

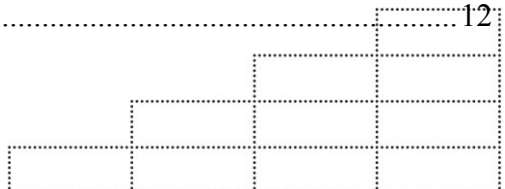
Til
Finansdepartementet

Fra
Direktoratet for økonomistyring

Normering av mellomværende med statskassen og definisjon av refusjoner

Innholdsfortegnelse

1. Innledning	3
1.1 Oppdrag	3
1.1.1 Mellomværende med statskassen	3
1.1.2. Refusjoner	3
1.2 Formål	3
1.3 Oppbygging av notatet	4
1.4 Sammendrag	4
2. Vurdere behov for endringer i reglene for mellomværende med statskassen	5
2.1 Bør mottatte forskuddsbetalinger rapporteres som en del av mellomværende med statskassen?	5
2.1.1 Hva er problemet, og hva vil vi oppnå?	5
2.1.2 Alternative løsninger	6
2.1.3 Prinsipielle spørsmål	6
2.1.4 Vurdering av alternative løsninger	7
2.1.5 Anbefaling	10
2.1.6 Forutsetninger for en vellykket gjennomføring	11
2.2 Tydeliggjøring av dagens regelverk vedrørende mellomværende med statskassen.	11
2.2.1 Hva er problemet, og hva vil vi oppnå?	11
2.2.2 Alternative løsninger	12



2.2.3 Prinsipielle spørsmål	12
2.2.4 Vurdering av alternative løsninger	12
2.2.5 Anbefaling.....	13
2.2.6 Forutsetninger for en vellykket gjennomføring	14
2.2.7 Behov for ytterligere arbeid	14
2.3 Andre tiltak knyttet til mellomværende med statskassen.....	14
2.3.1 Oversikt over unntak fra bevilgningsreglementet som berører mellomværende med statskassen.....	14
2.4 Budsjettering og rapportering av pensjonspremie for bruttobudsjetterte statlige virksomheter	14
2.4.1 Hva er problemet, og hva vil vi oppnå?	15
2.4.2 Alternative løsninger.....	16
2.4.3 Vurdering av alternative løsninger	16
2.4.4 Anbefaling.....	17
2.4.5 Forutsetninger for en vellykket gjennomføring	17
3. Vurdere behov for definisjon av refusjoner ved deling av utgifter mellom statlige virksomheter	18
3.1 Hva er problemet, og hva vil vi oppnå?	18
3.1.1 Hva er en refusjon?	19
3.1.2 Hva er en utgift?.....	20
3.1.3 Hvilke utgifter deles mellom statlige virksomheter?	20
3.1.4 Avgrensning	20
3.1.5 Forståelsen av bruttoprinsippet	20
3.1.6 Alternative løsninger.....	24
3.1.7 Prinsipielle spørsmål	25
3.1.8 Vurdering av alternative løsninger.....	25
3.1.9 Anbefaling.....	26
3.1.10 Andre tiltak	27
3.1.11 Forutsetninger for en vellykket gjennomføring	27
3.1.12 Behov for ytterligere arbeid	27

1. Innledning

1.1 Oppdrag

I supplerende tildelingsbrev fra Finansdepartementet, datert 4. april 2017, har DFØ fått følgende oppdrag:

1.1.1 Mellomværende med statskassen

I tildelingsbrevet for 2016, punkt 4.3.3, fikk DFØ i oppdrag å kartlegge og systematisere hva som inngår i det regnskapsmessige mellomværendet mellom staten og virksomhetene. Resultatet ble lagt frem som en rapport til departementet 1. november 2016.

Finansdepartementet ber med dette DFØ om å vurdere om dagens regelverk for mellomværendet mellom virksomheten og statskassen er hensiktsmessig innrettet, og eventuelt foreslå endringer i regelverket som fastsetter hvilke elementer som kan inngå i mellomværende.

I arbeidet ber Finansdepartementet om at DFØ særlig avklarer hvordan disse elementene kan inngå i mellomværende:

- mottatte forskuddsbetalinger
- avsetninger i forbindelse med pensjonspremiebetalinger

For flere virksomheter og ordninger har Stortinget gjort enkelte unntak fra kontantprinsippet og andre prinsipper som er nedfelt i bevilgningsreglementet. Finansdepartementet ber DFØ utarbeide og vedlikeholde en oversikt over unntakene fra bevilgningsreglementet som berører mellomværende med statskassen.

1.1.2. Refusjoner

Finansdepartementet ber DFØ om å vurdere om det er behov for en nærmere definisjon av hva som kan anses som refusjoner i forbindelse med deling av utgifter mellom statlige virksomheter, og eventuelt også foreslå retningslinjer for hvordan slike refusjoner skal håndteres i regnskapet.

DFØ skal bl.a. ta utgangspunkt i henvendelsen fra Riksrevisjonen av desember 2016 og praksis med innhenting av fullmakt fra Stortinget for enkelte tilfeller av refusjoner (nettobudsjetteringsfullmakter). DFØs erfaringer fra regelverksforvaltning og henvendelser fra virksomheter vil også være et viktig grunnlag for arbeidet.

Arbeidet oppsummeres i et notat med frist 15. juni 2017.

1.2 Formål

Slik DFØ ser det er formålet med arbeidet å få et tydeligere regelverk knyttet til hva som inngår som en del av mellomværende med statskassen og hvordan virksomhetene regnskapsfører refusjoner i form av deling av utgifter mellom statlige virksomheter. Formålet med et tydeligere

regelverk og tydeligere retningslinjer er forenkling, standardisering og mer lik praksis i statsforvaltningen.

1.3 Oppbygging av notatet

I første del av notatet ser vi på mellomværende med statskassen og hva som kan rapporteres på denne statskontoen til statsregnskapet. Formålet med arbeidet er å vurdere om dagens regelverk er hensiktsmessig innrettet og foreslå eventuelle endringer som fastsetter hvilke elementer som kan inngå i mellomværende med statskassen. Vi tar utgangspunkt i de elementer som er identifisert i rapporten «Kartlegging av mellomværende med statskassen» og gjør en vurdering av om mottatte forskuddsbetalinger og avsetninger i forbindelse med pensjonspremiebetalinger bør inngå i mellomværende med statskassen.

I andre del av notatet ser vi på hva som kan anses som refusjoner i forbindelse med deling av utgifter mellom statlige virksomheter. Det gjøres en vurdering av om det er behov for en nærmere definisjon av hva som kan anses som refusjoner i forbindelse med deling av utgifter mellom statlige virksomheter med forslag til eventuelle retningslinjer for hvordan slike refusjoner skal rapporteres til statsregnskapet.

1.4 Sammendrag

DFØ har i dette notatet vurdert

- om dagens regelverk for mellomværende med statskassen er hensiktsmessig innrettet, og foreslår enkelte endringer i regelverket
- om det er behov for nærmere definisjon av refusjoner i forbindelse med deling av utgifter mellom statlige virksomheter, og foreslår retningslinjer for hvordan slike refusjoner skal håndteres i regnskapet

Mellomværende med statskassen

DFØ har følgende anbefalinger knyttet til midler mottatt på forskudd:

- Rundskriv R-101 Statens kontoplan for statsbudsjettet og statsregnskapet bør endres slik at bruttobudsjetterte virksomheter kan rapportere mottatte forskuddsbetalinger fra virksomheter utenfor statsforvaltningen som mellomværende med statskassen når dette er knyttet til prosjekter eller andre tidsbegrensede oppgaver. Slike mottatte forskuddsmidler rapporteres som inntekt til statsregnskapet etter hvert som tilhørende utgifter utbetales.
- Bruttobudsjetterte virksomheter som ikke har inntektskapittel og som mer sporadisk og unntaksvis mottar forskuddsbetaling til gjennomføring av prosjekter og andre tidsbegrensede oppgaver, bør gis adgang til å opprette et inntektskapittel for rapportering av mottatte forskuddsbetalinger. Det gis en generell fullmakt til at virksomhetene kan benytte inntektsført beløp til å overskride utgifter på post 01 og 21 med tilsvarende beløp. Vi foreslår samme teknikk som tidligere var gjeldende praksis for mottatte refusjoner fra NAV (foreldrepenger, sykepenge m.m.), som beskrevet i tidligere utgave av Finansdepartementets rundskriv R-101 (datert 6. desember 2013), punkt 4.4.1.

DFØ har følgende anbefalinger for å tydeliggjøre dagens regelverk vedrørende mellomværende med statskassen:

- Rundskriv R-101 bør inneholde en samlet oversikt over hva som kan inngå som mellomværende med statskassen. Notatet inneholder en liste som er ment som en oversikt over hva som kan inngå i mellomværende med statskassen.

DFØ er i gang med å utarbeide en oversikt over kjente unntak fra bevilgningsreglementet som berører mellomværende med statskassen. DFØ vil jobbe videre med å få på plass en slik liste over kjente unntak fra bevilgningsreglementet som berører mellomværende med statskassen.

DFØ har følgende anbefalinger for avsetninger i forbindelse med pensjonspremiebetalinger til Statens pensjonskasse (SPK):

- Regelverket bør endres slik at alle bruttobudsjetterte virksomheter som betaler pensjonspremie til SPK skal budsjettere, rapportere og betale pensjonspremie til SPK etter metoden i Finansdepartementets rundskriv R-118 Budsjettering og regnskapsføring av pensjonspremie for statlige virksomheter fra 2017. Endringen bør tre i kraft så snart som mulig, helst fra 1. januar 2018. Etter vår vurdering er det ikke noe problem å rapportere pensjonspremien til statsregnskapet etter metoden i R-118 selv om premiesatsen for arbeidsgivers andel varierer fra virksomhet til virksomhet.

Refusjoner ved deling av utgifter mellom statlige virksomheter

DFØ har følgende anbefalinger for refusjoner ved deling av utgifter mellom statlige virksomheter:

- Det er ikke behov for noen egen definisjon av begrepet refusjoner på nåværende tidspunkt.
- Det bør tas inn nærmere retningslinjer for behandling av refusjoner i Finansdepartementets veileder til statlig budsjettarbeid knyttet til omtalen av bruttoprinsippet. Nærmere retningslinjer bør være at i de tilfeller hvor det ikke på noen måte kan sies å foreligge «salg» eller «leveranse av tjeneste» fra en statlig virksomhet til en annen, skal den virksomheten som mottar refusjon for utlegg (innbetaling) regnskapsføre og rapportere refusjonen som en utgiftsreduksjon, ikke som inntekt.

2. Vurdere behov for endringer i reglene for mellomværende med statskassen

2.1 Bør mottatte forskuddsbetalinger rapporteres som en del av mellomværende med statskassen?

2.1.1 Hva er problemet, og hva vil vi oppnå?

I kartleggingen av mellomværende med statskassen per 31. desember 2015 ble det avdekket at 46 bruttobudsjetterte virksomheter rapporterte totalt 305 millioner kroner på artskonto 290 Mottatt forskuddsbetaling med kobling til statskonto for mellomværende med statskassen. Mottatte forskuddsbetalinger ble bokført debet bank og kredit mottatte forskuddsbetalinger og rapportert som mellomværende med statskassen. Disse virksomhetene rapporterer mottatte forskuddsbetalinger som inntekt til statsregnskapet etter hvert som tilhørende utgifter utbetales. I henhold til kravene i økonomiregelverket skal inntekter rapporteres til statsregnskapet når innbetalingen mottas (kontantprinsippet). De nevnte virksomhetene har ikke innrettet sin rapportering til statsregnskapet i henhold til dette kravet. DFØ mener det er uheldig at reglene i bevilgningsreglementet og økonomiregelverket ikke blir fulgt da dette kan undergrave regelverket og muligheten til å sammenligne virksomhetene på tvers.

Når virksomhetene mottar midler på forskudd fra eksterne parter til et prosjekt eller andre tidsbegrensede oppgaver har virksomheten en forpliktelse om å utføre et oppdrag, levere en vare eller tjeneste til den eksterne parten. Dersom midlene mottas i ett år og arbeidet utføres helt eller

delvis året etter har virksomheten en forpliktelse ovenfor den eksterne parten, og må ha finansiering og økonomisk rom til å rapportere tilhørende utgifter når de utbetales året etter.

De virksomhetene vi har vært i kontakt med kjenner regelverket, men de hevder det er arbeidskrevende og lite praktisk å inntektsføre mottatte midler i slutten av året dersom arbeidet ikke er utført. Dette ble begrunnet av virksomhetene med at det ble mer krevende å følge opp prosjektrekskapene. Dette gjelder også i de tilfellene der det er mulig å overføre midlene til neste budsjettår. Alle de 46 virksomhetene som har rapportert mottatte forskuddsbetalinger som en del av mellomværende med statskassen har inntektskapitler.

I enkelte tilfeller mottar bruttobudsjetterte virksomheter som ikke har inntektskapittel finansiering fra eksterne kilder som ikke er et departement eller statlig forvaltningsorgan. Basert på mottatte henvendelser har vi sett flere eksempler på at virksomhetene velger å nettoføre det mottatte beløpet. Det mottatte beløpet rapporteres til statsregnskapet som en utgiftsreduksjon i stedet for en inntekt ved at det krediteres på et utgiftskapittel. En slik løsning bryter med bruttoprinsippet og gir svært dårlig regnskapsinformasjon fordi alle spor etter ekstern finansiering forsvinner. En slik løsning medfører også at vi ikke er i stand til å avdekke omfanget av denne praksisen ved å analysere dataene i statsregnskapet.

De løsningene som vurderes skal bidra til at reglene for hva som kan rapporteres som mellomværende med statskassen er tydelige og enkle å praktisere for departementer og statlige virksomheter. Løsningene skal også bidra til høy kvalitet på regnskapsinformasjonen i statsregnskapet.

2.1.2 Alternative løsninger

- Ingen endringer i dagens regelverk. Kontantprinsippet og bruttoprinsippet legges til grunn slik at alle innbetalinger rapporteres som inntekt til statsregnskapet på innbetalingstidspunktet.
- Rapportering av inntekt på resultatkonto i standard kontoplan mot inntektskapittel. Regelverket endres slik at ekstern finansiering alltid kan overføres til neste budsjettår.
- Rapportering av inntekt på balansekonto i standard kontoplan mot inntektskapittel. Regelverket endres slik at ekstern finansiering alltid kan overføres til neste budsjettår.
- Regelverket endres slik at mottatte forskuddsbetalinger fra kilder utenfor statsforvaltningen rapporteres som mellomværende med statskassen. Virksomheter som ikke har inntektskapittel oppretter dette og gis anledning til å overskride bevilgningen med inntektsført beløp.

2.1.3 Prinsipielle spørsmål

Om det gis adgang til at mottatte forskuddsbetalinger fra kilder utenfor statsforvaltningen kan rapporteres som en del av mellomværende med statskassen vil det være et brudd på kontantprinsippet ved inntektsføring av denne type inntekter. I henhold til kontantprinsippet er det tidspunktet for inn- og utbetalinger som angir når en inntekt eller utgift skal rapporteres til statsregnskapet. Ved å tillate at mottatte forskuddsbetalinger knyttet til prosjekter og andre tidsbegrensede oppgaver kan rapporteres som mellomværende med statskassen vil mottatte forskuddsbetalinger rapporteres som inntekt til statsregnskapet etter hvert som tilhørende utgifter utbetales.

2.1.4 Vurdering av alternative løsninger

2.1.4.1 Ingen endringer i dagens regelverk. Brutto prinsippet legges til grunn slik at alle innbetalinger rapporteres som inntekt til statsregnskapet på innbetalingstidspunktet

Positive virkninger knyttet til dette alternativet er at alle inntekter rapporteres til statsregnskapet i henhold til kontant prinsippet. Vi unngår brudd på kontant prinsippet ved rapportering av mottatte forskuddsbetalinger fra virksomheter utenfor statsforvaltningen.

Konsekvensen av dette alternativet er at de virksomhetene som i dag rapporterer mottatte forskuddsbetalinger som mellomværende med statskassen må endre praksis slik at de overholder gjeldende regelverk. De må rapportere mottatte forskuddsbetalinger som inntekt til statsregnskapet på innbetalingstidspunktet.

Negative virkninger av dette alternativet er at det er en risiko for at virksomhetene ikke får overført ubenyttede forskuddsmidler til neste budsjettår som følge av maksgrensen for overføring av driftsbevilgning på 5 prosent. Virksomhetene må eventuelt anmode overordnet departement om at ubenyttede forskuddsmidler bevilges på nytt i neste budsjettperiode. Dersom virksomhetene mister disposisjonsretten over ubenyttede forskuddsmidler vil en påregnelig konsekvens være at avtalte oppgaver ikke kan leveres i henhold til de krav som er avtalt med de som har bidratt med finansiering i form av forskuddsbetalinger.

En annen praktisk konsekvens av dagens regelverk er at det er arbeidskrevende å følge opp prosjekter og andre tidsbegrensede oppgaver som helt eller delvis mottar finansiering på forskudd. Virksomheten som har mottatt midlene må uansett ha kontroll med fremdrift og finansiering av prosjektet/oppgaven. Dersom ubenyttede forskuddsmidler rapporteres som inntekt til statsregnskapet, må virksomheten fortsatt ha kontroll på hvor stor andel av midlene som har gått med til å finansiere prosjektet/oppgaven. Dette kan løses i virksomhetsregnskapet ved føringer (memorialbilag eller lignende) som ikke rapporteres til statsregnskapet. Virksomhetene kan også holde oversikt over ubenyttede midler fra eksterne kilder utenfor regnskapet ved bruk av Excel eller lignende verktøy. Slike løsninger vil medføre at regnskapsføringen i virksomhetene blir mer arbeidskrevende og mindre oversiktlig.

Bruttobudsjetterte virksomheter som ikke har inntektskapittel og som mer sporadisk og unntaksvis mottar forskuddsbetaling til gjennomføring av et prosjekt eller andre tidsbegrensede oppgaver, vil ikke ha mulighet til å overskride utgiftsbevilgningen utover den utgiftsbevilgning som er tildelt. Denne problemstillingen er aktuell for virksomheter som mottar midler fra eksterne og som ikke har inntektskapittel uavhengig av om de mottar midlene på forskudd eller ikke. Slike virksomheter må eventuelt ta dette opp med sitt departement for å få samtykke til å overskride innenfor de rammer som følger av bevilgningsreglementet. Dette kan redusere virksomhetenes motivasjon til å påta seg mindre prosjekter og andre tidsbegrensede oppgaver selv om det er muligheter for finansiering. Det er også en risiko for at enkelte virksomheter velger å nettoføre mottatte forskuddsbetalinger for å kunne benytte, øke utgiftene med, et beløp som tilsvarer mottatte midler. Nettoføring betyr at mottatt beløp rapporteres til statsregnskapet som en utgiftsreduksjon i stedet for en inntekt ved at det krediteres på et utgiftskapittel, selv om dette bryter med gjeldende regelverk. Nettoføring av mottatt forskuddsfinansiering gir dårlig regnskapsinformasjon fordi de eksterne inntektene og tilhørende utgifter ikke fremkommer i rapporteringen til statsregnskapet.

2.1.4.2 Rapportering av inntekt på resultatkonto i standard kontoplan mot inntektskapittel. Regelverket endres slik at ekstern finansiering alltid kan overføres til neste budsjettår.

I dette alternativet foreslår vi at alle virksomheter skal rapportere mottatte forskudd til statsregnskapet på en artskonto i kontoklasse 3 Salgs- og driftsinntekt og aktuelt inntektskapittel.

En positiv virkning av disse endringene vil være at alle inntekter bokføres og rapporteres til statsregnskapet i henhold til kontantprinsippet og bruttoprinsippet. Vi unngår at forskuddsbetalinger inngår som en del av mellomværende med statskassen ved rapportering til statsregnskapet. I tillegg vil grunnlaget for analyse og sammenligning i en framtidig publiseringsløsning bli bedre når inntektene rapporteres i kontoklasse 3 og ikke på balansekontoen 290 Mottatt forskuddsbetaling som to virksomheter rapporterte på i 2016.

En negativ virkning av dette alternativet er at virksomhetene kan få behov for å holde oversikt over ubenyttede midler fra eksterne kilder utenfor regnskapet for eksempel ved bruk av Excel eller lignende verktøy. Slike løsninger vil medføre at regnskapsføringen i virksomhetene blir mer arbeidskrevende og mindre oversiktlig. Det er også en risiko for at enkelte virksomheter velger å nettoføre mottatte forskuddsbetalinger for å kunne benytte, øke utgiftene med, et beløp som tilsvarer mottatte midler. Nettoføring betyr at mottatt beløp rapporteres til statsregnskapet som en utgiftsreduksjon i stedet for en inntekt ved at det krediteres på et utgiftskapittel, selv om dette bryter med gjeldende regelverk. Nettoføring av mottatt forskuddsfinansiering gir dårlig regnskapsinformasjon fordi de eksterne inntektene og tilhørende utgifter ikke fremkommer i rapporteringen til statsregnskapet.

For å gjøre det enklere for virksomhetene kan overføringsadgangen endres slik at mottatte forskuddsbetalinger som ikke er benyttet ved årsskiftet automatisk kan overføres til neste budsjettår. En slik overføringsadgang bør begrenses til mottatte forskuddsbetalinger fra virksomheter som ikke er en del av statsforvaltningen. Begrunnelsen for dette er at statlige virksomheter i utgangspunktet ikke skal foreta utbetalinger til andre statlige virksomheter for bruk i senere budsjettår.

En utvidet overføringsadgang vil forhindre at virksomheter som har inntektskapitler eventuelt mister ubenyttede forskuddsmidler ved årsskiftet som følge av maksgrensen for overføring av driftsbevilgning på 5 prosent. Problemstillingene knyttet til virksomheter som ikke har inntektskapittel løses ikke. Alternativet med en utvidet overføringsadgang vil gjøre det mer arbeidskrevende å beregne mulig overførbart beløp til neste budsjettår. En slik løsning vil også innebære en risiko for at virksomhetene gjør uønskede tilpasninger ved beregning av maksimalt overførbart beløp til neste budsjettår.

2.1.4.3 Rapportering av inntekt på balansekonto i standard kontoplan mot inntektskapittel. Regelverket endres slik at ekstern finansiering alltid kan overføres til neste budsjettår.

Virksomheter som benytter de statlige regnskapsstandardene (SRS) bokfører inntekter etter hvert som de er opptjent. En konsekvens av dette er at enkelte virksomheter rapporterer mottatte forskuddsbetalinger til statsregnskapet på artskonto 290 Mottatt forskuddsbetaling mot et inntektskapittel. I dette alternativet foreslår vi at også virksomheter som fører regnskapet etter kontantprinsippet kan føre mottatte forskudd på artskonto 290 Mottatt forskuddsbetaling og rapportere dette mot et inntektskapittel i statsregnskapet. Dette gjør det enklere for virksomhetene å holde oversikt over ubenyttede forskuddsbetalinger i virksomhetsregnskapet selv om de er rapportert som inntekt til statsregnskapet.

En positiv virkning av disse endringene vil være at alle inntekter rapporteres til statsregnskapet i henhold til kontantprinsippet og bruttoprinsippet. Vi unngår at forskuddsbetalinger inngår som en del av mellomværende med statskassen ved rapportering til statsregnskapet, samtidig som kontospesifikasjonen viser ubenyttede midler. Regnskapsføring og rapportering til statsregnskapet blir noe enklere for virksomhetene sett i forhold til alternativet «ingen endringer i dagens regelverk».

En negativ virkning av en slik løsning er at flere virksomheter rapporterer inntekter på balansekontoer til statsregnskapet. Det vil være forstyrrende ved publisering og analyse av statsregnskapet på artskontonivå. En annen negativ virkning av en slik løsning er at virksomheter som fører regnskapet etter kontantprinsippet vil få flere periodiseringer i sin kontospesifikasjon.

For å gjøre det enklere for virksomhetene kan overføringsadgangen endres slik at mottatte forskuddsbetalinger som ikke er benyttet ved årsskiftet automatisk kan overføres til neste budsjettår. En slik overføringsadgang bør begrenses til mottatte forskuddsbetalinger fra virksomheter som ikke er en del av statsforvaltningen. Begrunnelsen for dette er at statlige virksomheter i utgangspunktet ikke skal foreta utbetalinger til andre statlige virksomheter for bruk i senere budsjettår.

En utvidet overføringsadgang vil forhindre at virksomheter som har inntektskapitler eventuelt mister ubenyttede forskuddsmidler ved årsskiftet som følge av maksgrensen for overføring av driftsbevilgning på 5 prosent. Problemstillingene knyttet til virksomheter som ikke har inntektskapittel løses ikke. Alternativet med en utvidet overføringsadgang vil gjøre det mer arbeidskrevende å beregne mulig overførbart beløp til neste budsjettår. En slik løsning vil også innebære en risiko for at virksomhetene gjør uønskede tilpasninger ved beregning av maksimalt overførbart beløp til neste budsjettår.

2.1.4.4 Regelverket endres slik at mottatte forskuddsbetalinger fra kilder utenfor statsforvaltningen rapporteres som mellomværende med statskassen. Virksomheter som ikke har inntektskapittel oppretter dette og gis anledning til å overskride bevilgningen med inntektsført beløp.

Virksomheter som på regelmessig basis mottar inntekter fra kilder utenfor statsforvaltningen skal som i dag ta høyde for dette i budsjettet både på inntektssiden og utgiftssiden. Dette alternativet innebærer at regelverket endres slik at mottatte forskuddsbetalinger knyttet til prosjekter og andre tidsbegrensede oppgaver fra kilder utenfor statsforvaltningen kan rapporteres til statsregnskapet som mellomværende med statskassen. Bakgrunnen for at vi her foreslår at det kun gjelder forskuddsbetalinger fra kilder utenfor statsforvaltningen er at statlige virksomheter i utgangspunktet ikke skal foreta utbetalinger til andre statlige virksomheter for bruk i senere budsjettår.

Forslaget innebærer videre at mottatte forskudd knyttet til prosjekter og andre tidsbegrensede oppgaver skal rapporteres som inntekt til statsregnskapet etter hvert som tilhørende utgifter utbetales.

Funn gjort i kartleggingen av mellomværende med statskassen viser at det i hovedsak dreier seg om mottatte prosjektmidler. Andre poster som har blitt rapportert som mottatt forskuddsbetaling i kartleggingen burde etter DFØs vurdering i mange tilfeller vært rapportert på konto 299 Annen kortsiktig gjeld. Vi foreslår derfor at det er forskuddsmidler knyttet til prosjekter og andre tidsbegrensede oppgaver som kan inngå i mellomværende med statskassen.

Positive virkninger av denne løsningen er at virksomheter som mottar forskuddsbetalinger til prosjekter eller andre tidsbegrensede oppgaver fra kilder utenfor statsforvaltningen ikke risikerer å miste disposisjonsretten over midler som ikke er benyttet ved årsskiftet. Dette sikrer at virksomhetene er i stand til å utføre det arbeidet som er avtalt med de som har bidratt med finansiering. Løsningen bidrar til at regnskapsføring og rapportering i virksomhetene blir enklere enn i de to foregående alternativene. De 46 virksomhetene vi identifiserte i arbeidet med «Kartlegging av mellomværende med statskassen» trenger ikke å endre praksis i forhold til dagens rutiner for regnskapsføring og rapportering til statsregnskapet.

Bruttobudsjetterte virksomheter som ikke har inntektskapittel og som mer sporadisk og unntaksvis mottar forskuddsbetaling til gjennomføring av et prosjekt eller andre tidsbegrensede oppgaver vil ikke ha mulighet til å overskride utgiftsbevilgning. Dette kan løses ved at alle bruttobudsjetterte virksomheter som ikke har inntektsbevilgninger gis adgang til å opprette et inntektskapittel for rapportering av mottatte midler knyttet til prosjekter og andre tidsbegrensede oppgaver, ordinært utgiftskapittel +3000 og post 29. Det gis en generell fullmakt til at virksomhetene kan benytte inntektsført beløp til å overskride utgifter på post 01 og 21 med tilsvarende beløp. Vi foreslår samme teknikk som tidligere var gjeldende praksis for mottatte refusjoner fra NAV (foreldrepenger, sykepenges m.m.), som beskrevet i tidligere utgave av Finansdepartementets rundskriv R-101 (datert 6. desember 2013), punkt 4.4.1.

Denne løsningen bør kombineres med at det tillates å rapportere mottatte forskuddsbetalinger som mellomværende med statskassen frem til utgiftene i prosjektet/oppgaven utbetales. De foreslåtte endringene bør begrenses til mottatte forskuddsbetalinger fra virksomheter utenfor statsforvaltningen. Begrunnelsen for dette er at statlige virksomheter i utgangspunktet ikke skal foreta utbetalinger til andre statlige virksomheter til bruk i senere budsjettår.

Negative virkninger av denne løsningen er at den bryter med kontantprinsippet ved inntektsføring av mottatte forskuddsbetalinger knyttet til prosjekter og andre tidsbegrensede oppgaver fra kilder utenfor statsforvaltningen ved rapportering til statsregnskapet.

2.1.5 Anbefaling

Det er positive og negative virkninger knyttet til alle de fire alternativene som er drøftet ovenfor.

DFØ anbefaler at økonomiregelverket endres slik at bruttobudsjetterte statlige virksomheter kan rapportere mottatte forskuddsbetalinger fra virksomheter utenfor statsforvaltningen som mellomværende med statskassen når dette er knyttet til prosjekter eller andre tidsbegrensede oppgaver. Slike mottatte forskuddsmidler rapporteres som inntekt til statsregnskapet etter hvert som tilhørende utgifter utbetales. Virksomheter som regelmessig mottar forskuddsfinansiering skal fortsatt budsjettere slike inntekter som nå. DFØ anbefaler at denne endringen tas inn i omtalen av mellomværende med statskassen i rundskriv R-101 Statens kontoplan for statsbudsjettet og statsregnskapet.

For bruttobudsjetterte virksomheter som ikke har inntektskapittel og som mer sporadisk og unntaksvis mottar forskuddsbetaling til gjennomføring av prosjekter eller andre tidsbegrensede oppgaver foreslår DFØ at det gis adgang til å opprette et inntektskapittel for rapportering av mottatte forskuddsbetalinger, ordinært utgiftskapittel +3000, post 29. Det gis en generell fullmakt til at virksomhetene kan benytte inntektsført beløp til å overskride utgifter på post 01 og 21 med tilsvarende beløp. Vi foreslår samme teknikk som tidligere var gjeldende praksis for mottatte

refusjoner fra NAV (foreldrepenger, sykepenger m.m.), som beskrevet i tidligere utgave av Finansdepartementets rundskriv R-101 (datert 6. desember 2013), punkt 4.4.1.

Endringene begrenses til å gjelde for mottatte forskuddsbetalinger knyttet til prosjekter og andre tidsbegrensede oppgaver fra virksomheter som ligger utenfor statsforvaltningen.

I rapporten «Kartlegging av mellomværende med statsregnskapet» fremgår det at 46 bruttobudsjetterte virksomheter har rapportert kr 305 millioner som mellomværende med statskassen på artskonto 290 Mottatt forskuddsbetaling pr. 31. desember 2015. Vi har ikke oversikt over omfanget av eventuell nettoføring av mottatte forskuddsbetalinger da vi ikke kan avdekke dette ved analyse av data fra statsregnskapet.

Vi mener fordelene ved at reglene blir enkle å praktisere og at de vil redusere virksomhetenes motivasjon for nettoføring er større enn ulempene ved å bryte kontantprinsippet knyttet til mottatte forskuddsbetalinger som vedrører prosjekter og andre tidsbegrensede oppgaver.

2.1.6 Forutsetninger for en vellykket gjennomføring

Etter vår vurdering er god informasjon til alle statlige virksomheter en forutsetning for en vellykket gjennomføring.

2.2 Tydeliggjøring av dagens regelverk vedrørende mellomværende med statskassen.

2.2.1 Hva er problemet, og hva vil vi oppnå?

Regelverket gir ingen fullstendig oversikt over hva som kan inngå i mellomværende med statskassen. Mellomværende med statskassen er omtalt i bestemmelser om økonomistyring i staten («bestemmelsene») punkt 3.5.2, 3.6.2, 3.6.3, 3.6.5 og 4.4.6. I rundskriv R-101 nevnes noen eksempler på hva som inngår i mellomværende. Under omtale av ord og begreper gjentas noen av eksemplene i R-101, men det fremgår også noen flere momenter som knytter seg til blant annet bestemmelsene punkt 3.5.2 og 4.4.6. Siden det ikke er klart definert hva som kan inngå som en del av mellomværende med statskassen og informasjonen ligger på forskjellige steder får vi en uheldig praksis hvor flere virksomheter velger å gjøre praktiske tilpasninger i forhold til kontantprinsippet og bruttoprinsippet, jf. omtale i 2.1. Noen virksomheter velger å nettoføre sporadiske innbetalinger som gjelder eksempelvis prosjektmidler og andre lar det inngå som en del av mellomværende og inntektsfører innbetalingen etter hvert som tilhørende utgifter utbetales.

Mellomværende med statskassen er omtalt i bestemmelser om økonomistyring i staten («bestemmelsene»), rundskriv, samt under ord og begreper på DFØs nettsider:

Bestemmelsene, punkt 3.5.2: ut- eller innbetalinger som ikke er ført på kapittel og post, eller hvor det er gjort postering på kapittel og post uten tilhørende ut- og innbetaling, skal inngå i den saldo som rapporteres som mellomværende med statskassen.

Bestemmelsene, punkt 3.6.2: for virksomheter som forvalter midler på vegne av private og internasjonale organisasjoner, skal midlene inngå i virksomhetens oppgjørskonto i Norges Bank og rapporteres som del av mellomværende.

Bestemmelsene, punkt 3.6.3: virksomheter som har en koordinatorfunksjon i prosjekter som finansieres helt eller delvis av EU og som oppbevares i norske kroner, skal oppbevares på virksomhetens oppgjørskonto i Norges Bank og rapporteres som en del av mellomværende (virksomhetens forvaltning av slike midler skal omtales i virksomhetens årsregnskap.) EU-midler som står på valutakontoer, inngår ikke på virksomhetens oppgjørskonto i Norges Bank, men midlene og forpliktelsen knyttet til disse skal inngå i mellomværende med statskassen.

Bestemmelsene, punkt 3.6.5: for virksomheter som forvalter ikke-statlige midler i form av legater, ikke-statlige fond, midler tilhørende innsatte, pasienter m.m., skal midlene ikke inngå på virksomhetens oppgjørskonto i Norges Bank eller i rapporteringen til statsregnskapet.

Bestemmelsene, punkt 4.4.6: bokføring på interimskontoer ved ut- eller innbetalinger som ikke er postert på kapittel og post, eller hvor det er gjort postering på kapittel og post uten tilhørende ut- eller innbetaling, skal fremgå av kontospesifikasjonen og inngå i saldoen som rapporteres som mellomværende med statskassen.

Rundskriv R-101 Statens kontoplan, punkt 5.1.1: i mellomværende inngår eksempelvis utbetalinger som ikke er utgiftsført i statsregnskapet, f.eks. reiseforskudd eller lønnslån til ansatte, eller innbetalinger som ikke er inntektsført (f.eks. ikke identifiserte innbetalinger). I mellomværende inngår også avsetning for skattetrekk og avsetning for skyldig merverdiavgift dersom virksomheten har avgiftspliktig omsetning. For forvaltningsbedriftene inngår reguleringsfondet som en del av mellomværende med statskassen.

2.2.2 Alternative løsninger

- Ingen endringer i dagens regelverk. Opplysninger om hva som kan inngå som mellomværende med statskassen fremgår av bestemmelsene og rundskriv R-101.
- Tydeliggjøre dagens regelverk ved å utarbeide en liste over hva som kan inngå i mellomværende med statskassen i rundskriv R-101.

2.2.3 Prinsipielle spørsmål

Vi mener det ikke er noen prinsipielle spørsmål knyttet til å presisere hva som kan rapporteres som mellomværende med statskassen.

2.2.4 Vurdering av alternative løsninger

2.2.4.1 Ingen endringer i dagens regelverk. Opplysninger om hva som kan inngå som mellomværende med statskassen fremgår av bestemmelsene og rundskriv R-101.

Vi ser ingen positive virkninger ved dette alternativet.

Negative virkninger knyttet til dette alternativet er at virksomhetene ikke har en samlet oversikt over hva som kan inngå som en del av mellomværende med statskassen. Regelverket vedrørende mellomværende med statskassen fremstår som tungt tilgjengelig og vanskelig å forstå. Dette medfører at statlige virksomheter gjør ulike vurderinger av om aktuelle beløp skal rapporteres som en del av mellomværende. En slik tilnærming kan medføre ulik praksis blant de statlige virksomhetene. Ulik praksis fører også til et dårligere grunnlag for sammenligning på tvers i statsforvaltningen.

2.2.4.2 Tydeliggjøre dagens regelverk ved å utarbeide en liste over hva som kan inngå i mellomværende med statskassen i rundskriv R-101

Positive virkninger knyttet til dette alternativet er at virksomhetene får en samlet oversikt og bedre informasjon om hva som kan inngå som en del av mellomværende med statskassen. Klarere retningslinjer for virksomhetene vil også gjøre det enklere for virksomhetene å etterleve økonomiregelverket. Dette gir et godt grunnlag for forenkling, standardisering og en mer lik praksis blant virksomhetene, noe som innebærer bedre grunnlag for sammenligning over tid og på tvers i statsforvaltningen. Regelverket oppleves som hensiktsmessig av virksomhetene. Det vil også bidra til bedre etterlevelse av regelverket.

En negativ virkning av alternativet er at enkelte virksomheter må bruke ekstra ressurser med å tilpasse seg de nye føringene i rundskriv R-101.

2.2.5 Anbefaling

DFØ anbefaler at det utarbeides en samlet oversikt over hva som kan inngå som mellomværende med statskassen i rundskriv R-101.

Det er i dag ingen samlet oversikt over hva som kan rapporteres som mellomværende med statskassen. Mottatte henvendelser og praksisen som er avdekket i forbindelse med kartleggingen av mellomværende viser at det er behov for en slik oversikt. Dette vil gjøre det enklere for virksomhetene å etterleve økonomiregelverket, sikre en mer lik praksis knyttet til hva som blir rapportert som en del av mellomværende med statskassen og gi bedre grunnlag for sammenligning over tid og på tvers i statsforvaltningen.

DFØ foreslår derfor å ta inn en oversikt over hva som kan inngå i mellomværende med statskassen i rundskriv R-101 punkt 5.1.1 under omtalen av kontogruppe 70, 71 og 72.

Oversikt over hva som kan inngå i mellomværende med statskassen:

- Fordring på ansatte (for eksempel reiseforskudd, lønnslån til ansatte og for mye utbetalt lønn)
- Forskuddstrekk, trygdetrekk/pensjonstrekk, fagforeningstrekk og andre trekk
- Avsatt pensjonspremie til SPK gjennom året
- Utgående og inngående merverdiavgift knyttet til avgiftspliktig omsetning
- Andre offentlige avgifter
- EU-midler som står på valutakonto (midlene og forpliktelsen knyttet til disse)
- Virksomheter som har koordinatorfunksjon i prosjekter som finansieres helt eller delvis av EU og som oppbevares i norske kroner (forpliktelsen)
- Midler som forvaltes på vegne av private og internasjonale organisasjoner (forpliktelsen)
- Mottatte forskuddsbetalinger knyttet til prosjekter og andre tidsbegrensede oppgaver fra aktører utenfor statsforvaltningen
- Kontanter
- Ikke identifiserte innbetalinger (kontoen bør gjøres opp så raskt som mulig)
- Avvik i regnskapet som må undersøkes nærmere (kontoen bør gjøres opp så raskt som mulig)
- Reguleringsfondet (gjelder forvaltningsbedrifter)

2.2.6 Forutsetninger for en vellykket gjennomføring

Etter vår vurdering er god informasjon til alle statlige regnskapspliktige en forutsetning for vellykket gjennomføring. De foreslåtte endringene vil bidra til at regelverket blir mer oversiktlig for brukerne. Det vil også bli enklere å kontrollere om regelverket er overholdt.

2.2.7 Behov for ytterligere arbeid

I bestemmelsene punkt 3.5.2 og 4.4.6 står det at ut- eller innbetalinger som ikke er ført på kapittel og post, eller hvor det er gjort postering på kapittel og post uten tilhørende ut- og innbetaling, skal inngå i den saldo som rapporteres som mellomværende med statskassen. Dette kan av virksomhetene leses som om de har stor anledning til å rapportere transaksjoner som en del av mellomværende med statskassen. Vi tolker det slik at disse punktene mer er ment som en teknisk forklaring ved feil og avvik i regnskapet og ikke gir virksomhetene utvidet adgang til rapportering mot mellomværende med statskassen. Det kan derfor være behov for å se nærmere på om det bør gjøres endringer i teksten i bestemmelsene knyttet til mellomværende med statskassen.

2.3 Andre tiltak knyttet til mellomværende med statskassen

2.3.1 Oversikt over unntak fra bevilgningsreglementet som berører mellomværende med statskassen

DFØ er i gang med å utarbeide en oversikt over kjente unntak fra bevilgningsreglementet som berører mellomværende med statskassen. Vi er foreløpig kjent med at blant annet SDØE, Statens kartverk og Statens vegvesen har slike unntak. DFØ vil jobbe videre med å få på plass en slik liste over kjente unntak fra bevilgningsreglementet som berører mellomværende med statskassen.

2.4 Budsjettering og rapportering av pensjonspremie for bruttobudsjetterte statlige virksomheter

Fram til og med 31. desember 2016 var hovedprinsippet for ordinære statlige forvaltningsorganer (bruttobudsjetterte virksomheter) at de ikke betaler pensjonspremie til Statens pensjonskasse (SPK). Fra 1. januar 2017 ble dette hovedprinsippet endret. Bruttobudsjetterte virksomheter skal fra 2017 budsjettere og regnskapsføre arbeidsgiverandel av pensjonspremien i sine budsjetter og regnskaper. Medlemsandelen på to prosent skal også budsjetteres og regnskapsføres av virksomheten. Virksomhetene skal beregne og regnskapsføre arbeidsgiveravgift av pensjonspremien (arbeidsgiverandelen) og av bruttolønn (før trekk av medlemsandelen). Dette avløser dagens ordning med nettolønn i staten. De nye reglene for budsjettering og regnskapsføring av pensjonsutgifter gjelder for alle bruttobudsjetterte forvaltningsorganer som ikke betalte arbeidsgivers andel av pensjonspremien til SPK i 2016 (med enkelte unntak, jf. vedlegg til rundskriv R-118). Virksomheter som er berørt av den nye ordningen, er i statsbudsjett for 2017 kompensert for økte utgifter til pensjonspremie. Dette dekker *arbeidsgiverandel* på tolv prosent av lønnsgrunnlaget og *medlemsandel* på to prosent av lønnsgrunnlaget. Virksomhetene er også kompensert for økte utgifter til *arbeidsgiveravgift* som følge av pensjonspremien.

Virksomheten skal bokføre og rapportere arbeidsgiverandelen på tolv prosent og medlemsandelen på to prosent i samme måned som lønn er utbetalt til arbeidstaker. Virksomheten skal samme måned

også beregne og bokføre arbeidsgiveravgift av arbeidsgiverandelen. Virksomheten mottar seks fakturaer fra SPK i året (hver faktura gjelder to måneder).

Ved rapportering til statsregnskapet skal arbeidsgivers pensjonspremie til SPK, beregnet til tolv prosent av lønnsgrunnlaget, rapporteres månedlig som utgift på relevant kapittel, post og artskonto. Avsatt pensjonspremie til SPK i balansen (artskonto 281) rapporteres som mellomværende med statskassen. Artskonto 263 inneholder trukket medlemsandel på to prosent av lønnsgrunnlaget og rapporteres også som mellomværende med statskassen. Det samme gjelder eventuell avstemmingsdifferanse på artskonto 282.

Arbeidsgiveravgift knyttet til pensjonspremien rapporteres månedlig til statsregnskapet som utgift på relevant kapittel/post og artskonto 540 og som inntekt på kapittel 5700 Folketrygdens inntekter, post 72 Arbeidsgiveravgift og artskonto 1986.

Når virksomheten mottar faktura for 6. termin fra SPK, skal virksomheten gjøre en årsavstemming av totalt beregnet pensjonspremie mot totalt fakturert pensjonspremie fra SPK. Saldo på artskonto 282 nullstilles og bokføres mot artskonto 542 Pensjonspremie til SPK. Beregnet arbeidsgiveravgift av arbeidsgiverandelen (artskonto 540 og 1986) skal også korrigeres ved bokføring av avstemmingsdifferanser ved årets slutt.

2.4.1 Hva er problemet, og hva vil vi oppnå?

Bruttobudsjetterte virksomheter som betalte pensjonspremie til SPK i 2016 er ikke omfattet av den nye ordningen. Forskjellen mellom ny og gammel ordning er at virksomheter som betalte pensjonspremie til SPK før 2017 ikke kan rapportere arbeidsgivers andel av påløpt pensjonspremie som mellomværende med statskassen. I henhold til rundskriv R-118 Budsjettering og regnskapsføring av pensjonspremie for statlige virksomheter fra 2017, vedlegg 1, gjelder dette 17 virksomheter:

- Arbeids- og velferdsetaten
- Barne-, ungdoms- og familiedirektoratet
- Finanstilsynet
- Forsvarsbygg
- Garantiinstituttet for eksportkreditt
- Husbanken
- Justervesenet
- Norsk Akkreditering
- Patentstyret
- Sjøfartsdirektoratet
- Regelrådet
- Statens kartverk
- Statens legemiddelverk
- Statens lånekasse for utdanning
- Statens pensjonskasse
- Statsbygg
- Trygderetten

Etter DFØs vurdering er det ikke hensiktsmessig å opprettholde to forskjellige rapporteringsregler for bruttobudsjetterte virksomheter som betaler pensjonspremie. To ordninger gjør regelverket unødige omfattende og komplisert.

Flere av de virksomhetene som betalte pensjonspremie til SPK før 2017 oppfatter det som enklere å bokføre og rapportere etter den nye ordningen. Disse virksomhetene ønsker å følge de nye reglene. Det er vanskelig å forklare og begrunne hvorfor den nye og forenklede ordningen for bokføring og rapportering ikke skal gjelde for disse virksomhetene.

I DFØs rapport Kartlegging av mellomværende med statskassen fremgår det at 7¹ av de 17 virksomhetene allerede utgiftsfører avsetningen for arbeidsgivers andel av pensjonskostnadene for november og desember med motpost i mellomværende med statskassen. I tillegg følger Regelrådet samme praksis etter at de ble kunde av DFØ i 2016. Etter vår vurdering er dette ikke i henhold til gjeldende regelverk.

2.4.2 Alternative løsninger

- Ingen endringer i dagens regelverk
- Alle bruttobudsjetterte virksomheter som betaler pensjonspremie til SPK skal rapportere pensjonsutgifter til statsregnskapet etter metoden i Finansdepartementets rundskriv R-118

2.4.3 Vurdering av alternative løsninger

2.4.3.1 Ingen endringer i dagens regelverk

Ingen endring vil innebære at det vil være to ulike ordninger for å rapportere betalt pensjonspremie til statsregnskapet.

Vi ser ingen positive effekter ved denne løsningen utover at det ikke er nødvendig å gjøre endringer i dagens regelverk.

Det er negativt at det må opprettholdes to forskjellige rapporteringsordninger for samme type transaksjon, med unntak av at prosentsatsen for arbeidsgivers andel av pensjonspremien er forskjellig. Det medfører ekstraarbeid for blant annet DFØ som regnskapsfører.

Et flertall av de virksomhetene som betalte pensjonspremie til SPK før 2017 oppfatter det som enklere å bokføre og rapportere etter den nye ordningen. Disse virksomhetene ønsker å følge de nye reglene. Det er vanskelig å forklare og begrunne hvorfor den nye og forenklede ordningen for bokføring og rapportering ikke skal gjelde for disse virksomhetene.

Syv virksomheter som ikke er omfattet av den nye ordningen utgiftsfører avsetningen for arbeidsgivers andel av pensjonskostnadene for november og desember med motpost i mellomværende med statskassen pr. 31. desember. I tillegg følger Regelrådet samme praksis etter at de ble kunde av DFØ i 2016. Etter vår vurdering er dette ikke i henhold til gjeldende regelverk. Disse virksomhetene må endre praksis hvis dagens regelverk opprettholdes.

¹ Barne-, ungdoms- og familiedirektoratet, Finanstilsynet, Garantiinstituttet for eksportkreditt, Sjøfartsdirektoratet, Statens legemiddelverk, Statens lånekasse for utdanning og Trygderetten.

2.4.3.2 Alle bruttobudsjetterte virksomheter som betaler pensjonspremie til SPK skal rapportere pensjonsutgifter til statsregnskapet etter metoden i Finansdepartementets rundskriv R-118

Positive effekter ved denne løsningen er at alle bruttobudsjetterte virksomheter som betaler pensjonspremie til SPK kan bokføre og rapportere betalt pensjonspremie til statsregnskapet på samme måte. Spesielt for DFØ som leverandør av økonomitjenester vil dette være en forenkling ved at de ikke trenger å vedlikeholde to ordninger for rapportering av pensjonsutgifter. Flertallet av de virksomhetene som ikke er omfattet av den nye ordningen vil oppfatte en slik endring av regelverket som en forenkling. Beregnede pensjonsutgifter fra lønssystemet kan rapporteres til statsregnskapet uten omposteringer.

Negative effekter ved denne endringen er at den vil ha budsjettmessige konsekvenser for de 9² virksomhetene som ikke er omfattet av ordningen og rapporterer til statsregnskapet i henhold til gjeldende regelverk. De vil få en ekstra utgift tilsvarende arbeidsgivers andel av pensjonsutgiftene for 6. termin (november og desember) i overgangsåret. Det vil bli budsjettneuttralt hvis SPK endrer sine faktureringsrutiner overfor disse virksomhetene slik at 6. termin faktureres og forfaller i inneværende år, på samme måte som i den nye ordningen.

DFØ antar at de 8³ virksomhetene som i dag rapporterer arbeidsgivers andel av pensjonsutgiftene som utgift med motpost i mellomværende med statskassen per 31. desember i utgangspunktet ikke vil ha behov for ekstra bevilgning i overgangsåret.

2.4.4 Anbefaling

DFØ anbefaler at regelverket endres slik at alle bruttobudsjetterte virksomheter som betaler pensjonspremie til SPK skal budsjettere, rapportere og betale pensjonspremie til SPK etter metoden i Finansdepartementets rundskriv R-118 Budsjettering og regnskapsføring av pensjonspremie for statlige virksomheter fra 2017. Endringen bør tre i kraft så snart som mulig, helst fra 1. januar 2018.

Etter DFØs vurdering er de positive effektene ved en slik endring betydelig større enn de negative effektene.

DFØ er kjent med at de 17 virksomhetene som per i dag ikke omfattes av den nye ordningen har en mer individuell fastsettelse av pensjonspremien, dvs. at arbeidsgivers andel varierer og kan være både høyere og lavere enn 12 prosent. Etter vår vurdering er det ikke noe problem å rapportere pensjonspremien til statsregnskapet etter metoden i R-118 selv om premiesatsen for arbeidsgivers andel varierer fra virksomhet til virksomhet.

2.4.5 Forutsetninger for en vellykket gjennomføring

Etter vår vurdering er god informasjon til alle statlige virksomheter en forutsetning for vellykket gjennomføring. Det er også en forutsetning for vellykket gjennomføring at DFØ og Finansdepartementet har en god dialog med SPK.

² Arbeids- og velferdsetaten, Forsvarsbygg, Husbanken, Justervesenet, Norsk Akkreditering, Patentstyret, Statens kartverk, Statens pensjonskasse og Statsbygg.

³ Barne-, ungdoms- og familiedirektoratet, Finanstilsynet, Garantiinstituttet for eksportkreditt, Regelrådet, Sjøfartsdirektoratet, Statens legemiddelverk, Statens lånekasse for utdanning og Trygderetten.

3. Vurdere behov for definisjon av refusjoner ved deling av utgifter mellom statlige virksomheter

3.1 Hva er problemet, og hva vil vi oppnå?

Finansdepartementet ber i supplerende tildelingsbrev av 4. april 2017 DFØ vurdere om det er behov for en nærmere definisjon av hva som kan anses som refusjoner i forbindelse med deling av utgifter mellom statlige virksomheter, og eventuelt også foreslå retningslinjer for hvordan slike refusjoner skal håndteres i regnskapet.

Det framgår av det supplerende tildelingsbrevet at DFØ blant annet skal ta utgangspunkt i henvendelsen fra Riksrevisjonen av desember 2016 samt praksis med innhenting av fullmakt fra Stortinget for enkelte tilfeller av refusjoner (nettobudsjetteringsfullmakter). DFØs erfaringer fra regelverksforvaltning og henvendelser fra virksomheter vil også være et viktig grunnlag for arbeidet.

DFØ oppfatter at et eventuelt behov for å definere hva som anses som refusjoner i forbindelse med deling av utgifter mellom statlige virksomheter og regulering av hvordan slike skal håndteres i regnskapet vil skyldes uklarheter ved innholdet av bruttoprinsippet. Eller at bruttoprinsippet er forstått på en måte som ikke samsvarer godt med det som oppfattes å være økonomisk realitet, slik at det oppstår behov for unntak fra prinsippet.

Uklarheter rundt innholdet av bruttoprinsippet vil kunne medføre at samme type innbetaling behandles som inntekt i noen virksomheter og som utgiftsreduksjon i andre virksomheter. Dette medfører redusert sammenlignbarhet mellom virksomheter og et statsregnskap som ikke behandler like transaksjoner likt. En fjerning av en slik uklarhet vil derfor medføre økt sammenlignbarhet mellom virksomheter og et statsregnskap der like transaksjoner behandles likt.

En forståelse av bruttoprinsippet som innebærer at noe som i realiteten er utgiftsreduksjoner, skal behandles som inntekter, vil medføre kunstig høye inntekter og utgifter både i statsregnskapet og årsregnskapet til den enkelte virksomhet. Nettoeffekten i regnskapet blir null, men utgiftene vil inneholde ikke-reelle utgifter og inntektene ikke-reelle inntekter. En forståelse av bruttoprinsippet som ikke samsvarer godt med økonomisk realitet vil kunne medføre behov for å be om nettobudsjetteringsfullmakter fra Stortinget, i og med at bestemmelser om økonomistyring i staten punkt 3.4.1 innebærer krav om at årsregnskapet skal gi et dekkende bilde av virksomhetens disponible bevilgninger og av regnskapsførte utgifter, inntekter, eiendeler og gjeld. En forståelse av bruttoprinsippet som samsvarer bedre med økonomisk realitet, vil derfor redusere behovet for nettobudsjetteringsfullmakter, noe som igjen vil innebære redusert tidsbruk i virksomheter, departement og Storting.

I Riksrevisjonens brev til DFØ av 7. desember 2016 framgår det at Riksrevisjonen mottar en rekke spørsmål som omhandler forståelsen av kontantregnskapsprinsippene fra virksomhetene de reviderer. Det konkrete spørsmålet de tar opp i brevet er fra en bruttobudsjettert virksomhet som fører sitt regnskap etter kontantprinsippet. Spørsmålet er hvordan man skal tolke bruttoprinsippet ved refusjon av utgifter, for eksempel ved felles innkjøp der en etat er ansvarlig for innkjøpet og viderefakturerer de øvrige for deres andel. Er refusjon av utgifter (annet enn lønnsrefusjon) å anse som inntekt slik dette begrepet er brukt i bevilgningsreglementet? Det at Riksrevisjonen henvender seg til DFØ med dette spørsmålet, er slik vi ser det en tydelig indikasjon på at bruttoprinsippets innhold er uklart.

Omfanget av nettobudsjetteringsfullmakter i statsbudsjettet som vedrører adgang til å nettoføre innbetalinger som oppfattes som inntekter etter bevilgningsreglementet som utgiftsreduksjoner, kan være en indikasjon på at forståelsen av bruttoprinsippet ikke samsvarer godt med økonomisk realitet. Nettobudsjetteringsfullmaktene kan imidlertid også ha sammenheng med andre forhold. Statsbudsjettet for 2017 har romertallsvedtak knyttet til nettobudsjetteringsfullmakter for fire departement (Finansdepartementet, Justis- og beredskapsdepartementet, Arbeids- og sosialdepartementet og Kommunal- og moderniseringsdepartementet). Til sammen er det gitt syv fullmakter til å nettoføre som utgiftsreduksjon innbetalinger som ellers ville vært ført og rapportert som inntekter. Fem av disse er omtalt som refusjoner, jf. nærmere omtale under.

3.1.1 Hva er en refusjon?

Det finnes ikke noen definisjon av refusjoner i bevilgningsreglementet eller økonomiregelverket i staten (reglement for økonomistyring i staten og bestemmelser om økonomistyring i staten). Heller ikke reguleringen i privat sektor av hvordan regnskap skal utarbeides (regnskapsloven og regnskapsstandarder) inneholder noen slik definisjon.

Etter en alminnelig språklig forståelse synes en refusjon å være en tilbakebetaling av en utbetaling som er foretatt av en person eller virksomhet på vegne av en annen person eller virksomhet. Refusjon kan være aktuelt dersom en part har lagt ut for et beløp som vedrører en annen part fullt ut, eller dersom flere parter anskaffer noe sammen og en av partene i første runde foretar utbetalingen til selger for hele anskaffelsen, men skal ha penger tilbake fra de andre partene for deres andeler av anskaffelsen.

Ordet refusjon er heller ikke benyttet i bevilgningsreglementet, men det er benyttet tre steder i veilederen til bevilgningsreglementet (s. 65, 100 og 106). Veilederen er oppdatert i mars 2014, og inneholder derfor ikke oppdatert omtale av budsjett- og regnskapsmessig behandling av standardrefusjoner i tråd med de endringer som trådte i kraft fra og med 2015, se nærmere omtale av rundskriv under.

Ordet refusjon er heller ikke benyttet i reglement for økonomistyring i staten, men det er brukt en gang i bestemmelsene om økonomistyring i staten, nemlig i punkt 5.4.2.3. Denne bruken er ikke med på å kaste lys over problemstillingen vi ser på i dette notatet. Derimot er ordet brukt i enkelte rundskriv (R-101 *Statens kontoplan for statsbudsjettet og statsregnskapet*, R-102 *Standard kontoplan for statlige virksomheter*, R-103 *Arbeidsgiveravgift for statlige virksomheter* og R-8/2016 *Statsregnskapet for 2016 - Årsavslutning og frister for innrapportering*). Særlig er det R-101 som bruker ordet på en måte som er nyttig for dette notatet. Følgende framgår av R-101 punkt 4.3.1 *Postene 01-29 Statens egne driftsutgifter (avdeling 1)*:

«Ved innbetalinger til virksomheten i form av standardrefusjoner av arbeidsmarkedstiltak, foreldrepenger, sykepenger, merutgifter til lærlinger og tilretteleggingstilskudd, skal virksomheten rapportere disse til statsregnskapet som utgiftsreduksjoner (kreditposter) på virksomhetens utgiftskapittel og post for driftsutgifter.»

Følgende framgår av R-101 punkt 4.4.2 *Postene 30–49 Nybygg, anlegg med videre (avdeling 2)*:
«Postene 40–49

Postene er reservert inntekter for salg av fast eiendom og inntekter til statens bygge- og anleggsarbeider fra statlige særregnskap, kommuner og andre. Som eksempler kan nevnes tilskudd og refusjoner vedrørende byggearbeider ved statlige skoler, samt anleggsarbeider ved statens havneanlegg, flyplassanlegg og veganlegg.»

Ordet refusjon er ikke forklart i DFØs *Ord og begreper*.

Selv om ordet refusjon ikke benyttes, omtaler rundskriv R-116 *Nettoføringsordning for budsjettering og regnskapsføring av merverdiavgift i statsforvaltningen* punkt 4.3.1 deling av utgifter mellom statlige virksomheter samt det som omtales som forskuttering av en utbetaling på vegne av en annen virksomhet.

3.1.2 Hva er en utgift?

Det finnes ikke noen definisjon av utgifter i bevilgningsreglementet, økonomiregelverket i staten, rundskriv gitt med hjemmel i økonomiregelverket i staten eller i DFØs *Ord og begreper*. Innen bedriftsøkonomien beskrives ofte en utgift som en pådratt betalingsforpliktelse for en ytelse som er mottatt, mens utbetaling er oppgjør av betalingsforpliktelsen. Økonomiregelverket i staten krever for eksempel reskontroføring av inngående fakturaer med utgiftsføring på relevant utgiftskonto i kontospesifikasjonen, selv om en statlig virksomhet utarbeider årsregnskapet etter kontantprinsippet.

3.1.3 Hvilke utgifter deles mellom statlige virksomheter?

Sakene DFØ har hatt til behandling de siste årene, viser at deling av utgifter mellom statlige virksomheter skjer ved lønns- og reiseutgifter, konferanseutgifter, utgifter til porto og pakking, utgifter til bygging av veier, nettverk og IT-infrastruktur samt husleie og andre felles driftskostnader (som for eksempel elektrisitet og renhold).

I statsbudsjettet for 2017 er det som nevnt over gitt fem nettobudsjetteringsfullmakter som vedrører refusjoner. Tre av disse er gitt til Finansdepartementet, og vedrører refusjoner av fellesutgifter og lignende der Tolletaten og Skatteetaten framleier lokaler samt refusjoner fra andre offentlige institusjoner for investeringer Skatteetaten gjør i samarbeid med disse. De to andre vedrører Arbeids- og sosialdepartementet og Kommunal- og moderniseringsdepartementet, og gjelder refusjoner av kommunenes andel av utgifter til opprettelse og drift av Nav-kontorer og refusjoner av fellestjenester der Fylkesmannen samordner utgiftene.

3.1.4 Avgrensning

DFØs oppdrag etter det supplerende tildelingsbrevet omfatter ikke deling av utgifter mellom en statlig virksomhet og dennes ansatte eller mellom en statlig virksomhet og ikke-statlige virksomheter.

Notatet omhandler heller ikke merverdiavgift.

3.1.5 Forståelsen av bruttoprinsippet

Bruttoprinsippet framgår av bevilgningsreglementet § 3 fjerde ledd, og lyder:

«Utgifter og inntekter skal føres opp i budsjettet med brutto beløp, med det unntaket som følger av § 7 første ledd. Kongen kan likevel gi bestemmelser om nettobudsjettering i forbindelse med utskifting av utstyr.»

Unntakene i § 7 første ledd vedrører statens forvaltningsbedrifter og Statens direkte økonomiske engasjement i petroleumsvirksomheten, og innebærer at disse skal nettobudsjetteres. Ved kongelig resolusjon er adgangen til å gi bestemmelser om nettobudsjettering i forbindelse med utskiftning av utstyr delegert til Finansdepartementet. I rundskriv R-110 *Fullmakter i henhold til bevilgningsreglementet* punkt 2.2 gir Finansdepartementet departementene fullmakt til å samtykke i nettoføring ved utskiftning av utstyr på visse vilkår. Disse unntakene vil ikke bli omtalt nærmere i dette notatet.

Brutto prinsippet er nærmere beskrevet i veilederen til statlig budsjettarbeid punkt 2.2.2.5. Det framgår at i tillegg til unntakene fra bruttoprinsippet nevnt over, fastsetter Stortinget en del fullmakter til å nettobudsjettere i årlige romertallsvedtak gjennom vedtakelsen av statsbudsjettet. Det viktigste unntaket fra bruttoprinsippet i romertallsvedtak er gitt for forvaltningsorganer med særskilte fullmakter, også kalt nettobudsjetterte virksomheter. Inntekter og utgifter registreres brutto i virksomhetens kontospesifikasjon, men netto i statsregnskapet. Dette unntaket vil ikke bli nærmere omtalt i dette notatet. Romertallsvedtak i statsbudsjettet knyttet til nettobudsjetteringsfullmakter er omtalt over.

For å forstå hva bruttoprinsippet innebærer ved refusjoner ved deling av utgifter mellom statlige virksomheter, blir det av betydning å forstå hva en *inntekt* er.

Bevilgningsreglementet og veilederen til statlig budsjettarbeid inneholder ingen definisjon av hva en inntekt er. I bevilgningsreglementet § 4 fjerde ledd beskrives imidlertid hvordan inntektspostene skal inndeles etter art på fire avdelinger. Innholdet i disse avdelingene vil implisitt si noe om hva som vil være å betrakte som inntekter. Bevilgningsreglementet § 4 fjerde ledd krever bruk av følgende avdelinger:

1. Salg av varer og tjenester.
2. Inntekter i forbindelse med nybygg, anlegg mv.
3. Overføringer fra andre.
4. Tilbakebetalinger mv.

Det følger videre av bevilgningsreglementet § 4 femte ledd at Kongen kan gi nærmere bestemmelser om hvilke utgifter og inntekter som faller inn under de enkelte avdelinger. Denne fullmakten er delegert videre til Finansdepartementet, og Finansdepartementet har utgitt rundskriv R-101 *Statens kontoplan for statsbudsjettet og statsregnskapet* som blant annet utdyper hvilke inntekter som vil inngå i de fire avdelingene.

Til tross for den tilsynelatende likheten mellom overskriften til avdeling 4 og den naturlige språklige forståelsen av en refusjon, kan det slås fast at avdeling 4 ikke vil inneholde de refusjoner vi ser nærmere på i dette notatet. Avdeling 2 inneholder imidlertid omtale av at refusjoner er inntekter (refusjoner ved byggearbeider), men vedrører ikke refusjoner mellom statlige virksomheter.

Når det gjelder spørsmålet om hva en inntekt er, framgår følgende av veilederen til statlig budsjettarbeid punkt 2.2.2.5 siste avsnitt:

«I enkelte tilfeller kan det oppstå spørsmål om en utbetaling egentlig bør betraktes som en inntektsreduksjon og dermed utgiftsføres på vedkommende inntektspost. Tilsvarende kan det spørres om en innbetaling må anses som en utgiftsreduksjon og således inntektsføres på vedkommende utgiftspost. Det skal ikke regnes som inntekt når et feilaktig utbetalt beløp betales tilbake fordi en for eksempel ikke har fått de avtalte varene eller pga. dobbeltfakturerings. Tilbakebetalingen skal posteres som fradrag på den utgiftsposten hvor det ble utbetalt for mye. Kan et feilaktig utbetalt

beløp ikke innbetales og posteres i samme år som feilen oppsto, skal tilbakebetalingen inntektsføres på kapittel 5309 Tilfeldige inntekter neste år. For bevilgninger med stikkordet «kan overføres» kan tilbakebetalingen føres til fradrag på vedkommende utgiftsbevilgning når den skjer i bevilgningsåret eller de to følgende år, altså i det tidsrom bevilgningen er overførbar. Tilbakebetaling av bagatellmessige beløp kan imidlertid føres til fradrag på vedkommende utgiftspost i det år beløpet blir tilbakebetalt uansett hvilket år tilbakebetalingen gjelder.»

Følgende framgikk av tidligere veiledning i statlig budsjettarbeid (1984, punkt 4 s. 65 og 66):

«I enkelte tilfeller kan det oppstå spørsmål om en utbetaling egentlig bør betraktes som en inntektsreduksjon og dermed utgiftsføres på vedkommende inntektspost. Tilsvarende kan det spørres om en innbetaling må anses som en utgiftsreduksjon og således inntektsføres på vedkommende utgiftspost. Slik nettoføring kan bare skje når bruttoføring av ut- og innbetalinger vil gi et fullstendig skjevt bilde av statens faktiske utgifter og inntekter i en bestemt termin. ... I noen tilfelle vil det gi et uriktig bilde av det reelle forhold dersom betaling fra en statsinstitusjon skal inntektsføres av en annen. Det gjelder i tilfelle hvor det ikke på noen måte kan sies å foreligge «salg» eller «leveranse av tjeneste» fra den ene til den andre. For eksempel går i noen tilfelle flere statsinstitusjoner sammen om leie og drift av lokaler eller felles kontorteknisk tjeneste, med fotokopiering, felles skrivestue o.l. I slike tilfelle kan man enten fordele bruttoutgiftene slik at hver institusjon tar sin netto andel, eller overlate til den største bruker å dekke samtlige utgifter. Den sistnevnte løsning vil være den enkleste. Men dersom det dreier seg om betydelige beløp også for de mindre brukere bør en søke å fordele utgiftene. Ellers vil deres regnskap gi et misvisende bilde av hva virksomheten koster. Slike fordelinger er bare aktuelle unntaksvis i faste avtaleforhold, hvor alternativet er at man hver for seg ansetter personale, foretar innkjøp fra leverandør eller inngår leiekontrakt med huseier.»

Bestemmelsene om økonomistyring i staten krever at en virksomhet skal utarbeide årsregnskap og at dette årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med fire grunnleggende regnskapsprinsipper, jf. punkt 3.4.2. Disse grunnleggende prinsippene for årsregnskapet er de samme som de grunnleggende prinsippene for statsbudsjettet som framgår av bevilgningsreglementet § 3, herunder bruttoprinsippet. Dersom det er gitt definisjoner eller beskrivelser i økonomibestemmelsene, rundskriv som utdyper økonomibestemmelsen eller annet veiledningsmaterieell, kan dette derfor være av betydning for forståelsen av bruttoprinsippet i bevilgningsreglementet.

Det er ikke gitt noen definisjon av inntekter i økonomiregelverket, heller ikke i rundskriv til forvaltningen innen statlig økonomiforvaltning. Under stikkordet «Inntekt» i DFØs *Ord og begreper*, finnes denne beskrivelsen av inntekter:

«Eksempler på statlige inntekter:

- skatter
- avgifter og gebyrer
- salg av tjenester og varer
- salg av driftsmidler
- refusjoner
- erstatninger

Kontantprinsippet benyttes ved statens inntekter. Dette innebærer at inntekten rapporteres til statsregnskapet først på innbetalingstidspunktet. Krav som ikke er betalt, skal således ikke rapporteres til inntekt i statsregnskapet...»

SRS 9 *Transaksjonsbaserte inntekter* regulerer inntektsføring av blant annet salgs- og leieinntekter for statlige virksomheter som avlegger et periodisert regnskap etter de norske statlige regnskapsstandardene. I denne standardens punkt 4 defineres inntekt som økonomiske fordeler som virksomheten mottar vedrørende egen drift, samme definisjon gjelder også i SRS 10 *Inntekt fra bevilgninger*. Transaksjonsbasert inntekt defineres i samme punkt som inntekter som er et resultat av transaksjoner der kontroll og risiko for en vare eller leveranse er overført fra selger til kjøper (inntekt med direkte krav til motytelse).

IPSAS 9 *Revenue from exchange transactions* regulerer inntektsføring av salgs- og leieinntekter for statlige virksomheter som avlegger et periodisert regnskap etter de internasjonale statlige regnskapsstandardene. Selv om denne ikke kan brukes direkte av norske statlige virksomheter, kan det være relevant å se hen til denne standarden for å få kastet lys over hva en inntekt er i statlig sammenheng. I standardens punkt 11 gis denne definisjonen av inntekt:

«Revenue is the gross inflow of economic benefits or service potential during the reporting period when those inflows result in an increase in net assets/equity, other than increases relating to contributions from owners.»

I tillegg gis denne utdypningen i standardens punkt 12:

12. Revenue includes only the gross inflows of economic benefits or service potential received and receivable by the entity on its own account. Amounts collected as agent of the government or another government organization or on behalf of other third parties, for example the collection of telephone and electricity payments by the post office on behalf of entities providing such services, are not economic benefits or service potential which flow to the entity and do not result in increases in assets or decreases in liabilities. Therefore, they are excluded from revenue. Similarly, in a custodial or agency relationship, the gross inflows of economic benefits or service potential include amounts collected on behalf of the principal and which do not result in increases in net assets/equity for the entity. The amounts collected on behalf of the principal are not revenue. Instead, revenue is the amount of any commission received or receivable for the collection or handling of the gross flows.»

Finansdepartementet forvalter bevilgningsreglementet mens DFØ forvalter bestemmelser om økonomistyring i staten. DFØ har likevel en rolle i å svare på spørsmål om bevilgningsreglementet når DFØ mottar henvendelser som også er knyttet til krav i økonomiregelverket. De siste årene har DFØ behandlet ca. 10 henvendelser fra statlige virksomheter som vedrører muligheten for å nettoføre som utgiftsreduksjoner innbetalinger fra statlige virksomheter som er refusjoner, og disse er hvert år redegjort for i de årlige rapportene om DFØs forvaltning av økonomiregelverket. DFØ har lagt en streng fortolkning av bruttoprinsippet til grunn, slik at virksomhetene har fått svar som har innebåret at refusjoner skal inntektsføres, at annen forståelse eventuelt må avklares med eget departement og at om eget departement er av samme oppfatning som DFØ, at det må bes om nettobudsjetteringsfullmakter. Dette har sammenheng med at DFØ har oppfattet at Finansdepartementet legger til grunn en restriktiv praksis for nettoføring av utgifter, med mindre det innhentes fullmakt fra Stortinget i form av romertallsvedtak om nettobudsjettering.

DFØs måte å svare på, kan illustreres ved svar på henvendelse fra Statens vegvesen om mulighet for nettoføring ved samarbeidsprosjekter. Statens vegvesen beskriver i sin henvendelse at de gjennomfører et samarbeidsprosjekt med Jernbaneverket knyttet til utbygging av ny E6 og jernbanetrase langs Mjøsa, og at gjennomføring i form av et samarbeidsprosjekt er vedtatt av Stortinget da det medfører at prosjektet totalt sett blir rimeligere. I en slik situasjon vil en kontrakt mot en entreprenør kunne omfatte både arbeid knyttet til vegtraseen og arbeid knyttet til

jernbanetraseen. En faktura som Statens vegvesen behandler vil også kunne omfatte arbeid knyttet til forhold som Jernbaneverket skal dekke. Om dette skriver Statens vegvesen:

«En utfordring i denne forbindelse er kravet til bruttoføring. Når Statens vegvesen mottar en faktura på brutto 40 mill., der 15 mill. skal dekkes av Jernbaneverket, belastes i utgangspunktet hele fakturaen post 1320.30 Riksveginvesteringer. I etterkant sender vi en betalingsanmodning til Jernbaneverket på 15 mill. med kopi av de underliggende fakturaer for at Jernbaneverket skal kunne få refundert mva knyttet til det de skal dekke. Slik vi oppfatter dagens regelverk, vil vi føre innbetalingen fra Jernbaneverket på vårt inntektskapittel, dvs. 4320. Dette medfører følgelig at post 1320.30 vil inneholde 15 mill. kr. som ikke er knyttet til investering på riksveg, men tiltak på jernbanenettet og tilsvarende vil kap. 4320 bli blåst opp.»

DFØ skriver i sitt svar blant annet:

«De omtalte innbetalinger til Statens vegvesen er ikke urimelig å betrakte som utgiftsreduksjoner ettersom det i praksis er refusjoner fra samarbeidspartene for utlegg. DFØs vurdering er at disse innbetalingene allikevel vil falle utenfor Finansdepartementets intensjon for unntakets anvendelsesområde. Vi forstår unntaket slik at innbetalinger kan betraktes som utgiftsreduksjoner – men bare i noen avgrensede tilfeller – og tilbakebetaling av feilutbetalinger ligger klart innenfor dette unntaket. I Finansdepartementets veileder i statlig budsjettarbeid er det ikke omtalt hvilke øvrige innbetalinger som er rimelige å betrakte som utgiftsreduksjoner eller gitt eksempler på hvilke typer innbetalinger som ligger utenfor unntakets anvendelsesområde. Finansdepartementet forvalter bevilgningsreglementet og er nærmest til å svare på eventuelle spørsmål fra andre departementer om nærmere avgrensning av unntaket...»

DFØ har ikke vurdert å foreslå å endre de grunnleggende prinsipper for budsjettering og regnskapsføring i statlige virksomheter, slik at det kan gis adgang til nettoføring for enkelte typer transaksjoner. Vi har orientert Finansdepartementet om at bruttoprinsippet fører til at noen virksomheter får sine utgifter og inntekter “blåst opp” på grunn av utlegg og innbetalinger i tilknytning til samarbeidsprosjekter. Dagens regelverk gir allikevel rom for løsninger på de utfordringene som er beskrevet i din henvendelse, herunder muligheter for at det eventuelt kan gis et unntak fra bruttoprinsippet (dersom det er nødvendig).»

3.1.6 Alternative løsninger

3.1.6.1 Bruk av belastningsfullmakter

Som beskrevet over, synes refusjoner etter en alminnelig språklig forståelse å være en tilbakebetaling av en utbetaling som er foretatt av en person eller virksomhet på vegne av en annen person eller virksomhet. Et alternativ til utbetalinger mellom statlige virksomheter er belastningsfullmakter. Belastningsfullmakter er omtalt i R-111 *Bruk av belastningsfullmakter og betalinger mellom statlige virksomheter*. Belastningsfullmakter kan gis til ordinære statlige forvaltningsorganer. Følgende framgår av rundskrivet punkt 3.3:

«Den virksomheten som har fått belastningsfullmakten skal bokføre utgiftene i sitt regnskap på aktuelle artskonti etter standard kontoplan, se rundskriv R-102. Virksomheten som har fått belastningsfullmakten skal rapportere til statsregnskapet de bokførte utgiftene på kapittel og post som er angitt i fullmakten, se bestemmelser om økonomistyring i staten pkt. 3.5.2. I rapporteringen til statsregnskapet skal det angis at det benyttes en belastningsfullmakt. Det vises til omtale i Finansdepartementets årlige rundskriv om rapportering til statsregnskapet.»

Benyttede belastningsfullmakter skal fremgå av virksomhetenes årsregnskap, jf. bestemmelsene pkt. 3.4.3.2 og rundskriv R-115. ...»

3.1.6.2 Definisjon av refusjon og retningslinjer for budsjett- og regnskapsmessig behandling

Det supplerende tildelingsbrevet ber DFØ vurdere om det er behov for en nærmere definisjon av hva som kan anses som refusjoner i forbindelse med deling av utgifter mellom statlige virksomheter. Gjennomgangen over viser at ordet refusjoner i svært liten grad benyttes i bevilgningsreglementet, veileder til statlig budsjettarbeid, økonomiregelverket i staten og i rundskriv som utdyper økonomiregelverket i staten. Etter DFØs vurdering er det ikke behov for noen egen definisjon av begrepet på nåværende tidspunkt.

DFØ vurderer det imidlertid slik at det er behov for retningslinjer for hvordan tilbakebetaling av en utbetaling som er foretatt av en statlig virksomhet på vegne av en annen skal håndteres. Dette har bakgrunn i den uklarhet som foreligger rundt innholdet i bruttoprinsippet og i at den strenge forståelsen av bruttoprinsippet som synes å ha vært lagt til grunn, ikke synes å gi regnskaper som på en god måte reflekterer økonomisk realitet.

3.1.7 Prinsipielle spørsmål

Det kan stilles spørsmål ved om en mindre streng forståelse av bruttoprinsippet som omtalt over, innebærer en uthuling av bruttoprinsippet. Vi mener det må svares benektende på et slikt spørsmål, da bruttoprinsippet etter sin ordlyd ikke innebærer at noe som reelt sett ikke er inntekter, skal regnskapsføres som inntekter. Det vises til gjennomgangen over av hva en inntekt er.

3.1.8 Vurdering av alternative løsninger

3.1.8.1 Bruk av belastningsfullmakter

DFØ oppfatter det slik at bruk av belastningsfullmakter kan være hensiktsmessig når en virksomhet overlater en oppgave til en annen virksomhet, og derfor stiller budsjettmidler til disposisjon for utførelse av oppgaven. Utførelsen av oppgaven vil innebære bruk av ressurser, enten interne ressurser, eksterne ressurser eller en kombinasjon av interne og eksterne ressurser. I en situasjon der en virksomhet kun foretar en utbetaling på vegne av en annen virksomhet og får refusjon for denne utbetalingen, oppfatter DFØ ikke bruk av belastningsfullmakter som hensiktsmessig, da det innebærer at ressursinnsatsen ikke reflekteres i årsregnskapet til den virksomheten som har utført oppgaven. I saken omtalt over der Statens vegvesen mottar fakturaer som også vedrører jernbaneinvesteringer, ville bruk av belastningsfullmakt medføre at regnskapsoppstillingene i årsregnskapet til Statens vegvesen viser for høye investeringer til vei, mens regnskapsoppstillingene i årsregnskapet til Jernbaneverket ikke vil vise foretatte investeringer til jernbane.

3.1.8.2 Retningslinjer for behandling av refusjoner

Bestemmelsene punkt 3.4.2 regulerer at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med fire grunnleggende prinsipper, herunder bruttoprinsippet. Dette er de samme fire grunnleggende prinsippene som framgår av bevilgningsreglementet § 3. En vesentlig del av årsregnskapet er oppstilling av bevilgningsrapportering, som er en sammenligning av budsjetterte utgifter og

inntekter mot faktiske rapporterte utgifter og inntekter. Det er klart at innholdet i bruttoprinsippet må forstås på samme måte i årsregnskapssammenheng som i budsjettssammenheng.

Mulige steder å gi retningslinjer for behandling av refusjoner er bevilgningsreglementet, veileder statlig budsjettarbeid, økonomiregelverket og rundskriv. I tillegg kan omtale tas inn i *Ord og begreper*.

Bevilgningsreglementet inneholder bestemmelser om statsbudsjettet og statsregnskapet på et overordnet nivå. Vi oppfatter det derfor ikke naturlig at rettledning knyttet til bruttoprinsippet innhold tas inn her.

Forståelsen av bruttoprinsippet må som nevnt over være den samme både etter bevilgningsreglementet og økonomiregelverket. Bevilgningsreglementet inneholder bestemmelser knyttet til statsbudsjettet og statsregnskapet, mens økonomiregelverket også inneholder bestemmelser knyttet til en statlig virksomhets årsregnskap. Økonomiregelverket inneholder ikke bestemmelser som utdyper de fire grunnleggende prinsippene for årsregnskap. Rundskriv 115 *Utarbeidelse og avleggelse av statlige virksomheters årsregnskap* inneholder heller ikke bestemmelser som utdyper de fire grunnleggende prinsippene for årsregnskap, ei heller annet veiledningsmaterieell fra DFØ som er utarbeidet i relasjon til årsregnskapet. Sett i lys av dette, ser vi det som hensiktsmessig at rettledning knyttet til bruttoprinsippet skal framgå av veilederen til statlig budsjettarbeid, som inneholder utdypninger av de fire grunnleggende prinsippene som gjelder for statsbudsjettet, statsregnskapet og årsregnskapet. Vi mener at slik rettledning vil kunne gi sammenlignbare årsregnskaper for statlige virksomheter som reflekterer økonomisk realitet innenfor de begrensninger de fire grunnleggende regnskapsprinsippene utgjør. Dessuten vil slik rettledning kunne forenkle budsjettarbeidet gjennom redusert behov for nettobudsjetteringsfullmakter og merinntektsfullmakter. Disse virkningene vil være varige. De som berøres av denne eventuelle nye rettledningen, vil være virksomheter som i dag følger bruttoprinsippet slik det har vært fortolket eller som har søkt om nettobudsjetteringsfullmakter samt de som har behandlet slike søknader. Vi anser det ikke usannsynlig at det i dag skjer nettoføring i strid med den gjeldende tolkningen av bruttoprinsippet, uten at det er innhentet nettobudsjetteringsfullmakter. Særlig for virksomheter uten inntektskapitler kan det være grunn til å tro at dette forekommer. Tiltaket innebærer omleggingskostnader for virksomheter som mottar refusjoner fra andre statlige virksomheter og som utarbeider budsjett- og regnskap i tråd med gjeldende forståelse av bruttoprinsippet.

3.1.9 Anbefaling

Det er Finansdepartementet som er ansvarlig for veileder statlig budsjettarbeid, og som derfor må ta stilling til både om veilederen skal utvides og hvordan en eventuell utvidelse skal lyde. Basert på den gjennomgang vi har foretatt, tillater vi oss å foreslå at en utvidelse av punkt 2.2.2.5 siste avsnitt kan lyde:

«I noen tilfeller vil det gi et uriktig bilde av det reelle forhold dersom betaling fra en statlig virksomhet inntektsføres av en annen. Det gjelder i tilfeller hvor det ikke på noen måte kan sies å foreligge «salg» eller «leveranse av tjeneste» fra den ene til den andre. Et eksempel på dette kan være at en virksomhet A mottar innbetaling fra en annen virksomhet B som er tilbakebetaling av en utbetaling A har gjort på vegne av B ved oppgjør av betalingsforpliktelse som alene vedrører B (utlegg) eller som vedrører både A og B (utgiftsdeling). I slike tilfeller skal virksomhetene føre innbetalingen som en utgiftsreduksjon.»

De to første setningene i forslaget til ordlyd er hentet fra veilederen til statlig budsjettarbeid fra 1984 sitert over.

3.1.10 Andre tiltak

Det anbefales at veilederen i statlig budsjettarbeid s. 65 og 100 oppdateres, slik at den inneholder korrekt omtale av behandling av standardrefusjoner av for eksempel sykepenger, jf. R-101 punkt 4.3.1 og 4.4.1.

DFØ vil oppdatere eksempel 5 og 6 i Veiledningsnotat om nettoføringsordning for budsjettering og regnskapsføring av merverdiavgift, slik at eksemplene viser kreditering av utgiftskonto.

3.1.11 Forutsetninger for en vellykket gjennomføring

Etter vår vurdering er god informasjon til alle statlige regnskapspliktige en forutsetning for vellykket gjennomføring. En eventuell endring i veileder statlig budsjettarbeid som foreslått over, bør informeres om både via Finansdepartementets og DFØs kanaler.

3.1.12 Behov for ytterligere arbeid

Gjennomgangen av sakene DFØ har hatt til behandling og romertallsvedtakene knyttet til nettobudsjettering av innbetalinger i statsbudsjettet 2017 viser at refusjon av utgifter ikke bare skjer mellom statlige virksomheter, men også mellom statlige virksomheter og andre parter, som for eksempel kommuner, næringsdrivende foretak og frivillige organisasjoner. Også i disse situasjonene vil det fra et regnskapsmessig synspunkt være ønskelig at de statlige virksomhetenes årsregnskaper kun viser virksomhetens egne utgifter, i stedet for at utgiftene blåses opp med andre parters utgifter og at inntektssiden blåses opp med innbetalinger som reelt sett ikke er inntekter. Det kan være behov for en nærmere vurdering av andre hensyn enn hensynet til et årsregnskap som gir et dekkende bilde før det eventuelt gis tilsvarende retningslinjer for denne situasjon som for situasjonen der statlige virksomheter deler en utgift, og det eventuelt utarbeides en definisjon av hva en refusjon er.