

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 eiendelsgrupper medfører tilsvarende justering

av den tilhørende balanseførte forpliktelsen, samt en korrigerende 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 *kontantstrømooppstilling 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).