenning.

Enkelte pilotvirksomheter har argumentert for at åpningsbalansen alternativt burde ha vært verdsatt til historisk kostpris. For virksomheter som har systemer som gjør det enkelt å fremskaffe historisk kostpris for vesentlige eiendeler vil dette forenkle arbeidet med å etablere en åpningsbalanse. Ulempen med dette prinsippet er at eldre eiendeler med lang avskrivningstid kan få kunstig lav inngangsverdi i forhold til gjenanskaffelsesverdien.

Ved en innføring av SRSene med etablering av åpningsbalanse for et større antall statlige virksomheter bør det legges opp til en mer sjablongmessig kartlegging og verdsettelse for kontor-PCer og standard kontorinventar.

3 Implementering av ny kontoplan

I prosjektet er det utarbeidet en kontoplan, *Grunnkontoramme for periodiseringsprosjektet*. Periodiseringsprosjektets kontoplan ligger tett opp til Norsk standard kontoplan som er grundig utprøvd i privat sektor.

Prosjektets kontoplan gir en mer detaljert inndeling av inntekter og kostnader enn statens kontoplan. Den legger også til rette for at det gis en systematisk oversikt over virksomhetens eiendeler. Bruk av en slik kontoplan i virksomhetsregnskapet vil også medføre en betydelig standardisering av kontoplanen mellom statlige virksomheter. Dette vil gjøre det enklere å foreta sammenligninger og være gunstig ved anskaffelse av standard økonomisystemer.

Det er gjort tilpasninger for statlige virksomheter slik at inndelingen i kontoklasser og kontogrupper henger sammen med regnskapslinjene i *SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse*. Det er lagt til en ekstra kolonne som beskriver hvordan den enkelte konto kan linkes til kapittel og post i statens kontoplan, slik at det enkelte bilag bokføres kun en gang i regnskapssystemet samtidig som det er mulig å generere to regnskapsrapporter: En kontantrapport som tilfredsstillt kravene til rapportering til statsregnskapet i henhold til kontantprinsippet og en resultat- og balanserapport i henhold til SRS 1.

3.1 Erfaringer fra pilotvirksomhetenes arbeid med implementering av ny kontoplan

Ved oppstarten av prosjektet benyttet syv av elleve pilotvirksomheter en kontoplan som var tilnærmet lik Norsk standard kontoplan. De virksomhetene som allerede benyttet Norsk standard kontoplan hadde behov for å gjøre mindre justeringer for å kunne rapportere i henhold til kravene i SRSene. Endringene bestod i en tilpasning til oppstillingsplanene i SRS 1 og tilpasninger i forbindelse med overgangen fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet i det interne virksomhetsregnskapet.

Tre av de fire virksomhetene som benyttet statens kontoplan har valgt å implementere prosjektets kontoplan i løpet av prosjektperioden. Prosjektet har i samarbeid med disse virksomhetene dokumentert eksempler på hvordan konti fra prosjektets kontoplan kan linkes til kapittel og post ved rapportering til statsregnskapet. Pilotvirksomhetene har selv håndtert operasjonaliseringen av ny kontoplan i regnskapssystemet. Disse virksomhetene har benyttet Agresso regnskapssystem. Fra mars 2009 har også den siste pilotvirksomheten implementert prosjektets kontoplan.

To virksomheter har valgt å bruke egne årsavslutningsprogrammer i tillegg til regnskapssystemet. Den ene virksomheten benyttet Maestro som anleggsregister ved etablering av åpningsbalansen. Etter at avskrivninger var beregnet i Maestro ble de bokført i regnskapssystemet (Agresso). Denne virksomheten har nå opprettet anleggsregister i Agresso.

Den andre virksomheten valgte å opprette anleggsregister i Akelius. Denne virksomheten benyttet Akelius til å bokføre alle periodiseringsposter som ikke skal påvirke kontantregnskapet. De har ikke opprettet konti for anleggsmidler i Agresso og bokfører heller ingen periodiseringsposter i regnskapssystemet.

Øvrige virksomheter benytter Excel som hjelpesystem ved utfylling av resultat- og balanseoppstilling og noter. Disse virksomhetene bokfører alle periodiseringsposter som gjøres i Excel tilbake i regnskapssystemet samtidig med at regnskapet avsluttes. Enkelte av disse virksomhetene unnlater å tilbakeføre enkelte periodiseringer ved delårsrapporteringene.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Erfaringer fra den ene virksomheten som benyttet statens kontoplan ut prosjektperioden tilsier at det er en stor fordel å legge om til periodiseringsprosjektets kontoplan når virksomhetsregnskapet utarbeides i henhold til SRSene.

Prosjektet har hatt som retningslinje at alle periodiseringsposter skal bokføres i regnskapssystemet ved hver regnskapsrapportering. Dette er viktig for å sikre sporbarhet og for å unngå avstemmingsdifferanser. Den virksomheten som ikke fører periodiseringsposter i regnskapssystemet, har i hele utprøvningsperioden hatt problemer med avstemmingsdifferanser.

Det er viktig å tilpasse regnskapssystemet slik at periodiseringspostene ikke påvirker kontantrapporteringen til statsregnskapet. Det har vært benyttet to forskjellige tilnæringsmetoder. Enkelte virksomheter har opprettet en særskilt kostnadskonto der alle periodiseringsposter bokføres samlet. Denne kontoen er ikke koblet til kontantregnskapet.

Et bedre alternativ er å opprette en egen bilagsserie som ikke påvirker kontantregnskapet. Denne fremgangsmåten gjør at alle avsetninger kan kostnadsføres på korrekt kostnadskonto og ikke på en samlekonto. Som eksempel kan nevnes at avsetning for påløpte strømkostnader føres direkte på konto for strøm. Dette gir en mer detaljert oversikt over kostnadene. Ved utarbeidelse av avstemminger som viser forskjellene mellom kontantregnskapet og det periodiserte virksomhetsregnskapet er det en fordel at alle periodiseringsposter er ført i en egen bilagsserie. Slike avstemminger utarbeides i tilknytning til kontantstrømpoppstillingen og ved spesifisering av mellomværende med statskassen (note 8). Periodiseringsprosjektet mener at bruk av en egen bilagsserie for periodiseringsposter er den beste tilnæringsmetoden.

I løpet av hele utprøvningsperioden har det bare skjedd en gang, for en enkelte virksomhet, at periodiseringsposter har kommet med ved rapporteringen til statsregnskapet slik at det ble feil

i kontantregnskapet. Virksomhetens forklaring var at de valgte feil rapport ved rapportering til statsregnskapet. Dette skjedde ved en delårsrapportering.

De tre virksomhetene som i løpet av utprøvsperioden har lagt om til periodiseringsprosjektets kontoplan har utført dette ved hjelp av egne ansatte. Prosjektet har i samarbeid med disse virksomhetene utarbeidet en oversikt over hvordan prosjektets kontoplan kan kobles mot kapittel og post på en hensiktsmessig måte.

Ved en eventuell videre utrulling hos et større antall virksomheter bør det vurderes om resultat- og balanseoppstillingen bør settes opp som standardrapporter i regnskapssystemet. Det vil forbedre dokumentasjonen, da sammenhengen mellom kontoplanen og den enkelte regnskapslinje vil ligge i regnskapssystemet. Slike standardrapporter vil også være arbeidsbesparende for virksomhetene og redusere behovet for bruk av hjelpesystemer som Excel og årsoppgjørprogrammer.

4 Ledelseskomentarer

Ved hver regnskapsrapportering skal det utarbeides ledelseskomentarer. Frem til andre delårsrapportering for 2007 var det ikke gitt retningslinjer for form og innhold i ledelseskomentarene. Dette medførte at rapportene varierte i omfang fra svært omfattende beskrivelser til relativt begrensede kommentarer. Virksomhetene valgte i stor grad å benytte den rapporteringen som ble sendt til fagdepartementene i forbindelse med kontrantrapporteringen.

På bakgrunn av dette utarbeidet periodiseringsprosjektet en veiledning for utarbeidelse av ledelseskomentarer i samarbeid med pilotvirksomhetene. Veiledningen gir en anvisning på hvilke forhold som skal og bør kommenteres.

Ledelseskomentarene skal være en uttalelse fra virksomhetsleder og utarbeides som en del av regnskapsrapporteringen. De skal gi en kortfattet beskrivelse av virksomhetens formål og fokusere på vesentlige regnskapsposter i det periodiserte virksomhetsregnskapet. Ved årsoppgjørreporteringen for 2008 utarbeidet samtlige virksomheter ledelseskomentarer som alle var signert av virksomhetsleder.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Veiledningen bidro til at kvaliteten på ledelseskomentarene ble betydelig forbedret. De har også fått en form og et innhold som gjør ledelseskomentarene egnet til offentliggjøring som en del av virksomhetens årsrapport.

5 Regnskapsprinsipper

Ved hver årsoppgjørreportering skal pilotvirksomhetene utarbeide en prinsippnote der de redegjør for hvilke prinsipper som er lagt til grunn ved utarbeidelse av regnskapet. Det er ikke noe krav om å utarbeide prinsippnote ved delårsrapporteringene.

Som en del av rapporteringspakken er det utarbeidet en mal for utarbeidelse av prinsippnote. Malen kan benyttes som en sjekklister der forholdene i egen virksomhet relateres til de prinsippene som omtales i malen. Dersom malen benyttes, vil virksomhetene i de fleste tilfeller ha gitt tilstrekkelige opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Pilotvirksomhetene har utarbeidet prinsippnoter som omtaler de regnskapsprinsippene virksomheten har benyttet. Prinsippnotene er i det vesentlige tilpasset den enkelte virksomhet. Kvaliteten på pilotenes prinsippnoter er god.

6 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse – SRS 1

Oppstillingsplanen for resultat og balanse er i stor grad sammenfallende med regnskapslovens oppstillingsplan.

7 Resultatregnskapet

Resultatregnskapet er delt inn i følgende hovedgrupper:

- Driftsinntekter
- Driftskostnader
- Ordinært driftsresultat
- Finansinntekter og finanskostnader
- Inntekter fra eierandeler i selskaper
- Resultat av ordinære aktiviteter
- Ekstraordinære inntekter og kostnader
- Avregninger
- Innkrevningsvirksomhet
- Tilskuddsforvaltning
- Periodens resultat

7.1 Driftsinntekter

Det er lagt til grunn at alle inntekter, også utgiftsbevilgninger til dekning av driftsutgifter, skal vises som en del av virksomhetens driftsinntekter, da dette gir en mer fullstendig resultatoppstilling. Denne løsningen ligger nær opptil den løsningen som er valgt i de internasjonale regnskapsstandardene for offentlig sektor (IPSAS).

Driftsinntektene er delt inn i seks regnskapslinjer. *Inntekt fra bevilgninger* som fremgår av resultatoppstillingen, vil i utgangspunktet ikke stemme med endelig tildelt bevilgning. Dette skyldes at regnskapslinjen blant annet skal korrigeres for investeringer, avskrivninger og pensjonskostnader. Disse kostnadene vises som driftskostnader i resultatregnskapet, parallelt med at inntekter fra bevilgninger endres tilsvarende. Dette gir en resultatnøytral modell, samtidig som driftskostnadene blir mest mulig dekkende og derved sammenlignbare med driftskostnader fra virksomheter som følger regnskapsloven.

I resultatregnskapet er driftsinntektene delt inn i følgende regnskapslinjer:

- Inntekt fra bevilgninger
- Gebyrer og lisenser
- Tilskudd og overføringer fra andre statlige forvaltningsorganer
- Gevinst ved salg av eiendom, anlegg og maskiner
- Salgs- og leieinntekter
- Andre driftsinntekter

I *note 1 Spesifikasjon av driftsinntekter* gis det en mer detaljert spesifikasjon av hva som inngår i den enkelte regnskapslinje.

7.1.1 Inntekt fra bevilgninger

Under *inntekt fra bevilgninger* vises virksomhetens bevilgning fra eget fagdepartement spesifisert på postnivå. Videre vises trekk på belastningsfullmakter hos andre departementer. Inntekt fra bevilgning skal resultatføres i den samme perioden som man utfører aktiviteten som er knyttet til bevilgningen (motsatt sammenstilling). Pr. 31.12 inntektsføres hele bevilgningen (reduisert med eventuelle ikke overførbare beløp).

Dersom det er knyttet inntektsbevilgninger (inntektskrav) til den aktuelle posten, (post 01 eller 21), reduseres inntektsføringen av driftsbevilgningen med faktisk oppnådd inntekt i tilknytning til disse postene.

Bevilgninger til statlige virksomheter er i utgangspunktet ikke ment å dekke løpende avskrivningskostnader. Derfor legger regnskapsmodellen i henhold til SRS opp til at kostnader i form av avskrivningene ikke skal påvirke periodens resultat av ordinære aktiviteter. Dette gjøres ved at den delen av bevilgningen som finansierer anleggsmidlene ikke inntektsføres, men balanseføres som en langsiktig forpliktelse på regnskapslinjen *ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler*. Når virksomheten beregner og kostnadsfører avskrivninger, inntektsføres et tilsvarende beløp fra forpliktelsen. Dette innebærer at avskrivningene vises som driftskostnad i resultatregnskapet, mens inntekten fra bevilgninger øker tilsvarende. Virkningen er at driftsresultatet ikke påvirkes.

Denne metoden medfører at vi får en resultatnøytral modell der kapitalkostnader i form av avskrivninger ikke påvirker resultatet. Den andelen av bevilgningen som benyttes til investeringer, inntektsføres i takt med kostnadsføringen av avskrivningene. Endringen i anleggsmidler i balansen som følge av periodens nyinvesteringer og avskrivninger oppveies av en tilsvarende endring i forpliktelsen. Denne sammenhengen betegnes ”forpliktelsesmodellen”.

Ordinære statlige forvaltningsorganer betaler ingen premie til Statens Pensjonskasse (SPK). De mottar derfor ingen bevilgning til å dekke pensjonskostnadene. Slike kostnader belastes som hovedregel på sentralt kapittel i statsregnskapet. SPK beregner likevel den årlige pensjonskostnaden for virksomheten. Basert på informasjon som er innhentet fra SPK, kostnadsfører virksomheten det beregnede beløpet som en del av lønn og sosiale kostnader. Et beløp som tilsvarer pensjonskostnaden, skal vises som inntekt i note 1 på linjen *inntekt til pensjoner*. Ved å benytte den valgte fremgangsmåten reflekteres pensjonskostnaden i virksomhetens lønnskostnader, uten at resultatet av ordinære aktiviteter blir påvirket.

Dersom virksomheten mottar midler på en 01-post som skal videreføres som tilskudd til andre, føres beløpet som en inntektsreduksjon i note 1 på linjen *utbetaling av tilskudd til andre*. Bevilgninger som er øremerket til tilskudd til andre skal ikke vises som inntekt fra bevilgning i note 1 dersom bevilgningene er gitt på en 50- eller 70-post.

Sum *inntekt fra bevilgninger* vises sammentrukket på en linje i resultatregnskapet. Regnskapsbrukeren må slå opp i note 1 for å finne virksomhetens endelige bevilgning fra fagdepartement.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Inntektsføring av bevilgning skal gjøres samtidig som den aktiviteten bevilgningen er ment å dekke utføres, dvs. samtidig som kostnaden påløper. Etterlevelse av dette prinsippet krever god oversikt over fremdriften i virksomhetens aktiviteter.

Virksomhetene bør utarbeide estimater som viser hvor stor andel av statsoppdraget som er utført ved hver regnskapsrapportering, og inntektsføre i henhold til fremdriften. De fleste pilotvirksomhetene benytter i stedet en sjablongmessig tilnærming ved at de inntektsfører 1/12 av endelig driftsbevilgning pr. måned. Alternativt inntektsføres 1/11 pr. måned med unntak av den måneden feriepengene utbetales.

Inntektsføring av 1/12 av bevilgningen pr. måned vil normalt gi et for lavt resultat i perioden frem til feriepengene utbetales. Inntektsføring av 1/11 pr. måned med unntak av den måneden feriepengene utbetales, vil normalt gi et for høyt resultat i perioden frem til feriepengene utbetales.

En bedre tilnærming vil ofte være å estimere hvor stor andel av den totale driftsbevilgningen som vil bli benyttet til å dekke lønnskostnader. Den delen som skal dekke lønnskostnader inntektsføres med 1/11 pr. måned. Resten av driftsbevilgningen inntektsføres med 1/12 pr. måned.

Periodiseringsprosjektet mener at dette i de fleste tilfeller er akseptable tilnæringsmetoder, inntil virksomhetene blir mer trygge på sine anslag over hvor stor andel av statsoppdraget som er utført ved den løpende regnskapsrapporteringen. Virksomheter som har målbare sesongvariasjoner bør ta hensyn til dette ved inntektsføring av driftsbevilgningen.

Utover dette er det observert få problemer knyttet til regnskapsføring av inntekter.

7.2 Kostnader

I statlige virksomheter vil man som hovedregel ha fokus på kostnadene, da årets disponible midler ofte er gitt i begynnelsen av året ved en bevilgning fra Stortinget. Hovedfokus vil være å vise kostnadene ved de velferds- og samfunnsoppgaver statlige virksomheter er pålagt å utføre. Det har også vært fokus på å legge til rette for å kunne sammenligne kostnader over tid i egen virksomhet og med andre statlige og eventuelt private virksomheter. Alle reelle kostnader skal vises i regnskapet for å etablere et godt grunnlag for å vurdere virksomhetens ressursbruk og gi et godt grunnlag for analyser, kalkyler og sammenligning med andre.

Det er lagt stor vekt på at reglene vedrørende resultatføring av kostnader skal være sammenfallende med det som følger av regnskapsloven og de norske regnskapsstandardene (NRS). Begrunnelsen er at dette regelverket er godt utprøvd og bidrar til at alt relevant ressursforbruk vises som kostnader i resultatregnskapet. Utgifter i tilknytning til opptjening av inntekt, skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt er opptjent (sammenstillingsprinsippet). Øvrige utgifter kostnadsføres i takt med gjennomføringen av aktiviteter knyttet til pålagte oppgaver.

Anvendelse av periodiseringsprinsippet innebærer at forbruk av ressurser skal kostnadsføres i resultatregnskapet på det tidspunkt ressursene forbrukes i virksomheten uavhengig av betalingstidspunktet. Dette til forskjell fra kontantprinsippet.

Dette medfører at virksomheten ved hver regnskapsrapportering må gjennomgå sentrale kostnadsarter som lønn, husleie og kjøp av varer og tjenester for å vurdere om virksomheten har forbrukt større ressurser enn den har betalt for i perioden. Alternativt om det er foretatt

forskuddsbetalinger. Ved denne vurderingen legges det en vesentlighetsgrense til grunn. Det foretas ikke periodiseringer (tidsavgrensninger) av uvesentlige beløp.

7.3 Driftskostnader

I resultatregnskapet er driftskostnadene delt inn i følgende regnskapslinjer:

- Lønn og sosiale kostnader
- Varekostnader
- Andre driftskostnader
- Avskrivninger
- Nedskrivninger

7.3.1 Lønn og sosiale kostnader

Denne regnskapslinjen viser virksomhetens lønnskostnader som fast og variabel lønn, feriepenger, fleksitid, overtid, pensjonskostnader og arbeidsgiveravgift. Det er forbruket av ressurser i perioden som skal belaste resultatregnskapet i form av kostnader, uavhengig av betalingstidspunktet. Disse kostnadene skal føres løpende og avsettes som en gjeld i balansen frem til utbetalingstidspunktet.

Nettolønn defineres i Statens personalhåndbok som bruttolønn minus arbeidstakers egenandel av pensjonspremien til Statens pensjonskasse (2 %). Pilotvirksomhetene skal beregne og kostnadsføre arbeidstakers egenandel av pensjonspremien som lønnskostnad med tillegg av arbeidsgiveravgift.

For å få frem den reelle lønnskostnaden, stiller SRS 25 krav om at den delen av pensjonskostnadene som de ansatte dekker, 2%-trekket, skal kostnadsføres som en del av lønnskostnaden. De virksomhetene som ikke selv betaler pensjonspremie til SPK kostnadsfører 2%-trekket, men flere virksomheter presenterer dette som en del av pensjonskostnadene i stedet for lønnskostnad.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Alle pilotvirksomhetene gjør avsetninger for feriepenger. Et flertall av virksomhetene avsetter også for påløpt fleksitid og overtid. De gjør også avsetninger for mottatte forskuddsbetalinger og påløpne kostnader. Prosjektet har diskutert kvaliteten i avsetningspostene i gjennomgangsmøter med pilotvirksomhetene, men har ikke gått detaljert inn i underlagsmaterialet for å ta stilling til om avsetningene er korrekt beregnet (kronebeløp), eller om det burde ha vært avsatt for flere kostnader enn det virksomheten selv har kommet frem til.

Periodiseringsprosjektets oppfatning er at regnskapsføring av lønn- og personalkostnader i det vesentlige ligger innenfor reglene i *SRS 25 Personal- og pensjonskostnader*. Vi vil kommentere enkelte forhold der det er behov for forbedringer.

Flere virksomheter regnskapsfører lønnsrefusjoner fra folketrygden når refusjonene innbetales. Slike refusjoner bør regnskapsføres når kravet gjøres gjeldende.

Enkelte virksomheter unnlater å beregne og kostnadsføre påløpt overtid. I de tilfellene påløpt overtid utgjør uvesentlige beløp er dette i tråd med reglene i SRS 25, men virksomhetene må uansett foreta en gjennomgang ved hver regnskapsrapportering for å kunne dokumentere at beløpet er uvesentlig.

7.3.1.1 Pensjonskostnader

Utgifter til pensjonspremie betales som hovedregel ikke av bruttobudsjetterte statlige virksomheter. Den årlige driftsbevilgningen til bruttobudsjetterte virksomheter dekker normalt ikke utgifter til pensjon. I stedet dekkes løpende utbetalinger av pensjon over et sentralt kapittel under Fornyings- og administrasjonsdepartementet i statsbudsjettet. I henhold til *SRS 25 Personal- og pensjonskostnader* skal det periodiserte virksomhetsregnskapet inkludere kostnader til pensjon.

Når virksomheten ikke betaler premie til Statens Pensjonskasse (SPK), innhentes opplysninger fra SPK om nivået på pensjonspremien. Kostnadsføringen i virksomhetsregnskapet baseres på beste estimat av årets pensjonspremie med tillegg av arbeidsgiveravgift.

Virksomhetene skal ikke balanseføre avsetninger til fremtidige pensjonsforpliktelser (netto pensjonsforpliktelse). Denne tilpasningen er ikke i samsvar med NRS 6 Pensjonskostnader. Små foretak som er underlagt regnskapsloven har anledning til å velge å unnlate balanseføring av pensjonsforpliktelser. De skal alternativt kostnadsføre årets premie. Unntaksreglene for små foretak er generelt sett ikke benyttet ved utarbeidelse av de statlige regnskapsstandardene.

En pilotvirksomhet balanseførte netto pensjonsforpliktelser i en del av utprøvningsperioden, dvs. til og med årsregnskapet for 2007. Etter dette valgte virksomheten å følge hovedregelen i SRS 25.

De virksomhetene som ikke betaler pensjonspremie, men som kostnadsfører estimert premie, skal inntektsføre et tilsvarende beløp som *inntekt fra bevilgninger*, da løpende driftsbevilgninger ikke er ment å dekke slike kostnader. Dette gir en resultatnøytral effekt, samtidig som pensjonskostnadene vises som en del av virksomhetens driftskostnader.

Virksomheter som betaler premie til SPK, kostnadsfører årets premie med tillegg av arbeidsgiveravgift.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Årets premie som uttrykk for virksomhetenes pensjonskostnad er et praktisk veivalg. De fleste forvaltningsorganene betaler ikke pensjonspremie til Statens pensjonskasse (SPK), og pensjonsforpliktelsen er ikke lagt på den enkelte virksomheten slik statens tjenstepensjoner er organisert i dag. SPKs systemer tillater i dag at man kan få oppgitt årets premie også for virksomheter som ikke betaler premie selv. Vurderingen er at årets premie er tilstrekkelig for den interne styringen i statlige virksomheter.

7.3.1.2 Arbeidsgiveravgift

Bruttobudsjetterte virksomheter med forenklet oppgjør skal ikke innbetale arbeidsgiveravgiften til skatteoppkrever, men bokfører beregnet avgift som utgift under eget kapittel og til inntekt på fremmed kapittel 5700 Folketrygdens inntekter (i kontantregnskapet). Beregning og bokføring av skyldig arbeidsgiveravgift skal gjøres i samme periode som lønn og annen avgiftspliktig godtgjørelse er utbetalt til arbeidstaker.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Påløpt arbeidsgiveravgift skal kostnadsføres i kontogruppe 54 med motpost i kontogruppe 19 som inngår i periodisert mellomværende med statskassen. Flere virksomheter benytter konti i kontogruppe 39 eller kontogruppe 27 som motpost for kostnadsført arbeidsgiveravgift. Dette gjør gruppering av konti mot den enkelte regnskapslinje mer uoversiktlig.

Flere virksomheter unnlater å beregne arbeidsgiveravgift av 2%-trekket til pensjon.

7.3.2 Varekostnader

Fem virksomheter viser kostnader på regnskapslinjen for varekostnader. Fire virksomheter viser varebeholdninger i balansen.

Periodiseringsprosjektets vurdering

De virksomhetene som har varekostnader, regnskapsfører disse kostnadene i henhold til reglene i *SRS 12 Varebeholdninger*.

7.3.3 Andre driftskostnader

På denne regnskapslinjen vises virksomhetens ordinære driftskostnader som husleie, andre leiekostnader, vedlikehold av bygg, maskiner og utstyr, strøm, telefon og reisekostnader. *Andre driftskostnader* hentes fra kontogruppe 60 og 70 i saldobalansen.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Prosjektet har ikke observert problemer i tilknytning til pilotvirksomhetenes regnskapsføring av andre driftskostnader. Det ligger et lite forbedringspotensial i spesifiseringen av driftskostnader i note 3.

7.3.4 Avskrivninger

Avskrivninger beregnes og kostnadsføres i samsvar med regnskapslovens regler, slik at virksomhetens driftskostnader inneholder avskrivninger av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler.

Kravet om en ”fornuftig avskrivningsplan” er det samme som i regnskapsloven. I henhold til *SRS 17 Anleggsmidler* vil hovedregelen være lineære avskrivninger, som også er mest utbredt i privat sektor. Lineære avskrivninger innebærer at avskrivninger kostnadsføres med samme månedlige beløp over den perioden virksomheten forventer å ha nytte av eiendelen i egen virksomhet (økonomisk levetid). Som vedlegg til *SRS 17 Anleggsmidler* er det satt opp en matrise som gir veiledning ved fastsettelse av avskrivningstid for de fleste eiendeler. Dette er gjort for å etablere en mest mulig ensartet praksis ved beregning av avskrivninger.

Det inntektsføres et beløp tilsvarende periodens avskrivninger under *inntekter fra bevilgninger*, da løpende driftsbevilgninger eller investeringsbevilgninger ikke er ment å dekke slike kostnader. Dette gir en resultatnøytral effekt samtidig som avskrivningskostnadene vises som en del av virksomhetens driftskostnader. Systematikken er i tråd med NRS 4 Offentlige tilskudd.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Periodiseringsprosjektet har ikke observert problemer i tilknytning til pilotvirksomhetenes beregning og bokføring av avskrivninger.

Flere pilotvirksomheter har stilt spørsmål ved om det er hensiktsmessig å legge opp til en resultatnøytral modell (forpliktelsesmodellen). Argumentene mot forpliktelsesmodellen har vært at den kan oppfattes som vanskelig å forklare internt i organisasjonen. ”Avskrivningene kostnadsføres, deretter inntektsføres et tilsvarende beløp fra ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler. Hva er poenget når avskrivningene, isolert sett, ikke påvirker driftsresultatet?”

En virksomhet har argumentert med at deres transaksjonsbaserte inntekter er ment å dekke inn fremtidig investeringsbehov. Følgelig hevdes det at ”resultatet blir for høyt i forhold til

sammenlignbare virksomheter som følger regnskapsloven”. Hvorvidt disse argumentene kan ha en viss relevans for forvaltningsbedriftene, 24-post virksomheter, bør utredes nærmere.

Periodiseringsprosjektet mener at forpliktelsesmodellen bør videreføres og at den gir en relevant presentasjon av de faktiske forhold vedrørende statlige forvaltningsorganers finansiering av investeringer. Alternativt vil et stort flertall av statlige virksomheter konsekvent få et underskudd som skyldes periodens avskrivninger.

7.3.5 Nedskrivninger

Tre pilotvirksomheter har nedskrevet immaterielle eiendeler eller varige driftsmidler med mindre beløp i løpet av utprøvningsperioden. En virksomhet har foretatt en mindre nedskrivning av en aksjepost.

Periodiseringsprosjektets vurdering

I to av de nevnte tilfeller er det tvilsomt om det var korrekt å benytte regnskapslinjen for *nedskrivninger*. Det ser ut til at regnskapslinjen for *nedskrivninger* feilaktig ble benyttet ved avgang anleggsmidler.

Den oppdaterte utgaven av *SRS 17 Anleggsmidler* legger opp til at behovet for nedskrivninger av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler bare skal vurderes ved vesentlig bruksendring. Dette gjør reglene vedrørende nedskrivninger enklere å praktisere. Det vurderes som mindre relevant å vise markedsverdien av statlige anleggsmidler så lenge de benyttes som forutsatt ved anskaffelsen.

7.4 Finansinntekter og finanskostnader

Prosjektet har ikke observert problemer i tilknytning til pilotvirksomhetenes regnskapsføring av andre finansinntekter og finanskostnader. I henhold til *Notat om beregning av renter på kapital* skal virksomhetene beregne renter av kapitalbindingen i immaterielle eiendeler og varige driftsmidler.

Pilotvirksomhetene har lagt til grunn at beregningsgrunnlaget er gjennomsnittet av inngående balanse pr. 01.01 og utgående balanse på rapporteringstidspunktet. Denne beregningsmetoden er noe forenklet i forhold til den metoden som beskrives i notatet. Renten skal beregnes separat for hver regnskapsperiode, men som et minimum ved hvert tertial. Det beregnede rentebeløpet skal ikke regnskapsføres, men vises som en tilleggsopplysning i note 6.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Periodiseringsprosjektet foreslår at *Notat om beregning av renter på kapital* endres slik at den beregningsmetode som pilotvirksomhetene har benyttet, blir den anbefalte løsningen.

Periodiseringsprosjektet er enige i at renter på investert kapital ikke regnskapsføres, men vises som tilleggsopplysning i note 6.

7.5 Inntekter fra eierandeler i selskaper

En pilotvirksomhet har regnskapsført mottatt aksjeutbytte en gang i løpet av utprøvningsperioden.

7.6 Ekstraordinære inntekter og kostnader

To pilotvirksomheter har rapportert *ekstraordinære inntekter og kostnader* i utprøvningsperioden. I begge disse tilfellene kan det stilles spørsmål ved om det var korrekt å klassifisere postene som ekstraordinære.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Avsnittet om ekstraordinære inntekter og kostnader bør tas ut av oppstillingsplanene ved en endring i *SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse* og *SRS 3 Ekstraordinære inntekter og kostnader, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring*. Dette fordi kriteriene for å kunne klassifisere en post som ekstraordinær er svært strenge slik at denne regnskapslinjen sjelden blir benyttet. Videre har Norsk regnskapsstiftelse lagt frem et høringsutkast der det foreslås at det ikke lenger skal være adgang til å klassifisere poster som ekstraordinære.

7.7 Innkrevningsvirksomhet

Innkrevningsvirksomhet vises som en gjennomstrømningspost i resultatoppstillingen og omfatter primært avgifter og gebyrer til fordel for statskassen. Virksomhetene kan ikke benytte noen del av det innkrevde beløp til å finansiere egen drift. Innkrevningsvirksomhet regnskapsføres i henhold til kontantprinsippet og påvirker ikke virksomhetens resultat. *Innkrevningsvirksomhet* er tatt med i resultatoppstillingen for å vise omfanget av slike aktiviteter i den enkelte virksomhet.

Regnskapsføring ved innkreving av skatter er ikke utredet. Ingen av pilotvirksomhetene som har deltatt i prosjektet, har til oppgave å kreve inn skatter.

Periodiseringsprosjektets vurdering

To pilotvirksomheter benytter regnskapslinjen *innkrevningsvirksomhet*. Innkrevningsvirksomheten skal ikke påvirke periodens resultat. Prosjektet har ikke observert problemer i tilknytning til pilotvirksomhetenes regnskapsføring av innkrevningsvirksomhet. Det bør vurderes å stille krav om at det skal gis noteopplysninger om utestående beløp.

7.8 Tilskuddsforvaltning

Tilskuddsforvaltning vises som en gjennomstrømningspost i resultatoppstillingen. Utbetalinger som klassifiseres som tilskuddsforvaltning kjennetegnes ved at de er tildelt virksomheten med et klart pålegg om å videreformidle tildelte midler til andre. Virksomheten kan ikke benytte slike tildelinger til finansiering av egen drift. *Tilskuddsforvaltning* er tatt med i resultatoppstillingen for å vise omfanget av slike aktiviteter i den enkelte virksomhet.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Fem pilotvirksomheter benytter regnskapslinjen *tilskuddsforvaltning*. Tilskuddsforvaltning regnskapsføres i henhold til kontantprinsippet og skal ikke påvirke periodens resultat. Prosjektet har ikke observert problemer i tilknytning til pilotvirksomhetenes regnskapsføring av tilskuddsforvaltning. Det bør vurderes å stille krav om at det skal gis noteopplysninger om innvilgede, men ikke utbetalte beløp.

7.9 Ordinært driftsresultat og resultat av ordinære aktiviteter

Ordinært driftsresultat og resultat av ordinære aktiviteter i statlige virksomhetsregnskaper vil normalt variere rundt null. Dette skyldes forutsetningen om at utgiftsbevilgninger skal benyttes i den perioden de er tildelt for, samt at virksomhetene er fullfinansiert av staten og ikke har anledning

til å oppta gjeld. Avskrivninger har en resultatnøytral effekt. Videre er pensjonskostnader gitt en resultatnøytral effekt for de virksomhetene som ikke betaler pensjonspremie, jf redegjørelsen ovenfor.

7.9.1 Avregninger

Det er ikke anledning til å overføre et regnskapsmessig resultat som skyldes inntekter fra bevilgninger til oppbygging av virksomhetskapskapital (egenkapital). For bruttobudsjetterte virksomheter avregnes resultat av ordinære aktiviteter med statskassen. Nettobudsjetterte virksomheter fører opp resultatet av ordinære aktiviteter som en forpliktelse til å fullføre utsatte oppgaver i en senere periode. Dette påvirker ikke nettobudsjetterte virksomheters adgang til å overføre mottatt bevilgning til en senere periode.

7.9.2 Periodens resultat

Ordinære bruttobudsjetterte forvaltningsorganer har i utgangspunktet ikke anledning til å rapportere resultat fra bevilgningsfinansiert virksomhet og operere med virksomhetskapskapital. Enkelte statlige virksomheter, særlig nettobudsjetterte virksomheter, kan ha særskilt fullmakt til å kunne opptjene virksomhetskapskapital fra eksternt finansierte aktiviteter. Dersom slik fullmakt foreligger, skal virksomheten vise og disponere resultatet av eksternt finansierte aktiviteter her.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Tidlig i prosjektfasen presenterte enkelte pilotvirksomheter resultat av ordinære aktiviteter på linjen *periodens resultat*. Utover dette har ikke prosjektet observert problemer i tilknytning til pilotvirksomhetenes presentasjon av *ordinært driftsresultat* og *resultat av ordinære aktiviteter*.

8 Balanseoppstilling for eiendeler

Balanseoppstillingen er todelt. Den ene siden i balansen viser virksomhetens eiendeler. Den andre siden viser finansieringen av eiendelene i form av gjeld og eventuelt virksomhetskapskapital. Formålet med balanseoppstillingen for eiendeler er å fremskaffe en fullstendig og strukturert oversikt over alle eiendeler.

Reglene for hvilke anleggsmidler som skal balanseføres er også i det vesentlige sammenfallende med regnskapslovens regler, men med enkelte tilpasninger. Regnskapsføring av anleggsmidler reguleres i *SRS 17 Anleggsmidler*.

Balanseoppstillingen for eiendeler er delt inn i følgende hovedgrupper:

- Anleggsmidler
 - Immaterielle eiendeler
 - Varige driftsmidler
 - Finansielle anleggsmidler
- Omløpsmidler
 - Varebeholdninger og forskudd til leverandører
 - Fordringer
 - Kasse og bank

8.1 Anleggsmidler

Anleggsmidler er eiendeler som er anskaffet til varig eie eller bruk. Varighetskriteriet innebærer at anleggsmidlet har en økonomisk levetid på tre år eller mer.

8.1.1 Immaterielle eiendeler og varige driftsmidler

Immaterielle eiendeler og varige driftsmidler balanseføres til anskaffelseskostnaden på anskaffelsestidspunktet (historisk kost).

Det er gjort følgende tilpasninger for statlige virksomheter:

- Nasjonal infrastruktur som veier og jernbane skal balanseføres. Bakgrunnen for dette er at staten bruker betydelige ressurser på denne type eiendeler.
- Nasjonaleiendom og kulturminner balanseføres bare hvis det foreligger en reell bruksverdi for virksomheten. Nasjonaleiendom og kulturminner verdsettes til bruksverdi i slike tilfeller.
- Bøker og tidsskrifter skal ikke balanseføres.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Etter at åpningsbalansen ble etablert har det vært få problemer i tilknytning til regnskapsføring av anleggsmidler. Det er stilt spørsmål i tilknytning til praktisering av reglene vedrørende balanseføring av arbeid i tilknytning til fremstilling av egne driftsmidler. Siste versjon av *SRS 17 Anleggsmidler* gir virksomhetene anledning til å kostnadsføre eget arbeid ved egenutvikling av programvare. Det er likevel anbefalt å balanseføre egeninnsats ved utvikling av programvare som er av vesentlig betydning for virksomheten. Arbeid på fysiske driftsmidler skal balanseføres. Det har vært forholdsvis få spørsmål vedrørende grensedragningen mellom vedlikehold og påkostninger.

De to virksomhetene som har anleggsmidler i form av infrastruktur har ikke ferdigstilt åpningsbalansen. Det har vært liten fremdrift etter den opprinnelige fristen for å ferdigstille.

Flere virksomheter beregner avskrivninger i Excel eller eget årsoppgjørssystem (Maestro og Akelius). Periodiseringsprosjektet mener at det vil være en fordel om alle virksomheter benytter et anleggsregister som er en integrert del av regnskapssystemet.

8.1.2 Finansielle anleggsmidler

Finansielle anleggsmidler består av langsiktige fordringer og langsiktige aksjeposter og andeler. Langsiktig betyr her lenger tidshorison enn 12 måneder fra anskaffelsestidspunktet. Finansielle anleggsmidler skal balanseføres til anskaffelseskost uavhengig av beløpets størrelse. Det er ikke anledning til å oppregulere verdien av finansielle anleggsmidler til markedsverdi etter at åpningsbalansen er fastsatt.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Syv pilotvirksomheter eier aksjer. For de fleste dreier det seg om relativt ubetydelige verdier, med unntak av Universitetet i Bergen og Universitet i Stavanger. Prosjektet har observert få problemer i tilknytning til pilotvirksomhetenes regnskapsføring av aksjer. Det har likevel vært enkelte spørsmål knyttet til behandling av aksjer i henhold til økonomiregelverket.

8.2 Omløpsmidler

Alle eiendeler som ikke kan klassifiseres som anleggsmidler, er omløpsmidler. Omløpsmidler kjennetegnes ved at de forventes å bli realisert eller forbrukt i virksomhetens normale driftssyklus i løpet av en 12 måneders periode.

8.2.1 Varebeholdninger

Varebeholdninger består av gjenstander som er produsert eller innkjøpt for internt bruk, utdeling eller salg. Omfanget av varebeholdninger varierer betydelig fra virksomhet til virksomhet. Kriteriet for at eiendeler skal bli klassifisert som varebeholdning er i utgangspunktet sammenfallende med regnskapslovens regler, men statlige virksomheter vil i større grad ha varebeholdninger som ikke er beregnet på videresalg.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Fire pilotvirksomheter balansefører varebeholdninger. Prosjektet har observert få problemer i tilknytning til pilotvirksomhetenes regnskapsføring av varebeholdninger.

8.2.2 Fordringer

Fordringer deles inn i *kundefordringer*, *andre fordringer* og *opptjente, ikke fakturerte inntekter*. *Andre fordringer* vil blant annet vise forskuddsbetalinger, f.eks. forskuddsbetalt husleie eller abonnementer. Denne type fordringer oppstår som en konsekvens av at periodiseringsprinsippet legges til grunn i virksomhetsregnskapet.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Samtlige pilotvirksomheter balansefører kortsiktige fordringer. Prosjektet har observert få problemer i tilknytning til pilotvirksomhetenes regnskapsføring av kortsiktige fordringer.

8.2.3 Kasse og bank

For ordinære bruttobudsjetterte virksomheter skal bankkonti som omfattes av statens konsernkontoordning ikke føres opp som bankinnskudd. Netto trekk på konsernkonto presenteres som en del av *avregning med statskassen* på gjeldssiden i balansen.

Nettobudsjetterte virksomheter (50-post virksomheter) fører opp saldo på konsernkonto under *kasse og bank*. Dette skyldes at disse virksomhetene får overført tildelt bevilgning til bankkonto i motsetning til bruttobudsjetterte virksomheter som har en trekkrettighet i Norges Bank.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Tidlig i utprøvningsfasen presenterte enkelte virksomheter arbeidskonti med negativ beholdning som bankinnskudd. Samtlige pilotvirksomheter presenterte arbeidskontiene tilknyttet statens konsernkontoordning korrekt ved årsoppgjørsmeldingen for 2008, dvs. som en del av *avregningen med statskassen*.

Enkelte pilotvirksomheter har rollen som koordinator for EU-finansierte prosjekter. Det innebærer at de disponerer bankinnskudd som dels skal benyttes i egen virksomhet og dels videreformidles til andre. Tidlig i prosjektfasen observerte prosjektet at slike bankkonti ikke ble vist i regnskapet. Virksomhetene førte kontroll med slike bankkonti i regneark utenfor regnskapssystemet.

Periodiseringsprosjektet mener at slike bankkonti bør balanseføres som bankinnskudd med annen kortsiktig gjeld som motpost. Denne løsningen er valgt for de pilotvirksomhetene som disponerer slike bankkonti.

9 Balanseoppstilling for virksomhetskapskapital og gjeld

Reglene vedrørende verdsettelse og balanseføring av kortsiktige gjeldsposter er i stor grad sammenfallende med regnskapsloven. For øvrige poster på gjeldssiden i balansen er det gjort tilpasninger vedrørende virksomhetskapskapital, avsetning for langsiktige forpliktelser og mellomværende med statskassen.

Balanseoppstilling for virksomhetskapskapital og gjeld er delt inn i følgende hovedgrupper:

- Virksomhetskapskapital
 - Innskutt virksomhetskapskapital
 - Opptjent virksomhetskapskapital
- Gjeld
 - Avsetning for langsiktige forpliktelser
 - Annen langsiktig gjeld
 - Kortsiktig gjeld
 - Avregning med statskassen

9.1 Virksomhetskapskapital

Tidlig i utprøvsperioden balanseførte syv virksomheter virksomhetskapskapital. Tre av de fire bruttobudsjetterte virksomhetene har i løpet av utprøvsperioden endret praksis og gått over til å følge SRSene. Statens finansiering av anleggsmidler fremstår da som *ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler* i stedet for virksomhetskapskapital. Dette er mer i tråd med virksomhetens fullmakter.

9.1.1 Innskutt virksomhetskapskapital

Ved årsoppgjørreporteringen for 2008 balanseførte tre pilotvirksomheter innskutt virksomhetskapskapital, herav de to universitetene. Det dreier seg om mindre beløp sett i forhold til den totale balansesummen.

De to universitetene disponerer enkelte aksjeposter på vegne av staten, kalt "aksjer i gruppe 1". Motposten til disse aksjene presenteres som *innskutt virksomhetskapskapital*.

Det tredje tilfellet av innskutt virksomhetskapskapital er en bevilget avsetning til dekning av fremtidige tap.

En fjerde virksomhet utarbeider et regnskap i henhold til SRS, og et regnskap de hevder følger regnskapsloven og de norske regnskapsstandardene for privat sektor (NRS). I det regnskapet som følger SRSene vises ved siste rapportering kun opptjent virksomhetskapskapital. I det regnskapet som hevdes å følge de norske regnskapsstandardene (NRS) vises både innskutt og opptjent egenkapital.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Å presentere motposten til aksjer i gruppe 1 som *innskutt virksomhetskapskapital* fremstår som noe kunstig. Etter prosjektets mening bør motposten til disse aksjene i stedet vises under *avregning med*

statskassen. En slik presentasjon vil ligge innenfor den løsningen som er lagt til grunn i *SRS 17 Anleggsmidler* som de øvrige pilotvirksomhetene følger.

Prosjektet er enig i at bevilgninger til dekning av fremtidige tap bør presenteres som *innskutt virksomhetskapskapital*.

9.1.2 Opptjent virksomhetskapskapital

Alle de tre nettobudsjetterte virksomhetene presenterer *opptjent virksomhetskapskapital*. De nettobudsjetterte virksomhetene har særskilt fullmakt til å tjene opp virksomhetskapskapital fra eksternt finansierte oppdrag. Ved siste rapportering presenterte også en av de bruttobudsjetterte virksomhetene med innslag av nettobudsjettering, 24-post, sitt reguleringsfond som opptjent virksomhetskapskapital.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Dersom en virksomhet har særskilt fullmakt til å tjene opp virksomhetskapskapital, er det viktig å klargjøre hvilke inntekter og kostnader som gir grunnlag for slik opptjening. Det er en utfordring å innrette regnskapsføringen slik at den gir tilstrekkelig dokumentasjon for at et eventuelt overskudd kan henføres til eksternt finansierte aktiviteter. Dette gjelder særlig der en aktivitet er finansiert med både bevilgning og eksterne finansieringskilder.

Kunnskapsdepartementet har gitt retningslinjer for sine virksomheter som tilsier at aktiviteter som er finansiert både med bevilgning og med eksterne finansieringskilder ikke gir grunnlag for å tjene opp virksomhetskapskapital.

Prosjektet har ikke utarbeidet retningslinjer vedrørende denne problemstillingen, men er enig i at en virksomhet bare kan tjene opp virksomhetskapskapital i den grad fullmaktene tillater det. Det er viktig at fagdepartementene har et bevist forhold til hvilke fullmakter som gjelder for den enkelte virksomhet vedrørende opptjening og regnskapsmessig presentasjon av virksomhetskapskapital.

9.2 Gjeld

9.2.1 Avsetning for langsiktige forpliktelser

Ved anskaffelse av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler balanseføres anskaffelseskostnaden. Normalt fullfinansieres anskaffelsen gjennom en bevilgning fra staten. Bevilgninger som benyttes til å finansiere anleggsmidler, inntektsføres ikke på anskaffelsestidspunktet, men avsettes som en langsiktig forpliktelse på gjeldssiden i balansen med betegnelsen *ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler*. Dette gjelder uavhengig av om anleggsmidlene er finansiert med driftsbevilgning eller investeringsbevilgning. Konsekvensen av dette er at avsetningen til enhver tid tilsvarer summen av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler.

Avskrivninger av anleggsmidler kostnadsføres i resultatregnskapet med motpost i anleggsmidler i balansen. Den balanseførte verdien av anleggsmidlene reduseres derved med samme beløp som avskrivningene.

I takt med kostnadsføringen av avskrivningene inntektsføres et tilsvarende beløp fra *ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler*. Inntektsføringen inngår i regnskapslinjen *inntekt fra bevilgninger* i resultatregnskapet. Dette medfører at avskrivningene vises som en driftskostnad i resultatregnskapet, samtidig som inntektsføringen fra *ikke inntektsført bevilgning knyttet til*

anleggsmidler gir en resultatnøytral effekt. Denne metoden er valgt siden virksomhetene ikke mottar årlige bevilgninger som dekker løpende avskrivninger.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Periodiseringsprosjektet har observert få problemer i tilknytning til regnskapsføring av anleggsmidler finansiert ved *ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler*. Det har derimot vært reist spørsmål ved om løsningen med resultatnøytrale avskrivninger er hensiktsmessig. Se redegjørelse under avsnittet om avskrivninger.

Enkelte virksomheter får finansiert en andel av sine anleggsmidler fra eksterne bidragsytere. Det kan være Norges forskningsråd (NFR) eller andre. I denne forbindelse er det reist spørsmål ved om avsetningen *ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler* bør splittes opp slik at det tydelig fremgår av balansen hvem som har finansiert anleggsmidlene. Det er ikke noe problem å fordele avsetning mellom bevilgning og andre bidragsytere ved anskaffelse av anleggsmidler, men det blir noe mer arbeidskrevende å følge opp avskrivningene. Hvis avsetningen er fordelt på flere regnskapslinjer, må de løpende akkumulerte avskrivningene også fordeles tilsvarende. Denne informasjonen må også vises i note 1 ved å legge til flere linjer. Dette bør i så fall gjøres ved at man også registrerer finansieringskilden i anleggsregisteret. Kompleksiteten øker ytterligere dersom et og samme anleggsmiddel eller gruppe av anleggsmidler er finansiert fra flere kilder.

Kunnskapsdepartementet legger opp til en løsning der finansieringen av anleggsmidler fordeles mellom bevilgning, NFR og andre, med tilsvarende utvidelse av note 1.

Denne problemstillingen reguleres ikke i SRSene. I utprøvsperioden har periodiseringsprosjektet hatt som retningslinje at den enkelte virksomhet selv avgjør om de vil fordele avsetning i forhold til finansieringskilde, eller om det gjøres en forenkling ved å forutsette at alle anleggsmidler er finansiert ved bevilgning. Prinsipielt bør vesentlige bidrag fra eksterne bidragsytere vises separat.

9.2.2 *Annen langsiktig gjeld*

Statlige virksomheter har i utgangspunktet ikke fullmakt til å etablere langsiktige gjeldsforpliktelser. Kun en virksomhet benytter regnskapslinjen *øvrig langsiktig gjeld*.

9.2.3 *Kortsiktig gjeld*

Reglene vedrørende regnskapsføring av kortsiktig gjeld er i det vesentlige sammenfallende med regnskapsloven. Når ressursene forbrukes på et tidligere tidspunkt enn utbetalingstidspunktet, oppstår det kortsiktige gjeldsposter i balansen.

Mottatt forskuddsbetaling presenteres som en kortsiktig gjeldspost. I det periodiserte virksomhetsregnskapet føres slike forskudd inn på bankkontoen med motpost mottatt forskudd på regnskapslinjen *annen kortsiktig gjeld*.

Flere pilotvirksomheter er usikre på hvordan mottatte forskuddsbetalinger skal regnskapsføres i kontantregnskapet. Skal det føres som en inntekt eller skal det føres som en del av mellomværende med statskassen? Etter det periodiseringsprosjektet forstår, er det noe usikkerhet vedrørende fortolkningen av økonomiregelverket på dette punktet.

Periodiseringsprosjektets vurdering

I spesielle tilfeller risikerer virksomheten, i følge de mottatte opplysninger, at mottatte forskuddsbetalinger ikke kan overføres til en senere periode. Dette er uheldig, isolert sett, da

forpliktelsen til å utføre den oppgaven som forskuddet er ment å dekke, fortsatt vil ligge i virksomheten.

Periodiseringsprosjektet mener at spørsmålet om mottatte forskuddsbetalinger tillates regnskapsført som en del av virksomhetens mellomværende med statskassen bør vurderes nærmere opp mot økonomiregelverkets bestemmelser.

9.2.4 Avregning med statskassen

Statens finansiering av virksomhetens eiendeler vises på to regnskapslinjer på gjeldssiden i balansen, *ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler og avregning med statskassen*.

Avregning med statskassen (bruttobudsjetterte) viser virksomhetens mellomværende med statskassen. Mellomværende består av et kontantmellomværende som inngår i kapitalregnskapet (kontantregnskapet) og poster som oppstår som følge av at periodiseringsprinsippet benyttes i virksomhetsregnskapet. Ved periodeavslutning avregnes netto trekk på konsernkonto mot inntektsførte bevilgninger sammen med periodens resultat av ordinære aktiviteter.

Avregning med statskassen viser nettofinansieringen av virksomhetens omløpsmidler og kortsiktige gjeld (arbeidskapital), samt eventuelle finansielle anleggsmidler. Avregningen kan fremstå både som en fordring mot eller en gjeld til statskassen. Avregning med statskassen kan sammenlignes med eiers kapital i et enkeltmannsforetak. I tillegg til årets resultat vil eiers kapital være påvirket av innbetalinger fra eller utbetalinger til eier.

I note 8 skal det gis en nærmere spesifisering av kontantmellomværende og mellomværende som skyldes periodiseringsposter. Del A viser den delen av mellomværende som skyldes at periodiseringsprinsippet legges til grunn i virksomhetsregnskapet. Det gis en spesifisering av hvilke regnskapsposter som inngår i det periodiserte mellomværende.

I del B vises kontantmellomværende med statskassen med en spesifisering av hvilke poster som inngår.

Summen av del A og B viser det totale mellomværende med statskassen på rapporteringstidspunktet. Denne summen skal stemme med regnskapslinjen *avregning med statskassen* i balansen.

I nedre del av noten avstemmes *periodens resultat* mot periodens endringer i mellomværende med statskassen.

Nettobudsjetterte virksomheter får tilført likviditet tilsvarende endelig bevilgning. Det foretas ingen nullstilling av konsernkontoen ved årsskiftet. Følgelig vil det være en direkte sammenheng (kongruens) mellom resultatet av bevilgningsfinansierte aktiviteter og endringen i avregning med statskassen. Avregningen uttrykker en forpliktelse til å fullføre utsatte oppgaver i en senere periode. Denne forpliktelsen spesifiseres nærmere i note 15.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Ved overgang til å føre virksomhetsregnskapet i henhold til SRS, er utarbeidelse av note 8 den noten som oppleves som mest krevende.

Det er enkelt å finne det totale mellomværende med statskassen. Dette kan leses direkte ut av balanseoppstillingen. Det periodiserte mellomværende finnes ved å trekke kontantmellomværende

fra det totale mellomværende. Det er noe komplisert å spesifisere det periodiserte mellomværende. Dette skyldes at en underkonto i regnskapet kan ha en saldo i det periodiserte regnskapet og en annen saldo i kontantregnskapet. Når den delen som vedrører kontantmellomværende trekkes ut, kan den restverdien som blir stående igjen som et periodisert mellomværende ikke leses direkte ut av balanseoppstillingen.

En mulig forenkling vil være å presentere det totale mellomværende i del A fordelt på de regnskapspostene som fremgår i noteoppstillingen. Deretter presenteres en spesifisering av kontantmellomværende i del B på samme måte som nå. Summen av del A og B må følgelig fjernes.

Etter prosjektets mening forenkler dette utarbeidelsen av noten, uten at informasjonsverdien forringes. Dette bør vurderes ved en videre utrulling.

Avstemmingen av *periodens resultat* mot endring i mellomværende fremstår også som komplisert i en innføringsfase. Periodiseringsprosjektet mener likevel den avstemmingen fortsatt bør utarbeides, da dette er viktig informasjon for regnskapsbrukerne. Ved årsoppgjørsrapporteringen for 2008 utarbeidet syv av åtte bruttobudsjetterte pilotvirksomheter note 8 uten differanser i avstemmingen.

10 Kontantstrømoppstilling

Kontantstrømoppstillingen viser virksomhetens kontante inn- og utbetalinger i rapporteringsperioden. Kontantstrømoppstillingen i henhold til *SRS 2 Kontantstrømoppstilling* tar utgangspunkt i den foreløpige norske regnskapsstandard for utarbeidelse av kontantstrømoppstilling.

Virksomhetene kan velge om de vil utarbeide kontantstrømoppstilling etter den direkte eller indirekte modellen. Den direkte modellen anbefales fordi den gir regnskapsbrukeren mer detaljert informasjon om virksomhetens kontantstrømmer.

Kontantstrømoppstillingen viser den samme informasjonen som S-rapporten, men inn- og utbetalingene er tekstet og gruppert på en mer leservennlig måte. Kontantstrømoppstillingen viser blant annet inn- og utbetalinger vedrørende lønn, kjøp og salg av varer og tjenester, kjøp og salg av varige driftsmidler med tilsvarende tall for forrige regnskapsperiode.

I tilknytning til kontantstrømoppstillingen vises en avstemming der periodens inn- og utbetalinger avstemmes mot endringene i øvrige regnskapsposter. Litt forenklet kan man si at avstemmingen av kontantstrømoppstillingen etter den direkte modellen viser sammenhengen mellom virksomhetens inn- og utbetalinger og det periodiserte regnskapet.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Det bør vurderes å gjøre kontantstrømoppstillingen etter den direkte modellen obligatorisk, da den gir regnskapsbrukeren bedre informasjon. For statlige virksomheter vil det også være viktig å vise sammenhengen mellom det periodiserte virksomhetsregnskapet og kontantregnskapet.

Ti av elleve virksomheter utarbeider kontantstrømoppstilling etter den direkte modellen. I innføringsfasen fremstår utarbeidelse av avstemmingen av periodens inn- og utbetalinger mot endringene i øvrige regnskapsposter som komplisert. Avstemmingen av kontantstrømoppstillingen etter den direkte modellen bør likevel videreføres da den gir regnskapsbrukeren relevant informasjon. Samtlige pilotvirksomheter som utarbeider kontantstrømanalysen etter den direkte modellen viser ved årsoppgjørsrapportering for 2008 en avstemming uten avstemmingsdifferanser.

11 Periodisert resultatbudsjett

Fra og med første delårsrapportering i 2007 ble det stilt krav om at pilotvirksomhetene skulle utarbeide et periodisert resultatbudsjett. Det er frivillig å utarbeide balansebudsjett. Periodiseringsprosjektet utarbeidet en veiledning og en mal hvor det periodiserte budsjettet sammenlignes med regnskapet.

Periodiseringsprosjektets vurdering

Ved årsoppgjørreporteringen for 2008 utarbeidet ti av elleve virksomheter et periodisert resultatbudsjett. To virksomheter utarbeidet et balansebudsjett. Syv virksomheter sier at de bruker det periodiserte resultatbudsjettet i den interne virksomhetsstyringen. Den enkelte avdeling forholder seg da til et periodisert budsjett. Kontantregnskapet følges opp i den sentrale økonomiavdelingen for de bruttobudsjetterte virksomhetene.

Budsjettene må ofte splittes opp på avdelinger, prosjekter eller produkter og tjenester for å være et nyttig verktøy ved styring og oppfølging av virksomheten.

12 Andre forhold

12.1 Unntakssøknader

For regnskapsåret 2008 har en virksomhet søkt om unntak fra SRSene.

Husbanken har søkt om å få benytte en resultatoppstilling som er tilpasset bankvirksomhet, der renteinntekter og rentekostnader vises som driftsinntekter og driftskostnader. Periodiseringsprosjektet innvilget søknaden.

I to unntakssøknader for 2007 ble unntak også gitt for regnskapsåret 2008. Dette gjelder Kystverket som har benyttet verdsettelsesprinsippet historisk kost ved utarbeidelse av sin åpningsbalanse pr. 01.01.2002. Det andre tilfellet er Forsvarsbygg som søkte om utsettelse med å ta i bruk *SRS 19 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*.

For 2007 ble det i tillegg til ovennevnte gitt ett unntak vedrørende implementering av periodiseringsprosjektets kontoplan og to unntak fra deler av kontoplanen. To virksomheter søkte om unntak fra forpliktelsesmodellen. Unntak fra forpliktelsesmodellen ble ikke innvilget. To virksomheter er ikke ferdige med å innarbeide infrastruktureiendeler i balansen ved årsoppgjørreporteringen for 2008. For 2007 mottok prosjektet unntakssøknad vedrørende dette kun fra en av virksomhetene.

12.2 Opptak av ny pilotvirksomhet høsten 2007

Høsten 2007 ble Justervesenet tatt opp som ny pilotvirksomhet. Justervesenet er et ordinært bruttobudsjettert forvaltningsorgan. Før de ble deltakere i prosjektet hadde de ingen balanse utover kapitalregnskapet. De benyttet statens kontoplan.

Justervesenet har fra og med 01.01.2008 tatt i bruk periodiseringsprosjektets kontoplan. Omleggingen i Agresso ble utført av virksomhetens økonomiavdeling uten bruk av ekstern konsulentbistand. Åpningsbalansen ble utarbeidet i løpet av 2008 og godkjent av Nærings- og handelsdepartementet 08.12.2008.

Formålet med opptak av en ny pilotvirksomhet var å høste erfaringer med implementering av SRSene i en ny virksomhet for å teste standardenes og veiledningsnotatenes egnethet ved innføring i nye virksomheter.

Periodiseringsprosjektet har bistått med å svare på regnskapsmessige spørsmål. Etter prosjektets vurdering har prosessen med implementering av SRSene og resultatet av implementeringen vært god.

12.3 Tilleggsnoter

Det er utarbeidet en standard rapporteringsmal i Excel med 19 standardnoter. Notekravene følger av den enkelte SRS. Rapporteringsmalen er ment som et hjelpemiddel for pilotvirksomhetene til å innfri kravet til noteopplysninger. Dersom virksomheten gir de opplysningene som følger av de 19 standardnotene, vil kravene til noteopplysninger være oppfylt i normalttilfellet. Virksomhetene har selv ansvar for å gi tilstrekkelige noteopplysninger. Fem av elleve virksomheter har utarbeidet egne tilleggsnoter.

13 Avslutning

13.1 Konkrete resultater av utviklingsarbeidet

Det er utviklet et sett med regnskapsstandarder som gjør statlige virksomheter i stand til å utarbeide periodiserte virksomhetsregnskaper på en ensartet måte. Det er videre utviklet en kontoplan som legger til rette for utarbeidelse av periodiserte virksomhetsregnskaper, parallelt med at det rapporteres til statsregnskapet i henhold til kontantprinsippet. I tillegg er det utviklet veiledningsnotater som gjør det enklere for virksomhetene å ta standardene i bruk.

Det er gjennomført en praktisk utprøving av SRSene ved at pilotvirksomhetene har utarbeidet periodiserte virksomhetsregnskaper i henhold til disse standardene siden 2005.

SRSene tar stilling til hvilke inntekts- og kostnadsarter som skal fremgå av resultatregnskapet og klassifisering av disse. Det er videre tatt stilling til verdsettelsesprinsipper og hvilke eiendeler som skal balanseføres. Resultatregnskapet viser alle relevante kostnader ved virksomhetens drift. Balansen gir en systematisk oversikt over virksomhetens eiendeler og finansieringen av disse.

De viktigste kjennetegnene ved et regnskap satt opp i henhold til SRSene:

- Ressursforbruket (kostnadene) er definert på samme måte for alle brukere av SRS.
- Oppstillingene settes opp etter felles mal fra periode til periode og fra virksomhet til virksomhet.
- Informasjonen omfatter som hovedregel både siste rapporteringsperiode og sammenlignbare tall for tilsvarende periode fra året før.
- Balanseoppstillingen viser hvilke eiendeler virksomheten har til forvaltning og finansieringen av disse i form av virksomhetskaper og gjeld.
- Til alle vesentlige resultat- og balanseposter er det en ytterligere spesifisering i form av forklarende noter.

13.2 Er formålet med utprøvingen oppnådd?

Hovedmålet for utprøvingen har vært å bidra til:

- Mer effektiv ressursbruk (kjennskap til alle kostnader for ulike aktiviteter, mål og resultater).

-
- Sammenlignbar kostnadsinformasjon (mellom statlige virksomheter, mellom statlige og private virksomheter, mellom norske og tilsvarende utenlandske virksomheter, over tid med seg selv).
 - Bedre oversikt over statens eiendeler.

Etter vår oppfatning er Periodiseringsprosjektets bidrag mot de tre hovedformålene oppnådd.

1. Ressursforbruket uttrykt gjennom kostnader er definert på samme objektive måte for alle brukere av SRS. Reelle kostnader kan derved leses direkte ut av regnskapet.
2. Regnskapene utarbeidet i henhold til SRSene er sammenlignbare over tid og gir et godt grunnlag for å sammenligne kostnader internt i virksomheten, mellom statlige virksomheter og mellom statlige og private virksomheter. Det er også skapt et godt grunnlag for sammenligning med andre virksomheter ved bruk av enkle nøkkeltall som kan beregnes på grunnlag av informasjon fra regnskapet. Regnskaper utarbeidet i henhold til SRSene gir også et bedre grunnlag for sammenstillinger av regnskaper i staten.
3. Utarbeidelse av balanser som omfatter eiendeler, gjeld og eventuell virksomhetskapskapital basert på standardiserte regler for klassifisering og verdsettelse gir god oversikt over eiendelene i statlige virksomheter. Enkelte pilotvirksomheter har anleggsmidler som i sum er verdsatt til flere milliarder kroner, som tidligere ikke fremgikk av regnskapet. En innføring av SRSene for alle statlige virksomheter vil gi brukerne av regnskapsinformasjon bedre oversikt over hvordan statlige midler forvaltes.

13.3 Konklusjon

Et regnskap som er avlagt etter kontantprinsippet, viser inntekter og utgifter i henhold til tidspunktet for inn- og utbetalinger. Kapitalregnskapet (balansen) til den enkelte virksomhet viser i all hovedsak mellomværende med statskassen. Transaksjoner som kan inngå i mellomværende omfatter blant annet aksjer, kontantbeholdning, gjeld og bankinnskudd som ikke inngår i statens konsernkontoordning. At statlige virksomheter fører budsjett og regnskap etter et kontantprinsipp innebærer at det i staten ikke er systematisk informasjon om kostnadene ved ressursforbruket. Det finnes i dag heller ikke noen ensartet regnskapsmessig oversikt over statens samlede eiendeler.

I Reglement for økonomistyring i staten er det krav om at statlige midler skal brukes effektivt, og at materielle verdier skal forvaltes på en forsvarlig måte (§ 1 punktene c og d). Det gjør det nødvendig å supplere kontantregnskapet med opplysninger om forbruk av ressurser i vedkommende periode (kostnadene), ikke bare utbetalinger ved anskaffelse av ressurser. Det er videre behov for en samlet oversikt over virksomhetens forpliktelser, varige driftsmidler og omløpsmidler. Virksomhetene imøtekommer i dag dette informasjonsbehovet på ulike måter. Både den enkelte virksomhet og departementene har behov for slik informasjon for å kunne oppfylle de kravene som Reglement for økonomistyring i staten stiller til effektiv ressursbruk og forvaltning av materielle verdier.

Et periodisert regnskap, utarbeidet i henhold til de foreløpige statlige regnskapsstandardene, viser inntekter etter hvert som de opptjenes, og kostnader etter hvert som ressursene forbrukes av virksomheten, og er derfor godt egnet til et slikt formål. Balansen viser anleggs- og omløpsmidler og reelle forpliktelser og mellomværende med statskassen. Siktemålet er å fremskaffe styringsinformasjon som på en bedre måte kan understøtte effektiv ressursbruk i staten.

14 Forslag til endringer og generelle anbefalinger

14.1 Forslag til endringer

Som et resultat av erfaringer fra utprøvningsarbeidet vil periodiseringsprosjektet komme med enkelte forslag til endringer i regnskapsstandarder og veiledningsmateriell.

SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse og SRS 3 Ekstraordinære inntekter og kostnader, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring

Reglene vedrørende ekstraordinære inntekter og kostnader bør utgå. Dette fordi kriteriene for å kunne klassifisere en post som ekstraordinær er svært strenge slik at denne regnskapslinjen sjelden blir benyttet. Videre har Norsk regnskapsstiftelse lagt frem et høringsutkast der det foreslås at det ikke lenger skal være adgang til å klassifisere poster som ekstraordinære.

SRS 17 anleggsmidler og Veiledningsnotat om kartlegging og klassifisering av eiendeler og forpliktelser i åpningsbalansen

Ved en innføring av SRSene med etablering av åpningsbalanse for et større antall statlige virksomheter bør det legges opp til en mer sjablongmessig kartlegging og verdsettelse for kontor-PCer og standard kontorinventar. Dette vil kreve endringer i vedlegget til SRS 17 og i Veiledningsnotatet om kartlegging og klassifisering av eiendeler og forpliktelser i åpningsbalansen.

Notat om beregning av renter på kapital

Pilotvirksomhetene har lagt til grunn at beregningsgrunnlaget er gjennomsnittet av inngående balanse pr. 01.01 og utgående balanse på rapporteringstidspunktet. Denne beregningsmetoden er noe forenklet i forhold til den metoden som beskrives i notatet. Periodiseringsprosjektet foreslår at notatet endres slik at den beregningsmetode som pilotvirksomhetene har benyttet, blir den anbefalte løsningen. Periodiseringsprosjektet er enige i at renter på investert kapital ikke regnskapsføres, men vises som tilleggsopplysning i note 6.

Note 8 Avregning med statskassen

Periodiseringsprosjektet foreslår en forenkling i oppstillingen av note 8 slik at det totale mellomværende presenteres i del A fordelt på de regnskapspostene som fremgår i noteoppstillingen. Deretter presenteres en spesifisering av kontantmellomværende i del B på samme måte som nå. Summen av del A og B må fjernes. Etter prosjektets mening forenkler dette utarbeidelsen av noten, uten at informasjonsverdien forringes.

Kortsiktig gjeld, mottatte forskuddsbetalinger

I spesielle tilfeller risikerer virksomheten, i følge de mottatte opplysninger, at mottatte forskuddsbetalinger ikke kan overføres til en senere periode. Dette er uheldig, isolert sett, da forpliktelsen til å utføre den oppgaven som forskuddet er ment å dekke, fortsatt vil ligge i virksomheten.

Periodiseringsprosjektet mener at spørsmålet om mottatte forskuddsbetalinger tillates regnskapsført som en del av virksomhetens mellomværende med statskassen bør vurderes nærmere opp mot økonomiregelverkets bestemmelser.

14.2 Generelle anbefalinger

SRS 2 Kontantstrømoppstilling

Den direkte modellen bør vurderes gjort obligatorisk for alle.

SRS 10 Regnskapsføring av inntekter fra bevilgninger og Veiledning til SRS 10

Regnskapsføring av inntekter fra bevilgninger

Det bør fremheves at motsatt sammenstilling er hovedprinsippet ved inntektsføring av bevilgning. Det bør vurderes å endre standarden slik at ubenyttet driftsbevilgning ved årsskiftet ikke skal inntektsføres ved årets slutt. Dette vil gi bedre sammenstilling mellom utført aktivitet og tilhørende inntekt.

Oppfølging av aktivitet og ressursforbruk gjennom året kan ivaretas ved bruk av det periodiserte resultatbudsjettet. Dette er utviklet etter at SRS 10 og veiledningsnotatet ble fastsatt.

Note 10 Innkrevningsvirksomhet

Det bør vurderes å stille krav om at det skal gis noteopplysninger om utestående beløp.

Note 11 Tilskuddsforvaltning

Det bør vurderes å stille krav om at det skal gis noteopplysninger om innvilgede, men ikke utbetalte beløp.

Bokføring av periodiseringsposter

Prosjektet har hatt som retningslinje at alle periodiseringsposter skal bokføres i regnskapssystemet ved hver regnskapsrapportering. Dette er viktig for å sikre sporbarhet og for å unngå avstemmingsdifferanser. Den virksomheten som ikke fører periodiseringsposter i regnskapssystemet, har gjennom hele utprøvningsperioden hatt problemer med avstemmingsdifferanser.

Det kan være behov for konkrete eksempler på hvordan virksomhetene kan gjennomgå regnskapet for å finne relevante avsetningsposter og tallfeste disse. En slik veiledning kan illustrere vanlige avsetningsposter, men vil aldri kunne bli uttømmende. Hovedregelen bør fortsatt være at det skal avsettes for alle vesentlige poster.

Prosjektet mener at bruk av en egen bilagsserie for periodiseringsposter er den beste tilnæringsmetoden.

Anleggsregister

Flere virksomheter beregner avskrivninger i Excel eller eget årsoppgjørssystem (Maestro og Akelius). Periodiseringsprosjektet mener at det vil være en fordel om alle virksomheter benytter et anleggsregister som er en integrert del av regnskapssystemet.

EU-finansierte prosjekter

Enkelte pilotvirksomheter har rollen som koordinator for EU-finansierte prosjekter. Det innebærer at de disponerer bankinnskudd som dels skal benyttes i egen virksomhet og dels videreformidles til andre. Virksomhetene førte tidligere kontroll med slike bankkonti i regneark utenfor regnskapssystemet. Periodiseringsprosjektet mener at slike bankkonti bør balanseføres som bankinnskudd med annen kortsiktig gjeld som motpost. Denne løsningen er valgt for de pilotvirksomhetene som disponerer slike bankkonti.

Virksomhetskapskapital

En virksomhet kan bare tjene opp virksomhetskapskapital i den grad fullmaktene tillater det. Det er viktig at fagdepartementene har et bevisst forhold til hvilke fullmakter som gjelder for den enkelte virksomhet vedrørende opptjening og regnskapsmessig presentasjon av virksomhetskapskapital.

Langsiktig forpliktelse knyttet til anleggsmidler

Kunnskapsdepartementet legger opp til en løsning der finansieringen av anleggsmidler fordeles mellom bevilgning, NFR og andre, med tilsvarende utvidelse av note 1.

Denne problemstillingen reguleres ikke i SRSene. I utprøvsperioden har periodiseringsprosjektet hatt som retningslinje at den enkelte virksomhet selv avgjør om de vil fordele avsetning i forhold til finansieringskilde, eller om det gjøres en forenkling ved å forutsette at alle anleggsmidler er finansiert ved bevilgning. Prinsipielt bør vesentlige bidrag fra eksterne bidragsytere vises separat.

Vedlikehold og videreutvikling av regnskapsstandardene

Regnskapsfaget er et dynamisk fagområde der det stadig skjer endringer både i Norge og internasjonalt. Det bør etableres en ordning for vedlikehold og videreutvikling av de foreløpige statlige regnskapsstandardene. Det vil også være behov for at noen får ansvaret for å fortolke og besvare regnskapsfaglige spørsmål fra eksisterende og nye brukere av SRSene.