

Høring og tilhørende diskusjon:

# Utprøvingen av periodiseringsprinsippet i statlige virksomheter

**Hovedformålet med artikkelen er å diskutere ulike synspunkter som er kommet frem i høringsuttalelsene vedrørende utprøving av periodiserte virksomhetsregnskap i staten. I tillegg trekkes enkelte andre forhold frem som det er verdt å inkludere i en debatt om regnskapsendringer.**



Artikkelen er forfattet av:

PhD  
Levi Gårseth-Nesbakk  
Førsteamanuensis ved Høgskolen  
i Bodø, Handelshøgskolen i Bodø

## Grov oversikt over høringen – med tilhørende diskusjon

Det påregnes at Finansdepartementet vil oppsummere og rapportere de større linjene og tendensene knyttet til høringsuttalelsene i forbindelse med fremleggelsen av Gul Bok kommende høst (St.prp. nr. 1; Finansdepartementet, i utarbeidelse). Departementet vil da offentliggjøre vurderinger som er gjort i forhold til om og eventuelt hvordan, regnskapsstandarder basert på periodiseringsprinsippet, i fremtiden vil komme til anvendelse i statlige virksomheter.

En oppsummering og oversikt over tidslinjen i utprøvingen, samt de utviklede regnskapsløsningene og tilhørende hørings spørsmålene, finnes i en egen sak bakerst i artikkelen. Det vises også til tidligere artikler i Revisjon og Regnskap om periodiseringsprinsippet (Gårseth-Nesbakk, 2007b; Gårseth-Nesbakk & Adhikari, 2008).

Formålet med denne artikkelen er derfor først og fremst å diskutere ulike synspunkter fremmet i høringsuttalelsene, der de som har innvendinger mot de foreslåtte

regnskapsløsningene, vies mest plass. I tillegg trekkes enkelte andre forhold frem som det er verdt å inkludere i en debatt om regnskapsendringer. Beskrivelsen starter med en overordnet gjennomgang av innholdet i høringsuttalelsene, fokusert mot områder det enes om. Deretter presenteres områder preget av større uenighet og usikkerhet, samt forhold som ble trukket frem utover det som HSPMene direkte omhandlet. I tillegg til oversiktene gis det enkelte illustrasjoner tilknyttet noen av temaene.

Mange av temaene nevnt i HSPMene rådet det større grad av enighet om. Eksempler på dette er bl.a. spørsmål tilknyttet felles kontoplan, felles standarder, håndteringen av avskrivninger, at statlige bevilgninger vises som en del av driftsinntektene, hensiktsmessigheten av en mer fullstendig balanse, avregninger med statskassen, samt bruk av den direkte metoden for oppstilling av kontantstrømanalysen. I tillegg kan det nevnes at det rådet relativt stor grad av enighet om hensiktsmessigheten av å presentere tilskuddsforvaltning og innkrevingsvirksomhet i resultatregnskapet. Det var en tendens til noe mer uenighet om bl.a. ulike kalkulatoriske beregninger. Eksempler er renteberegning av «Ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler», hvorvidt en forsikringskostnad bør beregnes og kostnadsføres, samt kalkulerings- og utgiftsføringen av en beregnet – ikke betalbar – pensjonspremie og tilhørende arbeidsgiveravgift. Det ble også fremmet enkelte innvendinger (utover HSPM-ene), bl.a. tilknyttet risikoen for «tap av demokratisk kontroll» og usikker-

het om hvorvidt nytten overstiger kostnadene ved en ev. innføring.

## Drøftelse av områder preget av en viss uenighet

Flere sentrale refleksjoner kom frem via høringsuttalelsene, som også er nevnt ovenfor. Likevel er det verdt å nevne enkelte forhold som er av både praktisk og teoretisk interesse, nemlig avveiningen mellom de ulike *målsettingene for utprøvingen* og deres relasjon til de utviklede og utprøvde *regnskapsløsningene*. Målsettingene for utprøvingen genererer nemlig regnskapsløsninger (eller minimum regnskapsvurderinger og valg) som innebærer at visse avveininger må foretas. Et eksempel på dette er avveininger mellom å fremvise virksomhetenes *aktiviteter* på den ene siden, og deres økonomiske disposisjoner, samt *transaksjoner* på den andre siden. Dette kan ses som en avveining mellom at regnskapet skal bidra til sammenlignbarhet versus det å være et beslutningsverktøy for virksomhetsledelsen (mer om dette senere).

De valgte regnskapsløsningene bidrar mye til å gi et mer konsistent og bedre informasjonsbilde av virksomhetenes aktiviteter. En tilhørende ulempe, som noen av høringsinstansene har påpekt, er at dette nødvendiggjør flere kalkulatoriske størrelser som også bidrar til å blåse opp regnskapstallene, hvilket kan forvirre virksomhetsinterne beslutningstakere. Dette knytter seg bl.a. til at bruttobudsjetterte virksomheter er organisert annerledes og med andre forpliktelser enn nettobudsjetterte. Sistnevnte skal, i motsetning til de brut-

# Regnskap

tobudsjetterte, på generelt grunnlag betale pensjonspremie til Statens Pensjonskasse. Regnskapsløsningene legger opp til kalkulatoriske grep som ikke relaterer seg til reelle *transaksjoner* som angår de brutto-budsjetterte virksomhetene, men som likevel er nødvendige, eksempelvis ut fra målsetningen om å oppnå sammenlignbare regnskap (og vise kostnadene forbundet med å være en del av statens pensjonsordning). Slik bidrar regnskapsmessige konstruksjoner til å fremvise ressursbruken som medgår i tjenestebruken forbundet med pensjonspremie og tilhørende arbeidsgiveravgift, og dermed avbildningen av virksomhetenes aktivitet.

Dette trenger ikke være noe problem dersom en *forutsetter* at alle *regnskapsbrukere* er kompetente, og lett forstår disse kalkulatoriske konstruerte regnskapsløsningene, herunder hvorfor de er inkludert og hva som er formålet med dem. Imidlertid indikerer enkelte av høringsuttalelsene at dette kan være en utfordring for flere regnskapsbrukere. Et eksempel på sistnevnte er høringsuttalelsen fra Universitetet i Stavanger som påpeker at noen av konstruksjonene og veivalgene er vanskelige å forstå for de som ikke har relativt god kjennskap til regnskap.

Teksten markert med kursivskrift ovenfor indikerer sentrale elementer i regnskapsutviklingen. Dette innebærer en utvikling der målene for utprøvingen har vært viktige, sammen med forutsetningene som har vært lagt til grunn, samt hvilke regnskapsbrukere man fokuserer på i utformingen av regnskapsløsningene. Dette representerer en form for modifisert systemtilnærming til regnskapsutvikling, og er oppsummert i figuren nedenfor. Midt delen av figuren illustrerer de delvis glidende og uklare regnskapsenhetsgrensene som finnes mellom ulike organisatoriske enheter i staten. Med andre ord blir bl.a. foku-

set på aktiviteter versus transaksjoner, sammen med forutsetningene som legges til grunn, viktig for utformingen av regnskapsløsningene, som igjen forutsettes å være nyttige for ulike regnskapsbrukere.

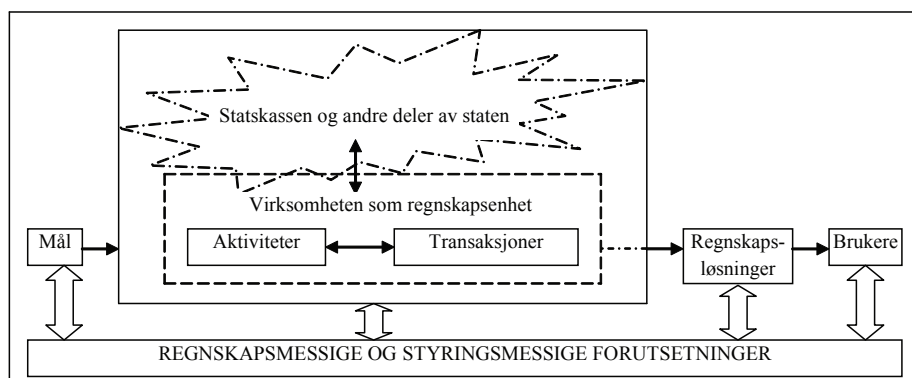
Et konkret eksempel er at målene om sammenlignbarhet og mer kostnadsinformasjon skaper behov for kalkulatoriske regnskapsmessige beregninger. Årsaken er at transaksjoner forbundet med eksempelvis brutto-budsjetterte virksomheters aktiviteter ikke alltid ligger hos dem selv, men er sentralisert og håndtert via fellessystemer. Man kan dermed snakke om en (de)konsolideringsmodell mellom ulike statlige organisasjonsformer og regnskapsenheter. Pensjonsområdet er et godt eksempel. Refleksjoner rundt potensielt å beregne enten forsikringskostnader eller pensjonsforpliktelser blir til dels analoge illustrasjoner.

Et annet beslektet tema av praktisk og teoretisk interesse, vedrører vurderingen av om kalkulatoriske rentekostnader skal inkluderes som en ordinær post/linje i regnskapsoppstillingene, eller fortsatt kun rapporteres som tilleggsinformasjon (via notene). Det kan i en slik sammenheng diskuteres hva slags type kapital statskassen antas å ha bidratt med i finansieringen av disse virksomhetene. Bør kapitalen betraktes som en egenkapital eller lånekapital? Førstnevnte pleier jo ikke å kobles opp mot noe avkastningskrav (som vises i finansregnskapsoppstillinger). Lånekapital derimot pleier å forbindes med renteberegning og betaling. Hvis det betraktes som en form for lånekapital, så blir det tilsynelatende interessant å vurdere hvem man sammenligner seg med. Hvis for eksempel sammenlignbare virksomheter er kapitalintensive, så ville det vært mer kritisk om denne komponenten utelates fordi man da vil få større «kostnadsrabatt» tilknyttet de statlige virksomhetene. Dermed blir det viktig å være klar på hvem man sammenligner seg med. Å se

hen til de i samme type bransje vil da vanligvis gi et bedre og mer realistisk komparativt bilde, mens sammenligning med andre virksomheter som har ulik kapitalintensitet, vil gi et mindre relevant og kanskje til og med et mer tilslørt bilde (dersom renteberegningen utelates).

Kommentarene ovenfor tilknyttet målsetninger med regnskapet bør henge sammen med regnskapsløsningene som legges til grunn, og anbefalingen og beslutningen som skal gis, tilknyttet omfanget, og eventuelt implementeringen av periodiseringsprinsippet i staten. For eksempel, det er forståelig at man i staten ønsker seg sammenlignbarhet og velger regnskapsløsninger til dels av denne grunn. Dette kan imidlertid stå noe i kontrast til en ev. beslutning senere som for eksempel kun legger opp til frivillighet vedrørende hvem som skal omfattes og ta i bruk de nye regnskapsløsningene og standardene. Frivillighet vil tilsi at det i utgangspunktet er opp til hver enkelt virksomhet å ta i bruk de periodiserte regnskapsløsningene som er utviklet, men da bør også interne beslutningsbehov være de aller viktigste. Dette kan samsvare med en sterk orientering mot sammenlignbarhet, men trenger ikke gjøre det. Et eksempel er beregningen av de kalkulatoriske rentene (jf. ovenfor). Mens man på aggregert nivå kan finne slik informasjon interessant, er det langt fra sikkert at man internt i virksomhetene er så opptatt av dette. De får jo kapitalen «gratis» og skal derfor ikke (faktisk) betale renter. Da er det ikke sikkert at dette blir så viktig for de interne beslutningstakerne å vurdere heller. En siste illustrasjon av betydningen av å nøye vurdere hvem som er de mest sentrale regnskapsbrukerne, fremkommer ved spørsmålet om hvorvidt innkrevingsvirksomhet og tilskuddsforvaltning bør presenteres i resultatregnskapet. For interne beslutningstakere (og andre som kjenner virksomheten godt), er det kanskje ikke så viktig å få vite om slike poster. Dette fordi de enten kjenner til forholdene fra før, eller uansett må forholde seg til dette via andre og mer detaljerte rapporter. For utenforstående med begrenset innsikt, er det mulig at slik informasjon kan være av større nytte, fordi man da i hvert fall får kjennskap til hvilke virksomheter som er involvert i nevnte aktiviteter og med hvilket omfang.

Slike forhold er av betydning for de senere regnskapsvalgene en skal ta. Det bør derfor gjennomføres en nærmere undersøkelse og/eller vurdering tilknyttet dette forholdet.



Sentrale elementer i regnskapsutviklingen – en modifisert systemtilnærming.





**KOMPETANSE:** *Kompetanse er av flere høringsinstanser trukket frem som et forhold som må styrkes ved en ev. innføring av periodiseringsprinsippet.*

det blant beslutningstakerne (også de interne). I neste omgang blir det da viktig å ha en klar oppfatning av hvem man mener de sentrale brukerne av regnskapsrapportene skal være, og hvilke overordnede målsettinger som dermed bør eller skal veie tyngst.

## Forhold som ikke direkte omhandles av høringsspørsmålene

Ulike innvendinger ble, som nevnt ovenfor, fremmet utover det som HSPMene fokuserte på. Det som diskuteres mest i denne sammenhengen er kompetanse (inkludert stordriftsfordeler og forhold av relevans for kostnads/nytte betraktninger), transparens, samt regnskap som teknisk system versus regnskap som direkte integrert i et større styringssystem.

## Kompetanse – en sentral faktor i vurderingen

Kompetanse er av flere høringsinstanser trukket frem som et forhold som må styrkes ved en ev. innføring av periodiseringsprinsippet (dette relaterer til HSPM nr. 18, men diskusjonen nedenfor inntar en bredere tilnærming til temaet). Dette er også knyttet opp mot kostnads/nyttevurderinger. Selv om det virker naturlig å trekke frem dette i en debatt, er det også viktig å huske på andre sider ved kompetansespørsmålet. Nye regnskapsregler som

medfører mer ensartet praksis, og ikke minst harmonisering av regnskapsmodeller, gir også besparelser på kompetanseområdet. For eksempel slipper man opplæring i særspesifikke statlige regnskapsystemer som folk generelt sett ikke kjenner seg igjen i, selv om de har regnskapsutdanning og/eller praksis fra andre sektorer. Det er imidlertid ikke bare på praksissiden at innføring av periodisering kan gi besparelser. Harmonisering av regnskapsmodeller vil også kunne gi besparelser ift. utvikling av anbefalinger, standarder og ulike regelverk. Dette gjelder ikke bare ved at staten kan få stordriftsfordeler ved å se på hva som gjøres i for eksempel privat sektor (jf. bl.a. rskl.), men ikke minst ved at en slipper å utvikle og opprettholde ulike regnskapsbestemmelser innenfor mange områder av statlige virksomhetsformer.

Det fremstår som noe underlig om hvert eneste departement og ev. deres underliggende etater er så unike at det ikke er mulig å enes om et felles sett av standarder for dem. Faktum er jo at mange virksomheter har innført alternative, interne styringsmodeller, bl.a. ved å tilnærme seg periodiseringsprinsippet (se f.eks. Finansdepartementet, 2000), fordi man mener at kontantmodellen alene ikke er nok. Her er det mye som tyder på at det har blitt tatt for lett på hva det vil si for ulike virksomheter «å tilnærme seg rskl.», slik noen ser ut til å ha bedt underliggende virksomheter om å gjøre. At dette ikke har vært enkelt og uproblematisk, fremkommer bl.a. ved at Riksrevisjonen ved flere anledninger i løpet av senere år har påpekt at regnskapspraksis i ulike statlige virksomheter ikke har vært av god nok kvalitet, og at regnskapene dermed har blitt enten feilaktig eller for uensartede (se f.eks. Riksrevisjonen, 1999). I den sammenheng er det også blitt påpekt at regnskaps- og økonomikompetansen ikke har vært så god som den burde være.

Internasjonal og nasjonal regnskapsutvikling er såpass rask og omfangsrik i dag, at det ikke synes formålstjenelig at eksempelvis hvert departement skal fastsette sine egne regler. En besparelse på dette området må også tas i betraktning som en nytteeffekt, og ses i sammenheng med innvendinger om at de nyutviklede periodiserte regnskapsløsningene, som nå ligger til høring, vil være ressurskrevende å innføre. Hvis en enhet får ansvar for å drive frem nye regnskapsstandarder, kan dette bidra både til stordriftsfordeler, og at de som berøres av standardene i større grad kan knytte seg til diskusjons- og kompe-

tansenettverk i bruken av slike løsninger. Dette skjedde for eksempel i pilotprosjektet, og ble av flere piloter trukket frem som en positiv effekt av å være med på utprøvingen av et felles sett av standarder (Gårseth-Nesbakk, 2007a). En lignende utvikling har skjedd i kommunesektoren der Foreningen for God Kommunal Regnskapskikk i flere år har utarbeidet standarder for kommuneregnskapet. En sentralisering av regnskapsstandardutviklingen og normbyggingen styrker kompetansen. En fragmentering av kompetansen kan i tenkte tilfeller også innebære et demokratisk problem. Dette fordi fragmentering gir mindre tid til å forankre modellene til regnskapsteori og vel utprøvd regnskapspraksis. Dermed øker risikoen for uheldige modeller som også kan få uante effekter. Det vises i denne sammenhengen til at Riksrevisjonen kritiserte selv det erfarne Kommunal og regionaldepartementet for å ha hjemlet spesielle finansielle løsninger som også fikk regnskapsmessige implikasjoner i Terra-saken (se, Riksrevisjonen, 2008).

En større grad av standardisering kan dessuten gjøre det enklere for regnskapsbrukere å sette seg inn i regnskapet. En tilleggseffekt – i et videre perspektiv – er også at man kan oppnå samfunnsmessige besparelser og kompetansespissing ved at man i utdanning og kursing innenfor regnskapsområdet kan konsentrere opplæringen om et færre antall regnskapsmodeller.

## Transparens i regnskapene til statlige virksomheter

Flere statlige virksomheter offentliggjør en årsrapport/årsberetning, inneholdende (utdrag av) regnskap og en virksomhetsbeskrivelse. Det er samtidig mange som ikke offentliggjør slik informasjon. I tillegg er det store variasjoner mellom virksomhetene i hva de rapporterer. Noen informerer for eksempel kun etter kontantprinsippet, selv om de også har annen rapportering internt. Av eksterne brukerinteresser, primært av regnskapshensyn, men også for å få en mer standardisert rapportering av virksomhetsområder, ansvar, målsettinger m.m., vil det være ønskelig å få økt standardisering og offentliggjøring – i «årsrapportsform» av statlige virksomheter. Dette er et tema som ikke har fått den oppmerksomheten det burde, men som bør vurderes i fortsettelsen av en slik diskusjon som denne artikkelen omhandler.

En annen dimensjon av transparens-spørsmålet fokuserer på regnskapsnormer frem-

for regnskapspraksis. I staten er regnskapsreglene som i dag legges til grunn til dels fragmenterte og vanskelig tilgjengelige. Det er ikke alltid enkelt å sette seg inn i hva som danner grunnlaget for regnskapsrapporteringen til forskjellige statlige virksomheter underlagt ulike departementer. Dette berører også ulike organisasjons- og virksomhetsformer. Arbeidet med utviklingen av de periodiserte regnskapsløsningene som nå ligger til høring, kjennetegnes av å være systematisk utarbeidet og er lett tilgjengelig for de som ønsker det. Selv om en eventuell innføring av periodiserte virksomhetsregnskap er preget av en viss usikkerhet og kompleksitet, kan det vel ikke være et bedre alternativ å opprettholde dagens praksis og regelverk, som både er mangfoldig, fragmentert og til dels vanskelig tilgjengelig? Hvis sistnevnte attributt er ønskelig for regnskap, så betyr det at man finner det mer ønskelig at regnskap skal bidra til å kamuflere virksomhetens aktiviteter og resultater. Er det forenlig med regnskap sett fra en demokratisk vinkling?

## Regnskap – kun teknikk eller en integrert del av et større styringssystem?

Av plasshensyn følger det kun en kortfattet diskusjon av enkelte innvendinger som er fremmet mot en innføring av periodiseringsprinsippet. Tap av demokratisk kontroll er et eksempel. Dette har bl.a. blitt fremmet i forskningslitteratur (Newberry & Pallot, 2005). Imidlertid er det flere forhold i de utviklede og utprøvde regnskapsløsningene som taler imot en slik tendens. Et viktig forhold er at det er sagt at bevilgninger fortsatt skal gis basert på kontante og ikke periodiserte størrelser. Dermed står politikerne fritt hvert år til å vedta de bevilgningsmessige størrelser de måtte ønske. Et annet forhold som har blitt vurdert uheldig, er at avskrivninger gis resultat effekt. Dette er ikke aktuelt i den utviklede modellen pga. effekten av forpliktelsesmodellen.

Motstykket blir om man med dette får en velfungerende styringsmodell. Det forventes at FINs pågående evaluering av erfaringene blant pilotene og deres fagdepartementer vil gi avklaringer ift. dette, som igjen knytter seg til spørsmålet om kostnader versus nytte. Det er imidlertid meget krevende å gjennomføre kostnads/nytteberegninger tilknyttet regnskap. En grunn til det, er at utviklingen og utprøvingen har en investeringsmessig karakter (Gårseth-Nesbakk, 2007a). Kostnadene tenderer til å komme først, og nytten deretter. Hvor lang

tid det vil ta før nytten fremkommer, er det umulig å si noe konkret om. I tillegg eksisterer det store måleproblemer med å beregne disse størrelsene, der nytteberegningene er aller mest krevende.

Dette henger også sammen med at regnskap er mer komplisert, og har langt flere funksjoner enn det som ofte legges til grunn (Mellemvik, Monsen & Olson, 1988). For eksempel kan de involverte få en viktig kompetanseheving ved å delta i et slikt prosjekt, men også ved kontinuerlig å forholde seg til en mer dynamisk regnskapsutvikling. Dette kan virksomheten indirekte få nytte av i form av bedre ressursstyring, bedre økonomiforståelse etc. selv om kanskje enkelte brukere sier at de ikke er så opptatt av slik informasjon. På den annen side kan det hende at flere brukere i lengre perioder ikke er så opptatt av regnskap (eksempelvis i normale eller gode økonomiske tider), men fatter større interesse og nytte i enkeltperioder (eksempelvis i økonomisk trangere tider). For en videre diskusjon, se Mellemvik et al. (1988)

## Avsluttende diskusjon om veien videre

En utfordring med høringsuttalelser er at de generelt primært pleier å omtale eget virksomhetsanliggende og ikke det større bildet. Et eksempel på dette er referanser som gis til forskningsresultater. Ser man på forskning tilknyttet innføring av periodiseringsprinsippet i offentlig sektor, så finnes det ikke et entydig bilde. Dette kan illustreres ved at eksemplisvis Newberry (2004) inntar et kritisk perspektiv til slike reformer, mens Jones & Lüder (2003) tegner et mer positivt bilde, og Ter Bogt (2008) gir en mer balansert fremstilling. Hvilke referanser man velger ut, kan dermed til dels gi en uriktig fremstilling av erfaringer på området. Dette henger også sammen med at noen av forholdene der det råder større uenighet, reflekterer vanskelige avveinings-situasjoner, hvor det ikke synes å være åpenbare løsninger. Dette viser at regnskap i praksis, og spesielt når regnskap vurderes iht. sin kontekst, er komplekst.

En mulighet for å forenkle og rendyrke løsningene i den videre utviklingen og vurderingene som skal gjøres, finnes i å klargjøre enda mer tydelig hvem som utgjør de primære beslutningstakerne, sett i sammenheng med hvilke mål som skal gjelde for regnskapsutarbeidelsen. I tillegg må generelle underliggende forutsetninger for regnskapet nøye vurderes, herunder deres implikasjoner. Velger man for eksem-



*EKSTERNE BRUKERE: Av hensyn til eksterne brukerinteresser vil det være ønskelig å få økt standardisering og offentliggjøring – i «årsrapportsform» – av statlige virksomheter.*

pel å fire på målsettingen om sammenlignbarhet med privat sektor, så vil det ikke lenger være særlig aktuelt å vurdere å estimere en beregnet forsikringskostnad. På den annen side, dersom man velger å opprettholde denne målsettingen, så bør det også på sikt estimeres en pensjonsforpliktelse. Dette innbefatter også en vurdering av hvor mye kalkulatoriske beregninger man ønsker å ha i regnskapet, av forhold som kanskje ikke reflekterer virksomhetens direkte forpliktelser.

Kommuneregnskapet er av enkelte skissert som en alternativ modell til periodiseringsprinsippet. Dette er en lengre diskusjon å ta, men i stikkordsform kan det sies at den vil gi en tilnærmet lik balanseoppstilling (likevel med unntak av for eksempel varelager), mens resultatregnskapsoppstillingen da vil erstattes av to rapporter, nemlig drifts- og investeringsregnskapet. Dette bidrar til å komplisere regnskapsbildet både for de som skal utarbeide regnskapene og for beslutningstakere (Gårseth-Nesbakk, 2008). I tillegg vil fokuset ligge på utgifter og ikke kostnader. Grunnmodellen er med tiden også blitt endret, hvor rskl. gradvis har fått økende innflytelse via standardene som utarbeides av Foreningen for God Kommunal Regnskapsskikk. Dette er derfor i høyeste grad også en hybridmodell, noe som kommer klart frem fra de mange posteringene som må gjøres for å sikre regnskapsteknisk posteringsbalanse (jf. det dobbelte-dobbelte bokholderi). Totalt sett fremstår kommuneregnskapets modell som en bedre modell enn dagens kontantregnskap, vurdert ift. de målene som er satt for utprøvingen av de periodiserte regnskapsløsningene, men som en dårligere løsning enn den som nå er utviklet, utprøvd og til høring. Dagens kommunemodell er i tillegg basert på at kommunene (med mindre de er oppført på ROBEK-listen) fritt kan låne-

finansiere sine investeringer i varige driftsmidler. Dette harmoniserer dårlig med rammebetingelsene som ble foreslått av Finansdepartementet og regjeringen, og deretter gitt oppslutning til i Stortinget, i en tidlig fase i periodiseringsprosjektet.

Selv om regnskapsendring i offentlig sektor innebærer flere sammensatte, kompliserte og krevende avveininger, så innebærer en mer langsiktig orientering mot fremtidige utfordringer og krav om omstillinger, at ny styringsinformasjon kan være påkrevd (se også, Finansdepartementet, 2001; Stortingets presidentskap, 2001). Det å fortsette med en historisk betinget modell fordi denne er kjent og innarbeidet for de som forholder seg til den i dag, er vel ikke nødvendigvis en god grunn for å opprettholde en slik praksis? I det minste bør hensynet til bl.a. transparens, kompetanseutvikling m.m., som diskutert ovenfor, nøye vurderes, fordi dette foreskriver behovet for en endring. Den modellen som nå er til høring, representerer i så måte et langt skritt i riktig retning.

## Referanser

- Finansdepartementet (2000). *Rapport 2: Erfaringsprosjektet - tilrådingene om økonomiregelverket*. Oslo.
- Finansdepartementet (2001). *St.meld. nr. 30 (2000–2001). Langtidsprogrammet*. Oslo.
- Finansdepartementet (2003a). *NOU 2003: 6 Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten*. Oslo.
- Finansdepartementet (2003b). *St.prp. nr. 1 (2003–2004). Den kongelige proposisjon om statsbudsjettet medregnet folketrygden for budsjetterminen 1. januar - 31. desember 2004*. Oslo.
- Finansdepartementet (2006). *St.prp. nr. 1 (2006–2007). Den kongelige proposisjon om statsbudsjettet medregnet folketrygden for budsjetterminen 1. januar - 31. desember 2007*. Oslo.
- Finansdepartementet (2008). Høringsnotat om utprøving av periodiserte virksomhetsregnskap i staten, november, fra <http://www.regjeringen.no/upload/FIN/Vedlegg/okstyring/periodisering/horingsnotat-oss.pdf>.
- Finansdepartementet (i utarbeidelse). *St.prp. nr. 1 (2009–2010). Den kongelige proposisjon om statsbudsjettet medregnet folketrygden for budsjetterminen 1. januar - 31. desember 2010*. Oslo.
- Finanskomiteen (2003). *B.innst. S. nr. 6 (2003–2004). Budsjettinnstilling til Stortinget fra finanskomiteen*. Oslo.
- Gårseth-Nesbakk, L. (2007a). *Experimentation with accrual accounting at central government level in Norway - how a global phenomenon becomes a local practice*. PhD thesis, Bodø Graduate School of Business: Bodø University College, Bodø.
- Gårseth-Nesbakk, L. (2007b). Periodiseringsprinsippet i staten: Nyttig tilleggsinformasjon eller en fare for velferdssammenheng? *Revisjon og Regnskap*(1): 14–17.
- Gårseth-Nesbakk, L. (2008). Accounting at local government level in Norway: For the accounting elite only? In S. Pozzoli (Ed.), *Local authorities' accounting and financial reporting* (113–136). Milano: FrancoAngeli.
- Gårseth-Nesbakk, L., & Adhikari, P. (2008). Internasjonal utvikling: Periodiseringsprinsippet i offentlig sektor. *Revisjon og Regnskap* (nr. 5)(5): 23–27.
- Jones, R., & Lüder, K. (2003). Chapter 1: The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments - a cross country analysis. In R. Jones & K. Lüder (Eds.), *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe* (13–57). Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Mellemvik, F., Monsen, N., & Olson, O. (1988). Functions of accounting - a discussion. *Scandinavian Journal of Management*, 4(3/4): 101–119.
- Newberry, S. (2004). Freedom or coercion? NPM incentives in New Zealand central government departments. *Management Accounting Research*, 15: 247–266.
- Newberry, S., & Pallot, J. (2005). A wolf in sheep's clothing? Wider consequences of the financial management system of the New Zealand central government. *Financial Accountability & Management*, 21(3): 263–277.
- Representantforslag nr. 18; 2008–2009. (2008). *Stortinget ber regjeringen utrede konsekvensene av å gjøre kommuner og fylkeskommuner regnskapspliktige etter Regnskapsloven*: (fra FRP).
- Riksrevisjonen (1999). *Dokument nr. 1 (1999–2000)*. Oslo.
- Riksrevisjonen (2008). *Dokument nr. 3:11 (2007–2008): Riksrevisjonens undersøkelse av behandling og oppfølging av Vik-brevet i Kommunal- og regionaldepartementet («Terrasaka»)*. Oslo.
- Stortingets presidentskap (2001). *Innst. S. nr. 174 (2000–2001). Innstilling fra Stortingets presidentskap om evaluering av Stortingets behandling av stats- og nasjonalbudsjettet*. Oslo.
- Ter Bogt, H. J. (2008). Management accounting change and new public management in local government: A reassessment of ambitions and results - an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector. *Financial, Accountability & Management*, 24(3): 209–241.

## Periodiseringsprinsippet i statlige virksomheter:

# Bakgrunnsinformasjon

Andreassen-utvalget ble nedsatt 14.9.2001 for å vurdere føringsprinsipper for statsregnskapet og statsbudsjettet, samt flerårig budsjettering i staten. Utvalget vurderte periodiseringsprinsippet som et nyttig verktøy og anbefalte at man tar dette i bruk i staten (Finansdepartementet, 2003a, NOU 2003: 6). Finansdepartementet og regjeringen presenterte deretter sitt syn i Gul Bok (Finansdepartementet, 2003b). De støttet utvalget i at periodiseringsprinsippet kan være fordelaktig, men presiserte at det bør baseres på en totalvurdering av tilhørende kostnader og nytte. De anbefalte bl.a. en utprøving av periodiseringsprinsippet i 10 (og senere 11) statlige pilotvirksomheter, men la også til grunn at det fortsatt bør gis en kontantbevilgning, samt at periodiseringsprinsippet ikke burde innebære en endring i styringsmessige rammebetingelser for statlige virksomheter. Finanskomiteen på Stortinget støttet denne vurderingen (Finanskomiteen, 2003). Forberedelsene til periodiseringsprosjektet

startet opp i 2004, med utprøving av standarder i 2005, og med evaluering av erfaringene pr. første halvår 2006. I Gul Bok (Finansdepartementet, 2006) ble det anbefalt at man skulle fortsette utprøvingen ut 2008, med ny evaluering i 2009. En viktig del av denne erfaringsevalueringen og synliggjøringen av ulike synspunkter er å gjennomføre en høringsrunde.

### Kort om regnskapsløsningene

Nedenfor følger en kort oversikt over sentrale elementer i de utviklede og utprøvde periodiserte regnskapsstandardene. Beskrivelsen er av plasshensyn ikke uttømmende eller fullt ut dekkende, men fokuserer på sentrale forhold og diskusjonsområder.

Sentrale målsettinger med utviklingen og utprøvingen av de periodiserte regnskapsløsningene har vært at dette skal bidra til mer effektiv ressursbruk (bl.a. via en bedre oversikt over kostnader), økt sammenlignbarhet

(på tvers av sektorer og landegrenser), og en bedre oversikt over statens eiendeler.

Regnskapsløsningene kan forenklet sies å være lagt nær Regnskapslovens (rskl.) regnskapsløsninger, med unntak av tilpasninger for visse statsspesifikke forhold. Dette innebærer bl.a. at eiendelssiden i balansen er analog med rskl., mens gjeldssiden skiller seg ut bl.a. med virksomhetskapital i stedet for egenkapital, der førstnevnte er lite aktuell for statlige virksomheter, unntatt de med anledning til å opptjene virksomhetskapital (jf. nettobudsjetterte). Ellers inneholder gjeldssiden også avregning med statskassen og «Ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler» som særegne statlige poster. I tillegg foreligger ingen pensjonsforpliktelse. Tilknyttet åpningsbalansen, er omløpsmidler og gjeld (normalt) verdsatt iht. laveste verdis-prinsipp. Anleggsmidler verdsattes til bruksverdi basert på gjenanskaffelsesverdi, redusert for slit og elde.

Resultatregnskapet er innledningsvis temmelig likt oppstillingen i rskl., men skiller seg for eksempel litt ut ift. driftsinntektene (bl.a. ved at de inneholder statlige bevilgninger). Lenger ned i rapporten finner man både tilskuddsforvaltning og innkrevingsvirksomhet (som begge er kontantorienterte og resultatnøytrale), samt avregning med statskassen som særegne statsspesifikke poster. Sistnevnte medfører i praksis at resultatet nullstilles med unntak av virksomheter (jf. nettobudsjetterte) med særskilt fullmakt til å opptjene virksomhetskapital på eksternt finansierte aktiviteter.

Regnskapene til bruttobudsjetterte virksomheter inneholder flere kalkulatoriske poster, herunder forbundet med pensjon og tilhørende arbeidsgiveravgift, for å

simulere effekten på virksomhetens regnskap dersom de hadde betalt for pensjonsordningen som de er en del av. For å unngå å påvirke resultatet, samt for å skape en enhetlig modell, gjennomføres det tilsvarende kalkulatoriske inntekter.

Andre sentrale begreper er motsatt sammenstillingsprinsippet (inntektene sammenstilles med kostnadene med utgangspunkt i når kostnadene pådras) og forpliktelsesmodellen. Sistnevnte knytter seg opp mot finansieringen av åpningsbalansen der «Ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler» skal motsvare summen av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler. Forpliktelsesmodellen er resultatnøytral ved at endringer i en av forannevnte eieningsgrupper medfører tilsvarende justering

av den tilhørende balanseførte forpliktelsen, samt en korrigering av inntekt fra bevilgning. Et annet forhold som skiller seg ut fra rskl. er praksisen med å renteberegne kapitalen som relaterer seg til «Ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler» og fremvise dette beløpet i notene (intet føres i resultatregnskapet).

I tillegg inkluderer rapporteringspakken en kontantstrømanalyse (den direkte modellen er anbefalt), noter og ledelseskommentarer, samt statsregnskapsrapportering (iht. kontantprinsippet). Regnskapsløsningene er sendt på høring (Finansdepartementet, 2008) der en rekke høringsuttalelser nå foreligger, og er fritt tilgjengelig for alle på FINs hjemmesider.

# Høringsspørsmålene

Nedenfor er høringsspørsmålene (HSPM-ene) gjengitt i forkortet form, og dermed med enkelte mindre avvik (kursiv er lagt til av forfatteren).

Fremtrer det hensiktsmessig;

1) ... å etablere et *felles sett med statlige regnskapsstandarder* basert på periodiseringsprinsippet, for virksomheter som velger å føre sitt interne virksomhetsregnskap etter andre prinsipper enn kontantprinsippet, slik at regnskapsrapporteringen etter kontantprinsippet kan suppleres med regnskapsinformasjon etter periodiseringsprinsippet?

2) ... å utarbeide en *felles statlig kontoplan* for virksomhetsregnskapet, og at denne tar utgangspunkt i og legges tett opp til Norsk Standard kontoplan?

3) ... at statlige virksomheter *resultatfører årets beregnede pensjonspremie til SPK*, som en del av sine ordinære driftskostnader?

4) Fremtrer de regnskapsmessige tilpasningene som er foretatt for beregning og kostnadsføring av *avskrivninger* som hensiktsmessige?

5) ... at *kalkulatorisk forsikringspremie* ikke beregnes og føres som kostnad i virksomhetsregnskapet?

6) ... at *renter* på den statlige finansieringen av anleggsmidler ikke kostnadsføres i resultatregnskapet, men vises som tilleggsopplysning i note til regnskapet?

7) ... å presentere *innkrevingsvirksomhet* som en gjennomstrømningspost etter kontantprinsippet i resultatoppstillingen?

8) ... å presentere *tilskuddsforvaltning* som en gjennomstrømningspost etter kontantprinsippet i resultatoppstillingen?

9) ... å presentere *statlige bevilgninger* til drift som driftsinntekter i resultatregnskapet?

10) Fremtrer *resultatregnskapsoppstillingen, totalt sett*, som hensiktsmessig for statlige virksomheter?

11) Fremtrer de regnskapsmessige tilpasningene som er foretatt for *anleggsmidler og infrastruktur* mv. som hensiktsmessige for statlige virksomheter?

12) Fremtrer de regnskapsmessige tilpasningene som er foretatt for *finansiering av anleggsmidlene*, som hensiktsmessige for statlige virksomheter?

13) Fremtrer de regnskapsmessige tilpasningene som er foretatt vedrørende *avregning med statskassen*, som hensiktsmessige for statlige virksomheter?

14) Synes det hensiktsmessig å vise en *fullstendig balanse* med eiendeler, gjeldsposter og eventuell virksomhetskapital for statlige virksomheter?

15) Fremtrer de *verdsettelsesprinsipper* som er valgt for etablering av *åpningsbalansen*, som hensiktsmessige?

16) ... at statlige virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskap etter periodiseringsprinsippet, anbefales å utarbeide *kontantstrømpoppstilling etter den direkte modellen*?

17) Fremtrer de regnskapsmessige veivalgene og tilpasningene som er foretatt, *samlet sett*, som hensiktsmessige i forhold til formålet og de forutsetningene som er lagt til grunn for utprøvingen?

18) Erfaringene fra de elleve pilotvirksomhetene viser at kompetansen i økonomiavdelingene har vært tilstrekkelig til å kunne ta i bruk de foreløpige statlige regnskapsstandardene og utarbeide periodiserte virksomhetsregnskaper. *Har den/de virksomheter som dere svarer for, tilstrekkelig regnskapskompetanse til å håndtere en eventuell innføring av de foreløpig statlige regnskapsstandardene?* (Spørsmålet besvares kun av departementer og statlige virksomheter).