

Hva koster det?

Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten

Innstilling fra et utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 14. september 2001.
Avgitt til Finansdepartementet 27. januar 2003.

ISSN 0333-2306
ISBN 82-0583-0690-1

Sats/trykk: GCS allkopi, Oslo

Til Finansdepartementet

Utvalget for å vurdere føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet samt innføring av flerårig budsjettering ble oppnevnt med kongelig resolusjon 14. september 2001. Utvalget legger med dette fram sin innstilling. Innstillingen er enstemmig.

Oslo, 27. januar 2003

Marianne Andreassen
leder

Harald Brandsås

Anna Lena Rømo

Malin Soltvedt Nossun

Ingun Hagesveen Weltzien

Trond Fevolden

Knut Moum

Pål Ulla

Gunnar Hals

Espen Erlandsen
Torstein Sørbotten
Rune Aslaksen
Anniken Esrød Hoelsæter

Innhold

1	Bakgrunn, mandat, sammensetning og arbeid	7	5	Alternative prinsipper for statsbudsjett og statsregnskap	64
1.1	Bakgrunn	7	5.1	Innledning	64
1.2	Oppnevning og mandat	7	5.2	Periodiseringsprinsippet	65
1.3	Utvalgets sammensetning	8	5.3	Modifiseringer av periodiseringsprinsippet	73
1.4	Utvalgets arbeid	8	5.4	Alternativer til ettårsprinsippet	76
2	Sammendrag	10	6	Budsjetteringsprinsipper for statsregnskapet og statsbudsjettet i et internasjonalt perspektiv	78
2.1	Utvalgets tolkning av mandatet	10	6.1	Innledning	78
2.2	Føringsprinsipp for statsbudsjettet og statsregnskapet	10	6.2	Valgte føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet i OECD-land	80
2.3	Budsjettering i et flerårig perspektiv	11	6.3	Nærmere om valgte føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet i andre land	82
2.4	Disponeringen av utvalgets rapport ..	12	6.4	Flerårige budsjetter internasjonalt	92
2.5	Utvalgets tilrådning	12	6.5	Erfaringer og problemstillinger fra andre land	95
3	Formål for statsbudsjettet og statsregnskapet	17	6.6	Anbefalinger fra internasjonale organisasjoner	97
3.1	Innledning	17	7	Overgang til periodiseringsprinsippet i staten .	99
3.2	Statsbudsjettet som et finanspolitisk verktøy	18	7.1	Innledning	99
3.3	Effektiv bruk av statens midler	23	7.2	Periodiseringsprinsippet anvendt på statsregnskapet og statsbudsjettet	100
3.4	Statsbudsjettet som et administrativt system for fordeling av midler og mulighet for kontroll	26	7.3	Budsjettering og regnskapsføring på virksomhetsnivå	115
4	Beskrivelse av dagens system for budsjettering og regnskapsføring i staten	30	7.4	Nærmere om sammenhengen mellom innføring av periodiseringsprinsippet og finansierings- og styringsformer for statlige virksomheter	119
4.1	Innledning	30	7.5	Ulike tilnærminger til innføring av et periodiseringsprinsipp	127
4.2	Et historisk tilbakeblikk	30	7.6	Utfordringer knyttet til implementering av periodiseringsprinsippet	129
4.3	Regelverk for budsjettering, regnskapsføring og økonomistyring i staten	32	7.7	Kort om forholdet til reformer på andre områder	132
4.4	Kontantprinsippet	34			
4.5	Ettårsprinsippet	39			
4.6	Fullstendighets- og bruttoprinsippet .	41			
4.7	Mål- og resultatstyring	43			
4.8	Stortingets behandling av budsjettforslagene	44			
4.9	Statlig budsjettprosess og iverksettelse av budsjettet	46			
4.10	Organisering av statlig virksomhet ...	49			
4.11	Statlig realkapital	55			
4.12	Langsiktige sektorplaner	59			
4.13	Fylkes- og kommuneforvaltning	60			
4.14	Appendiks: Bevilgningsreglementet .	61			

7.8	Appendiks: Regnskap ført etter periodiseringsprinsippet: Det svenske statsregnskapet og regnskapet for en svensk statlig virksomhet	133	9.5	Modell 2: Overgang til periodiseringsprinsippet	164
8	Overgang til flerårig budsjettering	140	9.6	Modell 3: Flerårig vedtak som omfatter hele statsbudsjettet	165
8.1	Innledning	140	9.7	Modell 4: Synliggjøring av flerårige konsekvenser og økt forutsigbarhet .	166
8.2	Viktige aspekter ved flerårighet	140	10	Utvalgets tilråding	168
8.3	Forutsetninger for økt forutsigbarhet i budsjettpolitikken	143	10.1	Innledning	168
8.4	Ulike former for flerårighet	144	10.2	Innføring av periodiseringsprinsippet	168
8.5	Forholdet til dagens langtidsplaner ..	152	10.3	Innføring av flerårige budsjetter	178
8.6	Økt fleksibilitet mellom budsjettår ...	154	10.4	Effekter ved gjennomføring av både periodiseringsprinsippet og flerårige budsjetter	186
8.7	Om og i hvor stor grad budsjettframlegget skal binde opp senere budsjetter – forholdet til Grunnloven	156	10.5	Økonomiske, administrative og andre vesentlige konsekvenser	186
9	Krav og hovedmodeller for endringer i statens budsjett og regnskapssystemer	158	Referanser	188	
9.1	Innledning	158	Vedlegg		
9.2	Krav til gode budsjett- og regnskapsprinsipper i staten	158	1	Overgang til periodiseringsprinsippet i statens regnskap: sentrale utfordringer og konsekvenser	191
9.3	Hovedmodeller for statsbudsjettet og statsregnskapet	159	2	Grunnlovens begrensninger for innføring av flerårige budsjetter	214
9.4	Modell 1: Dagens system for budsjettering og regnskapsføring i staten	161			

Kapittel 1

Bakgrunn, mandat, sammensetning og arbeid

1.1 Bakgrunn

Dagens føringsprinsipp for budsjett og regnskap i staten baserer seg på kontantprinsippet, dvs. et system der inntekter og utgifter budsjetteres og regnskapsføres det året de innbetales og utbetales. Dette systemet skiller seg fra regnskapsprinsippene for private foretak, der inntekter og utgifter regnskapsføres det året inntektene opptjenes og utgiftene pådras. I slike bedriftsøkonomiske regnskap fordeles investeringer i realkapital i årlige kapitalkostnader (normalt i form av avskrivninger), mens statlige investeringer i dag i sin helhet belastes statsbudsjettet det året investeringene betales (dvs. normalt foretas). Statens årlige kostnader ved bruk av realkapital framkommer dermed ikke av statsbudsjettet eller statsregnskapet. For å kunne vurdere og følge opp effektiviteten i statlig forvaltning er det en forutsetning at det foreligger informasjon om forbruket av ressurser (dvs. kostnader). Dagens kontantprinsipp innebærer at budsjett og regnskap gir mangelfull informasjon for slik oppfølging.

Offentlig regnskapsføring var før andre verdenskrig basert på en målsetning om balanse i de offentlige finansene. Innføring av aktiv motkonjunkturpolitikk (som et resultat av nytt syn på statens rolle ut fra teoriene til den engelske økonomen John Maynard Keynes) fokuserte på statsbudsjettets rolle for å styre etterspørselen i økonomien der forholdet mellom innbetalinger og utbetalinger har stått sentralt. Bruken av kontantprinsippet (fram til i dag) har på denne bakgrunn bl.a. sin begrunnelse i etterkrigstidens motkonjunkturpolitikk.

I de senere årene er det fokusert sterkere på mål- og resultatstyring i offentlig forvaltning som en viktig dimensjon i tillegg til etterspørselsreguleringen. Det er ikke bare bruken av midler som er i fokus, men også at midlene anvendes effektivt i forhold til de mål som søkes oppnådd. Det er imidlertid vanskelig å måle og verdsette offentlig tjenesteproduksjon. På kostnadssiden er det ikke like store måleproblemer, men dette begrenses av kontantprinsippet.

I internasjonale organisasjoner som OECD og

IMF, og i flere av OECDs medlemsland, har det i noen år pågått en diskusjon og vurdering av prinsipper for budsjettering og regnskap i offentlig forvaltning. Pr. i dag har om lag halvparten av OECDs medlemsland enten i noen grad tatt i bruk bedriftsøkonomiske prinsipper eller planlegger å innføre dem.

De land som har gått over til bedriftsøkonomiske budsjetteringsprinsipper har vært opptatt av reformer i forvaltningen blant annet for å fremme ansvar for resultater ved bruk av offentlige midler. Det er da viktig å inkludere alle kostnadskomponentene, også kostnader ved bruk av realkapital, og periodisere disse kostnadene ved produksjon riktig.

Budsjettbehandlingen i Norge er i hovedsak ettårig, selv om langsiktige budsjettspørsmål drøftes i nasjonalbudsjettet, revidert nasjonalbudsjett og langtidsprogrammet. En del land har flerårige budsjetter, men med mindre grad av bindinger for de budsjettene som gjelder utover ett år. Behovet for å bedre kontrollen med utviklingen i budsjettet, og for å skape mer forutsigbare rammebetingelser for de virksomhetene som får sin økonomi fastlagt gjennom budsjettet, anføres ofte som et argument for at en i større grad bør se budsjettbehandlingen i et flerårig perspektiv.

Spørsmålet om langsiktig budsjettering ble behandlet av utvalget som evaluerte Stortingets budsjettreform av 1997. Utvalget anbefalte at spørsmålet om mer langsiktighet i budsjettbehandlingen burde utredes nærmere. OECD har ved flere anledninger, blant annet ved landhøringen av Norge fra februar 2001, pekt på at en lengre tidshorisont i den norske budsjettprosessen ville være fordelaktig.

1.2 Oppnevning og mandat

Utvalget ble oppnevnt ved kongelig resolusjon av 14. september 2001. Utvalget ble gitt følgende mandat:

«Mandat for utvalg som skal vurdere budsjetteringsprinsipper for og prinsipper for flerårig budsjettering av statsbudsjettet:

Utvalget skal vurdere:

- Prinsippene for budsjettering og regnskapsføring av statsbudsjettet/-regnskapet, herunder forholdet mellom kontantprinsippet og budsjett- og regnskapsføring etter bedriftsøkonomiske prinsipper
- Budsjettering i et flerårig perspektiv.

Utvalget skal belyse fordeler og ulemper ved alternative budsjetteringsprinsipper ut fra de formål som et statsbudsjett har:

- Et administrativt system for å fordele budsjettmidler og gi et grunnlag for kontroll av at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene.
- Et finanspolitisk verktøy som skal bidra til en forsvarlig makroøkonomisk utvikling.
- Bidra til effektiv bruk av statens midler.

Utvalget skal skissere muligheter for og eventuelle fordeler med budsjettering over flere år og hvordan og i hvilken grad slike budsjetter eventuelt bør gjøres bindende. Sentrale spørsmål som må vurderes vil blant annet være:

- Forholdet til grunnlovens § 75 pkt. a som fastsetter at vedtak om skatter og avgifter bare gjelder for ett år av gangen.
- Antall år som skal inngå i et evt. langtidsbudsjett.
- Om langtidsbudsjettene skal være detaljerte, eller om de skal presenteres på et mer overordnet nivå.
- Hvordan og når slike budsjett skal presenteres for Stortinget, og hva Stortinget bør inviteres til å fatte vedtak om.
- I hvilken grad et langtidsbudsjett skal binde opp framlegget av senere års budsjetter, og hvilke muligheter regjeringen og Stortinget skal ha til å foreslå/gjøre endringer i budsjettet i løpet av budsjettåret.
- Muligheten for å integrere dagens langsiktige sektorplaner i den årlige budsjettprosessen i form av flerårig budsjettering.

Utvalget skal avgi sin innstilling til Finansministeren innen 1.12.2002.»

Utvalget fikk senere, etter søknad, utsettelse med avlevering til 27. januar 2003.

1.3 Utvalgets sammensetning

Utvalget har hatt følgende sammensetning:

Konserndirektør Marianne Andreassen (leder), Oslo

Fagdirektør Harald Brandsås, Hole
Komitesekretær Gunnar Hals, Oslo
Seksjonssjef Anna Lena Rømo, Oslo

Departementsråd Trond Fevolden, Bærum
Underdirektør Ingun Hagesveen Weltzien, Oslo
Seniorrådgiver Malin Soltvedt Nossun, Oslo
Avdelingsdirektør Knut Moum, Oslo
Avdelingsdirektør Pål Ulla, Rælingen (p.t. ambassaderåd ved ambassaden i Washington)
Avdelingsdirektør Erna Lea, Riksrevisjonen, har vært observatør i utvalget.

Utvalgets sekretariat har bestått av førstekon-sulent Anniken Esrød Hoelsæter og rådgiver Espen Erlandsen, begge Finansdepartementet. I oktober 2002 ble sekretariatet utvidet med underdirektør Rune Aslaksen (til desember 2002) og seniorrådgiver Torstein Sørbotten, begge Finansdepartementet. Doktorgradsstipendiat og samfunnsøkonom Erlend Kvaal har vært konsulent for utvalget i forbindelse med utarbeidelse av kapittel 7.

1.4 Utvalgets arbeid

Utvalget har avholdt i alt 19 møter. I tillegg har utvalget vært på studiereise til Stockholm, 29.-30. november 2001. Under studiereisen til Stockholm hadde utvalget møter med Finansdepartementet, Utbildningsdepartementet, Riksdagen (sekretariatet i finanskomiteen) og Ekonomistyringsverket. Deler av utvalget og sekretariatet var videre på studiereise til Nederland, 16. august 2002, hvor det ble avholdt møte med det nederlandske finansdepartementet.

På flere av utvalgets møter har det vært holdt innlegg fra eksterne representanter:

- «Flerårig statsbudsjett i lys av den nye handlingsregelen i finanspolitikken om å bruke forventet realavkastning av Petroleumsfondet», av forskningsdirektør Ådne Cappelen, Statistisk sentralbyrå, 25. oktober 2001.
- «Økonomistyring i staten. Formål og incentiver i dagens system», av professor Inger Johanne Pettersen, Høgskolen i Bodø, 25. oktober 2001.
- «Grunnleggende regnskapsprinsipper», av statsautorisert revisor Kristin Hagland, Ernst&Young, 25. oktober 2001.
- «Overgang til regnskapsprinsippet i staten», av avdelingsdirektør Arnt Kamperud, Finansdepartementet, 25. oktober 2001.
- «Sentrale regnskapsfaglige problemstillinger ved overgang til regnskapsprinsippet i staten», av professor Frode Mellemvik, Høgskolen i Bodø, 2. november 2001.
- «Langsiktig budsjettering», av ekspedisjonssjef Henning Gorholt, Kultur- og kirkedepartementet, 7. desember 2001.

- «Accrual accounting in OECD member countries», av Prinsipal Administrator Jon Blondal, OECD/PUMA, 31. januar 2002.
 - «Organisering og styring av statlig virksomhet», av Tormod Hermansen, 8. februar 2002.
 - «Effektivitet i offentlig sektor», av professor Rune Sørensen, Handelshøyskolen BI, 8. februar 2002.
 - Høring av virksomhetsledere fra Luftfartsverket, Statens vegvesen, Rikstrygdeverket, Statens lånekasse for utdanning og Rikshospitalet, 1. mars 2002.
 - «Om innføring av periodiseringsprinsippet i Storbritannia», av Noel Hepworth, Institute of Public Finance, 15. april 2002.
 - «Omstilling til klart eieransvar og mer effektiv ressursutnytting i offentlig virksomhet – hvordan kan bedriftsøkonomiske prinsipper bidra?», av siviløkonom og cand.jur. Tore Tønne, 8. mai 2002.
 - «Utfordringer ved innføring av regnskapsprinsippet i offentlig virksomhet – med bl.a. erfaringer fra helsesektoren», av statsautorisert revisor Tom Henry Olsen, PwC, 8. mai 2002.
 - Møte med statsautorisert revisor Tom Henry Olsen, PwC, om erfaringer med innføring av regnskapsloven i helseforetakene, 22. august 2002.
 - Møte med «Innovasjons- og moderniseringsgruppen» i Arbeids- og administrasjonsdepartementet, 13. september 2002. Innlegg ved gruppens leder, utviklingsdirektør Thorbjørn Overholdt.
 - «Sykehusreformen: Hvordan endringer i regnskapssystem har påvirket bevilgning og finansiering. Prinsipielle problemstillinger knyttet til arbeidet med statsbudsjettet». Innledninger ved ekspedisjonssjef Morten Baltzersen, Finansdepartementet, ekspedisjonssjef Vidar Oma Steine, Helsedepartementet og doktorgradsstipendiat Erlend Kvaal, 25. oktober 2002.
- Utvalget har fått utført to utredninger:
- «Overgang til periodiseringsprinsippet i statens regnskap: Sentrale utfordringer og konsekvenser», av professor Frode Mellemvik og førsteamanuensis Anatoli Bourmistrov, Høgskolen i Bodø (gjengitt som vedlegg 1 til denne utredningen).
 - «Grunnlovens begrensninger for innføring av flerårige budsjetter», av Lovavdelingen i Justis- og politidepartementet (gjengitt som vedlegg 2 til denne utredningen).

Kapittel 2

Sammendrag

2.1 Utvalgets tolkning av mandatet

Utvalgets mandat er todelt. For det første skal utvalget vurdere føringsprinsippet for budsjettering og regnskapsføring av statsbudsjettet og statsregnskapet. For det andre skal utvalget vurdere budsjettering i et flerårig perspektiv. Det er presisert at utvalget skal belyse fordeler og ulemper med alternative budsjetteringsprinsipper ut fra de formål som statsbudsjettet har. I mandatet er det listet opp tre formål for statsbudsjettet:

- Et administrativt system for å fordele budsjettmidler og gi et grunnlag for kontroll av at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene.
- Et finanspolitisk verktøy som skal bidra til en forsvarlig makroøkonomisk utvikling.
- Bidra til effektiv bruk av statens midler.

Statsbudsjettet vil i tillegg til disse tre formålene ha andre viktige funksjoner, blant annet knyttet til fordelingspolitiske spørsmål. Utvalget har begrenset drøftingen til de tre formålene som er nevnt i mandatet, men vil likevel peke på at når statsbudsjettet skal gi et godt grunnlag for Stortinget til å foreta politiske prioriteringer, vil også hensynet til fordelingspolitiske prioriteringer stå sentralt.

Mandatet nevner ikke noe eksplisitt formål for statsregnskapet. Understrekingen av at statsbudsjettet skal gi grunnlag for å kontrollere at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene, henspiller likevel på regnskapets funksjon. God kontroll med bruk av midlene, er en nødvendig forutsetning for at budsjettet blant annet skal bidra til å oppfylle formålet om effektiv bruk av statens midler. Utvalget har derfor lagt til grunn at formålene for statsbudsjettet og statsregnskapet må ses i sammenheng.

Når det gjelder spørsmålet om flerårighet, er utvalget i mandatet bedt om å skissere muligheter for, og eventuelle fordeler med budsjettering over flere år, og hvordan og i hvilken grad slike budsjetter eventuelt bør gjøres bindende.

Utvalgets mandat presiserer ikke hvilke formål flerårige budsjetter skal vurderes ut fra, utover at det må legges til grunn at de generelle overordnede formålene må forutsettes ivarettatt. Utvalget

oppfatter at behovet for flerårighet først og fremst er knyttet til behovet for forutsigbarhet i budsjettpolitikken. Slik forutsigbarhet må ha til hensikt å bedre de politiske beslutningsprosessene og beslutningene hos statlige virksomheter, og aktører som mottar bevilgninger.

Utvalget har valgt å legge en relativt bred innfallsvinkel til grunn for analysen, der fordeler og ulemper ved alternative budsjetteringsprinsipper vurderes både i forhold til de overordnede formålene og i forhold til avledede og mer operative krav til et budsjett-/regnskapssystem.

Utvalget oppfatter at det først og fremst er de avledede kravene, og ikke de overordnede formålene i seg selv, som gir føringer for valg av budsjetteringsprinsipp.

Utvalget mener at de to hovedproblemstillingene i mandatet kan vurderes uavhengig av hverandre, og gjennomføring av endringer på begge områder gir ikke noen vesentlige effekter utover det som følger av virkninger på hvert av områdene.

2.2 Føringsprinsipp for statsbudsjettet og statsregnskapet

Dagens føringsprinsipp for budsjett og regnskap i staten baserer seg på kontantprinsippet, dvs. et system der statens inntekter og utgifter budsjetteres og regnskapsføres det året de innbetales og utbetales. Dette systemet skiller seg fra føringsprinsippet for private foretak der inntekter og utgifter regnskapsføres det året inntektene opptjenes, og utgiftene pådras. I slike bedriftsøkonomiske regnskap fordeles investeringer i realkapital i årlige kapitalkostnader (normalt i form av avskrivninger). Dette er en forskjell fra dagens behandling av statlige investeringer, som i sin helhet belastes statsbudsjettet det året investeringene betales (dvs. normalt foretas). Statens årlige kostnader ved bruk av realkapital framkommer dermed ikke av statsbudsjettet eller statsregnskapet. For å kunne vurdere, og følge opp, effektiviteten i statlig forvaltning, er det en forutsetning at det foreligger informasjon om forbruket av ressurser (dvs. kost-

nader). Dagens kontantprinsipp innebærer at budsjett og regnskap gir mangelfull informasjon for slik oppfølging.

Et alternativt føringsprinsipp for budsjett og regnskap, som utvalget drøfter, er periodiseringsprinsippet¹ (engelsk: *accrual accounting*). Et periodiseringsprinsipp innebærer at det er *kostnader* og *opptjente inntekter* som registreres. Regnskapet vil derfor vise forbruket av ressurser (arbeidskraft, kapital mv.) i det enkelte år, uavhengig av når betaling skjer. Periodiseringsprinsippet medfører også en systematisk oppstilling av eiendeler og forpliktelser (gjeld) gjennom balansen.

Utvalgets drøfting av periodiseringsprinsippet tar utgangspunkt i bestemmelsene i regnskapsloven. I henhold til regnskapsloven skal alle regnskapspliktige foretak utarbeide et årsregnskap, som skal inneholde følgende elementer:

- resultatregnskap,
- balanse,
- kontantstrømoppstilling,
- noteopplysninger.

Til grunn for regnskapsføring av inntekter og utgifter ligger grunnleggende regnskapsprinsipper og vurderingsreglene i regnskapsloven, og god regnskapsskikk.

Gjennom de siste ti årene har det vært en utvikling internasjonalt i retning av å forlate kontantprinsippet som føringsprinsipp i staten, og innføre periodiseringsprinsippet. Ifølge en oversikt utarbeidet av OECD (2002a), har om lag halvparten av OECD-landene innført periodiseringsprinsippet for statsregnskapet (i en eller annen form). Av disse er det imidlertid bare tre land, Australia, New Zealand og Storbritannia, som også har innført periodiseringsprinsippet for statsbudsjettet. En rekke av de land som i dag fører statsbudsjettet etter kontantprinsippet har imidlertid som målsetting å innføre periodiseringsprinsippet også på budsjettbasis, med unntak av USA (se kapittel 6).

I den siste landrapporten om Norge anbefaler OECD (2002b) at det innføres et periodiseringsprinsipp i staten.

I land som har innført periodiseringsprinsippet er dette ofte gjennomført i kombinasjon med andre reformer innenfor statlig forvaltning, bl.a. økt fristilling, delegering og desentralisering, økt konkurranseutsetting i kombinasjon med økt resultatansvar for virksomhetene og økt mål- og resultatstyring.

Utvalget har tolket sitt mandat dit hen at det ikke skal vurdere alternative styrings- og finansieringsformer eller organisasjons- og tilknytningsformer for statlige virksomheter. På bakgrunn av at det kan være flere berøringspunkter mellom dette og valg av føringsprinsipp, er det likevel gitt enkelte vurderinger av mulige sammenhenger mellom styrings- og organisasjonsformer og bruk av periodiseringsprinsippet. Utvalget har imidlertid ikke gitt tilrådinger på dette området, men har vært opptatt av at valg av føringsprinsipp skal kunne ivareta ulike styrings- og finansieringsformer, herunder tilknytningsformer for statlige virksomheter.

2.3 Budsjettering i et flerårig perspektiv

Budsjettbehandlingen i Norge er i hovedsak ettårig, selv om langsiktige budsjettspørsmål drøftes i nasjonalbudsjettet, revidert nasjonalbudsjett og langtidsprogrammet. En del land har flerårige budsjetter, men med mindre grad av bindinger for de budsjettene som gjelder utover ett år. Behovet for å bedre kontrollen med utviklingen i budsjettet og for å skape mer forutsigbare rammebetingelser for de virksomhetene som får sine økonomiske rammer fastlagt gjennom statsbudsjettet, anføres ofte som et argument for at en i større grad bør se budsjettbehandlingen i et flerårig perspektiv.

Ett år som tidsperspektiv og som beslutningsgrunnlag synes å være godt innarbeidet både innenfor offentlig og privat virksomhet, men både offentlige og private virksomheter har grader av flerårighet i sin planleggings- og virksomhetshorisont. Imidlertid er det forhold som kan tilsi mer langsiktighet i den politiske styringen og kontrollen knyttet til det framtidige handlingsrommet i budsjettet, enn hva som er tilfelle i dag. Reelt sett er store deler av statsbudsjettet i dag bundet opp for flere år framover, noe som kan tilsi at det bør være bedre samsvar mellom den reelle bindingen og de formelle beslutningene. Dagens ettårige statsbudsjett kan innebære at det vedtas reformer med betydelige langsiktige økonomiske konsekvenser, uten at disse tas hensyn til i tilstrekkelig grad. Budsjettvedtak som implementeres sent i budsjettåret, kan ses på som en illustrasjon på dette. Ettårige statsbudsjett kan også føre til vedtak om kostbare reformer der utgiftene spres over flere år, samtidig som en vet at dette kan reverseres underveis når andre problemstillinger kommer i fokus. På den måten kan en oppnå en kortsiktig politisk gevinst.

¹ Periodiseringsprinsippet omtales også som regnskapsprinsippet, dvs. regnskapsføring basert på regnskapslovens bestemmelser.

Internasjonale utviklingstrekk viser at flerårig budsjettering har fått økt utbredelse. Eksempelvis har Sverige innført politisk bindende flerårsbudsjetter, mens Nederland har etablert utgiftstak for en 4-årig periode, som kan betraktes som en form for flerårig binding. Innføringen av flerårige budsjetter i andre land har dels hatt sammenheng med statsfinansielle problemer og behovet for å rette opp dette, jf. Sverige på begynnelsen av 1990-tallet.

I flere andre land, deriblant Storbritannia, Tyskland og Danmark, presenteres ikke-bindende informasjon i budsjettforslaget, som viser prognoser over utviklingen i statens utgifter og inntekter utover det aktuelle budsjettåret.

I den siste landrapporten om Norge anbefaler OECD (2002b) at statsbudsjettet har et flerårig perspektiv.

2.4 Disponeringen av utvalgets rapport

Utvalgets rapport er disponert på følgende måte:

- Beskrivelser (kapitlene 3 til 6).
- Vurderinger (kapitlene 7 til 9).
- Tilrådninger (kapittel 10).

I den beskrivende delen drøftes de overordnede formålene for statsbudsjettet og statsregnskapet (kapittel 3). Videre beskrives dagens budsjetterings- og regnskapssystem i staten (kapittel 4). Deretter drøftes alternative budsjetteringsprinsipper med fokus på regnskapsføring i privat sektor (periodiseringsprinsippet) og flerårig budsjettering (kapittel 5). I siste del i den beskrivende delen, drøftes valgte førings- og budsjetteringsprinsipper for statsbudsjett og statsregnskap i et internasjonalt perspektiv (kapittel 6).

I den vurderende delen drøftes periodiseringsprinsippet anvendt på statsregnskapet og statsbudsjettet, og for statlige virksomheter (kapittel 7). Videre drøftes ulike tilnærminger til flerårig budsjettering (kapittel 8). Deretter drøftes ulike hovedmodeller for valg av førings- og budsjetteringsprinsipper i staten i forhold til de overordnede formålene, og krav som kan avledes fra disse (kapittel 9).

Kapittel 10 inneholder utvalgets tilrådninger og vurderinger.

2.5 Utvalgets tilrådning

2.5.1 Valg av førings- og budsjetteringsprinsipp for statsbudsjettet og statsregnskapet

Utvalget vil peke på følgende forhold knyttet til budsjettering og regnskapsføring som oppfattes som vesentlige, og som vil kunne ivaretas på en bedre måte ved innføring av periodiseringsprinsippet enn det som kontantprinsippet gir mulighet for:

- Periodiseringsprinsippet gir betydelig merinformasjon i forhold til kontantprinsippet, samtidig som det ivaretar den informasjon som framkommer ved bruk av kontantprinsippet, først og fremst informasjon om kontantstrømmer. I et regnskap ført etter periodiseringsprinsippet vil kontantstrømoppstillingen gi en oversikt over kontante inn- og utbetalinger og endringer i likviditet. Denne oppstillingen vil vise hvordan staten er finansiert, herunder statens lånebehov og bruk av statens likvider.
- Ved bruk av kontantprinsippet framkommer ikke de årlige kostnadene ved statlig aktivitet. Dette gjelder særlig kostnader knyttet til bruk av realkapital (bygninger, maskiner, utstyr mv.) og pensjonsforpliktelser for statsansatte. Periodiseringsprinsippet synliggjør kostnader ved bruk av realkapital på linje med andre driftskostnader innenfor budsjett- og regnskapsperioden.
- Dagens kapitalregnskap gir ikke en fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser. I et regnskap ført etter periodiseringsprinsippet vil balanseoppstillingen gi en systematisk og mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser. Spesielt vil den gi en komplett oversikt over beholdningen av realkapital, i tillegg til beholdningen av finanskapital.
- Regnskap ført etter kontantprinsippet gir ikke grunnlag for å vurdere produksjonsresultater i forhold til kostnader, og det gir ikke mulighet til å sammenlikne kostnader på tvers av virksomheter. Systemet gir dermed verken det politiske eller det administrative nivået et fullgodt grunnlag for å vurdere desentralisering, delegering eller konkurranseutsetting av statlige oppgaver. Dette innebærer en fare for at slike reformer gjennomføres ut fra et for svakt informasjonsgrunnlag. Et regnskap ført etter periodiseringsprinsippet vil vise kostnader, som kan vurderes i forhold til faktisk aktivitet i den grad en kan tallfeste denne. Dette vil gi bedre mulighet til å fokusere på effektivitet enn det

dagens system gir rom for. Periodiseringsprinsippet legger derfor til rette for at staten kan få mer velferd ut av de tilgjengelige ressurser.

Valg av føringsprinsipp for statsbudsjettet og statsregnskap dreier seg om valg av styringsinformasjon. Utvalget tilrår at periodiseringsprinsippet innføres for statsbudsjettet og statsregnskapet, herunder for statlige virksomheter. Utvalget har ikke vurdert om Stortingets bevilgningsvedtak bør endres, og viser til at dette ikke er en nødvendig forutsetning for en endring av føringsprinsipp. Bevilgningsforslagene i statsbudsjettet kan dermed fortsatt knyttes til kontantstrømmer. Ved videreføring av dagens bevilgningsvedtak vil dette i praksis innebære at statsregnskapet, herunder statlige virksomheters regnskaper, følger periodiseringsprinsippet og at statsbudsjettet i tillegg til kontantbevilgningene også skal inneholde periodisert informasjon etter samme prinsipper som regnskapet.

Utvalgets konklusjon bygger først og fremst på at periodiseringsprinsippet på en bedre måte enn dagens kontantprinsipp gir mulighet for å oppfylle målet om at statens budsjett og regnskap skal bidra til en effektiv bruk av midler, uten at det isolert sett svekker muligheten for å bruke statsbudsjettet som et finanspolitisk verktøy i den makroøkonomiske styringen.

Ved innføring av periodiseringsprinsippet i Norge kan det være hensiktsmessig å ta utgangspunkt i regelverket for privat sektor når en skal utforme normer og retningslinjer for regnskapsføring i staten. Denne tilnærmingen er valgt av flere andre land som har gått over til periodiseringsprinsippet. Som følge av at staten på mange områder skiller seg fra privat sektor, vil det imidlertid være behov for å foreta tilpasninger når en skal oversette regnskapsreglene i privat sektor til anvendelse i staten. Slike tilpasninger kan bl.a. vurderes i lys av internasjonale erfaringer og tilrådinger fra internasjonale organisasjoner, som IMF, OECD og IFAC. På tilsvarende måte som i privat sektor vil det uansett være behov for at regnskapsføringen tilpasses den enkelte aktivitet eller virksomhets egenart. Det bør videre stilles krav til en oppstillingsplan som sikrer en hensiktsmessig konsolidering av regnskapet som er tilpasset statens særskilte krav og behov.

Innføring av periodiseringsprinsippet for statsbudsjettet kan gjennomføres uten at Stortingets budsjettvedtak endres, fordi den informasjonen som dagens bevilgningsvedtak er basert på også er inkludert i det nye systemet, jf. at et periodisert budsjett også skal inneholde en kontantstrømmopp-

stilling. Bevilgningsforslagene i statsbudsjettet kan dermed fortsatt knyttes til kontantstrømmer. Bevilgningsforslagene i statsbudsjettet (Gul bok) suppleres med oppstillinger av statens inntekter og utgifter basert på periodiseringsprinsippet mv. Denne merinformasjonen vil være nyttig ved forberedelse og vurdering av vedtaksforslagene i Gul Bok, ved at budsjettvedtakene i Stortinget i større grad kan bygge på kostnadsinformasjon.

Innføring av periodiseringsprinsippet vil være nært knyttet til spørsmålet om endring av styringsfokus fra utbetalinger til kostnader. Utvalgets konklusjon kan imidlertid ses uavhengig av endringer i styrings- og finansieringsformer for statlige virksomheter. Dagens styrings- og finansieringsmodeller kan videreføres basert på den informasjonen som ligger i regnskap og budsjett ført etter periodiseringsprinsippet. En overgang til periodiseringsprinsippet i statlige virksomheter åpner imidlertid nye muligheter også for andre modeller.

Mer ytterliggående kan det tenkes framtidige endringer i budsjettvedtakene der en går over til å vedta kostnader og ikke bevilgninger (tilførsel av likvider). De tilhørende betalingsstrømmene vil da måtte avledes av vedtakene om kostnader (gitt visse forutsetninger), slik at virksomhetene tilføres likviditet som er tilstrekkelig til å nå det vedtatte kostnadsnivået. Avhengig av hvilke frihetsgrader virksomhetene har til selv å bestemme over balanseposter (beslutninger om investeringer, låneopptak mv.), vil likviditetstilførselen kunne anslås på bakgrunn av kostnadsvedtaket. Slike endringer vil ha betydning for statsbudsjettets vedtaksfunksjon og for det reelle innholdet i Stortingets budsjettvedtak og styringsform. Utvalget foreslår ingen slike endringer. Basert på erfaringene med periodiseringsprinsippet, og eventuelle utviklingstrekk og politiske ønsker i retning av andre styringsreformer som gir økte frihetsgrader til virksomheten, vil utviklingen på lengre sikt eventuelt kunne trekke i en slik retning.

Periodiseringsprinsippet gir informasjon om kostnader ved bruk av realkapital i statlige virksomheter. Denne informasjonen bidrar til å synliggjøre ressursforbruket, og åpner som nevnt for at budsjettvedtakene i Stortinget i større grad kan baseres på kostnadsinformasjon. Innføring av periodiseringsprinsippet gir imidlertid ikke i seg selv virksomhetene økt mulighet til å tilpasse bruken av realkapital. Hvilke fullmakter virksomhetene har til å fatte egne beslutninger som forplikter staten, kan og bør vurderes atskilt fra spørsmålet om føringsprinsipp. Styringsreformer som gir virksomhetene stor frihet til å tilpasse bruken av realkapital bør imidlertid ikke gjennomføres uten et

fullgodt regnskapsmessig grunnlag i periodiseringsprinsippet.

Utvalget legger til grunn at statsbudsjettet og statsregnskapet bør være basert på samme prinsipp, og slik at regnskapet som et minimum må vise resultatet for de størrelser det er fattet budsjettvedtak om (dvs. minst samme oppstillinger i regnskapet som i budsjettvedtakene). Dersom regnskap og budsjett føres etter ulike prinsipper, vil det svekke muligheten for å sammenlikne regnskap med budsjett, og vil dermed bidra til å svekke transparens og pålitelighet knyttet til statlige budsjett- og regnskapsdokumenter.

Utvalget vil videre understreke at overgang til et periodiseringsprinsipp ikke i seg selv skal påvirke utviklingen i ressursbruken eller det samlede faktiske utgiftsnivået over tid. Omfang og sammensetning av statlig virksomhet er et politisk spørsmål, herunder grad av detaljering og frihetsgrader for ulike virksomheter og for ulike nivåer innenfor statlig forvaltning. Den nye styringsinformasjonen som periodiseringsprinsippet gir, kan imidlertid gi grunnlag for å endre den innbyrdes fordelingen av ressurser på ulike aktiviteter, formål og utgiftstyper, fordi man får et bedre grunnlag for en vurdering av ressursinnsatsen på ulike områder.

I flere land har overgang til periodiseringsprinsippet innenfor offentlig sektor vært ledd i reformer av styringssystemene. I en del av disse landene er dette begrunnet med svake offentlig finanser og behov for å effektivisere offentlig sektor. Den norske stat har for tiden store løpende overskudd i sine budsjetter, og det finansielle presset for å øke effektiviteten i offentlig sektor er derfor ikke like sterkt i Norge som i andre land. Fordelene ved en mer effektiv bruk av ressurser er imidlertid like store, og det er muligheten for å høste slike gevinster som kan begrunne en overgang til periodiseringsprinsippet. Utnyttelse av den merinformasjonen som periodiseringsprinsippet representerer vil i seg selv (uten omfattende styringsreformer) kunne gi et økt fokus på effektivitet. Utvalget viser blant annet til at periodiseringsprinsippet vil gi et grunnlag for sammenligning av kostnader (bench-marking) mellom offentlige virksomheter og mellom virksomheter i offentlig og privat sektor (der det er mulig å foreta slike sammenlikninger).

Utvalget legger til grunn at selve overgangsfasen ved innføring av periodiseringsprinsippet vil medføre kostnader. De viktigste faktorene som bidrar til dette er kostnader knyttet til etablering av åpningsbalanser for staten og virksomhetene, opplæring og utvikling, tilpasning av regnskapssystemer og etablering av normer og retningslinjer for

regnskapsføring og budsjettering. På mer varig basis finnes det både faktorer som bidrar til økte kostnader og forhold som trekker i retning av å redusere kostnader. Forhold som trekker i retning av økte kostnader er blant annet behovet for bedre og mer omfattende regnskapskompetanse i staten og blant brukerne av statsbudsjettet og statsregnskapet. På den annen side vil innføring av periodiseringsprinsippet redusere behovet for å spesialtilpasse standard programvare og regnskapssystemer til kontantprinsippet, samtidig som en i større grad kan utnytte at periodiseringsprinsippet er det prinsippet som legges til grunn i utdanningssystemet. Modifikasjonene av kontantprinsippet på virksomhetsnivået innenfor dagens system kan gi opphav til mer kompleksitet, jf. at de virksomheter som i dag bruker et periodiseringsprinsipp for den interne styringen i stor grad foretar egne tilpasninger og fortolkninger. Innføring av enhetlige prinsipper og standarder kan redusere omfanget av tilpasninger og fortolkninger. Disse forholdene kan trekke i retning av reduserte kostnader på sikt. Utvalget mener på denne bakgrunn at det er mer usikkert i hvilken grad kostnadene knyttet til statlig budsjett- og regnskapsavleggelse vil endres på varig basis.

2.5.2 Budsjettering i et flerårig perspektiv

Utvalget har foretatt en gjennomgang av de krav som bør stilles til et godt budsjetteringssystem. De ulike kravene har varierende relevans i forhold til en vurdering av flerårighet. Utvalget har i sin vurdering av flerårige budsjetter lagt særlig vekt på følgende hensyn:

- Stortingets behov for styring og kontroll.
- Behovet for synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser av årlige budsjettvedtak og av den øvrige behandlingen i Stortinget.
- Behovet for forutsigbare rammer for statlige virksomheter.

Det er ingen motsetning mellom flerårighet og etablering av en langsiktig bærekraftig finanspolitikk, som nettopp stiller krav til utviklingen i budsjettbalansen over tid. Mulighetene for finanspolitisk styring på kort sikt kan imidlertid bli noe redusert, særlig ved flerårige budsjettvedtak. En begrunnelse for slik flerårighet må derfor bygge på behovet for mer langsiktig styring, samtidig som stabiliseringspolitiske hensyn ivaretas gjennom andre virkemidler. Etter utvalgets syn vil imidlertid ikke utvalgets forslag til innføring av flerårige budsjetter i noen vesentlig grad endre muligheten for makroøkonomisk styring gjennom finanspolitikken i

forhold til i dag, jf. det ansvaret som allerede er tillagt pengepolitikken og automatiske stabilisatorer.

Utvalget tilrår:

- At flerårige budsjettkonsekvenser synliggjøres gjennom flerårige, helhetlige budsjettframskrivinger på detaljert nivå.
- At det åpnes for å fatte flerårige budsjettsvedtak for enkelte, nærmere utvalgte prosjekter, virksomheter eller områder.

Dette betyr at gjeldende budsjettssystem med vedtakelse av et samlet statsbudsjett basert på ettårsprinsippet, foreslås utvidet med disse mekanismene. Tidshorisonten for budsjettframskrivingene foreslås å være inntil tre år utover påfølgende budsjettår.

Flerårige budsjetter basert på synliggjøring kan eventuelt suppleres med en ordning hvor Stortinget voterer over flerårige rammer/tak.

Utvalget mener at budsjettperioden/regnskapsperioden fortsatt bør være ett år, selv om det innføres slik flerårig budsjettering. Dette innebærer at det fortsatt må fattes bevilgningsvedtak hvert år. Utvalget mener at endring av budsjettperioden ved at bevilgninger for flere år kan disponeres fritt mellom årene, vil gi for sterk svekkelse både i styringen av bruken av statlige midler, men også i forhold til muligheten for å gjennomføre makroøkonomisk styring.

Utvalgets tilrådninger har ulik prioritet. Tilråningen om synliggjøring av flerårige konsekvenser gjennom budsjettframskrivinger gjelder uansett om det åpnes for å fatte bindende flerårige vedtak for enkeltaktiviteter eller ikke. Imidlertid vil utvalget ikke tilrå at bindende flerårige vedtak for enkeltaktiviteter innføres med mindre dette knyttes til helhetlig synliggjøring.

Vedtak om flerårige budsjettammer/tak vil på en langt sterkere måte enn synliggjøring sikre en enhetlig politisk behandling av langsiktighet både i regjeringen og på Stortinget, men vil på den annen side stille strenge krav til de politiske og praktiske forutsetningene som må være til stede for en troverdig gjennomføring av slike vedtak. Utvalget har på denne bakgrunn ikke fremmet forslag om et slikt system, men pekt på at dette er en mulighet.

Flerårig budsjettering vil bidra til å synliggjøre framtidige konsekvenser av vedtak i den kommende budsjettperioden, noe som vil være viktig i forhold til den politiske debatten om prioriteringer. Slike flerårige budsjetter vil kunne bidra til å rette fokus mot sammenhenger mellom kortsiktige tiltak og langsiktige konsekvenser, og vise prioriteringen i bruken av det framtidige budsjettpolitis-

ke handlingsrommet. Dersom flerårige budsjetter skal ha reell verdi i forhold til å sette fokus på sammenhenger mellom politiske prioriteringer av kortsiktige tiltak og langsiktige konsekvenser og handlingsrom, må framskrivingene omfatte alle forventede inntekter og utgifter. Utvalget mener at synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser av løpende vedtak kan gi bedre prioriteringer. En viktig forutsetning for dette er at det beregnes budsjettkonsekvenser av både tidligere vedtak og foreslåtte politiske planer. Dette vil gi synliggjøringen av budsjettkonsekvensene en nødvendig politisk dimensjon. Framleggelse av rene tekniske framskrivinger vil ikke være tilstrekkelig til å få til den vektleggingen av langsiktighet som synliggjøringen sikter mot.

Det framtidige handlingsrommet i budsjettpolitikken bindes opp gjennom vedtak og planer på et detaljert nivå. Utvalget mener at framskrivinger av flerårige konsekvenser må ha en forankring på detaljert nivå (kapittel/post), for at en skal kunne få fram faktiske prioriteringer og konsekvenser. Selve presentasjonen kan imidlertid være mer aggregert. Det forutsettes at de detaljerte framskrivingene, og forutsetningene for dem, må være tilgjengelige slik at partiene på Stortinget har en mulighet til å kunne sette opp sine budsjetter på tilsvarende måte.

Flerårige budsjettoppstillinger kan bidra til å gi statlige virksomheter bedre forutsetninger for egen planlegging ved at de hvert år vil få oppdaterte oppstillinger av budsjettmessige konsekvenser av foreslåtte og allerede fattede vedtak.

Utvalget understreker at forslaget om flerårige budsjettvedtak for enkelte prosjekter, virksomheter eller områder ikke bør gjennomføres uten at det knyttes til synliggjøring gjennom helhetlige budsjettframskrivinger. Flerårige budsjettvedtak for enkeltaktiviteter kan medføre at konsekvensene for resten av budsjettet vil bli større, for eksempel ved endringer i skatteanslag og andre rammevilkår. Hensikten med flerårige budsjettvedtak for enkeltaktiviteter er å bidra til effektiv gjennomføring av aktiviteter som strekker seg over flere år. Det er imidlertid en avgjørende forutsetning at bindinger for enkeltaktiviteter skjer under informasjon om konsekvenser for det totale handlingsrommet i budsjettet. Dette er ikke minst viktig for å ha kontroll med forholdet mellom formelle bindinger (for enkeltaktiviteter), reelle bindinger (for regelstyrte utgifter som for eksempel folketrygden) og frihetsgrader.

Formålet med flerårig budsjettering er generelt å oppnå større langsiktighet og forutsigbarhet. Dette innebærer ikke nødvendigvis at det ikke skal

foretas endringer, men at endringene i størst mulig grad skal være forutsigbare. Tvert i mot vil det for virksomheter som er i endringsprosesser kunne være større behov for forutsigbarhet enn for virksomheter som har et stabilt aktivitetsnivå. Begrunnelsen for bindende flerårige vedtak for enkeltområder springer ut av behovet for forutsigbarhet, for å kunne hente ut forutsatte effektivitetseffekter på produksjons- eller kostnadssiden. De underliggende forutsetningene for vedtakene kan konkretiseres gjennom former for langsiktige avtaler mellom departement og bevilgningsmottaker. Slike vedtak kan innebære endringer i rammevilkårene for hvert år innenfor avtaleperioden, dvs. ikke nødvendigvis uendrede bevilgninger. Hovedformålet vil være at endringene skal være forutsigbare.

De positive effektene av økt forutsigbarhet for enkeltvirksomheter må veies opp mot reduserte muligheter til å tilpasse budsjettet over tid til endrede forutsetninger og politiske prioriteringer, og mot mulighetene til å føre aktiv finanspolitikk. Dette tilsier at avtalene får et begrenset omfang som andel av det totale budsjettet. Utgangspunktet må være at det ved noen anledninger kan være enkelte aktiviteter som i særlig grad trenger «arbeidsro» for å sikre en hensiktsmessig og kostnadseffektiv gjennomføring. Slike aktiviteter vil være aktuelle kandidater til bindende flerårige budsjettvedtak.

Utvelgelsen av enkeltaktiviteter for flerårige budsjettering bør baseres på vurderinger av det enkelte prosjekt/aktivitet. Hvilke aktiviteter som bør komme inn under flerårige bindinger er et politisk spørsmål. Alternativt kunne en tenke seg at det ble etablert kriterier for at aktiviteter kunne komme inn under slike beslutninger. For å sikre kontroll med omfanget, vil dette kunne medføre hyppige endringer av kriteriene. Ut fra utvalgets vurdering om at omfanget av aktiviteter som bør komme inn under denne typen bindinger bør være begrenset, antas det at kontroll gjennom direkte politiske beslutninger vil være mest hensiktsmessig.

Utvalget vil likevel peke på at det er visse områder og virksomheter som peker seg ut som aktu-

elle for slike vedtak ut fra formålet om å oppnå effektivitetsgevinster. I kapittel 8 pekes det på omstillingsprosjekter og investeringsprosjekter som strekker seg over flere år. Følgende områder er etter utvalgets vurdering mulige kandidater for flerårige budsjettvedtak:

- investeringsprosjekter som strekker seg over flere år (bygg, anlegg)
- hele eller delelementer i dagens flerårige sektorplaner
- store omstillingsprosesser, virksomheter som legger om arbeidsprosessene for eksempel som følge av innføring av ny teknologi, omfattende spareprogrammer, beslutninger om å flytte virksomheter etc.

Uavhengig av reformer knyttet til innføring av flerårig budsjettering i tråd med tilrådingene ovenfor, er det mulig å foreta mindre grep innenfor dagens system som kan gi virksomhetene noe større fleksibilitet i bruken av midler. Eksempler på tiltak som kan gi økt fleksibilitet er økt adgang til å overføre ubrukte bevilgninger mellom budsjettår, mulighet for forskuttering av bevilgning og utvidet adgang til å overskride bevilgning for å foreta lønnsomme investeringer.

Ved å åpne for økt grad av fleksibilitet kan en bidra til å legge til rette for mer effektiv bruk av midler. Det er allerede innenfor dagens system flere ordninger av ovennevnte type som gir virksomhetene en viss fleksibilitet i sin tilpasning. Det er også nylig gjennomført endringer i disse ordningene med sikte på å øke graden av fleksibilitet. Utvalget har valgt å ikke foreslå endringer på dette området. Det må imidlertid ses på bakgrunn av utvalgets øvrige tilrådninger. Utvalget har, bl.a. på grunn av det omfattende mandatet og den begrensede tid som har stått til rådighet, valgt å fokusere på de mer overordnede spørsmål. Imidlertid mener utvalget at behovet for slike endringer bør vurderes parallelt med en evt. implementering av utvalgets tilrådninger. Et område som likevel kan peke seg ut for økt fleksibilitet er enkeltaktiviteter som underlegges bindende flerårige vedtak.

Kapittel 3

Formål for statsbudsjettet og statsregnskapet

3.1 Innledning

Statsbudsjettet eller Gul Bok (St.prp. nr. 1) inneholder forslag til vedtak om hvordan statens aktiviteter skal finansieres, og hvordan statens midler skal anvendes. Utformingen av statsbudsjettet må gi grunnlag for:

- At Stortinget kan treffe beslutninger om bruk av statens midler.
- At midlene kan fordeles i tråd med Stortingets beslutninger.
- Kontroll av at midlene er brukt i tråd med Stortingets beslutninger.
- At midlene brukes effektivt.
- At midlene brukes på en måte som bidrar til å stabilisere økonomien på kort, mellomlang og lang sikt.

Disse egenskapene ved budsjettutformingen ble framhevet av budsjettreformutvalget av 1996 som evaluerte reformer av Stortingets behandling av stats- og nasjonalbudsjettet, jf. Innst.S.nr. 243 (1996-1997). Utvalget la vekt på at budsjettbehandlingen i Stortinget skal bidra til:

- En langsiktig opprettholdbar budsjettpolitikk.
- Effektiv ressursbruk.
- Demokratisk behandling.
- Rasjonell budsjettprosess.

Overnevnte innebærer at statsbudsjettet skal ivareta flere ulike formål. Dette reflekteres også i utvalgets mandat, der de ulike formålene er summert opp i tre hovedhensyn som statsbudsjettet skal ivareta:

- Et administrativt system for å fordele budsjettmidler og gi et grunnlag for kontroll av at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene.
- Et finanspolitisk verktøy som skal bidra til en forsvarlig makroøkonomisk utvikling.
- Bidra til effektiv bruk av statens midler.

Utvalget skal i følge mandatet «...belyse fordeler og ulemper ved alternative budsjetteringsprinsipper ut fra de formål som et statsbudsjett har...». Utvalget drøfter i dette kapitlet de tre hovedformålene som er listet opp i mandatet, og gir en kort

vurdering av disse i forhold til budsjetteringsprinsippene, herunder valg av tidshorisont, jf. avsnittene 3.2.2, 3.3.4 og 3.4.4. I kapittel 9 foretar utvalget en samlet vurdering av disse formålene sammen med mer operative krav til et budsjett- og regnskapssystem.

Statsbudsjettet vil i tillegg til disse tre formålene ha andre viktige funksjoner, blant annet knyttet til fordelingspolitiske spørsmål. Utvalget vil begrense drøftingen til de tre formålene som er nevnt i mandatet, og mer operative krav som kan avledes fra disse, men vil likevel peke på at når statsbudsjettet skal gi et godt grunnlag for Stortinget til å foreta politiske prioriteringer, vil også fordelingshensyn stå sentralt.

Formålene for statsbudsjettet som er listet opp i mandatet er ikke nødvendigvis uavhengig av hverandre. Eksempelvis kan muligheten til å ivareta hensynet til effektiv ressursbruk være avhengig av ambisjonsnivået for den makroøkonomiske styringen. I slike tilfeller vil den relative vektleggingen av formålene kunne ha betydning for hvilke egenskaper som er viktig ved utformingen av budsjettssystemet.

Utvalget oppfatter at det første formålet som er listet opp (statsbudsjettet som administrativt system for fordeling av midler og grunnlag for kontroll) stiller i en noe annen kategori enn de to øvrige, idet dette formålet kan betraktes som et grunnleggende krav til et budsjettssystem. Budsjettet er et viktig redskap for Stortinget for å gjennomføre politiske prioriteringer, og for å kontrollere bruken av statens midler. Derfor må dette formålet ivaretas uavhengig av føringsprinsipp eller tidshorisont for budsjettet. I tillegg må systemet ivareta andre hensyn, hvorav mandatet fremhever to: Budsjettet skal bidra til en forsvarlig makroøkonomisk utvikling og til en effektiv bruk av statens midler. Utvalget har valgt å drøfte disse to hensynene før det går inn på det overordnede formålet.

Mandatet nevner ikke noe eksplisitt formål for statsregnskapet. Understrekingen av at statsbudsjettet skal gi grunnlag for å kontrollere at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene henspiller likevel på regnskapets funksjon. God kontroll med

bruk av midlene er en nødvendig forutsetning for at budsjettet blant annet skal bidra til å oppfylle formålet om effektiv bruk av statens midler. Utvalget legger derfor til grunn at formålene for statsbudsjettet og statsregnskapet må ses i sammenheng.

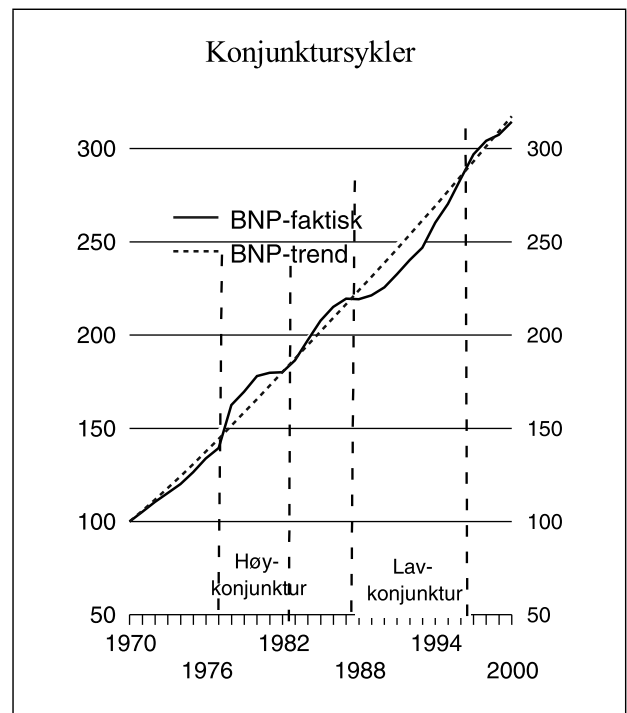
I avsnitt 3.2 drøftes statsbudsjettet som et finanspolitisk verktøy. Avsnitt 3.3 omtaler statsbudsjettets og statsregnskapets rolle i å bidra til en effektiv bruk av statens midler. I avsnitt 3.4 drøftes statsbudsjettets og statsregnskapets funksjon som et administrativt system for å fordele budsjettmidler og gi grunnlag for kontroll av bruken av midlene.

3.2 Statsbudsjettet som et finanspolitisk verktøy

Statsbudsjettets rolle som finanspolitisk verktøy har tradisjonelt blitt tillagt stor vekt. Med finanspolitisk verktøy menes at Stortinget gjennom å bestemme nivået på, og sammensetningen av statens utgifter og inntekter, bruker statsbudsjettet som et redskap for å påvirke aktiviteten i økonomien. Finanspolitikken omfatter således alle vedtak som tar sikte på å endre skatte- og avgiftsinntektene, overføringene til private og kommunene, statlig sysselsetting, statens kjøp av varer og tjenester og statlige investeringer.

I Norge er det gjennom de siste tiårene blitt lagt betydelig vekt på at myndighetene – innenfor et kort og mellomlangt perspektiv – bør påvirke den samlede etterspørselen og aktivitetsnivået i økonomien gjennom finanspolitiske tiltak (motkonjunkturpolitikk) for å sikre høy sysselsetting og lav arbeidsledighet.¹ Det er imidlertid også understreket at finanspolitikken må ses i sammenheng med andre viktige elementer i den økonomiske politikken; pengepolitikken, inntektspolitikken og strukturpolitikken, jf. St.meld.nr. 1 (2002-2003), s. 56.

Flere forhold bidrar i praksis til å begrense hva en kan oppnå gjennom en aktiv motkonjunkturpolitikk. For eksempel kan det være vanskelig å iverksette finanspolitiske tiltak til riktig tid og i riktig omfang. Anslagene for hvor økonomien befinner seg i konjunkturfasen vil være usikre. Dette kan isolert sett tale for at myndighetene i en viss grad bør dempe ambisjonsnivået om å finstyre



Figur 3.1 Konjunktursykler illustrert ved utviklingen i bruttonasjonalprodukt i perioden 1970-2000. 1970=100

Kilde: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet

økonomien og i større grad overlate konjunkturreguleringen til automatiske stabilisatorer, dvs. mekanismer som bidrar til å redusere effekten av sjokk på samlet etterspørsel og aktivitetsnivå i økonomien. I tillegg bør ambisjonene i og utformingen av finanspolitikken ses i forhold til hvordan en har valgt å bruke andre områder av den økonomiske politikken (særlig pengepolitikken) i aktivitetsstyringen.

3.2.1 Finanspolitikkenes betydning for makroøkonomisk stabilitet

3.2.1.1 Kostnader ved makroøkonomisk ustabilitet

Veksten i økonomien vil variere over tid. Ved at en normalt vil ha en vekst i økonomien vil aktivitetsnivået i økonomien bevege seg syklisk rundt et stigende normalnivå (trend), jf. figur 3.1. I en lavkonjunktur ligger aktivitetsnivået under trenden, mens det i en høykonjunktur ligger over. Både uventede forstyrrelser i økonomien (finanskrise, oljeprissjokk osv.) og inngrep fra myndighetene kan bidra til at aktivitetsnivået i økonomien avviker fra normalnivået.

Hensikten med å bruke statsbudsjettet som et finanspolitisk verktøy er å bidra til å stabilisere

¹ Jf. NOU 1992:26, s. 96-104, NOU 2000:21, s. 51-63 og St.meld. nr. 1 (2002-2003).

utviklingen i landets produksjon og sysselsetting. Erfaringer viser at sterke konjunktursvingninger med alternerende høy arbeidsledighet og høy kapasitetsutnyttelse har store samfunnsøkonomiske kostnader:²

- *Lavere disponibel realinntekt for landet.* Arbeidsledighet innebærer at en ikke utnytter potensialet for verdiskaping fullt ut – noe som innebærer sløsing med samfunnets ressurser. Arbeidskraften utgjør om lag 80 pst. av den samlede nasjonalformuen. Virkningen på verdiskapingen forsterkes ved at arbeidsledighet også bidrar til lav utnyttelse av realkapitalen.
- *Ujevn fordeling av produksjonstapet.* Husholdninger som rammes av arbeidsledighet taper inntekter på kort sikt og kan få redusert sitt framtidige inntekstpotensiale. Arbeidsledighet er dermed også et betydelig problem for fordelingen av velferd mellom de som har arbeid og de som er eller har vært arbeidsledige.
- *Økte utgifter og reduserte inntekter på statsbudsjettet* som følge av utgifter til arbeidsledighetstrygd og arbeidsmarkedstiltak samt tap av skatteinntekter.
- *Hysteres.* Både norske og spesielt europeiske erfaringer tyder på at perioder med høy arbeidsledighet kan få lange ettervirkninger, ved at ledigheten stabiliserer seg på et høyere nivå etter at en nedgangskonjunktur er over. I mange land har det vist seg vanskelig å få ledigheten ned dersom den først har blitt høy.
- *Feilinvesteringer i realkapital.* Kraftige konjunkturbevegelser bidrar til *feilinvesteringer i realkapital*. Eksempelvis økte de private investeringene i boliger og næringsbygg betydelig under oppgangen midt på 1980-tallet, noe som ga økt beholdning av boliger og næringsbygg og økt produksjonskapasitet i bygg- og anleggsnæringen. Det påfølgende fallet i etterspørselen førte dermed til stor overkapasitet, særlig for næringsbygg. Det tok mange år med prisnedgang og lave nyinvesteringer før markedet for næringsbygg igjen var i rimelig balanse.
- *Finansielle kriser.* Eksempelvis bidro den sterke nedgangen i prisene på boliger og næringseiendommer på slutten av 1980-tallet i stor grad til finansielle problemer som bygde seg opp i privat sektor. Dette ledet igjen fram til *bankkrisen* tidlig på 1990-tallet. Mange andre land har gjort tilsvarende erfaringer. Sterke svingninger

i eiendoms- og aksjemarkedene innebærer en betydelig risiko for alvorlig finanskriser.

- *Redusert troverdighet om den økonomiske politikken.* Realøkonomisk ustabilitet kan svekke penge- og finanspolitikkenes troverdighet, som igjen kan forsterke de makroøkonomiske problemene.

Store samfunnsøkonomiske kostnader ved en ustabil makroøkonomisk utvikling taler isolert sett for at en bør ha et høyt ambisjonsnivå for finanspolitikken.

Som nevnt innledningsvis, kan innrettingen av finanspolitikken anta to former:

- *Automatisk stabilisering*, dvs. at myndighetene utformer og «lener seg mot» mekanismer som bidrar til å redusere effekten av sjokk på samlet etterspørsel og aktivitetsnivå i økonomien uavhengig av eksplisitte vedtak.
- *Aktiv finanspolitikk*, dvs. aktive politiske beslutninger som endrer statens inntekter og utgifter.

I det følgende gjennomgås disse formene for finanspolitikk, samt finanspolitikkenes rolle i den samlede økonomiske politikken.

3.2.1.2 Automatisk stabilisering

Automatiske stabilisatorer er mekanismer som bidrar til å dempe konjunktursvingninger uten eksplisitte vedtak om å endre statens inntekter eller utgifter. Eksempelvis tar det offentlige inn store skatteinntekter i en høykonjunktur som følge av at aktivitetsnivået er høyt. Dette bidrar isolert sett til å dempe den innenlandske etterspørselen ved at veksten i inntektene i privat sektor blir lavere enn om skatteinntektene hadde vært upåvirket av høykonjunktoren. Motsatt vil en nedgangskonjunktur redusere skatteinntektene selv om skattesatsene holdes uendret. Dette reduserer inntektsbortfallet for privat sektor og bidrar isolert sett til å stimulere innenlandsk etterspørsel. En annen viktig automatisk stabilisator (på utgiftssiden) er arbeidsledighetstrygd, som bidrar til å redusere inntektsbortfallet for husholdningene ved arbeidsledighet.

Automatiske stabilisatorer på statsbudsjettets inntektsside virker først og fremst gjennom endringer i disponibel inntekt for husholdninger. Progressiv inntektsskatt, dvs. høy marginalsattesats for høye arbeidsinntekter og lav marginalsattesats for lave arbeidsinntekter, vil forsterke graden av automatisk stabilisering sammenliknet med et regime med flat skattesats.

Automatiske stabilisatorer bidrar til at private

² Jf. NOU 2000:21, s. 190.

bedrifter og husholdninger får mer stabile rammebetingelser over konjunktursyklusen på områder som er viktige for planlegging og økonomiske disposisjoner, samtidig som trygder og enkelte andre overføringer virker som forsikring ved inntektsbortfall. Automatiske stabilisatorer har dessuten en gunstig egenskap sammenliknet med aktiv finanspolitikk ved at det i liten grad er tidsetterslep knyttet til iverksettelse.

Automatiske stabilisatorer ser ut til å ha mindre betydning i USA og Japan enn i EU-landene og Norge (se OECD, 2000a).³ Forskjeller mellom landene skyldes i stor grad ulik størrelse på offentlig sektor. Ifølge Fatás og Mihov (1999), bidrar et høyt nivå på offentlig utgifter og inntekter normalt til at de automatiske stabilisatorene har stor effekt, mens et lavt nivå innebærer at utslagene av konjunkturrendringer ikke i samme grad vil dempes via automatisk stabilisering.

3.2.1.3 Aktiv finanspolitikk

Gjennom automatiske stabilisatorer bidrar statsbudsjettet til å dempe svingningene i økonomien, uten at det gjøres særskilte beslutninger om endringer i statens inntekter og utgifter. En mer ambisiøs målsetting er å føre en *aktiv finanspolitikk*, dvs. beslutte tiltak som endrer statsbudsjettets innteks- og/eller utgiftsside med sikte på å stabilisere den økonomiske utviklingen *utover* det som følger av automatisk stabilisering.

Store konjunkturbevegelser kan medføre betydelige samfunnsmessige kostnader gjennom de mekanismer som ble beskrevet foran. Det er krevende å regulere konjunkturerne gjennom en aktiv finanspolitikk, blant annet fordi det ofte er vanskelig å forutsi varigheten og størrelsen på konjunktursvingningene. Videre tar det normalt en del tid fra konjunktursituasjonen endres til finanspolitiske tiltak kan iverksettes, og ytterligere tid før tiltakene får effekt på økonomien. I praksis er det ver-

ken mulig eller ønskelig å finstyre utviklingen slik at konjunktursvingninger helt unngås.

En aktiv finanspolitikk innebærer at offentlige utgifter, inkludert overføringer til husholdninger og næringsliv, og skatte- og avgiftssatser justeres aktivt for å påvirke den økonomiske utviklingen. Store variasjoner i disse størrelsene vil imidlertid medføre ustabile rammebetingelser for privat sektor og for offentlig virksomhet. Dette kan bidra til at aktørene foretar feiltilpasninger, med dårligere ressursutnytting som resultat.

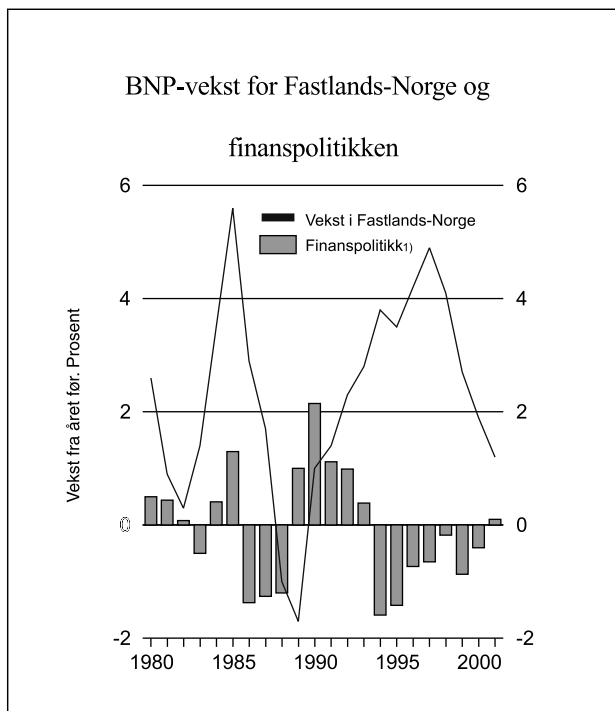
Finanspolitikkenes potensiale påvirkes bl.a. av formelle budsjettrutiner og parlamentariske forhold. Handlingsfriheten i finanspolitikken vil også avhenge av mulighetene for å omdisponere og tidsforskyve midler på budsjettet. Blant annet kan gjennomføringen av vedtatte reformer redusere handlefriheten i budsjettpolitikken på kort sikt. Dersom finanspolitikken må strammes til samtidig som en større reform fases inn, blir belastningen på resten av budsjettet forsterket. Dette vil også være tilfelle dersom veksten i utgiftene under rettingstiltak baserte ordninger, som uføretrygd, sykelønn og lignende, er sterk.

Normalt vil det være lettere å skape politisk flertall for en ekspansiv politikk under en lavkonjunktur enn å skape flertall for forslag om spesifikke innstramminger under en høykonjunktur. Denne politiske asymmetrien kan forsterkes av forventninger om høye inntekter selv om disse, som de norske petroleumsinntektene, skulle være forbigående. Denne politiske asymmetrien kan resultere i at finanspolitikken samlet sett blir ekspansiv over konjunktursyklusen, jf. NOU 2001:21, s. 197. Den iboende ekspansive tendensen innenfor et system der finanspolitikk brukes aktivt i stabiliseringsøyemed, åpner for en potensiell konflikt mellom aktiv motkonjunkturpolitikk og mer langsiktige hensyn knyttet til bærekraftige offentlige finanser. Forholdet kan forsterkes av forventninger om at høye inntekter i en høykonjunktur og inntekter som ikke er varige som de norske petroleumsinntektene, kan bidra til å finansiere offentlige velferdstjenester på mer varig basis.

Dersom det offentlige ikke har tilstrekkelig god finansiell posisjon i utgangspunktet, kan økende offentlig gjeld etter hvert gjøre det nødvendig å stramme inn finanspolitikken, selv om økonomien er inne i en konjunkturedgang. Enkelte land har kommet i en slik situasjon, bl.a. Finland og Sverige på første del av 1990-tallet. I Norge er den statsfinansielle situasjonen relativt solid. De automatiske stabilisatorene har i hovedsak fått lov å virke fullt ut, og Stortinget har drevet en aktiv finanspolitikk.

Figur 3.2 viser at finanspolitikken i Norge gjen-

³ Braconier og Holden (1999) har anslått graden av automatisk stabilisering i Norge til i størrelsesorden 0,4-0,6 målt opp mot størrelsen på BNP for Fastlands-Norge. Dette innebærer at en reduksjon i samlet etterspørsel tilsvarende 1 pst. av BNP for Fastlands-Norge fører til en svekkelse av budsjettbalansen tilsvarende 0,4-0,6 pst. av denne størrelsen, avhengig av hvordan endringen i samlet etterspørsel er sammensatt. Siden reduksjonen i samlet etterspørsel delvis oppveies av svekkelse i budsjettbalansen, vil de automatiske stabilisatorer isolert sett bidra til å dempe reduksjonen i samlet aktivitetsnivå. Innslaget av automatiske stabilisatorer er høyere i Sverige og Danmark enn i Norge, hvor de er beregnet til henholdsvis 0,6-0,8 og 0,5-0,75. I Finland er innslaget av automatiske stabilisatorer om lag som i Norge, mens innslaget er noe lavere i Island (0,2-0,6). Jf. Brunila m.fl. (2002) for anslag for graden av automatisk stabilisering i utvalgte EU-land.



Figur 3.2 BNP-vekst for Fastlands-Norge og endring i finanspolitikken

Kilde: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet

nomgående har hatt en stabiliserende innretning det siste tiåret. Uttrykt ved det strukturelle, oljekorrigerte budsjettunderskuddet bidro finanspolitikken til å stimulere økonomien gjennom lavkonjunkturen på slutten av 1980-tallet og helt fram til 1993. Deretter ble det foretatt en kraftig innstramning i 1994 og 1995, etterfulgt av en noe mer forsiktig innstramning fra 1996. I årene 1999-2000 ble det lagt vekt på at finanspolitikken skulle virke om lag nøytralt på økonomien.⁴

Hoveddelen av offentlig produksjon av velferdsgoder foregår desentralisert i kommuner og fylkeskommuner. Det er ikke ønskelig at nivået på viktige offentlige tjenester som skoletilbud, helse og eldreomsorg, varierer over konjunktursyklusen. Dimensjoneringen av kommunenes virksomhet har derfor hatt et mer langsiktig perspektiv. Det er imidlertid vanskelig å styre det kommunale aktivitetsnivået ut fra hensynet til en stabil utvikling i

samlet etterspørsel, først og fremst fordi kommunenes skatteinntekter utvikler seg medsyklisk.

På denne bakgrunn har det stabiliseringspolitiske fokus på kommuneforvaltningen først og fremst gått ut på å unngå at sektoren virker *destabiliserende, gjennom å legge* til rette for en stabil og forutsigbar utvikling i kommunenes inntekter. De siste årene har imidlertid en vesentlig del av utgiftsveksten i kommunene vært knyttet til gjennomføringen av ulike reformer vedtatt i Stortinget. Særlig har reformer innenfor helse, omsorg og skole bidratt til å øke sysselsettingsbehovet i deler av kommunal sektor hvor det allerede i utgangspunktet var mangel på kvalifisert arbeidskraft. Innføringen av reformer kan på denne måten bidra til å forsterke konjunktursvingninger.

I tillegg har kommunene hatt en viktig funksjon ved gjennomføring av de statlige arbeidsmarkedstiltakene i nedgangskonjunktur. Aktiviteten i kommuneforvaltningen har også variert som følge av gjennomføringen av flyktningpolitikken.

3.2.1.4 Finanspolitikkenes rolle i den samlede økonomiske politikken

Den økonomiske utviklingen påvirkes ikke alene av finanspolitiske tiltak. Også andre elementer i den økonomiske politikken (pengepolitikken, inntektspolitikk, strukturpolitikk) og andre faktorer (finanskrise, oljeprissjokk etc.) spiller inn. Videre vil økonomiens virkemåte ha betydning for ressursutnyttelsen. Eksempelvis vil omfattende reguleringer, omfattende skjerming av næringer fra konkurranse, liten mobilitet i arbeidsstyrken osv. kunne resultere i en dårlig utnyttelse av samfunnets samlede ressurser.

Hensynet til forutsigbarhet i den økonomiske politikken og behovet for mekanismer som sikrer finanspolitisk disiplin kan tale for mer presise retningslinjer for finanspolitikken enn et generelt siktemål om å dempe konjunktursvingningene. Maastricht-kriteriet om at budsjettunderskuddet i de enkelte EU-landene ikke skal overstige 3 pst. av BNP, kan ses som en slik operativ retningslinje.⁵ Den internasjonale utviklingen i retning av å innføre inflasjonsmål for pengepolitikken kan også ses på som myndighetens forsøk på å disiplinere seg til ikke å foreta kortsiktige endringer i virkemiddelbruken. Ved utformingen av slike regler eller mekanismer som innebærer at myndighetene «binder seg til masten», er det en utfordring hvordan man skal gjøre disse troverdige.⁶ I privat sektor reguleres mange framtidige handlinger av juridisk bindende kontrakter. I offentlig sektor er det ikke alltid mulig å bruke slike kontrakter. Dette

⁴ I ettertid har det vist seg at finanspolitikken i 1999 hadde en sterkere innstrammende innretning enn opprinnelig lagt til grunn. Dette skyldes i hovedsak at den økonomiske utviklingen bidro til at skatteinntektene ble betydelig høyere enn forutsatt.

⁵ Maastricht-kriteriene omfatter ikke bare statsbudsjettet, med også kommunebudsjettene.

⁶ Eksempler på andre typer finanspolitiske retningslinjer er utgiftsmål og skattemål.

gjelder for eksempel ved utformingen av den økonomiske politikken. Det er dermed viktig med andre mekanismer som skaper troverdighet.

Også i Norge har myndighetene innført mekanismer både for finanspolitikken og pengepolitikken som sikter mot å gjøre den økonomiske politikken mer konkret og forutsigbar.

Regjeringen Stoltenberg fremmet i St.meld. nr. 29 (2000-2001) nye retningslinjer for finanspolitikken (budsjettpolitikken) og pengepolitikken. Et bredt flertall i Stortinget sluttet seg til retningslinjene, som innebærer at:

- Finanspolitikken skal bidra til en stabil økonomisk utvikling bl.a. gjennom en jevn og gradvis innfasing av petroleumsinntektene i norsk økonomi, om lag i takt med utviklingen i forventet realavkastning av Petroleumsfondet («handlingsregelen»).
- Pengepolitikken skal sikte mot stabilitet i den norske kronens nasjonale og internasjonale verdi, herunder også bidra til stabile forventninger om valutakursutviklingen. Pengepolitikken skal samtidig understøtte finanspolitikken ved å bidra til å stabilisere utviklingen i produksjon og sysselsetting. Det operative målet for pengepolitikken skal være en årsvekst i konsumprisen som over tid er nær 2,5 pst.

Regjeringen legger vekt på at det inntektspolitiske samarbeidet må bidra til et velfungerende system for lønnsdannelse, slik at arbeidsledigheten kan holdes lav og yrkesdeltakelsen høy, jf. St.meld. nr. 1 (2002-2003), s. 56. Dette er sentralt i en situasjon der valutakursen og dermed konkurranseevnen til konkurranseutsatt næringsvirksomhet vil kunne variere mer enn tidligere.

De nye retningslinjene for finanspolitikken innebærer at fokus i finanspolitikken er endret fra det kortsiktige til det mer mellomlangsigte. Samtidig har pengepolitikken fått økt ansvar for å stabilisere samlet etterspørsel og aktivitetsnivået i økonomien på kort sikt. En annen måte å betrakte omleggingen på er at en har fjernet et potensielt destabiliserende element i den samlede økonomiske politikken, ved å redusere risikoen for en destabiliserende pengepolitikk. Under regimet med stabil valutakurs fram til våren 2001 bidro pengepolitikken i flere perioder til å forsterke konjunktursvingningene – noe som medførte at finans-

politikken ansvar for stabilisering ble meget stort.⁷ De nye retningslinjene innebærer dermed at ambisjonsnivået for bruk av statsbudsjettet som et finanspolitisk verktøy kan reduseres noe i forhold til tidligere.⁸

3.2.2 Utvalgets vurderinger av statsbudsjettet som finanspolitisk verktøy

Makroøkonomisk stabilitet er viktig for en høy utnyttning av samfunnets ressurser. Utvalget mener at finanspolitikken kan bidra til å sikre slik stabilitet. Det er særlig viktig at de automatiske stabilisatorene får virke fullt ut. Det betydelige omfanget av slike stabilisatorer i Norge bidrar til å begrense behovet for aktive finanspolitiske tiltak.

Problemene knyttet til «timing» og «dosering» av finanspolitiske tiltak bidrar til at det er krevende å ha en løpende finstyring av aktivitetsnivået i økonomien. Finanspolitikken betydning er samtidig noe endret ved at innføringen av et inflasjonsmål har gitt pengepolitikken et større ansvar for konjunkturstyringen enn tidligere. Innføringen av nye retningslinjer for den økonomiske politikken trekker dermed isolert sett i retning av at statsbudsjettet framover i større grad enn tidligere kan vektlegge andre hensyn enn finanspolitisk styring.

Utvalget vil likevel understreke at en omlegging av statsbudsjettets føringsprinsipper og/eller tidshorisont ikke bør være tidsbestemt, men ha et langsiktig perspektiv. Utvalget legger avgjørende vekt på at et eventuelt nytt budsjettssystem skal kunne tilpasses endringer i politiske styringsbehov, og endringer i ansvars- og rollefordelingen mellom ulike aktiviteter (for eksempel endringer i arbeidsdelingen mellom politikkområder eller endringer mellom det som er et statlig ansvar, et kommunalt ansvar og det som er et privat ansvar). Selv om en ikke kan ta hensyn til alle mulige framtidige omlegginger, bør en ta høyde for at det kan bli behov for at finanspolitikken i framtiden både vil kunne få redusert og økt betydning for å ivareta makroøkonomisk stabilitet. Samtidig bør en kunne vektlegge visse utviklingstrekk mot en mindre finstyring gjennom konjunkturpolitikken.

Basert på disse vurderingene legger utvalget til grunn at statsbudsjettet fortsatt må kunne gi informasjon om statens bidrag til aktiviteten i økonomien, uavhengig av det løpende ambisjonsnivået i budsjettpolitikken. Budsjett og regnskap må presenteres på en slik måte at det gir et godt uttrykk for statens samlede etterspørsel etter varer og tjenester, og dermed for hvor mye av tilgjengelige

⁷ Jf. vedlegg 11 til Holden-utvalgets rapport (NOU 2000:21), skrevet av Per Richard Johansen og Torbjørn Eika.

⁸ Denne konklusjonen gjelder først og fremst ved normale konjunktursvingninger. Dersom økonomien utsettes for store sjokk, vil det kunne være aktuelt å bruke finanspolitikken mer aktivt.

ressurser som staten legger beslag på i samfunnet. Dette krever at budsjettet også inneholder informasjon om kontantstrømmer. Både dagens kontantprinsipp og et periodiseringsprinsipp (gjennom krav til kontantstrømoppstilling) ivaretar dette (se kapittel 10).

Utvalget mener at flerårige budsjetter som binder opp inntekts- og utgiftssiden på budsjettet i en viss grad vil bidra til å redusere handlefriheten i finanspolitikken. Ulike former for finanspolitiske regler, som «handlingsregelen» og retningslinjene for pengepolitikken, kan gi en viss grad av forutsigbarhet knyttet til utøvelsen av finanspolitikken i de kommende budsjettår.

3.3 Effektiv bruk av statens midler

3.3.1 Innledning

I mandatet heter det at

«...Utvalget skal vurdere prinsippene for budsjettering og regnskapsføring av statsbudsjettet/-regnskapet, herunder forholdet mellom kontantprinsippet og budsjett- og regnskapsføring etter bedriftsøkonomiske prinsipper...».

Utvalget legger til grunn at det er bedt om å vurdere fordeler og ulemper ved å føre statsregnskapet etter et prinsipp der utgifter og inntekter periodiseres i tråd med forbruket av ressurser, og ikke at statsbudsjettet og statsregnskapet skal vurderes etter bedriftsøkonomiske virksomhetsmål⁹.

De fleste aktivitetene som styres gjennom statsbudsjettet vil være rettet mot å nå bestemte samfunnsmessige mål. Det vil derfor være regnskaps- og budsjetteringsprinsippenes evne til å bidra til å realisere mål om *samfunnsøkonomisk* – og ikke privatøkonomisk – *effektivitet* og *lønnsomhet* som skal vurderes. I boks 3.1 er det gitt en nærmere redegjørelse av begrepet samfunnsøkonomisk effektivitet.

I dette avsnittet gjøres i stor grad vurderinger som har gyldighet både for statlig og kommunal virksomhet. Det vises derfor til offentlig sektor generelt, med unntak for vurderinger som er knyttet til statsbudsjettet. For øvrig er det utenfor utval-

gets mandat å foreslå endringer knyttet til kommunesektoren, utover den delen av kommunale utgifter som finansieres direkte over statsbudsjettet.

Offentlig sektor legger beslag på en betydelig del av den samlede verdiskapingen i økonomien. Det er derfor blitt mer fokus på effektivisering av offentlig virksomhet, ikke bare i Norge men også i en rekke OECD-land.¹⁰ Hensikten med økt fokus på effektivitet har vært flere:

- Å få mer ut av de ressurser som benyttes i offentlig sektor.
- Å redusere de løpende kostnadene ved offentlig virksomhet for å skape rom for satsinger på andre områder.
- Å redusere det samlede skattenivået og/eller underskuddet i offentlig sektor.
- Å bedre kvaliteten på de offentlige tjenestene.

Offentlig virksomhet er ofte begrunnet med markedssvikt, som innebærer at markedet ikke vil frambringe et – sett fra samfunnets ståsted – effektivt omfang av ulike goder. I noen tilfeller har godene en slik egenskap at de ikke kan eller bør omsettes i et marked. Dette gjelder for eksempel forsvar og rettsvesen. Fordelingshensyn er en annen viktig årsak til at en har valgt å ikke bruke markedsmekanismen for å fordele produksjonen på brukerne.¹¹

For å sikre en effektiv offentlig sektor er det nødvendig å vite hvilke varer og tjenester som fremstilles, og hvor stor ressursinnsats som går med i produksjonen av disse godene. I mange tilfeller er det vanskelig å måle verdien av produksjonen i offentlig virksomhet fordi godene ikke prises, verken i forhold til betalingsvillighet eller kostnader. For å måle effektivitet i offentlig virksomhet må en derfor bruke effektivitetsmål som er uavhengig av markedspriser for produktene, og som for eksempel kan beregnes på grunnlag av antall enheter som blir produsert av en vare eller tjeneste. Selv om kostnadene i prinsippet kan være enklere å måle, fordi det offentlige i større grad konkurrerer i det private markedet når det gjelder innsatsfaktorer, er det ofte mangelfull informasjon om kostnadene fordi en fra statens side har valgt ikke å føre oversikt over det løpende forbruket av ressurser (dvs. kostnader).

3.3.2 Nærmere om effektivitetsbegrepet

I boks 3.1 ble begrepet samfunnsøkonomisk effektivitet beskrevet, og det ble vist til at det grunnleggende effektivitetsbegrepet er knyttet til paretokriteriet. Paretokriteriet innebærer at en allokering av ressurser er effektiv dersom det ikke er mulig å

⁹ Eksempelvis driftsmargin, totalrentabilitet, egenkapitalrentabilitet mv.

¹⁰ Jf. Sørensen m.fl. (1999), s. 10-13.

¹¹ De senere årene er det blitt stilt spørsmål ved om det offentlige er i stand til å løse problemet med markedssvikt, jf. Shleifer (1998). Det er blitt fremhevet at offentlig sektor er utsatt for stylingssvikt eller imperfeksjoner knyttet til måten aktiviteten i offentlig sektor drives på.

Boks 3.1 Samfunnsøkonomisk effektivitet

Samfunnsøkonomer definerer *paretooptimalitet* som det grunnleggende effektivitetskriteriet i en økonomi. Paretooptimalitet innebærer at ressursallokeringen (dvs. fordelingen av ressurser) er effektiv dersom det ved endret ressursallokering ikke er mulig å øke velferden for minst ett individ uten at den reduseres for et annet.

Et kjent resultat fra samfunnsøkonomisk teori er at en likevekt i et fullkomment marked under nærmere angitte betingelser er et paretooptimum (velferdsteoriens første hovedteorem). Resultatet innebærer at konsumenter som oppnår å maksimere sin velferd og bedrifter som faktisk oppnår høyest mulig profitt, også vil sørge for at betingelsene for en samfunnsøkonomisk effektiv ressursallokering blir tilfredsstillt. Spesielt innebærer dette at prisene som konsumentene står ovenfor reflekterer marginalkostnadene i produksjonen, dvs.

(1) Pris = Marginalkostnad

Konsumentene får dermed et incentiv til å sette sammen sitt konsum slik at det reflekterer de samfunnsøkonomiske kostnadene ved å framstille de ulike produktene. Kostnadene reflekterer den eksisterende teknologi og tilgangen på produksjonsfaktorer. Prisene vil dermed reflektere knappheten på ressurser.

Det er flere årsaker til at markedsprisene ikke alltid vil reflektere de samfunnsøkonomisk riktige prisene. Dette skyldes for eksempel at enkelte goder er fellesgoder (dvs. goder som det ikke er mulig å definere et individuelt, begrenset eierskap til), informasjonen kan være ulikt fordelt mellom brukere og produsenter eller at produksjonen eller forbruket kan ha konsekvenser for andre som aktøren ikke hensyntar (eksterne virkninger).

En ressursallokering som er paretooptimal gir ikke nødvendigvis en rettferdig fordeling av inntekt.

foreta en omallokering som gjør at minst en konsument får økt velferd uten at andre får redusert velferd. Dette effektivitetskriteriet er vanskelig å operasjonalisere, og i praktiske analyser benyttes

derfor andre mer anvendbare effektivitetskriterier som er nært knyttet til paretokriteriet.

I NOU 1991:28 drøftes tre ulike effektivitetskriterier:

- *Kostnadseffektivitet.* Kostnadseffektivitet vil oppnås når et produkt av gitt kvalitet framstilles til lavest mulig total kostnad. Kostnadseffektivitet er en forutsetning for paretooptimalitet.
- *Resultateffektivitet.* Det vil ofte være mulig å oppnå et gitt samfunnsmessig mål ved hjelp av flere ulike tiltak eller virkemidler. Resultateffektivitet innebærer at man velger de virkemidlene der en oppnår det spesifiserte målet til lavest mulig kostnad. Resultateffektivitet forutsetter kostnadseffektivitet, siden beslutningen om bruk av virkemidler må baseres på en korrekt vurdering av hva den lavest mulige implementeringskostnaden er.
- *Nytte-/kostnadseffektivitet.* Nytte-/kostnadseffektivitet er et kriterium for optimal dimensjonering av offentlig innsats. Kriteriet innebærer at nytten av én kroners økt innsats på ett politikkområde, ikke skal være større enn nytten av én kroners økt innsats på et annet område. Dette innebærer at en omfordeling av innsats fra et område til et annet ikke skal kunne gi en positiv netto nytteeffekt. Nyttens vil i denne sammenhengen være subjektiv og avhengig av beslutningstakers preferanser. Kriteriet innebærer også at den totale størrelsen på offentlig sektor bør tilpasses slik at verdsettingen av den siste inntektskronen (skattekronen) er den samme i offentlig og privat sektor.

Felles for de tre effektivitetsbegrepene er at de forutsetter kunnskap om de samlede kostnadene knyttet til produksjonen eller formålene. For å gjennomføre en vurdering av effektiviteten i offentlig virksomhet må slike kostnadsdata kombineres med data for produksjon. I offentlig sektor kan det være komplisert å finne slike produksjonsdata fordi en stor del av offentlig virksomhet er produksjon av heterogene tjenester som ikke har markedspriser, samtidig som produktets kvalitet tillegges stor betydning¹². Offentlig virksomhet omfatter videre ikke-materielle fellesgoder, for eksempel rent miljø, rettferdig fordeling og sikkerhet for liv, helse og eiendeler. Selv om framstilling av slike goder er forbundet med forbruk av ressurser, er det imidlertid svært vanskelig å måle produksjonen ettersom godene har som karakteristikk at de er udelelige – de er goder som mange nyter godt av. I andre tilfeller fordeles offentlig produserte tjenester av fordelingspolitiske grunner uten bruk

¹² Slik aktivitet omfatter bl.a. størstedelen av virksomheten i departementene, produksjon av helsetjenester og undervisningstjenester.

av markedsmekanismen, selv om dette i praksis hadde vært mulig (sykehus tjenester, utdanning osv.).

Effektiv ressursbruk innebærer at offentlige virksomheter innretter sin aktivitet på en slik måte at de mål som settes oppfylles på en kostnadseffektiv måte. I omtalen av mål- og resultatstyring i kapittel 4 vises det til at konkrete målsettinger skal knyttes til tildelingen av midler. Ettersom ressurstilgangen er bestemt gjennom bevilgningsvedtaket i statsbudsjettet, er hovedutfordringen for virksomhetene å benytte de tildelte ressurser på en slik måte at de fastlagte målene oppfylles best mulig. Dette forutsetter at det defineres klare målsettinger for det produktet som virksomheten skal levere.

Måten statsbudsjettet og statsregnskapet utformes på vil kunne ha betydning for i hvilken grad virksomhetene får informasjon om kostnadene, og dermed greier å oppnå en mer effektiv bruk av ressurser. Videre vil andre faktorer slik som økonomiregelverk, organisasjons- og beslutningsstruktur, ansvarsfordeling og oppfølging, mulige og faktiske reaksjoner dersom resultatet ikke blitt tilfredsstillende mv. kunne ha betydning.

3.3.3 Omfanget av offentlig sektor

Offentlig forbruk og investering i Norge tilsvarende underkant av 25 pst. av bruttonasjonalproduktet¹³. Ettersom størstedelen av offentlig produksjon ikke omsettes i markeder, måles verdiskapningen i offentlig sektor i nasjonalregnskapet med utgangspunkt i ressursinnsatsen. Det eksisterer derfor ikke noe samlet mål på offentlig produksjon, til tross for at en betydelig del av landets samlede ressurser brukes til å produsere offentlige tjenester.

I tillegg til at offentlig sektor utgjør en stor og økende andel av den samlede verdiskapningen i økonomien, er sektoren arbeidsintensiv.¹⁴ Dette bidrar til at offentlig sektor legger beslag på en stor del av landets ressurser. Om lag 1/3 av antall sysselsatte personer i landet arbeider i offentlig sek-

tor. Gjennom de siste tiårene har sysselsettingen i offentlig sektor gjennomgående vokst raskere enn den samlede sysselsettingen, slik at sektoren som andel av total sysselsetting øker.

En årsak til den relativt sterke veksten i offentlige sysselsetting er økt etterspørsel etter offentlige produserte varer og tjenester som en følge av et høyere velferdsnivå. Samtidig har det offentlige i større grad tatt over oppgaver som tidligere ble ivarettatt av husholdningene, for eksempel barnepass og stell av eldre og syke. Denne utviklingen må dels ses i sammenheng med et større behov for offentlige tjenester som et resultat av kvinnes inntog på arbeidsmarkedet. Økt kvinnelig arbeidsdeltakelse har imidlertid også vært en viktig ressurstilgang som blant annet har gjort det mulig for offentlig sektor å vokse. Etter hvert som kvinnes arbeidsdeltakelse stabiliseres vil det bli vanskeligere å understøtte en ytterligere oppgang i offentlig sektors andel av den samlede sysselsettingen. Dette forsterkes av en svak vekst i samlet tilgang på arbeidskraft.

Utvalget har i sin vurdering av hvordan endringer i budsjetteringsprinsipper for statsbudsjett og statsregnskap kan bidra til økt effektivitet, valgt å fokusere på utgifter til statlig forbruk og investeringer og i mindre grad statlige overføringer. Denne vurderingen innebærer imidlertid ikke at effektivitetshensyn knyttet til overføringer og andre utgiftsarter ikke bør vektlegges. I den grad Stortinget ønsker å styre bruken av disse midlene er det mer naturlig at det stilles egne krav for tildeling til mottakerne. Budsjetteringsprinsippene for disse utgiftsartene vil dermed sannsynligvis ha mindre betydning for effektiviteten i bruken av disse midlene enn for bruken av midlene i statlig forvaltning.

3.3.4 Utvalgets vurderinger av statsbudsjettet i forhold til effektiv ressursbruk

Informasjon om kostnader vil være en nødvendig, men ikke tilstrekkelig forutsetning for effektiv bruk av midler. For å understøtte formålet om effektiv bruk av statens midler mener utvalget derfor at det er viktig at statens budsjettssystem gir oversikt over de samlede kostnadene for å kunne vurdere om statens midler brukes effektivt. Dagens budsjettssystem oppfyller ikke dette kravet, idet flere kostnadskomponenter (bl.a. de årlige kostnader ved forbruk av realkapital) ikke framkommer i de løpende regnskapsoppstillingene. Stortingets grunnlag for å foreta politiske prioriteringer mellom ulike virksomheter basert på forbruk av ressurser, er derfor mangelfullt siden kon-

¹³ Offentlig forbruk og investering defineres som offentlig sysselsetning, annen produktinnsats, produktkjøp til husholdninger og kjøp av realkapital.

¹⁴ En forklaring på dette er det som omtales som «Baumols sykdom» (se Sørensen m.fl., 1999, s. 44). Dette knytter seg til at produktivitetsutviklingen for arbeidsintensive offentlige tjenester er svakere enn for markedsgoder, slik at offentlige tjenester over tid er blitt relativt dyrere. Dersom etterspørselen etter offentlige tjenester reagerer mindre på prisendringer enn for markedsgoder, kan dette ifølge Sørensen m.fl. forklare at offentlig sektor utgjør en stadig større andel av den samlede verdiskapningen i landet.

tantprinsippet ikke gir mulighet for å vurdere forbruk av ressurser (kostnader) i forhold til måloppnåelse. Et regnskap ført etter periodiseringsprinsippet vil gi informasjon om kostnader. Siktemålet med et periodisert budsjett og regnskap er nettopp å framskaffe mer fullstendig informasjon om de samlede kostnader.

Dette betyr ikke at utvalget mener at kravet om effektiv ressursbruk ikke vektlegges i dagens system. Effektiv ressursbruk er som nevnt et uttrykt formål for statsbudsjettet, og er tillagt vekt ved departementenes styring av de enkelte statlige virksomhetene.

Formålet om effektiv bruk av statens midler kan for visse områder, særlig på virksomhetsnivået, forutsette at rammebetingelsene er forutsigbare over tid. Dette innebærer ikke nødvendigvis flerårige budsjetter, men at virksomhetene har en viss grad av forutsigbarhet til å kunne fastlegge planer som strekker seg over flere år. Selv om dagens statsbudsjett er basert på ettårsprinsippet, er store deler av statens aktivitet av mer langsiktig karakter. Statsbudsjett og statsregnskap satt opp etter et periodiseringsprinsipp kan på enkelte områder ivareta langsiktighet uten at dette formaliseres. Ved å synliggjøre kostnader og framtidige forpliktelser fanger dette føringsprinsippet i større grad enn kontantprinsippet opp de framtidige konsekvensene av dagens beslutninger.

3.4 Statsbudsjettet som et administrativt system for fordeling av midler og mulighet for kontroll

I dette avsnittet drøftes formålet om statsbudsjettet som administrativt system for å fordele budsjettmidler og gi grunnlag for kontroll av at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene, jf. avsnitt 3.1.

For å avklare hva som menes med administrativt system for å fordele midler og gi grunnlag for kontroll av at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene, er det nyttig å ta utgangspunkt i tidligere stortingsdokumenter. I St.prp. nr. 144 (1958), «Om endringer i statens budsjett- og regnskapssystem» ble det pekt på to hovedfunksjoner for statsbudsjettet:

1. Statsbudsjettets *konstitusjonelle* funksjon
2. Statsbudsjettets *politiske* funksjon

¹⁵ Se for øvrig kapittel 4.3 og kapittel 4.8 for omtale av lover, regler og prosedyrer gjeldene for Stortingets behandling av statsbudsjettet.

I Innstilling I fra «Den finanspolitiske komité», som er trykt som vedlegg til St.meld. nr. 39 (1966-67) ble disse betraktningene utdypet og statsbudsjettet ble tillagt ytterligere en hovedfunksjon:

3. Statsbudsjettets *administrative* funksjon

Denne opplistingen er fremdeles allment oppfattet som en god og dekkende beskrivelse av statsbudsjettets hovedfunksjoner (se Finansdepartementet, 2000a).

Med «funksjon» menes her ikke det samme som «formål». I utvalgets mandat er det brukt ordet «...administrativt system...». Utvalget oppfatter at det her ikke refereres til «statsadministrasjonen» i betydningen «statsforvaltningen», men til hele prosessen fra utarbeidelse av budsjettforslag, behandlingen i Stortinget, implementering av vedtakene i statsforvaltningen og til resultatrapportering, regnskapsavlegging og behandling av statsregnskapet. Med denne tolkningen dekker uttrykket «administrativt system» alle de tre hovedfunksjonene for statsbudsjettet som er nevnt ovenfor. Formålet om at statsbudsjettet skal være «Et administrativt system for å fordele budsjettmidler og gi et grunnlag for kontroll av at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene», kan på denne bakgrunn forstås slik at de tre funksjonene skal oppfylles. Dette er nærmere utdypet nedenfor.

3.4.1 Statsbudsjettets konstitusjonelle funksjon

Ifølge Grunnloven § 75 pkt d, tillegger det Stortinget å bevilge penger til statens utgifter. Tilsvarende er retten til å skattlegge statens innbyggere forbeholdt Stortinget i Grunnloven § 75 pkt. a.¹⁵ Dette innebærer at enhver utbetaling av statens midler, samt innkreving av skatter og avgifter må ha hjemmel i et vedtak fattet av Stortinget.

Statsbudsjettet er derfor et vedtaksdokument, og det må utformes ut fra dette. Som en følge av konstitusjonell sedvane utformes ikke statsbudsjettet i lovs form, slik det gjøres bl.a. i Danmark. Bevilgningsvedtakene er bindende for regjeringen og departementene ved statsbudsjettets gjennomføring. Tilsiktede resultater beskrevet i budsjettproposisjonene kan betraktes som forutsetninger som Stortinget legger til grunn for sitt budsjettvedtak. Stortinget stiller derfor gjennom budsjettvedtaket også spesifikke krav i forhold til budsjettgjennomføringen med hensyn til resultater, aktivitetsnivå, servicegrad og kvalitetsnivå på vedtatte tiltak og ytelser.

Grunnloven § 75 pkt. k legger til Stortinget:

«at utnævne fem Revisorer, der aarligen skulle gennemse Statens Regnskaber og bekendtgjøre Ekstrakter av samme ved Trykken, hvilke Regnskaber derfor skulle tilstilles disse Revisorer inden sex Maaneder efter Udgangen ad det Aar, for hvilket Stortingets Bevilgninger ere givne, samt at træffe Bestemmelser angaaende Ordningen af Decisionsmyndigheden overfor Statens Regnskabsbetjente.»

Denne bestemmelsen fastsetter Riksrevisjonens særstilling som statens revisor. Riksrevisjonen har bl.a. som oppgave å kontrollere at alle bevilgninger er brukt i samsvar med Stortingets forutsetninger. Statsbudsjettet utgjør det formelle vedtaksgrunnlaget, og det er derfor utgangspunkt for revisjonen. Samsvar mellom statsbudsjett og statsregnskap er viktig for å kunne føre god kontroll med bruk av statens midler. I henhold til lov om statens revisionsvæsen av 8. februar 1918, § 1 pkt. a, påligger det Riksrevisjonen å revidere

«samtlige av den øverste administration og av andre overfor staten regnskapspliktige myndigheter og personer avlagte regnskaper over penger, forraad og værdier av enhver art og kontrollere de av dem trufne dispositioner over disse».

I Stortingets instruks for Statsrevisionen av 30. januar 1918, § 5. 4.ledd, pålegges Riksrevisjonen i forhold til budsjettvedtaket og budsjettgjennomføringen særlig å våke over

«at de besluttede foranstaltninger blir gjennomført uten unødig opphold, og at der ved budgetternes gjennomførelse vises skjønnsomhet og skyldige økonomiske hensyn.»

Både forvaltningsrevisjon og «kontroll av disposisjonene» som del av Riksrevisjonens regnskapsrevisjon har utgangspunkt i bestemmelsen i lov om statens revisionsvæsen om at det påligger Riksrevisjonen å kontrollere de

«trufne dispositioner»

og i instruks for Statsrevisionen om at Riksrevisjonen under utførelsen av sitt verv særlig skal våke over

«at der ved budgetternes gjennomførelse vises skjønnsomhet og skyldige økonomiske hensyn».

Regnskapsrevisjon (som også kan benevnes finansiell revisjon) har som formål å framskaffe relevant informasjon om et regnskap og de disposisjoner som ligger til grunn for det, for å ta standpunkt til om regnskapet kan bekreftes og disposisjoner

kan aksepteres. Riksrevisjonen har delt regnskapsrevisjonsoppgavene i to deler:

- i. Regnskapsteknisk revisjon: Nødvendige kontrollhandler for å bekrefte med tilbørlig nøyaktighet at regnskapet er fullstendig, nøyaktig og pålitelig.
- ii. Kontroll av disposisjonene defineres som kontroll av om de disposisjoner som ligger til grunn for regnskapet, er i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger og gjeldende regelverk, og om disposisjonene er akseptable ut fra normer og standarder for statlig økonomiforvaltning.

Gjennom regnskapsrevisjon kontrollerer således Riksrevisjonen at virksomhetens regnskap er avlagt i samsvar med regler og retningslinjer for regnskapsførsel og økonomiforvaltning i staten. Videre skal regnskapet være i tråd med bevilgningsreglementet. Det skal også kontrolleres for at midlene er disponert og forvaltet på en økonomisk forsvarlig måte og det kontrolleres for at regnskapet for virksomheten er i overensstemmelse med Stortingets vedtak og forutsetninger.

Riksrevisjonens standard for regnskapsrevisjon beskriver krav til revisjonsprosessen, metodikk og dokumentasjon.

Riksrevisjonen definerer forvaltningsrevisjon som «systematiske undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger». Gjennom forvaltningsrevisjon retter Riksrevisjonen søkelyset mot utvalgte områder innen statsforvaltningen hvor det er risiko for avvik og/eller svakheter i forhold til Stortingets vedtak og forutsetninger.

Blant annet vil man i forvaltningsrevisjon kunne undersøke om:

- forvaltningen bruker ressursene til å løse oppgaver som samsvarer med Stortingets vedtak og forutsetninger
- forvaltningens ressursbruk er rimelig og i forhold til oppgavene som skal løses
- regelverket er hensiktsmessig
- forvaltningens styringsvirkemidler (for eksempel på budsjett- og økonomiområdet) er hensiktsmessige.

Retningslinjer for forvaltningsrevisjon gir veiledning om planlegging, gjennomføring (herunder fasene i revisjonsprosessen og metodisk tilnærming) og rapportering av en forvaltningsrevisjon.

Etter bevilgningsreglementet § 13, 5. ledd, skal det i tilknytning til bevilgningsregnskapet gis nødvendige forklaringer om ikke uvesentlige avvik mellom bevilgnings- og regnskapstall til Riksrevisjonen.

sjonen. Forklaringene er ikke avgrenset til rent finansielle avvik, men skal også avgis ved avvik i forhold til budsjettgjennomføringen, eller som det heter i Finansdepartementets årlige rundskriv til statsregnskapet:

«Av særlig interesse er avvik som skyldes endringer i tiltakenes/ytelsenes sammensetning, omfang eller kvalitet. Det skal redegjøres for vesentlige endringer i framdrift for investeringsprosjekter og vesentlige endringer i iverksettelsestidspunkt for nye tiltak.»

3.4.2 Statsbudsjettets politiske funksjon

Statsbudsjettet er et av de viktigste virkemidler Stortinget har til å foreta politiske prioriteringer. Det er derfor av sentral betydning at statsbudsjettet er oppdelt slik at det er mulig å foreta prioriteringer mellom ulike politiske verdier og mål.

Desto mer detaljert statsbudsjettet er, jo større kontroll har i prinsippet Stortinget. På den annen side kan for detaljerte forslag til budsjett gjøre at hovedspørsmålene blir borte i detaljene, og kontrollen kan bli svekket pga. mangel på fokus og oversikt. Statens inntekter fra skatter, avgifter, gebyrer, egenandeler og lisenser mv. er i stor grad regulert gjennom lover og vedtak i statsbudsjettet. Det er derfor begrenset adgang for statlige virksomheter til å endre disse. Stortinget vedtar utgiftsrammer for statlige virksomheter. Bruk av statens bevilgninger er derimot i stor grad overlatt til de enkelte statlige virksomhetene. Departementene har i mange tilfeller fått delegert ansvar for fordeling av midler til underordnede virksomheter. Det er derfor spesielt på utgiftssiden at spørsmålet om graden av politisk kontroll er aktuelt.

Det er Stortinget som utøver den demokratiske makten. Adgangen til å skattlegge for å kunne finansiere offentlige utgifter er gitt Stortinget av det norske folk gjennom Grunnloven, og det er demokratisk valgte representanter som er satt til å utøve denne makten. Desto større kontroll som tillegges Stortinget gjennom bevilgningsvedtak, jo større blir også den formelle demokratiske kontrollen.

Et bevilgningsvedtak innebærer ikke bare en rett til å bruke av statens midler, det innebære også en plikt til å gjennomføre tiltakene. Således setter ikke statsbudsjettet bare et tak for virksomhetenes aktivitet, men gir et direkte pålegg om aktivitetsnivået, jf. avsnitt 3.4.3.

3.4.3 Statsbudsjettets administrative funksjon

Bevilgningsvedtaket gir et direkte pålegg til forvaltningen om hva slags nivå Stortinget ønsker at virksomhetenes aktivitet skal legges på. Slik henger den administrative og politiske funksjon nøye sammen.

Prosessen knyttet til utformingen og oppfølgingen av budsjettene har stor betydning for forvaltningen, både ettersom denne prosessen kan være ressurs- og tidkrevende, og fordi den vil være med å avgjøre bevilgningens størrelse.

Statsbudsjettets og statsregnskapets form kan også påvirke forvaltningen på flere andre måter:

- Gjennom gruppering og organisering av bevilgning til virksomhetene.
- Gjennom omfang, dvs. hvilke kostnader og inntekter som omfattes.
- Gjennom finansieringsmåten: aktivitetsavhengig eller rammebasert.
- Gjennom krav til rapportering, oppfølging osv.

Første strekpunkt henspiller på omtalen i foregående avsnitt. Større samleposter og delegering av fordeling av midler til departementene gir forvaltningen større frihet og fleksibilitet i bruk av midlene. Med annet strekpunkt, menes omfang av kostnader og inntekter som framkommer av budsjettet, jf. beskrivelsen av kontant-, ettårs-, fullstendighet- og bruttoprinsippet i kapittel 4. Tredje strekpunkt henspiller på at finansieringsmåten kan påvirke incentivstrukturen. Fjerde strekpunkt innebærer kostnader for forvaltningen, men kan også medføre bedre effektivitet gjennom større fokus på mål og resultater og god bruk av ressurser.

Disse påvirkningsmekanismene er nært knyttet til spørsmålet om effektiv bruk av statens midler (jf. avsnitt 3.3).

3.4.4 Utvalgets vurderinger av statsbudsjettet som administrativt system og grunnlag for kontroll

Som nevnt i avsnitt 3.1 anser utvalget at formålet om statsbudsjettet som et administrativt system for å fordele budsjettmidler, og som skal gi grunnlag for kontroll, stiller i en noe annen kategori enn statsbudsjettet som finanspolitisk verktøy og i forhold til effektiv bruk av statens midler.

Utvalget anser formålet om administrativt system og grunnlag for kontroll som et absolutt krav, mens drøftingen foran viser at de to andre formålene kan vektlegges og utøves på ulike måter.

Blant annet kan hensikten med finanspolitiske tiltak også ivaretas av andre politikkområder (som pengepolitikken). Videre kan hensynet til effektiv bruk av statens midler ivaretas av ulike organisasjons- og styringsformer for statlig virksomhet, i tillegg til statsbudsjettet. Statsbudsjettet som admi-

nistrativt system for fordeling av budsjettmidler og kontrollfunksjonen må ivaretas av budsjettet alene. Dette formålet kan ikke avveies mot, eller utøves av andre enn Stortinget direkte gjennom budsjettbehandlingen.

Kapittel 4

Beskrivelse av dagens system for budsjettering og regnskapsføring i staten

4.1 Innledning

I dette kapitlet presenteres dagens system for budsjettering, regnskapsføring og økonomistyring i staten:

- det formelle lovgrunnlaget og hovedprinsippene for statsbudsjettet og statsregnskapet
- mål- og resultatstyring som et grunnleggende styringsprinsipp for statlig aktivitet
- Stortingets budsjettvedtak og behandling av budsjettforslaget
- budsjettprosess og iverksettelse av budsjettet i statsforvaltningen
- organiserings- og tilknytningsformer for statlige virksomheter

Det er i dette kapitlet gjort rede for de viktigste trekkene ved dagens system. Det gis en relativt omfattende gjennomgang av statsbudsjettet/statsregnskapet og statlig virksomhet, som dels gir viktig bakgrunn for utvalgets vurderinger, og dels gir oversikt over områder som er viktig for spørsmålene i utvalgets mandat. Omfanget i dette kapitlet må også vurderes på bakgrunn av at dagens situasjon vil være en viktig referanseramme for mulige endringer.

4.2 Et historisk tilbakeblikk

Statsbudsjettet og statsregnskapet er forankret i Grunnloven av 1814. I Grunnloven ble kongen gitt utøvende makt, Stortinget lovgivende og bevilgende makt og rettsvesenet dømmende makt (maktfordelingsprinsippet). Selv om Stortinget etter Grunnloven § 75 fikk ansvaret for statsfinansene, gir ikke Grunnloven Stortinget uinnskrenket makt over statsbudsjettet og statsfinansene. Utviklingen av budsjettssystemet i de første hundre årene hang nært sammen med den konstitusjonelle striden mellom Konge og Storting. I 1884 ble parlamentarismen innført, og Stortingets stilling i forhold til utøvende makt ble vesentlig styrket.

Fram til 1869 samlet Stortinget seg hvert tredje år, og Norge kan i denne perioden sies å ha hatt

treårige «budsjetter». Imidlertid var budsjettssystemet i starten karakterisert ved fond som direkte finansierte ulike offentlige formål og tiltak. Det ble ført selvstendige regnskaper for disse fondene og en samlet oversikt over statens inntekter og utgifter ble ikke utarbeidet. Så lenge Stortinget møttes hvert tredje år var dette en praktisk ordning (Bingen, 1990). Tilsvarende kunne ansvaret for visse inntekter og utgifter bli delegert til offentlige funksjonærer og andre som ikke var lønnet eller mottok overføringer, men som hadde rett til å innkreve for eksempel avgifter.

Dette systemet begrenset Stortingets innflytelse over statsfinansene, og ønsket om et mer sentralisert og konsolidert statsbudsjett ble et viktig mål for de folkevalgte. Slike prinsipper fikk også etter hvert fotfeste og bruttoprinsippet ble innført fra begynnelsen av 1880-tallet. Under og etter første verdenskrig ble det klart at budsjettssystemet trengte en omfattende reform. Blant annet var det vanskelig å få oversikt over statens finanser og budsjett da det ble ført diverse særregnskap og man til dels hadde fått en opphopning av «gamle» bevilgninger som fortsatt stod til rådighet. Det ble satt ned en komité i 1924 som skulle utrede og foreslå endringer i datidens system. I løpet av 1920-årene ble flere av de grunnleggende prinsippene som også ligger til grunn for dagens statsbudsjett og – regnskap innført. I 1928 ble det for første gang vedtatt et helhetlig bevilgningsreglement.

Bevilgningsreglementet er endret en rekke ganger etter 1928, men senere revisjoner er i hovedsak basert på de samme prinsippene som ble nedfelt i reglementet for 1928. En stor reform ble foretatt i 1959 der Stortinget vedtok et nytt samlet bevilgningsreglement. Reformen var blant annet basert på forslag fra *Budsjett- og regnskapsutvalget*, som ble nedsatt 1949 og avga innstilling i 1954. I dette reglementet ble det blant annet tatt inn bestemmelser om budsjettets inndeling og omfang, samt tidspunkt for framleggelse av regjeringens budsjettforslag. Av senere revisjoner kan nevnes:

- *Den finanspolitiske komité* ble oppnevnt i 1962 for å foreta en vurdering av de finanspolitiske

virkemidlene. Den første innstillingen kom i 1965. Som et resultat av denne prosessen ble det blant annet innført rullerende langtidsstatsbudsjett, jf. boks 4.1.

- Stortinget vedtok i 1974 at bevilgningsreglementet også skulle omhandle *Trygdebudsjettet*. Fra og med budsjettåret 1983 ble folketrygdens utgifter og inntekter innarbeidet i det ordinære kontoplansystemet for statsbudsjettet, som fra da av ble betegnet «Statsbudsjettet medregnet folketrygden».
- Stortinget vedtok i 1985 en rekke endringer i bevilgningsreglementet, blant annet basert på forslag i NOU 1984: 23 *Produktivitetsfremmende reformer i statens budsjettssystem* (Haga-utvalget). Mål- og resultatstyring som et viktig bærende prinsipp for statlig økonomistyring ble vedtatt innført som et resultat av utvalgets arbeid. Videre ble prinsippet om at inntil 5 prosent av ubrukt driftsbevilgning skulle kunne overføres til neste budsjettermin, adgang til nettobudsjettering ved utskifting av utstyr og adgang til å overskride bevilgning mot merinntekt tatt inn i reglementet.
- Stortinget vedtok i 1990 og 1991 endringer i bevilgningsreglementet knyttet til omdispensering fra drift til investeringsposter og forskottering av driftsbevilgning mot innsparing i kommende budsjettår. Endringene var dels en videre oppfølging av NOU 1984:23 *Produktivitetsfremmende reformer i statens budsjettssystem* og NOU 1989:5 *En bedre organisert stat* (Hermansen-utvalget). Hermansen-utvalget så særlig på de ulike organisasjons- og tilknytningsformene innen staten. Utvalget tilrådte at man benyttet et begrenset antall hovedtilknytningsformer, i hovedsak forvaltningsorgan og selskap, og at man foretok differensiering innenfor disse hovedformene. Utvalget kom med forslag til generelle retningslinjer for hva slags virksomheter som burde organiseres innenfor de to hovedformene, og hvordan disse hovedformene kunne differensieres. Spesielt ble det foreslått å utvide adgangen til nettobudsjettering. Innenfor forvaltningsorganformen ble det foreslått å utarbeide forpliktende rammer for framtidige budsjetter i omstillingssituasjoner. Videre ble det foreslått diverse endringer innenfor kapitalforvaltning og investeringer. Blant annet ble det foreslått en forsøksordning med innføring av avskrivninger på investert kapital for enkelte ordinære forvaltningsorganer, ny «låneordning» for lønnsomme investeringer, ny ordning for forskuttering av investeringer til driftsutstyr, adgang til at innsparinger på

driftsposten kunne benyttes til investeringer, samt en omlegging av datidens eiendomsforvaltning som blant annet førte til opprettelsen av Statsbygg og innføring av en ordning deler av de statlige virksomhetene betaler husleie til Statsbygg (husleieordningen). Videre ble det foreslått å avskaffe stillingshjemmelsystemet. I den påfølgende behandlingen av innstillingen sluttet man seg i hovedsak til de generelle prinsippene og retningslinjene som utvalget trakk opp. Av de konkrete forslagene ble økt adgang til nettobudsjettering innført og statsforetaksformen ble etablert som en egen selskapsform og stillingshjemmelsystemet ble avskaffet. Det ble ikke åpnet for å utarbeide flerårige budsjetter eller innføre avskrivninger av investeringer.

- Stortinget vedtok i 1997 endringer i bevilgningsreglementet som innebar at stillingshjemmelsystemet med Stortingets detaljerte behandling av stillinger ble tatt ut. I tillegg ble standard driftsposter 01- Lønn og 11- Kjøp av varer og tjenester slått sammen til en driftspost-01.
- *Stortingets budsjettreformutvalg og Utvalget for evaluering av Stortingets behandling av stats- og nasjonalbudsjettet*, oppnevnt av Stortingets presidentskap, avgav innstilling i hhv. 1997 og 2001. Som en følge av budsjettreformutvalgets innstilling ble en rammemessig håndtering av budsjettet i Stortinget innført som en forsøksordning ved behandlingen av statsbudsjett (St.prp. nr 1). Ordningen ble evaluert og vedtatt innført permanent i 2001 (se avsnitt 4.8 for en nærmere omtale av dette).
- Stortinget vedtok høsten 2002 endringer i bevilgningsreglementet § 11, 5. ledd, slik at innsparingsperioden ved forskottering av driftsutgifter til investeringer utvides med to år.

Et revidert økonomireglement for staten ble vedtatt ved kongelig resolusjon i 1996 og erstattet tidligere regelverk fra 1970. Det nye økonomireglementet ble iverksatt i 1997 og innebar en gjennomgripende modernisering og kvalitetsheving av statlig økonomistyring. Reglementet samlet og formaliserte prinsippene for all statlig økonomistyring og økonomiforvaltning hvor fokus blant annet ble rettet mot mål- og resultatstyring, effektiv ressursbruk og kontroll.

Fram til statsbudsjettet for 1985 ble det presentert informasjon om langtidsstatsbudsjettet for tre år utover kommende budsjettår. Denne ordningen ble etablert tidlig i 1970 årene (se boks 4.1).

Boks 4.1 Langtidsbudsjettene 1970–1986

Ved arbeidet med Langtidsprogrammet 1966–1969 ble det utformet interne 4-årige langtidsbudsjetter. I Langtidsprogrammet 1970–1973 ble det presentert en del hovedtall for regjeringens langtidsbudsjett. I dette Langtidsprogrammet het det om langtidsbudsjett som grunnlag for den årlige budsjettbehandlingen blant annet:

«Et langtidsbudsjett utarbeides ikke for å binde seg til visse beslutninger i framtiden, men for å få best mulig grunnlag for de beslutninger som må fattes i dag.»

I Gul bok for 1970 ble det for første gang gitt en tallmessig angivelse av langtidsbudsjettet og i Gul bok for 1973 ble det for første gang gitt et fullstendig rullert langtidsbudsjett. Langtidsbudsjettet viste anslag for statens utgifter for de fire kommende år fordelt på programråder og enkelte programkategorier. Dette innebar en relativt aggregert framstilling, i budsjettforslaget for 1985–1988 var det eksempelvis 32 områder i tabellen. Det ble ikke fattet vedtak i tilknytning til tabellen. Moe og Schreiner (1985) peker på følgende egenskaper ved langtidsbudsjettene:

«Lengtidsbudsjettene skal så langt det er mulig dekke de budsjettmessige konsekvenser av:

- Videreføring av igangværende virksomhet og eventuelle reduksjoner av denne.
- Nye tiltak som en på budsjetteringstidspunktet regner med å gjennomføre i perioden.
- Ut over dette vil det til enhver tid være utredninger og planer under arbeid uten at de er kommet så langt at det er mulig å ta stilling til om de bør føres opp i langtidsbudsjettene.»

Imidlertid sier Moe og Schreiner også at

«Lengtidsbudsjettene som er presentert i Gul bok de siste årene har hovedsakelig vært basert på uendret politikk på utgiftssiden og har derfor begrenset verdi som indikasjon på hva den faktiske utviklingen vil kunne bli.»

Gul bok for 1985 er det siste budsjettforslaget som inneholdt et langtidsbudsjett.

4.3 Regelverk for budsjettering, regnskapsføring og økonomistyring i staten

I dette avsnittet presenteres de grunnleggende regler som berører budsjettering, regnskapsføring og økonomistyring i offentlig (statlig) sektor. *Grunnloven* gir Stortinget myndighet til å fatte vedtak om statens inntekter og utgifter. *Bevilgningsreglementet* regulerer forhold knyttet til budsjettering og regnskapsførsel. *Stortingets forretningsorden* gir bestemmelser om blant annet framlegg og behandling av statsbudsjettet og regnskapet. *Økonomiregelverket for staten* fastsetter hovedprinsipper og normer for statlig økonomistyring, regnskapsførsel og betalingsformidling. Videre fastsettes enkelte form- og prosesskrav for departementenes styring av underliggende virksomheter (etatsstyring) og intern styring i virksomhetene. Enkelte virksomheter vil også være regulert av bestemmelser i egen særlov, forskrifter eller enkeltvedtak i forhold til deres forvaltningsområde (for eksempel statsbanker, Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet).

Grunnloven

Grunnloven gir Stortinget myndighet til å fatte vedtak om statens utgifter og inntekter. Grunnloven § 75 pkt. a tillegger Stortinget:

«at give og ophæve Love; at paalegge Skatter, Afgifter, Told og andre offentlige byrder, som dog ikke gjælde udover 31 December i det næst paafølgende Aar, med mindre de af et nyt Storthing udtrykkelig fornyes;»

Pkt. a fastsetter at vedtak om statens skatter og avgifter er begrenset til ett år av gangen. Grunnloven § 18 fastsetter videre at det i «almindelighet» tilligger Kongen å innkreve de skatter og avgifter som Stortinget fatter vedtak om. I påfølgende paragraf, § 19, heter det at

«Kongen vaager over, at Statens Eiendomme og Regalier anvendes og bestyres paa den af Storthinget bestemte og for Almenvæsenet nyttigste Maade.»

Pkt. d tillegger Stortinget:

«at bevilge de til Statsudgifterne fornødne Pengesummer».

Denne paragrafen fastsetter at det er Stortinget som har bevilgningsmyndigheten. For øvrig inneholder Grunnloven ingen særskilte bestemmelser om hvordan staten skal innrette sitt arbeid med

budsjetter og regnskap. Slike bestemmelser er fastsatt i annet regelverk.

Bevilgningsreglementet

Det finnes ingen lov om statlig budsjettering i Norge. Men Stortinget har ved plenarvedtak vedtatt et bevilgningsreglement som blant annet regulerer statsbudsjettets og statsregnskapets framlegg, omfang, inndeling, oppsett og bruk av stikkord og fullmakter. Bevilgningsreglementet fastsetter flere av de hovedprinsipper som budsjett- og regnskapsutarbeidelsen er basert på. I § 4 første ledd fastsettes «fullstendighetsprinsippet», som innebærer at statsbudsjettet skal omfatte alle statens inntekter og utgifter i budsjettperioden, så langt de kan forutses når budsjettet vedtas. Paragrafens annet ledd fastsetter at utgifter og inntekter som hovedregel skal føres brutto, og omtales som «bruttoprinsippet». Paragraf 14 inneholder bestemmelser om at statsregnskapet skal føres etter «kontantprinsippet». Nærmere omtale av de ulike prinsippene, samt andre bestemmelser i bevilgningsreglementet, finnes i rapportens avsnitt 4.4, 4.5 og 4.6. I bevilgningsreglementet er det også bestemmelser som fastsetter at de mål som søkes oppnådd ved statens aktivitet og de resultater som oppnås skal beskrives i budsjettdokumentene. Disse bestemmelsene danner et formelt grunnlag for bruk av prinsippet om mål- og resultatstyring som styringsprinsipp i statsforvaltningen. Mål- og resultatstyring omtales i avsnitt 4.7.

Bevilgningsreglementet er endret flere ganger siden det ble vedtatt første gang i 1928 og de fleste endringene har skjedd etter initiativ fra regjeringen. Stortinget kan ved plenarvedtak bestemme at bevilgningsreglementet skal fravikes. Enkelte bestemmelser i bevilgningsreglementet gir for øvrig Kongen og Finansdepartementet fullmakt til å fastsette utfyllende bestemmelser.

Bevilgningsreglementet følger som appendiks til dette kapitlet.

Stortingets forretningsorden

Stortingets forretningsorden inneholder blant annet regler for organiseringen av budsjettbehandlingen i Stortinget. Forretningsorden sier at regjeringens budsjettforslag skal fordeles på de faste komiteene etter en bestemt fordeling av saksom-

råder. Også prinsippet om rammemessig håndtering er nedfelt i disse bestemmelsene. Dette omtales nærmere i avsnitt 4.8.

Økonomiregelverket

Ved kongelig resolusjon 26. januar 1996 er det fastsatt et eget «Økonomireglement for staten». Reglementet er forvaltningens eget regelverk som gir bestemmelser om:

- styring med at bruk av statlige midler skjer innenfor rammer og forutsetninger fastsatt av Stortinget,
- resultatoppfølging med utgangspunkt i Stortingets utgifts- og inntektsvedtak
- gjennomføring av tiltak for å sikre statens materielle verdier

Sentralt i regelverket er formalisering av mål- og resultatstyring som et viktig bærende styringsprinsipp på alle nivåer i statlig økonomistyring, ved siden av og innenfor et system for rammestyring. Regleverket stiller opp et sett av form- og prosesskrav.

«Funksjonelle krav til økonomiforvaltningen i staten» er fastsatt av Finansdepartementet 24. oktober 1996 og senere revidert 23. august 2001¹. Dette regelverket gir mer detaljerte retningslinjer for økonomistyringen enn bestemmelsene i økonomireglementet. Kravene inneholder blant annet bestemmelser om ansvaret for administrativ styring og kontroll på alle forvaltningsområder, både fra overordnet departement og internt i virksomheten. Med utgangspunkt i mål- og resultatstyring som styringsprinsipp for virksomhetsstyring og intern styring av virksomheter stilles det form- og prosesskrav i form av krav til styrings-, planleggings- og oppfølgingsprosesser og styringsdokumenter. Videre omtales krav til systemer og rutiner, blant annet krav til økonomisystemer, internregnskap der virksomhetens fordringer og forpliktelser skal framgå, regnskapsføring, betalingsformidling, dokumentasjon og rutiner vedrørende slike forhold, herunder for lønn, kjøp av varer og tjenester og innbetalinger. Relevant for dette utvalget er også bestemmelsene i kapittel 10 «Eiendeler og forpliktelser i statens kapitalregnskap», som omtaler virksomhetenes krav til oversikt og rapportering av eiendeler og forpliktelser. Disse bestemmelsene behandler også lånetransaksjoner. Omtale av statlige investeringer og forvaltning av realkapital gis i avsnitt 4.11. Funksjonelle krav inneholder også bestemmelser om tilskudd til kommuner og til privatpersoner/foreninger, samt krav knyttet til forvaltning av garantiordninger.

¹ Finansdepartementet arbeider med videreutvikling og oppdatering av økonomiregelverket og planlegger den første samlede revisjon siden ikrafttreddelsen i 1997, jf. St.pr.nr. 1 (2002-2003).

Etter økonomireglementet § 17 skal statlige virksomheters betalingsformidling gjennom konsernkontoordningen være knyttet til statens folio-konto i Norges Bank. Dette betyr at virksomhetene har trekkrettighet på likviditet ved utbetalinger og plasserer innbetalinger på sin oppgjørskonto i sentralbanken. Virksomhetene får ikke renter av inntående likviditet på oppgjørskonto.

Utover økonomireglementet og funksjonelle krav utarbeider Finansdepartementet også utfyllende merknader og veiledninger og rundskriv, som sammen utgjør økonomiregelverket for staten.

Finansdepartementets rolle i økonomiforvaltningen i staten

Finansdepartementet har et overordnet ansvar for budsjett, regnskap og økonomiforvaltning i staten. Finansdepartementet skal sikre at budsjett og regnskap utarbeides i tråd med bevilgningsreglementets bestemmelser og koordinere prosessen med regjeringens og departementenes/forvaltningens utarbeidelse av statsbudsjett. Finansdepartementet gir i nødvendig grad utfyllende regler og bestemmelser for økonomiforvaltningen i staten, herunder etatsstyring og intern styring i virksomhetene. Finansdepartementet har videre et ansvar for å bidra med sentrale tilretteleggingstiltak for statlig økonomistyring for å sikre gjennomføring av de regler og rutiner som gjelder. Dette vil eksempelvis være utvikling av metoder og teknikker, rådgivning, presentasjon av operasjonelle eksempler og etablering av nettverk for erfaringsutveksling med mer. Som en del av det overordnede systemansvaret ligger det også et ansvar for å evaluere og videreutvikle felleskrav og retningslinjer som stilles til økonomiforvaltningen i staten.

Det enkelte departement ved statsråden vil imidlertid være konstitusjonelt ansvarlig for den aktivitet som blir utøvet innenfor sitt ansvarsområde, herunder også for at økonomiregelverket og andre bestemmelser blir fulgt. Departementene er ansvarlig for å utarbeide nødvendige skriftlige instruksjoner for eget departement og underliggende virksomheter innenfor rammen av økonomireglementet.

4.4 Kontantprinsippet

4.4.1 Beskrivelse og motivasjon for kontantprinsippet

Regelgrunnlaget

Som omtalt i avsnitt 4.3 er kontantprinsippet nedfelt i bevilgningsreglementet § 14. Denne paragrafen lyder:

«Enhver statsutgift og statsinntekt medtas i statens bevilgningsregnskap for den budsjetterminen da den er blitt kontant betalt. For statens forretninger kan Kongen bestemme at kontantprinsippet kan fravikes når dette prinsipp gir misvisende eller ufullstendig uttrykk for driftsresultatet.»

Paragrafens første punktum oppsummerer kontantprinsippet innhold slik; en utgift utgiftføres når den blir kontant utbetalt og en inntekt inntektsføres når den blir kontant innbetalt. Paragrafen omtaler kun statsregnskapet, men tolkes slik at den også gjelder for statsbudsjettet (Finansdepartementet, 2000a).

Kontantprinsippet ble innført i 1924, og bestemmelsen i paragrafens første ledd har vært uforandret siden bevilgningsreglementet ble utformet i 1928. Annet ledd ble tilføyd i 1959. Det er få andre bestemmelser og regler som omhandler kontantprinsippet, enkelte unntak finnes og de er omtalt under. Finansdepartementets veileder i statlig budsjettarbeid (Finansdepartementet, 2000a) utdyper budsjettbestemmelsene i staten, herunder også kontantprinsippet og oppsett av kontoplan mv. Økonomireglementet med funksjonelle krav utdyper i noen grad innholdet av bevilgningsreglementet § 14. Det er blant annet presisert at lønnsutgifter skal regnskapsføres brutto inklusive skattetrekk, noe som er et brudd med et rent kontantprinsipp.

Motivasjon for kontantprinsippet

Bingen (1990) hevder at bakgrunnen for innføringen av kontantprinsippet blant annet var at man i statsregnskapene hadde fått en opphopning av til dels gamle bevilgninger. Dette vanskeliggjorde en rasjonell finansforvaltning og svekket kontrollen med bruken av statsmidler.

I staten har kontantprinsippet et rasjonale i ønsket om å drive en aktiv finanspolitikk, jf. kapittel 3. Statens utgifter og inntekter påvirker resten av økonomien gjennom blant annet etterspørselseffekten knyttet til offentlig forbruk og investering, gjennom overføringer til andre og skatte- og av-

giftsnivået. Størrelsen på over/underskudd i statsbudsjettet gir etter kontantprinsippmetoden en indikasjon på hvor sterk denne etterspørselseffekten er, ettersom det viser den finansielle nettooverføringen mellom sektorene². En oppstilling etter kontantprinsippet gir videre god oversikt over statens finansielle transaksjoner, og dermed statens netto finansieringsbehov eller fordringsavsetninger.

Et argument for å holde fast ved kontantprinsippet har også vært at det er enkelt å bruke for virksomhetene jf. Innst.S.nr. 243(1996-97). Det innebærer for eksempel at en ikke trenger å forholde seg til spørsmålene knyttet til avskrivninger (levetiden, hvilken avskrivningsmetode som skal benyttes, etc.). Det er oversiktlig for den enkelte bruker, fagdepartement og Stortinget. I NOU 1989:5 (Hermansen-utvalget) ble det imidlertid hevdet at de administrative merkostnadene ved å introdusere aktivering av investeringer ikke behøver å være av vesentlig betydning når en anvender moderne datautstyr og regnskapssystemer. Hermansen-utvalget gikk inn for en forsøksordning med innføring av avskrivninger for de ordinære forvaltningsorganene.

Kontantprinsippet har historisk sett vært det internasjonalt rådende føringsprinsipp for statlig aktivitet, og har hatt støtte i internasjonale regnskapsstandarder. I de senere år har imidlertid flere land gått over til å benytte periodiseringsprinsippet i statlig budsjettering og regnskapsføring, jf. omtale av periodiseringsprinsippet i kapittel 5 og internasjonale utviklingstrekk i kapittel 6. Det arbeides derfor med utarbeidelse av internasjonale standarder for statsregnskap og – budsjett ført etter også dette prinsippet. Foreløpig er det ikke kommet noen generell tilrådning fra internasjonale organisasjoner om hvilket prinsipp som bør benyttes. Imidlertid fremhever organisasjoner som OECD og IMF periodiseringsprinsippet som det regnskapsprinsippet som i større grad dekker informasjonsbehovet. I siste landrapport for Norge, anbefaler OECD overgang til periodiseringsprinsippet (OECD, 2002b).

Kontantprinsippet benyttes både i statsbudsjettet og statsregnskapet. Statsbudsjettet har en an-

nen funksjon enn budsjettet i en privat bedrift, da statsbudsjettet er et formelt *vedtaksdokument* som entydig fastsetter bevilgningene til statlige virksomheter, og som etterfølges av en finansiell overføring. En privat bedrifts budsjett er i hovedsak en *plan* som «ikke genererer inntekter av seg selv».

Tilsvarende er styringsformålet med offentlig og privat aktivitet på enkelte viktige punkter forskjellig, og dermed også formålet med regnskapsføringen. En privat bedrift har som formål å tjene penger og generere profitt for eierne, og regnskapsprinsippet benyttet i privat sektor søker derfor å måle aktivitetens lønnsomhet. Formålet med offentlig aktivitet er normalt ikke å skape finansielle overskudd, men å iverksette Stortingets bevilgningsvedtak i form av en offentlig tjeneste- eller vareproduksjon.

En kan derfor si at for staten er produksjonen målet og økonomien virkemiddelet, mens i private virksomheter er økonomien målet og produksjonen virkemiddelet.

Kontantprinsippets anvendelse er begrenset til rapporteringen til statsregnskapet for statlige virksomheter som medtas i statsbudsjettet. I virksomhetens egen styring kan andre prinsipper benyttes. Også rapporteringen til statsregnskapet avviker på noen områder fra et rendyrket kontantprinsipp, blant annet gjelder dette føringsmåten for lønnsutgifter.

I de senere år har man sett en trend i retning av at statlige virksomheter organiseres med løsere tilknytning til statsbudsjettet og statsregnskapet, jf. avsnitt 4.10.

Ordinære statlige forvaltningsorganer er gjort om til statlig forvaltningsbedrift eller virksomhet med særskilte fullmakter. Andre virksomheter er blitt organisert på en måte som gjør at de ikke lenger inngår som en del av statsbudsjettet og statsregnskapet. Eksempelvis er flere statlige forvaltningsbedrifter blitt omdannet til ordinære aksjeselskap eller til statsforetak. Disse er ikke inkludert i statsregnskapets oppstilling og følger normalt regnskapslovens bestemmelser. Der staten yter tilskudd til driften av disse virksomhetene utgiftsføres bare tilskuddet i statsregnskapet. Dette gjelder for eksempel de nye helseforetakene som får sitt tilskudd bevilget over 70-post i budsjettet og universiteter og høyskoler som får tilskudd over en 50-post bevilgning, jf. avsnitt 4.4.2.1.

4.4.2 Oppstilling av budsjett og regnskap

Bevilgningsreglementet § 5 har bestemmelser om budsjettets inndeling som skal legges til grunn ved utarbeidelse av statsbudsjettet. Den samme innde-

² Det er en del svakheter ved å bruke statsbudsjettets overskudd direkte som indikator for finanspolitikken. For å få et bedre bilde av hvordan finanspolitikken påvirker fastlandsøkonomien korrigeres det blant annet for inntekter og utgifter forbundet med petroleumsvirksomhet og aktiviteten i økonomien. Det er begrepet «strukturelt, oljekorrigert budsjettunderskudd» som fra 2001 har vært i fokus for finanspolitikken. Dette begrepet kan avledes av begrepet statsbudsjettets over/underskudd. For en nærmere omtale av dette se Nasjonalbudsjettet for 2002, boks 3.3 (St.meld. nr. 12001–2002).

ling benyttes for statsregnskapets bevilgningsregnskap. Statsregnskapet har også en oppstilling over statens balanse (kapitalregnskapet). I dette avsnittet beskrives kontogruppene som benyttes i oppstillingen for statsbudsjettet og statsregnskapet og som en del av det er det tatt inn enkelte totaloversikter basert på sist avlagte regnskap (2001).

4.4.2.1 Budsjettoppstilling

Statsbudsjettet og bevilgningsregnskapet er bygget opp rundt begrepene kapittel og post. Et kapittel utgjør normalt bevilgningen til en enkelt virksomhet eller formål, eller en ensartet gruppe av slike. Hovedprinsippet som er lagt til grunn for inndelingen i kapitler er:

- hvert kapittel skal bare omfatte utgifter eller inntekter til ett gitt formål
- kapittelinnndelingen skal korrespondere med den administrative inndelingen av forvaltningen, slik at hvert kapittel som hovedregel bare disponeres av en virksomhet eller av en likartet gruppe av virksomheter

Kapitlene inndeles i poster. Bevilgningsreglementet fastsetter ikke uttrykkelig at budsjettet skal ha en slik inndeling på to nivåer. Men i reglementets § 7 benyttes begge disse begrepene, som viser at de regnes som faste elementer i budsjettet. Statsbudsjettet for 2002 inneholdt om lag 600 kapitler og 1700 poster. Stortingets budsjettvedtak fattes på postnivå.

Det finnes få formelle bindinger for hvordan budsjettet skal inndeles. I bevilgningsreglementet § 5 fastslås det at blant annet at utgiftene skal fordeles på fire avdelinger, disse består av:

1. Avdeling for statens egne driftsutgifter
2. Avdeling for nybygg, anlegg m.v.
3. Avdeling for overføringer til andre
4. Avdeling for utlån, statsgjeld etc.

Hensynet til fordelingen på avdelinger ivaretas ved postinndelingen som er utformet slik at standardposter benyttes for samme type utgifter. Driftsutgiftene (første avdeling) utgjør postene 01-29. Post 24, overskudd av statens forretningsdrift, står i en særstilling da denne posten viser forvaltningsbedriftens driftsresultat³. Forvaltningsbedriftene får bevilget et netto driftsresultat jf. bevilgningsreglementet § 4 om budsjettet for forretningsdriften. Driftsresultatet på 24-post omfatter normalt:

- driftsinntekter
- driftsutgifter
- utgifter til avskrivninger av investeringer
- utgifter til renter på statens kapital og
- div. avsetninger.

Driftsresultatet kan budsjetteres med et overskudd. Det innebærer at virksomhetene stilles overfor et avkastningskrav utover virksomhetens utgifter til renter på statens kapital.

Postene 30-49 viser statens investeringer (andre avdeling). En hovedforskjell mellom kontantprinsippet og periodiseringsprinsippet er håndteringen av investeringer, jf omtale i kapittel 5. I tråd med kontantprinsippet utgiftsføres statlige investeringer i de ordinære forvaltningsorganene i sin helhet i investeringsåret. Med andre ord «avskrives» investeringen i sin helhet det året den foretas, mens avskrivningen etter periodiseringsprinsippet ville vært fordelt over flere år. Virksomhetens driftsbudsjett blir ikke belastet med avskrivninger på den nedlagte kapitalen etter at investeringen er foretatt, og man får ikke vist realkapitalens bidrag til produksjonen over tid. For statens forvaltningsbedrifter gjelder særskilte regler for avskrivninger av investeringer i realkapital, se omtalen under og i avsnitt 4.10.4.

For investeringsutgiftene i forvaltningsbedriftene budsjetteres og regnskapsføres disse også i sin helhet på 30-49 post i investeringsåret (brutto). Realkapital fra slike investeringer aktiveres i tillegg i statens balanse ved årets slutt. I de påfølgende år inngår denne kapitalen i grunnlaget ved beregning av avskrivninger, og tas med i oppstillingen av driftsresultatet. Utgifter til investeringer budsjetteres og regnskapsføres derfor i en viss forstand to ganger, først når investeringen kontant betales og regnskapsføres, og deretter som avskrivninger over investeringsens levetid. Ved at avskrivningene også føres som tilbakebetalt til staten påvirkes ikke statsbudsjettets balanse av dobbeltføringen på utgiftssiden. Føringsmåten innebærer imidlertid at både statsbudsjettets utgifts- og inntektsside blåses opp tilsvarende avskrivningene.

De spesielle budsjetteringsregler som gjelder for forvaltningsbedriftene begrunnes blant annet i den noe mer fristilte rolle disse innehar, samt ønsket om å få fram klarere i hvilken grad disse virksomhetene er selvfinansierende. Samtidig innebærer utformingen av budsjettet at det er Stortinget som fastlegger nivået på forretningsdriftens investeringer. Forvaltningsbedrift som virksomhetsform og de spesielle regler som gjelder for disse omtales nærmere i avsnitt 4.10.4.

Overføringer til andre (avdeling tre) er inndelt i

³ Begrepet driftsresultat har i denne sammenheng ikke samme tolkning som driftsresultat i et privat foretak.

Tabell 4.1 Bevilgningsregnskapet for 2001, utgifter og inntekter

<i>Utgifter</i>	<i>Beløp i mill. kr</i>
Post 01 Ordinære driftsutgifter	70 111
Post 21-23 Spesielle driftsutgifter	17 115
Post 24 Driftsresultat for forretningsdriften	-188
Post 25 Pro et contra oppgjør SDØE	8 449
Avdeling 1 (post 01-29) Driftsutgifter	95 487
Avdeling 2 (post 30-49) Nybygg og anlegg	33 961
Post 50-59 Overføring andre statsregnskap (fond /50-post virksomheter)	261 822
Post 60-69 Overføring til kommuneforvaltningen	95 022
Post 70-89 Andre overføringer	273 788
Avdeling 3 (post 50-89) Overføringer til andre	630 632
Post 90-99 utenom statslånemidler	152 128
Post 90-99, statslånemidler på kapittel 2999	
Avdeling 4 (post 90-99) Utlån, gjeldsavdrag mv.	152 128
Sum bevilgningsregnskapet utgifter	912 208
<i>Inntekter</i>	
<i>Beløp i mill. kr</i>	
Petroleumsinntekter	84 905
Inntekter under departementene	13 933
Inntekter av statens forretningsdrift	37
Avdeling 1 (post 01-29) Driftsinntekter	98 875
Petroleumsinntekter	56 873
Inntekter under departementene	700
Avskrivninger, avsetning til investeringsformål og inntekter av statens forretningsdrift	2 400
Avdeling 2 (post 30-49) Inntekter i samband med nybygg og anlegg	59 973
Sum skatter og avgifter	429 565
Statens forretningsdrift	428
Renteinntekter og utbytte utenom forretningsdriften og Statoil	22 574
Departementenes inntekter, overført fra Norges Bank mv	19 901
Petroleumsinntekter	127 124
Statens petroleumsfond	409
Avdeling 3 (post 50-89) Skatter, avgifter og andre overføringer	600 001
Post 90-99 utenom statslånemidler	90 725
Post 90-99, statslånemidler på kapittel 5999	62 634
Avdeling 4 (post 90-99) Tilbakebetalinger mv.	153 359
Sum bevilgningsregnskapet inntekter	912 208

Kilde: Tabell 1.3 i Vedlegg 1 til St.meld. nr. 3 (2001-2002), Statsrekneskapen medrekna folketrygda for 2001

tre underkategorier, overføringer til andre statsregnskap (postene 50-59), overføringer til kommunesektoren (postene 60-69) og andre overføringer (postene 70-89), blant annet tilskudd til private, statsforetak og internasjonale organisasjoner, og renteutgifter og tap på garantier og lån.

Postene 90-99 (avdeling fire) viser statens finansielle transaksjoner.

Når statsbudsjettet er vedtatt på kapittel/postnivå av Stortinget og trådt i kraft, disponerer departementene og de statlige virksomhetene bevilgnin-
gene innenfor de gitte rammer.

Omfanget for de ulike avdelingsbegrepene kan

illustreres ved tabell 4.1 som viser utgifter og inntekter i bevilgningsregnskapet for 2001. Det understrekes at tabellen inneholder bruttostørrelser fra statsregnskapet og inkluderer derfor både lånetransaksjoner og petroleumsvirksomheten. Tabellen viser derfor samlet finansieringsbehov av kontantbeholdning og lån, som blir ført mot statens balanse, jf. neste avsnitt.

4.4.2.2 Balanseoppstilling: kapitalregnskapet

Statsregnskapet har en balanseoppstilling som viser statlige eiendeler, gjeld og egenkapital. Denne

Tabell 4.2 Statens balansesoppstilling i kapitalregnskap for 2000 og 2001

Beløp og beholdninger i mill. kroner		2000	2001	Endring
<i>Eiendeler</i>				
62.	Kontantbeholdninger	85 420	74 646	-10 774
61.	Spesielle fond og forsikringer	420 668	652 859	232 191
62.	Verdipapir inkl. kapital i statens selvstendige bedrifter	52 972	69 202	16 230
63.	Utlån og utestående fordringer	191 414	203 137	11 723
64.	Ordinære fond	8 184	15 044	6 860
65.	Forskudd	936	916	-20
66.	Kapital i statsbankene	2 973	3 385	412
68.	Fast kapital i statsbedriftene	175 856	152 691	-23 165
70/73.	Mellomregnskap med virksomheter	-344	-3 310	-2 966
76.	Valutabytte	-94	117	211
77.	Statsobligasjonslån. Overkurs/underkurs	-176	2 044	1 868
Sum		937 115	1 170 077	232 962
<i>Gjeld</i>				
80.	Statsgjelden	285 925	278 692	-7 233
81.	Kontolån fra ordinære fond	10 451	17 291	6 840
82.	Virksomheter med særskilte fullmakter	1 298	3 880	2 582
84.	Deposita og avsetninger	14 987	20 907	5 920
85.	Utstedte gjeldsbrev for den ikke betalte del av grunnfond i statsbankene	806	0	-806
86.	Overførte ubrukte bevilgninger	8 685	9 426	741
Sum		937 115	1 170 077	232 962

Netto økningen i egenkapitalen på 224,9 mrd. kroner framkommer slik:

– brutto økning 287,5 mrd kroner

– reduksjon 62,6 mrd for statslånemidler tilført bevilgningsregnskapet, jf. tabell 4.1.

Kilde: Tabell 5.2 og tabell 1.11 i Vedlegg 1 til St.meld. nr 3 (2001-2002), Statsrekneskapen medrekna folketrygda for 2001.

oppstillingen henger sammen med bevilgningsregnskapet (se tabell 4.2) på følgende måte: Ved årsavslutning av bevilgningsregnskapet som utgjøres av avdeling 1-3 og avdeling 4 (lånetransaksjoner), blir det foretatt en avslutningspostering på 90-post under kapittel 2999 eller 5999 for statslånemidler slik at bevilgningsregnskapets utgifter og inntekter balanserer. Postering av statslånemidler tilsvarer samlet finansieringsbehov av kontantbeholdning og lån. Motpost for slik postering er egenkapitalen i balansen, og dersom bevilgningsregnskapet tilføres midler vil egenkapitalen reduseres tilsvarende. Det er her en viss parallell til et privat foretak som ved årsavslutning også vil disponere sitt overskudd/underskudd mot sin balanse.

Lånetransaksjoner på 90-poster (som ikke inngår ved beregning av overskudd/underskudd) i bevilgningsregnskapet som representerer en formuesomplussing, skal posteres/aktiveres i statens balanse, jf. funksjonelle krav, kapittel 10. Dette gjelder blant annet statsgjeld, utlån/tilbakebetalinger, aksjeinnskudd/salg, stiftelseskapital, kapital i statsforetak og kapitaltilskudd til statsbedriftene. I tillegg skal investeringer i statlig foretningvirksomhet og statlige bygg under Statsbygg aktiveres i balansen.

Statens kapitalregnskap publiseres som en del av St.meld. nr. 3, Statsregnskapet. Kapitalregnskapet er en oversikt med hovedvekt på statens finansielle eiendeler og gjeld. Verdien av f.eks. aksjer settes til historisk anskaffelsesverdi på transaksjonstidspunktet. Omvurderinger som en følge av endringer på finansmarkedene vil med andre ord normalt ikke slå ut i statens balanse. I kapitalregnskapet er det en aksjeoversikt der en skiller mellom Gruppe 1 aksjer eid av ordinære forvaltningsorgan og Gruppe 2 aksjer som er eid av statlig forretningsdrift, statsbanker eller virksomhet med unntak fra bruttobudsjetteringsprinsippet. Gruppe 1 aksjene er oppført under balansens kontogruppe 62, mens Gruppe 2 aksjene ikke er oppført i balansen og kun framgår som informasjon i stortingsmeldingen.

For Statens petroleumsfond gjelder imidlertid at omvurdert verdi per 31.12 vises i statens kapitalregnskap. Statens plasseringer og gjeld i utenlandsk valuta, kontogruppe 76 og 80, blir omvurdert og justert for valutakursendringer.

Oversikten over statens realkapital som bygninger, eiendom, maskiner, løsøre etc. er mindre omfattende. Kun realkapital i forvaltningsbedriftene tas med. Dette innebærer at verdien av statlige bygninger som ikke eies av Statsbygg ikke fram-

kommer i statens kapitalregnskap. Tilsvarende gjelder for størstedelen av statens infrastruktur, kjøretøyer, maskiner og annet løsøre.

Virksomhetenes mellomværende med statskassen framgår av kapitalregnskapet. En virksomhet som har satt av men ikke betalt forskuddstrukket skatt vil for eksempel ha krav på dekning av beløpet i statskassen. Tilsvarende vil en virksomhet som har utbetalt reiseforskudd eller gitt et lønnslån, være skyldig statskassen. Imidlertid vil ikke leverandørgjeld og kundefordringer etter kontantprinsippet framgå av mellomværende med statskassen.

I vedlegg til statsregnskapet blir forvaltningsbedriftenes balanse presentert enkeltvis med en oppstilling som i stor grad er sammenfallende med balanseoppstillingen i private foretak. Innholdsmessig vil det imidlertid være forskjeller som følge av forskjellig føringsprinsipp.

Andre forhold som vil utgjøre forskjell i oppstilling av balansen er opptjente, framtidige pensjoner og feriepenger for offentlige ansatte.

Kapitalregnskapet i statsregnskapet er supplert med tilleggsinformasjon i form av noter og tabeller. Blant annet er det en detaljert oversikt over statens aksjeinteresser og statens inntektskrav vedrørende skatter, avgifter og refusjonskrav.

4.4.3 Praktiske konsekvenser av kontantprinsippet

Ettersom en bevilgning i utgangspunktet kun disponeres fram til 31.12. i budsjettåret, innebærer kontantprinsippet at en utgift må være betalt og belastet konto innen denne dato for at den skal kunne inkluderes i årets regnskap. Tilsvarende gjelder for inntekter, herunder også for skatter og avgifter.

Regnskapsførsel på virksomhetsnivå skjer i økonomisystem som er tilpasset statens krav i økonomiregelverket og egen kravspesifikasjon til slike system (Finansdepartementet, 1997). Et vesentlig krav er rapportering etter kontantprinsippet til det sentrale statsregnskapet. De systemer som benyttes er i all hovedsak standard økonomisystemer utviklet for privat sektor og regnskapslovens bestemmelser, med tilleggsfunksjonalitet for å håndtere statens krav.

Ettersom kontantprinsippet kun viser ut- og innbetalinger i perioden, er det ikke mulig å få en komplett sammenstilling over *ressursbruken* i statlig sektor i de enkelte regnskapsårene på bakgrunn av statsregnskapet. Delvis som en konsekvens av dette er det heller ikke mulig å henføre alle kostnader til den produksjon eller aktivitet dis-

se har bidratt til å framskaffe. Eksempler på slike kostnader er forbruk av realkapital og framtidige forpliktelser som pensjonsrettigheter for statlig ansatte og feriepenger.

4.4.4 Unntak fra kontantprinsippet

Etter bevilgningsreglementet § 14, kan Kongen bestemme at kontantprinsippet kan fravikes for statens forretninger. Unntaksbestemmelsen er hittil ikke tatt i bruk. I Finansdepartementets veileder i statlig budsjettarbeid (Finansdepartementet, 2000a) hevdes det at behovet for å periodisere inntekter og utgifter for å hindre misvisende eller ufullstendig uttrykk for driftsresultatet kan dekkes ved at slik periodisering foretas i virksomhetenes interne regnskap.

I økonomireglementet § 18 er det åpnet for at de statlige virksomheter kan supplere det offentlige regnskapet ført etter kontantprinsippet med et internregnskap ført etter andre prinsipper. Finansdepartementet gjennomførte i 2000 en bredt anlagt kartlegging av erfaringer med økonomiregelverket. Av spørreundersøkelsen framgår «at hoveddelen av statlige virksomheter benytter regnskapsprinsippet i sine internregnskaper» og i følge Rapport 2 fra Erfaringsprosjektet med tilrådinger om økonomiregelverket har 80 pst. av økonomilederne svart at de bruker regnskapsprinsippet, (se Finansdepartementet, 2000c, s. 14).

4.5 Ettårsprinsippet

4.5.1 Beskrivelse av og motivasjon for ettårsprinsippet

Grunnloven § 75 pkt. a. fastsetter at vedtak om skatter og avgifter kun gjelder til 31. desember i det påfølgende år, jf. omtalen i avsnitt 4.3. En tilsvarende begrensing er ikke omtalt i Grunnloven § 75 pkt. d, som omhandler Stortingets bevilgningsmyndighet for statens utgifter. Det er likevel lang praksis for at også utgiftsvedtakene kun gjelder for påfølgende år (se Finansdepartementet, 2002a). Dette understrekes også av at bevilgningsreglementet bygger på ettårsprinsippet. Lovavdelingen i Justisdepartementet har hatt til vurdering om begrensningene for vedtak på skatte- og avgiftssiden også gjelder vedtak for utgiftssiden (se vedlegg 2). I deres vurdering åpner de for en større adgang til å fatte flerårige vedtak enn hva som er praksis i dag. Dette er nærmere omtalt i avsnitt 8.7.

Prinsippet innebærer ikke noe formelt forbud mot å utarbeide budsjetter for flere år, f.eks. i form

av plandokument. Sverige har en budsjetteringsmodell som inkluderer bindende politiske vedtak med treårige utgiftstak for 27 utgiftsrammer. Dette gjøres samtidig med at Riksdagen hver høst også vedtar neste års statsbudsjett. Utgiftstaket legger rammer for arbeidet med utarbeidelse av neste års budsjett, samtidig som de langsiktige hensyn er ivarettatt i rammen. Utgiftstakene for kommende budsjettår rulleres ved at det fattes nytt vedtak neste høst.

4.5.2 Unntak fra ettårsprinsippet

Det finnes flere bestemmelser i bevilgningsreglementet om unntak fra ettårsprinsippet. Disse unntaksbestemmelsene er nærmere beskrevet under.

Anledning til overføring av ubrukte driftsbevilgninger (5 prosentregelen)

Hovedreglen etter bevilgningsreglementet § 7 er at det ikke er adgang til å overføre ubrukt bevilgning til neste termin dersom det ikke bestemmes særskilt i budsjettvedtaket. Av samme paragraf følger et generelt unntak ved at det for driftsbevilgninger⁴ er gitt anledning til å overføre inntil fem prosent av total bevilgning til neste budsjettermin.

Bruk av stikkord

Stikkordet «*kan overføres*»⁵ kan ifølge bevilgningsreglementet § 7 pkt. b tilføyes: «ved bygge- og anleggs- og materiellbevilgninger og ved andre bevilgninger der Stortinget finner bruk av stikkordet påkrevd for å oppnå best mulig resultat av vedkommende bevilgning. Ubrukt bevilgning kan overføres til de to følgende budsjetterminer. Videre overføring kan ikke finne sted.».

Bruk av fullmakter

Stortinget kan gi forvaltningen fullmakter som innebærer en adgang til å pådra staten forpliktelser utover budsjettåret. Forslag til slike fullmakter

fremmes i Gul bok. Av slike fullmakter finnes (se Finansdepartementet, 2000a):

- *Bestillingsfullmakt*⁶, som innebærer at Stortinget gir forvaltningen fullmakt til å kjøpe varer der disse har en så lang leveringstid at bestilling og betaling må falle i to forskjellige terminer. Fullmakten begrenses til å omhandle «materiell ol.», som allment tolkes som løsørestander.
- *Tilsagnsfullmakter*⁷, som kan knyttes både til en tilskudds – og en lånebevilgning. Slik fullmakt må innhentes for de statsstøtteordninger der mottaker vanligvis først skal oppfylle visse vilkår etter at tilsagnet er gitt, slik at utbetaling ikke kan foregå i samme termin. Eksempelvis kan dette gjelde tilskudd til oppstart av byggeprosjekter som sykehjem og omsorgsboliger der disse normalt finansieres via tilskuddsordninger (på 70-post).
- *Garantifullmakt*⁸, som kan gis for å utstede garantier som kan påføre staten tap i framtidige budsjetterminer.
- *Fullmakt til inngåelse av byggekontrakter mv.*, som gir Stortinget anledning til å gi fullmakt til «å slutte de nødvendige kontrakter utover gitte bevilgning innenfor rammen av det oppgitte kostnadsoverslag». Fullmakten knyttes til bestemte anlegg, bygg eller særlig innretninger.

Adgang til forskottering av framtidig bevilgning for investeringer

Ved stortingsvedtak av 11. juni 1991 ble det innført følgende unntaksbestemmelse i bevilgningsreglementet § 11:

«Kongen kan fastsette regler som gir Finansdepartementet fullmakt til å bemyndige departementene og underordnede institusjoner til å overskride bevilgninger til driftsutgifter med inntil 5 pst. til investeringsformål mot tilsvarende innsparing i neste års termin.»

Denne bestemmelsen innebærer med andre ord en mulighet til å forskuttere neste års bevilgning for å kunne foreta lønnsomme investeringer. Ved kgl. res. 25.10.91 er det fastsatt regler som gir Finansdepartementet fullmakt til å delegere til de enkelte departementer å samtykke til bruk av denne unntaksbestemmelsen. Denne bemyndigelsen gjelder ikke Forsvarsdepartementet eller forvaltningsbedriftene⁹. Reglen har etter det Finansdepartementet kjenner til blitt lite benyttet siden den ble innført i 1991. Dette kan blant annet skyldes at departementene har fått større muligheter til selv å disponere bevilgningene gjennom endringer i budsjettregelverket og til selv å fordele beløp på de

⁴ I Statsregnskapet for 2001 ble det for ca. 380 driftsbevilgningsposter overført 2,1 mrd. kroner til 2002. Av dette utgjorde postene 01 og 21 ca. 1,4 mrd. kroner.

⁵ I Statsregnskapet for 2001 var det utover driftsbevilgningspostene i overkant av 300 poster med stikkordet «kan overføres». For disse postene ble det overført 7,3 mrd. kroner til 2002, hvorav 2,7 mrd. kroner var knyttet til postene 30-49 Nybygg, anlegg mv.

⁶ Rammen for bestillingsfullmakter per. 31.12.01 utgjorde ca 25,5 mrd. kroner, hvorav 22 mrd. kroner er knyttet til Forsvarets materiellinvesteringer.

⁷ Tilsagnsfullmakter per. 31.12.01 utgjorde ca 7,5 mrd. kroner.

⁸ Garantiansvar per 31.12.01 utgjorde 57 mrd. kroner.

⁹ Forsvarsdepartementet har fullmakter som medfører at bestemmelsen er overflødig. Forvaltningsbedriftene har egne reguleringsfond.

enkelte postene i budsjettforslaget, eller at vilkårene for inndekning på neste års budsjett er for strenge. Ved behandlingen av statsbudsjettet for 2003 er det etter forslag fra Regjeringen vedtatt å utvide innsparingsperioden etter § 11 fra ett til tre år med blant annet det som begrunnelse.

4.6 Fullstendighets- og bruttoprinsippet

4.6.1 Innledning

Bestemmelsene i bevilgningsreglementet § 4 «Budsjettets omfang» omhandler bestemmelsene som danner bakgrunn for «fullstendighetsprinsippet» og «bruttoprinsippet». Paragrafen lyder i sin helhet:

«Budsjettet skal omfatte samtlige statsutgifter og statsinntekter i budsjetterminen, så langt de kan forutses når budsjettet blir endelig vedtatt.

Med de unntak som følger av § 6 tredje ledd føres utgifter og inntekter opp med brutto beløp. Kongen kan likevel fastsette regler som tillater nettobudsjettering ved utskifting av utstyr.»

Mange statlige virksomheter er unntatt fra fullstendighets- og bruttoprinsippet i kraft av den organisasjons- og tilknytningsform som er valgt for disse virksomhetene. Det gjelder statlige fond og virksomheter med særskilte fullmakter (såkalte 50-post/nettobudsjetterte virksomheter), og videre forvaltningsbedriftene og statlige bedrifter organisert som egne rettssubjekter, deriblant statsforetakene og helseforetakene. Unntakene omtales i avsnitt 4.6.4. Særskilte regler som gjelder for disse typer virksomheter er nærmere omtalt i avsnitt 4.10. Nettobudsjetterte virksomheter omtales særskilt i 4.10.3.

¹⁰ For refusjoner av sykepengen, arbeidsmarkedstiltak, lærlinger og fødselspenget, som både utgiftsføres sentralt over folketrygden og inntekts- og utgiftsføres over virksomhetenes budsjetter, er det gitt nærmere regler for hvordan disse skal føres i virksomhetens regnskap og fremgå i statsregnskapet. For statlig virksomhet som utfører et oppdrag for en annen offentlig virksomhet kan belastningsfullmakt benyttes. En slik fullmakt innebærer reelt sett at en virksomhets bevilgning overføres til den virksomhet som utfører oppdraget og som regnskapsfører denne over sitt regnskap (se rundskriv R-10/01, Finansdepartementet, 2001). Virksomhetene kan også ta betalt for tjenester de yter andre offentlige virksomheter, men det fordrer at virksomheten får en merinntektsfullmakt slik at budsjettoverskridelse unngås. Omfanget av slike merinntektsfullmakter tas inn i det trykte statsregnskapet. Utover dette har en ikke oversikt over og tar ikke hensyn til slike statsinterne transaksjoner og dobbeltføringer i budsjett og regnskapssammenheng.

4.6.2 Fullstendighetsprinsippet

Fullstendighetsprinsippet stadfester at budsjettet skal omfatte samtlige statsutgifter og statsinntekter i budsjetterminen.

Stortinget kan bestemme at statlig virksomhet skal organiseres slik at virksomhetens årlige brutto utgifter og inntekter ikke skal fastlegges av Stortinget og derfor holdes utenfor statsbudsjettet. Eksempler på dette er statlige fond (dvs. andre statsregnskap) som Bankinvesteringsfondet, Banksikringsfondet, Statens Petroleumsfond og Folkestrygdofondet. Andre eksempler der virksomhetene helt eller delvis holdes utenfor statsbudsjettet er virksomheter med særskilte fullmakter, statsforetak inkl. de nye helseforetakene, og statlige aksjeselskaper som kun inngår ved at utbytte budsjetteres på inntektssiden.

Fullstendighetsprinsippet kombinert med bruttoprinsippet medfører at utgifter til aktivitet i statlige virksomheter som finansieres gjennom inntekter fra private, for eksempel utgifter til oppdragsforskning, vil inkluderes i statsbudsjettet. Denne problemstillingen har blitt mindre aktuell de senere årene ettersom flere av de virksomheter som har ekstern finansiering har blitt nettobudsjettert eller organisert på en måte som medfører at de unntas den bestemmelsen.

4.6.3 Bruttoprinsippet

Bruttoprinsippet innebærer at Stortinget bevilger utgifter og inntekter på separate kapitler, selv om de refererer til samme virksomhet.

Statsregnskapet er basert på de samme prinsipper som statsbudsjettet og skal vise regnskapets utfall mot bevilgning. I statsregnskapet blir det ikke korrigert for transaksjoner mellom statlige virksomheter, og som en følge av bruttoprinsippet vil slike transaksjoner kunne «blåse opp» nivået på statens utgifter og inntekter. Dette gjelder blant annet for refusjon av sykepengen fra trygdeetaten til den enkelte virksomhet.¹⁰

Som konsekvens av bruttoprinsippet har virksomhetene som regel ikke anledning til å overskride utgiftsbevilgningen selv om inntektene blir større enn budsjettert. I slike tilfeller kan imidlertid Stortinget gi merinntektsfullmakt, dvs. anledning til at virksomhetene kan øke utgiftene/aktiviteten utover bevilget beløp dersom inntektene blir større enn vedtatt i budsjettet. Etter bevilgningsreglementet § 11, kan «Kongen fastsette regler som gir Finansdepartementet fullmakt til å bemyndige departementene og underordnede institusjoner å overskride driftsutgiftene mot tilsvarende merinn-

tekter». Hvert departement er etter dette gitt en generell bemyndigelse til å samtykke i overskridelse av bevilgning under utgiftspostene for lønn, varer og tjenester mot tilsvarende merinntekter under motsvarende inntektskapittel i samme budsjettermin, begrenset oppad til 2 prosent av opprinnelig bevilgning. Finansdepartementet kan samtykke ved større beløp. Dessuten gir Stortinget hvert år en rekke merinntektsfullmakter i form av såkalte romertallsvedtak.

Selv om det er gitt merinntektsfullmakt er det likevel slik at budsjettet skal gi et realistisk bilde på forventede inntekter og utgifter (jf. prinsippet om «realistisk budsjettering», bevilgningsreglementet § 4, første ledd, annen leddsetning). Virksomhetene er derfor pålagt på best mulig måte å anslå hva som forventes av inntekter i budsjettåret. Det er altså ikke anledning til «konservativ» budsjettering av inntekter på poster med merinntektsfullmakter.

Omfanget av bevilgninger basert på bruttoprinsippet på kapittel/postnivå varierer sterkt, fra virksomheter med driftsbevilgning på flere mrd. kroner til virksomheter med kun få millioner kroner i bevilgning. En relativt detaljert styring, samt restriksjonene på bruk av merinntekter, kan være noe av årsaken til at flere virksomheter ønsker å bli nettobudsjetterte, jf. Sørensen-utvalgets rapport: «Hvor nært skal det være? Tilknytningsformer for offentlige sykehus» (NOU 1999:15). Stortinget har derfor i de senere årene fattet vedtak om unntak fra bevilgningsreglementet § 4, annet ledd, for blant annet statens universiteter, høyskoler og sykehus. Se for øvrig avsnitt 4.10.3 som omtaler de nettobudsjetterte virksomhetene nærmere. Netto-budsjetteringen medfører blant annet at virksomheten kan bruke eksterne inntekter fullt ut, og medfører også at et regnskapsmessig overskudd og underskudd ved utgangen av terminen kan disponeres av virksomheten i påfølgende år.

4.6.4 Unntak fra fullstendighets- og bruttoprinsippet

Bevilgningsreglementet har en bestemmelse om at bruttoprinsippet kan fravikes ved kjøp av utstyr, ved at salg av gammelt utstyr kommer til fratrekk i utgiftsføringen av anskaffelsen. Øvrige unntak fra bruttoprinsippet er først og fremst knyttet til virksomhetens tilknytningsform, jf. omtale innledningsvis om at en del virksomheter er unntatt fra fullstendighets- og bruttoprinsippet. Det gjelder:

- *Forvaltningsorganer med særskilte fullmakter.* Disse får nettobevilgning på 50-post og er unntatt fra bruttoprinsippet. Denne ordningen

medfører at bruttotall fra virksomheten ikke framkommer i statsregnskapet, da inntekter og brutto utgifter kun registreres i virksomhetens internregnskap utenfor bevilgningsregnskapet. Kapitalen til virksomhetene framgår av statsregnskapet på samme måte som for ordinære fond omtalt nedenfor. Disse virksomhetene omtales særskilt i avsnitt 4.10.3

- *Forvaltningsbedriftene* (statens forretningsdrift). For statens forretningsdrift er det også gjort unntak fra bruttoprinsippet (bevilgningsreglementet § 6). Forretningsdriften føres opp i statsbudsjettet med netto driftsresultat (24-posten). Utgifter til nybygg og anlegg i forretningsdriften føres imidlertid opp i budsjettet med brutto beløp på 30–40 post. Slike nybygg og anlegg blir senere også aktivert i kapitalregnskapet.
- *Statsbedrifter organisert som egne rettssubjekter, statsforetakene inkl. de nye helseforetakene og særlovsselskapene.* Opplysninger om disse selskapene framkommer vanligvis ikke i statsbudsjettet utover i form av overføringer (70-post for helseforetakene), utbytteposter og kapitalen i aksjeselskapene mv.

Det er også etablert ulike typer fond som holdes utenfor statsbudsjettet:

- *Særskilte statlige fond* utgjøres av Statens Petroleumsfond, Statens Petroleumsforsikringsfond, Folketrygd-fondet, Bankinvesteringsfondet og Banksikringsfondet. Disse fondene er ikke en del av statsregnskapet, utover eventuelle overføringer til/fra statsregnskapet, jf. for eksempel overføringer til/fra Statens petroleumsfond. Kapitalen i disse fondene er imidlertid aktivert i statens kapitalregnskap i statsregnskapet. Finansdepartementet har ut i fra Petroleumsfondets størrelse og funksjon valgt å gi dette en særskilt omtale i statsregnskapet. Petroleumsfondet omtales i et eget kapittel i statsregnskapet der det også er tatt inn en taps- og vinningskonto for offentlige fond under Finansdepartementet, samt balansekonto.
- *Ordinære fond* som inngår i statsregnskapet og med likviditet plassert slik at den inngår i statens foliokonto i Norges Bank. De enkelte fond er underlagt de enkelte departementer. Fondet for forskning og nyskaping under Utdannings- og forskningsdepartementet har en fondskapital på over 10 mrd. kroner. Rentene fra fondet tas inn i statsbudsjettet og finansierer forskning under departementets område.

For statsbankene er det noe ulik praksis fra ordning til ordning og Statens Pensjonskasses inn- og

utbetalinger av pensjoner føres heller ikke brutto over statsbudsjettet.

Avvik fra brutto- og fullstendighetsprinsippet fører til at statsbudsjettet og statsregnskapet ikke vil gi full oversikt over statens samlede aktivitetsnivå i det enkelte år. Dette vanskeliggjør blant annet Statistisk sentralbyrås arbeid med å utarbeide oversikter og statistikk over offentlig forvaltnings samlede inntekter og utgifter etter internasjonale føringsprinsipper.

4.7 Mål- og resultatstyring

4.7.1 Beskrivelse av mål- og resultatstyring

Mål- og resultatstyring er sammen med ramme- styring gjeldende styringsprinsipp i statlig forvaltning. Bestemmelser om mål og resultatstyring er nedfelt i bevilgningsreglementet § 2 og § 13. § 2 «Budsjettforslaget», siste ledd, lyder: «De resultater som tilsiktes oppnådd, skal beskrives i budsjettforslaget». § 13 «Statsregnskapet og trygde- regnskapet», fjerde ledd, lyder: «Opplysninger om oppnådde resultater for siste regnskapsår skal gis i vedkommende budsjettproposisjon sammen med annen regnskapsinformasjon av betydning for vurdering av budsjettforslaget for kommende år.»

Bestemmelsene er videre fulgt opp i økonomiregelverket og det er blant annet bestemmelser om at hvert departement innenfor sine ansvarsområder skal fastsette mål og resultatkrav innenfor rammen av de vedtatte bevilgninger. Likeledes er det tatt inn bestemmelser om at departementenes styring og kontroll av underliggende virksomheter skal bygge på mål og resultatstyring. I tildelingsbrevet, som er det sentrale styringsinstrumentet fra departement til underliggende virksomhet, formuleres mål, resultatkrav med tilhørende resultatindikatorer og man definerer styrings- og oppfølgingsprosesser som blant annet tilpasses ulike milepæler i statsbudsjettprosessen. Det er også stilt krav om at det jevnlig må gjøres evalueringer i forhold til om målsettingene er oppnådd.

4.7.2 Motivasjon og bakgrunn for mål- og resultatstyring

Mål og resultatstyring ble for første gang behandlet av Haga-utvalget som avga innstilling i 1984 (NOU 1984: 23). Bestemmelser om mål- og resul-

tatstyring ble tatt inn i bevilgningsreglementet i 1985. I 1987 vedtok regjeringen gjennom fornyelsesprogrammet «Den nye staten» at statlige virksomheter skulle benytte mål- og resultatstyring som styringsprinsipp innen utgangen av 1990. Som et ledd i dette skulle samtlige virksomheter blant annet innføre virksomhetsplanlegging som grunnlag for den interne styringen, og i 1992 ble departementene pålagt å formulere resultatkrav og å rapportere om resultater i fagproposisjonene. I økonomireglementet som ble fastsatt i 1996 ble det også tatt inn bestemmelser om mål og resultatstyring.

I staten har styringsfokus tradisjonelt vært rettet mot selve driften, og i mindre grad på det faktiske resultatet av denne. Mål- og resultatstyring innebar et brudd med denne tradisjonen og tankegangen. Overgangen har likevel vært gradvis og var relativt forsiktig i begynnelsen. Resultatrapportering gjør det mulig å sammenlikne oppsatte mål med endelig resultat, og på den måten avgjøre hvor vellykket aktiviteten har vært. Samtidig fordrer systemet at Storting og regjering/departement gir de enkelte statlige virksomheter visse frihetsgrader til å bestemme hvordan aktiviteten skal innrettes.

Innføringen av mål- og resultatstyring må ses i sammenheng med det generelt økende fokus på effektivitet som har funnet sted de senere år. Dette fokus er ikke nytt, men ble særlig aktuelt da den sterke utgiftsveksten i offentlige budsjetter som man hadde hatt fram mot 1980-årene ikke lenger kunne opprettholdes¹¹.

En av utfordringene i mål- og resultatstyring som ble påpekt i erfaringsprosjektet (Finansdepartementet, 2000c) er å få til en bedre kobling mellom faglig styring og økonomistyring. Sverige har innført periodiseringsprinsippet i sin regnskapsføring, og har under innføring det samme når det gjelder budsjettering. Utvalget har fått inntrykk av at dette gjøres blant annet for å få en bedre sammenheng mellom mål, resultater og ressurs og at en i større grad fokuserer på mål og reell ressursinnsats koblet til målene.

Mål- og resultatstyring er relevant for dette utvalget i forhold til at regnskapsinformasjon vil være en viktig faktor når prestasjoner skal sees i forhold til ressursbruk.

4.7.3 Praktisk gjennomføring og erfaringer med mål- og resultatstyring

Praktisk gjennomføring

I tråd med prinsipper for mål- og resultatstyring utformes det resultatkrav for statens ulike virksomheter som publiseres i St.prp.nr. 1, fagproposi-

¹¹ Denne utgiftsvekst hadde vært basert på sterk økonomisk vekst, en fordelaktig demografisk utvikling og utbygging av den moderne velferdsstaten.

sjonene. Departementene presiserer kravene sammen med årets bevilgning i tildelingsbrev som sendes virksomhetene når budsjettet er ferdig behandlet. Virksomhetene lager deretter en plan for hvordan de skal nå sine mål, og er pålagt å rapportere om oppnådde resultater i en årsrapport som sendes overordnet departement. Resultatene skal omtales i St.prp.nr. 1, fagproposisjonene. Departementene skal påse at det utarbeides metoder og resultatindikatorer/kriterier som kan benyttes i oppfølgingen, og skal med mellomrom gjennomføre evalueringer av virksomhetene. Enkelte virksomheter utformer også egne eksterne årsrapporter.

Erfaringer

Finansdepartementet gjennomførte 1999-2000 et prosjekt, «erfaringsprosjektet», med formål å kartlegge statlige virksomheters tilpasning til det omarbeidede økonomireglementet (fra 1996). Prosjektets rapport nr. 4 (Finansdepartementet, 2000b) inneholder en oppsummering av status på mål- og resultatstyringsområdet. I denne rapporten står det blant annet (s. 38):

«I sum er tilstanden overveiende positiv. Mye har skjedd som peker i retning av mål- og resultatstyringsidealet. For eksempel er styringsdokumenter på plass og brukes, styringsdialogen har utviklet seg, og det er mange ledere som ser sammenheng og integrasjon mellom de ulike delene av styringsprosessen ... Samtidig har vi fått bekreftet at idealet nettopp er et ideal, og at styring er noe som utvikles i praksis og i prosesser som aldri kommer helt i mål. Vi har funnet ganske store forskjeller i status og tilstand mellom departementer og virksomheter, mellom ulike typer virksomheter og mellom ledere på ulike nivåer, dvs. mellom styrende og styrte. Tilstanden er langt fra likedan eller like positiv overalt.»

Finansdepartementet anser altså at mål- og resultatstyring fungerer bra. Ti år etter at prinsippene for alvor ble innført, gjenstår likevel fortsatt en del arbeid før det kan sies at prinsippet er det rådende styringsprinsippet i samtlige virksomheter. Christensen og Lægreid (2001) inntar et noe mer pessimistisk syn på erfaringene med mål- og resultatstyring. De peker blant annet på at mål- og resultatstyring har blitt et stort, komplisert og dels «byråkratisk» system, og at det har vist seg vanskeligere å leve opp til de «innholdsmessige og substansielle krav» enn de «prosessuelle og prosedyremessige». Videre sier de:

«Den rapporteringen som foregår er heller ikke særlig godt i samsvar med intensjonen

med MRS. Det er mer aktivitetsmåling enn resultatmåling i samfunnsmessig forstand og mer adferdskontroll enn resultatkontroll. Særlig problematisk er oppfølgingen. Det er få eksempler på at manglende resultatoppnåelse fører til reduserte budsjetter eller at gode resultater resulterer i økte bevilgninger. Dette må ses i lys av at resultatmålingen ofte er usikker, blant annet fordi det er vanskelig å isolere effektene av de ulike reformtiltakene, at systemet oppmuntrer til overrapportering av suksess og underrapportering av fiasko, at det er vanskeligere å bruke resultatinformasjon til ressursfordeling mellom områder og sektorer enn internt i en virksomhet, og at det i praksis er vanskelig å få til en god kobling mellom resultat og kostnad eller ressursforbruk.»

Christensen og Lægreid (2001) peker på et generelt problem med bruken av prinsippet om mål- og resultatstyring som styringsinstrument i statlig sektor. Mål- og resultatstyring krever at man har et klart definert resultatbegrep, og at det er en tilnærmet målbar sammenheng mellom resultatet og virksomhetens aktivitet (jf. omtalen av problemer knyttet til bruk av effektivitetskriteriene i kapittel 6). For flere typer statlig aktivitet som råd, tilsyn og «policy»-virksomheter, er dette ikke alltid enkelt. For andre, mer produksjonsinnrettede, typer aktivitet er det enklere å benytte mål- og resultatstyring. Dette kan muligens også være en grunn til at bruken av mål- og resultatstyring varierer mellom ulike typer virksomheter og departementsområder.

4.8 Stortingets behandling av budsjettforslagene

Dagens budsjettbehandling i Stortinget er basert på rammemessig håndtering. Dette ble innført som en prøveordning fra og med budsjettbehandlingen høsten 1997, jf. Innst.S.nr. 243 (1996-97). Reformen ble vedtatt videreført som en permanent ordning 22. mars 2001, jf. Innst.S.nr. 174 (2000-2001). Ved innføringen av reformen ble det lagt til grunn at den skulle bidra til langsiktig opprettholdbar budsjettpolitikk, effektiv ressursbruk, demokratisk behandling og en rasjonell budsjettprosess.

Budsjettbehandlingen starter med at Stortinget, etter innstilling fra Stortingets arbeidsordningskomité, fordeler budsjettkapitlene på rammeområder. Ved budsjettbehandlingen høsten 2002 ble budsjettet inndelt i 24 netto rammeområder. Disse ble så fordelt på Stortingets 13 komiteer. Lånetransaksjoner (90-poster) og kapitlene som gjelder Statens petroleumsfond (2800 og 5800), behandles utenfor rammesystemet. Etter innstilling

fra Stortingets finanskomité, vedtar Stortinget en sum for hvert rammeområde.

I Stortingets forretningsorden, § 19 annet og tredje ledd, heter det:

«Senest den 20. november skal finanskomiteen avgi innstilling (Budsjettinnstilling, S I) om nasjonalbudsjettet og statsbudsjettet, med forslag til rammevedtak for bevilgninger i samsvar med inndeling i rammeområder fastsatt av Stortinget i henhold til § 22 tredje ledd. Forslag til bevilgningsvedtak som utformes i innstillingen eller fremsettes ved behandlingen av den, skal inneholde beløp for alle rammer, og kan ikke gå under rammenivå. I Stortinget kan det ikke voteres særskilt over enkelte deler av et slikt forslag.

Finanskomiteen avgir samtidig innstilling vedrørende skatter og avgifter og rammetilskudd til kommuner og fylkeskommuner.»

Ansvar for utarbeiding av innstilling om fordeling av statsbudsjettets utgifter og inntekter på rammer er på denne måten lagt til finanskomiteen. Etter at Stortinget har behandlet finanskomiteens innstilling, skal Stortingets 13 komiteer avgi innstilling om fordeling av bevilgningene innenfor deres rammeområde på kapittel- og postnivå.

Rammesummen framkommer som differansen mellom samlede utgifter og inntekter for kapitlene innenfor vedkommende rammeområde. Ved Stortingets budsjettbehandling høsten 2002 var to av rammene, ramme 23 «Skatter og avgifter» og ramme 24 «Utbytte», rene inntektsrammer. Ramme 12 «Olje- og energi», hadde større inntekter enn utgifter, mens de øvrige 21 rammene framsto som netto utgiftsrammer. Summen av de 24 rammene gir statsbudsjettets overskudd før lånetransaksjoner og avsetninger til Statens petroleumsfond. Alle rammesummene, og dermed også overskudd før lånetransaksjoner og avsetning til Petroleumsfondet, fastsettes i ett vedtak, jf. den siterte bestemmelsen fra Stortingets forretningsorden ovenfor. Dette innebærer at de enkelte komiteene ikke kan avgi sine budsjettinnstillinger før et flertall i Stortinget har fastsatt statsbudsjettets overskudd eller underskudd før lånetransaksjoner.

De enkelte komiteer kan ikke fravike de rammesummer Stortinget har vedtatt. Stortinget kan heller ikke votere særskilt over enkelte deler av fagkomiteenes innstillinger. Budsjettvedtakene som Stortinget gjør ved behandlingen av disse innstillingene er endelige. I alle år siden reformen ble satt i verk har budsjettet blitt vedtatt senest 15. desember, jf. forretningsordenen § 19 sjette ledd.

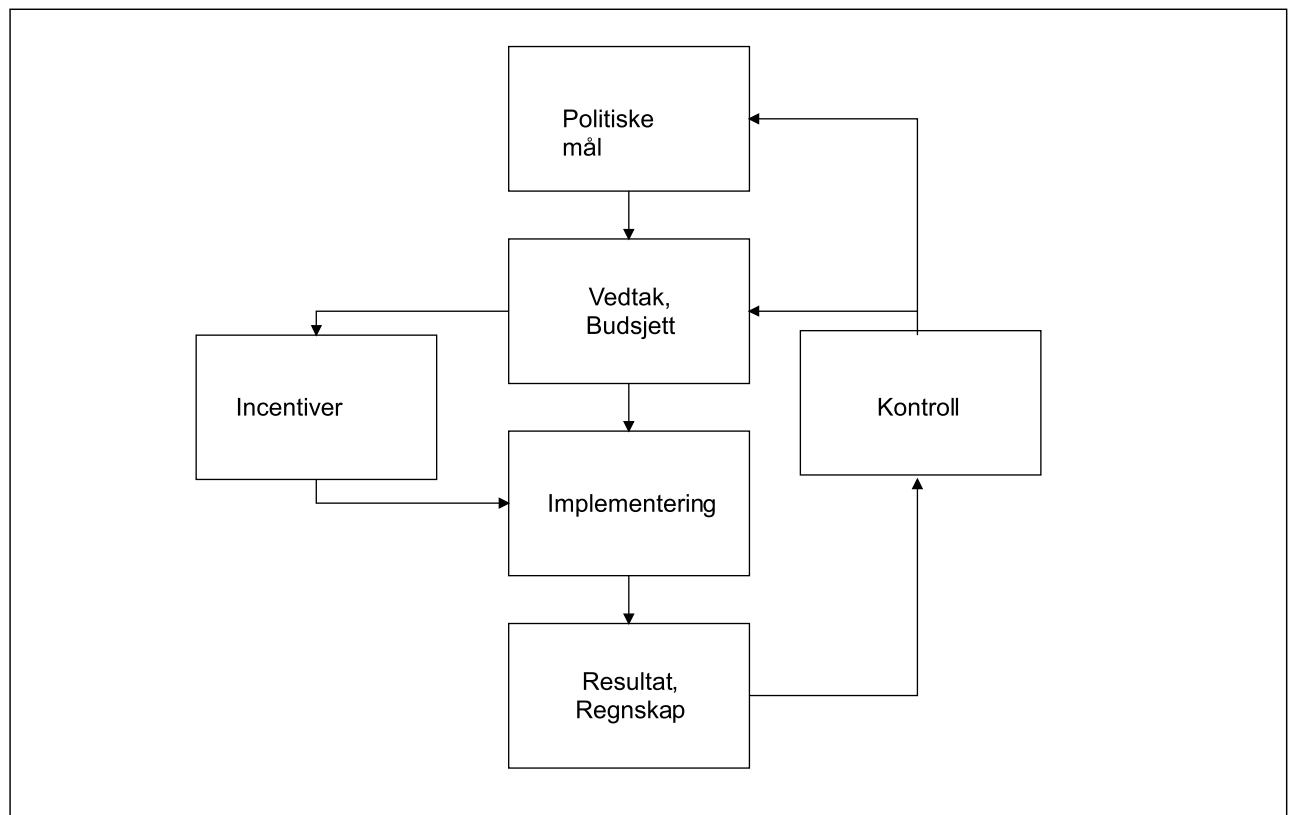
Rammebehandlingen gjelder høstens budsjettbehandling. Gjennom budsjettåret kan bevilgnin-

gene under de enkelte poster endres enkeltvis. Forslagsstiller i Stortinget kan imidlertid kreve at forslag under flere kapitler kjedes sammen og vøteres over ved en samlet votering som «pakke». Stortingets budsjettreformutvalg anbefalte at behandlingen av budsjettproposisjonen som følger revidert nasjonalbudsjett burde forenkles og konsentreres om justeringer i årets budsjett. Utvalget som evaluerte reformen fant imidlertid at tilleggsvilgningene hadde et relativt stort omfang i perioden 1995-2000 og at omfanget syntes å være økende. Utvalget vurderte flere måter for Stortingets oppfølging av budsjettendringer gjennom budsjettåret, herunder om rammesummene burde binde behandlingen gjennom budsjettåret.

Utvalget fant ikke å ville foreslå en slik løsning. Utvalget anbefalte at det burde bli bedre samsvar mellom Stortingets og regjeringens inndeling av statsbudsjettet. Utvalget uttalte at det i den forbindelse ville se det som naturlig at regjeringen i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett om våren og i nysalderingen av statsbudsjettet om høsten gir en oversikt over hvordan budsjettendringene gjennom året slår ut fordelt på rammeområdene.

Innføringen av rammebehandling i Stortinget forklares dels av et ønske om bedre å ivareta helhet og langsiktighet i bruk av statlige midler. Samtidig har reformene forenklet budsjettbehandlingen i Stortinget, og gitt en klarere arbeids- og ansvarsfordeling. Tidligere var det ikke krav om en samlet avklaring, med forslag til bindende vedtak for behandling i finansdebatten. På denne måten hadde man ingen samlet oversikt over de totale statlige utgiftene før samtlige komiteers innstilling hadde blitt behandlet. Helheten ble dels søkt ivare tatt ved at Finansdepartementet i etterkant fremmet en salderingsproposisjon hvor man kunne foreslå endringer i de vedtak som ble gjort under behandlingen av fagkomiteenes budsjetter (salderingen). Svekket budsjettbalanse grunnet behandlingen i fagkomiteene ble anført som bakgrunn for innføringen av den nye behandlingsmåten, jf. kapittel 2 i Innst. S. nr. 174 (2000-2001).

Behovet for en slik overgang er blitt aktualisert av at det i de senere år har vært mindretallsregjeringer uten klar støtte fra et flertall i Stortinget. Tidligere, da et flertall i Stortinget stod bak regjeringens budsjettinnstilling, ble hensynet til helhet i stor grad ivare tatt av regjeringen i budsjettutarbeidelsen. I de senere år har det derimot skjedd relativt store endringer i budsjettet fra framlegget av Gul bok til budsjettet blir endelig vedtatt i Stortinget (se Lie, 2001).



Figur 4.1 En modell for statlig økonomistyring

4.9 Statlig budsjettprosess og iverksettelse av budsjettet

4.9.1 Innledning

I dette avsnittet omtales de generelle regler og rutiner for statlig økonomistyring. Ansvaret for oppfølging av økonomistyringen er tillagt den enkelte statsråd/departement, mens Finansdepartementet har et overordnet systemansvar for budsjett, regnskap og økonomiforvaltning.

I figur 4.1 er det tegnet en forenklet modell av statlig økonomistyring. Framstillingen er basert på prinsippet om mål- og resultatstyring. Utgangspunktet for statlig aktivitet er politiske beslutninger i Stortinget. På politisk nivå utformes mål for den statlige aktiviteten, som fører til formelle politiske vedtak. Statsbudsjettet er det viktigste eksemplet på slike vedtak. Implementeringen av vedtakene er i all hovedsak tillagt forvaltningen. Det endelige utfallet/resultatet rapporteres som del av departementenes budsjettforslag i St.prp. nr. 1, men også i St. meld. nr. 3 om statsregnskapet.

For at resultatet skal være i tråd med det opprinnelige målet, er det nødvendig at målet formidles til underliggende virksomheter. Virksomhetenes oppfølging vil imidlertid ikke bare påvirkes av

politiske mål men også av det incentivsystemet de står overfor. Finansieringsmåten/budsjettet er en viktig incentivmekanisme, andre eksempler er avlønningssystemet og reaksjoner ved mangelfulle resultater.

Observerte resultater bør danne grunnlag for kontroll med at utøvelsen har vært i tråd med opprinnelig mål og vedtak. Kompliserende faktorer i denne sammenheng er at resultatet kan være vanskelig å observere og måle, og det kan bli påvirket av forhold utenfor forvaltningens kontroll (jf. diskusjon i kapittel 7). Dette kan gjøre det vanskelig å avgjøre om beslutningene og handlingene har vært i tråd med opprinnelig mål.

Riksrevisjonen har et særlig ansvar for å følge opp og kontrollere hvorvidt Stortingets vedtak har blitt implementert på en tilfredsstillende måte.

Resultater bør videre virke tilbake på den politiske prosessen med fastsetting av mål og valg av virkemiddel, da tidligere erfaringer med tiltak vil være viktig informasjon i de tilfeller hvor sammenheng mellom resultat og virkemiddel er uklare.

4.9.2 Budsjettprosessen

I dette avsnittet redegjøres det for hovedtrekkene

ved den statlige budsjettprosessen, dvs. prosessen knyttet til utformingen og oppfølgingen av de årlige budsjetter og regnskap. Det er opp til den enkelte regjering å bestemme hvordan arbeidet med budsjettet legges opp, men prosessen har tradisjonelt sett vært lagt opp tilnærmet likt under ulike regjeringer. Den påfølgende beskrivelsen er derfor en beskrivelse av prosessen slik den normalt gjennomføres.

Rammebudsjettering er hovedprinsippet benyttet i budsjettprosessen som leder fram til regjeringens forslag til statsbudsjett overfor Stortinget. Stortingets behandling av budsjettforslaget er omtalt i avsnitt 4.8¹². Rammebudsjettering innebærer at det utarbeides samlede utgifts- og inntektsrammer for et antall politikkområder (omtales som «programområder»). Ved innføringen av dette prinsippet i 1991 ble følgende hovedformål fastsatt:

- kontroll med statens løpende utgifter
- politisk styring av statlige aktiviteter
- ressursutnyttelse i statsforvaltningen

I tillegg til utgifts- og inntektsrammene settes det av egne rammer til «profilpott»/«prioriteringspott» som benyttes til å prioritere satsingsforslag. De ulike satsingsforslagene får «lodd» i denne potten, og den endelige fordelingen av potten bestemmes i sluttfasen av budsjettprosessen.

Finansdepartementet starter budsjettarbeidet ved å sende ut et budsjetttrundskriv i desember, vel ett år før det aktuelle budsjettåret. I dette skrivet presiseres krav til fagdepartementenes innrapportering og det informeres om hvordan budsjettprosessen skal legges opp.

Fagdepartementene sender deretter inn et konsekvensjustert budsjett i januar som tar utgangspunkt i budsjettet for år t-1 (jf. tabell 4.3), vedtatt av Stortinget i desember året før (t-2). Dette skal være et teknisk utgangspunkt for budsjettprosessen. Reglene for konsekvensjusteringen¹³ sier at driftsposter, låneposter og inntektsposter i hovedsak skal videreføres reelt. Tidsbegrensede aktiviteter kan medføre reduksjoner mens bindinger, vedtatte reformer osv, kan medføre økninger. For investeringsposter skal enkeltstående bygg føres opp med antatt framdriftskostnad, mens stør-

re anleggsvirksomhet normalt skal videreføres reelt. Overføringsposter skal oppføres med det på dette tidspunktet beste anslag. Samtidig sender departementene inn nye satsingsforslag.

Til regjeringens første budsjettkonferanse fremmer normalt finansministeren et regjeringsnotat med forslag til foreløpige utgifts- og inntektsrammer for de enkelte departementene, samt avsetning til profilpotten for de enkelte departementene. Finansministeren vil fremme inndekningsforslag under budsjettprosessen, blant annet for å finansiere nye satsningsforslag. På budsjettkonferansen fastsetter regjeringen de foreløpige budsjetttrammer.

Finansdepartementet foretar deretter en teknisk korrigering av rammene for forventet prisvekst. På bakgrunn av oppdaterte prognoser og andre endringer kan regjeringen samles til en egen justeringskonferanse i mai/juni. Der vil de endelige rammene bli fastsatt, med unntak av fordeling av profileringsmidlene.

Budsjettet sluttbehandles på regjeringskonferansen i månedsskiftet august/september (sluttprofileringskonferansen). På denne konferansen foretas også den endelige fordelingen av profilpotten. Både før og etter denne konferansen arbeides det intensivt i departementene med å ferdigstille budsjettdokumentene. Budsjettet legges fram senest 3 dager etter Stortingets åpning, normalt i begynnelsen av oktober. Tabell 4.3 gir en kronologisk framstilling av budsjettprosessen fram mot framlegget av St.prp. nr. 1, Gul bok.

Regjeringen har mulighet til å fremme tilleggsforslag til budsjettet fram til 10. november. Etter at budsjettet er vedtatt og har trådt i kraft vil det normalt bli foretatt en del endringer i de opprinnelige bevilgningene. Slike forslag kan i prinsippet stilles når som helst, men regjeringen fremmer de fleste år en samlet revisjon i forbindelse med framlegget av meldingen om revidert nasjonalbudsjett med tilhørende budsjettproposisjon i mai. Før året er omme foretas det også nysaldering av budsjettet.

4.9.3 Iverksetting av budsjettet

Når statsbudsjettet er vedtatt skal dette iverksettes i forvaltningen. I økonomiregelverket er det gitt bestemmelser om hvordan dette skal skje. Det er det enkelte fagdepartement som er ansvarlig for at bevilgninger stilles til disposisjon overfor virksomhetene gjennom såkalte tildelingsbrev. For at statlige virksomheter skal få tid til å planlegge egen drift, vil departementene normalt sende foreløpige tildelingsbrev basert på budsjettforslaget som er

¹² Merk at områdeinndelingen i Stortingets behandling og i budsjettprosessen internt i forvaltningen ikke er sammenfallende. Det er blant annet et resultat av at Stortinget først fordeler kapitlene på rammeområder når de mottar budsjettforslaget. Forskjellene er imidlertid ikke store.

¹³ Det er flere unntak fra disse reglene, blant annet for petroleumsvirksomheten, uhjelp og inntekter direkte knyttet til utgiftsposter.

Tabell 4.3 Budsjettprosessen fram til framlegget av St.prp. nr. 1, statsbudsjett år «t»

Tidspunkt	Finansdepartementet	Fagdepartementet	Regjeringen	Stortinget
Desember, t-2	Utsendelse av budsjetttrundskriv			
Januar, t-1		Innrapportering, konsekvensjustert budsjett		
Februar/mars, t-1	Utarbeidelse av samlet budsjettforslag			
Mars, t-1	Utsendelse av budsjetttrundskriv, rammebrev etter budsjettkonferansen		Regjeringskonferanse, «Foreløpig ramme»	
April, t-1		Innrapportering, endringsforslag til justeringskonferanse.		
Mai, t-1	Utarbeidelse av justert budsjettforslag		Regjeringskonferanse, «Justert ramme»	
Juni, t-1	Utsendelse av justert budsjetttrundskriv			
Juli, t-1		Innrapportering, forslag til rammefordeling		
August t-1	Utarbeidelse av budsjettforslag	Utarbeidelse av fagproposisjon	Regjeringskonferanse, «Endelig ramme»	
September, t-1	Utsendelse av rammebrev Utarbeidelse av Gul bok	Oppdatering av fagproposisjon		
Oktober, t-1				Gul bok og fagproposisjoner legges fram for Stortinget

sendt Stortinget. Endelig tildelingsbrev sendes når budsjettet er vedtatt i Stortinget.

Tildelingsbrev er et viktig styringsinstrument overfor virksomhetene som blant annet angir mål og hensiktsmessige resultatkrav, samt krav til rapportering tilbake til departementet i løpet av året.

Virksomhetene vil med utgangspunkt i tildelingsbrev fra departementet og egne planer iverksette tiltak for å oppfylle kravene i budsjettet.

Virksomheten skal registrere regnskapstransaksjoner i et økonomisystem basert på månedlig periodeavslutning. Virksomheten skal i tillegg til rapportering til eget departement, rapportere til statsregnskapet. Fra 2003 er det innført månedlig rapportering til statsregnskapet, mot tidligere syv ganger i året.

Ved årets slutt skal virksomhetene utarbeide årsrapport som sendes departementene. Virksomheter som har flere regnskapsenheter skal utarbei-

de en årsrapport med et samlet årsregnskap som kan ses i sammenheng med bevilgninger stilt til disposisjon i tildelingsbrevet. Årsregnskapet vil være utgangspunktet for Riksrevisjonens revisjonsarbeid.

Departementene skal bekrefte bevilgningsregnskapet for sine budsjettkapitler overfor statsregnskapet og skal rapportere posteringer til kapitalregnskapet.

Statsregnskapet utarbeides av Finansdepartementet og legges fram som en Stortingsmelding, og skal foreligge innen utgangen av april. Tradisjonelt har det vært mindre oppmerksomhet rundt statsregnskapet enn statsbudsjettet på Stortinget.

4.10 Organisering av statlig virksomhet

4.10.1 Innledning

Dagens tilknytningsformer kan grupperes i de tre hovedformene *forvaltningsorgan*, *statlig eide selskap* og *stiftelsesliknende organ*. Tilknytningsformene er nærmere beskrevet i tabell 4.4. Disse hovedformene har ulike egenskaper i forhold til overordnet styring og innenfor hovedmodellene er det varianter med ulike egenskaper blant annet i forhold til hvilken handlefrihet virksomheten har.

Statskonsults rapport «I god form. Tilknytningsformer i staten» (Statskonsult 2001b) lister opp følgende sentrale trekk som skiller hovedformene fra hverandre:

- *Rettslig status*: Det går et hovedskille mellom virksomheter som er organisert innenfor staten som juridisk person, og virksomheter som er egne rettssubjekter utenfor staten.
- *Plassering av ansvar for organisering og strategisk styring*: Ligger ansvaret hos statlige myndigheter eller i virksomhetene selv?
- *Plassering av ansvaret for økonomi og tilførsel av finansielle ressurser*: Ligger ansvaret hos statlige myndigheter eller i virksomhetene selv?
- *Løpende drift*: Har sentrale myndigheter adgang til å gripe inn i denne for å ivareta overordnede styringsbehov?
- *Personalets status*: Hvilke lover og avtaler gjelder? Er de ansatte statstjenestemenn eller ikke?

Dette viser at tilknytningsformene varierer ut fra rettslig status og omfanget av ansvar på virksomhetsnivået.

De siste 10–15 årene har det skjedd store endringer i organiseringen av statlige virksomheter i retning av mer fristilling fra direkte politisk styring. Mange virksomheter har endret organisasjonsform, og det er opprettet en rekke nye virksomheter. Utviklingen har gått i retning av økt bruk av organisasjonsformen «forvaltningsorgan med særskilte fullmakter», mens etableringen av stiftelser har avtatt. Flere forvaltningsbedrifter er omdannet til statlig eide aksjeselskaper og statsforetak, og konkurranseutsatt aktivitet og forvaltningsoppgaver blir søkt organisatorisk atskilt.

Variasjonen av statlige aktiviteter strekker seg fra ordinær vare- og tjenesteproduksjon, ofte i delvis konkurranse med privat virksomhet, til særegne statlige tilsynsoppgaver, rådgiving, politikktutforming mv. I tillegg til å finansiere egen virksomhet, yter staten tilskudd til et stort antall ikke-øfentlige institusjoner, organisasjoner ol. En slik variasjon gjør det formålstjenlig å organisere virksomhetene på ulike måter avhengig av virksomhetenes formål.

Variasjon i størrelsen på oppgavene gir seg også utslag i virksomhetsstrukturen. Størstedelen av statlig vare- og tjenesteproduksjon foregår i store virksomheter som Statens vegvesen¹⁴ (9907 tilsatte¹⁵), Trygdeetaten (8205 tilsatte), og Skatteetaten (6645 tilsatte). Samtidig finnes det et stort antall små virksomheter, mange med under 20 ansatte, som i hovedsak driver med rådgiving og tilsynsoppgaver. Eksempler på slike er Likestillingsombudet (9 tilsatte), Statens bibliotektilsyn (15 tilsatte), og Statens jernbanetilsyn (14 tilsatte).

Det er åpenbart vanskelig å utforme felles prinsipper og regler som er tilpasset en så variert mengde virksomheter. Mens en stor virksomhet har behov for detaljerte regler og rutiner, vil de minste enhetene kunne basere seg på langt enklere systemer. Tilsvarende vil kapitalintensive virksomheter som jevnlig gjennomfører store investeringsprosjekter, eller virksomheter som i betydelig grad er egenfinansiert, ha andre behov enn virksomheter der utgiftene i hovedsak består i lønnsutbetalinger og utelukkende finansieres ved statlig støtte/bevilgning. De ulike organisasjons- og tilknytningsformene er presentert i tabell 4.4 og er nærmere omtalt i avsnittene under.

Utvalget har sitt hovedfokus på statlige virksomheter som i hovedsak finansieres over statsbudsjettet uavhengig av organisatorisk tilknytning til staten, jf. at det er budsjetteringsprinsipper for statsbudsjettet som skal vurderes. I praksis betyr dette statsforvaltningen og visse statsforetak (for eksempel helseforetakene).

4.10.2 Ordinære forvaltningsorganer

Beskrivelse av ordinære forvaltningsorganer

De ordinære forvaltningsorganene omfatter virksomheter som departementene, de fleste direktorater, etater, tilsyn osv. med til dels svært ulike oppgaver. I hovedsak driver de forvaltning og myndighetsutøvelse som f.eks. regelverkshåndheving og forvaltning av stønader og tilskudd. Men det finnes også virksomheter som i hovedsak driver mer ordinær vare- og tjenesteproduksjon. Det har

¹⁴ Statens vegvesen er besluttet delt, og produksjonsvirksomheten er skilt ut og omdannet til et statlig aksjeselskap med virkning fra 1.1.2003.

¹⁵ Ansatte per. 1. mars 2002. Kilde St.prp. nr. 1 (2002–2003) vedlegg 3.

Tabell 4.4 Statlige tilknytningsformer

Tilknytningsform	Eksempler	Regulert av	Juridisk status
Ordinært forvaltningsorgan	Departementene, etater, direktorater, tilsyn, råd, SSB, Statens vegvesen ¹ , Jernbaneverket, Kystverket ² , Statens lånekasse ³ , Statens husbank	Alle lover og regler gjeldende for statsforvaltningen, og særskilte lover og regler som gjelder spesielt for den enkelte virksomhet. Kan ikke disponere statens midler uten bevilgningsbeslutning fra Stortinget. Eksempler på lover: Tjenestemannslov Forvaltningslov	Del av staten som juridisk person, omtales under fellesbetegnelsen statsforvaltningen.
Forvaltningsorgan med særskilt fullmakt til bruttoføring av inntekter og utgifter utenfor statsbudsjettet	Universiteter og høyskoler, Fredskorpset, Forvaltningsorganet for Opplysningsvesenets fond, Forbrukerrådet		
Forvaltningsbedrift	Statens Kartverk, Statens Pensjonskasse, GIEK, Statsbygg, NVE anlegg		
Statsforetak	Statkraft SF, Statnett SF, Helseforetakene	Lov om statsforetak, særlover (lov om helseforetak)	Egne rettssubjekter
Statlig heleide aksjeselskaper	NRK AS, NSB AS, Posten Norge AS, Vegproduksjon AS, Entra eiendom AS, Avinor AS	Aksjeloven	Egne rettssubjekter
Stiftelser		Stiftelsesloven	Egne rettssubjekter

¹ Produksjonsvirksomheten er skilt ut fra 1.1.2003 i Vegproduksjon AS.

² Overgang til forvaltningsorgan med særskilte fullmakt er til vurdering, jf. omtale i Fiskeridepartementets St.prp.nr.1 (2002–2003).

³ Statens lånekasse for utdanning og Statens Husbank budsjetteres med ordinær driftspost. Innskutt kapital i statsbankene er aktivert i statens kapitalregnskap.

imidlertid vært en tendens til at slike virksomheter som driver tjenesteproduksjon i større grad blir fristilt fra staten.

Regelverk gjeldende for ordinære forvaltningsorganer

Disse virksomhetene er i prinsippet underlagt alle lover, regler og bestemmelser som gjelder generelt for statsforvaltningen, og skal blant annet følge økonomiregelverkets bestemmelser. Spesielt følger ordinære forvaltningsorganer prinsippet om bruttobudsjettering. De fleste prinsipper, lover, regler og bestemmelser som gjelder for ordinære forvaltningsorganer og som har betydning for budsjett og regnskap, er i stor grad diskutert i de øvrige avsnittene i dette kapitlet. De vil derfor ikke bli gjentatt her.

Arbeids- og administrasjonsdepartementet utformer og administrerer regelverk for lønns- og personalpolitikk i statsforvaltningen, og meddeler dette blant annet i Statens personalhåndbok. I de senere år har det skjedd en oppmykning og desen-

tralisering av statens personalpolitikk, blant annet opphevelse av bevilgningsreglementet § 10 om at Stortinget oppretter og inndrar stillinger, samt innføring av et lokalt lønns- og lederlønnssystem.

Budsjettering og regnskapsføring i ordinære forvaltningsorganer

De ordinære forvaltningsorganene budsjetteres brutto på egne utgifts- og inntektsposter på statsbudsjettet og rapporterer i henhold til kontantprinsippet. Enkelte virksomheter disponerer ikke bare drifts- og investeringsposter, men forvalter også tilskuddsposter. Som hovedregel er det ut- og innbetalinger som danner grunnlaget for regnskapsføringen.

Lønn utgjør en stor andel av statens driftsutgifter og det kan være grunn til å trekke fram enkelte spesielle forhold med betydning for regnskapsføring. For lønn gjelder spesielt at denne budsjetteres og regnskapsføres eksklusive medlemsinnskudd til Statens pensjonskasse. Ved innberetning av lønn til skattemyndighetene skal imidlertid

medlemsinnskuddet medtas. Forvaltningsorganene betaler ikke premie til Statens pensjonskasse.

Etter bestemmelse i funksjonelle krav kapittel 8, skal det «Ved postering av lønn føres også brutto lønnsutbetalinger, inklusive trekkposter (skatte- trekk m.m.) på tilhørende kapittel, post og underpost. Ikke betalte poster føres midlertidig på interimskonti». Denne måten å føre lønn på avviker altså fra et rent kontantprinsipp. Føringsmåten vil være mer i tråd med en kostnadsføring etter et periodiseringsprinsipp. Variable tillegg og trekk føres på den regnskapsperioden de kommer til utbetaling, og ikke på den perioden de påløp.

Det settes ikke av feriepengar, i stedet utbetales og regnskapsføres ordinær regulativlønn under ferieavvikling. Det beregnes et ferielønnstillegg ved en engangsberegning av feriegodtgjørelsen og som utbetales i juni (jf. Statens personalhåndbok). Statens lønnsutgifter fordeles på denne måten over årets 12 måneder.

Arbeidsgiveravgift er budsjettert under virksomhetens driftsbudsjett. For arbeidsgiveravgiften er det imidlertid i staten spesielle regler¹⁶ om forenklet beregning og betaling av avgiften. Håndtering av arbeidsgiveravgift ved å anvende periodiseringsprinsippet er omtalt i avsnitt 7.2.5.2.

4.10.3 Forvaltningsorganer med særskilte fullmakter

Beskrivelse av forvaltningsorganer med særskilte fullmakter

Begrepet *forvaltningsorgan med særskilte fullmakter* ble introdusert av Hermansen-utvalget i NOU 1989:5 «En bedre organisert stat», som en av tre former innenfor forvaltningsorganformen¹⁷, jf. også omtale i 4.2. Dette er en variant av ordinære forvaltningsorganer og felles for slike organer er at de har fått særskilte fullmakter til bruttoføring av inntekter og utgifter utenfor statsbudsjettet. Slike virksomheter får bevilget et netto tilskudd på statsbudsjettet. I Finansdepartementets rundskriv R-11/98 er økonomiregelverkets rekkevidde for slike virksomheter som har fått unntak fra brutto budsjetteringsprinsippet og får nettobevilgning under utgiftspost 50 angitt. I tillegg kan virksomhetene ha øvrige fullmakter av faglig, økonomisk eller personalmessig art. Merk at også de ordinære for-

valtningsorganene kan ha fått innvilget én eller flere særskilte fullmakter, men at de likevel ikke regnes som forvaltningsorgan med særskilt fullmakt. Svært mange av de nettobudsjetterte virksomhetene driver med forskning, og har finansieringskilder også utenfor statsbudsjettet. I de senere årene har det også kommet til en del virksomheter som får hele sin bevilgning fra overordnet departement. Statskonsult har i sin rapport «Nettobudsjetterte forvaltningsorganer» (Statskonsult, 2002) vurdert ulike forhold knyttet til nettobudsjetterte forvaltningsorgan. Av rapporten framgår det at

«Uavhengighet i forhold til politisk styring, redusert bruk av stiftelser som organisasjonsform for offentlig virksomhet, økt brukerorientering samt formåls- og kostnadseffektivitets hensyn, er mål som har vært vektlagt i forkant av virksomhetenes omdanning til forvaltningsorgan med særskilte fullmakter (herunder nettobudsjettering). Etter Statskonsults vurdering kan disse målene delvis sies å være oppnådd».

Tabell 4.5 gir en oversikt over slike nettobudsjetterte virksomheter samt tidspunkt for overgang/innføring av nettobudsjettering.

Regelverk gjeldende for forvaltningsorganer med særskilte fullmakter

Forvaltningsorganer med særskilte fullmakter er per definisjon i utgangspunktet underlagt de samme regler som de ordinære forvaltningsorganene, med unntak for reglene om bruttoføring av inntekter og utgifter utenfor statsbudsjettet.

Budsjettering og regnskapsføring i virksomheter med særskilte fullmakter

Virksomhetene er unntatt fra bruttoprinsippet, og får hele sin bevilgning på en tilskuddspost (50-post) på statsbudsjettet. Denne bevilgningen utgjør virksomhetens netto statstilskudd, altså den delen av virksomhetens aktivitet som finansieres av staten. I tillegg kan virksomheten disponere andre eksterne inntekter fullt ut til virksomhetens formål. Virksomheten får overført resultatet av årets drift til neste budsjettermin. Virksomheten disponerer et eventuelt positivt årsresultat og har ansvar for å dekke et eventuelt negativt årsresultat, jf. Rundskriv R-11/98.

Virksomheter med særskilte fullmakter skal følge økonomiregelverkets krav til internregnskap. Det innebærer å registrere og rapportere

¹⁶ Forskrift 1997-12-22 nr 1430 om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet og forskrift 1997-12-01 nr 1383 om hvor arbeidsgiveravgift skal fastsettes og betales.

¹⁷ De to andre variantene er ordinære forvaltningsorganer og forvaltningsbedrifter.

Tabell 4.5 Nettobudsjetterte virksomheter

Virksomhet	Nettobudsjettert fra budsjettermin
Norges Forskningsråd (NFR) ¹	1993
Forsvarets forskningsinstitutt (FFI)	1995
Norsk institutt for oppvekst, velferd og aldring (NOVA)	1996
Kompetansesenter for likestilling og forskningsformidling (KFL)	1997
Norsk institutt for landbruksøkonomisk forskning (NILF)	1997
Norsk institutt for skogforsk (NISK)	1997
Norsk institutt for planteforskning (PLANTEFORSK)	1997
Utenrikspolitisk institutt (NUPi)	1997
Veterinærinstituttet (VI)	1997
Statens institutt for forbruksforskning (SIFO)	1998
Sametinget	1999
Rikshospitalet og Radiumhospitalet (fram til 2002) ²	1999
Samisk utdanningsråd	2000
Fredskorpset	2000
Universitet i Oslo	2001
Universitetet i Bergen	2001
NTNU	2001
Universitet i Tromsø	2001
Norges Handelshøgskole	2002
Norges idrettshøgskole	2002
Høgskolen i Agder	2002
Høgskolen i Bodø	2002
Høgskolen i Stavanger	2002
Høgskolen i Oslo	2002
Norges landbrukshøgskole	2002
Forvaltningsorganet til Opplysningsvesenets fond	2002
Forbrukerrådet	2002

¹ Norges forskningsråd har alltid vært i en særstilling og hatt større frihet enn vanlige statsorganer.

² Fra budsjetterminen 2002 er de statlige sykehusene innlemmet i helseforetakene, og utgifter knyttet til disse vil føres netto på en tilskuddspost.

Kilde: Finansdepartementet

brutto utgifter og inntekter i henhold til kontantprinsippet i årsrapporten til overordnet departement. Til statsregnskapet skjer en forenklet rapportering knyttet til saldo og likvidbevegelse på virksomhetens konto.

På samme måte som for ordinære forvaltningsorganer kan disse virksomhetene supplere internregnskapet sitt med posteringer etter andre prinsipper enn kontantprinsippet, der det anses nødvendig for å belyse om virksomheten drives effektivt i forhold til formål og kostnader.

Virksomhetene skal spesielt føre avsetninger for arbeidsgiveravgift og feriepengene. Arbeidsgiveravgiften betales etter samme regler som private virksomheter.

Virksomhetene betaler premie til Statens Pensjonskasse.

Av Statskonsults rapport framgår det at regnskapsføringen er lagt om og at de fleste nettobud-

sjetterte virksomheter har fått unntak fra kontantprinsippet og fører regnskap tilpasset regnskapsloven.

4.10.4 Forvaltningsbedrift

Beskrivelse av forvaltningsbedrifter

Forvaltningsbedrifter har i hovedsak oppgaver som har visse fellestrekk med markedsbasert virksomhet. Følgende virksomheter var ved inngangen av 2002 organisert som forvaltningsbedrifter¹⁸: Luftfartsverket (omgjort til Avinor AS fra 1.1.2003), Statsbygg, Garantiinstituttet for eksportkreditt (GIEK), Statens kartverk, Statens Pensjonskasse og NVE anlegg.

Flere av de større tidligere forvaltningsbedriftene er i de senere årene omdannet til aksjeselskaper (NSB, Posten, Televerket m.fl.), statsforetak (Statskraftverkene m.fl.), eller særlovsselskaper. Posten og NSB ble først særlovsselskap og deretter omdannet til aksjeselskap i 2002. Disse selskapene konkurrerer nå i markedet på lik linje med

¹⁸ Forsvarsbygg får uten å være forvaltningsbedrift også sin driftsbevilgning på 24-post (se 4.11.1).

andre private aktører. De gjenværende forvaltningsbedriftene er en relativt liten gruppe og består av uensartede virksomheter som både driver med forvaltning og forretningsmessig tjenesteyting.

Samtidig med omdanningen av tidligere forvaltningsbedrifter har det skjedd en viss utvikling i retning av å rendyrke roller og oppgavetyper i de gjenværende forvaltningsbedriftene og de øvrige forvaltningsorganene. Produksjonsrettet virksomhet er lagt til aksjeselskaper eller forvaltningsbedrifter, mens forvaltnings- og tilsynsoppgavene blir lagt til ordinære forvaltningsorganer¹⁹. Enkelte av forvaltningsbedriftene har også skilt ut den forretningsmessige driften i egne datterselskaper eller aksjeselskaper underlagt departementet. Dette gjelder blant annet for Statsbygg som i 2000 lot Entra Eiendom AS overta markedsutsatte eiendommer. Luftfartsverket lar sitt heleide datterselskap Oslo Lufthavn AS eie og drive Oslo lufthavn Gardermoen.

Regelverk gjeldende for forvaltningsbedrifter

Det samme regelverket som gjelder for ordinære forvaltningsorgan gjelder generelt også for forvaltningsbedriftene. Forvaltningsbedriftene er imidlertid gitt viktige unntak i bevilgningsreglementet § 6 «Budsjettet for forretningsdriften», der de blant annet blir pålagt å aktivere og avskrive investeringer. Forvaltningsbedriftenes driftsbudsjett er netto-budsjettert og virksomhetene har derfor en friere stilling til å påvirke omfang av virksomheten og sammensetning av produksjonen i forhold til ordinære forvaltningsorgan.

Budsjettering og regnskapsføring i forvaltningsbedrifter

Bevilgningsreglementet § 14 har bestemmelse om at statlige forvaltningsbedrifter kan unntas fra kontantprinsippet, men det er ikke nærmere omtalt i bevilgningsreglementet eller økonomireglementet hva slags prinsipp disse alternativt skal følge. Unntaksbestemmelsen er ikke tatt i bruk, og for driftsutgifter/-inntekter følger forvaltningsbedriftene kontantprinsippet. Avskrivninger skal imidlertid beregnes etter gjeldende regler for bokført kapital per 31. desember året før budsjettåret. Videre beregnes det renter av statens kapital investert i ved-

kommende bedrift. Avskrivninger og renter belastes driftsregnskapet. Alle investeringer blir utgiftsført brutto etter kontantprinsippet i statsbudsjettet. Forvaltningsbedriftenes kapital inngår i statens kapitalregnskap. Kapitalen verdsettes til historisk kostnad fratrasket akkumulerte avskrivninger. Fram til 31.12.1998 omfattet Statsbyggs balanse kun nye bygg etter 1.1.1993. Kapital i Statsbygg nedlagt før 1.1.1993 ble fra og med 1999 aktivert i balansen.

For forvaltningsbedriftene skal det også beregnes renter av mellomværende med statskassen, jf. veileder i statlig budsjettarbeid pkt. 6.2.3. Som grunnlag for beregningen skal daglig netto innestående på virksomhetens konti i Norges Bank benyttes. Dette innebærer en prising av likviditet som ordinære forvaltningsorgan ikke er pålagt.

Forvaltningsbedriftene betaler premie til Statens Pensjonskasse og beregner arbeidsgiveravgift lokalt.

I statsbudsjettet/-regnskapet føres driftsresultat for disse virksomhetene på kapitellserien 2445-2490 (på 24-post) under statens utgifter. Dersom virksomheten er budsjettert med krav til avkastning, er driftsresultatet budsjettert med negativt fortegn. Selv om enhetenes driftsbudsjett er nettobudsjettert, framgår likevel driftsinntektene og driftsutgiftene for forvaltningsbedriftene på underposter i statsbudsjettet. Stortinget gjør imidlertid ikke vedtak på underpostnivå. Balansetallene for den enkelte forvaltningsbedrift gis som vedlegg til statsregnskapet.

4.10.5 Statsselskaper og stiftelser

Gruppen statsselskaper omfatter:

- *Statsforetak*, organisert etter statsforetaksloven
- *Helseforetak*, organisert etter helseforetaksloven
- *Statlig eide aksjeselskaper*, det vil si statlige heleide aksjeselskaper organisert etter aksje-loven med de særskilte bestemmelser som loven setter for slike selskaper.
- *Særlovsselskaper*, organisert etter egne lover

Helt eller delvis statlig eide aksjeselskaper omtales normalt ikke som statlige virksomheter, ettersom disse selskapene i stor grad opererer i det private markedet og dels er finansiert utenfor statsbudsjettet. Disse selskapene bidrar ofte bare til inntekter på statsbudsjettet gjennom utbytte til staten. Statsforetakene og de nyetablerte helseforetakene er derimot i større, om enn i varierende grad, avhengig av finansiering over statsbudsjettet og vil være naturlig å omtale som statlig. Felles for disse

¹⁹ Et eksempel på dette er Luftfartsverkets tilsynsoppgaver som nå er skilt ut og lagt til Luftfartstilsynet. Luftfartsverket er vedtatt omdannet til statlig aksjeselskap Avinor AS fra 1.1.2003

selskapene er at de er egne rettssubjekter og styres gjennom fagdepartementets oppfølging av sin eierinteresse i selskapet og ved sin forvaltning av tilskudd til selskapet.

Som omtalt i innledning til dette avsnittet er virksomhetsformene under statselskaper og stiftelser egne rettssubjekter og ikke en del av statsforvaltningen. Særlige bestemmelser knyttet til disse virksomhetene må nedfelles i de lover som regulerer virksomhetene. De statlig eide aksjeselskapene er på lik linje med andre aksjeselskaper regulert av aksjeloven og dermed også regnskapsloven. Alle de virksomheter som omfattes av denne gruppen følger regnskapslovens bestemmelser, og vil derfor ikke bli omtalt her. Regnskapsprinsippet som benyttes i privat sektor er omtalt i kapittel 5.

4.10.5.1 Statsforetak

Følgende virksomheter er per i dag organisert som statsforetak: Statnett SF, Statkraft SF, Statskog SF, Selskapet for industrivekst (SIVA) SF, Medinova SF og ENOVA SF. Organisering i statsforetak er nedfelt i lov om statsforetak, en lov som i store trekk sammenfaller med lov om aksjeselskap.

Likheten til aksjeselskapsformen ble ytterligere forsterket da den nye statsforetaksloven trådte i kraft 1. januar 2003. Endringene innebærer blant annet at bestemmelsene om at staten sto ansvarlig for statsforetakenes forpliktelser ble erstattet med et begrenset deltakeransvar etter mønster av aksjeloven²⁰. De forskjellene som gjenstår mellom et statsforetak og et statsaksjeselskap er i hovedsak knyttet til forholdet til eieren. Et utvalg skal i løpet av 2003 foreta en vurdering av behovet for og hensiktsmessigheten av statsforetaksformen, samt vurdere eventuell ny organisasjonsform for statlig virksomhet.

Ledelsen i statsforetakene har tradisjonelt sett vært tettere knyttet til eierdepartementet enn ledelsen i statsaksjeselskap. Formelt sett er det imidlertid få forskjeller i hvordan eierskapet kan utøves. Begrunnelsen for å velge statsforetak som tilknytningsform har dels vært at en har sett sel-

skapene som viktige sektorpolitiske virkemidler, og dels at selskapene ivaretar viktige samfunnsoppgaver og derfor ikke bør kunne gå konkurs. Statsforetaksformen har eksistert siden 1992.

4.10.5.2 Helseforetak

Helseforetakene er en variant av statsforetakene som er regulert i en egen lov om helseforetak av 15. juni 2001. Spesialisthelsetjenesten skal, etter at staten overtok ansvaret for de fylkeskommunale sykehusene, være organisert i fem regionale helseforetak med underliggende enheter som er organisert i egne helseforetak (i hovedsak sykehusene). De regionale helseforetakenes mulighet til å eie andre foretak er den viktigste forskjellen fra statsforetakene. Helseforetakene er imidlertid ikke omfattet av de siste endringene i statsforetaksloven.

4.10.5.3 Statlig heleide aksjeselskaper

Disse utgjør en svært heterogen gruppe selskaper som spenner fra svært små selskaper med få eller ingen ansatte, til store konsern med flere tusen ansatte. Felles for disse er at de er organisert som aksjeselskaper der staten ved departementet eier alle aksjer og at styring skjer gjennom generalforsamlingen.

Mange statsaksjeselskaper har blitt etablert på 1990-tallet. Eksempler på slike statsaksjeselskaper er Arcus som ble skilt ut fra AS Vinmonopolet i 1996 og NRK som ble omdannet fra stiftelse i 1994.

Telenor ble omdannet fra forvaltningsbedrift til statsaksjeselskap i 1994 og ble delprivatisert i 2001. Tilsvarende skjedde for Statoil. Postbanken BA ble omdannet fra særlovsselskap til aksjeselskap i 1999. Entra eiendom AS ble opprettet i 2000 ved at de konkurranseutsatte byggene til Statsbygg ble skilt ut i eget selskap. NSB AS og Posten Norge AS er opprettet i 2002, mens Avinor AS (Luftfartsverket før omdanning til statlig aksjeselskap) og Vegproduksjon AS er opprettet 1.1.2003. I de tilfeller der staten ikke lenger er eneste eier vil også statens mulighet til å styre selskapenes aktivitet begrenses.

4.10.5.4 Særlovsselskaper

Særlovsselskapene er stiftet ved særskilt lov utformet for den enkelte virksomheten. Følgende selskaper er per i dag organisert på denne måten: AS Vinmonopolet, Norsk Tipping AS²¹ og Statens nærings- og distriktsutviklingsfond (SND). Organisasjonsformene for disse selskapene har ikke noen særlige fellestrekk, og blir ikke nærmere omtalt

²⁰ Som en overgangsordning er det vedtatt at staten i hovedsak skal garantere for de forpliktelser statsforetakene hadde per 31.12.2002. Overvåkningsorganet ESA sendte imidlertid i desember 2002 brev med formålstjenelige tiltak. Utfallet av denne prosessen er ikke klart ved fremleggelsen av utvalgets innstilling.

²¹ AS-betegnelsen for AS Vinmonopolet og Norsk Tipping AS er historisk betinget, og betyr ikke at selskapene er organisert etter aksjeloven. Tvert imot inneholder disse lovene flere bestemmelser som gjør at de avviker sterkt fra både aksjeloven og lov om statsforetak.

her. Selskapene har normal enerett/monopol på virksomheten.

4.10.5.5 Stiftelser

Stiftelser er som organisasjonsform en selveiende enhet, og kan derfor verken styres ved statlig instruksjon eller gjennom eierutøvelse. Imidlertid kan det utformes særskilt lovgivning, krav til vedtekter i forbindelse med etablering og adgang til å oppnevne styre/styremedlemmer. Også løpende statlig finansiering eller kjøp av tjenester knyttet til utføring av spesifikke oppgaver kan påvirke stiftelsenes aktivitet. Mange museer og forskningsinstitusjoner er organisert som stiftelser.

4.10.5.6 Statlige fond

Økonomiregelverkets rekkevidde for forvaltning av statlige fond er omtalt i Rundskriv R-3/99. Det skilles mellom Gruppe A og Gruppe B fond.

Gruppe A fond kan karakteriseres som stiftelser opprettet av ikke statlige midler og faller dermed utenfor økonomiregelverkets formelle rekkevidde. Disse forutsettes forvaltet av et styre for den enkelte stiftelse i henhold til lov om stiftelser av 23. mai 1980. For disse fond må det enkelte departement påse at det er fastsatt særskilte bestemmelser blant annet i forhold til formål, tilknytning til staten og statens ansvar, styrende organer, finansiering og plassering av midler. Kapitalen i slike fond inngår ikke i statens balanse, med mindre annet er bestemt, jf. omtale av de særskilte fond under 4.6.4.

Gruppe B fond er opprettet ved bevilgning eller avsetning av avgifter og disponeres av departement eller statlig forvaltningsorgan. Slike fond omfattes av økonomiregelverket. Dette omfatter ordinære fond, jf. 4.6.4, og likviditeten til fondene plasseres i Norges Bank. Det skilles innenfor gruppen mellom fond der midlene utvilsomt er rene statsmidler som aktiveres som eiendel i statens balanse, og fond som myndighetene disponerer, men

som ikke kan aktiveres som eiendel. For denne gruppen fond skal hvert departement i egen økonomiinstruks, evt. i økonomiinstruksen som gjelder for den virksomhet som har delegert ansvar, ha bestemmelser for disponering av midler fra fondet.

Noen få fond i Gruppe B er plassert på rentebærende konti i Norges Bank slik at avkastningen på fondets midler finansierer bevilgninger på statsbudsjettet. På denne måten blir deler av statsbudsjettets utgiftsside bundet opp.

4.11 Statlig realkapital

Statlige investeringer i realkapital budsjetteres etter bevilgningsreglementet § 5 på avdeling 2 for «nybygg, anlegg mv.» og omfattes av postene 30-49. For 2001 ble det totalt regnskapsført i underkant av 34 mrd. kroner på postene 30-49 og av dette utgjør halvparten investeringer i petroleumsvirksomhet (SDØE). Bare investeringer i realkapital i forvaltningsbedriftene og SDØE, og ikke i de ordinære forvaltningsorganene, inngår i statens kapitalregnskap som fast kapital i statsbedriftene. Det gis derfor ikke noen samlet oversikt over verdien av statens realkapital i kapitalregnskapet. For 2001 innebar dette at 18,1 mrd. kroner av nyinvesteringene på i alt 34. mrd. kroner ble tatt inn som økning i fast kapital i statens kapitalregnskap (se tabell 4.6).

Det utgis en egen stortingsmeldning «Oversikt over statens eiendommer» hvert fjerde år (stortingsmelding 10, fast nummerering)²², som gir en svært detaljert oversikt over de eiendommer staten eier. Forsvarets eiendommer og eiendommer som eies av statsaksjeselskaper, statsforetak eller særlovsselskaper (inkl. NSB og Posten) er ikke medtatt i oversikten. Heller ikke Statens vegvesens veggrunn er inkludert. Der hvor slik informasjon er tilgjengelig oppgis areal, kjøpe-/byggesum, byggeår samt år ervervet av staten. Oversikten inkluderer, foruten alle mulige varianter av bygninger, infrastruktur (som jernbanelinjer og flyplassinnretninger) og natureiendommer (friluftsskoleareal).

For bruk i nasjonalregnskapet beregnes statens realkapital ved at Statistisk sentralbyrå²³ akkumulerer de årlige investeringene (30-49-postene) og maskiner, inventar og utstyr på driftsposten (01-posten) i statsforvaltningen, og det etableres dataserier for statens beholdninger av realkapital, og beholdningene avskrives gjennom beregninger av kapitalslit (etter en geometrisk avskrivningsmetode)²⁴. I motsetning til regnskapsmessige av-

²² Det er vedtatt at ordningen med en egen stortingsmelding skal utgå, og at oversikten heller skal legges fram som et trykket vedlegg til Arbeids- og administrasjonsdepartementets budsjettproposisjon ved framlegget av Gul bok hvert fjerde år. Siste oppdaterte oversikt er fra 2000 (St.meld. nr. 10 (2000-2001)).

²³ I Norge publiserer Statistisk sentralbyrå statistikk om offentlige finanser.

²⁴ I nasjonalregnskapsberegningene for kapitalbeholdninger og kapitalslit benyttes den såkalte Perpetual Inventory Method (PIM). Metoden bygger på definisjonssammenhengen mellom kapitalbeholdningen i to perioder i faste priser. PIM-beregningene tar utgangspunkt i lange tidsserier for investeringer i fast kapital, og anslår kapitalbeholdning og kapitalslit ved hjelp av forutsetninger om levetider og avskrivningsprofiler.

Tabell 4.6 Statlige investeringer i 2001

	Mill. kroner
Statens direkte økonomiske engasjement i petroleum (SDØE)	16 569
Statsbygg, bygg innenfor husleieordningen	1 012
Avinor As (tidligere Luftfartsverket)	538
Statens kartverk	17
Statens pensjonskasse	8
Sum investeringer i 2001 som er aktivert som økning i statsbedriftenes faste kapital i balansen	18 144
Forsvaret	7 030
Statens vegvesen	4 383
Jernbaneverket	1 335
Bygg utenfor husleieordningen mv	927
Andre virksomheter	690
Havnetjeneste, lostjeneste, fyrstjeneste	287
Politiet	244
Høgskoler, universitet	368
A-etat	232
Skatteetaten	167
Trygdeetaten	154
Sum investeringer i 2001 som ikke aktiveres i balansen	15 817
Sum investeringer (post 30-49) for 2001)	33 961

Kilde: Finansdepartementet, Statsregnskapet for 2001

skrivninger tar ikke kapitalslitet utgangspunkt i historiske kost, men i gjenanskaffelsesverdier. Realkapitalobjektene levetider er imidlertid ofte basert på svakt datagrunnlag.

Forvaltning av statens maskiner, inventar, løsøre m.v.

I økonomireglementet § 24 «Oppbevaring og vedlikehold av materiell og utstyr» er det gitt generelle bestemmelser for hvordan maskiner, inventar og løsøre skal forvaltes. I denne paragrafen heter det at departementer og underliggende etater skal sørge for «betryggende registrering av materiell og utstyr», og at det skal «føres tilsyn med at materiell og utstyr blir forsvarlig vedlikeholdt». Videre heter det i § 18 «Internregnskap, hjelpesystemer m.m.» at endringer i varige driftsmidler kan medtas i internregnskapet for virksomheter der «det har betydning for å fastslå reelle kostnader og belyse oppnådde resultater», samt at «hvert departement

kan nærmere bestemme framgangsmåten ved registrering/regnskapsføring og eventuell ajourført verdsettelse av eiendeler/forpliktelser som medtas i internregnskapet i tillegg til kontantregistrerte transaksjoner.» I funksjonelle krav til økonomiforvaltningen i staten er det i kapittel 10 «Eiendeler og forpliktelser i statens kapitalregnskap» gitt noen utfyllende bestemmelser. For statens forretningsdrift er det med bakgrunn i bevilgningsreglementet § 6 gitt enkelte særregler. Disse er nærmere omtalt i veileder i statlig budsjettarbeid (Finansdepartementet, 2000a), kapittel 6 og berører forvaltning av realkapitalen med beskrivelse av avskrivningsregler. Kapitlet gir også henvisninger til og omtale av enkelte spesielle regler som gjelder for enkeltvirksomheter.

Spesielle regler for store investeringsprosjekter

På bakgrunn av kostnadsoverskridelser og andre problemer knyttet til store investeringsprosjekter på 1990-tallet, ble det i 1997 tatt initiativ til å gjennomgå og vurdere rutiner og systemer for planlegging, gjennomføring og oppfølging av slike prosjekter²⁵. Finansdepartementet koordinerer dette

²⁵ De fleste slike investeringsprosjekter sorterer under Samferdselsdepartementet, Arbeids- og administrasjonsdepartementet og Forsvarsdepartementet.

arbeidet. Fra og med år 2000 er det stilt krav om ekstern kvalitetssikring av alle investeringsprosjekter med kostnadsanslag på over 500 mill. kroner²⁶, og det er inngått rammeavtale med fire eksterne firmaer. Det er videre etablert nye rutiner for hvordan kostnadsrammen skal utarbeides. Den må blant annet inneholde en avsetning som skal dekke uforutsette kostnader, og det skal utarbeides usikkerhetsanalyser.

Nedenfor gis en nærmere oversikt over forvaltningen av realkapital i enkelte av de større statlige virksomhetene.

4.11.1 Forvaltning av statlig realkapital

Forvaltning av statens realkapital er organisert noe forskjellig avhengig av hvilken sektor og hva slags kapital det er snakk om. Generelt forvaltes statens bygninger/eiendommer i stor grad av egne statlige eiendomsetater, mens anlegg, maskiner, tekniske innretninger, inventar osv. forvaltes av den virksomhet som benytter seg av objektet. Under samferdselssektoren forvaltes realkapitalanleggene av Statens vegvesen, Jernbaneverket og Avinor AS (tidligere Luftfartsverket). I de påfølgende avsnitt omtales praksisen i ulike statlige virksomhetene som forvalter statens eiendommer.

Bygg

I statlig sivil sektor er Statsbygg og Entra eiendom AS blant de største aktørene. Statsbygg ble opprettet i 1993 og er byggeherre og forvalter av formålsbygg. Dette er hovedsakelig bygg som har et formål, utforming eller geografisk beliggenhet som gjør at det ikke er et velfungerende leverandørmarked. Entra eiendom AS ble opprettet i 2000 ved at de konkurranseutsatte byggene i Statsbyggs forvaltning ble skilt ut i eget selskap. Selskapet er heleid av staten og har som hovedformål å dekke statlige behov for lokaler i det åpne markedet.

I Forsvaret har Forsvarsbygg ansvar for investeringer i Forsvarets bygningsmasse.

For å sette i gang et investeringsprosjekt må det foreligge et Stortingsvedtak, enten i form av et budsjettvedtak eller en fullmakt til inngåelse av byggekontrakter mv. (jf. avsnitt 4.5). Investeringene finansieres over statsbudsjettet på lik linje med andre utgifter.

Normalt er det fagdepartementene som tar ini-

tiativ til investeringer i byggeprosjekter i statlig sivil sektor. Før Statsbygg, Entra eiendom AS eller andre formelt involveres i prosessen, har det normalt vært en lengre fase der behovet for investeringene har blitt avklart og der det har foregått en diskusjon mellom bruker og overordnet departement hvor man blant annet har vurdert prosjektet opp mot andre investeringsbehov. Statsbygg kan delta som rådgiver i denne fasen. Dersom det besluttes at prosjektet skal utredes nærmere, vil den videre behandling avheng av byggets karakter.

Om det er snakk om et formålsbygg sender gjeldende fagdepartement et oppdragsbrev til Statsbygg. Statsbygg setter da i gang de nødvendige prosjekterings og utredningsarbeider og fører normalt prosjektet fram til endt forprosjekt. Forprosjektet skal blant annet inneholde en kostnadsramme som skal gi 85 pst. sikkerhet mot overskridelse. Gjennomføringen av prosjektet skal baseres på en styringsramme som gir 50 pst. sikkerhet mot overskridelser. Differansen mellom kostnadsrammen og styringsrammen utgjør prosjektets usikkerhetsavsetning.

Etter endt forprosjekt tas det stilling til om prosjektet skal videreføres eller ikke. Den videre behandlingen av prosjektene avhenger normalt av om brukerdepartementene klarer å prioritere prosjektene innenfor eksisterende rammer eller ikke. Prosjekter som kan finansieres innenfor brukerdepartementenes rammer igangsettes vanligvis uten eget framlegg for Stortinget. De øvrige prosjektene, dvs. hvor brukerdepartementene har behov for husleiekompensasjon eller behov for investeringsmidler, framlegges for Stortinget for endelig godkjenning.

Etter at prosjektene er vedtatt startet opp, engasjerer Statsbygg et byggelederfirma for å ivareta den daglige oppfølgingen av byggearbeidet. Kostnadsrammen og styringsrammen justeres årlig med basis i Statistisk sentralbyrås byggekostnadsindeks og antatt utbetalingstakt. Sluttkostnaden fastsettes omtrent et år før ferdigstilling. I byggeperioden har prosjektleder en løpende kostnadsoppfølging, og det rapporteres kvartalsvis til ledelsen i Statsbygg.

Forvaltning av bygg og eiendommer i statlig sivil sektor

Statsbygg som eiendomsforvalter har ansvaret for ombygging, drifting, oppgradering og vedlikehold av 2,1 millioner kvadratmeter, fordelt på mer enn 1500 eiendommer. Statsbygg er en forvaltningsbedrift, som innebærer at bygnings- og eiendomskapitalen skal framgå av Statsbyggs balanse og det

²⁶ På det daværende tidspunkt var det om lag 50 prosjekter som lå over denne grensen.

beregnes avskrivninger og renter av statens kapital i virksomheten. Statsbyggs eiendommer inngår i husleieordningen for staten. Husleieordningen ble innført i 1993 og innebærer at det skal betales husleie for de eiendommer som omfattes. Visse sektorer og virksomheter innen statsforvaltningen er unntatt fra ordningen med husleie, og forvalter sine eiendommer selv. Det gjelder generelt for forvaltningsbedriftene, universitetene, fengslene, Jernbaneverket og Statens vegvesen. Statssykehuse-ene var også unntatt fram til de ble overtatt av helseforetakene. De senere år har flere områder som tidligere har vært unntatt, blitt innlemmet i husleieordningen, det gjelder for eksempel utenlandseiendommene (ambassader).

Ved opprettelsen av Entra Eiendom AS ble det foretatt en markedstilpasning av de leieforhold som ble overført til Entra Eiendom AS. Dette innebærer at fagdepartementene ved kontraktsutløp vil kunne forhandle på fritt grunnlag både om leietidens lengde, pris og arealets størrelse. Samtidig har fagdepartementet samme frihet med hensyn til avtaler med private utleiere, forutsatt at de har budsjettmessig dekning for husleien.

Forsvarsbygg

Forsvarsbygg ble etablert 1.1.2002 som en videreføring av Forsvarets bygningstjeneste sammenbundet med eiendomsforvaltningsvirksomheten i forsvaret. Forsvarsbygg forvalter Forsvarets bygningsmasse, og er en av Norges største eiendomsforvaltere med en bygningsportefølje på om lag 6 millioner kvadratmeter.

Forsvarsbygg er et forvaltningsorgan organisert som egen virksomhet med eget styre, vedtekter, nettobudsjettering av driftsutgifter på 24-post og tilhørende reguleringsfond, som drives etter tilnærmet forretningsmessige prinsipper. Den særskilte budsjetteringsmodell som kjennetegner forvaltningsbedrifter, er imidlertid ikke funnet egnet for Forsvarsbygg.

Forsvarsbyggs driftsutgifter skal finansieres gjennom kostnadsdekkende utleie av eiendommer, bygg og anlegg og salg av rådgivningstjenester til Forsvaret og andre, men midler til investeringer i nye bygg og anlegg bevilges brutto over forsvarsbudsjettet. Salgsinntekter fratrukket salgsomkostninger budsjetteres på Forsvarsdepartementets inntektskapitler.

I statsbudsjettet, under fastsatte inntektsposter for avskrivninger og renter, budsjetteres det ikke med avskrivninger og renter av statens kapital som Forsvarsbygg administrerer.

Anlegg, maskiner, inventar og løsøre m.m.

Normalt er det den enkelte virksomhet som har ansvaret for å investere i maskiner, inventar, løsøre osv. innenfor de midler som virksomheten har til disposisjon. I mange tilfeller vil slike objekter ha relativt lav verdi og levetid (f.eks. datautstyr, møbler), men i noen tilfeller vil det være snakk om svært store og kostbare investeringer. Typiske eksempler på slike er nye IT-systemer.

Det er fastsatt et eget regelverk/lov for statens anskaffelsesvirksomhet som omhandler innkjøp, kontrahering, utrangering, kassasjon og avhending. Dette regelverket administreres av Nærings- og handelsdepartementet. Et av regelverkets formål er å sørge for tilstrekkelig konkurranse om offentlig oppdrag. Regelverket inneholder blant annet krav om anbudskonkurranse for innkjøp over en viss størrelsesorden. Bestemmelsene gjelder generelt, og er således ikke utformet spesielt med tanke på varige driftsmidler som maskiner, tekniske innretninger, inventar osv.

Forsvaret

Forsvaret er et av de områdene som investerer mye i blant annet tekniske innretninger, materiell og utstyr. I 2001 ble det totalt regnskapsført 5,6 mrd. kroner i materiellinvesteringer. I saldert budsjett for 2001 innvilget Stortinget Forsvaret en bestillingsfullmakt til nyanskaffelser av materiell, nybygg og nyanlegg med en total ramme på 22 mrd. kroner utover bevilgning i 2001. Tabell over bestillingsfullmakter i stortingsmeldingen om statsregnskapet for 2001 viser at 20,5 mrd. kroner av bestillingsfullmakten er utnyttet ved utgangen av året, hvorav 5,7 mrd. kroner forfaller i 2002 og resten i senere år. Ved langsiktige kontrakter som går over flere år vil Forsvaret utgiftsføre investeringer når delbetaling forfaller i henhold til kontrakt. Inngåtte forpliktelser som følger av bestillingene blir ikke aktivert i statens balanse. Det samme gjelder for gjennomførte materiellinvesteringer, noe som for eksempel betyr at verdien av Forsvarets fly og fartøyer ikke framgår av balansen.

Statens vegvesen

Statens vegvesen er et ordinært forvaltningsorgan som har ansvaret for planlegging, bygging, drift og vedlikehold av riksvegene (om lag 27 000 km), og tilsyn med kjøretøy og trafikanter. Statens vegvesen utøver også administrasjonen og det praktiske vegholdet på fylkesvegene (om lag 27 000 km). Riksveginvesteringer budsjetteres over 30-post,

mens drift og vedlikehold av disse finansieres løpende over Statens vegvesens post 23. Investeringer i infrastruktur under Statens vegvesen balanseføres ikke i kapitalregnskapet. En eventuell verdiforringelse av statens veger som følge av manglende vedlikehold vil ikke framkomme av statens regnskaper eller annet sted. Produksjonsvirksomheten til Statens vegvesen er vedtatt omdannet til statlig aksjeselskap fra 1.1.2003.

Jernbaneverket

Jernbaneverket er et ordinært forvaltningsorgan og har ansvar for utvikling og drift av jernbanelinjenettet i Norge. I følge Jernbaneverkets statistikk for 2001 forvalter Jernbaneverket blant annet 4 178 km bane, hvorav 2518 er elektrifisert. 716 tunneler, 2 808 bruer, 4 656 planoverganger. Jernbaneverket har også ansvar for jernbanestasjoner og terminaler, blant annet publikumsarealer, adkomster og parkeringsplasser. Investeringer i jernbanelinjer budsjetteres over 30-post, mens drift og vedlikehold av disse, som for vegformål, finansieres løpende over post 23 på Jernbaneverkets budsjettkapittel. Investeringer i infrastruktur i Jernbaneverket balanseføres ikke i kapitalregnskapet.

Avinor AS (tidligere Luftfartsverket)

Luftfartsverket eier og driver 45 flyplasser over hele landet, 14 i samarbeid med Forsvaret. Luftfartsverket er vedtatt omdannet til statlig aksjeselskap fra 1.1.2003, og utvalget går ikke nærmere inn på Luftfartsverkets forvaltning av egen realkapital.

Forvaltningsorganet for Opplysningsvesenets fond

Opplysningsvesenets fond er et selvstendig rettssubjekt som eier de eiendommer og den finanskapital det består av. Fondet forvaltes av Forvaltningsorganet for Opplysningsvesenets fond som er underlagt Kultur- og kirkedepartementet. Fondet er en av landets største grunneiere og er blant annet eier av mange prestegårder, presteboliger, store skogarealer og ca. 12500 festetomter. Opplysningsvesenets fond skal tilgodese kirkelige formål. Hvem som formelt eier Opplysningsvesenets fond har vært gjenstand for diskusjon. Lovavdelingen i Justisdepartementet hevder at ettersom kirken er en del av staten og ikke eget rettssubjekt, kan den norske kirke ikke selv eie fondet. Kirkerådet har motsatt seg denne oppfatningen. Bokført verdi av kapitalfondet var ca 1,5 mrd. kroner ved utgangen av 2001. Ved en verddivurdering av

eiendommene per 31.12.2001 er markedsverdien beregnet til 2,8 mrd. kroner jf. St.prp. nr. 1 for Kultur- og kirkedepartementet for 2003. Renter av fondet inntektsføres i statsregnskapet, men fondets kapital er ikke aktivert i statens kapitalregnskap.

4.12 Langsiktige sektorplaner

For enkelte sektorer utarbeides særskilte planer som strekker seg over flere budsjettperioder. På samferdselsområdet (Nasjonal transportplan) og innenfor Forsvaret er arbeidet med slike planer en integrert og formalisert del av det ordinære utviklingsarbeidet. Planene inneholder konkrete mål blant annet om ambisjons- og utgiftsnivå.

Nasjonal transportplan

Inneværende transportplan (NTP 2002–2011) erstatter de tidligere langtidsplaner for veg, bane, luft og sjø, og ble behandlet av Stortinget våren 2001. Tidshorisonten for planen er ti år, men med hovedvekt på de fire første årene. Planene rulleres hvert fjerde år.

NTP 2002-2011 inneholder en drøfting av transportpolitikken, og er en strategisk plan for utviklingen av det samlede systemet for veg, jernbane luftfart og sjøtransport. Nasjonal transportplan er også et viktig styringsdokument ved at meldingen skal gi grunnlag for politisk styring av etatenes virksomhet. På bakgrunn av de politiske prioriteringer som følger av NTP 2002-2011 og Stortingets behandling av denne fastsatte den enkelte etat sektorvis handlingsprogram høsten 2002. Handlingsprogrammene gir en mer detaljert prioritering av prosjekter og tiltak innenfor de økonomiske rammene som følger av Stortingets behandling, og en oversikt over hvilke virkninger som oppnås. Handlingsprogrammene skal være utgangspunkt for de årlige budsjetter.

Et såpass langt tidsperspektiv som 10 år gir grunnlag for å foreta overordnede og strategiske valg i transportpolitikken ved at man får illustrert virkningene og ser konsekvenser av foreslått politikk over en forholdsvis lang periode. Bindinger i form av igangsatte prosjekter taler også for at det legges til grunn et langsiktig perspektiv siden det vil ta noe tid før virkninger av ny politikk synliggjøres.

De veiledende økonomiske planrammene Nasjonal transportplan er utarbeidet innenfor har bidratt til at det gjøres mest mulig reelle prioriteringer, både i planarbeidet og gjennom den politis-

ke behandlingen. Dette er viktig i en sektor kjennetegnet av et stort antall prosjekter, som det både lokalt og sentralt er knyttet stor politisk interesse til.

Nasjonal transportplan er også et langsiktig grunnlag for utformingen av politikken på kortere sikt, for eksempel gjennom de årlige budsjetter. De økonomiske rammene ligger til grunn for planleggingen i perioden, men er ikke bindende i budsjettssammenheng. Planlegging under økonomiske rammer har gjort det lettere for Samferdselsdepartementet å håndtere avvik i de årlige budsjettene, blant annet ved at det gjennom planarbeidet er gjort marginalvurderinger som viser prioriteringene ved påplussing eller reduksjon i planrammene. Nasjonal transportplan angir også retningen for prioriteringer ved avvik mellom budsjett og plan.

Det er viktig at de økonomiske planrammene holdes på et realistisk nivå. Hvis det blir for store avvik mellom planrammer og årlig oppfølging gjennom budsjettene, undergraves Nasjonal transportplans rolle som strategisk styringsdokument. Dette kan blant annet medføre lite rasjonell framdrift og betydelige effektivitetstap.

Forsvaret

Forsvarsdepartementet fremmet sommeren 2001 en stortingsproposisjon om «Omlegging av Forsvaret i perioden 2002–2005» (St.prp. nr. 45, 2000–2001). Siden 1998 har Forsvarsdepartementets langtidsmeldinger/proposisjoner hatt en planleggingshorisont på fire år, mot tidligere fem år.

Før 2001 ble disse planene fremmet som stortingsmeldinger. Som for Nasjonal transportplan var slike planer ikke bindende i budsjettssammenheng. Erfaringsmessig ble disse meldingenes målsetninger om bevilgningsnivå underoppfyllt i de etterfølgende budsjettårs bevilgningsforslag fra regjeringen. Dette bidro sterkt til utviklingen av et stadig økende misforhold mellom bevilgningsbehovet knyttet til eksisterende forsvarsstruktur og tilgangen på budsjettmidler.

Langtidsplanen for Forsvaret for 2002–2005 ble i 2001 fremmet som stortingsproposisjon, ut fra et ønske om å knytte større grad av forpliktelse til den bevilgningsmessige oppfølging av forsvarsplanene. Med dette for øye ble det forsøkt oppnådd et «forsvarspolitisk forlik» både om bevilgningsnivået og omfattende strukturendringer.

Først etter den såkalte «gjennomføringsproposisjonen» (St.prp. nr. 55, 2001–2002), hvor det ble foreslått ytterligere strukturendringer og økning av bevilgningsnivået, ble det oppnådd en slik bred

enighet mellom stortingspartiene (unntatt Frp og SV) om et bevilgningsnivå på 118 mrd. kroner for hele langtidsperioden på fire år.

Andre områder

Også på enkelte andre områder legges det fram planer av mer langsiktig karakter. Men dette skjer mer på ad hoc basis, og er ikke formalisert eller forankret i tradisjon/sedvane. Eksempler på slike er psykiatriplanen og opptrappingsplanen for forskning.

4.13 Fylkes- og kommuneforvaltning

Kommuneforvaltningen (kommuner og fylkeskommuner) finansieres i hovedsak gjennom skatteinntekter, rammeoverføringer fra staten, øremerkede tilskudd og gebyrinntekter. De generelle rammeoverføringene fordeles på kommuner og fylkeskommuner gjennom inntektssystemet for kommunesektoren.

Stortinget har en betydelig innflytelse over både det totale inntektsnivået i kommuneforvaltningen, og sammensetningen av inntektene. I Kommuneproposisjonen som legges fram i mai hvert år gis det signaler om vekst i kommunesektorens samlede inntekter for neste år. De siste årene er det også gitt signaler om vekst i frie inntekter og eventuelle øremerkede tilskudd som skal innlemmes i inntektssystemet for kommunesektoren.

Kommunesektoren har et ansvar for at utgifterne i sektoren er tilpasset de inntektsrammene som fastlegges av Stortinget. Kommunestyret og fylkestinget skal en gang i året vedta en rullerende økonomiplan, som skal omfatte minst de fire neste budsjettårene, jf. kommuneloven § 44. Planen skal omfatte hele kommunens eller fylkeskommunens virksomhet og gi en realistisk oversikt over sannsynlige inntekter, forventede utgifter og prioriterte oppgaver i planperioden. Planen skal videre være satt opp på en oversiktlig måte (jf. kommuneloven av 25. sept. 1992 nr. 107). Kommunaldepartementet gir i forskrifter til loven mer detaljerte bestemmelser. I forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner (Forskrift 1424, 2000-12-15) gis det detaljerte bestemmelser om grunnleggende regnskapsprinsipper og regnskapsskikk og oppstillinger som skal utarbeides i forbindelse med årsregnskapet. Det vises til kapittel 5.3.2 for nærmere beskrivelse av kommunesektoren.

4.14 Appendiks: Bevilgningsreglementet

(Stortingets vedtak av 19. november 1959, med senere endringer av 31.5.74, 27.5.77, 19.12.78, 9.6.82, 20.12.83, 20.3.85, 19.12.85, 16.12.86, 14.6.90, 11.6.91, 7.11.91, 3.11.92, 12.11.93, 19.6.97, 27.11.97, jf. 22.03.01 og 2.12.02).

§ 1. Innledning

Dette bevilgningsreglementet gjelder for statsbudsjettet, tryggebudsjettet, statsregnskapet og trygderegnskapet. Bevilgningsreglementet skal følges inntil videre hvis ikke Stortinget uttrykkelig vedtar noe annet.

§ 2. Budsjettforslaget

Kongens forslag til budsjett for den påfølgende budsjett-termin skal overleveres Stortinget innen tre dager etter Stortingets åpning. De tilhørende vedlegg bør legges fram samtidig.

Forslag fra Kongen om tillegg til eller endringer i budsjettforslaget for den kommende budsjett-termin bør redegjøre for forslagens innpasning i regjeringens samlede opplegg til budsjett for neste år.

De resultater som tilsiktes oppnådd, skal beskrives i budsjettforslaget.

§ 3 – opphevet

§ 4. Budsjettets omfang

Budsjettet skal omfatte samtlige statsutgifter og statsinntekter i budsjett-terminen, så langt de kan forutses når budsjettet blir endelig vedtatt.

Med de unntak som følger av § 6, 3. ledd, føres utgifter og inntekter opp med brutto beløp. Kongen kan likevel fastsette regler som tillater netto-budsjettering av utgifter ved utskifting av utstyr.

§ 5. Budsjettets inndeling

Utgiftene fordeles på fire avdelinger:

1. Avdelingen for statens egne driftsutgifter.
2. Avdelingen for nybygg, anlegg m.v.
3. Avdelingen for overføringer til andre.
4. Avdelingen for utlån, statsgjeld m.v.

Inntektene fordeles på fire avdelinger:

1. Avdelingen for salg av varer og tjenester.
2. Avdelingen for inntekter i samband med nybygg, anlegg m.v.
3. Avdelingen for overføringer fra andre.
4. Avdelingen for tilbakebetalinger m.v.

Under inntekter i samband med nybygg, anlegg m.v. føres tilskott, refusjoner o.l. til bygg og anlegg og avskrivning på kapitalen i statens forretninger.

§ 6. Budsjettet for forretningsdriften

Ved siden av driftsutgiftene ved statens forretninger tas med avskrivning på kapitalen og renter av statens kapital. Statens bygge- og eiendomsdirektorat unntas for beregning av årlige renter og avskrivninger på kapital nedlagt før 1. januar 1993. Investering i bygg som ferdigstilles etter 1. januar 1993 medtas i sin helhet.

Dersom driftsoverskott skal kunne legges til forretningens egne fond eller driftsunderskott skal kunne dekkes av egne fond, føres avsetningen eller tilbakeføringen opp i budsjettet ved siden av forretningens driftsutgifter.

Driftsinntekter for statens forretninger føres opp i utgiftsavsnittet og fratrekkes driftsutgifter, avskrivning, renter og eventuelle fondsavsetninger, slik at bare netto driftsresultat for hver forretning blir tatt med ved oppsummeringen av budsjettets utgiftsside.

Stortinget kan gi fullmakt til at statens forretninger slutter nødvendige kontrakter til anlegg, bygg eller særlig innretning innenfor en fastsatt ramme, utover gitt bevilgning, uten at fullmakten er knyttet til bestemte prosjekter.

For statens direkte økonomiske engasjement i petroleumsvirksomheten budsjetteres det med et netto driftsresultat på budsjettets inntektsside. Driftsresultatet beregnes ved at driftsutgifter, lete- og feltutviklingsutgifter, avskrivninger og renter trekkes fra driftsinntektene.

§ 7. Bruk av stikkord

Det er som regel ikke adgang til å overskride et bevilget utgiftsbeløp eller til å overføre det til en annen budsjett-termin eller til en annen budsjett-post i samme termin. Det er likevel anledning til å overføre inntil 5 pst. av driftsbevilgning til neste budsjett-termin. Unntak utover dette forutsetter egen bestemmelse i budsjettvedtaket. Dette gjøres ved stikkord som føyes til vedkommende kapittel eller budsjettpost. Disse stikkord er:

- a) «Overslagsbevilgning». Stikkordet kan tilføyes ved utgiftsbevilgninger som bygger på foreløpige kalkyler, og som om nødvendig må kunne overskrides.
- b) «Kan overføres». Stikkordet kan tilføyes ved bygge- og anleggs- og materiellbevilgninger og ved andre bevilgninger der Stortinget finner bruk av stikkordet påkrevet for å oppnå best mulig resultat av vedkommende bevilgning. Ubrukt bevilgning kan overføres til de to føl-

gende budsjett-terminer. Videre overføring kan ikke finne sted.

- c) «Kan nyttes under». Stikkordet (med tilføyelse av nummeret på vedkommende kapittel og post) kan brukes ved utgiftsbevilgninger hvor en innsparing skal kunne nyttes under andre utgiftskapitler i budsjettet for samme termin.

§ 8. *Bestillings-, tilsagns- og garantifullmakt*

Når leveringsforholdene gjør det hensiktsmessig, kan Stortinget gi fullmakt til utover rammen av bevilgningene å bestille materiell o.l. som skal leveres og betales helt eller delvis i senere terminer (*bestillingsfullmakt*).

Når det er nødvendig for å kunne gjennomføre en statsstøtteordning på forsvarlig måte, kan Stortinget gi fullmakt til utover rammen av bevilgningene å gi tilsagn om statsstøtte som først kommer til utbetaling i senere terminer (*tilsagnsfullmakt*).

Bestillings- og tilsagnsfullmakter kan bare gis for den enkelte budsjett-termin og skal være begrenset oppad til et bestemt beløp.

Forslag om garantifullmakt skal legges fram for Stortinget i tilknytning til forslaget til statsbudsjett. Garantitilsagn under en garantifullmakt kan bare gis innen utløpet av vedkommende budsjett-termin.

§ 9. *Byggekontrakter m.v.*

Vedtak om startbevilgning til et bestemt anlegg, bygg eller særlig innretning, gir fullmakt til å slutte de nødvendige kontrakter utover den gitte bevilgning innenfor rammen av det oppgitte kostnads-overslag. Det samme gjelder dersom det innenfor et oppgitt kostnadsoverslag gis startbevilgning til anskaffelse av materiell, utstyr o.l. i forbindelse med de nevnte prosjekter. For statens forretninger er det fastsatt egne regler i § 6, fjerde ledd.

§ 10 – opphevet

§ 11. *Endringer i det løpende budsjett*

Oppstår det i budsjett-terminen en uforutsett utgift for staten, eller viser det seg at en utgiftsbevilgning ikke strekker til, kan Kongen samtykke i at utgiften blir pådratt og dekket. Kongen kan overlate til Finansdepartementet å gi slikt samtykke i saker som gjelder mindre beløp og ikke er av prinsipiell natur.

Gjelder saken en større sum, bør forslag om tilleggsbevilgning legges fram for Stortinget, om mulig før utgiften blir pådratt. Forslaget bør redegjøre for de endringer som blir påkrevd ved budsjettets nye saldering. Det skal ikke søkes bevilg-

ning fra Stortinget etter utløpet av den termin da beløpet ble utgiftsført.

Kongen kan fastsette regler som gir Finansdepartementet fullmakt til å bemyndige departementene og underordnede institusjoner til å overskride driftsutgiftene mot tilsvarende merinntekter.

Kongen kan også gi Finansdepartementet fullmakt til å bemyndige departementene og underordnede institusjoner til å omdisponere mellom bevilgningene til driftsutgifter og fra bevilgningene til driftsutgifter til bevilgningene til investeringer, under samme kapittel.

Kongen kan fastsette regler som gir Finansdepartementet fullmakt til å bemyndige departementene og underordnede institusjoner til å overskride bevilgninger til driftsutgifter med inntil 5 pst. til investeringsformål mot tilsvarende innsparing i løpet av de tre følgende budsjett-terminer.

§ 12. *Nødsfullmakter*

Når riket er i krig eller krig truer eller rikets selvstendighet eller sikkerhet er i fare, kan Kongen, i den utstrekning han finner nødvendig, gi fylkesmannen og andre lokale forvaltningsorganer adgang til, når det er fare ved opphold, å anvisе uforutsette utgifter uten dekning i bevilgninger og overskridelser av bevilgede beløp. Selv om fullmakt fra Kongen ennå ikke foreligger, kan fylkesmannen foreta slike anvisninger når det er uomgjengelig nødvendig til varetakelse av samfunnsviktige interesser.

§ 13. *Statsregnskapet og trygderegsnkapet*

Statsregnskapet og trygderegsnkapet skal omfatte et bevilgningsregnskap og et kapitalregnskap. Det skal også for hver termin utarbeides oppgaver over statens garantier og tilsagns- og bestillingsfullmakter.

Bevilgningsregnskapet skal vise utgifter og inntekter under hver post i budsjettet, overført beløp fra forrige termin, terminens totale bevilgning og overført til neste år. Videre skal regnskapet vise hva staten har lånt i terminen.

Etter Finansdepartementets nærmere bestemmelser kan den enkelte post spesifiseres ytterligere.

Opplysninger om oppnådde resultater for siste regnskapsår skal gis i vedkommende budsjettproposisjon sammen med annen regnskapsinformasjon av betydning for vurdering av budsjettforslaget for kommende år.

I tilknytning til bevilgningsregnskapet skal det gis nødvendige forklaringer om ikke uvesentlige avvik mellom bevilgnings- og regnskapstall.

Kapitalregnskapet skal gi en oversikt over statens og trygdenes eiendeler og gjeld og vise sammenhengen med bevilgningsregnskapet.

Finansdepartementet utarbeider kontoplan og gir nærmere retningslinjer for føring av kapitalregnskapet og forklaringer i tilknytning til dette.

Melding om statsregnskapet og trygderegnskapet sendes Stortinget så snart regnskapet foreligger.

§ 14. *Kontantprinsippet*

Enhver statsutgift og statsinntekt medtas i statens bevilgningsregnskap for den budsjett-termin da den er blitt kontant betalt. For statens forretninger kan Kongen bestemme at kontantprinsippet kan fravikes når dette prinsipp gir et misvisende eller ufullstendig uttrykk for driftsresultatet.

§ 15 – opphevet

§ 16. *Kontantbeholdningen*

Statskassens og folketrygdens kontantbeholdning kan bare disponeres i samsvar med gitte bevilgninger, jf. dog bevilgningsreglementets §§ 11-12, eller særskilt fullmakt fra Stortinget. Kongen har likevel

myndighet til å forføye over statskassens og folketrygdens kontantbeholdning:

- a) Ved innskott på folio i Norges Bank. Folketrygdens kontantbeholdning kan også plasseres som kontolån til statskassen.
- b) Ved innskott i andre banker eller på postgiro i den utstrekning dette er nødvendig for at Finansdepartementet og statens andre kasserere kan utføre sine arbeidsoppgaver på hensiktsmessig måte. Disse innskott må ikke overstige behovet for nærmeste framtid.
- c) Ved oppkjøp av statsobligasjoner i avdragsøymed. Dette gjelder ikke folketrygdens kontantbeholdning.

§ 17. *Forbehold om kontroll*

Når det av statsmidler ytes tilskott eller bidrag til offentlig eller privat virksomhet som ellers ikke er undergitt departementets kontroll, skal det, hvis ikke annet bestemmes, overfor mottakeren tas forbehold om adgang for den forvaltningsgren som yter bidrag eller tilskott, og for Riksrevisjonen, til å iverksette kontroll med at midlene nyttes etter forutsetningene.

Kapittel 5

Alternative prinsipper for statsbudsjett og statsregnskap

5.1 Innledning

Utvalget er i mandatet bedt om å vurdere

«Prinsippene for budsjettering og regnskapsføring av statsbudsjettet/-regnskapet, herunder forholdet mellom kontantprinsippet og budsjett- og regnskapsføring etter bedriftsøkonomiske prinsipper».

På denne bakgrunn har utvalget valgt å ta utgangspunkt i to hovedprinsipper for regnskapsføring, *kontantprinsippet* og *periodiseringsprinsippet*¹, samt ulike alternativer til ettårsprinsippet.

Den prinsipielle forskjellen mellom kontantprinsippet og periodiseringsprinsippet er knyttet til følgende forhold:

- *Kontantprinsippet* innebærer at inntekt skal regnskapsføres i den perioden hvor inntekten blir innbetalt, og utgift skal føres i den perioden hvor utgiften betales.
- *Periodiseringsprinsippet* innebærer at inntekt og utgift skal regnskapsføres i den perioden de vedrører, uavhengig av det tidspunkt hvor betalingen finner sted. Regnskapsmessig innebærer dette at inntekt skal føres i den perioden hvor inntekten er opptjent, mens utgift skal føres i samme periode som den inntekt den har bidratt til. Dette vil normalt innebære at utgiftene knyttet til å framstille en gitt vare eller tjeneste kostnadsføres i den perioden som varen eller tjenesten selges, uavhengig av når utgiftene betales. Utgifter vil dermed bli fordelt på de perioder de vedrører. I de tilfeller hvor det ikke

er en klar sammenheng mellom inntekt og utgift (dette gjelder for store deler av statlig aktivitet), periodiseres utgiften til de perioder hvor ressursene er forbrukt.

Kontantprinsippet anvendes innenfor staten, dvs. ved føring av statsbudsjettet og statsregnskapet. Statsregnskapet baseres på innrapportering fra virksomheter innenfor statsforvaltningen. For interne økonomistyringsformål bruker statlige virksomheter i tillegg elementer av et periodiseringsprinsipp.

Periodiseringsprinsippet anvendes i hovedsak i private foretak som er pliktige å følge regnskapsloven², og i statlige virksomheter som ikke rapporterer direkte til statsregnskapet. Dette gjelder bl.a. virksomheter med særskilte fullmakter, statsforetak og helseforetak.

Utvalget skal ifølge mandatet vurdere budsjett- og regnskapsføring etter bedriftsøkonomiske prinsipper. Utvalget drøfter på denne bakgrunn regnskapsføring og budsjettering etter periodiseringsprinsippet. Bedriftsøkonomiske prinsipper og forutsetninger kan imidlertid oppfattes å omfatte mer enn prinsipper for regnskapsføring og budsjettering, blant annet at det eksisterer et klart eieransvar og at ansvarsfordelingen for virksomheten er klart definert. Dette innebærer blant annet at:

- Styrings- og ansvarsforhold er definert.
- Det er klart hva styrings- og ansvarsforhold innebærer.
- Det er klart hvorfor man har et styrings- og ansvarsforhold.
- Det er klart hvordan styrings- og ansvarsforholdet skal utøves.

For aksjeselskaper er denne typen styrings- og ledelsesprinsipper nedfelt i kapittel 6 i henholdsvis aksjeloven og allmennaksjeloven. Aksjeloven og allmennaksjeloven innebærer at et selskap har *begrenset* ansvar i forhold til de forpliktelser og rettigheter som virksomheten måtte pådra seg.

Selv om prinsippene i allmennaksjeloven og aksjeloven er godt utprøvd som et styringsregnskap, kan det være problematisk å anvende disse prinsippene på statlige virksomheter. Dette knyt-

¹ Prinsippet som benyttes i privat sektor, også omtalt som regnskapsprinsippet, er definert av regnskapsloven og god regnskapsskikk, og er et klart definert prinsipp. Utvalget har valgt å benytte begrepet *periodiseringsprinsippet* i denne rapporten for å beskrive regnskapsføring som er basert på periodisering av utgifter og inntekter. Internasjonalt brukes begrepet *accrual accounting* om regnskapsføring som er basert på periodisering av utgifter og inntekter.

² Regnskapsloven er for tiden under evaluering (Berg-Jacobsen-utvalget). Formålet med denne evalueringen er dels å vurdere om loven har virket i samsvar med Stortingets forutsetninger, og dels å foreslå nødvendige tilpasninger som følge av EU-regler, herunder kravet om at børsnoterte selskapers konsernregnskap skal utarbeides etter internasjonale regnskapsstandards (IAS/IFRS) fra 2005.

ter seg til at staten ofte vil måtte påta seg det fulle og hele ansvar for de rettigheter og forpliktelser som en virksomhet vil kunne pådra seg. Allmen-
naksjeloven og aksjeloven kan likevel være nyttige for å anvisse prinsipper for eierstyring av statlige virksomheter der en har valgt denne styringsfor-
men ved at den klargjør bl.a. rolledelingen mellom en virksomhets styre og daglig ledelse.

Utvalget har tolket sitt mandat dit hen at det ikke skal vurdere alternative styrings- og finansie-
ringsformer eller organisasjons- og tilknytnings-
former for virksomheter i statsforvaltningen. På
bakgrunn av at det kan være flere berøringspunk-
ter mellom dette og valg av føringsprinsipp, er det
likevel gitt enkelte vurderinger av mulige sammen-
henger mellom styrings- og organisasjonsformer
og bruk av periodiseringsprinsippet (se kapittel
7.4). Utvalget har ikke gitt tilrådinger på dette om-
rådet, men har vært opptatt av at valg av førings-
prinsipp skal kunne ivareta et stort mangfold av
tilknytningsformer for statlige virksomheter.

Utvalget er også bedt om å vurdere flerårig
budsjettering. Til forskjell fra spørsmålet om før-
ingsprinsipp for statsbudsjettet og statsregnska-
pet, finnes det ikke noe klart definert alternativ til
dagens ettårige statsbudsjett. Mulige tilnærmin-
ger til ettårsprinsippet er kort drøftet i dette kapit-
let. Det vises for øvrig til omtalen av flerårig bud-
sjettering i andre land i kapittel 6. I kapittel 8 pre-
senteres et sett av hovedmodeller av flerårighet
basert på utvalgets vurderinger.

I dette kapitlet beskrives budsjettering og regn-
skapsføring i tråd med periodiseringsprinsippet
når en følger regnskapsloven (avsnittene 5.2 og
5.3). Videre drøftes alternativer til ettårsprinsippet
(avsnitt 5.4).

5.2 Periodiseringsprinsippet³

Drøftingen av periodiseringsprinsippet i dette av-
snittet tar utgangspunkt i bestemmelsene i regn-
skapsloven. I henhold til regnskapsloven skal alle
regnskapspliktige foretak utarbeide et årsregn-
skap, som skal inneholde følgende oppstillinger/
informasjon:⁴

- resultatregnskap
- balanse
- kontantstrømoppstilling
- noteopplysninger

³ Beskrivelsen av periodiseringsprinsippet bygger i stor grad på
Regnskapsloven – En presentasjon fra Den norske Revisor-
forening (Den norske Revisorforening, 1998).

⁴ Med unntak for små foretak.

For morselskap består årsregnskapet av selskaps-
regnskap og konsernregnskap. Konsernregnska-
pet skal omfatte morselskapet og alle datterselska-
per, mens selskapsregnskapet omfatter kun den
aktivitet som drives i morselskapet, og ikke de
aktiviteter som drives gjennom selskap som man
eier aksjer i. Regnskapslovens bestemmelser gjel-
der både for selskapsregnskapet og konsernregn-
skapet.

Konsernregnskapet skal vise foretakene som
en enhet (konsolidering), og innebærer at alle sel-
skap som morselskapet har kontroll eller bestem-
mende innflytelse over skal tas med i konsernregn-
skapet. I hovedsak gjelder dette selskap hvor man
eier mer enn 50 prosent av aksjene, uavhengig av
om man driver innen samme bransje eller om man
aktivt utøver styring av datterselskapet. Selskap
som man eier en mindre, men betydelig aksjepost
i, normalt 20 til 50 prosent, skal innarbeides i kon-
sernregnskapet etter egenkapitalmetoden (som er
en form for «minikonsolidering»).

Regnskapsloven henger nært sammen med
aksjeloven og allmennaksjeloven. Både etter regn-
skapsloven og aksjeloven forutsettes transaksjo-
ner mellom uavhengige parter å skje til virkelig
verdi, jf. avsnitt 5.2.1. Enkelte formelle transaksjo-
ner mellom nærstående parter kan imidlertid bli
regnskapsført til balanseført verdi i stedet for vir-
kelig verdi.

Til grunn for regnskapsføring av inntekter og
utgifter ligger grunnleggende regnskapsprinsip-
per og vurderingsregler ifølge regnskapsloven.
Disse er presentert i avsnittene 5.2.1 og 5.2.2,
mens regnskapsoppstillinger (se strekpunktene
ovenfor) er presentert i avsnittene 5.2.3-5.2.6.

5.2.1 Grunnleggende regnskapsprinsipper

Regnskapslovens kapittel 4 beskriver de grunnleg-
gende regnskapsprinsippene, i alt ti prinsipper. Et
foretak som er pliktig å følge regnskapsloven kan
ikke velge andre regnskapsprinsipper enn disse
ved regnskapsføringen. De generelle vurderings-
reglene i regnskapslovens kapittel 5 er basert på
disse grunnleggende prinsipper. Årsregnskapet
må således være i tråd med både de grunnleggen-
de prinsipper og de separate vurderingsreglene.

5.2.1.1 Transaksjonsprinsippet (§ 4-1 nr. 1)

«Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien
av vederlaget på transaksjonstidspunktet».

Hovedformålet med transaksjonsprinsippet er

å an vise hvilken verdi som skal regnskapsføres i de tilfeller hvor det har skjedd en reell transaksjon.

Spørsmålet om det har funnet sted en reell transaksjon avgjøres ved om det har skjedd en reell overføring av risiko og kontroll.

5.2.1.2 Opptjeningsprinsippet (§ 4-1 nr. 2)

«Inntekt skal resultatføres når den er opptjent».

Normalt opptjenes inntekt når det har funnet sted en salgstransaksjon, jf. avsnitt 5.2.1.1. Inntekt vil i enkelte tilfeller ikke være opptjent på tidspunktet for når transaksjonen formelt sett gjennomføres, og medfører i så fall utsatt resultatføring.

Opptjeningsprinsippet innebærer at resultatføringen kan være utsatt eller framskutt i forhold til transaksjonstidspunktet. Et eksempel på utsatt inntektsføring er andel av salgspris som inkluderer tjenester etter salgstidspunktet, f.eks. serviceytelser. Et eksempel på framskutt inntektsføring er inntektsføring av langsiktige tilvirkningskontrakter etter løpende avregningsmetoden⁵.

5.2.1.3 Sammenstillingsprinsippet (§ 4-1 nr. 3)

«Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt».

Sammenstillingsprinsippet bestemmer i hvilken periode utgifter skal føres i resultatregnskapet. Utgifter er anskaffelse av ulike ressurser som råvarer, lønn og driftsmidler, mens kostnaden er den periodiserte utgiften. Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt inntektsføres. Hvor en anskaffelse gjelder flere regnskapsperioder, forutsetter det periodisering av utgifter mellom regnskapsperiodene. I de tilfeller hvor det ikke er en klar sammenheng mellom kostnader og inntekter, fordeles utgifter på de perioder hvor ressursene forbrukes. Avskrivning av varige driftsmidler er et eksempel på skjønnsmessig periodisering av utgiftene ved anskaffelsen.

5.2.1.4 Forsiktighetsprinsippet (§ 4-1 nr. 4)

«Urealisert tap skal resultatføres».

Forsiktighetsprinsippet er tatt hensyn til gjennom laveste verdis prinsipp ved vurdering av om-

løpsmidler og nedskrivningsplikten for anleggsmidler. Prinsippet kommer til uttrykk gjennom kravet om at urealisert tap skal resultatføres. Prinsippet åpner ikke for oppbygging av skjulte reserver, jf. avsnitt 5.2.1.6 om estimer.

5.2.1.5 Sikring (§ 4-1 nr. 5)

«Ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode».

I de tilfeller hvor det foreligger ulike former for sikring mot tap, vil det ikke være adgang til å resultatføre et urealisert tap som man har sikret seg mot. Ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode.

5.2.1.6 Regnskapsestimer (§ 4-2)

«Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges. Ved endring av regnskapsestimat skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres, med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk».

Usikre regnskapsstørrelser skal settes til forventet verdi basert på den informasjon som foretaket har på det tidspunkt regnskapet utarbeides. Det er påbudt å bruke beste (forventningsrette) estimer ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Den regnskapspliktige skal ikke ha overdreven forsiktighet i sine anslag. For avskrivning av varige driftsmidler betyr dette at man skal gjøre et best mulig estimat for driftsmiddelets økonomiske levetid, noe som ofte er gjort også ved beslutningen om anskaffelse, og fordele anskaffelsesprisen over denne perioden.

5.2.1.7 Kongruensprinsippet (§ 4-3)

«Alle inntekter og kostnader skal resultatføres. Virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot egenkapitalen. Andre unntak fra kongruensprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapsskikk».

Kongruensprinsippet sier at alle inntekter og kostnader skal føres over resultatregnskapet. Innskudd av egenkapital fra eierne føres direkte i balansen, mens andre transaksjoner med eierne og andre skal resultatføres til virkelig verdi. Virkningen av endring av regnskapsprinsipp og korrigering av feil fra tidligere år skal føres direkte mot egenkapitalen.

⁵ Se Norsk RegnskapsStandard nr. 2 for en beskrivelse av løpende avregningsmetoden (Norsk RegnskapsStiftelse, 2002).

5.2.1.8 Prinsippanvendelsen (§ 4-4)

«Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid».

Dette innebærer at et morselskap skal anvende de samme prinsipper i selskapsregnskap og i konsernregnskap.⁶ Datterselskaper må anvende de samme prinsipper som konsernet for øvrig anvender. Det er ikke adgang til å endre prinsipper eller vurderingsmetoder for å øke resultatet, kun dersom endringen fører til en bedre eller riktigere periodisering. Endring av prinsipper og virkningen av endringen må opplyses i noter til regnskapet.

5.2.1.9 Fortsatt drift (§ 4-5)

«Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet. Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling».

Årsregnskap skal utarbeides som et «going concern» dersom det ikke er sannsynlig at den regnskapspliktige må opphøre med virksomheten. Fortsatt drift forutsetningen antas å være tilstede dersom det ikke er klare indikatorer på at konkurs eller opphør er sannsynlig. Det skal i årsberetningen bekreftes at fortsatt drift-forutsetningen er realistisk, og det skal redegjøres for eventuell usikkerhet med hensyn til fortsatt drift.

5.2.10 God regnskapsskikk (§ 4-6)

«Registrering av regnskapsopplysninger og utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk».

Kravet om samsvar med god regnskapsskikk gjelder i første omgang forhold som ikke er direkte regulert, samt hvor det er behov for å presisere gitte lovregler. Bestemmelsen gir ingen adgang til

å fravike bestemmelser i loven. Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) bidrar til utviklingen av god regnskapsskikk.⁷

5.2.2 Vurdering av grunnleggende regnskapsprinsipper i relasjon til statlige virksomheter

Det er i første rekke *opptjeningsprinsippet* og *sammenstillingsprinsippet* som er grunnlaget for periodisering av inntekter og utgifter. Periodiseringsprinsippet er ikke direkte tatt inn i regnskapsloven, men er ivaretatt gjennom disse to prinsippene. I utredningen om ny regnskapslov (NOU 1995:30) heter det (s. 45):

«Innholdet av bestemmelsen [i EU-direktivet] om periodisering er ganske enkelt at inntekter og kostnader skal resultatføres uavhengig av betalingstidspunkt. Bestemmelsen er i realiteten ikke noe annet enn et alminnelig forbud mot å anvende kontantprinsippet ...»

Periodiseringsprinsippet forutsetter at utgifter (anskaffelseskost for varer og tjenester) skal føres som en kostnad (forbruk av ressurser i en periode) i resultatregnskapet i den perioden kostnaden vedrører.

I et regnskap for en ikke-kommersiell virksomhet (statlig virksomhet er et eksempel på dette), vil det ofte ikke være mulig å sammenstille kostnader med opptjente inntekter. Dette skyldes at det oftest ikke eksisterer en meningsfylt inntektsside i form av markedspriser på leverte tjenester. I den grad det finnes slike priser har disse ofte ikke en klar sammenheng med kostnadene ved å produsere tjenestene.⁸ Bruk av sammenstillingsprinsippet i staten vil derfor ikke strekke seg lenger enn til å periodisere utgiftene til de perioder hvor ressursene er forbrukt. Boks 5.1 viser eksempler på periodiseringer.

5.2.3 Vurderingsreglene

Regnskapslovens kapittel 5 omhandler regler for vurdering av eiendeler. Vurderingsreglene er i hovedsak basert på historisk kost, dvs. at eiendeler skal føres opp i balansen til den verdi disse er anskaffet for. Dette innebærer at verdien i stor grad knyttes til det som skjer på transaksjonstidspunktet. Det er unntak fra historisk kost-prinsippet for verdipapirer i børsnoterte selskaper, som skal føres til virkelig verdi (som er operasjonalisert til markedsverdi).⁹

Nedenfor beskrives sentrale bestemmelser i regnskapslovens kapittel 5.

⁶ Jf. innledningen til avsnitt 5.2 for en redegjørelse for forskjellen mellom selskapsregnskap og konsernregnskap.

⁷ Se boken Norske RegnskapsStandarder 2002-2003 (Norsk RegnskapsStiftelse, 2002).

⁸ Ingen eller lav pris for slike goder er virkemidler for å nå politiske mål, bl.a. om fordeling.

⁹ Utviklingstrekkene internasjonalt, jf. utviklingen av IAS (*International Accounting Standards*), går i retning av større innslag av virkelig verdi på bekostning av historisk kostpris i den utstrekning det finnes et effektivt fungerende marked for eiendelene. Således blir finansielle instrumenter, investeringseidommer og landbruksprodukter etter IAS vurdert til markedsverdi (virkelig verdi) i stedet for historisk kost. Dette vil etter hvert også påvirke norsk praksis.

Boks 5.1 Eksempler på periodiseringer

- Anskaffelse av *varige driftsmidler* (inkludert finansieringsutgifter): Avskrives over økonomisk levetid. Vedlikehold (vesentlig) kostnadsføres over levetiden uavhengig av når arbeidet utføres – enten som egen avsetning eller som del av avskrivningsplanen.
- *Tap på fordringer*: Resultatføres når tap oppstår, ikke først ved konkurs.
- *Avsetninger* (for eksempel miljøopprydding, fjerning av installasjoner): Resultatføres over den tid produksjonen pågår, når forurensningen skjer eller oppdages.
- *Forskuddsbetalinger*: Balanseføres som forskuddsbetaling inntil varen/tjenesten leveres.

5.2.3.1 Klassifisering (§ 5-1)

«Anleggsmidler er eiendeler bestemt til varig eie eller bruk. Andre eiendeler er omløpsmidler. Fordringer som skal tilbakebetales innen ett år, kan ikke klassifiseres som anleggsmidler. Dersom hensikten med en eiendel endres, skal den omklassifiseres. Før omklassifisering skal vurderingen fullføres».

Eiendeler deles altså i omløpsmidler og anleggsmidler. Anleggsmidler er eiendeler bestemt til varig eie eller bruk i virksomheten. Eiendeler knyttet til vare- eller tjenestekretsløpet er omløpsmidler.

Gjeld kan deles i kortsiktig og langsiktig gjeld. Langsiktig gjeld deles i henhold til regnskapsloven inn i «avsetning for forpliktelser» og «annen langsiktig gjeld». Avsetning for forpliktelser dekker dels visse påløpte kostnader og dels langsiktige forpliktelser hvor det er usikkerhet om estimering av størrelsen på den endelige forpliktelsen. Eksempler på slike avsetninger er pensjonsforpliktelser og utsatt skatt.

5.2.3.2 Omløpsmidler (§ 5-2)

«Omløpsmidler skal vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi».

Omløpsmidler skal vurderes etter laveste verdis prinsipp (den laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi). For varelager skal estimering av virkelig verdi ta utgangspunkt i varekretsløpet og det framtidige salgstidspunkt. Tap på fordringer

føres som en kostnad i regnskapet, der kostnaden framkommer som historisk kost fratrasket virkelig verdi. Langsiktige tilvirkningskontrakter, for eksempel entrepriser i bygge- og anleggssektoren, skal inntektsføres i takt med framdriften på prosjektet (løpende avregningsmetode).

Børsnoterte aksjer og obligasjoner som inngår i en handelsportefølje, dvs. som kjøpes og selges løpende, skal vurderes til virkelig verdi (børskurs på balansedagen). Dette gjelder selv om børskurs overstiger anskaffelseskost, og er således et unntak fra de generelle vurderingsreglene og laveste verdis prinsipp. Dette betyr at både urealisert og realisert vinning og tap på verdipapirene skal føres over resultatregnskapet og inngår i årsresultat. Urealisert tap må alltid kostnadsføres.

Urealiserte tap på aksjer er en kostnad, med mindre det er grunnlag for å påstå at børskursen er feil. I et effektivt fungerende marked skal dette aldri kunne hevdes – dersom man ikke er insider. Enhver verdinedgang må derfor i utgangspunktet resultatføres.

5.2.3.3 Anleggsmidler (§ 5-3)

«Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost. Anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede».

Avskrivningene skal skje på en systematisk og rasjonell måte, og innebærer blant annet at anskaffelseskost for anleggsmiddelet blir fordelt over den økonomiske levetiden. Lineære avskrivninger er den mest brukte metoden i praksis, men den er ikke obligatorisk. Det er ikke adgang til å forlenge eller forkorte avskrivningstiden ut fra ønsket om å justere overskuddet av virksomheten. Anleggsmidler som har ubegrenset brukstid, for eksempel tomt, kan ikke avskrives. Boks 5.2 viser ulike avskrivningsmetoder.

5.2.3.4 Anskaffelseskost (§ 5-4)

«Anskaffelseskost ved kjøp er kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter. Anskaffelseskost ved tilvirkning omfatter variable og faste tilvirkningskostnader».

Transaksjoner skal regnskapsføres til virkelig verdi (prisen mellom uavhengige parter) på det

Boks 5.2 Avskrivningsmetoder

I et historisk kost-regnskap er avskrivning en måte å fordele anskaffelseskost over anleggets forventede levetid. De ulike avskrivningsmetodene vil i varierende grad gi en perfekt sammenstilling med inntekter. Avskrivninger kan være:

- En ren arbitrær fordeling av anskaffelseskost (f.eks. lineære, degressive eller progressive avskrivninger).
- En sammenstilling med forventet utnyttelse av produksjonskapasiteten eller med netto inntekt (variable avskrivninger).

Regnskapspraksis tar utgangspunkt i at avskrivninger skal være en fordeling av anskaffelseskost over driftsmidlets levetid. Den lineære metode er den mest brukte metoden i praksis. Innen bedriftsøkonomien pekes det på at en alternativt kan legge et verdisyn til grunn for avskrivningene. En slik tilnærming innebærer at det er driftsmidlets verdifall, som følge av kapitalslit, utdatering mm., som avskrives. Dette brukes i praksis i begrenset utstrekning.

Av avskrivningsmetoder i et historisk kost-regnskap kan følgende nevnes:

i) Lineære avskrivninger

Lineære avskrivninger er den mest brukte av-

skrivningsmetoden, og innebærer like store årlige tallmessige avskrivninger (arbitrær fordeling) over levetiden.

ii) Degressive avskrivninger

Degressive avskrivninger er avskrivninger som tallmessig avtar over tid. Den mest brukte metoden er saldometoden, dvs. avskrivning med en gitt prosentsats av gjenværende saldo hvert år. Avskrivingsbeløpet reduseres da tallmessig i takt med restkapitalen.

iii) Progressive avskrivninger

Progressive avskrivninger øker over tid tallmessig. Konkrete tilfeller der en slik framgangsmåte er benyttet er begrunnet ved at man ser på avskrivninger og rente samlet.

iv) Variable avskrivninger

Slike avskrivninger er særlig aktuelle for aktivitet der totalt uttak/anvendelse av driftsmidlet er gitt. Dette gjelder f.eks. gruvedrift og olje- og gassutvinning. Kriteriet for avskrivning i slike tilfeller avhenger eksempelvis av hvor mye olje og gass som tas ut i den aktuelle perioden i forhold til det totale kvantum i feltet («produksjonshetsmetoden/unit of production»).

tidspunkt transaksjonen skjer. Anskaffelseskost ved kjøp er kjøpsprisen med tillegg for utgifter ved kjøpet. Anskaffelseskost ved tilvirkning av eiendeler er tilvirkningskost¹⁰.

5.2.3.5 Gjeld (§ 5-13)

Reglene om vurdering av omløpsmidler og anleggsmidler gjelder tilsvarende for gjeld.

Vurderingsreglene innebærer bl.a. at pensjonsforpliktelser som den regnskapspliktige har forpliktet seg til overfor ansatte ved ytelsesplaner skal balanseføres som gjeld. Ved ytelsesplaner beregnes pensjonen normalt på grunnlag av sluttlønnen. Balanseføring av forpliktelsen skal generelt gjennomføres både for forsikrede og uforsikrede forpliktelser. En bedriftspensjonsordning etter skatelooven hvor arbeidsgiver betaler premie til et for-

sikringsselskap betyr ikke at arbeidsgiver har kvittet seg med pensjonsforpliktelsen fordi premien er beregnet etter nominell lønn og ikke estimert sluttlønn. En pensjonsforpliktelse er definert som differansen mellom verdien av opptjente pensjonsrettigheter og midler avsatt til dekning av forpliktelsen.

Det er fra 2001 åpnet for å inngå pensjonsavtaler i form av *tilskuddsplaner* hvor arbeidsgiver yter et tilskudd av nærmere avtalt størrelse. Ved tilskuddsplaner har foretaket ingen forpliktelse utover betaling av tilskuddet og det oppføres ingen gjeldspost i balansen. Så langt er det ikke etablert tilskuddsplaner i statlig virksomhet. Regnskapsføring vil følge Norsk RegnskapsStandard nr. 6 om pensjonskostnader, jf. NRS» diskusjonsnotat fra 2002 (Norsk RegnskapsStiftelse, 2002).

5.2.4 Oppstillinger etter regnskapsloven

Som beskrevet ovenfor, skal et årsregnskap inneholde et resultatregnskap, balanse, kontantstrø-

¹⁰ Tilvirkningskost inkluderer direkte og indirekte variable og faste tilvirkningskostnader. I faste tilvirkningskostnader inngår også renteutgifter (for eksempel byggelånsrenter).

moppstilling og noteopplysninger. Nedenfor beskrives innholdet i disse regnskapsoppstillingene nærmere.

5.2.4.1 Resultatregnskap

I resultatregnskapet er de ulike inntekter og kostnader gruppert som driftsinntekter, driftskostnader, finansinntekter og finanskostnader. Det er krav om at driftsresultatet, dvs. driftsinntekter fratrasket driftskostnader, skal spesifiseres på egen linje.

I praksis kan det være vanskelig å skille mellom drifts- og finansposter. Av lovforarbeidene (NOU 1995:30) framgår det at veiledning om hvordan skillet mellom drifts- og finansposter skal gjennomføres, bør utvikles gjennom god regnskaps-skikk. Det skal skilles mellom ordinære og ekstraordinære poster i oppstillingen. Finansposter er for øvrig inkludert i «ordinært resultat før skattekostnad». Skattekostnaden skal deles i skattekostnad knyttet til ordinært resultat og skattekostnad knyttet til ekstraordinært resultat.

Resultatregnskapet skal vise inntekter og kostnader regnskapsført etter de grunnleggende regnskapsprinsippene. Oppstillingsplan for resultatregnskapet bygger på rapportformen med artsinn- deling av kostnader, jf. regnskapsloven § 6-1, og

angir den obligatoriske rekkefølgen som postene skal vises i.

Resultatregnskapet vil ofte ha følgende oppstilling:

+	Salgsinntekter
+	Andre driftsinntekter
–	Varekostnader
–	Lønnskostnader
–	Avskrivninger på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
–	Nedskrivninger av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
–	Andre driftskostnader
=	Driftsresultat
+/-	Finansinntekter og finanskostnader
=	Ordinært resultat før skattekostnad
–	Skattekostnad på ordinært resultat
=	Ordinært resultat
+	Ekstraordinære inntekter
–	Ekstraordinære kostnader
–	Skattekostnad på ekstraordinært resultat
=	Årsresultat

Ved presentasjonen av resultatregnskapet skal det for hver post vises tilsvarende tall fra foregående års regnskap. Videre skal en oppstilling over egenkapitalendringer gis som noteopplysning.

Boks 5.3 Eksempel på resultatregnskap: Statoilkonsernet

Tabell 5.1

Mill. kroner

	2001	2000	1999
Salgsinntekter	222 507	208 118	138 283
Resultatandel fra tilknyttede selskap	439	487	-778
Andre inntekter	4 810	70	501
<i>Sum driftsinntekter</i>	<i>227 756</i>	<i>208 675</i>	<i>138 006</i>
Varekostnader	-130 300	-126 405	-83 794
Driftskostnader	-27 459	-23 593	-20 592
Salgs- og administrasjonskostnader	-3 542	-3 924	-6 187
Undersøkelseskostnader	-2 584	-2 007	-2 210
Av- og nedskrivninger	-16 292	-11 395	-12 921
Sum kostnader før finansposter	-180 177	-167 324	-125 704
<i>Resultat før finansposter, skatt og minoritetsinteresser</i>	<i>-47 579</i>	<i>-41 351</i>	<i>-12 302</i>
Netto finansposter	-105	-3 280	1 168
 <i>Resultat før skatt og minoritetsinteresser</i>	 <i>47 474</i>	 <i>38 071</i>	 <i>13 470</i>
Skattekostnad	-32 159	-26 196	-9 092
Minoritetsinteresser	-488	-540	318
<i>Årsresultat</i>	<i>14 827</i>	<i>11 335</i>	<i>4 696</i>

ger. Det er dessuten en viss adgang til å slå sammen poster. Et eksempel på et resultatregnskap er vist i boks 5.3.

5.2.4.2 Balansen

Balansen skal vise foretakets eiendeler, egenkapital og gjeld. Summen av eiendeler svarer til sum-

Boks 5.4 Eksempel på balanse: Statoilkonsernet

Tabell 5.2

	Mill. kroner	
	2001	2000
Eiendeler		
Varige driftsmidler	126 296	102 697
Langsiktige fordringer	7 166	8 611
Langsiktige investeringer	6 543	7 042
Investeringer i tilknyttede selskap	9 829	10 363
<i>Sum anleggsmidler</i>	<i>149 834</i>	<i>128 713</i>
Varelager	6 079	6 037
Fordringer	26 208	29 810
Fordringer – nærstående parter	1 531	2 177
Forskuddsbetalte kostnader og andre omløpsmidler	6 794	4 687
<i>Sum varelager og fordringer</i>	<i>40 612</i>	<i>42 711</i>
Kortsiktige investeringer	2 063	3 857
Betalingsmidler	4 395	9 745
<i>Sum likvider</i>	<i>6 458</i>	<i>13 602</i>
<i>Sum omløpsmidler</i>	<i>47 070</i>	<i>56 313</i>
Sum eiendeler	196 904	185 026
Aksjekapital	5 474	4 940
Egne aksjer – 25 000 000 aksjer	-63	0
Overkursfond	12 418	0
Innskutt egenkapital	17 829	4 940
Annen egenkapital	28 360	45 003
Minoritetsinteresser	1 496	2 492
Opptjent egenkapital	29 856	47 495
<i>Sum egenkapital</i>	<i>47 685</i>	<i>52 435</i>
Utsatt skatt	41 210	30 606
Avsetning for forpliktelser	10 547	7 422
Langsiktige rentebærende gjeld	36 183	35 077
<i>Sum langsiktig gjeld og avsetning for forpliktelser</i>	<i>87 940</i>	<i>73 105</i>
Kortsiktig rentebærende gjeld	6 613	2 785
Leverandørgjeld	10 970	15 266
Leverandørgjeld – nærstående parter	10 164	11 454
Skyldige offentlige avgifter	3 052	2 897
Betalbar skatt	16 618	14 877
Påløpte kostnader	7 693	6 539
Utbytte	6 169	5 668
<i>Sum kortsiktig gjeld</i>	<i>61 279</i>	<i>59 486</i>
Sum egenkapital og gjeld	196 904	185 026

Boks 5.5 Eksempel på kontantstrømoppstillinger: Statoilkonsernet

Tabell 5.3

Direkte modell		mill. kroner		
		2000	1999	1998
<i>Kontantstrøm fra driften</i>				
Innbetalinger fra driften		202 991	127 269	109 354
Utbetalinger fra driften		-152 348	-101 117	-91 640
Netto finansposter		-570	-399	-1 436
Betalte skatter		-16 614	-5 716	-5 716
Netto kontantstrøm fra driften		33 459	20 037	10 562
<i>Kontantstrøm til investeringsaktivitetene</i>				
Investeringer i anleggsmidler		-16 714	-25 672	-22 004
Salg/avgang anleggsmidler		6 000	6 636	1 471
Netto kontantstrøm til investeringsaktivitetene		-10 714	-19 036	-20 533
<i>Kontantstrøm fra/(til) finansieringsaktivitetene</i>				
Endring markedsbaserte finansielle omløpsmidler		-718	-2 936	-900
Endring kortsiktig gjeld		-2 808	-1 981	3 461
Ny langsiktig gjeld		1 191	13 365	14 014
Nedbetaling langsiktig gjeld		-13 024	-5 855	-4 462
Betalt utbytte		-1 702	-135	-2 940
Netto kontantstrøm fra/(til) finansieringsaktiviteter		-17 061	2 458	9 173
<i>Netto endring i betalingsmidler</i>				
Betalingsmidler ved periodens begynnelse		4 061	602	1 400
Betalingsmidler ved periodens slutt		9 745	4 061	602
Indirekte modell		mill. kroner		
		2001	2000	
<i>Operasjonelle aktiviteter</i>				
Årsresultat		14 827	11 335	
Justeringer for å avstemme årets resultat med kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter				
Minoritetsinteresser		488	540	
Av- og nedskrivninger		16 292	11 395	
Utgiftsføring av tidligere års balanseførte undersøkelseskostnader		935	214	
Tap på valutatransaksjoner		180	1 643	
Utsatt skatt		474	1 071	
Gvinster og tap ved salg av anleggsmidler og annet		-4 982	-317	
Endring i forskuddsbetalte kostnader og andre omløpsmidler		4 516	-1 186	
Endring i kortsiktige investeringer		245	-244	
Endring i leverandørgjeld		-6 173	-3 160	
Endring i påløpte kostnader		-720	9 911	
Endring i annen gjeld		2 065	1 325	
Kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter		29 804	31 793	

Boks 5.5 Forts.

Indirekte modell	mill. kroner	
	2001	2000
<i>Investeringsaktiviteter</i>		
Investeringer i varige driftsmidler	-16 577	-12 021
Balanseførte undersøkelseskostnader	-576	-895
Andre investeringer og utlån	-2 550	-3 804
Tilbakebetaling av utlån og andre langsiktige poster	2 289	0
Salg av eiendeler	5 115	6 000
Kontantstrøm benyttet til investeringsaktiviteter	-12 299	-10 720
<i>Finansieringsaktiviteter</i>		
Ny langsiktig rentebærende gjeld	9 609	1 191
Nedbetaling langsiktig gjeld	-4 677	-13 258
Beløp betalt til minoritetsaksjonærer	-1 878	0
Ordinært utbytte utbetalt til aksjonær	-5 668	-1 702
Beløp utbetalt til aksjonær, relatert til overførte SDØE-andeler	-40 788	0
Kapitalinnskudd relatert til overførte SDØE-andeler	8 460	0
Netto egenkapitaltilførsel ved utstedelse av nye aksjer	12 890	0
Netto endring kortsiktige lån, kassekreditt og annet	-588	-1 726
Kontantstrøm benyttet til finansieringsaktiviteter	-22 640	-15 495
<i>Netto endring i betalingsmidler</i>	<i>-5 135</i>	<i>5 578</i>
Effekt av valutaendringer på betalingsmidlene	-215	106
Betalingsmidler ved årets begynnelse	9 745	4 061
Betalingsmidler ved årets utgang	4 395	9 745
Betalte renter	3 793	3 204
Betalte skatter	33 320	16 614

5.3 Modifiseringer av periodiseringsprinsippet

5.3.1 Innledning

Beskrivelsen av periodiseringsprinsippet i avsnitt 5.2 tar utgangspunkt i regnskapslovens bestemmer og retningslinjer for god regnskapsskikk, og kan således sies å være en *rendyrket* anvendelse av periodiseringsprinsippet. Ved bruk av periodiseringsprinsippet kan imidlertid særskilte behov kreve at en avviker fra en slik rendyrket anvendelse. Regnskapsreglene for kommunene er et eksempel på modifisert bruk av periodiseringsprinsippet.¹³

5.3.2 Bruk av regnskapsreglene i kommunesektoren

Regnskapsreglene for kommuner og fylkeskommuner er gitt i, og med hjemmel i, kommuneloven. Kommuner og fylkeskommuner avlegger sine regnskaper og årsberetninger i samsvar med forskrifter gitt av Kommunal- og regionaldepartementet. Det er i tillegg gitt forskrifter om årsbudsjettet, kommunale garantier, finansforvaltning og rapportering til statlige myndigheter/nasjonale informasjonssystemer (KOSTRA).

Regnskapsreglene innebærer at kommunene og fylkeskommunene skal registrere økonomiske data etter en systematisk kontoplan. Kontoplanen skal være oppbygd slik at kommunen eller fylkeskommunen kan oppfylle forskriftens krav til årsregnskapet, til informasjon om ressursbruk som skal benyttes i nasjonale informasjonssystemer samt til eget informasjonsbehov.

¹³ Se kapittel 6 for modifikasjoner av periodiseringsprinsippet i andre land.

men av egenkapital og gjeld. Balansen vil dermed vise hva foretaket har av økonomiske ressurser og hvordan disse er finansiert. Et eksempel på en balanse er vist i boks 5.4.

Mens balansen viser den økonomiske stillingen på et bestemt tidspunkt, viser resultatregnskapet resultatet av aktivitetene mellom balansedagene.

Balansen skal settes opp i samsvar med den lovbestemte oppstillingsplanen (regnskapsloven § 6-2). Denne tar hensyn til både behovet for å få et best mulig bilde av foretakets finansielle situasjon, og behovet for klassifisering av balanseposter i samsvar med bestemt bruk av ulike vurderingsprinsipper.

Ofte deles balansen i følgende elementer:

Eiendeler

A Anleggsmidler:

- I. Immaterielle eiendeler
- II. Varige driftsmidler
- III. Finansielle anleggsmidler

B Omløpsmidler:

- I. Varer
- II. Fordringer
- III. Investeringer
- IV. Bankinnskudd, kontanter og lignende

Egenkapital og gjeld

C Egenkapital

- I. Innskutt egenkapital
- II. Opptjent egenkapital

D Gjeld

- I. Avsetning for forpliktelser
- II. Annen langsiktig gjeld
- III. Kortsiktig gjeld

5.2.4.3 Kontantstrømoppstilling

Kontantstrømoppstillingen skal gi en oversikt over kontante inn- og utbetalinger og forklare endringer i likviditeten i løpet av perioden. Kontantstrømoppstillingen knytter resultat og balanse sammen ved at den forklarer forholdet mellom et overskudd og den likviditet som er skapt i perioden.

Kontantstrømsoppstillingen forklarer foretakets evne til å generere kontanter. Oppstillingen vil dermed også være et godt redskap ved budsjettering, hvor likviditetsbudsjettering er særlig viktig.

En kontantstrømoppstilling er en obligatorisk regnskapsoppstilling – på tilsvarende måte som resultatregnskap og balanse. Regnskapsloven angir imidlertid ikke nærmere krav til innholdet eller oppstillingsform, noe som innebærer at mer detaljerte krav bestemmes av god regnskapsskikk.¹¹

En kontantstrømoppstilling vil normalt vise:

- Kontantstrøm til/fra operasjonelle aktiviteter/driften
- Kontantstrøm til/fra investeringsaktiviteter
- Kontantstrøm til/fra finansieringsaktiviteter
- Netto endring i kontanter og kontantekvivalenter
- Beholdning av kontanter og kontantekvivalenter ved periodens begynnelse
- Beholdning av kontanter og kontantekvivalenter ved periodens slutt

I Norsk RegnskapsStandard nr. 16 om kontantstrømoppstillingen skilles det mellom den *direkte modell (bruttomodellen)* og den *indirekte modell (nettomodellen)* (Norsk RegnskapsStiftelse, 2002). Ved bruk av den direkte modell rapporteres brutto kontantstrømmer for operasjonelle-, investerings- og finansieringsaktiviteter. Ved bruk av den indirekte modellen rapporteres kontantstrømmene brutto fra investerings- og finansieringsaktiviteter, mens det regnskapsmessige resultat avstemmes mot netto kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter.

I boks 5.5 er det vist et eksempel på kontantstrømoppstilling etter både den direkte og indirekte modell. I praksis bruker mange den indirekte modell hvor man tar utgangspunkt i ordinært resultat i resultatregnskapet og korrigerer for poster som ikke har medført kontante inn- eller utbetalinger i perioden, for eksempel avskrivninger og nedskrivninger.

5.2.6 Noteopplysninger

Regnskapslovens krav til noteopplysninger er nært knyttet til kravene til informasjon i årsberetningen¹². Dette knytter seg til at noteopplysningenes formål er å utfylle postene i resultatregnskapet, balansen og kontantstrømoppstillingen. Noteopplysninger er således en integrert del av årsregnskapet.

Generelt skal notene gi opplysninger om forhold som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat. Det skal spesielt opplyses om de anvendte regnskapsprinsipper.

¹¹ Se Norsk RegnskapsStandard nr. 16 om kontantstrømoppstilling (Norsk RegnskapsStiftelse, 2002).

¹² Omtales i praksis ofte litt upresist som styrets årsberetning.

Årsregnskapet for en kommune eller fylkeskommune skal bestå av følgende elementer:

- driftsregnskap (inkl. avskrivninger)
- investeringsregnskap
- balanseregnskap
- økonomiske oversikter
- obligatoriske noteopplysninger

All tilgang og bruk av midler i løpet av året som vedrører kommunens og fylkeskommunens virksomhet skal framgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet. Varige driftsmidler blir utgiftført i sin helhet i anskaffelsesåret (i investeringsregnskapet), men blir også aktivert i balansen og avskrevet i driftsregnskapet. Dette må ses i sammenheng med at kommuneregnskapet er bevilgningsorientert, dvs. at regnskapet skal vise bruk av midler i henhold til bevilgning (i årsbudsjettet) og dette kravet gjelder også for investeringer.

Krav om særskilt investeringsregnskap som omfatter anskaffelse og avhendelse av anleggsmidler med full utgifts- og inntektsføring, er særegent for kommuneregnskapet.

Ved endring av kommuneloven i 2000, vurderte Kommunal- og regionaldepartementet en overgang til full periodisering. Bakgrunnen for at en ikke valgte en slik overgang var tredelt:

- Bekymring for sterkt avvikende regnskapsregler innenfor offentlig forvaltning.
- Uklar nytteverdi av å periodisere kommunale inntekter (spesielt skatt og rammetilskudd).
- Fortsatt behov for budsjett og bevilgningsregnskap for kommunale investeringer. Dette knytter seg til at kommunale investeringer i liten grad genererer inntekter.

5.3.2.1 Håndteringen av avskrivningene i driftsregnskapet

Det er krav til at kommunene skal regnskapsføre avskrivninger i driftsregnskapet, men det stilles ikke tilsvarende krav om at denne kostnaden skal avsettes i regnskapet. Hvorvidt avsetninger skal gjøres, blir derfor opp til den enkelte kommune.

Årsaken til at kommunene er underlagt krav om avskrivninger, er behovet for å kunne gi uttrykk for kapitalslitet ved bruk av kommunale bygninger, anlegg og driftsmidler for øvrig. Det er

imidlertid forutsatt at avskrivningene ikke skal gi resultateffekt. De må derfor fjernes når kommunenes regnskapsmessige resultat skal fastlegges.

Kommunal- og regionaldepartementet opererer med to resultatmål for kommunene:

- i. Brutto driftsresultat (differansen mellom driftsinntektene og driftsutgiftene inkl. avskrivningene i driftsregnskapet).
- ii. Netto driftsresultat (differansen mellom driftsinntektene inkl. motposten til avskrivningene, og driftsutgiftene inkl. avskrivninger samt avdrag på lån. Det er et «balansekrav» i kommuneloven om at netto driftsresultatet skal dekke renter og avdrag).

Ovenstående innebærer at avskrivningene blir kostnadsført ved beregning av brutto driftsresultat, men blir fjernet (motkorrigeres mot «motposten for avskrivninger») ved beregning av netto driftsresultat (som er kommunelovens «balansekrav»). Derimot blir kommunenes netto driftsresultat belastet med den finansielle utbetalingen «avdrag på lån» i stedet for regnskapslovens krav om å kostnadsføre avskrivninger.

5.3.2.2 Anordningsprinsippet

Regnskapet i kommuner og fylkeskommuner skal føres etter det såkalte anordningsprinsippet. Prinsippet innebærer at alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år. Dette er en forskjell fra regnskapsloven, som krever registrering av alle påløpte utgifter og (opptjente) inntekter, uavhengig av om de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes. For det alt vesentligste vil de løpende transaksjonene føres etter samme periodisering som etter prinsippene i regnskapsloven (bl.a. lønnsutgifter og feriepenger), men det er noen unntak. Dette gjelder blant annet avsetninger for visse forpliktelser som ikke foretas etter anordningsprinsippet.

Skatteinntektene i kommuneregnskapet baserer seg på innbetalt skatt, og ikke de utliknede skatteinntektene, og føres altså ikke i tråd med regnskapsloven eller det generelle prinsippet i kommuneregnskapet. Anordningsprinsippet tilsier at estimat for utliknet skatt bør vært budsjettet og regnskapsført.

Investeringer i varelager behandles også annerledes i kommuneregnskapet enn i regnskapsloven.

Det største avviket fra regnskapslovens bestemmelser gjelder trolig pensjonsforpliktelsene, men slike opplysninger skal gis som noteopplysninger.¹⁴

¹⁴ Kommunal- og regionaldepartementet har endret reglene for regnskapsføring av pensjonsutgifter. Det nye regelverket, som har trådt i kraft for 2002-regnskapet, jf. rundskriv fra Kommunal- og regionaldepartementet av 28. desember 2002, innebærer at kommunene tilpasser seg regnskapsføringen i privat sektor. Forslaget innebærer at kun årets beregnede pensjonskostnad gir resultateffekt. Eventuelle avvik fordeles (resultatføres) over en periode på opptil 15 år.

Tabell 5.4 Illustrasjon av alternative definisjoner av flerårighet

		2002	2003
Alternativ 1	Bevilgning		110
Alternativ 2	Bevilgning	50	60

Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk, både når det gjelder selve regnskapsføringen, og det gjelder den økonomiske informasjonen årsregnskapet og årsberetningen gir. Foreningen for God Kommunal Regnskapsskikk (GKRS) utarbeider kommunale regnskapsstandarder.

5.3.2.3 Endringer i regnskapsmessig behandling av balanseposter

Det har vært foretatt flere endringer de siste tiårene når det gjelder regnskapsmessig behandling av balanseposter. Fram til 1991 var krav til balanseføring begrenset til «inntektsgivende fast eiendom». I tillegg skulle øvrige anskaffelser av varig verdi registreres med kroner én. I perioden 1991 til 2000 ble det stilt mer omfattende krav til balanseføring av anleggsmidler, og det ble anbefalt å foreta avskrivning av driftsmidlene for slit og elde. Fra 2001 skal eiendelene i balanseregnskapet i hovedsak følge de samme bestemmelsene som i regnskapsloven, og innebærer bl.a. vurdering etter historisk kost og lineære avskrivninger av varige driftsmidler.

5.4 Alternativer til ettårsprinsippet

I kapittel 4 ble det redegjort for ettårsprinsippet som ligger til grunn for statlig budsjettering. Ettårsprinsippet innebærer at Stortinget fatter bevilgningsvedtak som gjelder for budsjettåret (dvs. 1. januar til 31. desember). For det påfølgende budsjettåret må det fattes nye bevilgningsvedtak.

Ett år som tidsperspektiv og som beslutningsgrunnlag synes å være godt innarbeidet både innenfor offentlig og privat virksomhet, men både offentlige og private virksomheter har grader av flerårighet i sin planleggings- og virksomhetshorisont.

I dette avsnittet drøftes alternativer til ettårig budsjettering. Slike alternativer er ikke klart definert, i motsetning til regnskapslovens bestemmelser som definerer et klart alternativ til kontantprinsippet. Alternativene som drøftes nedenfor reflek-

terer derfor utvalgets oppfatning av alternativer til ettårsprinsippet.

I denne rapporten blir uttrykkene «flerårsbudsjettering», «flerårig budsjettering» og «flerårighet» til dels brukt som synonymer for budsjettering som har et lenger tidsperspektiv enn ett år.

Flerårig budsjettering kan forstås på to ulike måter:

1. Budsjettperioden utvides til mer enn ett år. Den bevilgning som Stortinget vedtar kan deretter disponeres fritt innenfor en gitt periode (for eksempel to år).
2. Budsjettperioden følger fortsatt kalenderåret, men Stortinget forelegges budsjett for flere år samtidig.

De to alternativene er illustrert i tabell 5.4.

Tabellen viser at i alternativ 1 er budsjettperioden to år (2002 og 2003). Bevilgningen på 110 fordeles ikke på de to årene, men bevilgningsmotaker kan selv avgjøre på hvilket tidspunkt bevilgningen skal benyttes.

Den totale bevilgningen ved alternativ 2 er den samme som i alternativ 1 ($50+60=110$), men bevilgningen deles opp i hvert av de to årene. Dette innebærer at det spesifiseres hvor mye som tildeles i henholdsvis 2002 og 2003.

Også i privat sektor er ett år den normale budsjett- og regnskapsperioden, men man legger i stor grad flerårighet til grunn for investeringsbeslutninger, selv om disse kan endres og reverseres om nødvendig.

Det er nærliggende å legge til grunn alternativ 2 ved drøfting av flerårige budsjetter. Dette alternativet innebærer at budsjettperioden fortsatt skal være ett år, men at det budsjetteres over flere år samtidig.

Flerårig budsjettering kan utformes på ulike måter. I kapittel 8 presenterer utvalget noen hovedmodeller for dette. Modellene skiller seg fra hverandre med hensyn til følgende:

- Formalisering
- Detaljeringsnivå
- Omfang

I denne sammenheng betyr «formalisering» at Stortinget fatter flerårige bindende vedtak. Med

«detaljeringsnivå» menes hvor detaljert den flerårige budsjetteringen skal være, dvs. skal det budsjetteres på overordnet nivå (eksempelvis 10 mrd. kroner til spesialisthelsetjeneste) eller på mer detaljert nivå (eksempelvis 5 mrd. kroner til sykehus A og 5 mrd. kroner til sykehus B). «Omfang» henpeiler på hvorvidt hele eller kun deler av statsbudsjettet skal være omfattet av flerårighet.

Den konkrete utformingen av flerårigheten vil ha stor betydning for konsekvensene av en innføring av flerårig budsjettering. Valg av tilnærningsmåte og konkret utforming vil være avhengig av hva som ønskes oppnådd ved flerårighet. Spesielt kan det trekkes et skille mellom former

for flerårighet som har som hovedformål å føre kontroll med det totale utgifts- og inntektsnivået i staten (makromodeller), og former for flerårighet som har som hovedformål å legge til rette for økt forutsigbarhet for enkeltsektorer, virksomheter eller prosjekter (mikromodeller). I den påfølgende beskrivelsen og drøftelsen (jf. kapittel 8) er det i størst mulig utstrekning presisert hvordan flerårigheten som diskuteres er konkret utformet, og hva formålet med den er. For øvrig baseres utvalgets drøftelse av alternativer til ettårsprinsippet på en bred forståelse av hva flerårig budsjettering kan være.

Kapittel 6

Budsjetteringsprinsipper for statsregnskapet og statsbudsjettet i et internasjonalt perspektiv

6.1 Innledning

I kapittel 4 ble det redegjort for dagens budsjetteringsprinsipper for statsregnskapet og statsbudsjettet i Norge. Det ble vist at til grunn for dagens regnskapsføring og budsjettering ligger *kontantprinsippet* og *ettårsprinsippet*. I kapittel 5 drøftet utvalget alternative budsjetteringsprinsipper, herunder *periodiseringsprinsippet* og *flerårig budsjettering*. (Se boks 6.1 for en kort redegjørelse for alternative føringsprinsipper). Kapittel 6 omhandler valgte budsjetteringsprinsipper for statsregnskap og statsbudsjett i et internasjonalt perspektiv.¹

Standarder utarbeidet av internasjonale organisasjoner gir retningslinjer for føring av nasjonalregnskapet og regnskapsføring i offentlig sektor, jf. boks 6.2. Norge følger ESA/SNA-standard for nasjonalregnskapet. IFACs standarder for offentlig sektor vil være en mulig standard å bruke ved overgang til periodiseringsprinsippet i Norge.

Kontantprinsippet er det føringsprinsipp som historisk sett er mest utbredt for statsbudsjett og statsregnskap i OECD-land. Gjennom 1990-tallet har imidlertid flere land gått bort fra kontantprinsippet og over til periodiseringsprinsippet ved budsjettering og regnskapsføring i staten (se OECD, 2002a). Flere land har valgt å innføre periodiseringsprinsippet gradvis – først på regnskapsbasis og deretter på sikt på budsjettbasis. Et unntak fra denne utviklingen er USA, som har valgt å beholde kontantprinsippet for det føderale statsbudsjettet.²

Utviklingen med overgang fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet har vært begrunnet med bl.a. (se Finansministeriet, 2002)³:

- *Økt fokus på effektivitet og bedre styring med ressursbruken i staten*. Flere land hadde på begynnelsen av 1990-tallet betydelige statsfinansielle problemer (bl.a. New Zealand og Sverige). Dette skyldtes dels svake konjunkturer, og dels en for stor offentlig sektor kombinert med omfat-

Boks 6.1 Alternative føringsprinsipper

Utvalget har valgt å ta utgangspunkt i to hovedprinsipper for regnskapsføring (se kapittel 5):

- Kontantprinsippet
- Periodiseringsprinsippet

Kontantprinsippet innebærer at inntekter og utgifter skal regnskapsføres når de blir kontant betalt. Kontantprinsippet anvendes i hovedsak innenfor staten, og er ikke tillatt for private og offentlige foretak som avlegger regnskap etter regnskapsloven.

Foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven skal resultatføre inntekt når den er opptjent (opptjeningsprinsippet), og utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet), jf. kapittel 5. Det betyr at utgifter skal fordeles på de regnskapsperioder de vedrører (periodiseres). Prinsippet hvor inntekter og utgifter periodiseres på denne måten betegnes av utvalget som *periodiseringsprinsippet* (omtales ofte som regnskapsprinsippet).

Føring av regnskap etter regnskapsloven innebærer at regnskapsavleggelsen skal være i tråd med «god regnskapsskikk». Utarbeidelse av standarder for god regnskapsskikk skjer gjennom Norsk RegnskapsStiftelse.

Internasjonalt brukes begrepet *accrual accounting* om regnskapsføring og budsjettering som er basert på periodisering av utgifter og inntekter.

¹ Oversikter over valg av føringsprinsipp for statsbudsjett og statsbudsjett i andre land er gitt bl.a. av det danske Finansdepartementet (Finansministeriet, 2002), OECD (2002a) og Hengendoorn, Kok og van Oosterroom (2001).

² Dette er begrunnet med at bruk av kontantprinsippet, etter USAs vurdering, gjør statsbudsjettet lettere å måle, forstå og kontrollere, noe som er viktig for gjennomskueligheten av budsjettoppstillingene. Samtidig framheves det at kontantprinsippet gir den mest eksakte informasjonen om størrelsen og virkningen av tiltak til politikere, finansmarkeder og publikum.

³ De samme forklaringsfaktorer som trekkes fram i Finansministeriet (2002) ble påpekt av Prinspal Administrator Jon Blondal, OECD/PUMA i møte med utvalget 31. januar 2002.

Boks 6.2 Regnskapsstandarder for offentlig sektor

Internasjonale nasjonalregnskapsstandarder

De to viktigste internasjonale nasjonalregnskapsstandardene er:

- «The System of National Accounts» (SNA). Standarden ble utgitt av FN, OECD, IMF, Verdensbanken og EU (Eurostat) i 1993.

- «European System of Accounts» (ESA).

Standarden ble utgitt av Eurostat i 1995.

Standardene SNA og ESA er ikke regnskapsstandarder i bedriftsøkonomisk forstand, men er standarder for økonomisk statistikk (f.eks. sysselsettingsstatistikk, statistikk over utenrikshandel og statistikk over offentlige finanser). Felles definisjoner og felles metoder skal sikre at tall kan sammenliknes mellom land. Nasjonalregnskapet gjør det dessuten mulig å følge det enkelte land over tid.

Nasjonalproduktet, som er en sentral størrelse i nasjonalregnskapssystemet, er et mål for både produksjonsaktiviteten, inntektsnivået og den samlede bruken av varer og tjenester i et land. I Norge er nasjonalregnskapet i stor utstrekning brukt som empirisk grunnlag for de økonomiske modellene som benyttes i forbindelse med nasjonalbudsjettarbeidet og makroøkonomisk planlegging.

Som følge av EØS-avtalen brukes det europeiske nasjonalregnskapssystemet (ESA 1995) ved utarbeidelse av det norske nasjonalregnskapet. ESA er fullt i samsvar med retningslinjene i standarden SNA, men ESA er mer rettet inn mot forholdene og databehovene i Den europeiske union.

En viktig statistisk enhet i nasjonalregnskapssystemet er den institusjonelle enheten. Dette er den økonomiske aktøren som kan eie varer og tjenester, stifte gjeld og engasjere seg i økonomiske aktiviteter og transaksjoner med andre enheter på egne vegne. Innenfor SNA-systemet er de institusjonelle enhetene delt i fem sektorer, som gjensidig utelukker hverandre, og består av: offentlig forvaltning, finansielle foretak, ikke-finansielle foretak, husholdninger og ideelle organisasjoner. Disse fem sektorene utgjør til sammen totaløkonomien. Systemet gir muligheter for et komplett sett av utgifts-/inntektskonti og balanseregnskaper for hver sektor, og undersektorer, så vel som for totaløkonomien.

Definisjonen av inntekt i nasjonalregnskapet bygger på registrering av transaksjoner etter det såkalte opptjeningsprinsippet. Det vil si at produksjonen, produktinnsats, og andre økonomiske strømmer blir registrert på det tidspunktet da den økonomiske verdien skapes, omformes eller slettes, eller når krav og forpliktelser oppstår, omformes eller kanselleres. På den måten registreres produksjonen når den finner sted, ikke når den

betales av kjøper. Renter registreres i den regnskapsperioden hvor de påløper. I nasjonalregnskapet er også skatter og avgifter i prinsippet registrert etter opptjeningsprinsippet med de i perioden påløpte beløp, og vil derfor avvike fra tallene i stats- og kommuneregnskapene der kontantprinsippet anvendes.

Basert på prinsippene i SNA 1993, herunder påløpt- og opptjeningsprinsippet, har IMF utarbeidet en mer detaljert statistikkstandard for offentlige finanser, «Government Finance Statistics Manual» (IMF, 2001b). GFS 2001 er tilsvarende som SNA og ESA ikke en regnskapsstandard i bedriftsøkonomisk forstand, men en standard for rapportering av statistikk for offentlige finanser. GFS-standardens forsøk på å bygge bro mellom regnskapsinformasjonen i stats- og kommuneforvaltningen og et spesialisert makroøkonomisk statistikk-system til støtte for finanspolitikken. GFS-standardens er basert på periodisering av inntekter og utgifter.

IFACs regnskapsstandarder for offentlig sektor

IFAC (The International Federation of Accountants) utvikler gjennom «Public Sector Committee» et sett med regnskapsstandarder for offentlig sektor, som har betegnelsen *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs). Bakgrunnen for dette arbeidet er behovet for å få konsistent og sammenlignbar finansiell informasjon mellom virksomheter i statlig forvaltning nasjonalt og mellom land. Standardene anvendes dels direkte og dels som grunnlag for utgivelse av nasjonale standarder basert på IPSAS.

Utgangspunktet for arbeidet i IFACs Public Sector Committee er de regnskapsstandarder som er utgitt av IASB (International Accounting Standards Board), som fra 2005 vil være pliktige regnskapsstandarder for børsnoterte selskaper innen EØS-området. IFAC vil etter hvert også utgi regnskapsstandarder på områder hvor IASB ikke har utarbeidet standarder, men hvor det er spesielle behov og problemstillinger for offentlig sektor.

Standardene fra IFAC er ment å dekke behovet til de brukerne av offentlige regnskap som ikke kan kreve mer detaljert informasjon. Standardene anses i tillegg å være et naturlig utgangspunkt for en eventuell mer detaljert rapportering til virksomhetens ledelse, tilsynsorganer mv. Standardene retter seg mot all offentlig virksomhet med unntak av forretningsvirksomhet som vil dekkes direkte av standardene fra IASB.

Norge har fra 2002 ett medlem i IFACs Public Sector Committee.

tende offentlige velferdsordninger. For å lette presset på statsfinansene ble det iverksatt styringsreformer med sikte på å øke effektiviteten i offentlig sektor og styrke budsjett disiplinen.⁴ I Sverige innebar styringsreformene bl.a. større vekt på resultatorientert styring, og bedre styring med ressursbruken i statlige virksomheter. Ett av flere tiltak som er gjennomført er innføring av et periodiseringsprinsipp ved regnskapsføring i staten.

- *Bedre oversikt over økonomiske forpliktelser i et langsiktig perspektiv.* «Modningen» av pensjonssystemet og en aldrende befolkning bidrar til at det i mange europeiske land forventes en betydelig økning i pensjonsutgiftene i årene framover. Dette har ført til økt oppmerksomhet om bærekraften i utviklingen i offentlige finanser i et langsiktig perspektiv. Et element i denne diskusjonen er om langsiktige økonomiske forpliktelser i tilstrekkelig grad synliggjøres i et regnskap som er basert på kontantprinsippet.⁵
- *Behov for større transparens (engelsk: transparency) og pålitelighet (engelsk: accountability)* knyttet til offentlige finanser. Som ledd i prosessen med å øke gjennomskueligheten i offentlige budsjettdokumenter og bedre den finanspolitiske disiplinen, har internasjonale organisasjoner (OECD, IMF m.fl.) gitt anbefalinger om hva som ifølge deres oppfatning synes å være beste budsjettpraksis. Dette omfatter blant annet råd om valg av føringsprinsipp for regnskap og budsjett.⁶ I den siste landrapporten om norsk økonomi anbefaler OECD at det innføres et periodiseringsprinsipp for det norske statsregnskapet og statsbudsjettet (se OECD, 2002b). OECD anbefaler videre at Norge innfører flerårig budsjettering for å styrke budsjett disiplinen.

Staten skiller seg på mange områder fra privat sektor. Dette gjelder blant annet i forhold til måten staten finansieres, eiendelene den besitter og aktiviteten den bedriver.⁷ Eksempelvis har staten rett til å kreve inn skatter og avgifter for å finansiere sine utgifter. Staten har en rekke eiendeler som i liten grad eksisterer i privat sektor, for eksempel militært utstyr og anlegg, infrastruktur, nasjonaleiendom og kulturskatter. Staten driver videre fordelingspolitiske aktiviteter bestående av overføringer. Staten har også forpliktelser knyttet til framtidige pensjoner.

Disse særtrekkene innebærer at man ikke uten videre kan overføre regnskapspraksis i privat sektor til statlig sektor. Det skyldes både at det på enkelte områder ikke vil være hensiktsmessig å bruke regnskapsreglene i privat sektor, og at det på andre områder ikke finnes paralleller til privat sektor som dermed ikke er dekket av regnskapsreglene for privat sektor. En nærmere drøfting av periodiseringsprinsippet anvendt på statsbudsjett og statsregnskap i Norge er gitt i kapittel 7.

Kapittel 6 er organisert på følgende måte: I avsnitt 6.2 gis det en oversikt over valgte føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet i OECD-land. Det framgår av denne oversikten at det er betydelige variasjoner mellom landene. Avsnitt 6.3 utdyper dette ved å vise at det også er store variasjoner mellom de landene som har gått over til periodiseringsprinsippet mht. måten dette er implementert på. Avsnitt 6.4 gir en oversikt over omfanget av flerårig budsjettering i andre land. I avsnitt 6.5 drøftes erfaringer og problemstillinger knyttet til innføring av periodiseringsprinsippet. I avsnitt 6.6 redegjøres det for anbefalinger fra internasjonale organisasjoner om valg av føringsprinsipp for offentlig sektor.

6.2 Valgte føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet i OECD-land

OECD har samlet inn data fra 29 medlemsland om valgte føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet i OECD-land (se OECD, 2000b, 2001a, 2002a). OECD klassifiserer landene ut fra om statsbudsjett og statsregnskap føres etter et *rendyrket periodiseringsprinsipp*⁸, et *modifisert periodiseringsprinsipp*, et *modifisert kontantprinsipp* eller et *rendyrket kontantprinsipp*⁹. Klassifiseringen «modifisert periodiseringsprinsipp» innebærer at statens inntekter og utgifter som hovedregel periodiseres, men at enkelte utgifter og inntekter føres etter kontantprinsippet. Blant utgifter som ofte

⁴ Jf. utredningen Ds 2000:63 Ekonomisk styrning för effektivitet og transparens, Finansdepartementet, Sverige (Ds. 2000: 63).

⁵ Ifølge Finansministeriet (2002), var hensynet til langsiktige offentlige pensjonsforpliktelser (for statsansatte) den viktigste årsaken til at Island valgte å innføre et (modifisert) periodiseringsprinsipp.

⁶ Jf. OECD (2001c) og IMF (2001a).

⁷ Se nærmere drøfting i OECD (2002a).

⁸ Et land klassifiseres i kategorien «rendyrket periodiseringsprinsipp» selv om enkelte eiendeler (bl.a. nasjonaleiendom, kulturskatter, militære eiendeler) ikke balanseføres og kostnaden knyttet til forbruket av dem vises i resultatregnskapet (i form av avskrivninger). Videre vil et land klassifiseres i kategorien «rendyrket periodiseringsprinsipp» selv om enkelte inntekter (for eksempel skatter og avgifter) ikke periodiseres.

⁹ Et land klassifiseres i kategorien «rendyrket kontantprinsipp» selv om statsbudsjettet inneholder elementer av periodiserte utgifter eller inntekter.

ikke periodiseres under et modifisert periodiseringsprinsipp er avskrivninger. Med klassifiserin-gen «modifisert kontantprinsipp» menes at statens inntekter og utgifter som hovedregel føres etter kontantprinsippet, men at enkelte utgifter og inn-tekter periodiseres. Ved plasseringen av landene i de ulike kategoriene tas det utgangspunkt i førin-gen for statlig forvaltning, men det tas ikke hensyn til hvilke føringsprinsipper som benyttes i statlig forretningsdrift.¹⁰

Klassifiseringen kan ses på som en skala hvor de ulike landene befinner seg med rendyrket pe-riodiseringsprinsipp i den ene ende, og rendyrket kontantprinsipp i den andre. Plasseringen på skala-en avhenger til en viss grad av hvilke faktorer som vektlegges mest. I OECD og andre organisasjoner har man likevel valgt å gjøre en grovinndeling i fire kategorier for å forenkle presentasjonen.

6.2.1 Valgte føringsprinsipper for statsbudsjettet

OECDs data pr. 2001 viser at tre land (Australia, New Zealand og Storbritannia) har innført et ren-dyrket periodiseringsprinsipp på budsjettbasis, mens fire land (Canada, Finland, Island og Italia) har innført et modifisert periodiseringsprinsipp, jf. tabell 6.1. Av de fire landene, vurderer to land (Ca-nada og Finland) å innføre periodiseringsprinsip-pet uten modifikasjoner.

Tabell 6.1 viser at to land (Danmark og USA) benytter et modifisert kontantprinsipp på budsjett-basis, mens 20 land benytter et rendyrket kon-tantprinsipp. Av de to landene som benytter et mo-difisert kontantprinsipp, vurderer ett land (Dan-mark) å gå over til et rendyrket periodiseringsprin-sipp.

Tabellen viser videre at USA har valgt å innføre periodiseringsprinsippet for det føderale statsregn-skapet, men fører det føderale statsbudsjettet etter et modifisert kontantprinsipp.

6.2.2 Valgte føringsprinsipper for statsregnskapet

Tabell 6.1 viser at det er langt flere land som har innført et periodiseringsprinsipp for statsregnska-pet enn for statsbudsjettet. Syv land (Australia, Fin-land, Hellas, New Zealand, Storbritannia, Sverige

Tabell 6.1 Valg av føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet i OECD-land

Land	Budsjetterings-prinsipp	Regnskaps-prinsipp
Australia	P	P
Belgia	K	K
Canada	MP ¹	MP
Danmark	MK ²	MK ²
Finland	MP ³	P
Frankrike	K	MK ⁴
Hellas	K	P
Irland	K	K
Island	MP	MP
Italia	MP ⁵	MP
Japan	K	K
Korea	K ⁶	K ⁶
Luxembourg	K	K
Mexico	K	K
Nederland	K ⁷	K ⁷
Norge	K	K
New Zealand	P	P
Polen	K	MK ⁸
Portugal	K	K
Spania	K	K
Storbritannia	P	P ⁹
Sverige	K ¹⁰	P
Sveits	K	K
Tsjekkia	K	K
Tyskland	K	K
Tyrkia	K	K
Ungarn	K	K
USA	MK ¹¹	P
Østerrike	K	K

Noter:

P=Periodiseringsprinsippet (rendyrket) MP=Modifisert pe-riodiseringsprinsipp

MK=Modifisert kontantprinsipp K=Kontantprinsippet (rendyr-
ket)

¹ Canada vurderer å innføre et periodiseringsprinsipp (P).

² Statlige renteutgifter og pensjonsutgifter for statsansatte føres etter et periodiseringsprinsipp (P). Danmark planlegger å inn-føre et periodiseringsprinsipp (P) for statsbudsjett og stats-regnskap.

³ Overføringer periodiseres ikke. Finland vurderer å innføre et periodiseringsprinsipp (P).

⁴ Renteutgifter på statsgjeld og enkelte andre inntekter og utgif-ter føres i tråd med et periodiseringsprinsipp (P). Frankrike vurderer å innføre et periodiseringsprinsipp (P) for statsregn-skapet.

⁵ Budsjettet føres etter både kontantprinsippet (K) og et modifi-sert periodiseringsprinsipp (MP).

⁶ Korea vurderer å innføre et periodiseringsprinsipp (P).

⁷ Nederland vedtok i 2001 å innføre et periodiseringsprinsipp (P). Pr. i dag er det kun såkalte » *agencies* » (34 statlige virk-somheter) som fører budsjett og regnskap etter et periodise-ringsprinsipp (P).

⁸ Pensjonsutgifter for statsansatte føres i tråd med et periodise-ringsprinsipp (P).

⁹ Det er innført et periodiseringsprinsipp (P) for statsregnska-

¹⁰ Dette innebærer for Nederlands vedkommende at de plasse-res i kategorien «rendyrket kontantprinsipp», selv om 34 stat-lige «agencies» har innført et rendyrket periodiseringsprin-sipp.

pet, samtidig som det arbeides med å konsolidere også regionale og lokale myndigheter inn i dette regnskapet etter de samme prinsipper, fra budsjettåret 2005/2006.

¹⁰ Sverige planlegger å innføre et periodiseringsprinsipp (P) også for statsbudsjettet.

¹¹ Renteutgifter på statsgjeld, pensjonsutgifter for statsansatte og visse lånegarantier føres i tråd med periodiseringsprinsippet.

Kilde: OECD.

og USA) har innført et rendyrket periodiseringsprinsipp for statsregnskapet.¹¹ Av disse har tre land innført et rendyrket periodiseringsprinsipp for statsbudsjettet (Australia, New Zealand og Storbritannia), jf. avsnitt 6.2.1.

Tre land (Canada, Island og Italia) fører statsregnskapet etter et modifisert periodiseringsprinsipp, og to land (Danmark og Frankrike) anvender et modifisert kontantprinsipp.

I tre land (Nederland, Portugal og Sveits) føres statsregnskapet etter et periodiseringsprinsipp kun på departements- og virksomhetsnivå, mens det samlede statsregnskapet føres etter kontantprinsippet. Fire land (Belgia, Tyskland, Ungarn og Irland) gir tilleggsinformasjon til statsregnskapet, basert på et periodiseringsprinsipp.

Om lag halvparten av OECD-landene fører statsregnskapet etter et rendyrket kontantprinsipp.

6.2.3 Forslag om endringer i budsjett og regnskapsregler

OECD har innhentet data om land som vurderer å endre føringsprinsipp for statsbudsjettet (se OECD, 2001a). Ifølge OECD vurderer åtte land å innføre et periodiseringsprinsipp, eventuelt gi tilleggsinformasjon basert på et periodiseringsprinsipp. Ett av de åtte landene (Nederland) har vedtatt å innføre et periodiseringsprinsipp, mens fem land (Canada, Korea, Sverige, Sveits og Danmark) har dette til vurdering. Av de fem landene er det ett land (Canada) som allerede har innført et modifisert periodiseringsprinsipp.

To land (Tyskland og Portugal), som i dag anvender kontantprinsippet, har planer om å presentere tilleggsinformasjon basert på et periodiseringsprinsipp.

6.2.4 Fastsetting av regnskapsstandarder

Ovenstående viser at det er betydelige variasjoner mellom OECD-landene med hensyn til valgte føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet. Data fra OECD viser at det også er noe variasjoner mellom landene mht. hvilken myndighet som fastlegger regnskapsstandarden for offentlig sektor. Tabell 6.2 viser at det i hovedsak er finansdepartementet i det enkelte land som bestemmer dette. I enkelte land bestemmes imidlertid regnskapsstandarden av en ekspertgruppe oppnevnt fra finansdepartementet, eller av finansdepartementet etter innstilling fra en arbeidsgruppe. To land (Australia og New Zealand) bruker samme regnskapsstandard i offentlig sektor som i privat sektor.

6.3 Nærmere om valgte føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet i andre land

6.3.1 Innledning

I avsnitt 6.2 ble det gitt en oversikt over valgte føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet i OECD-land. Av oversikten framgikk det at om lag halvparten av OECD-landene har innført periodiseringsprinsippet – i en eller annen form – for statsregnskapet. For statsbudsjettet er det betydelig færre land som har innført et periodiseringsprinsipp. Den langsiktige planen for de landene som har innført periodiseringsprinsippet på regnskapsbasis er å innføre dette også for statsbudsjettet, med unntak av USA som fortsatt skal basere statsbudsjettet på kontantprinsippet. Innføring av periodiseringsprinsippet for regnskapet, men ikke for budsjettet kan derfor i hovedsak anses som et ledd i en reformprosess.

Årsaken til at land først har gjennomført periodiseringsprinsippet for regnskap er ikke helt entydig, men må antas å ha sammenheng med at innføring av periodiseringsprinsippet for budsjettet krever mer nøye vurderinger av om og på hvilken måte dette skal påvirke bevilgningene over statsbudsjettet.

De landene som har implementert et periodiseringsprinsipp har gjort dette på ulike måter. Noen hovedtrekk ved forskjellene er knyttet til:

- Hvilke inntekter og utgifter som periodiseres.
- Hvilke eiendeler og forpliktelser som balanseføres.

¹¹ I Storbritannia arbeides det med å innarbeide også regionale og lokale myndigheters regnskaper i det samlede statsregnskapet etter de samme prinsipper (se IFAC, 2002).

Tabell 6.2 Hvilken myndighet bestemmer valg av regnskapsstandard?

	Finansdepartementet	Finansdepartementet etter innstilling fra rådgivende styre	Finansdepartementet utnevner et uavhengig styre som bestemmer	Standard for regnskap i privat virksomhet ¹
Australia				X
Østerrike	X			
Belgia			X	
Canada			X	
Danmark	X			
Finland	X			
Frankrike			X	
Hellas	X			
Irland	X			
Island			X	
Italia	X			
Japan	X			
Korea	X			
Luxembourg	X			
Mexico	X			
Nederland	X			
Norge	X			
New Zealand				X
Polen	X			
Portugal			X	
Spania				
Storbritania			X	
Sverige	X			
Sveits	X			
Tsjekkia	X			
Tyskland	X			
Tyrkia	X			
Ungarn	X			
USA			X	

¹ Refererer til at samme institusjon bestemmer regnskapsstandarder for både offentlig og privat virksomhet.

Kilde: OECD.

- I hvilken grad innføring av et periodiseringsprinsipp fører til endringer i måter investeringer besluttes og finansieres på.
- I hvilken grad innføring av et periodiseringsprinsipp fører til endringer i bevilgningene over statsbudsjettet.

De to første strekpunktene knytter seg til at det er en rekke særtrekk ved staten som gjør at de regnskapsregler og regnskapsstandarder som gjelder i privat sektor ikke uten videre kan anvendes i staten. Enkelte land har på denne bakgrunn valgt å avvike fra periodiseringsprinsippet når det gjelder regnskapsføring og budsjettering av enkelte spesifiserte inntekter og utgifter, og eiendeler og forpliktelser. Det tredje strekpunktet knytter seg til i

hvilken grad innføring av et periodiseringsprinsipp for statsbudsjettet skal føre til økte frihetsgrader for den enkelte virksomhet til selv å fastlegge investeringer. Dette er først og fremst et politisk spørsmål. Det fjerde strekpunktet knytter seg til i hvilken grad innføring av et periodiseringsprinsipp fører til at bevilgningene over statsbudsjett i større grad baseres på kostnadsinformasjon enn informasjon om inn- og utbetalinger.

Nedenfor beskrives nærmere de valg som er gjort i forbindelse med innføring av periodiseringsprinsippet for statsbudsjett og statsregnskap i utvalgte land. Det fokuseres særlig på behandlingen av investeringer og realkapital, der valg av føringsprinsipp er av vesentlig betydning.

6.3.2 Storbritannia

6.3.2.1 Hovedprinsipper for regnskapsføring og budsjettering

Storbritannia har gradvis (over en syvårs periode) innført et rendyrket periodiseringsprinsipp i staten.¹² Periodiseringsprinsippet ble først innført for statsregnskapet (fra og med regnskapsåret 1999/2000) og deretter for statsbudsjettet (fra og med budsjettåret 2001/2002).¹³

Ved føring av statsregnskapet etter periodiseringsprinsippet har Storbritannia valgt å bruke UK-GAAP¹⁴. Finansdepartementet (HM Treasury) utarbeider retningslinjer for hvordan UK-GAAP skal tilpasses de særskilte behov som staten har. Retningslinjene innebærer bl.a. at gjenanskaffelseskost skal benyttes som vurderingsprinsipp for eiendeler.

Innføring av periodiseringsprinsippet for statsbudsjettet og statsregnskapet i Storbritannia er en del av en større reform av budsjett- og bevilgnings-systemet. Reformene innebærer bl.a. at det etableres flerårige utgiftstak¹⁵ for ulike utgiftsområder, hvor disponeringen innenfor rammen bestemmes ut fra de mål som er fastlagt i serviceerklæringer (PSAs – *Public Sector Agreements*).

I budsjettdokumentet *Spending Reviews*, som utgis annet hvert år, foretas det en gjennomgang av de ulike utgiftsområdene. På bakgrunn av denne gjennomgangen fastlegges det tre-årige utgiftstak ut fra målene i serviceerklæringer (se avsnitt 6.4 for en nærmere beskrivelse).

6.3.2.2 Investeringer, realkapital

I Storbritannia består det samlede statsbudsjettet

av to separate budsjett – et ressursbudsjett og et investeringsbudsjett. De samlede bevilgningene over ressursbudsjettet og investeringsbudsjettet utgjør til sammen de tre-årige utgiftstakene. Ressursbudsjettet omfatter driftskostnader for virksomhetene, mens investeringsbudsjettet angir en samlet ramme for investeringer.

Ressursbudsjettet og investeringsbudsjettet er sammensatt av følgende hovedkomponenter (se HM Treasury, 2001):

Ressursbudsjett = Administrasjonskostnader + kapitalkostnader (avskrivninger og forrentning) + programkostnader +/- gebyrer og endring i avsetninger

Investeringsbudsjett = Nye investeringer – inntekter fra salg av eiendeler + netto opplåning

Som det framgår av sammensetningen av ressursbudsjettet, omfatter dette budsjettet driftskostnader i de enkelte virksomhetene, dvs. administrasjonskostnader og programkostnader. Bakgrunnen for å dele driftskostnader i administrasjonskostnader og programkostnader er at administrasjonskostnadene omfattes av et særskilt utgiftstak. Ressursbudsjettet omfatter videre investeringer i form av kapitalkostnadene, dvs. avskrivning og forrentning.¹⁶ I ressursbudsjettet inngår også endringer i avsetninger, og gebyrinntekter knyttet til utstedelse av garantier mv.

Investeringsbudsjettet angir en totalramme for investeringene, og gir dermed informasjon til virksomhetene om forventede endringer i balansen. I balansen registreres nye investeringer fratrasket inntekter fra salg av eiendeler. Videre registreres differansen mellom virksomhetens låneopptak og utlån. Den enkelte virksomhet har ikke selv adgang til å lånefinansiere investeringer. Investeringsbudsjettet omfatter også mindre investeringer i driftsmateriell som tidligere ble finansiert gjennom driftsbevilgningene, noe som har medført en viss oppblåsing av investeringsbudsjettet.

Bevilgningene til de enkelte virksomheter er sammensatt på følgende måte:

Kostnadmessig bevilgning = Administrasjonskostnader + Kapitalkostnader (avskrivning og forrentning) + Programkostnader +/- endring i avsetninger

Likviditetsmessig bevilgning = Kostnadmessig bevilgning +/- avskrivninger og øvrig periodisering + nye investeringer, avdrag på lån mv. – inntekter fra salg av eiendeler mv.

Bevilgningene til de enkelte virksomheter omfatter både en kostnadmessig del, hvor parlamentet blir invitert til å fatte vedtak om forbruket av ressurser for budsjettåret, og en likviditetsmessig del, som utgjør et bevilgningsmessig tak for hvor

¹² Storbritannia bruker betegnelsen «Resource Accounting and Budgeting» (RAB) om føringsprinsipp for budsjett og regnskap. RAB innebærer at utgifter og inntekter føres etter et periodiseringsprinsipp.

¹³ Storbritannia arbeider med å innarbeide også regionale og lokale myndigheters regnskaper i det samlede statsregnskapet etter de samme prinsipper. Det tas sikte på å presentere et samlet regnskap for hele offentlig sektor fra og med budsjettåret 2005/2006.

¹⁴ UK-GAAP er en forkortelse for generelt aksepterte regnskapsprinsipper (Generally Accepted Accounting Principles) for privat sektor i Storbritannia, og har likhetstrekk med det norske begrepet «god regnskapsskikk».

¹⁵ Utgiftstakene fastlegges på bakgrunn av de finanspolitiske retningslinjene, som innebærer at investeringer skal lånefinansieres og driftsutgifter og overføringer skal finansieres løpende av skatter og avgifter. Utgiftstakene og størrelsen på investeringene må for øvrig være forenlig med en stabil og opprettholdbar utvikling i offentlig sektors nettogjeld.

¹⁶ Forrentning av statlig kapital består dels av renter på lån som er tatt opp og dels av kapitalleie, dvs. et avkastningskrav pålagt egenkapitalen. Forretningskravet er satt lik statens lånerente, som et mål på alternativkostnaden.

mye penger virksomheten har til disposisjon i løpet av året.

Den likviditetsmessige delen framkommer som kostnadmessig bevilgning fratrullet avskrivninger og andre periodiseringsselementer som ikke medfører likviditetseffekt, tillagt netto investeringsutgifter (utgifter til nye investeringer fratrullet salg av eiendeler).

Denne sammensetningen av bevilgningene til de enkelte virksomheter har flere implikasjoner for styringen av investeringer:

- Ved å skille mellom ressursbudsjett og investeringsbudsjett ivaretas at den kostnadmessige delen av bevilgningen omfatter kapitalkostnader, og at det er politisk styring av investeringsnivået i virksomhetene.
- Beregningen av den likviditetsmessige delen av bevilgningen innebærer at virksomhetene ikke får tildelt likviditet tilsvarende avskrivningene. Virksomhetene kan dermed heller ikke akkumulere likviditet i takt med avskrivningene, som senere kan benyttes til å finansiere reinvesteringer i eksisterende kapital (slik tilfellet er i Australia og New Zealand). Investeringer finansieres sentralt ved at overordnet myndighet tar opp statslån og bevilger pengene direkte til investeringen. Virksomhetene må dekke avskrivninger og forrentning av den kapital som er stilt til rådighet innenfor den kostnadmessige delen av bevilgningen.
- Sentral styring av investeringene innebærer at virksomhetene har færre frihetsgrader til å tilpasse sammensetningen av produksjonsfaktorene. For å motvirke i en viss grad denne effekten er det innarbeidet mekanismer som likevel skal gi virksomhetene incentiver til å effektivisere ressursforbruket.¹⁷

6.3.2.3 Erfaringer

Hepworth (2001) peker på erfaringer knyttet til implementeringen av periodiseringsprinsippet i

Storbritannia, som også kan være viktig for andre land som vurderer å innføre periodiseringsprinsippet:

- Innføring av et periodiseringsprinsipp innebærer økt bruk av skjønn og vurderinger sammenliknet med kontantprinsippet. Det er derfor viktig å etablere mekanismer som sikrer at vurderingene kan etterprøves.
- Periodiseringsprinsippet krever en viss kulturell endring hos politikere og virksomhetsledere i forhold til å forholde seg til nye regnskapsregler.
- Innføring av periodiseringsprinsippet bør skje både for statsbudsjettet og statsregnskapet.
- Det må være vilje og forståelse for endringer i kontrollmetoder og fordeling av ansvar. For å få fullt utbytte av potensialet som periodiseringsprinsippet innebærer i forhold til effektivitet i bruken av statlige midler, må fokus for kontroll endres fra aktivitet til produksjonsresultat. Samtidig må virksomhetsledere få økt frihet til å tilpasse sammensetningen av produksjonsfaktorer.
- Det tar tid å gå over fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet.
- Innføring av periodiseringsprinsippet krever en vesentlig økning i den regnskapsfaglige kompetansen i statsforvaltningen.
- Det kreves økte investeringer i regnskapssystemer.

Ifølge Hepworth (2001), er framtidig suksess knyttet til innføringen av periodiseringsprinsippet i Storbritannia avhengig av følgende forhold:

- Hvordan parlamentet forholder seg til regnskaps- og budsjettinformasjon som er basert på periodiseringsprinsippet.
- Hvordan de enkelte departementene utnytter regnskapsinformasjon til å bedre kvaliteten på politiske beslutninger.
- Hvorvidt de enkelte virksomhetsledere utnytter regnskapsinformasjonen til å øke effektiviteten.
- Hvorvidt det skjer et strukturelt skifte fra fokus på bruk av innsatsfaktorer til fokus på resultater.
- Hvorvidt det blir større grad av samsvar mellom økonomisk og finansiell styring.

6.3.3 Australia

6.3.3.1 Hovedprinsipper for budsjettering og regnskapsføring

I Australia føres både statsregnskapet og stats-

¹⁷ Dette er følgende mekanismer: i) Salg av eiendeler innebærer en besparelse av kapitalkostnader, som kan benyttes til andre formål. ii) Virksomhetene kan bruke inntekter fra salg av eiendeler til nye investeringer eller overføre midlene til ressursbudsjettet til dekning av løpende driftsutgifter. Rammestyring av administrasjonskostnader innebærer likevel at inntekter fra salg av eiendeler ikke uten videre kan benyttes til å øke administrasjonskostnadene. I budsjettet angis et tak for gjenanvendelsen av denne typen salgsinntekter, og det vil normalt være krav om at inntektene må budsjetteres. Hvis salg av eiendeler fører til et høyere inntektsnivå enn lagt til grunn vil virksomheten likevel være begrenset av den likviditet som bevilges. Dette innebærer at salgsinntekter som virksomheten ønsker å benytte til å øke administrasjonskostnadene krever en tilleggsbevilgning.

budsjettet etter et rendyrket periodiseringsprinsipp. Budsjettbevilgningene til de enkelte virksomhetene er basert på mål for produksjonen. Utgifter til avskrivninger og kostnader knyttet til forrentning av kapitalen inngår i budsjettbevilgningen til de enkelte virksomheter.

6.3.3.2 *Investeringer og realkapital*

Et særtrekk ved systemet i Australia er at virksomhetene kan akkumulere likviditet over realkapitalens levetid i takt med avskrivninger og forrentning av kapitalen. De oppsparte midlene kan brukes til reinvesteringer på et senere tidspunkt. Virksomhetene har en viss grad av frihet til å påvirke forbruket av realkapital. Beslutning om kjøp og salg av kapital (over en viss verdi) gjøres på departementsnivå. Dersom behovet for investeringer er større enn rammen som departementet rår over, må virksomhetene gå til parlamentet for å be om økte bevilgninger.

6.3.3.3 *Behandlingen av bestemte inntekts- og utgiftselementer*

De enkelte virksomhetene betaler et aktuarisk pensjonsbeløp for de statsansatte inn til et sentralt pensjonsfond. Beløpet regnskapsføres som en kostnad i virksomhetens regnskap samtidig som framtidige forpliktelser føres som en gjeldspost i virksomhetens balanse. Pensjonskostnader og -forpliktelser for statsansatte føres etter periodiseringsprinsippet på virksomhetsnivå, selv om pensjonsutbetalingene foretas gjennom et sentralt pensjonsfond.

6.3.4 **New Zealand**

6.3.4.1 *Hovedprinsipper for budsjettering og regnskapsføring*

Statsregnskapet og statsbudsjettet i New Zealand føres etter et rendyrket periodiseringsprinsipp. Overgang til periodiseringsprinsippet ble påbegynt i 1989, og implementeringen skjedde relativt raskt (over en toårs-periode). Statsregnskapet basert på periodiseringsprinsippet ble første gang presentert høsten 1992, mens statsbudsjettet basert på periodiseringsprinsippet ble første gang presentert i 1994.

Ved innføring av periodiseringsprinsippet ble budsjettbevilgningene delt i tre ulike typer, avhengig av hvor langt den enkelte virksomhet hadde kommet i reformprosessen:

- b. Budsjettbevilgninger bestemt av innsatsfaktorene, dvs. antall ansatte, kapital osv. Egne bevilgninger til drift og anlegg.
- c. Budsjettbevilgninger basert på kostnader, inkludert avskrivninger og forrentning av kapitalen.
- d. Budsjettbevilgninger basert på produksjonspriser (markedspriser eller skyggepriser).

I 1991 hadde alle departementene gått fra trinn a til trinn b, og trinn b er fortsatt den mest utbredte bevilgningsformen i statsforvaltningen i New Zealand. Budsjettbevilgninger i trinn c, dvs. bevilgninger som bygger på produksjonspriser, brukes for statlige virksomheter som er utsatt for konkurranse fra privat sektor.

Den statlige regnskapsføringen etter periodiseringsprinsippet bygger på de regnskapsregler som brukes i privat sektor. På de områder hvor det er nødvendig med særskilte regler for staten, er det utarbeidet regnskapsstandarder gjennom et samarbeid mellom finansdepartementet og riksrevisjonen i New Zealand.

6.3.4.2 *Investeringer og realkapital*

I statsforvaltningen i New Zealand er det stor grad av desentralisering knyttet til bruken av realkapital. Hovedregelen er at virksomhetene selv bestemmer hvordan realkapitalen skal forvaltes (vedlikehold og salg). Ifølge Finansministeriet (2002), gir dette den enkelte virksomhet en viss grad av frihet til å tilpasse sammensetningen av produksjonsfaktorene. Friheten innebærer for eksempel at virksomheten kan bestemme seg for å selge realkapital som ikke anses som nødvendig for driften. Videre bidrar det til at virksomhetene kan forvalte finansielle eiendeler og varige driftsmidler mer effektivt, bl.a. gjennom å vurdere om det er ønskelig å leie framfor å eie.

De enkelte virksomhetene kan til en viss grad selv påvirke bruken av realkapital gjennom å utnytte midler som akkumuleres i takt med avskrivningene. For investeringer over 25 mill. kroner (7 mill. NZD) kreves det godkjenning fra fagdepartementet, og for investeringer over 40 mill. kroner (10 mill. NZD) kreves det regjeringsbehandling.¹⁸

Når krav om forrentning av realkapitalen ble innført, ble virksomhetene opprinnelig kompensert for disse utgiftene. Senere endringer i virksomhetenes netto eiendeler, og dermed påfølgen-

¹⁸ Dette gjelder uavhengig om det er akkumulert tilstrekkelig midler til investeringen eller ikke. Virksomheter som ikke har akkumulert tilstrekkelig med midler til å foreta en investering kan søke om ekstrabevilgninger.

de endringer i forrentningen, har ikke ført til automatisk kompensasjon.

6.3.4.3 Behandlingen av spesielle elementer

De enkelte statlige virksomheter betaler et aktu- arisk beregnet pensjonsbeløp for de ansatte inn til et sentralt pensjonsfond. Beløpet regnskapsføres som en kostnad i virksomhetens regnskap samti- dig som framtidige forpliktelser føres som gjeld i balansen.

Fra budsjettåret 2000 inngår ulykkesforsikring basert på periodiserte utgifter som en del av bud- sjettbevilgningene. Dermed inngår nåverdien av de forpliktelser som forventes inngått i løpet av budsjettåret. I balansen er det regnskapsført avset- ninger tilsvarende allerede inngåtte forpliktelser.

6.3.4.4 Erfaringer

Erfaringene fra New Zealand er gode når det gjel- der gevinstene knyttet til en desentralisert styring av realkapitalen. Det nye føringsprinsippet har imidlertid ført til enkelte problemer, som blant an- net knytter seg til den fastlagte verdien av realkapi- talen i åpningsbalansen. Enkelte virksomheter hadde på tidspunktet for beregning av åpningsba- lansen relativt lite realkapital mens andre hadde relativt mye realkapital. Denne forskjellen innebar at virksomhetenes mulighet til å tilpasse bruken av realkapital, gjennom å bruke akkumulerte midler til avskrivning til nyinvesteringer, varierte betyde- lig fra virksomhet til virksomhet avhengig av ut- gangssituasjonen. Enkelte virksomheter som har gammel og slitt realkapital får ikke dekket nødven- dige utgifter til nyinvesteringer, mens andre virk- somheter – som i utgangspunktet hadde relativt mye realkapital – har kunnet akkumulere betydeli- ge bevilgninger til avskrivninger som kan benyttes til nyinvesteringer.

6.3.5 Sverige

6.3.5.1 Hovedprinsipper ved budsjettering og regnskapsføring

Det ble på slutten av 1980-tallet besluttet å innføre et periodiseringsprinsipp for statlige virksomhe- ters regnskap. Statsregnskapet og statsbudsjettet skulle fortsatt føres etter kontantprinsippet. I 1993 gikk man over til å føre også statsregnskapet etter et periodiseringsprinsipp.

Bakgrunnen for innføringen av et periodise- ringsprinsipp var ifølge Ekonomistyrningsverket (2001) å støtte opp under implementeringen av mål- og resultatstyring i den svenske statsforvalt- ningen. Men innføringen av periodiseringsprinsip- pet kan også ses i sammenheng med at Sverige på begynnelsen av 1990-tallet hadde en høy og øken- de statsgjeld. Dette forsterket behovet for god kostnadskontroll og en bedre statlig økonomistyr- ing.

Som ledd i arbeidet med å reformere den stat- lige økonomistyringen, ble det blant annet bestemt å innføre regnskapsprinsipper i tråd med de som brukes i privat sektor. Dette reflekteres i at de statlige regnskapsstandardene i Sverige nå i stor grad bygger på internasjonale regnskapsstandar- der for privat sektor (IASB – International Account- ing Standards Board).

I 1998 ble det opprettet en egen enhet for stat- lig økonomistyring, Ekonomistyringsverket (ESV). ESV er et statlig forvaltningsorgan som har til oppgave å gi sentrale myndigheter råd i spørsmål om statlig økonomistyring. ESV arbeider bl.a. med regelverk og regnskapsstandarder (se Ekonomistyrningsverket, 2001). Ifølge ESV gir pe- riodiseringsprinsippet større mulighet for kontroll med kostnadsutviklingen i statsforvaltningen enn kontantprinsippet.^{19 20}

Gjennom VESTA²¹-prosjektet utredes det å inn- føre et periodiseringsprinsipp for statsbudsjettet (jf. utredningen Ekonomisk styrning – Effektivitet og Transparens fra det svenske Finansdeparte- mentet, Ds 2000:63). Riksdagen i Sverige har gitt tilslutning til dette utredningsarbeidet. I utrednin- gen foreslås det at periodiseringsprinsippet inn- føres fra og med budsjettåret 2004.²² Formålet med å endre føringsprinsipp er blant annet å bedre be- slutningsgrunnlaget for den politiske styringen av statlige virksomheter. Dette begrunnes med at pe- riodiseringsprinsippet vil gi bedre informasjon om totale kostnader enn dagens kontantprinsipp.

Innføring av et periodiseringsprinsipp ses på som ett av flere tiltak som skal støtte opp under mål- og resultatstyringen i den svenske statsfor- valtningen. I utredningen pekes det også på at

¹⁹ Basert på samtaler med representanter for ESV i forbindelse med studiereise til Sverige 29.-30. november 2001.

²⁰ Ifølge ESV er det liten interesse for statsregnskapet på poli- tisk nivå, noe som kan ha sammenheng med at budsjettet er framoverskuende mens regnskapet er bakoverskuende. ESV mener at også statsbudsjettet bør føres etter periodiserings- prinsippet dersom en skal få fullt utbytte av å endre førings- prinsipp. Dette vil bl.a. være viktig for å kunne sammenlikne regnskap med budsjett.

²¹ Verktøy för Ekonomisk styrning i STAten.

²² Ifølge Finansministeriet (2002), vurderer den svenske regje- ringen i løpet av 2002 å fremme forslag for Riksdagen om å innføre periodiseringsprinsippet, med tidligst på budsjettba- sis fra 2005. (Et «skyggebudsjett» for 2004 vil bli presentert høsten 2003).

statsbudsjettet og statsregnskapet bør bygge på samme føringsprinsipp.

Ifølge Finansministeriet (2002), er synliggjøringen av kostnader et viktig ledd i å endre styringskulturen i staten, og skape økt fokus på god økonomiforvaltning. For å sikre en stram utgiftsstyring må en slik reform kobles mot en ny budsjettprosess. Den nye budsjettprosessen (fra 1997) inkluderer flerårige utgiftstak (se avsnitt 6.4).

6.3.5.2 Investeringer og realkapital

I utredningen Ds 2000:63, som ligger til grunn for arbeidet med å innføre periodiseringsprinsippet for statsbudsjettet, sies det at innføring av et periodiseringsprinsipp ikke skal føre til endringer i beslutningsnivå og beslutningsform for investeringer i forhold til dagens system. Dette må ses i sammenheng med at Sverige siden 1996 har hatt en lånemodell for deler av investeringene, som inneholder vesentlige elementer av et periodiseringsprinsipp.

Beslutningsnivå og beslutningsform skal fortsatt tilpasses investeringens karakter og omfang. I dag er det slik at større investeringer er politisk bestemt. Derimot kan investeringer av mindre verdi²³ til administrative formål, eksempelvis innkjøp av IT-utstyr, bestemmes av den enkelte virksomhet. Investeringer finansieres gjennom rentebelagte lån fra «Riksgäldskontoret»²⁴ eller gjennom tilskudd fra staten som det knyttes avkastningskrav til.

Den svenske «lånemodellen» omfatter alle former for anleggsmidler (varige driftsmidler, immaterielle og materielle eiendeler) som brukes i tjenesteproduksjonen i den enkelte virksomhet. Anleggsmidler som finansieres gjennom lånemodellen skal føres i balansen og avskrives. Den enkelte virksomhet kan selv bestemme avskrivningstiden, og innebærer i praksis at den følger god regnskapsskikk.

Fra 1996 til 2002 ble investeringer finansiert ved at den enkelte virksomheten tok opp et lån i Riksgäldskontoret, og lånets løpetid skulle motsvares av den forventede levetiden på anleggsmidlet. Ordningen innebar imidlertid et stort antall lån og høye administrasjonskostnader, og systemet ble derfor endret fra 1. juli 2002.

Riksgäldskontoret utsteder med virkning fra 1. juli 2002 såkalte «avistalån», som er lån med vari-

abel rentesats. I praksis fungerer et avistalån som en kassekreditt. Innenfor rammen av kassekreditten kan virksomhetene fritt ta opp ytterligere lån eller nedbetale tidligere lån.

Flytende rente på kassekreditten innebærer at det er en viss renterisiko for virksomhetene. For å redusere denne risikoen er det foreslått å kombinere kassekreditten med langsiktige lån med fast rente. Virksomhetenes avdrag skal settes lik de samlede årlige avskrivningene på virksomhetens anleggsmidler.

I regjeringens budsjettframlegg presenteres samlede lånerammer fordelt på 27 utgiftsområder. Den samlede lånerammen angir det maksimale utlån i løpet av et år, og inkluderer tidligere ikke nedbetalte lån. Pr. 30. juni 2001 var det vedtatt lånerammer på til sammen 20,3 mrd. svenske kroner, og samlede utlån utgjorde 14,1 mrd. svenske kroner.

Den totale lånerammen deles på hvert utgiftsområde og deretter på hver virksomhet. Regjeringen må ikke nødvendigvis fordele hele rammen, men kan velge å holde tilbake en del av rammen som en «buffer».

Lånerammen for hver virksomhet angir det maksimale lån som denne virksomheten kan ha i Riksgäldskontoret. En låneramme i Riksgäldskontoret er knyttet til hver enkelt virksomhet, og ikke til en bestemt bevilgning. Hvert år må virksomheten be om en ny låneramme for deres samlede lån (og ikke bare for nye lån). Hvis en virksomhet regner med at en låneramme ikke vil være tilstrekkelig for å finansiere investeringen, må det sendes begjæring til regjeringen om økte lånerammer. I begjæringen må det angis hvordan de framtidige avdrag og rentekostnader vil bli finansiert.

Lånerammen inngår ikke som en del av virksomhetenes utgiftsramme, men kostnadene knyttet til renter og avskrivninger inngår i fagdepartementenes driftsutgifter, og er på denne måten underlagt utgiftsrammene for virksomhetenes samlede utgifter. Virksomhetene kan ikke låne større beløp hvis de ikke har midler innenfor budsjettet til å betale renter og avdrag av lånet.

Hvis en virksomhet selger et anleggsmiddel som har vært finansiert med lån i Riksgäldskontoret, er det krav til at gjestående lånesaldo skal innfris. Hvis salgsprisen er høyere enn gjestående lånesaldo kan virksomheten disponere beløpet innenfor rammen av den virksomhet hvor de solgte driftsmidlene har vært brukt. Hvis salgsprisen er mindre enn gjenværende lånegjeld finansieres nedbetalingen av restgjelden med midler som virksomheten disponerer i den virksomheten hvor driftsmidlet ble brukt.

²³ Driftsmidlene må ha en anskaffelsespris på minimum 10 000 kroner ekskl. moms, og ha en økonomisk levetid på minimum 3 år.

²⁴ Riksgäldskontoret er en virksomhet underlagt regjeringen, men med et selvstendig styre.

Et problem med lånerammene er ifølge Finansministeriet (2002) at det er relativt stor variasjon i utnyttelsesgraden av lånerammen. Dette svekker lånerammen som et eget styringsinstrument. Variasjonene skyldes at virksomhetene fritt kan ta opp lån innenfor rammene. Som følge av at virksomhetene som regel ikke benytter hele lånerammen, så vil ofte lånerammen være betydelig større enn det egentlige lånebeløpet. I dag er utnyttelsesgraden om lag 70 pst.

Ifølge Finansministeriet (2002), forventes det ikke store endringer i finansieringen av anleggsmidler i forbindelse med innføring av et periodiseringsprinsipp i Sverige. Varige driftsmidler vil fortsatt bli finansiert med lån i Riksgäldskontoret med trekk på kassekreditt. Lånerammene forventes også å bli videreført. Det forventes videre to typer bevilgninger: driftsbevilgning og kapitalbevilgning. Kapitalbevilgningene skal brukes til finansiering av investeringer i infrastruktur, militære eiendeler mv., mens driftsbevilgninger skal budsjetteres og være basert på kostnader. Kapitalbevilgningene skal budsjetteres etter kontantprinsippet.

6.3.5.3 Unntak fra periodiseringsprinsippet

I statsregnskapet er det pr. i dag gjort unntak for enkelte inntekts- og utgiftsposter fra periodiseringsprinsippet. Dette gjelder bl.a. skatteinntekter og statlige overføringer, som regnskapsføres i tråd med kontantprinsippet. Videre balanseføres ikke nasjonaleiendom og enkelte finansielle eiendeler.

6.3.5.4 Erfaringer

Sverige har åtte års erfaring med å føre regnskapene etter periodiseringsprinsippet. Ifølge ESV, er erfaringene følgende:²⁵

- Implementeringen av periodiseringsprinsippet har skjedd gradvis, og den synes å ha vært vellykket.
- Regnskapsinformasjon om inntekter og kostnader basert på periodiseringsprinsippet er i enkelte tilfeller uten betydning for budsjettbevilgningen. Dette har sammenheng med at budsjettet føres etter kontantprinsippet, og vil trolig endres ved innføring av et periodiseringsprinsipp på budsjettsiden.

- I enkelte situasjoner kan det være en konflikt mellom makroøkonomisk styring og virksomhetsstyringen.²⁶
- Gamle rutiner er vanskelige å forlate.
- Behovet for regnskapsfaglig kompetanse er stort ved innføring av periodiseringsprinsippet.

ESV understreker behovet for å knytte til seg akademiske miljøer med kompetanse i regnskaps-spørsmål ved innføring av et periodiseringsprinsipp i statlig forvaltning. Selv om de svenske erfaringene med implementering av periodiseringsprinsippet er relativt gode, er det fortsatt en del uløste regnskapsspørsmål. Dette gjelder blant annet hvilke eiendeler og forpliktelser som skal føres i balansen. Det arbeides derfor kontinuerlig med utvikling av regnskapsstandarder. Ifølge ESV, ble det ikke foretatt noen beregninger av kostnaden ved å innføre periodiseringsprinsippet. ESV oppfatter at kostnadene ved omleggingen er relativt store. Samtidig er det vanskelig å måle gevinstene av å innføre periodiseringsprinsippet.

6.3.6 Danmark

6.3.6.1 Hovedprinsipper for regnskapsføring og budsjettering²⁷

Det danske statsregnskapet er basert på det som OECD klassifiserer som et «modifisert periodiseringsprinsipp». Hovedprinsippene for statsregnskapet i Danmark er nedfelt i en egen lov (statsregnskapsloven av 1984). På virksomhetsnivået er det rom for å benytte et rendyrket periodiseringsprinsipp, men rapporteringen til det sentrale statsregnskapet skal bygge på et modifisert periodiseringsprinsipp. De virksomhetene som eventuelt legger til grunn et rendyrket periodiseringsprinsipp for interne formål, må således operere med to føringsprinsipper.

Statsbudsjettet føres etter kontantprinsippet. Til grunn for føring av statsbudsjettet ligger også prinsippene om ettårsbudsjettering, bruttobudsjettering og fullstendighetsprinsippet. Dette gjenspeiles i Grunnlovens påbud om at ingen utgift kan pådras uten hjemmel i en bevilgningslov vedtatt i Folketinget. Danmark har ikke en egen lov om statsbudsjettet, men Grunnloven slår fast at statens utgifter og inntekter hvert år må vedtas i lovs form. Det danske statsbudsjettet er således en lov (finansloven) med ett års varighet.

Det danske budsjettssystemet er blitt endret de siste årene, blant annet gjennom økt vektlegging av rammestyring, og mål- og resultatorientering. Det er videre lagt vekt på å endre fokus fra kontroll

²⁵ Bygger på samtaler med ESV som utvalget hadde i forbindelse med studiereise til Sverige 29.–30. november 2001.

²⁶ Anta for eksempel at ledigheten øker og myndighetene møter dette med å øke offentlige utgifter. Dette kan «forstyrre» den bevilgningmessige styringen av bl.a. virksomhetene.

²⁷ Gjennomgangen bygger bl.a. på budsjettveiledning for 2001, se Finansministeriet (2001).

til større vekt på hensynet til effektivitet i tjenestetproduksjonen.

I lys av forventninger om økte krav til effektivitet i offentlig sektor planlegger Danmark å innføre periodiseringsprinsippet i staten (se Finansministeriet, 2002). Det er utredet flere «modeller» for innføring av periodiseringsprinsippet:

- Innføring av periodiseringsprinsippet på regnskapsbasis («modell 1»)
- Budsjettbevilgninger basert på kostnader («modell 2»)
- Budsjettbevilgninger basert på kostnader kombinert med aktivitetsavhengig finansiering («modell 3»)

I «modell 2» legges det til grunn at bevilgningene til virksomhetene skal tilsvare årets forventede kostnader, inkludert avskrivninger og forrentning. Det legges videre til grunn at investeringer, lagerkjøp og avsetninger skal finansieres med kassekreditt. Virksomhetene skal kunne gjennomføre lønnsomme investeringer dersom det gjør de i bedre stand til å utnytte realkapitalen. Innenfor «modell 2» vil den enkelte virksomhetsleder få økte frihetsgrader kombinert med økt ansvar.

6.3.6.2 Investeringer og realkapital

I den nye styringsmodellen for investeringer skilles det mellom kortsiktige investeringer (opp til 5 år) og langsiktige investeringer (som en produksjonsfaktor). Det foreslås etablert en foreleggelsesplikt for virksomhetene for anskaffelser og investeringer over 50 mill. kroner. For langsiktige investeringer, som ikke er produksjonsfaktorer, skal det fortsatt legges til grunn kontantprinsippet (gjelder for nasjonaleiendom, infrastruktur).

Virksomhetene skal anvende statlig finansiering, dvs. at de ikke har adgang til å låne i det private markedet. Ved benyttelse av statlig kassekreditt vil virksomhetene måtte betale en rente. Videre skal det etableres et tak for hvor stor gjeld hver virksomhet kan ha. Dette motregnes i den løpende likviditet tilsvarende avskrivninger. Ved overgang til periodiseringsprinsippet vil de enkelte virksomhetene bli utstyrt med gjeld tilsvarende virksomhetens eiendeler.

6.3.6.3 Implementering

Danmark legger opp til å innføre periodiserings-

prinsippet gradvis. I første omgang vil det bli etablert piloter. Åpningsbalansene for pilotene skal være på plass fra 1.1.2004. Pilotimplementeringen er anslått å koste 90-130 mill. kroner.

Det legges opp til at modell 1 gjennomføres fra 2004, modell 2 fra 2006 og modell 3 må utredes nærmere.

6.3.7 Nederland

6.3.7.1 Hovedprinsipper for budsjettering og regnskapsføring²⁸

Statsbudsjettet og statsregnskapet i Nederland føres i tråd med et rendyrket kontantprinsipp. Det er imidlertid besluttet at periodiseringsprinsippet skal innføres for statsforvaltningen og for statsbudsjettet og statsregnskapet, med virkning fra 2007.

Periodiseringsprinsippet er imidlertid innført for utvalgte statlige virksomheter, de såkalte «agencies». Foreløpig er det 34 virksomheter som oppfyller vilkårene for å føre budsjett og regnskap i tråd med et rendyrket periodiseringsprinsipp. Vilråene innebærer blant annet at virksomhetene har en viss grad av markedsorientering og at det er mulig å definere operasjonelle mål for produksjonen. Dette innebærer at produksjonen lettere kan måles mot produksjonen i offentlige eller private virksomheter i det samme markedet. Innføring av periodiseringsprinsippet er en del av en større reform i Nederland hvor utvalgte statlige virksomheter får styringsbetingelser og frihetsgrader som likner forholdene i privat sektor. De utvalgte virksomhetene utgjør foreløpig en begrenset andel av statsforvaltningen. Det forventes imidlertid at antallet utvalgte virksomheter vil dobles i løpet av noen år.

Slik budsjettssystemet er utformet i dag vil budsjettbevilgninger til de 34 utvalgte virksomhetene (agencies) inngå som en utgift under det ansvarlige departements budsjett. Budsjettbevilgningen til den enkelte virksomhet tilsvarer den likviditet som virksomheten tilføres. Avskrivninger og kostnader knyttet til forrentning av kapitalen er en del av budsjettbevilgningen. Budsjettbevilgningen er basert på den «pris» som departementet betaler for de ytelser som kjøpes av den enkelte virksomhet. I mange tilfeller er det imidlertid ikke mulig å måle produksjonen i den statlige virksomheten opp mot produksjonen i konkurrerende virksomheter. I disse tilfellene baseres budsjettbevilgningen i praksis på kostnader, og ikke pris multiplisert med volum.

²⁸ Gjennomgangen bygger bl.a. på Hoegendoorn, Kok og Oosterroom (2000) og Oosterroom og Soons (2000).

6.3.7.2 *Investeringer og realkapital*

De 34 utvalgte virksomhetene kan egenfinansiere investeringer ved å akkumulere likviditet i takt med avskrivningene, eller finansiere investeringer ved interne statslån. Investeringer forutsetter godkjenning fra ansvarlig departement, og lånefinansiering forutsetter ytterligere godkjenning fra finansdepartementet. Fra 2000 kan virksomhetene velge å overta kapitalen fra staten, men dette betinger at de tar opp et statslån tilsvarende den verdi som kapitalen anslås å ha.

6.3.7.3 *Erfaringer*

Erfaringer knyttet til implementering av periodiseringsprinsippet for utvalgte statlige virksomheter viser ifølge Finansministeriet (2002) blant annet følgende:

- Innføring av periodiseringsprinsippet bør kobles med en resultatorientert styringsmodell.
- For å måle effektiviteten i virksomhetene er det nødvendig å utarbeide resultatindikatorer som er stabile over tid.
- En må forberede implementeringen grundig. Det må finnes rom for å gjøre tilpasninger hos den enkelte virksomhetsledelse, herunder frihet til finansiell styring.
- For å få lik behandling av utgifter til forbruk og utgifter til realinvesteringer bør en styre på basis av periodiserte utgifter.

6.3.8 *Island*

6.3.8.1 *Hovedprinsipper for regnskapsføring og budsjettering*

Hovedprinsippene for budsjettering og regnskapsføring er nedfelt i en egen lov fra 1997.²⁹ Regnskapsrapporteringen for virksomheter i statlig forvaltning er i stor grad overensstemmende med internasjonale standarder med hensyn til definisjoner, klassifisering og presentasjon av regnskapsinformasjon.

Det islandske finansdepartementet skiller mellom fem ulike nivåer for statlig virksomhet:

- A: Virksomheter i den sentrale forvaltningen (departementer, tilsyn, direktorater mv.)
- B: Ikke-finansielle foretak i staten (forvaltningsbedrifter)
- C: Statlige låneinstitusjoner (men ikke banker)

- D: Statlige finansforetak (banker og forsikringsselskap)
- E: Foretak hvor staten har aksjemajoritet.

For virksomheter i gruppe A skal budsjettering og regnskapsføring baseres på et modifisert periodiseringsprinsipp. Dette innebærer at investeringer unntas fra periodisering, og investeringer utgiftsføres i sin helhet i samme år som de besluttet. For øvrig statlig virksomhet skal budsjett og regnskap baseres på et rendyrket periodiseringsprinsipp.

Det er et krav at virksomheter i gruppe A utarbeider en kontantstrømoppstilling. For virksomheter i gruppe A deles budsjettbevilgningene i driftsutgifter, vedlikeholdsutgifter og kapitalutgifter.

6.3.8.2 *Investeringer og realkapital*

Virksomheter i statlig forvaltning (gruppe A) må søke overordnet departement om godkjenning dersom virksomheten ønsker å inngå et langsiktig leieforhold for eiendom, ved ønske om å kjøpe aksjer i et foretak osv. Det føres ikke avskrivninger for virksomheter i gruppe A. Verdien av anleggene føres heller ikke opp i balansen for statsregnskapet. Virksomhetene må imidlertid rapportere hvilke eiendeler de har. Statlige virksomheter på nivå D og E inkluderes ikke i statsregnskapet, men statens eierandeler inngår i balansen. For øvrig skal alle eiendeler i virksomheter på nivåene B til E rapporteres på tilsvarende måte som i privat sektor.

6.3.8.3 *Erfaringer*

Den nye loven for budsjettering og regnskapsføring ble innført med virkning fra budsjettåret 1998, og medførte ifølge det islandske finansdepartementet store endringer. Blant annet skulle tilleggsbevilgninger fra tidligere år regnskapsføres på utgiftssiden, og ikke tidligere som et fradrag på inntektssiden. Endringene bidro til at statens inntekter og utgifter ble «blåst opp» med 20 pst.

Det islandske finansdepartementet mener at den nye loven har bidratt til å gjøre budsjettet mer transparent ved at det nå viser inntekter og (delvis) kostnader, og ikke innbetalinger og utbetalinger. Ifølge OECD (2001b), medførte overgangen til et periodiseringsprinsipp visse problemer knyttet til evaluering av statsbudsjettet og kontrollen med statens utgifter for 2000.

²⁹ Jf. Ministry of Finance (1997).

6.3.9 USA

USA har innført periodiseringsprinsippet for det føderale statsregnskapet. USA skiller seg imidlertid fra utviklingen internasjonalt ved at de har valgt å innføre periodiseringsprinsippet kun for enkelte budsjettposter på det føderale statsbudsjettet. Hoveddelen av statsbudsjettet føres etter kontantprinsippet.

Bakgrunnen for dette er en oppfatning av at kontantprinsippet som budsjettssystem er enklest å måle, å forstå og kontrollere. Med et fåtall viktige unntak ses kontantprinsippet som det systemet som gir mest presis informasjon til de politiske beslutningstakerne, de finansielle markedene og publikum om størrelsen og virkningen av offentlige tiltak. De tre vesentlige unntakene fra kontantprinsippet er den føderale opplåningen, føderale lån og lånegarantier og forsikringsgarantier for ikke føderale enheter inkludert privat forretningsdrift, privat individer og utenlandske myndigheter. USA har innført periodiseringsprinsippet for de to første forholdene men ikke for forsikringsgarantier.

6.3.10 EU-kommisjonen

EU-kommisjonen har signalisert at den ønsker å gå over fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet for kommisjonens budsjett og regnskap. Føring etter periodiseringsprinsippet vil basere seg på regnskapsstandarden utviklet av IFAC, dvs. de såkalte IPSAS (International Public Sector Accounting Standards).

6.4 Flerårige budsjetter internasjonalt

I dette avsnittet drøftes omfanget av flerårig budsjettering i et internasjonalt perspektiv. Flerårig budsjettering kan ses uavhengig av føringsprinsipp, jf. kapittel 2.1. Gjennomgangen nedenfor viser at det er få land som har innført politisk bindende flerårig statsbudsjett i den forstand at det fattes formelt bindende vedtak om statens inntekter og utgifter for flere år, noe som i så fall ville innebære et brudd med ettårsprinsippet.³⁰ Selv om det er få eller ingen land som avviker fra ettårsprinsippet, har enkelte land innført flerårig budsjettering i

form av at det fattes vedtak om rammer eller tak for statens utgifter for flere år. De landene som synes å ha gått lengst i denne retning er Sverige, Nederland og Storbritannia.

Nedenfor drøftes omfanget av flerårig budsjettering i utvalgte OECD-land. Det skilles mellom flerårige budsjett som vedtaksdokument (avsnitt 6.4.1) og det utvalget betegner som elementer av flerårighet knyttet til fleksibilitet i statlig økonomiregelverk (avsnitt 6.4.2). Utvalget drøfter i kapittel 8 ulike modeller for flerårig budsjettering i Norge.

6.4.1 Flerårig budsjettering

Med flerårige budsjett menes her at det årlige statsbudsjettet inneholder forslag til bevilgningsvedtak for statens inntekter og utgifter for flere år. Eksempelvis innebærer et treårig statsbudsjett, gitt denne definisjonen, at parlamentet inviteres til å fatte bevilgningsvedtak for statens inntekter og utgifter for to år utover selve budsjettåret. Flerårige statsbudsjett innebærer ikke nødvendigvis at parlamentet fatter formelt bindende vedtak om statens inntekter og utgifter for flere år fram i tid som ikke kan endres, noe som i så fall ville innebære et brudd med ettårsprinsippet.

Flerårige statsbudsjett kan utformes på flere måter: i) bevilgningsvedtak for statens inntekter og utgifter med stor detaljeringsgrad, dvs. fordelt på kapitler og poster slik som i det ettårige budsjettet, ii) bevilgningsvedtak for statens inntekter og utgifter for et begrenset antall utgiftsområder (og inntektsområder), iii) flerårige bindende avtaler innenfor enkeltsektorer. (Se kapittel 8 for en nærmere redegjørelse for ulike modeller for flerårighet).

6.4.1.1 Sverige

I Sverige styres finanspolitikken etter nominelle utgiftstak og et såkalt saldomål. Budsjettprosessen innebærer at Regjeringen og Riksdagen fatter vedtak om et samlet utgiftstak for de neste tre årene med utgangspunkt i de finanspolitiske retningslinjene, som sier at den offentlige sparingen (netto finansinvesteringer) på lang sikt skal tilsvare i gjennomsnitt 2 prosent av bruttonasjonalproduktet over en konjunkturperiode («saldomålregelen»). «Saldomålet» gjelder således over konjunkturperioden, og ikke et enkelt år. Det samlede utgiftstaket fordeles deretter som rammer på 27 utgiftsområder, utenom gjeldsrenter på statslån. For å ivareta hensynet til at anslagene for utviklingen i statens inntekter og utgifter er usikre, er det lagt inn en buffer eller en såkalt «budsjetteringsmarginal».

³⁰ Ifølge Boex et al. (2000) er det vanlig at OECD-land som har innført en eller annen form for flerårig budsjettering lager framskrivinger av statens inntekter og utgifter to eller tre år utover selve budsjettåret, men innslaget av reell flerårig budsjettering varierer betydelig mellom landene.

Budsjetteringsmarginalen innebærer at de samlede rammene for de 27 utgiftsområdene skal være noe mindre enn utgiftstaket.

Den svenske modellen med treårige utgiftstak innebærer at Riksdagen inviteres til å fatte politisk bindende vedtak. Det politiske vedtaket gir en øvre grense for hvor store de samlede utgiftene innenfor de ulike rammene kan være. Det endelige ettårige budsjett kan vedtas med utgifter som er lavere enn tidligere satte tak. Så langt har det vært politisk vilje i Sverige til å holde fast ved de utgiftstakene som er vedtatt.

I regjeringens «vårproposisjon» presenteres forslag til utgiftstak og utgiftsrammer for de 27 rammeområdene. Erfaringen knyttet til vårproposisjonen er at prosessen er blitt svært ressurskrevende (jf. SOU 2000:61), og at man til dels har fått «dobbel opp» med arbeid knyttet til budsjettet. Dette skyldes i stor grad at det i vårproposisjonen legges fram forslag til fordeling av utgiftstaket på de 27 utgiftsområdene. Det har ført til at man ønsker å rendyrke vårproposisjonen som en proposisjon som behandler de mellomlangsiktige økonomiske forhold, herunder utgiftstak (men ikke forslag til utgiftsrammer), mens forslaget til utgiftsrammene for de 27 områdene framlegges og behandles om høsten, samtidig med forslaget til neste års budsjett.

6.4.1.2 Danmark

I Danmark inneholder Finanslovsforslaget fra regjeringen, foruten budsjettforslaget for det kommende år, også ikke-bindende budsjettanslag for de tre påfølgende år. En blanding av formelle og veiledende avtaler bidrar til at en stor del av statsbudsjettet bindes for fire år av gangen (se Kristiansen, 2001). Det skilles mellom kontrakter som er knyttet til flerårsavtaler og de som ikke er knyttet til slike avtaler.

Flerårsavtaler innebærer at statsbudsjettet bindes for hele perioden for de virksomhetene som har inngått slike avtaler. Det er typisk store myndighetsområder (forsvaret, politi, kriminalomsorg mv.) som har denne typen avtaler. Forut for inngåelsen av disse avtalene forhandles det om målsettinger for virksomhetene og krav om hva virksomhetene skal produsere for til gjengjeld å få «fredet» budsjettet i perioden. Med «fredning» menes at det ikke gjennomføres budsjettkutt innenfor det aktuelle området i den perioden som flerårsavtalen løper.

Denne typen flerårsavtaler brukes for et mindre antall virksomheter (8-10), men de omfatter en betydelig del av statsbudsjettet. Dette innebærer samtidig at de virksomhetene som ikke har slike avtaler må bære belastningen ved behov for budsjettkutt.

Det foregår en løpende vurdering av om flerårsavtalene skal fornyes. Avtalene er ikke juridisk bindende idet ettårsprinsippet gjelder, og de er derfor utelukkende politisk bindende (det er politisk flertall bak avtalen).

En rekke virksomheter har inngått «resultatkontrakter» med sentrale myndigheter (departementet). Disse kontraktene er imidlertid ikke knyttet til flerårsavtalene, men har karakter av å være en avtale mellom departementet og virksomheten, bl.a. om hvilke mål som virksomheten skal nå i løpet av budsjettperioden. Kontraktene er ikke juridisk bindende, og den ansvarlige statsråd har fortsatt instruksjonsrett ovenfor virksomheten.

Denne typen kontrakter inngås som et supplement til statsbudsjettet, men virksomheten er av den grunn ikke «fredet» for eventuelle budsjettkutt. Dersom man pålegger virksomheten budsjettkutt som det er vanskelig å oppnå, gitt kontrakten, må denne reforhandles.

Kontrakter inngås med et stort antall virksomheter (over 100). I motsetning til flerårsavtalene hvor Finansdepartementet er involvert i forhandlingene, inngås kontrakter uavhengig av Finansdepartementet. Dette skyldes at resultatkontraktene ikke har budsjettvirkninger – i motsetning til flerårsavtalene.

6.4.1.3 Island

Island har ikke flerårige statsbudsjett, men budsjettloven sier at budsjettokumentene skal inneholde prognoser for utviklingen i statens inntekter og utgifter for de neste tre år etter budsjettåret. Selv om denne typen prognoser ikke er formelt bindende, bidrar de likevel til å legge føringer når neste års budsjett skal utformes.

6.4.1.4 Storbritannia

Budsjettprosessen i Storbritannia er nært knyttet opp mot «utgiftsplanene» (*Spending Reviews*).³¹ Disse publiseres annet hvert år, og omfatter treårige utgiftsplaner fordelt på ulike utgiftsområder. Utgiftsplanene bygger på en inngående drøfting av de ulike utgiftsområdene i forhold til målene i de «serviceerklæringer» som myndighetene har gitt (*Public Sector Agreements*). Utgiftsplanene er nært knyttet til mål for produksjonen innenfor ulike om-

³¹ Se HM Treasury, 2002.

råder (*outcome*), for eksempel bedre helse, høyere standard i utdanningen, bedre offentlige tjenester.

De totale rammene for utgiftsplanene bestemmes av de finanspolitiske retningslinjene:

- «*Golden rule*»: Over konjunkturperioden skal staten kun låne til investeringer, men ikke til driftsutgifter.
- «*Bærekraftig investeringsregel*»: Netto offentlig gjeld som andel av BNP skal over konjunkturperioden holdes på et stabilt og forsiktig nivå.

6.4.1.5 Nederland

Nederland har ettårig budsjettlov, men budsjettokumentene inneholder likevel budsjettall (inntekter og utgifter) for fem år fram i tid. Disse budsjettallene er ikke politisk bindende, og det er derfor ikke formelt sett flerårige statsbudsjett.

En viktig del av den politiske styringen i Nederland er knyttet til at det etter et parlamentsvalg søkes etablert en flertallskoalisasjon i parlamentet. Flertallskoalisjonen søker å bli enig om en økonomisk plan for hele perioden (fire år), den såkalte «*coalition agreement*». «*Coalition agreement*» (budsjettavtalen) inneholder bl.a. rammer for realvekst i offentlig utgifter og en redegjørelse for på hvilke områder det må forventes budsjettkutt. Budsjettavtalene har vært oppfattet som bindende, dvs. det er vanskelig å bryte utgiftsrammene. Nederland har hatt flertallskoalisjoner siden 1945.³²

Budsjettpolitikken i Nederland styres etter et såkalt MTEF (*Medium Term Expenditure Framework*), som er et rammeverk for hvor stor realvekst i offentlige utgifter det er rom for. Rammeverket er utarbeidet på bakgrunn av bl.a. makroøkonomiske framskrivninger. Framskrivningene er basert på moderate antagelser om den økonomiske utviklingen, noe som innebærer at sannsynligheten for at staten vil få ekstrainntekter er større enn sannsynligheten for at inntektene vil bli lavere enn forventet. I budsjettpolitikken er det etablert regler for hvordan eventuelle ekstrainntekter («*windfalls*») på statens hånd, som følge av en mer gunstig økonomisk utvikling enn lagt til grunn, skal anvendes. Reglene innebærer at statlige ekstrainntekter enten må anvendes til å redusere statsgjelden eller til å redusere skattene. Utgiftstakene ligger imidlertid fast selv om staten skulle få ekstrainntekter.

Finanspolitikken i Nederland innebærer i stor grad fokus på utviklingen i statens finansielle stil-

ling, og mindre fokus på konjunkturstabilisering/aktiv finanspolitikk.

6.4.2 Elementer av fleksibilitet mellom år knyttet til statlig økonomiregelverk

I dette avsnittet drøftes det utvalget oppfatter som elementer av flerårighet knyttet til utformingen av det statlige økonomiregelverket. Disse elementene tar i hovedsak sikte på å gi en viss fleksibilitet mellom år, og er ikke rettet inn mot flerårig budsjettering som sådan. Elementer av flerårighet innebygd i det statlige økonomiregelverket kan eksempelvis innebære at det er rom for å overføre deler av ubenyttede bevilgninger fra et budsjettår til et annet eller at en statlig virksomhet har adgang til å ta opp lån.

Redegjørelsen nedenfor bygger på OECD (2001d).

Tabell 6.3 viser i hvilken grad statlige virksomheter har anledning til å overføre ubrukte bevilgninger til driftsformål fra et budsjettår til et annet.

Tabellen viser at i over halvparten av landene kan statlige virksomheter overføre ubenyttede bevilgninger til driftsformål fra et budsjettår til et annet, uten å måtte søke overordnet myndighet. Det vanligste er at man kan overføre inntil 5 pst. av budsjettbevilgningen (i Frankrike kan man etter godkjenning fra Finansdepartementet overføre inntil 10 pst., og i USA inntil 50 pst.). Fem land har ikke mulighet til å overføre ubrukte bevilgninger til driftsformål til neste budsjettår.

Tabellen viser at det er en viss grad av fleksibilitet knyttet til statlige virksomheters mulighet til å omdisponere budsjettbevilgninger mellom ulike budsjettår. Som følge av at det er vanskelig å ha full oversikt over i hvilken grad denne fleksibiliteten utnyttes, vil dette isolert sett medføre mindre finstyring over utviklingen i statens inntekter og utgifter i det enkelte budsjettår.

Tabell 6.4 viser i hvilken grad det er fleksibilitet knyttet til muligheten for å overføre ubrukte bevilgninger til *investeringsformål* fra et budsjettår til et annet.

Tabellen viser at statlige virksomheter i de fleste OECD-land har mulighet til å overføre deler av ubenyttede bevilgninger til investeringsformål til neste budsjettår. Tre land har ikke en slik adgang til overføring.

Ser en tabell 6.3 og 6.4 i sammenheng, fremgår at det er flere land som har åpnet for å overføre ubrukte bevilgninger til investeringsformål enn som har åpnet for å overføre ubrukte bevilgninger til driftsformål. Graden av fleksibilitet mellom år kan dermed sies å være større når det gjelder be-

³² Men den som ble etablert etter valget sommeren 2002 har brutt sammen.

Tabell 6.3 Er det mulig å overføre ubrukte bevilgninger til driftsformål fra et budsjettår til et annet?

	JA Automatisk	JA Med godkjenning fra Finansdepartementet	NEI
Australia	X		
Østerrike	X		
Belgia			
Canada	X – opp til 5%		
Danmark	X		
Finland	X		
Frankrike		X – opptil 10%	
Hellas			X
Irland		X – opptil 5%	
Island	X		
Italia			X
Japan		X	
Korea	X – opptil 5%		
Luxembourg	X		
Mexico	X(a)		
Nederland	X - opptil 1%		
Norge	X – opptil 5%		
New Zealand	X		
Polen		X	
Portugal		X	
Spania			X
Storbritannia	X		
Sverige	X – opptil 3%		
Sveits	X		
Tsjekkia			X
Tyskland	X		
Tyrkia			X
Ungarn		X	
USA	X – opptil 50%		

^a Årlige bevilgninger til driftsformål er gyldige kun 3 måneder inn i neste budsjettår.
Kilde: OECD.

vilgninger til investeringer enn bevilgninger til drift.

Tabell 6.5 viser i hvilken grad det er mulig for statlige virksomheter å ta opp statslån gjennom å konvertere framtidige bevilgninger til driftsformål.

Ifølge tabell 6.5, har de statlige virksomhetene i de fleste OECD-land ikke adgang til å låne mot framtidige bevilgninger til driftsformål. De fleste land har heller ikke åpnet for at statlige virksomheter kan låne mot framtidige bevilgninger til investeringsformål, jf. tabell 6.6. Enkelte land åpner likevel for at det er mulig å låne mot framtidig bevilgning til driftsformål (bl.a. Danmark og Sverige).

Tabellen viser det samme bilde som tabell 6.5, nemlig at det i liten grad er åpnet for at statlige virksomheter kan låne mot framtidig investeringsbevilgning.

6.5 Erfaringer og problemstillinger fra andre land

En viktig forskjell mellom kontantprinsippet og periodiseringsprinsippet er knyttet til den regnskapsmessige behandlingen av investeringer. Periodiseringsprinsippet vil – i motsetning til kontantprinsippet – synliggjøre forbruket av realkapital som en kostnad. I hvilken grad man er i stand til å utnytte den merinformasjon som periodiseringsprinsippet gir, vil kunne avhenge av styrings- og finansieringsform for virksomheten, jf. nærmere drøfting i kapittel 7.4.

Innenfor dagens norske styringssystem bestemmer Stortinget investeringer i statlige virksomheter (for eksempel Forsvaret og samferdsels-

Tabell 6.4 Er det mulig å overføre ubrukte bevilgninger til investeringsformål fra et budsjettår til et annet?

	JA	NEI
Australia	X	
Østerrike	X	
Belgia		
Canada	X – opptil 5%	
Danmark	X	
Finland	X	
Frankrike	X	
Hellas	X	
Irland	X	
Island	X	
Italia	X	
Japan	X	
Korea	X	
Luxembourg		
Mexico		X(a)
Nederland	X – opptil 1%	
Norge	X	
New Zealand	X	
Polen	X	
Portugal	X	
Spania		X
Storbritania	X	
Sverige	X	
Sveits	X	
Tsjekkia		X
Tyskland	X	
Tyrkia	X	
Ungarn	X	
USA	X	

^a Årlige bevilgninger er gyldige kun 3 måneder inn i neste budsjettår.

Kilde: OECD.

sektoren). Ved innføring av periodiseringsprinsippet kan en vurdere om dagens system skal videreføres, eller om investeringene helt eller delvis skal besluttes av de enkelte virksomheter. I andre land som har innført periodiseringsprinsippet er det i ulik grad endret praksis for fastlegging av investeringer. I enkelte land (for eksempel Australia og New Zealand) har de enkelte virksomhetene fått noe økt frihet til å påvirke sammensetningen av produksjonsfaktorene, mens i andre land har man valgt å opprettholde en sentral styring av investeringene (for eksempel Storbritannia).

Et annet perspektiv ved innføring av periodiseringsprinsippet er i hvilken grad fokus endres fra

Tabell 6.5 Er det mulig å ta opp lån i bytte mot framtidige bevilgninger til driftsformål?

	JA	NEI
Australia		X
Østerrike		X
Belgia		
Canada	X(a)	
Danmark	X – opptil 2%	
Finland		X
Frankrike	X	
Hellas		X
Irland		X
Island		X(c)
Italia		X
Japan		X
Korea		X
Luxembourg		
Mexico		X
Nederland	X-opptil 1%	
Norge		X
New Zealand		X
Polen		X
Portugal		X(c)
Spania		X
Storbritania	X(b)	
Sverige	X-opptil 3%	
Sveits		X
Tsjekkia		X
Tyskland	X(b)	
Tyrkia		X
Ungarn		X
USA		X

^a Finansdepartementet har et lite reservefond som institusjoner kan låne fra.

^b Finansdepartementet kan tillate slike lån etter vurdering fra tilfelle til tilfelle. Det gjelder bestemte restriksjoner.

^c Alt overforbruk i ett år trekkes fra neste års bevilging.

Kilde: OECD.

kontantstrømmer til kostnader. Ifølge OECD, synes erfaringen med bruk av periodiseringsprinsippet å være at kontantperspektivet fortsatt er viktig. Periodiseringsprinsippet betraktes som et supplement til kontantperspektivet, og ikke som en erstatning.

En viktig problemstilling ved innføring av periodiseringsprinsippet er fastleggelse av vurderingsregler og verdsetting av eiendeler på åpnings-tidspunktet (etablering av åpningsbalanse). Når det gjelder vurderingsregler, er det noe ulike prak-

Tabell 6.6 Er det mulig å ta opp lån i bytte mot framtidige bevilgninger til investeringsformål?

	JA	NEI
Australia		X
Østerrike		X
Belgia		
Canada	X(a)	
Danmark		X
Finland		X
Frankrike	X	
Hellas	X(b)	
Irland		X
Island		X
Italia		X
Japan		X
Korea		X
Luxembourg		
Mexico		X
Nederland	X-opptil 1%	
Norge		X
New Zealand		X
Polen		X
Portugal		X(c)
Spania		X
Storbritania	X(b)	
Sverige	X-opptil 10%	
Sveits		X
Tsjekkia		X
Tyskland	X(b)	
Tyrkia		X
Ungarn		X
USA		X

a Finansdepartementet har et lite reservefond som institusjoner kan låne fra.

b Finansdepartementet kan tillate slike lån etter vurdering fra tilfelle til tilfelle. Det gjelder bestemte restriksjoner.

c Alt overforbruk i ett år trekkes fra neste års bevilging.

Kilde: OECD.

sis mellom landene. En del land har valgt å legge til grunn historisk kost-prinsippet, mens andre har valgt verdiprinsippet (virkelig verdi, gjenanskaffelseskost). Et problem med bruk av verdiprinsippet er at verdien på anleggsmidlene vil endres i takt med prisutviklingen på eiendelene. Dette kan bidra til mer ustabile rammer for virksomhetene siden omvurderinger inngår i resultatregnskapet. På den annen side vil også historisk kost-prinsippet kunne være problematisk. Dette knytter seg for eksempel til at to identiske bygninger som er kjøpt på forskjellige tidspunkt, vil verdsettes ulikt i balansen.

Ifølge OECD, er åpningsbalansen av stor betydning for hvilke rammebetingelser statlige virksomheter vil operere under. Dette knytter seg blant annet til at det er av stor betydning for verdiene i balansen om virksomhetene har mer eller mindre kapital enn det som er optimalt i utgangspunkt. (Se diskusjonen om erfaringene i New Zealand, avsnitt 6.3).

6.6 Anbefalinger fra internasjonale organisasjoner

I Norge og andre OECD-land er arbeidet med å modernisere offentlig sektor høyt prioritert. Det er flere grunner til dette. Nær halvparten av den samlede verdiskapingen i de europeiske landene kanaliseres via offentlige budsjetter til offentlig forbruk, investeringer og overføringer. Dette innebærer at produktiviteten i offentlig tjenesteproduksjon har en avgjørende innvirkning på velferdsnivået. Videre har graden av konkurranse i markedet for offentlige innkjøp betydning for prisene, og dermed for hvor mye en får igjen for de midlene som avsettes til investeringer og offentlig tjenestetilbud. Desto bedre de offentlige ordningene er utformet i forhold til de mål en har for fordeling av velferdstjenester og inntektssikring, desto mer velferd kan en få ut av hver krone som anvendes.

OECD har trukket fram forbedringer av det statlige budsjettssystemet som ett tiltak som kan gjennomføres for å møte disse utfordringene (OECD, 2001c). Basert på erfaringer fra OECD-land er det utarbeidet retningslinjer for hva som er beste praksis mht. å bedre gjennomskueligheten/transparens i budsjettdokumenter (*OECD best practices for budget transparency*). Gjennomskuelighet/transparens innebærer blant annet åpenhet omkring politikkmål, innretningen av politikken og implementering, og at dette er klart beskrevet i budsjettdokumentene.

OECDs oppsummering av beste praksis er følgende:

- Budsjettdokumentene bør bygge på fullstendighetsprinsippet, dvs. at de omfatter *alle* statens inntekter og utgifter.
- Budsjettet bør inneholde et mellomlangsigte perspektiv med en oversikt over utviklingen i inntekter og utgifter to år etter budsjettåret.
- Utgifter og inntekter bør føres etter bruttoprinsippet.
- Alle budsjettdokumenter bør være basert på samme føringsprinsipp (dvs. kontantprinsippet eller periodiseringsprinsippet).

Ovenstående innebærer at OECD klart anbefaler budsjettering som har lenger tidsperspektiv enn ett år, jf. for øvrig omtale i kapittel 8.

OECD har på generelt grunnlag ikke gitt konkrete anbefalinger om at periodiseringsprinsippet bør velges framfor kontantprinsippet. Det pekes kun på at føringsprinsippet bør være det samme for regnskapet og budsjettet. Som dokumentert i avsnitt 6.2 har flere land valgt forskjellige føringsprinsipp for statsbudsjettet og statsregnskapet. Ifølge retningslinjene, innebærer dette at budsjett-dokumentene blir mindre transparente.

I den siste landrapporten om Norge anbefaler OECD at det innføres et periodiseringsprinsipp for å øke transparens (se OECD, 2002b).

IMF (2001a) har utarbeidet retningslinjer for hva som er god praksis for å oppnå transparens i finanspolitikken (*code of good practices on fiscal transparency*). Når det gjelder presentasjon av budsjettinformasjon, legger IMF vekt på at budsjettin-

formasjonen skal presenteres på en måte som gjør det enkelt å foreta politikkanalyser, og som fremmer troverdighet (engelsk: *accountability*). Det gis ikke konkrete anbefalinger om valg av føringsprinsipp for budsjett og regnskap, men IMF støtter bruk av periodiseringsprinsippet. For å oppnå økt gjennomskuelighet mener IMF det er nødvendig at land som i dag benytter kontantprinsippet redegjør for statlig aktivitet utover en ren rapportering av betalingsstrømmer.

IMFs retningslinjer er uavhengig av føringsprinsipp, men det kreves blant annet at alle land bør rapportere finansielle eiendeler og forpliktelser – noe som ifølge IMF krever elementer av et periodiseringsprinsipp. Ved rapportering av statistikk for statlige finanser i henhold til IMFs Government Finance Statistics Manual 2001, forutsetter imidlertid IMF at landene rapporterer etter periodiseringsprinsippet.

Kapittel 7

Overgang til periodiseringsprinsippet i staten

7.1 Innledning

Kapittel 5 gir en gjennomgang av alternative førings- og budsjetteringsprinsipper, herunder prinsipper for budsjettering og regnskapsføring etter regnskapsloven. Gjennomgangen i kapittel 5 viser at et budsjett og regnskap ført etter regnskapslovens bestemmelser, her omtalt som «periodiseringsprinsippet»¹, vil være mer omfattende og gi mer utfyllende informasjon om ressursbruk knyttet til statlig aktivitet enn dagens kontantprinsipp. Ifølge regnskapslovens bestemmelser, skal et årsregnskap ha følgende oppstillinger: resultatregnskap, kontantstrømsoppstilling og balanse (se kapittel 5). Disse oppstillingene etter regnskapsloven gir følgende ny informasjon i forhold til kontantprinsippet:

- Resultatregnskapet viser både kapitalkostnader og kostnader knyttet til bruk av arbeidskraft og kjøp av produktinnsats (varer og tjenester) innenfor budsjett- og regnskapsperioden.
- Kostnadene kan sammenstilles med tall for virksomhetenes aktivitet i de tilfeller denne kan måles. En slik sammenstilling vil kunne vise forholdet mellom de ressurser som er forbrukt og den aktivitet dette har resultert i.
- Balansen vil gi en mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser enn dagens kapitalregnskap. Spesielt vil den gi en bedre oversikt over beholdningen av realkapital², i tillegg til beholdningen av finanskapital. Balansen vil videre vise påløpte forpliktelser.

Dette kapitlet omhandler periodiseringsprinsippet anvendt på statsbudsjettet og statsregnskapet.

Det er spesielle forhold ved staten som ikke har paralleller i privat sektor, jf. eksempelvis statens mulighet til å skrive ut skatter. Karakteren

ved de oppgaver og aktiviteter som utføres i staten og behovet for politisk kontroll, stiller også andre krav til finansiering og politisk styring av statlige virksomheter enn til private foretak. Hvorvidt det er formålstjenlig å endre førings- og budsjetteringsprinsippene for statsregnskapet og statsbudsjettet bør derfor baseres på en samlet vurdering av de fordeler og ulemper dette vil medføre i forhold til å videreføre dagens system.

Nytten av å innføre periodiseringsprinsippet vil være at formålene for statsbudsjettet og statsregnskapet ivaretas på en bedre måte enn i dagens system. Det vises til kapittel 9 og 10 for en nærmere drøfting av dette, hvor alternative regnskaps- og budsjettssystemer for staten vurderes i forhold til spesifiserte krav, og hvor utvalget presenterer sin tilrådning.

Utvalget har ikke foretatt en fullstendig vurdering av konsekvenser knyttet til en gjennomføring av periodiseringsprinsippet i staten, herunder de økonomiske og administrative konsekvenser som innføring av et slikt prinsipp vil medføre. Utvalget vil peke på at selve overgangen vil innebære engangskostnader. Det er imidlertid usikkert i hvilken grad bruk av periodiseringsprinsippet vil endre kostnadene på permanent basis. Følgende forhold belyser enkelte økonomiske og administrative konsekvenser av overgang til periodiseringsprinsippet:

- Det må foretas en kartlegging og verdsetting av statens eiendeler og påløpte forpliktelser ved overgang til periodiseringsprinsippet. Dette vil være et omfattende arbeid, og vil medføre engangskostnader.
- Bruk av periodiseringsprinsippet vil stille økte krav til regnskapsforståelse hos brukerne av budsjett og regnskap (dersom de ikke er kjent med periodiseringsprinsippet) for å utnytte den nye informasjonen. Dette kan medføre kostnader til opplæring.
- Periodiseringsprinsippet vil medføre et behov for å styrke regnskapskompetansen til de av statens regnskapsførere som ikke er kjent med periodiseringsprinsippet. Dette gjelder blant annet i forhold til forståelse og bruk av nye normer for regnskapsskikk i staten. På den an-

¹ Regnskapsprinsippet som regnskapsloven definerer, omtales ofte som «regnskapsprinsippet», men utvalget har valgt å benytte begrepet periodiseringsprinsippet (internasjonalt brukes betegnelsen *accrual accounting*).

² Med realkapital menes varige driftsmidler i regnskapslovens forstand. Dette omfatter eiendom, bygninger, anlegg maskiner, kjøretøy, inventar mv.

nen side kan bruk av periodiseringsprinsippet isolert sett føre til reduserte opplæringskostnader, som følge av at staten i større grad bygger på de dokumenterte regnskapsstandardene som benyttes i privat sektor og som utdanningssystemet gir opplæring i.

- Periodiseringsprinsippet innebærer økt innslag av regnskapsstørrelser hvor det må gjøres vurderinger og skjønnsmessige fordelinger. Dette vil kunne øke kostnadene knyttet til regnskapsføringen i staten.
- Periodiseringsprinsippet vil redusere behovet for å spesialtilpasse standard regnskapssystemer til kontantprinsippet.
- Flere statlige virksomheter har allerede i dag internregnskap som er basert på elementer av et periodiseringsprinsipp. Disse virksomhetene «oversetter» informasjon om kostnader til utbetalinger etter kontantprinsippet, ved rapportering til overordnet departement og til statsregnskapet. Ved innføring av periodiseringsprinsippet vil behovet for denne typen «doble» løsninger bli mindre.

Ifølge en undersøkelse foretatt av OECD (2002a), har syv av OECDs medlemsland innført periodiseringsprinsippet i statsbudsjettet i større eller mindre grad (se kapittel 6). Av disse er det tre land som har innført periodiseringsprinsippet fullt ut («rendyrket» periodiseringsprinsipp³), mens fire land har innført periodiseringsprinsippet i «modifisert» form. Dette illustrerer at det i praksis er mulig med ulike grader av innføring av et periodiseringsprinsipp.

Storbritannia, Australia og New Zealand har innført en rendyrket form for periodiseringsprinsipp for statsbudsjettet, mens Finland og Island⁴ er blant landene som har innført en modifisert form for periodiseringsprinsipp. Sverige har innført en rendyrket form for periodiseringsprinsipp, men dette gjelder foreløpig kun for statsregnskapet.⁵ Det foreligger forslag om å innføre et rendyrket periodiseringsprinsipp for statsregnskapet og statsbudsjettet i Danmark. USA har innført periodiseringsprinsippet for statsregnskapet, men har

valgt å føre statsbudsjettet etter (i hovedsak) kontantprinsippet.

I land som har innført periodiseringsprinsippet har dette ofte vært gjennomført i kombinasjon med andre reformer, blant annet økt bruk av mål- og resultatstyring av statlige virksomheter, økt fristilling, delegering og desentralisering av myndighet, økt konkurranseutsetting i kombinasjon med økt ansvar for oppnådde resultater. Arbeidet med effektivisering av offentlig sektor tillegges stor vekt også i Norge, og det har vært en klar utvikling de siste årene i retning av økt grad av fristilling av statlige virksomheter.

I avsnittene 7.2 og 7.3 drøftes anvendelse av periodiseringsprinsippet på henholdsvis statsbudsjettet, statsregnskapet og i statlige virksomheter. I drøftingen er det lagt til grunn at dagens finansierungs- og styringsformer for statlige virksomheter videreføres uten endring. Dette innebærer blant annet at Stortinget beslutter investeringer (som i dag) og at bevilgningsvedtakene er knyttet til kontantstrømmer. Anvendelsen av periodiseringsprinsippet på statsregnskapet og statsbudsjettet tar utgangspunkt i bestemmelsene i den norske regnskapsloven. Dette innebærer en rendyrket form for periodiseringsprinsipp. Det forutsettes videre at både statsbudsjettet og statsregnskapet føres etter et periodiseringsprinsipp. I avsnitt 7.4 drøftes mulige sammenhenger mellom innføring av periodiseringsprinsippet og finansierungs- og styringsformer for statlige virksomheter. I avsnitt 7.5 drøftes ulike tilnærminger til innføring av periodiseringsprinsippet, blant annet delvis innføring. I kapittel 7.6 drøftes viktige utfordringer knyttet til implementering av periodiseringsprinsippet i staten, og i kapittel 7.7 gis en kort omtale av forholdet mellom periodiseringsprinsippet og reformer på andre områder i staten.

7.2 Periodiseringsprinsippet anvendt på statsregnskapet og statsbudsjettet

7.2.1 Innledning

En overgang til et periodiseringsprinsipp innebærer at styringsinformasjonen i sterkere grad fokuserer på anslått forbruk av ressurser (dvs. kostnader) innenfor en gitt tidsperiode framfor betaling for ressursbruken (jf. dagens kontantprinsipp). På den måten vil de årlige kostnadene ved statlig aktivitet bli synliggjort. Hovedforskjellen mellom å fokusere på henholdsvis betalingsstrømmer og kostnader er knyttet til periodiseringen.

³ OECD (2002a) bruker betegnelsen «rendyrket» og «modifisert» form for periodiseringsprinsipp ved klassifisering av hvilke føringsprinsipper som benyttes i OECDs medlemsland, jf. kapittel 6. Med «modifisert» form for periodiseringsprinsipp menes at blant annet investeringer unntas fra periodisering.

⁴ Island har innført et «modifisert» periodiseringsprinsipp i den sentrale statsforvaltningen, og et «rendyrket» periodiseringsprinsipp i øvrige deler av statsforvaltningen (se kapittel 6).

⁵ Sverige legger opp til å innføre et periodiseringsprinsipp for statsbudsjettet fra og med budsjettåret 2005.

Periodiseringsprinsippet vil medføre flere regnskapsoppstillinger (resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling), som vil gi mer informasjon om virksomhetenes økonomiske situasjon, enn kontantprinsippet. Synliggjøring av kostnadene ved statlig aktivitet vil styrke beslutningsgrunnlaget både for Stortinget, regjeringen og for de statlige virksomhetene. Dette gir et bedre grunnlag for politikere og andre beslutningstakere til å foreta prioriteringer mellom ulike formål, samtidig som synliggjøring i seg selv kan øke kostnadsbevisstheten knyttet til statlig aktivitet.

En viktig forskjell mellom periodiseringsprinsippet og dagens kontantprinsipp er regnskapsføringen av investeringer i realkapital (varige driftsmidler). Etter periodiseringsprinsippet framkommer bruken av realkapital som en årlig kostnad på linje med øvrige kostnader, dvs. bruk av produktinnsats og arbeidskraft. Dette er en forskjell fra dagens kontantprinsipp hvor hele investeringsutgiften registreres på investeringstidspunktet, slik at den løpende bruken av realkapital ikke framkommer som en kostnad i senere år. Dermed synliggjøres ikke kostnadene knyttet til periodens aktivitet.

Periodisering innebærer videre at tjenestepensjoner kostnadsføres på det tidspunkt hvor rettighetene til ytelsene opptjenes, dvs. når forpliktelsen oppstår. Kontantprinsippet innebærer at pensjonsutgiftene framkommer ved selve utbetalingen, dvs. uavhengig av når forpliktelsen har oppstått.

Periodiseringsprinsippet vil videre gi en mer fullstendig balanseføring av statens eiendeler og forpliktelser (gjeld), der beholdning ved inngangen til året, endringer i løpet av året og beholdning ved utgangen av året vil framgå på en mer oversiktlig og systematisk måte enn i dag. Balansen vil gi en oversikt over statens brutto formuessituasjon både i form av realkapital og finanskapital. Periodiseringsprinsippet innebærer at verdiendringer i statens finansielle formue vil kunne synliggjøres i regnskapet (gjennom oppstillinger som viser omvurderinger) i motsetning til i dag hvor det kun er innenfor enkelte særregnskap (bl.a. Petroleumsfondet) at det foretas verdiomvurderinger basert på kursendringer i markedet.

7.2.2 Særlige forhold ved statlig aktivitet

I figur 7.1 illustreres et typisk produksjonskretsløp for et privat foretak. Innsatsfaktorer (arbeidskraft, kapital mv.) kjøpes i faktormarkedet og omdannes gjennom produksjonsprosessen (transformasjon) til produkter. Produktet selges i produktmarkedet,

og salgsinntekten går til dekning av tilvirkningskostnader og øvrige forpliktelser (kreditorer og eiere).

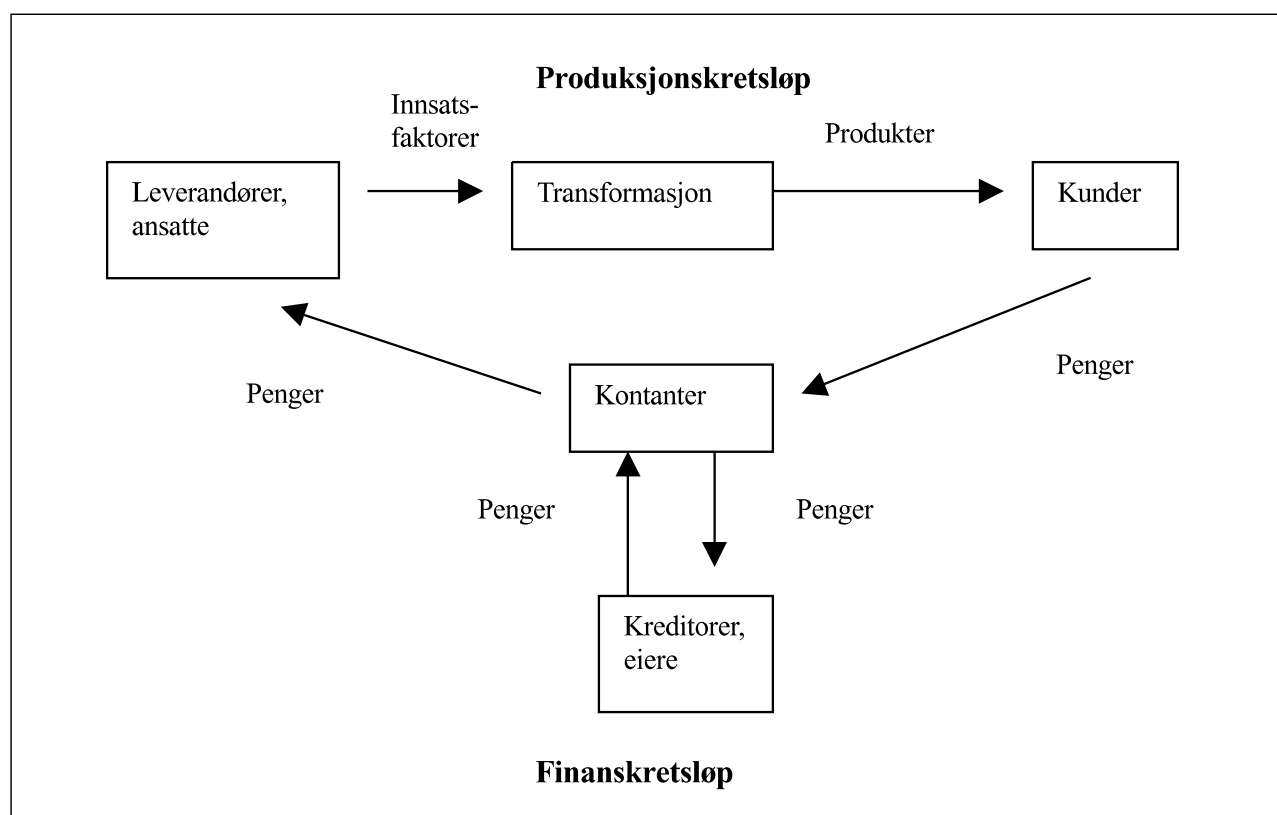
Statens aktiviteter er på mange områder svært forskjellig fra private foretaks aktiviteter. Det er derfor ikke gitt at et periodiseringsprinsipp uten videre kan anvendes i staten uten særskilte tilpasninger. Forskjellene er bl.a. knyttet til at opptjening av inntekter ikke skjer på samme måte i staten som i det private, at staten innehar en del særskilte eiendeler og forpliktelser, og mer generelt at staten på mange områder opererer med andre mål enn private foretak.

Det er fundamentale forskjeller i atferden for private foretak og statlige virksomheter. Foretakenes mål vil normalt være å maksimere overskuddet (eller mer presist, maksimere nåverdien for eierne). For en stor del av statens aktiviteter er et slikt mål ikke relevant. Statens mål er i stedet å maksimere innbyggernes velferd under visse betingelser, for eksempel at dagens forbruk ikke skal redusere velferden for framtidige generasjoner. For foretak vil konkurransemekanismen i produkt- og eiermarkedet sørge for at lite lønnsomme foretak blir skjøvet ut av markedet gjennom at de går konkurs og erstattes av mer lønnsomme foretak. Tilsvarende mekanismer finnes normalt ikke i statsforvaltningen.

Som beskrevet i kapittel 4 er staten organisert på flere ulike måter: ordinære forvaltningsorgan, forvaltningsorgan med særskilt fullmakter, forvaltningsbedrifter, statsforetak, heleide statsaksjeselskap mv. Graden av markedsorientering er ingen eller lav for forvaltningsorgan, men større for forvaltningsbedrifter. Det er i hovedsak bare den statlig eide konkurranseutsatte forretningsvirksomheten og statsaksjeselskapene som er sammenlignbar med private foretak. Statsaksjeselskaper og statsforetak fører allerede i dag regnskap i tråd med regnskapslovens bestemmelser (et rendyrket periodiseringsprinsipp).

Det som særlig skiller staten og privat sektor er at det for mange statlige aktiviteter ikke eksisterer et marked for *sluttproduktet*, jf. eksempelvis Forsvaret og rettsvesenet. For slike aktiviteter er det verken mulig eller hensiktsmessig å bruke markedsmekanismer for å styre tjenesteproduksjonen. I relasjon til figur 7.1 innebærer dette at staten er både produsent og betaler for tjenestene «på vegne av» befolkningen. «Prisene» på de aktivitetene som utføres fastsettes administrativt og reflekteres i den bevilgning som staten stiller til disposisjon for virksomheter.

Videre skiller staten seg fra private foretak ved at en stor del av velferdsproduksjonen (bl.a. skole-



Figur 7.1 Illustrasjon av et produksjonskretsløp

og helsetilbudet) stilles til rådighet for befolkningen til ingen eller lav brukerbetaling. I den grad det er brukerbetaling, er det også ofte slik at brukerbetalingen ikke reflekterer kostnadene ved å framstille tjenestene. Hvilke aktiviteter som staten skal være ansvarlig for og finansiere gjennom tilhørende bevilgninger er politisk bestemt. Det kan ofte være fordelingspolitiske hensyn som er begrunnelsen for at staten ikke ønsker å utnytte private betalingsvillighet til å bestemme omfanget av tjenestetilbudet. Dette er en vesentlig forskjell fra markedsbasert produksjon. Det er således vanskelig å fastsette en «pris» som kan brukes for å fastsette omfanget og innretningen av produksjonen for ulike aktiviteter i staten.

Når det gjelder priser for sluttprodukter er det derfor viktige forskjeller mellom statlig og privat sektor. I den utstrekning inntektssiden i statlige virksomheter er fastsatt administrativt, mens private virksomheter utnytter betalingsvilligheten i et marked, vil ikke regnskapene gi grunnlag for sammenlikning av lønnsomheten mellom privat og statlig virksomhet.

Det er derimot sterke likhetstrekk mellom statlig og privat virksomhet når det gjelder markedet for *innsatsfaktorer*. Staten bruker en rekke innsatsfaktorer, som arbeidskraft, produktinnsats og real-

kapital i framstillingen av ulike velferdstjenester. I markedet for innsatsfaktorer stiller privat og offentlig sektor mer likt, ved at det er konkurranse om de samme innsatsfaktorene. Periodiseringsprinsippet vil derfor for statlig aktivitet vise kostnader på samme måte som i private foretak. Dette kan gi grunnlag for å sammenligne kostnader for ulike statlige virksomheter og aktiviteter, og mellom statlig og privat aktivitet (der dette er mulig).

Det er i sammenstillingen av kostnader i forhold til inntekter at forskjellene mellom statlig og privat aktivitet er store, og særlig fordi det ofte er utfordringer knyttet til å måle verdien av statlig produksjon, jf. at denne må baseres på annen type informasjon enn betalingsvillighet.

I *kapitalmarkedet*, eller markedet for egenkapital og fremmedkapital, er det viktige forskjeller mellom private foretak og statlige virksomheter. En vesentlig forskjell er at det ikke er eiermessig konkurranse innenfor statlig forvaltning fordi staten (normalt) er eiere. Staten er videre reell kreditor for statlige virksomheter, uavhengig av om staten innvilger lån til virksomhetene eller om virksomhetene tar opp lån i det private markedet siden staten garanterer for slike lån.

Statlige virksomheter kan normalt ikke gå konkurs. Dette gjelder forvaltningsorgan og forret-

ningsdriften som er en del av staten som juridisk person, men også for enkelte virksomheter som er skilt ut som egne juridiske enheter (for eksempel helseforetakene) eller selvstendige enheter som avlegger egne regnskaper. På denne bakgrunn vil det i prinsippet ikke ha betydning for den finansielle kostnaden til statlige virksomheter om aktiviteten finansieres ved egenkapitaltilskudd eller lån (statlige eller private). Dette er forskjellig fra privat sektor der kravet til avkastning på egenkapital normalt er høyere enn for fremmedkapital. Egenkapitalandelen i foretaket har dessuten betydning for prisen og tilgangen på fremmedkapital.

Det kan videre være en utfordring å avgjøre hva som er tilskudd til egenkapital og hva som er betaling for produserte varer og tjenester (driftsinntekter) i statlige virksomheter. Årsaken til dette er at staten ofte både betaler for tjenestene «på vegne av» befolkningen og er eier av virksomhetene, samtidig som virksomhetenes ordinære bevilgning benyttes til å dekke både variable driftsutgifter og (mindre) investeringer. Kontante bevilgninger til investeringer kan da tolkes som egenkapitaltilskudd fra eieren (staten).

Internasjonalt har flere land foretatt modifikasjoner, tillegg og unntak ved anvendelsen av periodiseringsprinsippet på enkeltområder, bl.a. som følge av spesielle forhold ved staten. Se kapittel 6 for en nærmere beskrivelse av hvordan andre land har innført periodiseringsprinsippet.

7.2.3 Hovedprinsipper

7.2.3.1 Innledning

I drøftingen av periodiseringsprinsippet anvendt i staten, har utvalget tatt utgangspunkt i grunnleggende regnskapsprinsipper og vurderingsregler slik disse er nedfelt i regnskapsloven. Regnskapsføringen for foretak som er pliktige å følge regnskapsloven skal også være i tråd med «god regnskapsskikk». «God regnskapsskikk» er under kontinuerlig utvikling, blant annet som følge av den samfunnsmessige og teknologiske utviklingen. Nedenfor drøftes enkelte grunnleggende regnskapsprinsipper som er særlig relevante i forhold til anvendelse av periodiseringsprinsippet i staten, men som også kan kreve særskilte tilpasninger.

7.2.3.2 Opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet

Som det ble pekt på i kapittel 5 er det særlig opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven som er grunnlaget for periode-

ring av inntekter og utgifter. Disse prinsippene angir når en inntekt skal resultatføres, og fastsetter at en utgift skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt.

Det er hensiktsmessig å skille mellom to «trinn» for sammenstilling. Det første trinnet er sammenstilling knyttet til tidspunkt for ressursbruk og utgiften ressursbruken har gitt opphav til. Det vil si at utgift til anskaffelse av en ressurs kostnadsføres i den perioden hvor ressursen forbrukes. Det andre trinnet er sammenstilling av ressursbruk og opptjening av inntekt, slik sammenstillingsprinsippet legger opp til. Imidlertid er det i mange tilfeller ikke mulig å oppnå sammenstilling mellom kostnad og inntekt. Dette skyldes at det ofte ikke eksisterer en reell inntekt, eller at det ikke er mulig å knytte en inntekt til det framstilte produktet. Dette gjelder særlig for statlig aktivitet, jf. avsnitt 7.2.2.

Som nevnt i avsnitt 7.2.2, kan det reises spørsmål om statlige virksomheter har en reell inntektside ettersom inntektene i stor grad fastsettes administrativt og ikke på basis av markedspriser. Det vil også ofte være vanskelig å måle produksjonen på en slik måte at en kan beregne en enhetspris. I staten vil derfor sammenstillingen i stor grad være begrenset til det første «trinnet», dvs. at utgifter periodiseres i de perioder hvor ressursene forbrukes, men at kostnadene ikke sammenstilles med en tilhørende inntekt.

7.2.3.3 Vurderingsprinsipper

Historisk kost er hovedprinsippet ifølge regnskapsloven for vurdering av eiendeler og gjeld. Unntaket fra historisk kost er markedsbaserte *finansielle instrumenter* (aksjer i børsnoterte selskaper) som skal føres til markedsverdi. Øvrige finansielle omløpsmidler skal vurderes til laveste verdis prinsipp (lavest av anskaffelseskost og virkelig verdi), jf. kapittel 5.

Regnskapsloven innebærer således at eksempelvis *anleggsmidler* (bygninger, maskiner, utstyr mv.) skal vurderes ut fra historisk anskaffelseskost og avskrives over midlets levetid. Alternativt kunne en tenke seg ved innføring av periodiseringsprinsippet i staten at anleggsmidlet skal vurderes etter gjenanskaffelseskost, eller virkelig verdi. Gjenanskaffelseskost er den kjøpspris en eiendel ville hatt ved anskaffelse i dag fratrasket slitasje og elde. Virkelig verdi er den verdien midlet antas å ha i dag, dvs. markedsverdi der det eksisterer et velfungerende marked. Bruk av gjenanskaffelseskost, eller virkelig verdi, som vurderingsprinsipp medfører at verdier på gjenstander må omvurde-

res regelmessig (for eksempel årlig), og at opp eller nedskrivninger føres i resultatregnskapet.

Ved innføring av periodiseringsprinsippet i staten må det fastlegges hvilket vurderingsprinsipp som skal legges til grunn (dvs. historisk kost, gjenanskaffelseskost eller virkelig verdi). Et utgangspunkt for en slik vurdering kan være at en for statlige virksomheter så langt som mulig tar utgangspunkt i regnskapslovens bestemmelser.

Et sentralt formål ved å innføre periodiseringsprinsippet er å synliggjøre kostnader ved statlig aktivitet. Ved å vurdere anleggsmidler til virkelig verdi vil avskrivningene i resultatregnskapet reflektere alternativkostnaden knyttet til forbruket av disse midlene. Bruk av virkelig verdi som vurderingsprinsipp innebærer samtidig at en verdistigning (eller reduksjon) må inntektsføres (utgiftsføres). Vurdering til virkelig verdi vil kreve at anleggsmidlene omvurderes regelmessig, og at verdiene i balansene justeres i tråd med verdiendringer. En slik praksis vil medføre betydelige administrative kostnader

En viktig konsekvens av å innføre periodiseringsprinsippet i staten er at det gir bedre muligheter for å sammenlikne kostnader i statlig virksomhet med private foretak. For å kunne gjennomføre slike sammenlikninger bør vurderingene av balanseverdier på statens hånd i størst mulig grad bygge på de samme normer og prinsipper som i privat sektor.

Ovenstående tilsier at en i praksis bør søke å kombinere de ulike hensynene. Dette innebærer at det for praktiske formål kan være hensiktsmessig å ta utgangspunkt i vurderingsprinsippene som gjelder i regnskapsloven (historisk kost), samtidig som staten velger andre prinsipper der hvor dette er hensiktsmessig ut fra statens spesielle situasjon. Uavhengig av hvilket vurderingsprinsipp som benyttes, er det viktig at de prinsipper som velges oppfattes som normative og anvendes likt i hele statsforvaltningen.

Ved innføring av periodiseringsprinsippet i Norge kan det være hensiktsmessig å ta utgangspunkt i regelverket for privat sektor når en skal utforme normer og retningslinjer for regnskapsføring i staten. Denne tilnærmingen er valgt av flere andre land som har gått over til periodiseringsprinsippet. Som følge av at staten på mange områder skiller seg fra privat sektor, vil det imidlertid være behov for å foreta tilpasninger når en skal oversette regnskapsreglene i privat sektor til

anvendelse i staten. Slike tilpasninger kan bl.a. vurderes i lys av internasjonale erfaringer og tilråding fra internasjonale organisasjoner, som IMF, OECD og IFAC. På tilsvarende måte som i privat sektor vil det uansett være behov for at regnskapsføringen tilpasses den enkelte aktivitet eller virksomhets egenart. Det bør videre stilles krav til en oppstillingsplan som sikrer en hensiktsmessig konsolidering av regnskapet som er tilpasset statens særskilte krav og behov.⁶

7.2.4 Regnskapsmessige oppstillinger i henhold til periodiseringsprinsippet

7.2.4.1 Innledning

Ifølge regnskapsloven, skal et årsregnskap omfatte et resultatregnskap, en balanse og en kontantstrømsoppstilling samt noteopplysninger. Nedenfor drøftes disse oppstillingene i lys av en innføring av periodiseringsprinsippet for statsregnskapet og statsbudsjettet, mens anvendelse av periodiseringsprinsippet for statlige virksomheter drøftes i avsnitt 7.3. Se kapittel 5 for en nærmere omtale av disse oppstillingene.

I appendiks til kapittel 7 er det vist et eksempel på hvordan en i Sverige stiller opp statsregnskapet og regnskapet for en statlig virksomhet etter periodiseringsprinsippet.

7.2.4.2 Resultatregnskapet

Resultatregnskapet er en oppstilling/spesifikasjon av periodiserte inntekter og utgifter i regnskapsperioden. Periodens driftsresultat er differansen mellom driftsinntekter og driftskostnader. Årsresultatet inkluderer i tillegg finansinntekter og finanskostnader, ekstraordinære poster. Årsoverskudd øker egenkapitalen i balansen.

7.2.4.3 Balansen

Balansen viser eiendeler, gjeld og egenkapital på et gitt tidspunkt (i Norge som oftest 31. desember). En overgang til periodiseringsprinsippet innebærer at det må etableres en balanse for staten som helhet og for statlige virksomheter. Dagens kapitalregnskap i staten omfatter realkapital i forvaltningsbedriftene og finansielle beholdninger (finanskapital). Beholdningene er normalt vurdert til anskaffelseskost. Ettersom kapitalregnskapet dermed ikke gir en fullstendig oversikt over verdien av statens eiendeler og forpliktelser (gjeld), må det ved overgang til periodiseringsprinsippet etableres en balanse på åpningstidspunktet. Ved etable-

⁶ I privat sektor ivaretas dette ved at regelverket baseres på overordnede prinsipper og en dynamisk prosess knyttet til utviklingen av «god regnskapsskikk».

ringen av denne åpningsbalansen må det bl.a. foretas en vurdering av hvilke eiendeler og forpliktelser som skal inngå i balansen, jf. drøfting i avsnitt 7.2.6.

7.2.4.4 Kontantstrømoppstillingen

Kontantstrømoppstillingen skal vise kontante inn- og utbetalinger i perioden, og viser dermed endringer i likviditet. Detaljeringsgraden i oppstillingen kan tilpasses særskilte behov, f.eks. at oppstillingen skal vise brutto- og nettostørrelser med tilsvarende detaljeringsgrad som i dagens oppstilling av statsbudsjettet.

Kontantstrømoppstillingen kombinerer på en oversiktlig måte resultat, investering, likviditet og finansiering.

Presentasjonen av inn- og utbetalinger i kontantstrømoppstillingen kan enten baseres på brutto kontantstrømmer (den direkte metoden) eller netto kontantstrømmer (den indirekte metoden). Brutto kontantstrømmer innebærer at inn- og utbetalinger vises hver for seg. Eksempelvis blir opp- og nedtak av nye lån skilt fra avdragene. Nettometoden tar utgangspunkt i årets resultat som deretter korrigeres for periodeavgrensningsposter som ikke har medført inn- og utbetalinger og relevante endringer i balansen. Brutto kontantstrømmer gir mer informasjon for regnskapsbrukerne enn nettometoden. Den foreløpige Norsk RegnskapsStandard for kontantstrømoppstilling anbefaler bruk av bruttometoden.

Ettersom dagens statsbudsjett og statsregnskap føres etter kontantprinsippet, og kontantstrømoppstillingen vil gi viktig informasjon for å vurdere budsjettets finanspolitiske impulser mot økonomien, vil kontantstrømoppstillingen måtte tillegges stor vekt og oppmerksomhet ved innføring av periodiseringsprinsippet i staten. Det kan derfor være hensiktsmessig at kontantstrømoppstillingen i statsbudsjettet og statsregnskapet, og i statlige virksomheter, er mer spesifisert og har et høyere ambisjonsnivå enn kravene til kontantstrømoppstilling for privat sektor. En kontantstrømoppstilling satt opp etter den såkalte direkte metoden (bruttometoden) vil i stor utstrekning samsvare med et budsjett og regnskap satt opp etter et rendyrket kontantprinsipp kombinert med bruttobudsjettering. Dette er dagens hovedregel for statsbudsjettet.

7.2.4.5 Andre oppstillinger

Som følge av en rekke særtrekk ved staten kan det være behov for å supplere oppstillingene etter

regnskapsloven med andre oppstillinger. En tilleggsoppstilling kan for eksempel være oppstilling over urealiserte verdiendringer (omvurderinger) av finansielle beholdninger. I henhold til norsk regnskapslov, inngår slike omvurderinger når det gjelder børsnoterte omløpsaksjer i resultatregnskapet, og omvurderinger slår ut i endret egenkapital. Enkelte land som har innført periodiseringsprinsippet i staten foretar imidlertid en særskilt oppstilling av omvurderinger, eller presenterer informasjonen i noter til balansen. Også flere av de internasjonale standardene, bl.a. IMF's Government Finance Statistics, legger opp til særskilt behandling av omvurderinger.

7.2.5 Periodiseringsprinsippet anvendt på statsbudsjettet og statsregnskapet

7.2.5.1 Innledning

Statsbudsjettet (med tilhørende dokumenter) har følgende funksjoner:

- Det fastlegger mål for driften i statlige virksomheter.
- Det fastlegger bevilgningsmessige rammer for driften, samtidig som det stiller midler til rådighet for virksomhetene (finansiering). Virksomhetene på sin side plikter å gjennomføre tiltakene innenfor de bevilgningsrammer som er gitt.
- Det setter de finansielle rammene for gjennomføring av større investeringsprosjekter.
- Det setter rammer for overføringer til kommunene, privatpersoner og for utlån gjennom statsbankene.
- Det fastlegger statens inntektsside, herunder skatter og avgifter inkludert avgifter til folketrygden.

De enkelte virksomhetene meddeles deres rammer i form av et tildelingsbrev.

Statsbudsjettet er det vedtaksdokument som stiller finansielle midler til rådighet for bevilgningsmottakeren. Vedtaksbeslutningen innebærer en rett for virksomhetene til å bruke de midler som vedtaket omfatter. Samtidig har virksomhetene en plikt til å gjennomføre Stortingets vedtak i tråd med forutsetningene. Innføring av periodiseringsprinsippet åpner for at beslutningsgrunnlaget for budsjettvedtaket utvides, men forutsetter ikke nødvendigvis at selve bevilgningsvedtaket endres. Omtalen nedenfor viser periodiseringsprinsippet anvendt på statsbudsjettet og statsregnskapet, gitt at det ikke foretas endringer i det reelle innholdet i selve budsjettvedtaket. Verdien av periodiseringsprinsippet er dermed utelukkende knyttet til den

informasjon dette gir som grunnlag for beslutningene, og for den etterfølgende gjennomføring og kontroll.

Periodiseringsprinsippet kan imidlertid åpne for at vedtakene i større grad enn i dag kobles til kostnader og i mindre grad er en funksjon av inn- og utbetalinger. Denne typen kostnadsbasert budsjettering er nærmere omtalt i avsnitt 7.4.4.

I en mer rendyrket form for kostnadsbasert budsjettering er det bare kostnader som vedtas, og tilhørende betalingsstrømmer (kontanter eller lån) følger som et resultat av dette vedtaket. Denne form for budsjettering kan spesielt være aktuell dersom virksomhetene selv kan bestemme sammensetningen av produksjonsfaktorene (arbeidskraft, realkapital mv.). Dette vil i så fall innebære at virksomhetene selv beslutter investeringer. Stortingets vedtak vil i dette tilfelle være knyttet til rammer for totale kostnader.

Slike endringer vil ha betydning for statsbudsjettets vedtaksfunksjon og for det reelle innholdet i Stortingets budsjettvedtak og styringsform ovenfor de statlige virksomhetene. Avsnitt 7.4.5 gir en omtale av hvordan periodiseringsprinsippet kan få betydning for mulige endringer i styringen av statlige virksomheter.

En stor andel av budsjettvedtakene på inntektsiden i statsbudsjettet er basert på anslag (prognoser). Dette gjelder bl.a. skatter og avgifter. På utgiftssiden i statsbudsjettet er det videre en rekke overføringer der utbetalingene styres av lov eller andre bestemmelser. Dette omfatter bl.a. regelstyrte ordninger som pensjoner, sykepenger, barnetrygd, kontantstøtte og dagpenger til arbeidsledige, hvor de samlede utgiftene bestemmes av regelverket og antall støtteberettigede. For slike lov- og regelstyrte inntekter og utgifter bygger budsjettvedtaket på de fastsatte lover og regler. Dersom utgiftene eller inntektene avviker fra budsjettvedtaket, skal budsjettvedtaket endres. Dette skjer normalt i forbindelse med revisjon av budsjettet om våren (revidert nasjonalbudsjett) og ved nysalderingen av budsjettet i desember. For slike typer inntekter og utgifter som bygger på anslag, er derfor bevilgningen knyttet til budsjettvedtakene mindre bindende enn bevilgninger til drift og investeringer for statlige virksomheter.

Mens statsbudsjettet har funksjon slik som beskrevet ovenfor, er statsregnskapets funksjon å vise det faktiske utfallet av de bevilgninger som er

gitt i perioden. Dette skal gi grunnlag for kontroll av at midlene er brukt i samsvar med Stortingets forutsetninger.

Statens utgifter og inntekter er sammensatt av svært mange komponenter. Nedenfor drøftes konsekvenser av å anvende periodiseringsprinsippet på statsregnskapet og statsbudsjettet for hovedtyper av transaksjoner. Som påpekt ovenfor, tar denne drøftingen utgangspunkt i regnskapslovens prinsipper.

7.2.5.2 Driftsutgifter

Statens løpende driftsutgifter omfatter lønns- og personalutgifter, inkludert tjenstepensjoner og vare- og tjenestekjøp (produktinnsats). Nedenfor drøftes konsekvenser av å anvende periodiseringsprinsippet for disse utgiftene.

Lønns- og personalutgifter utenom tjenstepensjoner

I henhold til økonomiregelverket skal brutto lønn (utenom feriepenger og tjenstepensjoner) regnskapsføres ved lønnsutbetaling. Tilsvarende gjelder variable lønnstillegg og -trekk. Statlige virksomheter foretar i dag ikke avsetninger til feriepenger, slik private foretak gjør. I staten utbetales lønn under ferie, mens ferielønnstillegget utbetales i juni og regnskapsføres tilsvarende som lønn i årets øvrige måneder.

Ved overgang til periodiseringsprinsippet skal lønnskostnader regnskapsføres når arbeidet utføres, også opptjente feriepenger. Lønn som betales etterskuddsvis må derfor balanseføres som kortsiktig gjeld. Tilsvarende vil forskuddsbetalt arbeidsinnsats måtte føres i balansen som en kortsiktig fordring. Overgang til periodiseringsprinsippet vil derfor medføre en endring for føring av lønnskostnader ved at en også må postere i balansen. Det er imidlertid liten grunn å tro at dette vil ha særlig betydning for nivået på regnskapsførte lønnskostnader mellom regnskapsår, da lønnsutbetalinger og lønnskostnader sannsynligvis vil ligge på om lag samme nivå (som følge av at lønnsutbetalinger varierer lite fra måned til måned).

Bevilgningene til lønn på den enkelte virksomhets budsjettkapittel dekker i dag også arbeidsgiveravgift. Staten har imidlertid valgt å ha en forenklet regnskapsmessig håndtering av denne avgiften. Fremfor at virksomheten selv beregner og innbetaler arbeidsgiveravgift, foretas beregningen av avgiften i Finansdepartementet, som posterer arbeidsgiveravgiften på virksomhetens budsjettkapittel i det sentrale statsregnskapet.⁷ Som del av

⁷ Et betydelig antall virksomheter (over 300) beregner og posterer likevel noe arbeidsgiveravgift lokalt når avgiftspliktige beløp er postert på andre poster og underposter enn de som inngår i beregningsgrunnlaget for den sentrale ordningen.

den forenklede ordningen skal høyeste sats for arbeidsgiveravgift benyttes. Motposten til denne posteringen er folketrygdens inntektskapittel. Dette innebærer at staten ikke sender pengemessig oppgjør for avgiften til den enkelte virksomhet. Virksomheten må imidlertid i sin bevilgningskontroll ta hensyn til at det foretas en sentral postering på virksomhetens budsjettkapittel, utover egne regnskapsføringer.

Ved en overgang til periodiseringsprinsippet må virksomhetene selv kostnadsføre arbeidsgiveravgift, uavhengig av om avgiften betales av virksomheten selv eller posteres over et sentralt utgiftskapittel.

Vurdering: Ved overgang til periodiseringsprinsippet skal lønn kostnadsføres når arbeidet utføres, og ikke ved lønnsutbetaling som i dag. Dette innebærer et behov for å postere mot poster for kort-siktige fordringer og gjeld i balansen. Innføring av et periodiseringsprinsipp vil imidlertid i hovedsak ikke endre nivå og periodisering av lønns- og personalutgifter (utenom tjenstepensjoner) i statsbudsjettet og statsregnskapet mellom regnskapsår. Periodiseringsprinsippet innebærer spesielt at statlige virksomheter vil måtte kostnadsføre feriepenger når de opptjenes og ikke ved utbetaling.

Tjenstepensjoner i statlige virksomheter

Etter periodiseringsprinsippet skal utgifter til pensjoner kostnadsføres når de opptjenes og ikke når de utbetales, slik kontantprinsippet innebærer. Dette gjelder uavhengig av hvordan staten ellers velger å organisere statlige pensjoner (dvs. spørsmål knyttet til innbetaling av medlemspremie til Statens Pensjonskasse, sentral eller lokal postering og spørsmål knyttet til fondering).

Forpliktelser knyttet til framtidige tjenstepensjoner skal balanseføres. Pensjonsforpliktelsen som vises i balansen er en netto forpliktelse, lik differansen mellom verdien av opptjente pensjonsrettigheter og eventuelle midler (pensjonsfond) avsatt til dekning av denne forpliktelsen. Bruttotall for pensjonsforpliktelsen skal vises i note til regnskapet.

Pensjonsforpliktelser ovenfor statens tjenestemenn kan betraktes som en forpliktelse for arbeidsgiveren til i framtiden å betale en pensjon til sine ansatte. Dette knytter seg til at tjenstepensjon er en juridisk rettighet. Periodiseringsprinsippet medfører således at det skal gjøres en avsetning på balansen for å møte denne forpliktelsen, jf. Norsk RegnskapsStandard nr. 6 og diskusjonsnotat fra 2002 fra Norsk RegnskapsStiftelse.

Periodiseringsprinsippet innebærer at kostnader knyttet til aktivitet i den enkelte virksomhet skal synliggjøres. Ettersom virksomhetene i statlig forvaltning ikke er selvstendige juridiske enheter, kan det diskuteres hvorvidt det er den enkelte statlige virksomhet eller staten som helhet som skal resultatføre pensjonskostnadene. Kostnadsføring i den enkelte virksomhet er i tråd med periodiseringsprinsippet, da dette får fram de totale kostnadene ved aktiviteten i den enkelte virksomhet.

En overgang til periodiseringsprinsippet vil forskyve kostnadsføringen av utgifter til statens tjenstepensjoner i forhold til måten dette budsjetteres på etter kontantprinsippet. De periodiserte pensjonsutgiftene beregnes på bakgrunn av opptjente pensjonsrettigheter i det aktuelle budsjettåret, mens utbetalte pensjoner i det samme året er basert på tidligere opptjente pensjonsrettigheter. Dette er dermed kostnader som reelt sett relaterer seg til aktivitet i tidligere år. Ettersom kostnadene til statens tjenstepensjoner normalt øker over tid, vil de årlige pensjonsutbetalingene være lavere enn opptjente pensjonsrettigheter.

Spørsmålet om forpliktelsene i Statens pensjonskasse skal fonderes gjennom oppbygging av øremerkede finansielle fond kan vurderes uavhengig av spørsmålet om føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet. Det vises i den forbindelse til arbeidet i Pensjonskommisjonen. Diskusjonene rundt fondering berører spørsmålet om synliggjøring av pensjonsforpliktelser, men berører også en rekke andre viktige problemstillinger som faller utenfor dette utvalgets mandat.

Vurdering: Periodisering av statens tjenstepensjoner tilsier at utgiftene til pensjoner kostnadsføres når forpliktelsen oppstår, dvs. når arbeidstager opptjener rettigheten, og ikke når den utbetales. Dette vil få betydning for når pensjonskostnadene føres i statens regnskap, og det vil gi et mer korrekt bilde på de totale lønnskostnadene knyttet til statlig aktivitet. Overgang til periodiseringsprinsippet har isolert sett ikke betydning for organiseringen og finansieringen av Statens Pensjonskasse, eller spørsmålet om fondering av pensjonsforpliktelsene.

Vare- og tjenstekjøp (produktinnsats)

Etter sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven skal utgifter til kjøp av varer og tjenester (produktinnsats) kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt inntektsføres. I statlige virksomheter, som står for hoveddelen av statlig vare- og tjenstekjøp, er det normalt ikke noen sammen-

heng mellom salgsinntekt og anskaffelse av varer og tjenester, jf. avsnitt 7.2.3. Forbruk av varer og tjenester må derfor kostnadsføres i takt med ressursanvendelsen.

Ved overgang til periodiseringsprinsippet vil varer og tjenester bli ført mot balansen ved mottak (varelager), og kjøpesummen ført som kortsiktig gjeld fram til tidspunkt for betaling. I takt med forbruket blir så ressursen kostnadsført og varelageret redusert. Innføring av periodiseringsprinsippet innebærer dermed et behov for å postere mot balansekonti for kortsiktig gjeld og varelager. Den regnskapsmessige håndteringen av vare- og tjenestekjøp blir derfor annerledes enn ved dagens kontantprinsipp.

Periodiseringsprinsippet innebærer at utgifter til varekjøp som er levert, men ikke betalt ved årsslutt, vil framgå som kortsiktig gjeld. Varer som ikke er forbrukt, vil framgå av varelageret (balanseføres). Varer og tjenester som bestilles, betales og forbrukes i løpet av et regnskapsår vil kostnadsføres i samme regnskapsår ved innføring av periodiseringsprinsippet som innenfor dagens kontantprinsipp. Det må antas at en stor del av statens vare- og tjenestekjøp faller i denne kategorien. Videre er det lite trolig at beholdningen av varelager eller balanseførte kortsiktige fordringer, som følge av vare- og tjenestekjøp, vil avvike mye i nivå fra år-til-år. I praksis vil det derfor trolig ikke være store forskjeller mellom utbetalinger til varer og tjenester (kontantprinsippet) og kostnader knyttet til forbruk av varer og tjenester (periodiseringsprinsippet), selv om prinsippene er forskjellige.

For de enkelte virksomheter vil endret periodisering av kjøp av varer og tjenester gi bedre mulighet til å planlegge disse kjøpene ved at fokus flyttes mer mot beslutningen om varekjøp, og mindre mot når et kjøp forfaller til betaling.

Vurdering: Den regnskapsmessige håndteringen av vare- og tjenestekjøp (produktinnsats) vil bli endret ved overgang til periodiseringsprinsippet ved at det må posteres mot balansekonti for varelager og kortsiktige fordringer. Imidlertid må det antas at en overgang til periodiseringsprinsippet ikke vil endre særlig på nivået på statens varekostnad, ettersom årets forbruk neppe avviker mye fra årets innkjøp.

7.2.5.3 Statens forretningsdrift

Statens forretningsdrift omfatter forvaltningsbedriftene Statsbygg, GIEK (Garantiinstituttet for eksportkreditt), Statens kartverk, Statens Pensjonskasse og NVE-anlegg (Norges Vassdrag og

Energiverk-anlegg). Forretningsdriften har større frihet til å tilpasse seg endrede markedsforhold enn de ordinære forvaltningsorganene. Forretningsdriften har et ansvar for, og frihet til, å tilpasse utgiftene til de løpende inntektene. Disse virksomhetene får innenfor dagens budsjettssystem derfor ikke sine utgifter og inntekter fastlagt brutto av Stortinget, men får inntekter i form av en netto bevilgning tilsvarende et krav til driftsresultat (bevilgning over 24-post).

Det har ut fra styringsmessige hensyn vært ønskelig å styre investeringsnivået også for den statlige forretningsdriften, og samtidig se disse investeringene i sammenheng med de øvrige utgiftene over statsbudsjettet. Det bevilges derfor egne tilskudd til investeringer i tillegg til kravet til driftsresultat. Disse investeringene balanseføres og betraktes som lånefinansiert med midler fra staten. Etter hvert som investeringene avskrives, og dermed kostnadsføres i den enkelte forvaltningsbedrift, tilbakeføres et beløp tilsvarende avskrivningene til statsbudsjettet. De fleste av forvaltningsbedriftene fullfinansierer selv sine investeringer ved at de overfører til statsbudsjettet et beløp som tilsvarende differansen mellom tilskuddet til investering og det tilbakeførte beløpet tilsvarende avskrivningen på tidligere investert kapital.

Ved at den utestående kapitalen oppfattes som et lån fra staten, må forvaltningsbedriften betale rente på dette lånet. Når forvaltningsbedriftene beregner driftsresultatet, må de føre både tilbakebetalingen til staten som motsvarer avskrivningene, renter av statens kapital og egenfinansieringen av investeringene.

Ved overgang til periodiseringsprinsippet må det foretas en vurdering av hvordan statens forretningsdrift skal behandles. I den forbindelse må det tas hensyn til at store deler av statens realkapital, bl.a. anleggsmidler (først og fremst bygninger), er plassert i disse virksomhetene.

Vurdering: Ettersom forvaltningsbedriftene allerede benytter seg av vesentlige elementer i et periodiseringsprinsipp vil overgangen for disse ved innføring av periodiseringsprinsippet i hele statsforvaltningen trolig være mindre omfattende.

7.2.5.4 Investeringer i realkapital (varige anleggsmidler)

Regnskapsloven fastlegger at eiendeler skal deles i omløpsmidler og anleggsmidler. Anleggsmidler er eiendeler bestemt til varig eie eller bruk i virksomheten. Eiendeler knyttet til varekretsløpet er omløpsmidler. Regnskapsloven sier at anleggsmidler

skal vurderes til anskaffelseskost (historisk kost), og avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan dersom levetiden er begrenset. Anleggsmiddel som har ubegrenset brukstid, som for eksempel en tomt, kan ikke avskrives, og det vil derfor ikke bli ført som kostnad i resultatregnskapet.

Regnskapsloven krever at et anleggsmiddel skal «nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående». Det skjer dersom den virkelige verdien er lavere enn den balanseførte verdien. Det er ikke adgang til å foreta oppskrivninger.

Periodiseringsprinsippet innebærer på denne bakgrunn at det er den anslåtte kostnaden ved å forbruke realkapital som regnskapsføres i resultatregnskapet, og ikke utbetalingen ved anskaffelsen (investeringsutgiften). Kostnaden ved å forbruke realkapital knytter seg til elde og slitasje (målt ved avskrivninger) og alternativkostnaden (målt ved rente). Se kapittel 5 for en nærmere utdyping.

En fordeling av investeringsutgiften over levetiden vil gi virksomheten og overordnet styringsnivå (departementet) et bedre grunnlag for å foreta avveininger mellom variable driftskostnader og kapitalkostnader. Balanseføring av investeringer vil videre bidra til at staten får en betydelig bedre regnskapsmessig oversikt over eiendeler enn dagens kontantprinsipp.

Regnskapsloven har bestemmelser om oppstilling av balansen, jf. § 6-2 hvor det skilles mellom følgende arter av anleggsmidler:

- Immaterielle eiendeler (FoU, patenter, lisenser, goodwill mm.).
- Varige driftsmidler (bygninger, tomter, maskiner, inventar og biler).
- Finansielle anleggsmidler (investeringer i selskaper, lån, aksjer og obligasjoner mm.).

Innføring av periodiseringsprinsippet innebærer at varige driftsmidler og finansielle anleggsmidler skal føres i balansen. En må vurdere om innføring av periodiseringsprinsippet skal medføre at også kjøpte immaterielle anleggsmidler skal inngå i balansen.

Det må videre vurderes hvilke avskrivningsregler staten skal benytte. Elementer i slike vurderinger vil være:

- *Avskrivningsgrunnlaget.* Det må tas stilling til om det skal tas utgangspunkt i faktisk anskaffelseskost (historisk kost), gjenanskaffelseskost eller virkelig verdi.
- *Avskrivningsperioden.* På dette området bør det utarbeides veiledende regler som gjelder alle statlige virksomheter pga. hensynet til sam-

menliknbarhet av kapitalkostnader. Dette vil kunne ha betydning i forhold til hva som betraktes som henholdsvis «store» og «små» investeringer. Et slikt regelverk må ta hensyn til at «store» og «små» investeringer har ulik levetid og dermed avskrivningsperiode. For IT-utstyr, kontormaskiner, kjøretøy, andre maskiner, inventar og utstyr er normal avskrivningsperiode mindre enn 10 år, mens infrastruktur og bygninger kan ha levetid opp mot 40 til 50 år, eller i enkelte tilfeller enda lengre.

- *Avskrivningsmetoden.* Det må tas stilling til hvilken avskrivningsmetode som skal legges til grunn. En kan eksempelvis velge lineære avskrivninger eller saldoavskrivninger, jf. kapittel 5. Det vil være hensiktsmessig å utarbeide veiledninger og retningslinjer for å sikre sammenliknbarhet av kapitalkostnader mellom statlige virksomheter.

Vurdering: Innføring av periodiseringsprinsippet vil føre til en betydelig endring av den regnskapsmessige håndteringen av anskaffelser av varige driftsmidler. Ved bruk av periodiseringsprinsippet er det de periodiserte utgiftene (dvs. kostnadene), og ikke investeringsutgiften, som framkommer i resultatregnskapet. Periodiseringsprinsippet vil gi en mer fullstendig presentasjon av ressursbruken knyttet til den løpende anvendelsen av realkapital enn dagens kontantprinsipp. Dette vil kunne gi både overordnet nivå og de enkelte virksomhetene bedre incentiver ved vurdering av ressursbruken. Videre vil investeringer bli ført i balansen.

7.2.5.5 Overføringer

I drøftingen av overføringer skilles det mellom overføringer/tilskudd til private og overføringer til kommuner og andre statsregnskap.

Tilskudd til private

Den største utgiftsposten på statsbudsjettet er overføringer til private, og tilsvarer knapt 60 pst. av statsbudsjettets utgifter for 2002. Overføringer til private er utbetalinger til privatpersoner, bl.a. pensjoner og stønader, sykepenges, fødselspenges, kontantstøtte, barnetrygd, stønad i forbindelse med utdanning, arbeidsledighet og attføring mv., samt tilskudd til foretak som er selvstendige rettssubjekter (inkludert helseforetakene, jf. egen omtale i neste avsnitt). Stønadsordninger til privatpersoner er ofte rettighetsbaserte, fastsatt gjennom lov, jf. alderspensjonen (Lov om folketrygd av

1966)⁸. Noen av de rettighetsbaserte stønadsordningene innebærer bindende forpliktelser for staten også i framtiden.

Periodisering av overføringer vil i mange tilfeller sammenfalle med utbetalingspunktet. Dette gjelder eksempelvis tilskudd til foretak, organisasjoner og de fleste typer stønader (sykepenger, uførepensjon, barnetrygd mv.). I de tilfeller hvor dette ikke er tilfelle, vil man måtte kostnadsføre utgiften når den pådras samtidig som forpliknelsen føres i balansen. Periodiseringsprinsippet innebærer i dette tilfellet at når utbetalingen foretas, har dette en motpost på balansen. Hvorvidt overføringer til private skal kostnadsføres på denne måten, avhenger av om staten har forpliktet seg til å gjennomføre disse ordningene, men uten at det nødvendigvis gjør en kontantbevilgning. Alderspensjoner under folketrygden står i en særstilling i så måte. Spørsmålet om en balanseføring av slike forpliktelser er nærmere omtalt i avsnitt 7.2.6.

Det er innenfor dagens budsjettssystem etablert flere ordninger der en utgiftsfører avsetninger, men hvor tilsagn om støtte medfører utbetaling i et senere budsjettår. Dette gjelder blant annet næringsstøtte. Støtte til arbeidsmarkedstiltak er et annet eksempel på en ordning der det gis tilsagn om støtte i et bestemt budsjettår, men hvor utgiftene refunderes etterskuddsvis etter at tiltaket er gjennomført. Det samme gjelder for studentstipender som først blir gitt som lån, men som senere blir ettergitt ved bestått eksamen. Ved innføring av periodiseringsprinsippet vil disse utgiftene normalt bli kostnadsført i det året hvor tilsagnet gis.

Internasjonale organisasjoner som utvikler regnskapsstandarter for offentlig sektor, bl.a. IFAC, arbeider for tiden med standarter (*IPSAS – International Public Sector Accounting Standard*) for regnskapsføring av forpliktelser knyttet til stønader (se IFAC, 2002).

Vurdering: Innføring av periodiseringsprinsippet vil i hovedsak ikke endre måten overføringer budsjetteres og regnskapsføres på sammenliknet med dagens praksis. Budsjettering og regnskapsføring av tilsagnsbaserte ordninger vil kunne bli endret, og det vil redusere behovet for særskilte ordninger i form av egne fond/avsetninger for å synliggjøre framtidige forpliktelser.

Overføringer til kommuner, statlige virksomheter med særskilte fullmakter og helseforetak

Kommuner og fylkeskommuner (bevilgning på «60-post»), nettobudsjetterte virksomheter (bevilgning på «50-post») og helseforetak (bevilgning på «70-post») finansieres delvis gjennom kontanttilskudd fra staten. Disse overføringene er normalt ikke regel- eller kontraktsbestemt. Ved innføring av periodiseringsprinsippet kan slike tilskudd ofte bli periodisert på samme tidspunkt som etter kontantprinsippet.

Vurdering: Innføring av periodiseringsprinsippet vil i hovedsak ikke endre budsjettering og regnskapsføring av tilskudd til kommuner, statlige virksomheter og helseforetak i forhold til dagens system.

7.2.5.6 Inntekter fra skatter og avgifter

Staten har en grunnlovsfestet rett til å skrive ut skatter og avgifter. Denne «inntektsmuligheten» er unik for staten. Private foretak skaffer seg inntekter ved å selge varer og tjenester i et marked, mens skattebetalerne ikke kan velge om de vil være med å finansiere offentlige velferdstjenester. De er pliktige til å betale den skatt som staten skriver ut. Statlige goder finansieres således i første rekke over skatteseddelen, og ikke ved utnyttelse av privat betalingsvillighet. Det er derfor gjennom politisk deltagelse, og ikke via kjøpekraft, at borgerne kan påvirke innretningen og omfanget av den offentlige aktiviteten.

Etter opptjeningsprinsippet skal en inntekt resultatføres når den er opptjent. I privat sektor skjer opptjening normalt når det har funnet sted en salgstransaksjon. Hoveddelen av statens inntekter er imidlertid skatter og avgifter, og er således ikke generert gjennom «salgstransaksjoner».

Det vil trolig være en svært omfattende oppgave å skulle periodisere alle skatter og avgifter i tråd med «opptjeningen» fullt ut, selv om det vil være enklere for enkelte skattearter enn andre. Det måtte i så fall gjennomføres omfattende beregninger hvor en forsøkte å anslå opptjente skatteinntekter. Anslag basert på slike beregninger ville være beheftet med betydelig usikkerhet. Eksempelvis vil skatteinntektene fra foretak og personer ikke bare avhenge av gjeldende skatteregler, men også av den generelle økonomiske utviklingen. En ytterligere komplikasjon, om en skulle periodisere alle skatter og avgifter, er at mer sikker informasjon om disse inntektene ville foreligge med en betydelig tidsforsinkelse. Det vil derfor være vanskelig å

⁸ Grunnbeløpet i alderspensjonen er en beregningsfaktor som har betydning for retten til ytelser og for størrelsen på pensjonen etter denne loven. Grunnbeløpet fastsettes og reguleres av Stortinget.

benytte slik informasjon ved regnskapsføringen. Ved innføring av periodiseringsprinsippet bør det derfor vurderes å unnta skatter og avgifter fra periodisering.

Ingen av de landene som har innført periodiseringsprinsippet periodiserer skatter og avgifter. OECD omtaler således regnskapsføringen som «rendyrket periodiseringsprinsipp», selv om skatter og avgifter ikke er periodisert.

I tillegg til problemstillingene nevnt ovenfor er det også viktig å påpeke at sammenstilling av kostnader med inntekter på statsbudsjettnivå ikke gir mening slik som i regnskapslovens forstand. Dette knytter seg til at statens inntekter (skatter og avgifter) ikke er et resultat av kostnadene knyttet til de ulike aktivitetene i staten. Dermed vil periodisering av utgiftene ikke være knyttet til periodisering av inntektene.

Regnskapsføring av skatte- og avgiftsinntekter etter kontantprinsippet kan gi ulik periodisering for inntektsføringen i statsregnskapet som gjøres av de sentrale skattemyndighetene, og den foranliggende kostnadsføringen i private og statlige virksomheter.

Vurdering: Det vil trolig være en svært omfattende oppgave å skulle periodisere statens skatter og avgifter fullt ut. Anslag for opptjente skatte- og avgiftsinntekter ville dessuten være beheftet med betydelig usikkerhet. Ved innføring av periodiseringsprinsippet bør en derfor vurdere å unnta skatter og avgifter fra periodisering. Dessuten er det ingen regnskapsmessig sammenheng mellom kostnadssiden og inntektssiden på statsbudsjettet.

7.2.5.7 *Inntekter i statlige virksomheter*

De fleste statlige virksomheter har egne inntekter i større eller mindre grad, f.eks. salgs- og leieinntekter, refusjoner og egenbetalinger. På tilsvarende måte som ved kjøp av varer og tjenester innebærer en overgang til periodiseringsprinsippet at det må posteres mot balansen. Den regnskapsmessige behandlingen av slike inntekter blir derfor noe endret i forhold til dagens praksis. I de tilfeller der innbetalingen av slike inntekter faller i samme regnskapsår som levering, vil det være samsvar mellom dagens system og inntektsføring etter periodiseringsprinsippet. I de tilfeller der innbetaling faller i et annet år enn leveringen, vil en overgang fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet innebære at tidspunkt for inntektsføring i stats-

regnskapet framskyndes. Dette kan i noen grad påvirke fordelingen av disse inntektene mellom år.

Vurdering: Innføring av periodiseringsprinsippet vil endre den regnskapsmessige behandlingen av virksomhetenes egeninntekter ved at det må posteres mot balansen. Det må imidlertid antas at nivået på de inntektsførte inntektene i det enkelte regnskapsår ikke vil endres særlig i forhold til dagens praksis.

7.2.5.8 *Finansielle inntekter, utgifter og beholdninger*

Finansielle inntekter/utgifter og balanseføring av finansielle beholdninger

I henhold til periodiseringsprinsippet, skal finansielle inntekter og utgifter som renteutgifter, renteinntekter og utbytteinntekter føres i resultatregnskapet. Dette vil innebære om lag tilsvarende regnskapsføring som i dagens system. Videre kan en ved oppstillingen av budsjettet videreføre dagens behandling av finansielle inntekter og kostnader. Innenfor dagens system fastlegges disse inntektene og utgiftene bl.a. med utgangspunkt i beregningstekniske regler basert på anslag for finansielle størrelser (rentesatser, råvarepriser, aksje- og valutakurser mv.).

I dagens kapitalregnskap benyttes historisk kost på transaksjonstidspunktet som vurderingsprinsipp. Det foretas ikke omvurderinger, med unntak for Petroleumsfondet og gjeld og fordringer i utenlandsk valuta. Verdien av fondet føres til virkelig verdi, i motsetning til f.eks. verdien av Folketrygdfondet som i kapitalregnskapet føres til den akkumulerte kapitalen som staten har skutt inn. Ved overgang til periodiseringsprinsippet vil en del finansielle beholdninger måtte føres til virkelig verdi.

Fordringer og finansielle formuesbeholdninger som staten innehar av andre grunner enn finansielle hensyn

Staten yter subsidierte lån til befolkningen gjennom bl.a. Husbanken og Statens lånekasse for utdanning. Videre har staten eierandeler i foretak der eierskapet er motivert ut i fra andre hensyn enn rent finansielle.⁹ Både subsidierte lån og statlige eierandeler i foretak er motivert ut i fra ikke-finansielle hensyn, bl.a. fordelingshensyn, sektor- og næringsmessige hensyn, distriktshensyn og kulturelle hensyn. I dag utgiftsføres transaksjoner på disse områdene i statsbudsjettet, men inngår

⁹ Dette gjelder ikke Petroleumsfondet.

ikke ved beregning av underskuddet ved at de føres som finansielle transaksjoner. Etter periodiseringsprinsippet skal lånetransaksjoner og kjøp av aksjer føres i balansen, og vil ikke framgå av resultatregnskapet idet de betraktes som en formuesom plassering.

Renter og utbytte knyttet til slike formuesom plasseringer vil imidlertid føres over resultatregnskapet. «Subsidieelementet» knyttet til statlige lån (dvs. rentekostnaden ved å tilby slike lån til gunstig lav rente) vil på tilsvarende måte som i dag kunne bli ført i resultatregnskapet, ved at den aktuelle låneinstitusjon godtgjøres belastningen med subsidiekostnaden.

Lånetransaksjoner behandles i dagens statsregnskap og statsbudsjett som finansielle transaksjoner, og påvirker derfor ikke statsregnskapets overskudd. Overgang til periodiseringsprinsippet vil innebære at låneopptak føres i balansen samtidig som transaksjonene vil framgå av kontantstrømoppstillingen. Mottakeren av lånetransaksjonen, dvs. Husbanken, Statens lånekasse for utdanning m.fl., vil få en renteinntekt på plasseringen av disse midlene. I hvilken grad slike renteinntekter og renteutgifter knyttes til den enkelte aktivitet avhenger av hvordan en stiller opp statsbudsjettet.

Omvurderinger og tap på fordringer (kortsiktige og langsiktige)

Som omtalt over skal visse finansielle beholdninger (aksjer i børsnoterte selskaper) etter regnskapsloven vurderes til virkelig verdi ved bruk av periodiseringsprinsippet.¹⁰ Omvurderinger (ikke-realiserte kostnader og inntekter som skyldes endret verdi på finansielle eiendeler og gjeld) skal føres i resultatregnskapet. Dette er en viktig forskjell fra kontantprinsippet, og innebærer at omvurderinger må vises ved regnskapsavleggelsen, enten som en del av resultatregnskapet (slik regnskapsloven fastsetter) eller som en egen oppstilling.¹¹ Dette vil kunne påvirke overskuddet som framkommer ved regnskapsavleggelsen. Det budsjetteres ikke med omvurderinger, da slike per definisjon er usikre størrelser som i liten grad kan påvirkes. I noen tilfeller vil det også kunne tolkes som markedspåvirkning/markedssensitiv informasjon.

¹⁰ Dette er et unntak fra det generelle prinsippet i regnskapsloven om vurdering til historisk kost.

¹¹ Etter de anbefalinger som IFAC gir regnes omvurderinger som en del av resultatregnskapet, mens etter de anbefalinger som IMF gir, håndteres omvurderinger i en egen konto for omvurderinger og i balansen (se IMF's GFS-2001standard).

Periodiseringsprinsippet innebærer at en inntekt føres i resultatregnskapet når den er opptjent. Dette tidspunktet faller ikke nødvendigvis sammen med innbetalingstidspunktet. Fra opptjeningstidspunktet til innbetalingstidspunktet vil inntekten registreres som en kortsiktig fordring i balansen. Ved innbetaling vil fordringen så bli utlignet i balansen. Dersom skyldner ikke gjør opp for seg, og kravet må anses som tapt, skal tapet kostnadsføres i resultatregnskapet som tap på kortsiktige fordringer. Dette innebærer en forskjell fra kontantprinsippet, der inntekten ikke vil bli regnskapsført dersom den ikke innbetales.

Ved innføring av periodiseringsprinsippet vil utlån bli ført mot balansen som en fordring. Et tap på en langsiktig fordring vil kostnadsføres i resultatregnskapet. Av «forsiktighetsprinsippet» i regnskapsloven følger det at tap skal kostnadsføres når det kan estimeres at tap vil oppstå, enten beregnet for den enkelte fordring eller som en skjønnsmessig avsetning, selv om tapet først realiseres ved konkurs eller på annen måte i framtiden. Utvalget har ikke noen full oversikt over omfanget av statlig lånevirkksomhet der det ikke foretas tapsavsetninger, men antar at en overgang til periodiseringsprinsippet ikke vil medføre vesentlig økt omfang av tapsavsetninger i staten. Tap på fordringer skal omtales i note. Den skal vise nettoeffekten av årets konstaterte tap, endring i årets avsetning til tap på fordringer og innbetalinger av tidligere avskrevne fordringer.

Vurdering: Innføring av periodiseringsprinsippet vil endre oppstillingen av statens balanse når det gjelder beholdningen av statlig finanskapital ved at denne i større grad enn i dag skal omvurderes. For inntektsføring av renter og utbytte vil det være liten forskjell i forhold til dagens praksis. For lånetransaksjoner vil det også bli mindre forskjeller, men periodiseringsprinsippet vil gi en mer systematisk og oversiktlig håndtering av dette.

7.2.5.9 Garantier og tilsagn

Staten har i dag ordninger der den ved tilsagnsfullmakter eller andre typer vedtak kan forplikte seg til en framtidig (sikker) utbetaling av støtte til privatpersoner eller virksomheter («tredjepart»). Periodiseringsprinsippet vil medføre at slike forpliktelser normalt skal regnskapsføres og synliggjøres i balansen på det tidspunkt hvor forpliktelsen oppstår, og ikke når den blir betalt slik dagens praksis er.

Staten kan også stille garantier til en tredjepart, der staten forplikter seg til (usikre) utbetalinger

dersom en bestemt hendelse inntreffer. Dette kan f.eks. være at staten «forsikrer» et kunstverk eid av en tredjepart ved utstillinger. Garantier holdes utenom balansen med unntak av eventuelle avsetninger for estimerte framtidige utbetalinger. Hvis det er sannsynlig at det vil oppstå tap på en gitt garanti, skal det foretas en regnskapsmessig avsetning av forpliktelsen. Dette er nytt i forhold til dagens praksis.

Vurdering: Innføring av periodiseringsprinsippet vil endre budsjetteringen og regnskapsføringen av garantier og tilsagnordninger i forhold til dagens praksis. Forpliktelser som følger av tilsagn vil framgå direkte av regnskapet, når de er pådratt og uavhengig av når de kommer til utbetaling. Dette vil redusere behovet for særskilte ordninger for å synliggjøre framtidige forpliktelser. Betingede forpliktelser som følger av garantier vil normalt ikke framkomme i resultatregnskapet eller balansen ved garantiinngåelse.

7.2.5.10 Forpliktelser som følge av statens risikotaking som selvassurandør

I staten er selvassurandørprinsippet vedtatt av Stortinget, og er nedfelt i økonomireglementet (§ 25). En intern arbeidsgruppe i Finansdepartementet vurderte i 1997 selvassurandørprinsippet, og konkluderte med ikke å foreslå endringer. Det ble herunder ikke foreslått opprettelse av et forsikringsfond for å sette av for framtidige utbetalinger (se Finansdepartementet, 1997b).

Utvalget har ikke foretatt en gjennomgang av omfanget av selvassurans i staten eller problemstillinger ved bruk av periodiseringsprinsippet i forhold til dette, men vil peke på at det på grunn av statens størrelse trolig er mer utbredt med selvassurans enn for private virksomheter.

7.2.6 Noen særlige utfordringer ved anvendelse av periodiseringsprinsippet i staten

7.2.6.1 Innledning

Staten skiller seg på mange områder fra privat sektor, både med hensyn til hvilke aktiviteter staten utfører, hvilke eiendeler den har og hvordan virksomhetene er finansiert, jf. avsnitt 7.2.2. Dette gjelder særlig for aktiviteter som ikke har noen paralleller til privat sektor.

Slike særtrekk ved staten innebærer at en ikke kan overføre regnskapspraksis i privat sektor til staten på alle områder. I tillegg kan statens særtrekk på enkelte områder innebære at bruk av regelverket for privat sektor ikke vil være hensiktsmessig. Dette gjelder eksempelvis statens rett til å kreve inn skatter og avgifter, staten som eier av militært utstyr, infrastruktur og nasjonaleiendom (inkludert kulturskatter), statens fordelingspolitiske aktivitet i form av overføringer og statens store forpliktelser knyttet til framtidige pensjoner gjennom Folketrygden.

Nedenfor drøftes slike særlige områder hvor det ikke foreligger ensartede standarder for regnskapsmessig håndtering i privat sektor, eller hvor de internasjonale regnskapsstandardene om dette er under utvikling. Internasjonalt arbeides det med utforming av standarder for regnskapsføring av på flere av disse områdene etter periodiseringsprinsippet (bl.a. i IFAC), men slutføringen av dette arbeidet ligger noe fram i tid.

7.2.6.2 Folketrygdens forpliktelser

Staten har ansvar for overføringer til private, som alderspensjoner, sykepenges, barnetrygd, dagpenge og uførepensjon. Denne typen overføringer er knyttet til at staten har påtatt seg oppgaven med å sørge for trygghet for inntekt ved avgang for aldersgrensen, sykdom, uføre mv. Folketrygden er bærebjelken i disse velferdsordningene og bygger på løpende finansiering sikret gjennom beskatning.

Folketrygdens forpliktelser framkommer ikke i statsbudsjettet eller statsregnskapet, men innebærer store utgifter for staten i framtiden.¹² Det er ulike syn på i hvilken grad dette kan oppfattes som en forpliktelse. Et utgangspunkt kan være at beregnet forpliktelse basert på dagens regler i folketrygden, som varierer avhengig av hvilke ytelser man vurderer, skal oppføres som gjeld i balansen etter de generelle reglene for regnskapsføring.

Balanseføring forutsetter at det foreligger en reell forpliktelse. Det er ulike syn på hvor binden-

¹² Folketrygden er omfattende. I Norge er nåverdien av folketrygdens samlede forpliktelser med dagens regler anslått til om lag 3 400 mrd. kroner for 2003 (se Nasjonalbudsjettet 2002). Dette innebærer at folketrygdens forpliktelser er over to ganger større enn BNP i 2002.

de forpliktelsen reelt sett er. Folketrygdens ytelser innebærer bare i begrenset grad juridiske bindinger for staten, og forpliktelsene må derfor i stor utstrekning vurderes på bakgrunn av de politiske bindingene¹³.

Balanseføring av forpliktelser knyttet til folketrygden reiser mange regnskapsmessige problemstillinger, og spesielt problemer knyttet til estimering av forpliktelsens størrelse. Mange av disse problemene er de samme som for ordinære pensjonsordninger i privat og offentlig virksomhet. Andre problemstillinger er mer spesielle for staten.

Folketrygden er ikke bare en pensjonsordning, men et obligatorisk og landsomfattende sosialforsikringssystem som kombinerer forsikrings- og fordelingshensyn. Videre skiller folketrygdens inntektsside seg klart fra forsikringsbaserte pensjonsordninger, idet trygde- og arbeidsgiveravgiftene ikke er øremerket til spesielle formål. Det er dermed ingen klar sammenheng mellom den enkeltes innbetalinger til folketrygden og vedkommendes ytelser derfra (ved et forsikringsteknisk system vil det i prinsippet være en klar sammenheng mellom den enkeltes inn- og utbetalinger).

Regnskapsføring av forpliktelser tilsvarende den norske folketrygden diskuteres også internasjonalt. Ifølge OECD (2002), er behandlingen av forpliktelser knyttet til folketrygden et omstridt tema i tilknytning til anvendelse av periodiseringsprinsippet i staten. Ifølge OECD, er det to skole-retninger:

- De som mener at folketrygden skal behandles som en forpliktelse på linje med andre forpliktelser.
- De som mener at folketrygden ikke skal behandles som en forpliktelse for staten.

¹³ Når det gjelder opptjente rettigheter i pensjonssystemet, er det lagt til grunn at disse har en viss beskyttelse mot at endringer skal ha tilbakevirkende kraft, jf. Grunnloven §§ 97 og 105. To plenumsaker behandlet av Høyesterett i 1996 (Borten-saken og Tunheim-saken) har bidratt til vesentlige avklaringer når det gjelder grunnlovsvernet for pensjonsytelser fra folketrygden. Høyesterett kom i de to sakene til at de aktuelle lovendringene ikke var i strid med grunnloven. Det er imidlertid ikke trukket opp noen objektive grenser for hvor langt grunnlovsvernet går. Det avgjørende i forhold til grunnlovsvernet er ifølge førstvoterende i Borthen-saken om en lovendring framtrer som en klart urimelig eller urettferdig tilbakevirkning. Forholdet til opptjente rettigheter i folketrygdens pensjonssystem og de to plenumsdommene fra 1996 er drøftet nærmere i Pensjonskommisjonens foreløpige rapport av 4. september 2002 pkt. 5.4.1. Pensjonskommisjonen vil i sin endelige innstilling komme tilbake til hvilket grunnlovsværn for pensjonsrettigheter som vil gjelde innenfor andre ordninger, for eksempel fonderte tjenstepensjonsordninger. Pensjonskommisjonen vil også her drøfte hva slags vern opptjente rettigheter i en eventuell reformert eller modernisert folketrygd skal ha for fremtidige endringer.

IFACs Public Sector Committee, som gir internasjonale regnskapsstandards for offentlig sektor, arbeider for tiden med å utarbeide forslag til en standard om regnskapsføring av offentlige trygdeordninger. En endelig standard er ikke ventet før i 2005.

Drøftingen ovenfor tilsier at det er gode grunner for å avvente både den internasjonale og den nasjonale utvikling knyttet til mulige endringer i folketrygden, før det tas endelig stilling til om forpliktelsen skal balanseføres. Det bør imidlertid gis noteopplysninger om forpliktelsen.

7.2.6.3 Infrastruktur

Infrastruktur i form av veier, jernbane, kai- og flyplassanlegg, broer, tunneler osv., er eiendeler som er særskilte for offentlig sektor. Denne typen eiendeler har typisk høy verdi og lang levetid. Nyinvesteringer i denne typen eiendeler kan dermed ha betydelige samfunnsøkonomiske virkninger. Løpende vedlikehold og oppgradering av eksisterende infrastruktur vil tilsvarende kunne ha store virkninger over tid. En aktuell problemstilling i denne sammenheng er hvilken avskrivingsplan som skal legges til grunn.

Ved å identifisere infrastruktur som en eiendel bidrar man til å synliggjøre vedlikeholdsbehovet. Det kan imidlertid være vanskelig å beregne den opprinnelige anskaffelseskost hvis det legges til grunn at infrastrukturen skal verdsettes til historisk kost. Valg av verdsettingsprinsipp vil derfor ha stor betydning for hvilken verdi disse eiendelene skal balanseføres til.

7.2.6.4 Nasjonaleiendom inkl. kulturskatter

Nasjonaleiendom er eiendeler som staten forvalter for nåværende og kommende generasjoner ut fra eiendelenes kulturelle, miljømessige eller historiske betydning.

Nasjonaleiendom omfatter blant annet historiske bygninger og monumenter, kunstverk og nasjonalarkiv.

Nasjonaleiendom skiller seg fra andre eiendeler ved at de har svært lang – ofte ubegrenset – levetid. Dette innebærer at eiendelene ikke skal avskrives, eller at avskrivningstiden vil bli svært lang. Hva det opprinnelig kostet å anskaffe nasjonaleiendommene er ofte ikke kjent, og det er også som regel irrelevant for dagens verdsettingsformål. Anskaffelsen av nasjonaleiendommene kan dessuten ha skjedd gjennom krig etc. Det kan være vanskelig å fastsette markedsverdier for nasjonaleiendommer fordi de i begrenset grad om-

settes i et marked. Salg er også i mange tilfeller forbudt gjennom lov.

Mange eiendeler har heller ingen gjenanskaffelsesverdi, eller denne kan være irrelevant for verdsettingsformålet. Eksempelvis er de materiellmessige kostnadene knyttet til å reproducere maleriet «Brudeferden i Hardanger» svært små sammenliknet med det originale kunstverkes verdsettelse. For enkelte slike eiendeler kan det imidlertid finnes en markedsverdi.

Det er ingen klar grense mellom hva som regnes som nasjonaleiendommer og hva som regnes som annen statlig eiendom. Videre kan historiske bygninger ha flere formål, jf. eksempelvis offentlige bygninger lokalisert på historisk grunn. En problemstilling er om disse skal håndteres som en normal eiendel eller som nasjonaleiendom, eller som en kombinasjon.

En annen problemstilling er knyttet til hvordan en skal behandle enkeltgjenstander, for eksempel i et kunstgalleri eller i et arkiv. Enkelte land legger til grunn en relativt omfattende tilnærming. Eksempelvis verdsetter New Zealand innholdet i nasjonalarkivet, hvor spesielle gjenstander verdsettes av et internasjonalt auksjonsfirma. Innholdet i kunstgallerier kan i enkelte tilfeller verdsettes med utgangspunkt i det internasjonale kunstmarkedet. Det er likevel store forskjeller i hvordan ulike land vurderer dette spørsmålet. Enkelte land verdsetter innholdet i kunstgallerier mens andre ikke gjør det. Andre land verdsetter ikke allerede eksisterende samlinger, bare nye kjøp. Innenfor et enkelt land kan det være variasjon i hvordan de enkelte kulturskatter håndteres.

OECD (2002) peker på at det er liten grad av enighet knyttet til hvordan nasjonaleiendom skal håndteres.

7.2.6.5 Militært utstyr

Militære eiendeler er særskilt for staten. Utviklingen i andre land går likevel i retning av å balanseføre militære eiendeler. Ifølge OECD (2002), er holdningen at hvis man skal behandle ulike militære eiendeler på forskjellig måte, må man definere hva som skal regnes som en militær eiendel og hva som skal regnes som en mer generell eiendel. Eksempelvis skiller USA mellom militære eiendeler som har en mer generell karakter og militærspesifikke eiendeler (eiendeler som kan gå tapt i krig eller som er ubrukelig hvis fienden utvikler våpen som gjør disse ubrukelige). USA balansefø-

rer ikke militærspesifikke eiendeler, men kostnadsfører disse ved anskaffelsen. Dette er for øvrig i tråd med nasjonalregnskapsstandarden. Ifølge OECD (2002a), har det nylig vært forslag om å stramme inn definisjonen av hva som skal regnes som en militærspesifikk eiendel. For eksempel kan støttemateriell (transportfly) føres opp i balansen og avskrives, mens jagerfly kostnadsføres ved anskaffelsen.

Andre land har valgt å balanseføre alle militære eiendeler, og avskrive disse. På denne måten unngår en å ta stilling til hva som er militærspesifikke eiendeler og hva som er mer generelle eiendeler.

Forsvarssektoren har ofte en stor andel over-skuddsmateriell. Disse regnskapsføres ikke i balansen, men burde ifølge OECD (2002a) vært tilordnet en negativ verdi som følge av kostnaden knyttet til lagerhold av disse. Videre har Forsvarets eksklusive bruk av deler av luftrommet for kommunikasjon og lufttrafikk, en alternativkostnad for myndighetene siden tilgang til luftrommet har kommersiell verdi. En problemstilling er hvordan, og om, de to siste spørsmålene kan behandles særskilt innenfor periodiseringsprinsippet.

7.3 Budsjettering og regnskapsføring på virksomhetsnivå

7.3.1 Innledning

I dette avsnittet drøftes konsekvenser for statlige virksomheter (virksomhetsnivået) av innføring av periodiseringsprinsippet for statsbudsjettet og statsregnskapet. Drøftingen forutsetter at dagens finansierings- og styringsformer for statlige virksomheter videreføres.

Omfanget av virksomhetenes regnskap vil variere ut fra behovet for regnskapsinformasjon. I dagens føring av statsregnskapet kan en skille mellom:

- virksomhetenes rapportering til det sentrale statsregnskapet,
- virksomhetens regnskapsrutiner for internt å følge opp budsjett og regnskap og
- virksomheter som setter opp og presenterer egne regnskaper eksternt.

I dag får de fleste forvaltningsorganene fastlagt sine utgiftsrammer på bruttobasis gjennom Stortingets bevilgningsvedtak. Det er også Stortinget som foretar investeringsbeslutninger gjennom bevilgning på kapittel og post for disse virksomhetene.¹⁴ Dette innebærer at rapporteringen til statsregnskapet vil inneholde mye informasjon om drif-

¹⁴ Med unntak av de investeringene som virksomhetene i dag finansierer innenfor driftsbevilgningen.

ten av virksomheten. Behovet for å rapportere eksternt dekkes i en viss grad ved framlegget av det sentrale statsregnskapet. I tillegg til rapporteringen til det sentrale statsregnskapet vil virksomhetene ha behov for mer detaljert regnskapsinformasjon for sin interne styring. I tillegg kan en del av virksomhetene ønske å utarbeide egne regnskap for publisering eksternt.

I den senere tid har imidlertid en stadig større del av forvaltningsorganene blitt omorganisert til forvaltningsorgan med særskilte fullmakter (50-post virksomhet), slik at Stortinget fastsetter virksomhetenes inntektsrammer som en nettobevilgning, samtidig som den enkelte virksomhet har fått et økt ansvar for å disponere midlene i tråd med Stortingets forutsetninger. Dette har ofte blitt kombinert med større muligheter for virksomhetene til å skaffe inntekter fra andre kilder. For denne typen virksomheter er det nødvendig å utarbeide enhetlige regnskapsrutiner som dekker den interne styringen, og publisering av regnskapstall. Det må også vurderes å etablere rutiner for hvordan virksomhetenes balanse skal medtas i statsregnskapet.

Det har også skjedd en utvikling i retning av fristilling i form av organisering av virksomheter i egne juridiske enheter som statsaksjeselskap, foretak mv., jf. etableringen av helseforetakene ved egen lov. Slike virksomheter følger normalt regnskapslovens bestemmer mht. oppstilling og publisering av regnskapet. Økt fristilling og økt kompleksitet stiller høyere krav til utarbeiding av egne regnskapsoversikter. Også for disse virksomhetene må det vurderes hvordan virksomhetenes balanse skal medtas i statsregnskapet.

Til grunn for drøftingen i dette avsnittet er det forutsatt at dagens styringsformer videreføres, selv om det gjennomføres en reform av førings- og budsjetteringsprinsippene i staten. Det vil være viktig at en budsjettreform gir mulighet for å videreføre de ulike formene for virksomhetsstyring, herunder bruttofinansiering og nettofinansiering av virksomheter som eksisterer i dag, selv om det har vært en utvikling mot større fristilling av virksomheter.

Innføring av periodiseringsprinsippet i staten forutsetter at det foretas en avgrensning og definisjon av hvem som er regnskapsførende enheter. Dette vil måtte baseres på virksomhetsavgrensning og ikke støtte seg på hva som er juridiske enheter, jf. at virksomhetene i statlig forvaltning ikke er egne juridiske enheter men en del av staten som juridisk person. Imidlertid er det allerede i dag slik at statlige virksomheter har en delegert selvstendig myndighet og «ansvar» for budsjett og

Boks 7.1 Statlig regnskapsrapportering

Økonomireglementet for staten stiller krav om at statlige virksomheter skal registrere regnskapstransaksjoner i et økonomisystem. Økonomisystemet danner samtidig grunnlag både for virksomhetens interne økonomistyring og for rapporteringen til overordnet myndighet, og til statsregnskapet. I dag rapporterer mer enn 400 statlige virksomheter til statsregnskapet.

Statlige virksomheter utarbeider egne budsjett og regnskap for bruk i den interne økonomistyringen i virksomheten. Virksomhetene har innenfor dagens økonomiregelvek frihet til å supplere regnskapet med føring av transaksjoner etter andre prinsipper enn kontantprinsippet (jf. kommentarer til økonomireglementets funksjonelle krav, kapittel 4-4). Undersøkelser foretatt av Finansdepartementet viser at et betydelig antall av de statlige virksomhetene benytter elementer av et periodiseringsprinsipp i den interne økonomistyringen. Dette skjer imidlertid ikke etter enhetlige prinsipper og standarder.

Det er i dag krav til at statlige virksomheter skal oversende årsrapport med årsregnskap til overordnet fagdepartement, med kopi til Riksrevisjonen. Det stilles utover dette ikke krav til offentliggjøring av regnskapsrapporter overfor et videre publikum, slik tilfellet er for private virksomheter. Enkelte virksomheter velger likevel å offentliggjøre eget regnskap. Dette gjelder blant annet Statens Kartverk, Statsbygg og Statens lånekasse for utdanning.

Statsregnskapets oppstillingsplan er utformet slik at bevilgningsregnskapet skal vise regnskapets faktiske utfall i forhold til bevilgning. Statlige virksomheter med særskilte fullmakter («50-post» virksomheter) og foretak som mottar tilskudd fra staten, rapporterer ikke direkte til bevilgningsregnskapet, men til overordnet departement. Dette innebærer eksempelvis at helseforetakene rapporterer til Helsedepartementet. I bevilgningsregnskapet regnskapsføres bare utbetalingen av selve tilskuddet til helseforetakene, og dette tilskuddet inngår i fagdepartementets rapportering til statsregnskapet.

regnskap som revideres av Riksrevisjonen, jf. avsnitt 4.9.3. Spørsmålet om definisjon av regnskapsenhet antas derfor i praksis å kunne løses uten større problemer.

Statlige virksomheter har allerede i dag stor grad av frihet til å tilpasse de interne økonomisystemene ut fra egne styringsbehov, jf. boks 7.1. Bevilgningsreglementet stiller imidlertid krav om at rapporteringen fra virksomhetene til statsregnskapet skal baseres på kontantprinsippet.

Finansdepartementet er allerede i ferd med å foreta en kartlegging av de regnskapsregler og regnskapsprinsipper som anvendes på virksomhetsnivået (både brutto- og nettobudsjetterte virksomheter) til intern styring. Siktemålet er å etablere felles normer for staten på dette området, og at prinsipper for regnskapsføringen i statlige virksomheter skal baseres på internasjonale standarder (se St.prp. nr 1 (2002-2003), s. 77-79). En slik kartlegging vil være et godt utgangspunkt, også for gjennomføring av en eventuell reform på bakgrunn av utvalgets tilrådning.

Innføring av periodiseringsprinsippet vil medføre endringer i måten de statlige virksomhetene utarbeider budsjett og regnskap på. Det vil være behov for å utarbeide et enhetlig regelverk som spesifiserer hvilke prinsipper, regnskapsstandarder, rapporter mm., som den enkelte virksomhet skal benytte. Disse problemstillingene er nærmere drøftet i avsnitt 7.3.2.

7.3.2 Om sammenhengen mellom periodiseringsprinsippet anvendt for statsbudsjett/statsregnskap og statlige virksomheter

7.3.2.1 Enhetlige prinsipper, regnskapsstandarder, rapporter

For å kunne utnytte den merinformasjon om totale kostnader ved statlig aktivitet som følger av periodiseringsprinsippet, må statlige virksomheters regnskap og budsjett utformes etter enhetlige retningslinjer. Slike retningslinjer må angi (på et tilstrekkelig detaljert nivå) hvordan periodiseringsprinsippet skal anvendes, hvilke rapporter som skal utarbeides, kontoplaner mv. Utarbeiding av virksomhetenes budsjett og regnskap etter enhetlige prinsipper, regnskapsstandarder og rapporter vil gi et bedre grunnlag for å sammenlikne virksomheter – både internt i staten og mellom statlig og privat sektor.

Det fremgår av boks 7.1 at anvendelsen av periodiseringsprinsippet for interne økonomistyringsformål i dag ikke er regulert av enhetlige prinsipper og regnskapsstandarder. Dette kan bidra til at virksomhetene gjør egne tilpasninger ved anvendelsen av prinsippet. Overgang til periodiseringsprinsippet kan således i seg selv redusere be-

hovet for slike tilpasninger. Gjennom en sentralisering av forvaltningen av prinsipper og standarder kan ressursene som i dag benyttes til egne tilpasninger reduseres.

Innføring av periodiseringsprinsippet i staten gjør det aktuelt å vurdere om prinsippet bør innføres også i kommunesektoren. Kommunene fører i dag regnskapet etter anordningsprinsippet, jf. omtale i kapittel 5.3. Et enhetlig regelverk for offentlig sektor sett under ett vil gi bedre grunnlag for å gjennomføre sammenlikninger på tvers av forvaltningsnivåene.

Utvalget har ikke vurdert hvorvidt det ville være formålstjenlig og hensiktsmessig å innføre anordningsprinsippet i staten, ettersom dette ligger utenfor utvalgets mandat. Utvalget ønsker imidlertid å peke på at det såkalte anordningsprinsippet avviker både fra regnskapsføringen i privat sektor, og fra praksis internasjonalt hva gjelder statlig regnskapsføring. Dette er heller ikke veien å gå dersom man ønsker større mulighet for sammenlikning på tvers av sektorer og mellom land.

Regnskapslovens bestemmelser er et mer gjennomprøvd og utbredt system enn kommuneregnskapets finansielt orienterte prinsipp. Dette innebærer at egenskapene ved systemet er velkjent og at flere vil ha lettere for å forstå et slikt system sammenliknet med anordningsprinsippet som benyttes i kommunesektoren. Det vises også til at når det kommunale systemet ikke ble endret fra det finansielle prinsippet til et regnskapsbasert system i 2001, ble dette begrunnet med at det kommunale system ikke burde avvike fra det statlige i for stor grad.

7.3.2.2 Resultatbegrepet på virksomhetsnivå

I foregående avsnitt pekes det på behovet for at et periodiseringsprinsipp anvendt i staten må benyttes likt, dvs. følge etablerte normer og enhetlige retningslinjer for regnskapsførsel på virksomhetsnivå. Et tilsvarende behov for enhetlige retningslinjer gjelder private foretak som følger regnskapsloven, og innebærer eksempelvis at et privat foretaks resultatoppstilling og årsresultat lar seg forstå og sammenlikne med andre foretak.

For foretak som er regnskapspliktige i henhold til regnskapsloven gir driftsresultatet uttrykk for om foretakets inntekter er større eller mindre enn foretakets kostnader i løpet av perioden, dvs. om foretaket har gått med underskudd eller overskudd. Et underskudd vil redusere egenkapitalen i balansen.

For statlige virksomheter som får sin bevilgning fra Stortinget vil det grunnleggende regn-

skapsprinsippet om sammenstilling av inntekter med kostnader ikke strekke seg lenger enn til å periodisere utgiftene til de periodene hvor ressursene er forbrukt, idet det ikke eksisterer en inntektsside basert på markedstransaksjoner, jf. avsnitt 7.2.3. Resultatbegrepet, slik det anvendes for foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven, vil derfor få en annen mening for statlige virksomheter som har bevilgning som finansieringskilde. Det vil derfor også ha mindre relevans å stille krav til avkastning på egenkapital i disse virksomhetene.

Selv om driftsresultatet har et annet innhold enn for private foretak, vil resultatoppstillingen og sammenhengen med virksomhetens balanse likevel gi viktig styringsinformasjon. For det første vil periodiserte utgifter (dvs. kostnader) framgå av resultatregnskapet. For det andre vil egenkapitalen per definisjon øke dersom inntektene overstiger kostnadene i et enkelt år. Balansen vil som i et privat foretak, gi uttrykk for virksomhetens eiendeler og forpliktelser. Eiendeler vil bestå av anleggsmidler og omløpsmidler, mens gjeldssiden vil bestå av gjeld og egenkapital. For en statlig virksomhet vil imidlertid balansen i hovedsak bestå av anleggsmidler, omløpsmidler og egenkapital idet statlige virksomheter innenfor dagens system ikke har adgang til å spare eller foreta låneopptak. Verdien av realkapitalen vil være korrigert for de avskrivninger som er gjort i driftsregnskapet. Ved finansiering gjennom bevilgning vil egenkapitalen bli «residualbestemt» ut fra bevilgning og kostnader i driftsregnskapet. Økte bevilgninger til en statlig virksomhet vil ha samme regnskapsmessige konsekvens som et egenkapitaltilskudd.

Graden av markedsorientering er større for statlig forretningsdrift enn for ordinære forvaltningsorgan. Resultatoppstillingen og driftsresultatet vil i slike virksomheter gi et uttrykk for virksomhetens overskudd eller underskudd. Virksomheten er imidlertid en del av staten som juridisk person, og staten vil derfor måtte dekke et eventuelt underskudd. Statlig forretningsdrift mottar i noen grad også rammetilskudd eller bevilgning fra staten som vil fremgå i resultatoppstillingen. Driftsresultatet vil på denne bakgrunn ha et annet meningsinnhold enn i private foretak.

Statlig eide aksjeselskap og statsforetak er egne rettssubjekter, jf. avsnitt 4.10. Med den nye statsforetaksloven som trådte i kraft fra 1.1.2003 gjelder det for statsforetakene (unntatt helseforetakene) et begrenset deltakeransvar etter mønster av aksjeloven. Dette betyr bl.a. at et statsforetak kan gå konkurs. For slike virksomheter vil staten yte eventuelle egenkapitaltilskudd etter samme

mønster som en privat eier av et foretak. Virksomheten skal følge regnskapslovens krav til oppstilling av resultatoppstilling med drifts-/årsresultat. For disse virksomhetene vil driftsresultatet gi et reelt uttrykk for overskudd eller underskudd, og vil være direkte sammenlignbart med private foretak.

Utvalget har ikke gått i detalj på hvordan resultatoppstilling og driftsresultatet skal defineres for staten og statlige virksomheter, utover å peke på enkelte forhold som gjør at denne får et noe annet meningsinnhold enn i private foretak. Spesielt gjelder dette forvaltningsorganene som i stor grad er finansiert ved bevilgninger.

Dette understreker behovet for enhetlige retningslinjer for ulike typer statlig virksomhet, og utvalget legger til grunn at det vil være ulike måter å utforme slike på. Det vil derfor være nødvendig å definere hva som er virksomhetenes inntekter, og hva som er egenkapitaltilskudd. I Sverige er periodiseringsprinsippet innført slik at bevilgning framgår som «Inntekt av bevilgning» i resultatoppstillingen, og driftsresultatet betegnes «Årets kapitalforandring» (se eksempel på oppstilling fra Sverige i appendiks til kapittel 7.)

7.3.2.3 *Virkning av overgang til periodiseringsprinsippet for statlige virksomheter*

Som drøftet i avsnitt 7.2, vil innføring av periodiseringsprinsippet trolig ikke få særlig betydning for nivået på virksomhetenes regnskapsførte variable driftskostnader og driftsinntekter sammenliknet med dagens system, med et mulig unntak for tjenestepensjoner. En endring som knytter seg til innføring av periodiseringsprinsippet er at virksomhetene må kostnadsføre feriepengene og arbeidsgiveravgift. Den viktigste forskjellen mellom periodiseringsprinsippet og dagens system er knyttet til behandlingen av investeringer – fra investeringsutgifter (i dag) til (årlige) kapitalkostnader.

Mange statlige virksomheter benytter i dag et økonomi- og regnskapssystem som er tilpasset regnskapslovens bestemmelser (dvs. et periodiseringsprinsipp). Statlige virksomheter har videre tilgang til lønssystemer hvor lønn periodiseres i tråd med forbruket. Rapportering til statsregnskapet skjer i dag ved at det fra regnskapssystemet tas ut et sett av rapporter etter kontantprinsippet, basert på inn- og utbetalingsdato. Ved overgang til periodiseringsprinsippet vil kontroll og avstemming i forbindelse med ekstern rapportering kunne bli enklere som følge av at samme regnskaps-

prinsipp benyttes. Mange statlige virksomheter har derfor de tekniske løsninger på plass allerede for å ta i bruk et periodiseringsprinsipp, og i følge Erfaringsprosjektet (se Finansdepartementet, 2000c), benytter en betydelig andel av virksomhetene elementer av periodisering for interne økonomistyringsformål.

7.4 Nærmere om sammenhengen mellom innføring av periodiseringsprinsippet og finansierings- og styringsformer for statlige virksomheter

7.4.1 Innledning

Som tidligere påpekt innebærer ikke innføring av periodiseringsprinsippet at dagens finansierings- og styringsformer for statlige virksomheter må endres. Det er derfor ikke nødvendig å forutsette endrede styringsformer for å anbefale en overgang til periodiseringsprinsippet (se kapittel 10). Utvalget har heller ikke som mandat å drøfte styringsreformer, dvs. reformer som dreier seg om hvordan staten styrer sin virksomhet gjennom ulike grader av delegering, frihetsgrader og ansvar mv. for virksomhetene. Slike reformer vil ha sterk sammenheng med tilknytnings- og organisasjonsformer for virksomhetene. Styringsreformer kan også ha betydning for finansieringsform. Valg av førings- og budsjetteringsprinsipp kan (men må ikke) ha betydning for finansieringsform. Utvalget mener det ligger innenfor mandatet å påpeke de muligheter som et periodiseringsprinsipp gir for ulike finansieringsformer, og vil også peke på visse sammenhenger mellom finansierings- og styringsformer for statlige virksomheter.

Ordet *bevilgning* må per definisjon oppfattes som tilførsel av likvider. Det er imidlertid prinsipielt sett mulig å tenke seg at budsjettvedtaket ikke er bevilgninger, men et vedtak om kostnader. Dette vil i så fall kunne innebære at tilførsel av likvide midler ikke med sikkerhet vil kunne anslås når budsjettet legges fram. Imidlertid er det normalt, når en ser bort fra finansielle transaksjoner, en klar sammenheng mellom kostnader og likviditetsbehov. Fastsettes kostnadene i budsjettvedtakene, vil det derfor normalt være mulig å anslå med relativt stor grad av sikkerhet det likviditetsbehovet som kostnadsvedtaket vil innebære i perioden. Dette bygger imidlertid på en forutsetning om at statlige

virksomheter ikke selv har mulighet til å påvirke balanseposter gjennom å ta opp lån. I tillegg til kostnadsvedtaket vil det kunne være behov for å fatte egne vedtak om egenkapitaltilførsel eller låneadgang for å kunne foreta investeringer. En slik oppfatning av hva et budsjett er, er mer knyttet opp mot de prinsipielle betraktningene i avsnitt 7.4.2, og må betraktes som en referanseramme for det maksimale av hva et periodiseringsprinsipp kan gi muligheter for. Det vil verken være realistisk eller hensiktsmessig at innføring av periodiseringsprinsippet fører til slike endringer i vedtaksfunksjonen, selv om det på sikt kan tenkes en utvikling i denne retningen, basert på erfaringer med bruk av periodiseringsprinsippet. I det følgende forutsettes derfor at budsjettvedtaket fastsettes i form av bevilgninger slik som i dag. Det forutsettes videre at Stortinget beslutter investeringer som i dag.

Avsnitt 7.4 tar sikte på å klargjøre sammenhengene mellom finansierings- og styringsmodeller for statlige virksomheter og valg av føringsprinsipp. Det foretas først en kort gjennomgang i avsnitt 7.4.2 av det prinsipielle utgangspunktet for effektivitet på virksomhetsnivå, som er referanserammen for de videre drøftingene. Drøftingen tar utgangspunkt i dagens finansieringsmodeller, og hvordan Stortinget styrer virksomhetene innenfor disse modellene. Avsnitt 7.4.3 drøfter hvilken betydning en overgang til kostnadsbasert budsjettering vil kunne få for finansieringen av investeringer i statlige virksomheter, gitt at investeringsnivået fortsatt skal styres av Stortinget. Avsnitt 7.4.4 drøfter noen mulige endringer i styringen av statlige virksomheter, og hvilken betydning en overgang til periodiseringsprinsippet vil kunne ha i denne sammenheng.

7.4.2 Prinsipielt utgangspunkt for effektivitet på virksomhetsnivå

Effektivitet i en virksomhet kjennetegnes ved størst mulig produksjon for gitt total kostnad, eller lavest mulig total kostnad for gitt produksjon.

I økonomisk teori beskrives private foretaks mål som maksimering av overskudd (størst mulig profitt). Det forutsettes at det finnes en bestemt produksjonsteknisk sammenheng for omdannelsen av innsatsfaktorer til et sluttprodukt. Det forutsettes videre at både bruken av innsatsfaktorer og sluttproduktet kan måles. For både innsatsfaktorer og sluttprodukt antas videre at det eksisterer markedspriser. Under gitte betingelser vil det da finnes én bestemt tilpasning som maksimerer overskuddet, og denne tilpasningen avhenger av prisene på innsatsfaktorene og sluttproduktet¹⁵. Spesielt

¹⁵ Dette forutsetter stigende grensekostnader (avtakende skallautbytte).

kan det vises at dersom det relative prisforholdet på innsatsfaktorene er kjent, vil det på ethvert produksjonsnivå finnes en optimal sammensetning av innsatsfaktorene (en sammensetning som minimerer produksjonskostnadene).

I avsnitt 7.2.2 er produksjonskretsløpet i et privat foretak illustrert. Det er der pekt på at det i staten normalt ikke finnes markedspriser for sluttproduktene. Det er da naturligvis heller ikke mulig å bestemme et optimalt nivå på produksjonen i statlige virksomheter ved hjelp av slike priser. Imidlertid er det i avsnittet pekt på at det finnes markedspriser på innsatsfaktorene. Det kan derfor være mulig å finne fram til den sammensetning av innsatsfaktorer som gir lavest mulig kostnader for et gitt produksjonsnivå, jf. målet om størst mulig effektivitet i statlig virksomhet.

For at det skal være mulig å finne den optimale produksjonsmåten/sammensetning av innstatsfaktorer i statlige virksomhet, må følgende forutsetninger være oppfylt:

- Det må være mulig å måle innsatsfaktorbruken.
- Det relative prisforholdet mellom innsatsfaktorene må være kjent.
- Det må være mulig å måle sluttproduktet.
- Det må være en kjent og sikker sammenheng mellom innsatsfaktorbruken og produserte enheter.

Spørsmålet om føringsprinsipp berører spesielt den andre forutsetningen, da periodiseringsprinsippet er en nødvendig men ikke tilstrekkelig forutsetning for å kunne måle kostnadene ved bruk av innsatsfaktorer på en riktig måte.

Den første forutsetningen vil normalt være oppfylt, både i statlig og i privat sektor. De to siste forutsetningene er mer problematiske for statlig aktivitet. Imidlertid vil en ofte ha en viss «ide» om hva sluttproduktet er, og en har også ofte kunnskap om hvordan innsatsfaktorene omdannes til sluttproduktet.

Beskrivelsen ovenfor illustrerer de teoretiske forutsetningene for å kunne bestemme den mest effektive sammensetningen av innsatsfaktorer i en statlig virksomhet. Det er derimot ikke gitt at det er denne sammensetningen som ville blitt realisert, selv om forutsetningene er oppfylt. Dette er knyttet til at det i statlig virksomheter ikke nødvendigvis er etablert incentivsystemer som stimulerer til slik adferd. I privat sektor er kravet om størst mulig profitt en slik incentivmekanisme som gjør at kravet om effektivitet er lettere å oppfylle. I staten er det ofte ingen konkurransemekanisme som

på tilsvarende måte tvinger virksomhetene til å drive kostnadseffektivt.

Det kan også tenkes situasjoner der det er i virksomhetenes egeninteresse at den ikke tilpasser seg på en kostnadseffektiv måte. Slike problemer kan forsterkes dersom det er asymmetrisk (skjevt fordelt) informasjon. Statlige virksomhetsledere vil for eksempel kunne ha som mål å få størst mulig bevilgning for å oppnå høyest mulig produksjonsnivå. Hvis virksomhetslederne har mer informasjon om produksjonsmulighetene enn overordnet myndighet, kan virksomhetene påvirke framtidige inntektsmuligheter/bevilgninger gjennom måten de tilpasser seg på i dag.

På kort sikt vil beholdningen av realkapital ofte være gitt. I staten vil dette spesielt gjelde innenfor samferdselssektoren, Forsvaret, helsesektoren og til dels i utdanningssektoren. Det er mindre aktuelt for ordinære forvaltningsorganer («kontorvirksomhet»). Spørsmålet knyttet til endring av realkapitalbeholdningen åpner for særskilte utfordringer ettersom det ikke er mulig med kontinuerlig tilpassning av sammensetningen av innsatsfaktorene, noe som innebærer at en delvis «låser» produksjonskapasiteten. Dette vil kunne ha stor betydning i de situasjoner hvor det oppstår «spill» om ressurser og bevilgninger. En mulig situasjon kunne eksempelvis være at virksomhetene (bevisst) overinvesterer i et forsøk på å påvirke det framtidige produksjonsnivået og bevilgningen. Denne typen betraktninger ligger til grunn for drøftingen av styring og finansiering av investeringer i avsnitt 7.4.4.

7.4.3 Avkastning på statens kapital

Staten har generelt valgt mellom å plassere sin sparing i finanskapital (kontanter og verdipapirer) eller realkapital (eksempelvis eiendommer). Dersom sparing plasseres i finanskapital gir det en avkastning i form av rente og eventuelt utbytte. Plassering i realkapital gir primært en avkastning i form av bruksverdi. Statens investering i realkapital motsvares av en økning i statens netto gjeld, og påfører dermed staten en kostnad i form av renteutgifter.

For at et budsjett ført etter periodiseringsprinsippet skal gi et fullstendig bilde av den enkelte virksomhets reelle kostnader, må kostnaden ved bruk av realkapital kostnadsføres fullt ut der den anvendes. Disse kostnadene består ikke bare av avskrivninger, men også av realkapitalens alternativkostnad. Dersom den aktuelle virksomheten selv eier realkapitalen kan alternativkostnaden synliggjøres ved at det kreves en avkastning på

egenkapitalen, eventuelt kombinert med at bevilgninger til investeringer gis som rentebærende lån fra overordnet myndighet, jf. avsnitt 7.4.4.2.

I de tilfeller der virksomheten benytter realkapital som eies av en annen statlig virksomhet, kan kostnaden synliggjøres i regnskapet for den virksomheten som bruker realkapitalen ved at det kreves en leie. Dette gjøres allerede i dag for en del bygninger (gjennom leieordning med Statsbygg). Et effektivt leiemarked forutsetter imidlertid at det eksisterer et annenhåndsmarked. For investeringer som foretas for å benyttes i produksjon av en vare eller tjeneste (produktinnsats), vil det normalt finnes et slikt annenhåndsmarked for. Dette gjelder blant annet mange kontorbygg som i dag administreres av Statsbygg. Flere statlige eiendeler er imidlertid spesielt utformet for et bestemt formål, og det vil derfor ikke nødvendigvis være alternative bruksområder.

I avsnitt 7.4.2 ble det foretatt en drøfting av prinsipielle sider knyttet til produksjon i statlige virksomheter. Det ble pekt på at det relative prisforholdet mellom de ulike innsatsfaktorene (for eksempel prisforholdet mellom arbeidskraft og kapital) har betydning for den beste (optimale) sammensetningen av faktorene. I avsnittet ovenfor ble det pekt på at bruk av realkapital har en alternativkostnad. Å internalisere denne typen kostnader i virksomhetene vil bidra til å synliggjøre «riktig» pris på bruk av realkapital. Dette kan i neste omgang bidra til en mest mulig effektiv sammensetning av arbeidskraft, produktinnsats og bruk av realkapital.

Kostnader ved bruk av statens kapital bør i prinsippet håndteres likt for statlige virksomheter. Dette gjelder for avskrivninger på virksomhetenes realkapital og eventuell rente på bruk av statens kapital. I dag er det kun forretningsdriften som fører avskrivninger, og som fører rentekostnad for bruk av statens kapital.¹⁶ Denne renten gir uttrykk for alternativavkastningen staten kunne fått på kapitalen.

Erfaringer kan tyde på at staten ikke tar tilstrekkelig hensyn til kapitalkostnadene ved planlegging av store investeringsprosjekter, bl.a. fordi slike kostnader oppfattes som «gratis» for alle utenom skattebetalerne. Det kan derfor vurderes å kreve avkastning på denne type kapital, også før investeringen er ferdigstilt, for å gi incitament til at slike prosjekter bør fullføres så raskt som mulig.

For visse typer kapital vil det ikke finnes en

alternativ utnyttelse. Dette gjelder f.eks. infrastruktur, enkelte kulturbygg mv. For slike typer realkapital kan det diskuteres om det har mening å snakke om en alternativkostnad, når realkapitalen allerede finnes. Det vil i slike tilfeller ikke kunne være mulig å få til en mer effektiv anvendelse av kapitalen da den ikke har alternativ utnyttelse.

7.4.4 Dagens finansierings- og styringsformer

7.4.4.1 Innledning

For å drøfte sammenhengen mellom innføring av periodiseringsprinsippet og finansierings- og styringsformer er det hensiktsmessig å ta utgangspunkt i dagens system. Nedenfor drøftes først de viktigste finansieringsformene som benyttes i statsbudsjettet. Deretter drøftes styringsformer under de ulike finansieringsformene.

7.4.4.2 Finansieringsformer

De viktigste finansieringsformene som brukes i dagens statsbudsjett er følgende:

- *Ordinær bevilgning.* Dette er den mest utbredte formen for finansiering av statlige virksomheter, og innebærer at statlige virksomheter tildeles en gitt pengesum (bevilgning). Det gis separate bevilgninger til drift og investeringer.
- *Aktivitetsbasert finansiering.* Ved denne formen for finansiering knyttes bevilgningen helt eller delvis til aktivitet i virksomheten. En form for aktivitetsbasert finansiering er stykkprisfinansiering.
- *Regelstyrte ordninger.* Denne finansieringsformen brukes i tilknytning til rettighetsbaserte ordninger (for eksempel rett til lønn under sykdom), og innebærer at bevilgningene er basert på anslag over antall søkere under ordningene.

Nedenfor er de ulike finansieringsformene drøftet i mer detalj.

Ordinær bevilgning

Gjennom Stortingsbehandlingen av statsbudsjettet fattes det vedtak om bevilgninger til de statlige virksomhetene. Bevilgningene kan enten være brutto- eller nettorammer. Med bruttorammer menes at Stortinget fatter separate inntekts- og utgiftsvedtak for virksomheten, mens nettorammer innebærer at det fattes vedtak om ett tilskudd til virksomheten.

Virksomheter som er bruttobudsjettert får til-

¹⁶ Renten baseres på gjennomsnittlig 5-års rente på statens obligasjonslån.

ført likviditet ved at de kan trekke på statens folio-konto i Norges Bank. De totale rammer for virksomhetens aktivitet bestemmes dermed av Stortinget. Både departement v/ansvarlig statsråd og virksomheten er ansvarlig for å bidra til å oppfylle de aktivitetsmål som er satt for virksomheten (for eksempel i tildelingsbrevet), innenfor den angitte budsjettrammen.

Virksomheter med særskilte fullmakter (nettobudsjetterte virksomheter) budsjetteres med ett tilskudd. Departementet tildeler tilskuddet til virksomheten i form av en likviditetsoverføring. Aktiviteten i nettobudsjetterte virksomheter avhenger i tillegg til selve tilskuddet av evnen og muligheten til å skape inntekter fra andre kilder, for eksempel gjennom salg av tjenester.

Statens forretningsdrift er nettobudsjettert i form av krav til et «driftsresultat», jf. avsnitt 7.2.5.3. Dette driftsresultatbegrepet har en annen betydning enn det som regnskapsloven definerer. Forretningsdriften opererer i et marked, og kan i større grad enn andre statlige virksomheter påvirke sine økonomiske rammer ved å tilpasse aktivitetsnivået i forhold til etterspørselen etter de tjenester som forretningsdriften produserer.

Aktivitetsbasert budsjettering

Med aktivitetsbasert budsjettering menes at bevilgningen helt eller delvis er basert på virksomhetens aktivitet i løpet av en periode. En form for aktivitetsbasert budsjettering er *stykkprisfinansiering*. I dag benyttes stykkprisfinansiering i en viss grad innenfor helsesektoren (sykehus) og utdanningssektoren (universiteter og høyskoler). Men det er pr. i dag ikke innført stykkprisfinansiering av statlige virksomheter i en rendyrket form, slik at virksomheten utelukkende finansieres gjennom aktivitetsutløste bevilgninger.

På andre områder fastsettes bevilgningen ut i fra antall planlagte produserte enheter. Denne formen for finansiering har flere likhetstrekk med stykkprisfinansiering. Imidlertid innebærer stykkprisfinansiering en en-til-en sammenheng mellom antall produserte enheter og total bevilgning. Det vil ikke være tilfellet dersom aktivitetsmål kun har betydning for den initiale bevilgningsutmålingen, og der det ikke foretas en etterberegning når «fasit» for antall produserte enheter foreligger.

Stykkprisfinansiering er et eksempel på at staten søker å etterlikne prismekanismen i et marked, og de effektivitetsegenskaper denne mekanismen har. Ved at virksomheten får en pris per enhet vil den ha incentiv til å tilpasse bruken av produksjonsfaktorene slik at hver enhet produseres til

lavest mulig kostnad (for gitt kvalitet). For mange typer av statlige virksomheter passer denne finansieringsformen dårlig. Det gjelder bl.a. klassiske eksempler på fellesgoder som forsvar, rettsvesen mv.

Regelstyrte ordninger

Denne typen finansieringsform brukes bl.a. i tilknytning til rettighetsbaserte ordninger, og innebærer at bevilgningene er basert på anslag over antall søkere under ordningene. Dette innebærer at den endelige bevilgningen vil kunne endres i forhold til det som er budsjettert dersom antall søkere faktisk blir annerledes enn lagt til grunn. En viktig regelstyrt ordning er rett til lønn under sykdom. Utbetalingene foretas gjennom Rikstrygdeverket. De vedtak som Stortinget fatter om bevilgninger til sykepengen er basert på forutsetninger om antall personer som kommer til å bli sykemeldt i løpet av året. Slike anslag er beheftet med usikkerhet.

7.4.4.3 Stortingets styring innenfor de ulike finansieringsformene

Den overordnede styringen av virksomhetene har nær sammenheng med finansieringsformen:

- Ved *ordinær bevilgning* er styringen av virksomhetene særlig knyttet til virksomhetens rapportering til departementet av informasjon om utviklingen i sentrale regnskapsstørrelser, mål for aktiviteten mv. I tillegg til å skulle gi et godt grunnlag for departementets oppfølging av virksomhetene gjennom året, kan rapporteringen også være et utgangspunkt for politiske prioriteringer, og dermed for fastleggingen av bevilgningene over statsbudsjettet.
- Ved *aktivitetsbasert finansiering* er styringen av virksomhetene bl.a. knyttet til mål for produksjonen. For sykehusene (helseforetakene) kan dette eksempelvis være antall behandlede pasienter innenfor ulike kategorier, mens det innenfor utdanningssektoren kan være antall uteksaminerte kandidater.
- Ved *regelstyrte ordninger* er styringen særlig knyttet til utforming av et effektivt regelverk, og praktiseringen av dette.

7.4.4.4 Om sammenhengen mellom grad av detaljstyring og effektivitet

Dersom Stortinget fastlegger både totale kostnader og sammensetningen av faste og variable driftskostnader kombinert med aktivitetsmål, vil

virksomheten ha små muligheter til selv å foreta tilpasninger. I dette tilfellet er det sterk politisk styring av aktivitetsnivået. Dette er dagens styringsform for mange statlige virksomheter. Styringsformen innebærer at Stortinget beslutter investeringer i virksomheten, og virksomheten har ikke frihet til selv å bestemme beholdningen av realkapital. Ved at Stortinget fastsetter nivået på en av produksjonsfaktorene styrer man også indirekte faktorsammensetningen på en måte som gir små frihetsgrader for virksomhetene, selv om virksomheten har frihet til å styre sammensetningen av variable driftskostnader (og også ofte små investeringer). Dersom det er slik at virksomhetene har bedre forutsetninger for å fastlegge en optimal sammensetning av produksjonsfaktorene, vil en sterk styring av aktivitetsnivået gi mindre effekt på effektiviteten enn om det var svakere styring av aktivitetsnivået.

En styringsmodell hvor det er noe mindre grad av politisk styring av aktivitetsnivået er der hvor Stortinget bestemmer total kostnad og aktivitetsmål for virksomheten. Virksomhetene beslutter selv avveiningen mellom faste og variable driftskostnader. Virksomheten har ansvar for å bestemme effektiv sammensetning av kostnader i forhold til aktivitetsmålet, men Stortinget har selv ansvar for at det er rimelig samsvar mellom total kostnad og aktivitetsmål.

Ved konkurranseutsetting har ikke Stortinget myndighet til å fastlegge kostnader eller aktivitetsnivå. Virksomheten bestemmer selv sammensetningen av innsatsfaktorer og produksjonsnivået. Stortinget vil i slike sammenhenger opptre som kjøper/bestiller «på vegne av» befolkningen. Gjennom konkurranse på eiersiden, og ved å utnytte de styringsmekanismer som privat virksomhet er underlagt (bl.a. avkastningskrav og muligheten for å gå konkurs), kan det oppnås effektivitetseffekter som statlig egenproduksjon ikke kan gi. Dette forutsetter at det er konkurranse i markedet av leverandører.

7.4.5 Finansiering av investeringer under kostnadsbasert budsjettering gitt dagens beslutningsstruktur

7.4.5.1 Innledning

Ved overgang til et periodiseringsprinsipp vil bevilgningene over statsbudsjettet i større grad kun-

ne baseres på kostnadsinformasjon enn dagens inn- og utbetalinger, jf. avsnitt 7.4.1.

Periodiseringsprinsippet innebærer at anleggsmidler skal føres i balansen, og at investeringsutgiften skal periodiseres over anleggsmidlets anslåtte levetid. Den periodiserte investeringsutgiften føres i resultatregnskapet som en kostnad (avskrivninger). Som følge av at avskrivninger er en beregnet størrelse som ikke motsvares av en kontantstrøm, må en ta stilling til hvordan dette skal håndteres i budsjettssammenheng.

Isolert sett vil investeringsbevilgninger som tilsvare avskrivningene, innebære at virksomhetene tilføres likviditet som er nær tilstrekkelig til å opprettholde eksisterende kapitalbeholdning¹⁷. Dette innebærer at Stortinget låser investeringsbevilgningene til en beregnet størrelse. I praksis vil en slik løsning trolig kreve at det etableres låne- og spareordninger mellom år for statlige virksomheter, for å få tilstrekkelig fleksibilitet til å følge opp at vedlikeholds- og reinvesteringer ikke har samme forløp som avskrivningene.

Beholdningen av realkapital i utgangspunktet vil være svært viktig i en modell der en bevilger avskrivningene. Virksomheter med forholdsvis ny kapital vil isolert sett ha større avskrivninger enn virksomheter med en eldre realkapitalbeholdning. Derfor vil en kunne få skjevheter dersom bevilgningene knyttes opp mot avskrivningene.

Sammenliknbar informasjon om alle kostnadstyper vil gi grunnlag for å foreta justeringer i faktorbruken for å bidra til en mer kostnadseffektiv ressursbruk. Slike justeringer kan innebære at noen virksomheter må redusere realkapitalbeholdningen (for eksempel gjennom salg), mens andre kan ha behov for å øke realkapitalbeholdningen (gjennom nyinvesteringer). Å låse investeringsbevilgningene til avskrivningene, som er en beregnet størrelse, vil trolig ikke være hensiktsmessig i en slik situasjon.

Nedenfor drøftes ulike modeller for finansiering av investeringer under kostnadsbasert budsjettering, gitt at Stortinget beholder samme styrings- og beslutningsmyndighet for statlige investeringer som i dag. Dette innebærer at Stortinget fatter særskilte vedtak om bevilgninger til investeringer. Med denne styringsformen som utgangspunkt, vil utvalget peke på to ulike modeller for å finansiere investeringer: i) «kontantmodellen», og ii) «lånemodellen». En kan også ha en kombinasjon av disse to modellene.

¹⁷ Dette forutsetter korrekt historisk kost som vurderingsprinsipp, og at man ser bort i fra inflasjon.

7.4.5.2 Modeller for finansiering av investeringer

Statlige investeringer vil dels ha karakter av å skule yte tjenester overfor befolkningen og dels å være investeringer i realkapital som skal brukes i produksjon av tjenester i statlig forvaltning. Investeringer i vegsektoren er et eksempel på statlige investeringer som har karakter av å yte tjenester ovenfor befolkningen, mens investeringer i bygninger er et eksempel på investeringer i innsatsfaktorer som brukes i framstillingen av tjenester innenfor statlig forvaltning.

For investeringer i vegsektoren og for større investeringer i Forsvaret, kan det være naturlig at Stortinget fastsetter rammer for investeringene i lys av at dette er tjenester som mer direkte bidrar til å yte tjenester ovenfor befolkningen, jf. ovenfor. Når det gjelder investeringer i realkapital som skal brukes i framstillingen av tjenester innenfor statlig forvaltning, kan det imidlertid være mer hensiktsmessig å i større grad delegere til den enkelte virksomhet beslutninger om å gjennomføre anskaffelser, for eksempel investeringer i IT-utstyr. Ved å delegere denne typen investeringsbeslutninger kan en legge til rette for å oppnå større effektivitet i statlig tjenesteproduksjon. Delegering av investeringsbeslutninger forutsetter imidlertid at den enkelte virksomhet står ovenfor riktige incentiver når de skal foreta sine investeringsbeslutninger, selv om Stortinget fastlegger de totale rammene for investeringer.

i) «Kontantmodellen»

«Kontantmodellen» innebærer at investeringsutgiften bevilges i sin helhet når investeringen foretas. Kontantmodellen er en videreføring av dagens system for finansiering av investeringer, samtidig som det suppleres med informasjon om regnskapsmessige avskrivninger og balanseført verdi av realkapital. Denne informasjonen vil eksempelvis gjøre det mulig å sammenlikne kostnader i likeartede virksomheter og synliggjøre effekten av endringer i nyinvesteringer i en sektor eller en virksomhet. Ved bruk av kontantmodellen må det vurderes om kontantbevilgningen skal regnskaps-

føres som en inntekt eller som et egenkapitaltilskudd i virksomheten. Dette er en følge av at staten både er eier og betaler for tjenestene «på vegne» av befolkningen. Det vil normalt ikke være mulig å sette opp et resultatregnskap som går i balanse ved bruk av en slik modell¹⁸.

ii) «Lånemodellen»

«Lånemodellen» innebærer at investeringer utelukkende finansieres gjennom lån internt i staten.¹⁹ Investeringsbeslutningene vil i realiteten tas når virksomheten innvilges (bevilges) lån. Det vil dermed være politisk kontroll med investeringsnivået, og til hvilke formål det skal investeres i. I tilknytning til innføring av periodiseringsprinsippet i Danmark, legges det opp til at «lånemodellen» skal benyttes ved finansiering av investeringer, jf. avsnitt 6.3.

En fordel med lånemodellen er at det vil bli enklere å utforme bevilgningene enn om investeringene finansieres med kontanttilskudd. Modellen innebærer at nivået på bevilgningene i større grad skal korrespondere med nivået på kostnadene. Blant annet er det mulig å utforme modellen slik at avdragene fastsettes på linje med avskrivningene. Midler til å dekke avdrag og eventuelle renter kan i dette tilfellet bevilges som en del av virksomhetens totale ramme. Avdragene vil bidra til å redusere verdien av balanseført gjeld, men avdragene inngår ikke i resultatregnskapet som en kostnad. Kostnaden som vil inngå er avskrivninger. Det er derfor mulig å sette opp et resultatregnskap som går i balanse.

Nyinvesteringer medfører økte avskrivninger, og dermed isolert sett økte totalkostnader. En må derfor vurdere om virksomhetene skal kompenseres for dette gjennom økt totalramme (i årene etter investeringstidspunktet), eller om dette skal finansieres ved å redusere de løpende driftskostnadene (lønnskostnader og produktinnsats).

Lånemodellen åpner for at kapitalkostnader (avskrivninger) kan avveies mot andre typer kostnader i virksomheten.

I dagens budsjettssystem regnes utgifter til investeringer med ved beregning av statens overskudd, mens lånetransaksjoner kun føres mot kapitalregnskapet. Dersom lånefinansiering av investeringer ikke skal regnes med i statens overskudd, kan dette føre til et høyere investeringsnivå enn om disse utgiftene vurderes på linje med andre typer driftsutgifter som i dag. En må derfor vurdere om kontantbevilgede og lånefinansierte investeringer skal behandles likt ved prioriteringer mellom utgifter i de årlige budsjettoppleggene.

¹⁸ Det er forutsatt at inntekt er lik bevilgning, samt eventuelle egne inntekter.

¹⁹ En kunne alternativt tenkt seg at virksomhetene tar opp lån i det private lånemarkedet. Imidlertid er det lite trolig av de statlige virksomhetene selv ville kunne få lån til lavere rente i det private markedet og til like lave eller lavere transaksjonskostnader som staten sentralt kan gjennom markedet for statslån. Denne muligheten vurderes derfor ikke nærmere her.

Lånemodellen, slik den er presentert ovenfor, innebærer at bevilgningen tilsvarende årlige variable kostnader og avdrag på gjeld (fremmedkapital). Kontantmodellen innebærer bevilgning av årlige variable kostnader samt kontantbevilgning til investeringer. Kontantbevilgning til investeringer kan tolkes som egenkapitaltilskudd.²⁰ Det kan være naturlig å sette et avkastningskrav på egenkapitalen lik lånerenten for å synliggjøre kapitalkostnadene. Dersom virksomheten avkreves rente på investeringslånet, må dette imidlertid motsvares av en tilsvarende bevilgning. Hvis det ikke gis en bevilgning til renter, vil dette bidra til at virksomheten isolert sett får en tilsvarende reduksjon i driftsresultatet. Spørsmålet om staten skal kreve avkastning på statlig kapital er nærmere drøftet ovenfor i avsnitt 7.4.3.

Som følge av at statlige investeringer har ulike formål, jf. ovenfor, vil utvalget peke på at «kontantmodellen» kan være mer egnet for investeringer som mer direkte bidrar til å yte tjenester overfor befolkningen, mens «lånemodellen» kan være mer egnet for investeringer i innsatsfaktorer som brukes i framstillingen av tjenester i statlig forvaltning. Utvalget vil imidlertid understreke at det ikke har gått dypt inn i disse spørsmålene, og det har ikke foretatt en fullstendig vurdering av alle konsekvenser et slikt valg av finansieringsform for investeringer kan medføre.

7.4.6 Betydningen av periodiseringsprinsippet for mulige endringer i styringen av statlige virksomheter

7.4.6.1 Innledning

En rekke endringer i dagens finansierings- og styringsformer kan gjennomføres uavhengig av valg av føringsprinsipp. For enkelte slike endringer kan imidlertid innføring av periodiseringsprinsippet være en viktig forutsetning. Særlig er dette tilfellet dersom endringene er motivert ut fra et ønske om mer effektiv ressursbruk.

I dette avsnittet diskuteres forholdet mellom

periodiseringsprinsippet og mulige endringer i styringen av statlige virksomheter. Endringer i styringsformer som drøftes er:

- økt delegering av investeringsbeslutninger
- stykkprisfinansiering
- konkurranseutsetting

Diskusjonen peker på noen sammenhenger, men gjør ikke krav på å være uttømmende.

7.4.6.2 Økt delegering av investeringsbeslutninger

Statlige investeringer er et viktig virkemiddel for Stortinget til å prioritere nye oppgaver eller til å foreta kapasitetsutvidelser (eller investeringer for å opprettholde en gitt kapasitet) innenfor ulike områder. Beslutninger om mindre investeringer, utstyrsanskaffelser og vedlikehold er allerede i dag for en stor del delegert til virksomhetene. Dette gjelder for eksempel ordinære investeringer i IT-utstyr, maskiner, møbler og andre rutinemessige oppgraderinger, inkludert investeringer som i dag regnes som en del av bevilgningen til driftsutgifter.

Dersom det er slik at statlige virksomheter har bedre forutsetninger for å vurdere hva som er en mer effektiv sammensetning av produksjonsfaktorene enn Stortinget, kan imidlertid økt delegering av investeringsbeslutninger være én måte å oppnå en mer effektiv bruk av statens midler på. I så fall kan det være hensiktsmessig at ulike typer investeringer (for eksempel vurdert ut fra størrelse eller art) behandles ulikt.

Økt delegering av investeringsbeslutninger hvor en skiller etter investeringsens størrelse eller art kan innebære at:

- statlige virksomheter beslutter mindre (ikke-kapasitetsutvidende) investeringer, og Stortinget bestemmer større (kapasitetsutvidende) investeringer, eller at
- statlige virksomheter beslutter alle typer investeringer.

Virksomhetene beslutter mindre investeringer

Dersom det er ønskelig og hensiktsmessig å gi virksomhetene økte incentiver til å foreta en effektiv avveining av driftskostnader mot kapitalkostnader, kan én måte å ivareta dette hensynet på være å bruke avskrivningene som en informasjonskilde når en skal vurdere det totale kostnadsnivået framfor å bevilge direkte til investeringer.²¹ I denne «modellen» vektlegges hensynet til den politiske styringen av aktivitetsnivået mer enn hensynet til en potensiell gevinst ved at virksomhetene får

²⁰ I privat sektor er forholdet mellom egenkapital og fremmedkapital (gjeld) viktig når virksomheten skal ta opp lån. Fremmedkapital skal i teorien ha en lavere pris (rente) enn egenkapital, men prisen avhenger bl.a. av egenkapitalandelen. I statlig virksomhet vil staten være reell kreditor uavhengig av hvordan investeringer i en virksomhet finansieres. Dette skyldes at staten selv bestemmer finansieringen uten konkurranse om eierkontroll.

²¹ Avskrivninger gir et bedre uttrykk for kapitalkostnader, men er en beregnet størrelse.

større frihetsgrader til å bestemme sammensetningen av produksjonsfaktorene.

En slik modell kan medføre at virksomhetene i noen grad kan påvirke «produksjonskapasiteten», jf. omtalen i avsnitt 7.4.3.3, men det vil fortsatt være relativt sterk overordnet styring av det samlede aktivitetsnivået i virksomhetene.

Ved å åpne for noe større grad av frihet for den enkelte virksomhet til å foreta investeringer, vil en kunne oppnå en mer effektiv bruk av midler ved at virksomhetene kan foreta investeringer som bidrar til reduserte enhetskostnader.

Avskrivningene på slike mindre investeringer vil gi informasjon om det samlede investeringsnivået for denne typen investeringer. Gjennom de årlige bevilgningene kan det tas hensyn til denne informasjonen (uavhengig av finansieringsform for større investeringer).

Det vil trolig være mindre problematisk i forhold til hensynet til politisk kontroll med det totale aktivitetsnivået å bevilge et beløp som om lag korresponderer med avskrivningene på mindre utstyrsanskaffelser, framfor å bevilge avskrivninger knyttet til større investeringer. Dette må ses i sammenheng med at avskrivningstiden på mindre investeringer er kortere enn for større investeringer. For det andre er det allerede i dag delegert til virksomhetene å selv avgjøre i hvilken grad det er ønskelig å benytte deler av den totale bevilgningen til driftsutgifter til slike formål.

Det vil videre verken være ønskelig eller sannsynlig at det politiske nivået skal beslutte slike investeringer. Det kan derfor være hensiktsmessig at bevilgning til slike mindre utstyrsanskaffelser ses i sammenheng med den totale driftsbevilgningen, og at virksomhetene får frihet til å omdisponere mellom midler til investering og midler til drift. Dette samsvarer i stor grad med dagens budsjettssystem.

Ved at mindre investeringer (utstyrsanskaffelser) som i dag føres som driftsutgifter skilles ut, kan det beregnes avskrivninger som kan spesifiseres separat. Virksomhetene kan da bedre synliggjøre framtidig vedlikeholdsbehov, og planlegge utskifting av eksisterende utstyr innenfor relativt faste rammevilkår.

Alle investeringer besluttes i virksomhetene

Innføring av periodiseringsprinsippet åpner for at Stortinget kan bevilge til de enkelte virksomhetene basert på kostnadsinformasjon, jf. ovenfor. I en slik situasjon kan det ut fra effektivitetshensyn være hensiktsmessig at bevilgningen svarer til den totale kostnaden, slik at virksomhetene selv kan

avveie driftskostnader mot kapitalkostnader på løpende basis. Dette er tilfellet dersom virksomheten har bedre forutsetninger for å utnytte denne kostnadsinformasjonen enn overordnet nivå.

På den annen side kan stor frihet for virksomhetene til å foreta investeringsbeslutninger kunne innebære at den politiske styringen med den totale produksjonskapasiteten i sektoren svekkes. Dette kan medføre at virksomhetene foretar investeringer som gir et produksjonsnivå det ikke er politisk vilje til å finansiere.

For å sikre god kontroll med aktivitetsnivået, kan Stortinget regulere endringer i produksjonsnivået gjennom den totale kostnadsrammen, men uten å bestemme fordelingen på driftskostnader og kapitalkostnader. Også krav til produktivitet kan reguleres gjennom den totale kostnadsrammen.

Det vil alltid være den sittende regjering og Stortinget som har det formelle (konstitusjonelle) ansvaret for aktiviteten i statlig forvaltning. Ved å desentralisere investeringsbeslutninger, vil den detaljerte budsjettkontrollen fra Stortingets side reduseres. For å sikre politisk kontroll, kan dette kombineres med økt ansvar for de utøvende virksomhetene til å oppnå de fastsatte aktivitetsmålene.

Uten erfaring med hvordan slik regulering vil fungere i praksis, vil det måtte stilles krav til utforming av reguleringsordninger som utvalget ikke har drøftet nærmere.

Om forholdet mellom økt delegering av investeringsbeslutninger og periodiseringsprinsippet

Ved innføring av periodiseringsprinsippet vil investeringer (inkludert utstyrsanskaffelser som i dag finansieres gjennom å bruke av bevilgning til driftsutgifter) bli balanseført som en eiendel samtidig som bruken av anleggsmidlet framkommer som en kostnad i resultatregnskapet (i form av avskrivninger).

Ved økt delegering av investeringsbeslutninger vil denne typen kostnadsinformasjon gi Stortinget viktig informasjon som kan danne grunnlag for fastsetting av kostnadsrammene.

7.4.6.3 Stykkprisfinansiering

Ved styring gjennom stykkprisfinansiering er det sentralt at prisen reflekterer kostnadene som er forbundet med den gitte behovsdekningen som produksjonen er ment å gi. Slike priser kan være vanskelig å fastsette, som følge av det ofte ikke er

mulig å sammenlikne kostnadene ved tilsvarende aktivitet i privat sektor.

Bruk av stykkprisfinansiering vil kunne gi staten bedre muligheter til å styre virksomheten gjennom enhetsprisen. Staten vil innenfor denne typen modell være en form for kunde (betaler for tjenestene) som opptrer på vegne av innbyggerne. Beslutninger om produksjonskapasiteten bestemmes av virksomhetene ut fra de signaler som prisfastsettelsen og kapitaltilførselen gir. Hvis det ikke settes begrensninger eller tak for produksjonen, vil kontrollen med totale kostnader svekkes.

Et grunnleggende problem ved utforming av stykkprisfinansiering av statlige virksomheter er at det er vanskelig å måle produksjonen. Det blir dermed vanskelig å lage en god kobling mellom finansieringen og aktiviteten. I de tilfeller hvor en slik kobling kan etableres, og hvor prissettingen av produksjonsfaktorene er i tråd med de priser som gjelder i markedet, vil virksomhetene ha gode incentiver til effektiv bruk av midler.

Om forholdet mellom bruk av stykkprisfinansiering og periodiseringsprinsippet

Ved innføring av stykkprisfinansiering og overgang til periodiseringsprinsippet vil Stortinget ha et bedre grunnlag for å fastsette og sammenlikne stykkpris per enhet med kostnader/priser i private markeder.

7.4.6.4 Konkurransetsetting

Konkurransetsetting innebærer at retten til å produsere offentlige tjenester settes ut på anbud. Vinneren av anbudsrunderen får en tidsbegrenset rett til å foreta produksjonen, til en på forhånd avtalt pris. Både private foretak og statlige virksomheter vil kunne delta i anbudsrunderne, og det er således mulig at produksjonen fortsatt kan foregå i offentlig regi.

Med bruk av konkurransetsetting vil staten rendyrke rollen som bestiller av tjenester. Det vil si at staten spesifiserer hvilket produkt som ønskes, og hvilken pris den vil betale for produksjonen. Deretter vil det i stor grad bli opp til tilvirker å bestemme hvordan produktet skal frambringes. Fordelen med dette er at det er mulig å få til de samme incentivene som er gjeldende i privat sektor hva gjelder kostnadseffektiv produksjon, jf. drøftelsen i avsnitt 7.4.2.

Om forholdet mellom konkurranseutsetting og periodiseringsprinsippet

Et regnskap for en statlig virksomhet som viser kostnader, herunder balanseføring og avskrivning av investeringer i varige driftsmidler, gir et bedre uttrykk for reelt forbruk av ressurser sammenliknet med dagens kontantprinsipp. Ved å sammenholde informasjon om forbruk av ressurser med informasjon om virksomhetens aktivitet, kan det anslås hvor mye det koster å frambringe en gitt vare eller tjeneste. Denne typen informasjon kan utnyttes til å sammenlikne statlige virksomheter som driver likeartet aktivitet, eller statlige virksomheter i forhold til virksomheter i privat sektor. Regnskap ført etter periodiseringsprinsippet kan dermed gi Stortinget grunnlag for å vurdere potensialet for kostnadsbesparelser.

7.5 Ulike tilnærminger til innføring av et periodiseringsprinsipp

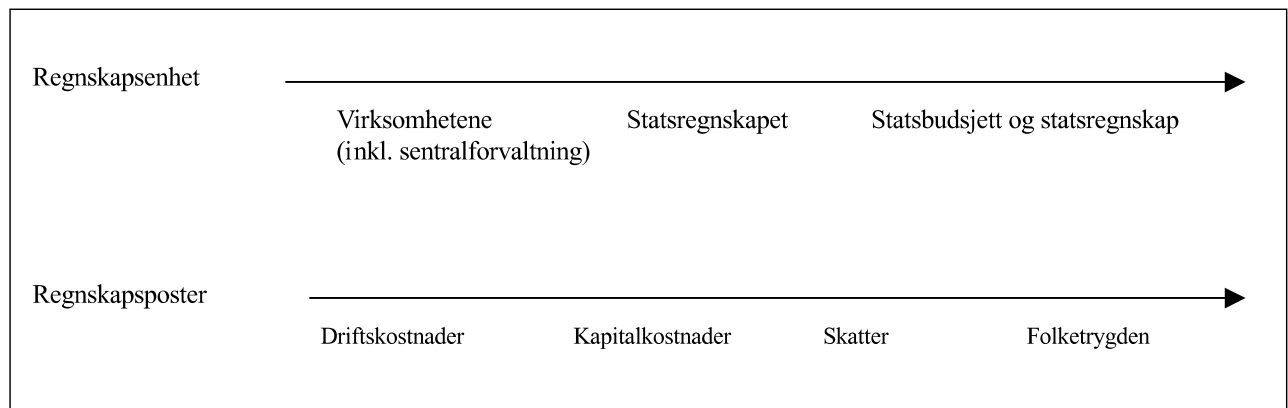
7.5.1 Innledning

I drøftingen i de foregående avsnittene er det lagt til grunn at periodiseringsprinsippet innføres for alle statlige virksomheter, og for alle typer kostnader og inntekter utenom skatter og avgifter. Ved den konkrete implementeringen av prinsippet, kan det imidlertid være at vurderinger tilsier at enkelte (andre) inntekts- eller kostnadsarter bør unntas fra periodisering. Denne typen unntak omtales nærmere i avsnitt 7.5.2. En annen tilnærming til innføring av periodiseringsprinsippet er å innføre periodiseringsprinsippet kun for statsregnskapet, men beholde kontantprinsippet for statsbudsjettet. Dette er drøftet nærmere i avsnitt 7.5.3. En tredje tilnærming er innføring av periodiseringsprinsippet på virksomhetsnivået, samtidig som statsbudsjettet og statsregnskapet føres i tråd med dagens kontantprinsipp. Dette er nærmere drøftet i avsnitt 7.5.4.

De ulike tilnærmingmåtene eller modifikasjonene er illustrert i figur 7.2. Pilen viser til økt grad av innføring av periodiseringsprinsippet.

7.5.2 Modifikasjoner av periodiseringsprinsippet

Som beskrevet i kapittel 6 har flere av OECD-landene som har innført periodiseringsprinsippet valgt å unnta enkelte inntekts- og kostnadsarter fra periodisering. Det er bl.a. ingen land som har valgt å periodisere skatter og avgifter.



Figur 7.2 Ambisjonsnivå for innføring av periodiseringsprinsippet

Det kan være flere grunner til at en unntar enkelte inntekts- og kostnadsarter fra periodisering. En viktig forklaring er trolig grunnleggende forskjeller mellom staten og privat sektor, bl.a. knyttet til mangel på markedspriser for sluttprodukter, og at det ikke er en klar avgrensing i forholdet mellom staten som eier og staten som betaler for tjenester på vegne av befolkningen. Også hensynet til at budsjettet er et finansieringsdokument for statlige virksomheter og et politisk vedtaksdokument, kan tilsi behov for enkelte unntak fra en rendyrket anvendelsen av periodiseringsprinsippet. Videre vil det også være praktiske årsaker, bl.a. store tekniske og praktiske utfordringer og kostnader knyttet til overgang til periodisering, som ligger bak slike unntak. Overgang til periodiseringsprinsippet innebærer derfor i praksis *ulike grader av innføring* av periodiseringsprinsippet. Dette kan velges både som en permanent løsning og som en implementeringsstrategi.

I avsnitt 7.2.6 ble det pekt på særtrekk ved staten. For det første har staten en rekke eiendeler som ikke eksisterer i privat sektor. Dette gjelder blant annet infrastruktur, nasjonaleiendommer og kulturskatter, militært utstyr mv. For det andre har staten særlige forpliktelser som ikke er juridisk bindende, men som i realiteten likevel er å oppfatte som politisk bindende. Ved overgang til periodiseringsprinsippet må en ta stilling til om denne typen eiendeler og forpliktelser skal balanseføres.

7.5.3 Statsregnskap etter periodiseringsprinsippet – statsbudsjett etter kontantprinsippet

En rekke land som har innført periodiseringsprinsippet har foreløpig innført dette for statsregnskapet, men videreført et statsbudsjett basert på kontantprinsippet. De fleste av disse landene legger

imidlertid opp til å innføre periodiseringsprinsippet også på budsjettbasis, jf. kapittel 6.

Ved å innføre periodiseringsprinsippet bare for statsregnskapet, men ikke for statsbudsjettet, svekkes muligheten til å sammenlikne regnskap og budsjett. Prinsipielt bør regnskapet inneholde minst den informasjonen om inntekter og kostnader som ligger i budsjettet, men det kan også suppleres med ytterligere informasjon. Dette er viktig både ut i fra et styrings- og kontrollperspektiv, og ut i fra et demokratisk perspektiv ettersom statsbudsjett og statsregnskapet er et viktig politisk dokument.

Dagens statsregnskap synes ikke å vekke særlig interesse, verken blant politikere eller media, sammenliknet med interessen for framlegget av statsbudsjettet. Dersom man velger å benytte ulike føringsprinsipper i disse dokumentene, kan det bidra til å forsterke dette. Nye føringsprinsipper kan på den annen side bidra til interesse hos nye brukergrupper.

Som en implementeringsstrategi kan det likevel være fornuftig å først innføre periodiseringsprinsippet i statsregnskapet. Da kan man løse de regnskapsfaglige utfordringene først uten å måtte ta stilling til hvordan budsjettvedtakene skal utformes. Dette kan gi en mer kontrollert implementering, og kan redusere sannsynligheten for at det velges lite gjennomtenkte og mindre gode løsninger. Se nærmere omtale av implementeringsstrategi i kapittel 10.

7.5.4 Ulike prinsipper på ulike nivåer – periodiseringsprinsipp på virksomhetsnivå

Potensialet for en mer effektiv bruk av statens midler ved innføring av periodiseringsprinsippet er særlig knyttet til bedre informasjon om totale kost-

nader. Denne informasjonen gir bl.a. grunnlag for å avveie driftskostnader mot kapitalkostnader, noe dagens kontantprinsipp ikke gir. Dersom det er slik at virksomhetene har bedre forutsetninger for å foreta disse avveiningene til å oppnå en mer kostnadseffektiv drift, er det særlig viktig at virksomhetsnivået anvender periodiseringsprinsippet.

Det kan derfor vurderes om det vil være hensiktsmessig å ha ulike føringsprinsipper for ulike nivåer i staten, for eksempel ved at virksomhetene budsjetterer og regnskapsfører etter periodiseringsprinsippet, mens statsbudsjettet og statsregnskapet føres i tråd med kontantprinsippet. En innvending mot en slik løsning er at det kan bli ulikt styringsfokus internt i virksomhetene og på det politiske nivå. Videre kan det svekke sammenhengen og oversikten mellom overordnet budsjett, og budsjett og regnskap på virksomhetsnivået, og det kan bli mer komplisert å stille sammen virksomhetsregnskapene til et samlet statsregnskap.

En slik modell har likhetstrekk med dagens modell der elementer av periodiseringsprinsippet benyttes i den interne styringen i mange statlige virksomheter.

7.6 utfordringer knyttet til implementering av periodiseringsprinsippet

7.6.1 Innledning

Innføring av periodiseringsprinsippet i staten vil få konsekvenser for dagens budsjett- og regelverksstruktur som er beskrevet i bevilgningsreglementet. I kapittel 4 ble det pekt på at Finansdepartementet har fullmakt til å fastsette detaljerte krav og normer for statlig økonomistyring. Dette er uttrykt i økonomireglementet for staten hvor Finansdepartementet har fastsatt enhetlige krav og normer for bruk av statlige midler, resultatoppfølging og regnskapsføring på departements- og virksomhetsnivået, men ikke i forhold til krav til internregnskap, jf. avsnitt 7.3. Økonomireglementet for staten stiller blant annet krav til fellessystemer for betalingsformidling (statens konsernkonto), økonomi- og regnskapssystemer og retningslinjer for rapportering til statsregnskapet.

Overgang til periodiseringsprinsippet forutsetter at bevilgningsreglementet og økonomireglementet må tilpasses nye budsjetterings- og regnskapsprinsipper. En rekke forhold ved økonomireglementet må vurderes ved innføring av periodiseringsprinsippet. Dette er blant annet knyttet til at:

- Det må etableres regnskapsstandarder for statlig forvaltning.
- Det må foretas en avgrensning av hvilke virksomheter som skal omfattes av økonomireglementet.
- Det må vurderes hvordan statsbudsjett og statsregnskap skal utformes og presenteres for å ivareta de informasjonsbehov som ulike brukere av budsjettet og regnskapet har.

Disse forholdene er nærmere drøftet nedenfor.

Innføring av periodiseringsprinsippet kan også innebære utfordringer i forhold til utvikling og endring av kompetanse, styringskultur og holdninger både i statsadministrasjonen og i det politiske miljøet.

7.6.2 Etablering av regnskapsstandarder

Føring av statsregnskap og statsbudsjett etter periodiseringsprinsippet medfører at det må etableres et sett med enhetlige budsjett- og regnskapsstandarder for statlige virksomheter. Som del av dette må det utformes kontoplaner, sikres at økonomisystemer ivaretar omleggingen. Finansdepartementet må som overordnet ansvarlig for regelverksutviklingen avklare hvem som skal ha det operative ansvaret for utforming og oppfølging av regelverket. For å sikre sammenliknbarhet mellom statlige virksomheter må også virksomheter hvor bevilgningen gis i form av et tilskudd over statsbudsjettet (bl.a. nettobudsjetterte virksomheter) følge de samme føringsprinsippene som øvrige deler av statlig forvaltning.

I privat sektor er regler og standarder for regnskapsføring og budsjettering nedfelt i regnskapsloven og god regnskapsskikk. Regnskapsloven hjemler generelle retningslinjer for regnskapsføring, mens god regnskapsskikk gir retningslinjer for praktiseringen av regnskapsloven (se nærmere beskrivelse i kapittel 5). Regnskapsloven og god regnskapsskikk er under kontinuerlig utvikling, og er således et dynamisk regelverk.

Internasjonalt arbeider bl.a. den internasjonale revisorforeningen *IFAC (Public Sector Committee)* med å utvikle regnskapsstandarder for offentlig sektor. Sverige har i stor grad lagt disse til grunn ved innføring av periodiseringsprinsippet på regnskapssiden. *IMFs* (International Monetary Fund) *GFS-2001 standard* (Government Finance Statistics) legger også periodiseringsprinsippet til grunn. *GFS*-systemet krever i tillegg et detaljert finanstransaksjonsregnskap og et transaksjonsregnskap for investeringer i realkapital, som begge er betydelig mer detaljert enn en ordinær kon-

tantstrømoppstilling. I tillegg kreves et regnskap for omvurderinger.

Ved innføring av periodiseringsprinsippet i staten må det vurderes om det skal legges til grunn etablerte standarder (regnskapsregler i privat sektor og tilpasse disse til statlig forvaltning eller internasjonale standarder), eller om det bør utarbeides egne standarder. I kommunesektoren er det etablert et eget organ for utarbeidelse av kommunale regnskapsstandarder (Forening for god kommunal regnskapsskikk, GKRS). Erfaringen viser at det er ressurskrevende å utarbeide standarder fra bunnen av, noe som kan tale for å ta utgangspunkt i allerede etablerte standarder. Det vil imidlertid være nødvendig å supplere disse for å ivareta særtrekkene ved staten.

7.6.3 Avgrensning

Dagens økonomireglement gjelder statlige virksomheter organisert som ordinært forvaltningsorgan eller statlig forretningsdrift, og i det vesentlige også virksomheter organisert som forvaltningsorgan med særskilte fullmakter (såkalte 50-post virksomheter). Dette er de samme virksomhetene som er en del av staten som juridisk person, jf. omtalen i kapittel 4. Disse virksomhetene rapporterer til statsregnskapet.

Statlige virksomheter organisert som egne rettssubjekter, slik som statlig eide statsaksjeselskap, statsforetak eller særlovsselskaper, omfattes ikke av økonomireglementet. Økonomireglementet har imidlertid bestemmelser for forvaltningen av statens eierinteresser i slike virksomheter.

Selv om statsforetak ikke omfattes av økonomiregelverket for staten, vil for eksempel helseforetakene være definert som en del av staten etter internasjonale klassifiseringer (bl.a. GFS-2001). Ved overgang til periodiseringsprinsippet vil det være naturlig å vurdere virkeområdet for økonomiregelverket i forhold til hvilke virksomheter som skal inngå.

Ved oppstilling av et samlet statsregnskap må det tas stilling til om det skal foretas særskilte tilpasninger, jf. blant annet den særskilte behandlingen av Statens Petroleumsfond i statsregnskapet. Det må også vurderes hvordan statens eierandeler i aksjeselskaper (Statoil med datterselskaper, Telenor mv.), skal medtas og presenteres i et samlet regnskap.

Det er videre viktig at det foretas en inndeling og avgrensning av de regnskapspliktige enhetene. Denne vil måtte baseres på virksomhetsavgrensning og ikke støtte seg på hva som er juridiske enheter, jf. at virksomhetene i statlig forvaltning

ikke er egne juridiske enheter men en del av staten som juridisk person. Imidlertid er det allerede i dag slik at statlige virksomheter har en delegert selvstendig myndighet og «ansvar» for budsjett og regnskap som revideres av Riksrevisjonen, jf. avsnitt 4.9.3.

Regnskapet må i utgangspunktet utarbeides etter ensartede prinsipper. Vedtaksdokumentet for Stortinget (statsbudsjettet) trenger ikke nødvendigvis inkludere alle virksomheter, men statsregnskapet må ha oppstillinger der regnskapets utfall sett i forhold til Stortingets vedtatte budsjett, vises på en god og oversiktlig måte.

På samme måte bør det vurderes om det skal utarbeides et konsolidert regnskap som inkluderer all offentlig virksomhet, inkludert kommuner og fylkeskommuner. Det må også vurderes om disse skal anvende de samme regnskapsprinsipper og gå over til et periodiseringsprinsipp.

7.6.4 Utforming av statsbudsjett og statsregnskap som ivaretar ulike brukeres informasjonsbehov

Ved oppstilling av statsbudsjett og statsregnskap etter periodiseringsprinsippet må en ivareta at budsjett og regnskap i offentlig sektor også har andre informasjonsfunksjoner enn i privat sektor. Oppstillingene må videre ivareta at brukerne har ulike informasjonsbehov:

- Stortinget har behov for informasjon som gjør at de kan foreta beslutninger og prioriteringer.
- Regjeringen har behov for informasjon som gjør at de kan foreta prioriteringer, men har også behov for informasjon om hvordan statlig aktivitet er finansiert.
- Departementene har behov for informasjon som gjør at de kan foreta prioriteringer samtidig som de har behov for informasjon om hvordan underliggende virksomheter er finansiert, hvilken aktivitet ressursbruken har ført til mv.
- Statlige virksomheter har behov for informasjon som gjør at de kan foreta prioriteringer mellom ulike aktiviteter, og de har behov for informasjon om måloppnåelsen knyttet til aktivitetene.
- Internasjonale organisasjoner har behov for informasjon som gjør at land kan sammenliknes.
- Media har behov for informasjon om hvordan budsjett og regnskap påvirker borgere, næringsliv og staten.
- Publikum/borgerne har behov for informasjon om hvordan statens ressurser er anvendt og hvor mye det har kostet å frambringe et gitt velferdsgode.

- Private foretak/organisasjoner kan ha behov for kostnadsinformasjon om forhold ved offentlig sektor, for eksempel i tilknytning til konkurranseutsetting.
- Nasjonale og internasjonale statistikkbyråer og organisasjoner har behov for informasjon om den økonomiske utviklingen.

7.6.5 Etablering av åpningsbalanser

Regnskapsføring og budsjettering etter periodiseringsprinsippet innebærer at det må utarbeides en balanse som viser statens og den enkelte virksomhets eiendeler, gjeld og egenkapital på overgangstidspunktet og ved utløpet av regnskapsperiodene. Med *åpningsbalanse* menes den balansen som må etableres på det tidspunktet hvor periodiseringsprinsippet innføres.

Åpningsbalansen vil vise henholdsvis statens og de statlige virksomhetenes eiendeler, gjeld og egenkapital på innføringstidspunktet. Det kan tenkes flere prinsipper for vurdering av eiendeler, gjeld og egenkapital i åpningsbalansen, jf. avsnitt 7.2.3:

- historisk kost
- virkelig verdi
- gjenanskaffelseskost

Ved bruk av vurderingsprinsippet historisk kost ved etablering av åpningsbalansen, vil verdien av statens eiendeler kunne undervurderes. Dette skyldes bl.a. at det har vært prisstigning, oppgradering og vedlikehold etter at eiendelene ble anskaffet. Det kan videre være ressurskrevende å framskaffe informasjon om historisk anskaffelseskost for deler av statens eiendeler. Ved etablering av åpningsbalanse kan det vurderes å legge til grunn gjenanskaffelseskost eller virkelig verdi.

Utvalget mener at spørsmålet om hvilket vurderingsprinsipp som skal legges til grunn for etablering av åpningsbalansen kan vurderes uavhengig av valg av vurderingsprinsipp på varig basis. En mulig tilnærming kan derfor være at ved overgang til periodiseringsprinsippet utarbeides åpningsbalansen med utgangspunkt i gjenanskaffelseskost eller virkelig verdi, uavhengig av om eiendelene er anskaffet til en lavere kostpris (eventuelt med fratrekk for avskrivninger). For nye investeringer kan likevel benyttes historisk kost.

Fokus ved statens regnskapsavleggelse vil i større grad være rettet mot informasjon om totale kostnader enn i private foretak, der fokus er resul-

tatet av virksomheten målt ved overskudd. Dette tilsier at staten bør benytte vurderingsprinsipper som reflekterer den reelle verdien på statens eiendeler. Dette må imidlertid veies opp mot de administrative merkostnader som en årlig omvurdering vil innebære.

For en rekke eldre eiendeler vil det være umulig å fastsette anskaffelseskost ettersom det ikke finnes noen dokumentasjon av opprinnelig pris. I slike tilfeller må det være mulig å basere balanseføringen på et anslag på gjenanskaffelseskost eller markedsverdi. Dette betyr at selv under et historisk kostprinsipp vil det bli behov for å verdsette en del gjenstander etter andre prinsipper.

For varige driftsmidler vil verdien som føres opp i balansen avhenge av hvilket vurderingsprinsipp som legges til grunn. Anta at et kontorbygg opprinnelig kostet 100 mill. kroner å bygge, men i dag er verdt 200 mill. kroner. Legger enn markedsverdi til grunn vil bygget bli ført opp i balansen med 200 mill. kroner mens historisk kost tilsier at bygget skal føres opp med 100 mill. kroner, eventuelt fratrasket avskrivninger. For andre eiendeler enn varige driftsmidler og gjeld vil det i hovedsak ikke være forskjeller i verdiene mellom de ulike prinsippene.

7.6.6 Klassifisering av kostnader

Ved periodisering av kostnader kan det være behov for å klassifisere kostnadene etter funksjon eller program, dvs. hva som er formålet ved aktiviteten (produksjon av transporttjenester, utdanning osv.) og ikke bare etter art. Dagens programklassifisering i staten grupperer utgiftene etter hovedoppgaver (konstitusjonelle institusjoner, militært forsvar, helsevern mv.). For tiden består den av 29 programområder. Med funksjon i statlig sektor menes fordeling av kostnader på generell administrasjon, helseformål, sosiale formål, utdanning mv, jf. dagens inndeling av statsbudsjettet på programområder.

Den internasjonale standarden som benyttes til formålsgruppering betegnes *COFOG* (Classification of the Functions of Government), og benyttes blant annet av Statistisk sentralbyrå. En funksjonsinndeling ligger i kravene til regnskapsføring for børsnoterte konsern, selv om det ikke er vanlig praksis i Norge i dag.²²

Klassifikasjonen av statsregnskapet etter organisasjon (dvs. inndelingen i kapitler) vil kunne videreføres ved endring av føringsprinsippet. Statsbudsjettet og statsregnskapet vil imidlertid kunne inneholde flere dimensjoner enn det som er vanlig i privat sektor, så som art, funksjon og kapittel. Det

²² Jf. den internasjonale standarden IAS nr. 1

vil være naturlig å vurdere alternativ inndeling i kontoplanen.

7.7 Kort om forholdet til reformer på andre områder

7.7.1 Innledning

Hvordan staten velger å organisere sin aktivitet, hvordan aktivitetene er finansiert, hvilke styringsprinsipper som legges til grunn, hvem som har beslutningsmyndighet og hvem som har ansvar, er viktige «rammevilkår» for statlige virksomheter. Statsbudsjett og statsregnskap er en viktig del av disse rammevilkårene.

Innføring av periodiseringsprinsippet for statsbudsjettet og statsregnskapet forutsetter ikke endringer i styringsprinsipper, styringsformer, finansieringsordninger eller tilknytningsformer, men periodiseringsprinsippet vil kunne støtte bedre opp under de målsettinger som søkes ivaretatt ved de ulike måter å drive statlig virksomhet på.

Merinformasjonen som følger av periodiseringsprinsippet vil derfor gi bedre forutsetninger for å kunne velge mellom ulike modeller for styring og finansiering av virksomheter. Enkelte modeller vil forutsette et periodiseringsprinsipp.

7.7.2 Styringsprinsipper: Mål- og resultatstyring

Innføring av periodiseringsprinsippet vil gi et bedre informasjonsgrunnlag for å gjennomføre dagens mål- og resultatstyring i staten. Dette vil særlig være viktig dersom det er politisk ønske om i større grad å fokusere på forbruk av ressurser i forhold til måloppnåelse, eller ved analyser av hvordan en kan få mest mulig aktivitet ut av en gitt ressursinnsats. Som beskrevet i kapittel 4 er måling og henføring av totale kostnader og inntekter knyttet til realiseringen av bestemte mål en forutsetning for at mål- og resultatstyring skal fungere godt.

Regnskapsprinsippene i privat sektor er basert på at fokus for virksomhetene er bedriftsøkonomisk lønnsomhet. I offentlig sektor er denne typen lønnsomhet ofte ikke et relevant kriterium. Et mer relevant fokus er kostnadene ved å oppnå en gitt aktivitet. Mens det i privat sektor er foretakenes kunder som gjennom sin etterspørsel regulerer foretakenes aktivitet, er det Stortinget som basert på velgernes mandat må avgjøre omfanget av offentlig sektor. Dette forutsetter at beslutningstakerne har god informasjon om kostnader knyttet til å nå slike mål. Budsjettering og regnskapsføring

i tråd med periodiseringsprinsippet vil i en slik situasjon være en forutsetning for at mål- og resultatstyring skal fungere godt.

7.7.3 Styringsformer: Fristilling, desentralisering og ansvarsdelegering

Ettersom statens oppgaver over tid har blitt flere og større, har en gått vekk fra en forvaltningsstruktur basert på detaljert sentralstyring og over til i større grad å overlate beslutningsmyndighet og ansvar til de enkelte utøvende myndigheter. Innføringen av mål- og resultatstyring som styringsprinsipp, kan ses på som et steg i denne utviklingen.

Ved innføring av nye budsjett- og regnskapsprinsipper for å oppnå mer effektiv bruk av statens midler bør en vurdere i hvilken grad virksomhetene fritt skal kunne tilpasse sammensetningen av innsatsfaktoren innenfor de gitte bevilgningene, jf. avsnitt 7.4. I andre land som har innført periodiseringsprinsippet har økt frihet for statlige virksomheter til å kunne foreta endringer i sammensetningen av produksjonsfaktorene, vært kombinert med økt ansvar for å oppnå fastlagte aktivitetsmål.

7.7.4 Tilknytnings- og organisasjonsstrukturer: rendyrking av roller og diversifisering

Utviklingen når det gjelder organisering av statlig virksomhet har gått i retning av mer «skreddersøm», dvs. bort fra den tradisjonelle forvaltningsmodellen der samme type modell benyttes på alle typer av virksomheter og over til organisasjons- og tilknytningsformer som er tilpasset den aktiviteten som den enkelte virksomhet utfører. Dette har ført til en *diversifisering* hvor virksomhetstyper som statsforetak og helseforetak tas i bruk, og der en i økende grad tar i bruk elementer av styringsprinsipper som brukes i privat sektor. Staten har også valgt å privatisere eller konkurranseutsette enkelte virksomheter. Samtidig fokuseres det på *rendyrking av statens ulike roller*. Tilsynsoppgaver er blitt skilt ut fra produksjonsenhetene, og det har blitt et klarere skille mellom finansieringsansvar for offentlig sektors oppgaver og selve produksjon (eller leveransene) av tjenestene.

Innføring av periodiseringsprinsippet er uavhengig av valg av organisering av statlig virksomhet. Overgang til periodiseringsprinsippet kan bidra til å redusere ønsket om endringer i dagens forvaltningsstruktur dersom slike ønsker er motivert ut fra et behov for budsjetteringsprinsipper som i privat sektor. Utviklingen de senere år har

gått i retning av organiseringer som brukes i privat sektor. Statlige virksomheter som driver med tjensteproduksjon argumenterer for at forvaltningsstrukturen er dårlig egnet for effektiv drift, og det anføres som argument for at virksomhetene skal bli organisert som aksjeselskaper, foretak eller

unntas fra bruttoprinsippet. Samtidig er det innført diverse unntaksbestemmelser og særskilte regler for flere virksomheter som er en del av den ordinære forvaltningen. Dette har ført til en fragmentert forvaltningsstruktur.

7.8 Appendiks: Regnskap ført etter periodiseringsprinsippet: Det svenske statsregnskapet og regnskapet for en svensk statlig virksomhet

Det svenske statsregnskapet

Tabell 7.1 Konsolidert resultatregnskap, mill. kroner

	Noter	2000	1999
Inntekter			
Skatter mv.	1	795 682	772 788
Inntekter fra statlig forretningsdrift mv.	2	47 591	46 231
EU-bidrag mv.	3	16 912	49 427
Sum inntekter		860 185	868 446
Kostnader			
Overføringer			
Overføringer	4	-614 805	-604 671
Avsetning til/- oppløsning av fond	5	-5 349	-4 212
Sum overføringer		-620 154	-608 883
Statens egen virksomhet			
Personalkostnader	6	-76 786	-72 519
Kostnader for lokaler	7	-10 706	-10 804
Øvrige driftskostnader	8	-57 868	-53 278
Avskrivninger og nedskrivninger	9	-16 825	-15 819
Sum statens egen virksomhet		-162 185	-152 420
Sum kostnader		-782 339	-761 303
Saldo før finansielle poster mv.		77 846	107 143
Resultat fra andeler i datterselskap og interesseforetak	10	8 819	18 777
Finansielle inntekter og kostnader			
Finansielle inntekter	11	107 331	85 331
Finansielle kostnader	12	-164 572	-152 678
Sum finansielle kostnader		-57 241	-67 347
Årets overskudd		29 424	58 573

Tabell 7.2 Konsolidert balanse, mill. kroner

		<i>Eiendeler, mill. kroner</i>	
	Noter	2000	1999
Immaterielle eiendeler			
Balanseførte utgifter FoU	13	1 302	1 082
Rettigheter og andre immaterielle anleggsmidler	14	232	243
Forskudd immaterielle anleggsmidler	15	7	13
Sum immaterielle eiendeler		1 541	1 338
Varige driftsmidler			
Statlige veganlegg	16	67 356	63 185
Statlige jernbaneanlegg	17	57 642	53 149
Bygninger, tomter og annet fast eiendom	18	35 178	33 437
Vedlikeholdsutgifter på andres eiendeler	19	2 026	1 640
Maskiner, inventar, installasjoner mv.	20	22 359	30 003
Pågående nyinvesteringer	21	25 829	30 523
Beredskapslager	22	75 826	66 855
Forskudd varige driftsmidler	23	340	349
Sum varige driftsmidler		286 556	279 141
Finansielle anleggsmidler			
Andeler i datterselskap mv.	24	139 988	140 766
Andre langsiktige verdipapirer	25	16 579	9 559
Andre langsiktige fordringer	26	8 439	6 454
Sum finansielle anleggsmidler		165 006	156 779
Sum anleggsmidler		453 103	437 258
Utlån	27	127 046	123 532
Varelager mv.			
Varelager	28	1 222	1 370
Pågående arbeid	29	365	442
«Fastigheter»	30	146	161
Forskudd leverandører	31	10 437	11 958
Sum varelager mv.		12 170	13 931
Fordringer			
Kundefordringer	32	4 664	4 108
Øvrige fordringer	33	33 222	20 107
Sum fordringer		37 886	24 215
Periodeavgrensningsposter			
Forskuddsbetalte kostnader	34	16 721	22 055
Påløpte bidragsinntekter	35	820	486
Øvrige påløpte inntekter	36	17 284	14 774
Sum periodeavgrensningsposter		34 825	37 315
Kortsiktige plasseringer			
Verdipapirer og andeler	37	20 094	18 908
Sum kortsiktige plasseringer		20 094	18 908
Kasse og bank			
Kasse, postgiro og bank	38	3 924	6 743
Sum kasse og bank		3 924	6 743
Sum eiendeler		689 048	661 902

Tabell 7.3 Gjeld og egenkapital, mill. kroner

	Noter	2000	1999
Nettoformue	39	-999 655	-1 086 375
Fond	40	-40 045	-34 697
Avsetninger			
Avsetninger for pensjoner og liknende forpliktelser	41	125 369	115 636
Øvrige avsetninger	42	13 990	9 353
Sum avsetninger		139 359	124 989
Statsgjeld	43		
Lån i Sverige		1 036 832	1 079 080
Lån utenlands		241 061	291 075
Sum statsgjeld		1 277 893	1 370 155
Annen gjeld			
Øvrige gjeld	44	126 122	105 297
Leverandørgjeld	45	12 375	12 746
Deposisjoner	46	739	777
Forskudd fra oppdragsgivere og kunder	47	369	476
Sum annen gjeld		139 605	119 296
Periodeavgrensningposter			
Påløpte kostnader	48	73 096	75 959
Ubrukte bidrag	49	4 190	3 472
Øvrige forskuddsbetalte inntekter	50	14 515	19 709
Sum egenkapital og gjeld		689 048	661 902
Garantier	51	711 000	681 253
Øvrige ansvarsforpliktelser	52	2 600	-

Tabell 7.4 Kontantstrømoppstilling

		Mill. kroner	
	Noter	2000	1999
Statens virksomhet			
Skatter mv.	53	811 529	770 158
Avgifter og inntekter forretningsdriften	54	62 571	53 286
Inntekter av bidrag		16 912	49 163
Sum justerte inntekter		891 012	872 607
Overføringer	55	-637 993	-573 093
Statens egen virksomhet	56	-130 990	-131 715
Sum justerte kostnader utenom avskrivninger		-768 983	-704 808
Overføring av midler AP-fond		45 000	45 000
Justeringer til betaling	57	8 385	-8 572
Saldo statens virksomhet		175 414	204 227
Investeringer	58		
Finansielle investeringer		- 1 261	-810
Materielle investeringer		-31 768	-33 518
Immaterielle investeringer		-569	-606
Salg av eiendeler		62 810	1 145
Sum investeringer		29 212	-33 789
Utlån	59		
Nye utlån		-13 894	-13 275
Amorteringer		4 799	4 655
Sum netto utlån		- 9 095	-8 620
Finansielle aktiviteter			
Finansielt netto for statens opplåning justert for valutakursendringer	60	-91 403	- 87 739
Øvrige finansielt netto justert for resultatandeler	61	1 748	2 731
Justeringer til betaling	62	- 4 365	-3 880
Sum finansielle aktiviteter		-94 020	-88 888
Totalt		101 511	72 930
Statens opplåning			
Endring statsgjeld		-92 262	-75 806
Endring øvrige lån			28
Saldo statens netto opplåning		-101 511	-72 930

Tabell 7.5 Resultatregnskap for Ekonomistyringsverket

		<i>1 000 kroner</i>	
	Noter	2000	1999
Inntekter			
Bevilgninger		52 909	53 555
Oppdragsinntekter	1	214 345	250 549
Inntekter av bidrag		29	-
Finansielle inntekter	2	1 944	1 145
Sum inntekter		269 227	305 249
Kostnader			
Personalkostnader		-130 352	-119 118
Kostnader for lokaler		-15 601	-16 642
Øvrige driftskostnader	3	-123 037	-140 228
Finansielle kostnader	4	-894	-804
Avskrivninger og nedskrivninger		-9 183	-8 100
Sum kostnader		-279 067	-284 892
«Uppbördsverksamhet»			
Finansielle inntekter som ikke disponeres av myndigheten		2 101	-
Middel som tilføres statsbudsjettet fra «uppbördsverksamheten»		-2 101	-
Saldo		0	0
Årets kapitalendring	5	- 9 840	20 357

Tabell 7.6 Balanse

		<i>Eiendeler, 1 000 kroner</i>	
	Noter	2000	1999
Immaterielle eiendeler			
Balanseførte utgifter for dataprogram	6	364	241
		364	241
Varige driftsmidler			
Forbedringsutgifter på andres eiendom	7	3 902	2 906
Maskiner, inventar, installasjoner mv.	8	14 026	11 495
		17 928	14 401
Fordringer			
Kundefordringer – utenomstatlige		1 926	1 177
Fordringer hos andre myndigheter	9	37 576	44 595
Øvrige fordringer		5	202
		39 507	45 974
Periodeavgrensningsposter	10		
Forskuddsbetalte kostnader		3 106	3 717
Øvrige påløpte inntekter		796	1 560
		3 902	5 277
Avregning med statsverket	11		
Avregning med statsverket ESV		-13 233	-8 424
Avregning med statsverket «EU-betaliger»		5 025 313	3 331 699
		5 012 080	3 323 275
Kasse og bank			
Beholdning rentekonto Riksgjeldskontoret	12	52 713	46 539
Kasse, postgiro og bank	13	560	2 710
		53 273	49 249
Sum eiendeler		5 127 054	3 438 417
Gjeld og egenkapital, 1 000 kroner			
	Noter	2000	1999
Myndighetskapital	14		
Balanseført kapitalendring		39 745	19 388
Kapitalendring iht. resultatregnskap		-9 840	20 357
Gjeld			
Lån i Riksgjeldskontoret	15	15 370	13 949
Gjeld til andre myndigheter		6 466	6 036
Leverandørgjeld		25 739	26 589
Øvrige gjeld		4 269	2 703
Forskudd oppdragsgivere			19
Gjeld «EU-betalinger»	16	5 025 313	3 331 699
		5 077 157	3 380 995
Periodeavgrensningsposter	17		
Påløpte kostnader		11 466	13 274
Forskuddsbetalte inntekter		8 526	4 403
Sum egenkapital og gjeld		5 127 054	3 438 417

Tabell 7.7 Kontantstrømoppstilling

	1 000 kroner	
	Noter	
	2000	1999
Drift		
Kostnader utenom avskrivninger mv.	-269 873	-276 797
Finansiering gjennom avgifter		
Oppdragsinntekter	214 345	250 549
Inntekter fra bidrag	29	-
Øvrige inntekter	1 944	1 145
	216 318	251 694
Finansiering fra statsbudsjettet		
Bevilgning til drift	49 199	51 469
Overskudd fra driften	-4 356	26 366
Kassestrøm fra/til driften	5 948	33 709
Investeringer		
Investeringer i immaterielle anleggsmidler	- 272	-
Investeringer i varige driftsmidler	-12 615	-6 899
Sum investeringsutgifter	-12 887	-6 899
Finansiering av investeringer		
Lån fra Riksgjeldskontoret	11 217	8 460
Amorteringer	- 9 796	-7 027
Salg av eiendeler	42	12
Tilførte driftsmidler	3 710	2 086
Sum midler som tilføres for finansiering av investeringer	5 173	3 531
Underskudd av midler fra investeringer	-7 714	-3 368
Økning kortsiktige gjeld til investeringer	981	-3 809
Kassestrøm til investeringer	-6 733	-7 177
«Uppbörd»		
Finansielt inntekter som ikke disponeres av myndigheten	2 101	0
Midler som tilføres statsbudsjettet fra «uppbördsverksamheten»	-2 101	0
Endring likvide midler	-785	26 532
Likvide midler ved årets slutt	40 825	14 293
Økning (+) av kasse og postgiro	-2 150	1 687
Reduksjon av (-) tilgodehavende hos Riksgjeldskontoret	6 174	26 840
Økning (-) av gjeld til statsverket	-4 809	-1 995
Sum endring av likvide midler	-785	26 532
Likvide midler ved årets slutt	40 040	40 825

Kapittel 8

Overgang til flerårig budsjettering

8.1 Innledning

I kapittel 4 ble dagens budsjettssystem, herunder ettårsprinsippet, beskrevet. I dette kapitlet drøftes statlig budsjettering i et flerårig perspektiv (langtids-/flerårsbudsjettering). Ulike formål for flerårige budsjetter vurderes. Videre presenteres ulike former for flerårighet. Disse formene relateres til de formål som søkes oppnådd ved flerårigheten. Det vises også til kapittel 5 (alternative prinsipper for statsbudsjett og statsregnskap) og kapittel 6 (internasjonale forhold) for omtale av flerårig budsjettering.

Drøftingen i dette kapitlet har som utgangspunkt at statsbudsjettet og statsregnskapet er satt opp etter kontantprinsippet. Dette er utelukkende et valg basert på hensiktsmessighet. Drøftingen vil ha gyldighet også ved en overgang til periodiseringsprinsippet. Valg av føringsprinsipp vil ha betydning for hva slags informasjon bevilgningsvedtakene baseres på, og kan også ha betydning for bevilgningsvedtakene, jf. kapittel 7. På samme måte som det i kapittel 7 drøftes en overgang til et periodiseringsprinsipp innenfor dagens tidshorisont for budsjettet, kan også et flerårig budsjett basert på kontantprinsippet omgjøres til et flerårig budsjett basert på et periodiseringsprinsipp.

Avsnittene 8.2 og 8.3 inneholder generelle drøftinger av henholdsvis viktige aspekter ved flerårighet og forutsetninger for økt forutsigbarhet i budsjettpolitikken. Avsnitt 8.4 skisserer noen mulige varianter av flerårighet, mens avsnitt 8.5 ser disse i forhold til dagens langtidsplaner blant annet for transportsektoren og Forsvaret. Avsnitt 8.6 skisserer muligheter for økt fleksibilitet mellom budsjettår.

Det lovmessige grunnlaget for flerårige budsjetter drøftes nærmere i avsnitt 8.7.

8.2 Viktige aspekter ved flerårighet

Det er flere grunner til at flerårige budsjetter kan være ønskelig. Utvalgets mandat presiserer ikke hvilke mål innføring av flerårige budsjetter skal vurderes ut fra, utover opplistingen av statsbud-

sjettets overordnede formål. Ulike former for flerårighet vil i varierende grad ha betydning for oppfyllelsen av statsbudsjettets formål, jf. omtale i kapittel 3. Valg og utforming av flerårighet vil avhenge av hva som ønskes oppnådd med en omlegging. Det vises til kapittel 9, hvor ulike modeller vurderes opp mot krav til et godt statsbudsjett og statsregnskap.

I dagens system vedtas statsbudsjettet hver høst for en budsjettperiode på ett år. Samtidig er det flere forhold som tilsier at budsjettet for det enkelte år ikke kan eller bør ses uavhengig av konsekvensene i senere budsjettår:

- Budsjettvedtak kan legge bindinger på inntekter og utgifter i senere år.
- Balansen i budsjettet må tilpasses hensynet til langsiktig opprettholdbarhet i statens finanser.
- Bevilgninger som er øremerket til et bestemt kalenderår kan medføre uheldige tilpasninger vedrørende disponeringen, for eksempel rundt et årsskifte.
- Enkelte aktiviteter, for eksempel større investeringsprosjekter som strekker seg over flere år, bør vurderes i et flerårig perspektiv.

Budsjettprosessen inneholder allerede i dag flere elementer som skal ivareta slike hensyn, jf. omtalen av unntak fra ettårsprinsippet i kapittel 4. Hensynet til langsiktig opprettholdbarhet i statens finanser ivaretas bl.a. gjennom handlingsregelen for budsjettpolitikken. Videre åpner bevilgningsreglementet for en viss grad av overførbarhet av midler mellom budsjettår for å bidra til en mer effektiv bruk av midlene gjennom økt fleksibilitet. Planer for større reformer, infrastrukturinvesteringer mv. behandles av Stortinget, blant annet i form av langtidsplaner for transportsektoren og Forsvaret.

Regjeringen har hvert fjerde år siden 1953 lagt fram et langtidsprogram i form av en stortingsmelding. Dette dokumentet gir blant annet en gjennomgang av sentrale utviklingstrekk i norsk økonomi og belyser handlingsrommet i budsjettpolitikken framover. Langtidsprogrammet inneholder imidlertid ikke detaljerte budsjettoppstillinger for programperioden som gir grunnlag for å vurdere hvordan langsiktige utgiftsøkninger som følger av

budsjettvedtak og planer skal dekkes inn. Dette har sammenheng med at langtidsprogrammene ikke inneholder detaljerte planer for gjennomføringen av politikken i årene framover.

Det trekkes i dette kapitlet et skille mellom flerårige budsjettoppstillinger og fleksibilitet mellom budsjettår. Flerårige budsjetter innebærer budsjettvedtak der det etableres bindinger som strekker seg utover ett år, og/eller at det ettårige budsjettvedtaket er basert på mer systematisk og detaljert informasjon om det budsjettpolitiske handlingsrommet i de påfølgende årene. Fleksibilitet er knyttet til muligheten til å overføre midler mellom budsjettår etter at budsjettvedtaket er fattet. Hovedvekten legges på drøftingen av flerårige budsjetter, men fleksibilitet mellom budsjettår gis en omtale i avsnitt 8.6. Både dagens budsjettssystem og flerårig budsjettering kan kombineres med mekanismer som åpner for økt fleksibilitet mellom budsjettår.

Drøftingen av økt grad av flerårighet i budsjettprosessen tar utgangspunkt i at budsjettperioden fortsatt skal være ett år. Ett år som budsjett- og regnskapsperiode er et godt innarbeidet prinsipp i både privat og offentlig sektor, i Norge og internasjonalt. I dette kapitlet drøftes derfor flerårige budsjetter som supplement til de etterårige budsjettene, ikke flerårige budsjetter som erstatning for dagens ettårige budsjetter.

Det er imidlertid også mulig å tenke seg at selve budsjettperioden gjøres lengre enn ett år. En lenger budsjettperiode ville åpne for større grad av fleksibilitet i bruken av bevilgninger over tid. En flerårig budsjettperiode ville imidlertid innebære redusert mulighet for Stortinget til å ha politisk kontroll over utviklingen i anvendelsen av statlige midler gjennom budsjettperioden, og innebærer risiko for svekket makroøkonomisk styring ved at etterspørselsimpulser knyttet til statlig aktivitet kan komme til å variere sterkere. Samtidig vil flerårige budsjettperioder med milepæler ved hvert årsskifte kunne åpne for strategiske tilpasninger i forvaltningen, som ikke vil være heldige. Utvalget anser ikke flerårige budsjettperioder som erstatning for dagens ettårige budsjetter som aktuelt. En lenger budsjettperiode drøftes derfor ikke nærmere.

Drøftingen vil videre legge til grunn at hensynet til langsiktig opprettholdbarhet i finanspolitikken ivaretas gjennom overordnede retningslinjer for utviklingen i budsjettbalansen og eventuelt utgiftsnivået, for eksempel i form av en videreføring av dagens handlingsregel og generelle retningslinjer for utgiftsnivået. Drøftingen avgrenses til hvordan budsjettet utformes innenfor disse rammene, og tar utgangspunkt i følgende viktige hensyn:

- Stortingets behov for utgiftskontroll.
- Behovet for synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser av årlige budsjettvedtak og av den øvrige saksbehandlingen i Stortinget.
- Behovet for forutsigbare bevilgninger/rammer for statlige aktiviteter.

De to første hensynene må ivaretas gjennom former for flerårighet som omfatter hele budsjettet. Flerårighet for å oppnå økt forutsigbarhet kan i prinsippet avgrenses til enkelte virksomheter eller typer av utgifter. Når større deler av budsjettet «beskyttes» på denne måten, blir imidlertid de øvrige delene mer utsatt dersom det må foretas innstramminger i budsjettet. Dette kan tilsi at økt grad av flerårighet på enkeltområder, som et minimum bør suppleres med krav til regjeringen om å redegjøre relativt detaljert for hvordan budsjett-rammene skal overholdes de nærmeste årene, herunder hvordan avvik fra den forventede utviklingen skal håndteres.

Utvalget har ikke foretatt noen vurdering av flerårighet knyttet til skatte- og avgiftssystemet. Anslag for utviklingen i skatter og avgifter vil imidlertid være viktig for å vurdere det flerårige handlingsrommet i budsjettpolitikken. Utvalget viser til Skatteutvalget (Skaug-utvalget) nedsatt 1.11.2001, som skal avgi innstilling 6. februar 2003, der det bl.a. heter i mandatet: «Utvalget bes om å drøfte betydningen av stabilitet og forutsigbarhet i skattepolitikken, og hvordan dette eventuelt kan forbedres...». Utvalget legger til grunn at Skatteutvalget vil ha en bredere vurdering av stabilitet og forutsigbarhet på skatte- og avgiftsområdet. Ettersom skatteinntektene avhenger både av regelverk og utviklingen i skattegrunnlagene, kan en imidlertid ikke både ha stabile skattesatser og full sikkerhet om framtidige skatteinntekter.

Flere land har innført reformer med elementer av flerårig budsjettering der formålet har vært å få kontroll med budsjettets utgiftsvekst og det totale underskuddet i offentlige finanser. Den svenske modellen med treårige utgiftstak (se omtalen i kapittel 6) er et eksempel på dette. En slik modell legger føringer på politikernes framtidige beslutninger, og beslutningstakerne må forholde seg til et lengre tidsperspektiv enn ett år. I flere land presenteres informasjon i budsjettmaterialet om forventet samlet utgiftsvekst for de ulike områder, store satsinger osv. for noen år framover, men uten at det fattes bindende flerårige vedtak. Formålet med slik informasjon er dels å illustrere det framtidige handlingsrommet, og dels å forankre de politiske beslutningene i et lengre tidsperspektiv. Felles for disse løsningene er at økt informasjon, og

evt. selvpålagte bindinger, har som formål å forbedre den politiske beslutningsprosessen. OECD anbefalte i sin siste landrapport for Norge at det burde innføres flerårig budsjettering (se OECD, 2002b). I rapporten heter det (s. 12):

«Concerning the budget process, the authorities should introduce multi-annual budgeting as this would underscore that the room for additional spending is limited in the medium term.. (...) It would also be helpful to supplement the Long-term Programmes, presented by the government before elections, with a detailed fiscal strategy of the new government soon after the elections».

Gjennom å slutte seg til handlingsregelen for budsjettpolitikken har Stortinget bundet seg når det gjelder de overordnede rammene for budsjettet. Det framstår likevel som et problem at det gjøres vedtak og legges bindinger både i den årlige budsjettbehandlingen og ellers i året som innebærer økte utgifter eller reduserte inntekter i senere budsjettår, uten at det anvises inndekning. Å foreslå og gjennomføre kostnadskrevende reformer og andre tiltak som på kort sikt har ingen eller lav utgift, kan gi kortsiktig politisk gevinst. Det politiske ansvaret for de konsekvensene reformene kan ha i form av behov for vanskelige innstramninger i senere budsjettperioder er ikke tydelig ved dagens budsjettssystem. Denne situasjonen kan medføre et betydelig utgiftspress over tid. Synliggjøring av flerårige konsekvenser av vedtak og planer kan bidra til å redusere slike problemer.

Handlingsreglen er en regel knyttet til statsbudsjettets (strukturelle) underskudd. Den sier at (det strukturelle) underskuddet på statsbudsjettet over tid om lag skal tilsvare forventet realavkastning av Statens petroleumsfond. Slik regelen er utformet avhenger størrelsen på underskuddet av utviklingen i variable som ikke er underlagt politisk kontroll, og som heller ikke kan anslås med full sikkerhet før de er realisert. Handlingsregelen bidrar dermed ikke i seg selv til å redusere de budsjettmessige utfordringene som ligger i at framtidige inntekter ikke er kjent med sikkerhet når budsjettene utarbeides. Dette innebærer at flerårige budsjetter også ved handlingsregelen må revideres dersom anslagene endres over tid. Erfaringene så langt kan tyde på at svingninger i oljeprisen eller i den faktiske avkastningen på kapitalen i Statens petroleumsfond kan gi relativt betydelige utslag i underskuddet.

Flere statlige virksomheter har etterlyst mer forutsigbare rammebetingelser. Virksomhetene argumenter for at det er vanskelig å drive effektivt når mulighetene for å planlegge utover ett bud-

sjetår er begrenset. Eksempelvis kan det være vanskelig å tilpasse seg reduserte rammer dersom det ikke gis nødvendig tid til omstilling. I slike tilfeller må det kuttes der det er praktisk gjennomførbart, og ikke nødvendigvis der det ville være mest effektivt eller best i samsvar med overordnede politiske mål. Tilsvarende kan en få dårlige resultater ved større prosjekter/nysatsinger dersom planleggingsfasen blir kort.

Ved større investeringsprosjekter står virksomhetene i dagens budsjettssystem overfor usikkerhet med hensyn til om de foreløpige signalene som er gitt fra Stortinget om finansiering vil bli fulgt opp. Det er flere eksempler på at bevilgningene er skjøvet lenger ut i tid, og fordelt over flere år enn det Stortinget opprinnelig la opp til. Dette kan både skyldes endrede prioriteringer, og at Stortinget på planleggingstidspunktet ikke i tilstrekkelig grad så utgiftene til det aktuelle investeringsprosjektet i sammenheng med behovet for bevilgninger til andre prioriterte oppgaver. Prosjekter har også blitt bremsset som ledd i konjunkturstyringen. Dette gjør det åpenbart vanskelig å planlegge, og kan bidra til en lite effektiv ressursbruk i gjennomføringen av prosjekter. Dette kan også føre til at ansvaret for resultater og eventuelle overskridelser kan bli uklart. Usikkerhet om de framtidige bevilgningene kan også gi økte kostnader, ved at leverandører inkluderer et «risikotillegg» for å gardere seg mot forsinkelser, endringer i prosjektet mv., eller ved at staten blir erstatningsansvarlig som følge av at den forutsatte framdriften i kontrakten ikke opprettholdes.

Det finnes flere eksempler på investeringsprosjekter som har blitt betydelig dyrere enn det som ble lagt til grunn i planleggingsfasen, jf. byggingen av det nye Rikshospitalet og Gardermobanen. Blant annet på denne bakgrunn er det innført et system for ekstern kvalitetssikring av statlige investeringsprosjekter over 500 mill. kroner. Budsjettssystemet må likevel ta høyde for at det fortsatt vil være usikkerhet om hva kostnadene ved et prosjekt faktisk vil bli, selv om det innføres flerårig budsjettering. Denne usikkerheten kan skyldes både at planleggingen ikke er god nok, eller at det er usikkerhet i gjennomføringen av slike prosjekter som det ikke er mulig å planlegge seg bort fra. Hensikten med flerårig budsjettering vil være å synliggjøre konsekvensene av Stortingets vedtak og derved øke sannsynligheten for at vedtakene følges opp som forutsatt, og ikke å fjerne alle former for usikkerhet, selv om flerårig budsjettering kan bidra til mer forventningsrette anslag for kostnadsrammene. Dette kan legge grunnlag for en bedre planlagt gjennomføring, som også kan øke

forutsigbarheten for andre deler av budsjettet. Dersom det gjennomføres endringer i styrings-systemene innenfor et system med flerårige budsjetter, som innebærer at mer av det operative ansvaret og dermed risikoen overføres til de utøvende virksomhetene, vil dette kunne gi ytterligere incentiver til å øke kvaliteten på planleggingen.

Økt forutsigbarhet for større investeringsprosjekter mv. forutsetter ikke nødvendigvis at Stortinget formelt binder seg til bevilgninger over flere år gjennom vedtak, avtaler, kontrakter mv. Synliggjøring av flerårige konsekvenser av vedtak og planer kan i seg selv bidra til at planrammer i større grad fastsettes på bakgrunn av en samlet prioritering av ulike formål innenfor handlingsrommet i budsjettpolitikken, jf. avsnitt 8.4.4. Dette vil kunne bidra til økt realisme og forutsigbarhet for slike prosjekter.

Et annet problem kan være inkonsistente styringssignaler, dvs. situasjoner der virksomhetene får signaler om for eksempel kutt i finansieringen, for deretter senere å få tilleggsbevilgninger. Endringer i styringen, «kontrabeskjeder» osv. bidrar også til å undergrave virksomhetsledernes interne styring, og det kan bl.a. være vanskelig å motivere medarbeiderne til å planlegge og foreta omstillinger dersom disse er usikre på om omstillingene faktisk vil måtte gjennomføres.

8.3 Forutsetninger for økt forutsigbarhet i budsjettpolitikken

Utvalget skal vurdere fordeler og ulemper med budsjettering over flere år. Behovet for flerårighet kan være knyttet til ulike hensyn, jf. avsnitt 8.2, men alle har som utgangspunkt at det skal etableres en eller annen form for forutsigbarhet i budsjettpolitikken. Slik forutsigbarhet må ha til hensikt å bedre de politiske beslutningsprosessene, og beslutningene til statlige virksomheter og aktører som mottar bevilgninger.

Økt forutsigbarhet og lengre planleggingshorisont, kan bidra til en mer effektiv utnyttelse av statlige midler ved at politiske myndigheter i større grad prioriterer over tid innenfor en mer helhetlig plan for gjennomføring av tiltak. Dette forutsetter at det foreligger langsiktige politiske preferanser. I tillegg til økt forutsigbarhet for statlige virksomheter, kan flerårige budsjetter også øke forutsigbarheten for private foretak og enkeltpersoner gjennom f.eks. mer forutsigbare tilskudd, overføringer, stønader og evt. skatter og avgifter.

Dette vil imidlertid avhenge av hvordan flerårigheten faktisk utformes.

Dersom budsjettering over flere år skal bidra til bedre beslutninger og økt effektivitet i offentlig og privat sektor, må de flerårige budsjettene være troverdige, dvs. at de må under normale omstendigheter bli gjennomført. Dette avhenger ikke nødvendigvis av formaliserte flerårige budsjetter, men av den politiske evnen og viljen til å gjennomføre de flerårige forpliktelsene. Dette forutsetter at detaljeringsgraden i flerårige budsjetter tilpasses med sikte på å begrense målkonflikter mellom flerårige bindinger og kortsiktige styringsbehov.

Et grunnleggende utgangspunkt for å innføre flerårige budsjetter er at et politisk flertall ønsker å vektlegge forutsigbarhet, dvs. at dette flertallet ikke vil styre gjennom kortsiktige preferanser når dette går på bekostning av mer overordnede og langsiktige hensyn. Stortinget kan omgjøre tidligere vedtak. Selv med flerårige budsjetter som forankres i vedtak i Stortinget etableres det derfor ikke absolutte bindinger over flere år, med mindre man i tillegg juridisk har forpliktet seg overfor en tredjepart til utbetalinger i framtidige budsjetter-miner. Troverdighet oppnås ved å stå ved vedtak over tid. Utgangspunktet for å vurdere flerårige budsjetter er derfor at det eksisterer et politisk flertall som ønsker å legge større vekt på forutsigbarhet, og at flertallets langsiktige preferanser kan gjennomføres.

Den parlamentariske situasjonen kan ha betydning for mulighetene til å oppnå langsiktighet i de politiske beslutningene. Det er imidlertid styrings-evnen som er avgjørende, og denne avhenger av mer enn det formelle parlamentariske grunnlaget. Mindretallsregjeringer kan ha sterk styringsevne til tross for at de formelt sett står svakt, og flertallsregjeringer kan ha svak styringsevne. Utvalget vil understreke at det avgjørende er om det er stabilt politisk flertall for å følge bindingene, uavhengig av skiftende flertallskonstellasjoner og regjeringer.

Gitt at det er politisk ønskelig med forutsigbarhet gjennom etablering av en eller annen form for formelt bindende flerårige budsjetter, kan det være naturlig å vurdere også andre mekanismer som støtter opp under gjennomføringsevnen. Slike tiltak kan være:

- Selvpålagte prosedyrer i Stortinget som begrenser muligheten til endringer i vedtatte flerårige budsjetter. Slike regler kan virke disiplinerende ved at endringer i vedtatte budsjetter forutsetter endringer både i prosedyrene og selve budsjettvedtakene. Ved at det er Stortinget selv som styrer disse bestemmelsene, vil dette være underlagt demokratisk kontroll.

- Formell delegasjon av adgangen til å gjennomføre flerårige budsjettvedtak. Slik delegasjon kan ikke frita Stortinget fra ansvar, men endringer i vedtatte budsjetter vil forutsette tilbakekalling av delegasjon eller instruksjon i tillegg til endringer av budsjettvedtak. Så lenge Stortinget sitter med det overordnede ansvaret, vil delegasjon være underlagt demokratisk kontroll. Det er imidlertid bare i begrenset grad tradisjon for delegasjon av bevilgningsmyndighet.

Utvalget har ikke vurdert slike tiltak, og viser til at dette vil være politiske spørsmål som Stortinget selv må ta stilling til. Det er imidlertid grunn til å påpeke at slike tiltak kan ha sin begrunnelse, selv om Stortinget på denne måten bare binder seg selv til noe de selv kan endre. Tanken er at Stortinget gjennom slike mekanismer kan få en økt vektlegging av langsiktige hensyn på bekostning av kortsiktige endringer.

Utvalget har fokus på bindende og ikke-bindende flerårige budsjetter for hele statsbudsjettets virkeområde, men peker også på flerårige vedtak, kontrakter, avtaler mv. som kan være aktuelle for enkeltaktiviteter. Bakgrunnen for en drøfting av slike tiltak er at det kan være behov for å gi deler av budsjettet en sterkere grad av beskyttelse for å sikre at de forutsatte effekter kan bli tatt ut. Kontrakter med statlige forvaltning vil ikke være juridisk bindende, jf. at Stortinget innehar myndighet til å omgjøre tidligere beslutninger.

8.4 Ulike former for flerårighet

8.4.1 Innledning

I dette avsnittet drøftes ulike former for flerårighet. Disse formene relaterer seg i ulik grad til hvert av de tre hovedhensynene som ble skissert i avsnitt 8.2. Økt grad av flerårighet kan utformes på flere ulike måter. Dette avsnittet gir ingen uttømmende oversikt, men gir en gjennomgang av hovedformer for flerårighet som vil kunne tilpasses ut fra mer spesifiserte ønsker om hva flerårigheten skal dekke. Det er lagt vekt på å få frem de prinsipielle sidene ved formene og visse aspekter knyttet til den praktiske gjennomføringen. Følgende hovedtilnærminger eller former skisseres:

- Detaljerte flerårige budsjettvedtak i Stortinget.
- Flerårige utgiftsrammer/tak som det votes over i Stortinget.
- Synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser av vedtak og planer for hele budsjettet uten at Stortinget inviteres til å gjøre vedtak.

- Flerårige bindinger på deler av budsjettet gjennom vedtak i Stortinget.

De ulike formene gir ulik grad av reell binding på budsjettet framover. Detaljerte flerårige budsjettvedtak på dagens kapittel- og postnivå vil kunne gi inntrykk av å gi svært høy grad av binding og forutsigbarhet for den enkelte statlige virksomhet. På den annen side vil dette innebære en høy grad av rigiditet, som er lite hensiktsmessig eller troverdig i lys av de behovene som vil kunne oppstå for å justere budsjettet ut fra endrede forutsetninger og prioriteringer. Et system med vedtak om utgiftsrammer/tak fordelt på et mindre antall utgiftsområder gir Stortinget et verktøy for å foreta overordnede prioriteringer og føre kontroll med utgiftsnivået. Synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser legger ikke i seg selv bindinger på senere års budsjett, men kan bidra til at Stortingets vedtak i større grad bygger på informasjon om virkningene for handlefriheten i senere års budsjett. Behovet for uforutsette/uønskede innstramminger på senere tidspunkt kan dermed begrenses.

Flerårighet som har som hovedmål å oppnå stabile rammevilkår og effektiv drift av statlige aktiviteter, forutsetter ikke nødvendigvis at det foreligger korresponderende flerårighet for statsbudsjettet som helhet. Man kan f.eks. ha ettårig statsbudsjett med adgang til å benytte flerårige budsjettvedtak for visse offentlige virksomheter. Imidlertid vil man heller ikke for slike typer flerårighet ha full sikkerhet for framtidig finansiering, ettersom Stortingets vedtak kan endres. Rettslig binding krever at avtalepartene er egne juridiske enheter, og det vil normalt ikke være tilfelle for partene i flerårige avtaler mellom Stortinget og statlige virksomheter. Stortinget kan imidlertid etablere mekanismer som gir større eller mindre grad av forutsigbarhet. Graden av forutsigbarhet vil både avhenge av karakteren av de vedtak som fattes i Stortinget, og av den tilliten som over tid etableres til at vedtakene faktisk følges opp. Stortinget må vurdere mulighetene for å etablere større forutsigbarhet for de enkelte virksomhetene, med de viktige fordelene dette kan ha, opp mot behovet for å justere helheten i budsjettet over tid, herunder ønsket om å ha mulighet til å kunne foreta hyppige endringer i politiske prioriteringer.

Fram til 1986 inneholdt budsjettproposisjonen en samlet budsjettframskriving for fem år fram i tid for utgiftene, jf. kapittel 4, Moe og Schreiner (1985) hevder at (s. 110):

«Behandlingen av langtidsbudsjettene har enda ikke kommet inn i en fast form. (...)

Langtidsbudsjettene som er presentert i Gul bok de siste årene har hovedsakelig vært basert på uendret politikk på utgiftssiden og har derfor begrenset verdi som indikasjon på hva den faktiske utviklingen vil kunne bli. De gir derfor ikke uten videre et fast holdepunkt for planlegging i institusjoner og etater».

Moe og Schreiner peker videre på at langtidsbudsjettene på det tidspunkt ikke lenger ble behandlet på budsjettkonferansene samtidig med årsbudsjettene. I stedet skulle langtidsbudsjettene bli fastsatt ved «en kort prosedyre om høsten». Videre skriver de (s. 103) at:

«I langtidsbudsjettene som er presentert i Gul bok for 1983 og 1984 er det understreket at langtidsbudsjettet har en rent foreløpig og illustrasjonsmessig karakter. Langtidsbudsjettene er i hovedsak basert på at aktiviteten i budsjettåret skal videreføres uendret. Det må ventes at det framover vil bli nærmere vurdert hvilken funksjon langtidsbudsjettene skal ha i statens langtidsplanlegging.»

Oppfatningen synes å ha vært at utformingen og framleggelsen av langtidsbudsjettene ikke var gjenstand for politisk interesse, og at disse derfor hadde liten reell betydning. Langtidsbudsjettene framstod derfor som ressurskrevende og lite effektive. Langtidsbudsjettene ble avvirket i statsbudsjettet for 1987, et budsjett som ble lagt fram i en periode med omfattende økonomisk uro. I Gul bok for 1987 gis følgende begrunnelse:

«På grunn av de betydelige endringer i de økonomiske forutsetninger og den knappe tid som har stått til disposisjon, har det ikke vært mulig å utarbeide et langtidsbudsjett for statens virksomhet».

Langtidsbudsjettet nevnes ikke i Gul bok for 1988.

Erfaringene med langtidsbudsjettene på 1970- og 1980-tallet illustrerer at det er nødvendig med reelt politisk innhold dersom flerårige budsjetter skal fungere. Dette innebærer at man ikke bør basere seg på forutsetninger om «uendret politikk» eller andre tekniske forutsetninger, men tallfeste effekter av vedtatte og foreslåtte planer ol.

Innenfor hver av de skisserte variantene for flerårig budsjettering må det tas stilling til detaljeringsgrad, tidshorisont og om de flerårige budsjettene skal presenteres i reelle eller nominelle størrelser. Denne type praktiske spørsmål drøftes mer konkret under omtalen av de enkelte modellene nedenfor. Generelt kan det være lite hensiktsmessig med flerårige budsjetter for mer enn to til tre år i tillegg til budsjettåret. Dels vil de faglige

utfordringer knyttet til å utarbeide budsjetter med lengre horisont kunne bli svært store. Dels vil det politisk være lite troverdig å forplikte seg for en lengre tidsperiode. Jo lengre horisonten er, jo større vil sannsynligheten være for store revisjoner i de flerårige budsjettene. Som i dag, vil det imidlertid for visse formål være aktuelt med svært lange framskrivninger, men da på et aggregert nivå, for eksempel analyser av pensjonsutfordringer i et 30- til 50-års perspektiv. Denne typen framskrivninger drøftes ikke nærmere her.

Spørsmålet om budsjettet skal presenteres i reelle eller nominelle termer har i praksis liten betydning dersom en i utarbeidelsen av budsjettene tar tilbørlig hensyn til prisutviklingen, og til at endringer i pris- og lønnsveksten slår ulikt inn i de ulike delene av budsjettets utgifts- og inntektsside. Også endringer i pris- og lønnsanslag kan dermed gi behov for revisjon i flerårige budsjetter, på linje med endringer i underskuddsmål og inntektsanslag. For eksempel vil en økning i lønningene isolert sett både øke statens utgifter og inntekter, men utgiftene vil øke mest. Dersom en ønsker å opprettholde uendret budsjettbalanse, gir dermed en generell lønnsøkning behov for en reell innstramming.

Den informasjonen om flerårighet som skal framgå av de budsjettdokumentene (oppstillingene) som legges fram for Stortinget kan i prinsippet være mindre detaljert enn det bakgrunnsmateriale som må ligge til grunn for å utarbeide disse oppstillingene. Spesielt må en synliggjøring av bindinger for framtidige budsjetter ta utgangspunkt i framskrivninger av budsjettet på et detaljert nivå, ettersom det svært ofte er på dette nivået bindingene ligger. Stortinget kan forelegges mer aggregerte oppstillinger, men høy grad av troverdighet krever at Stortinget i relativt stor grad har mulighet for å vurdere forutsetningene for regjeringens framskrivninger, og evt. sette opp egne budsjetter basert på samme grunnlagsinformasjon. Dette betyr at regjeringen må være forberedt på å redegjøre for, og å svare på detaljerte spørsmål om, hvilke forutsetninger som ligger til grunn for det materialet som presenteres for Stortinget, jf. nærmere omtale i avsnitt 8.4.4.

8.4.2 Detaljerte flerårige budsjettvedtak

Den mest omfattende formen for flerårig budsjettering vil være bindende flerårige budsjetter på samme form og med samme detaljeringsgrad som det ettårige budsjettet, med andre ord spesifisert på kapittel og post. Det er så vidt utvalget bekjent

ingen land som har bindende flerårige budsjetter med en slik detaljeringsgrad.

En slik modell vil i prinsippet ivareta hensynet både til utgiftskontroll, synliggjøring av flerårige konsekvenser og forutsigbarhet. I praksis vil likevel muligheten for å kunne fastlegge og opprettholde flerårige rammer fordelt på kapittel og post være begrenset ettersom det legger sterke begrensninger for tilpasninger i aktivitetene. Allerede med dagens ettårige perspektiv foretas en del endringer i budsjettet gjennom året. Slike endringer kan skyldes ny informasjon, uforutsette hendelser og endrede politiske prioriteringer.

I tillegg er det flere forhold som vil kunne bidra til endringer i forbindelse med årlig rullering av budsjettet:

- Ny informasjon om den økonomiske utviklingen vil kunne føre til endringer i skatte- og avgiftsanslagene.
- Ny informasjon om petroleumsinntekter og avkastningen på Petroleumsfondet vil føre til en justering av kravet til strukturelt underskudd iht. handlingsregelen.
- Teknologiske endringer og andre forhold kan få betydning for tjenesteproduksjon og forvaltningsoppgaver.
- Endringer i befolkningens adferd og etterspørsel etter offentlige goder kan få budsjettmessige konsekvenser.
- Endrede forutsetninger om konjunktursituasjonen vil kunne føre til endringer i innretningen av budsjettet.
- Endrede politiske preferanser kan innebære behov for omprioriteringer.
- Økonomiske og sosiale faktorer kan få betydning for utbetalinger til rettighetsbaserte stønader og pensjoner.
- Ekstraordinære forhold som naturkatastrofe, krig mv.

Flerårige detaljerte budsjettvedtak vil på denne bakgrunn måtte gjennomgå omfattende revisjoner dersom de skal holdes innenfor rammene som følger av retningslinjene for budsjettpolitikken. Dette henger blant annet sammen med at dagens inndeling i kapittel og post er relativt detaljert. Revisjoner vil redusere verdien av informasjonen som gis til enkeltvirksomheter og sektorer angående framtidige bevilgninger. En slik modell framstår som svært rigid og ikke særlig forutsigbar, og målkonfliktene mellom overordnede styringsmål og stabilitet på kapittel- og postnivå vil være omfattende.

Flerårige budsjetter fordelt på kapittel og post vil være mer krevende å utforme og behandle enn

dagens ettårige budsjetter. Revisjoner og endringer av tidligere vedtak vil medføre mye arbeid i den løpende oppfølgingen. Det innebærer at budsjettarbeidet i departementer, underliggende virksomheter og på Stortinget vil måtte styrkes betraktelig. Flerårige detaljerte budsjettvedtak framstår på bakgrunn av gjennomgangen over som en lite aktuell modell (jf. kapittel 10) for Stortingets styring av budsjettet i et langsiktig perspektiv. Utvalget vil imidlertid påpeke at selv mer aggregert behandling i Stortinget kan medføre en disaggregert budsjettbehandling i departementene for å sikre nødvendig kvalitet i budsjettframskrivingene. Det er ikke foretatt noen nærmere vurdering av de praktiske sidene ved en eventuell innføring av detaljerte flerårige budsjetter.

8.4.3 Bindende flerårige utgiftsrammer/tak

I dette avsnittet drøftes bindende rammer/tak for utgiftssiden på statsbudsjettet. Prinsipielt kan det også fastsettes rammer for inntektssiden. Inntektsiden og overordnede finanspolitiske retningslinjer vil være viktig for å fastsette det totale utgiftsnivået. Det vises for øvrig til avsnitt 8.2, hvor det begrunnes hvorfor inntektssiden bare er summarisk behandlet.

Bindende flerårige utgiftsrammer eller tak vil være en mindre detaljert variant av flerårighet enn bindende flerårige budsjetter. Den minst detaljerte varianten er en totalramme for offentlige utgifter, som gjerne omtales som en «utgiftsregel». Regelen kan knytte utgiftene opp mot nominelt BNP, eller mot målsettinger for utviklingen i budsjettbalanse og skatteinntektene. En ramme eller et tak for de samlede utgiftene kan videre fordeles på enkeltområder avhengig av ønsket detaljeringsnivå. Formålet med en slik oppdeling kan være å klargjøre politiske satsingsområder og kutt. I slike modeller deles budsjettet inn i et antall delområder, som enten kan være brutto utgifts- og inntektsrammer, eller føres netto. For hvert av delområdene fattes et flerårig vedtak som enten spesifiserer den totale bevilgning til området i årene framover (ramme), eller det maksimale beløp som kan bevilges til området (tak).

Den svenske modellen med treårige utgiftstak fordelt på rammer for 27 utgiftsområder (ekskl. renter på statsgjeld) innebærer formelt bindende politiske vedtak. Vedtaket setter en øvre grense for hvor store de samlede utgiftene innenfor de ulike rammene kan være. Størrelsen på utgiftstaket bestemmes av en overordnet budsjettregel som sier at offentlig sektors nettofinansinvestering i gjennomsnitt skal tilsvare 2 prosent av BNP over en

konjunktursykel («saldomålgelen»). I det svenske systemet skal det normalt være satt av en viss «takhøyde» i form av en såkalt budsjettmarginal som skal fungere som en buffer mot uventede, men nødvendige utgiftsøkninger. Det endelige ett-årige budsjett kan vedtas med utgifter som er lavere enn tidligere satte tak.

Et slikt system med flerårige utgiftstak og rammer er tilsynelatende spesielt egnet for land som ønsker å redusere veksten i offentlige utgifter, bl.a. for å holde skattene innenfor et ønsket nivå. Det anføres da også som en av hovedgrunnene til innføringen av de svenske utgiftstakene (se SOU 2000: 61). I Norge er det politisk flertall for å fase inn betydelige petroleumsinntekter. Isolert sett gir dette rom for økte utgifter når skatte- og avgiftsnivået er fastlagt. Imidlertid legger blant annet demografiske endringer med tilhørende økte utgifter innenfor folketrygden press på budsjettene i et langsiktig perspektiv, også i Norge. Kontroll med utgiftsveksten kan derfor være viktig også for Norge.

Utgiftsrammer eller tak vil gi et signal om Stortingets overordnede prioriteringer framover, men legger ikke føringer på fordelingen av midlene på et mer detaljert nivå. Denne fordelingen vil først fastsettes gjennom Stortingets årlige budsjettvedtak. Stortinget kan i prinsippet fastsette slike rammer eller tak uten detaljert informasjon om hvilke rom for nye satsinger eller innstrammingsbehov dette vil medføre innenfor de enkelte utgiftsområdene, gitt de bindingene som følger av tidligere vedtak, «automatisk» vekst i regelstyrte ordninger mv. Stortinget har i dag en del informasjon om ulike bindinger på budsjettet framover, men denne er ikke sammenfattet og systematisert i en fullstendig budsjettoppstilling. Stortingets informasjonsgrunnlag for å fastsette rammer eller tak ville vært vesentlig bedre dersom budsjettdokumentene inneholdt budsjettoppstillinger som synliggjør flerårige konsekvenser av Stortingets vedtak og planer, jf. avsnitt 8.4.4.

Antall rammer eller tak i et slikt system vil måtte fastsettes ut fra hvor detaljerte føringer Stortinget ønsker å legge på regjeringens arbeid med de kommende budsjettene. Det vil videre i praksis kunne oppstå behov for å justere rammene eller takene over tid når forutsetninger og prioriteringer endrer seg. Dette tilsier at Stortinget behandler disse rullerende hvert år, med mulighet for å foreta justeringer av tidligere vedtak. For at slike rammer eller tak skal være troverdige, bør imidlertid slike justeringer ha begrenset omfang. Dette kan tilsi at rammer eller tak ikke bør fastsettes for en for lang tidsperiode. I Sverige tar Riksdagen stilling til tre-

årige utgiftstak og utgiftsrammer. Utgifter til regelstyrte ordninger (trygd, pensjoner ol.), er inkludert i disse. Rammene har hittil vært lagt fram i en egen vårproposisjon, og forankres blant annet i makroøkonomiske framskrivninger på kort og mellomlang sikt. Det er nå bestemt at de formelle forslagene til de treårige rammene skal legges fram på høsten sammen med budsjettforslaget for det påfølgende året, jf. omtale nedenfor. I Storbritannia, som har et tilsvarende system, er også horisonten tre år.

Det årlige budsjettvedtaket i Norge fattes i løpende kroner. Ved utarbeidingen av forslaget legges det til grunn forutsetninger om lønns- og prisveksten, og det settes av midler til å dekke utgifter i forbindelse med lønnsoppgjørene for offentlige ansatte. En del av disse forutsetningene framgår av Nasjonalbudsjettet. Det gis ingen automatisk kompensasjon dersom priser og lønninger skulle vise seg å vokse sterkere enn forutsatt. Flerårige rammer eller tak kan enten fastsettes i reelle eller nominelle størrelser. Ved fastsettelsen av disse må regjeringen og Stortinget forholde seg til handlingsregelen for budsjettpolitikken, eller eventuelt andre overordnede krav til budsjettbalansen, som er gitt i nominelle termer. Som nevnt i avsnitt 8.4.1 må en også ta tilbørlig hensyn til at endrede anslag for pris- og lønnsutviklingen har ulike konsekvenser for de ulike delene av budsjettets utgifts- og inntektsside.

Uansett om takene eller rammene fastsettes i reelle eller nominelle størrelser vil det være usikkert hvilket samlet utgiftsnivå det vil være plass til innenfor de finanspolitiske rammene for framtidige budsjettår, og det vil oppstå behov for justeringer over tid. Behovet for justeringer av rammene eller takene vil imidlertid bli langt større dersom disse er gitt i reelle størrelser enn om de er gitt i nominelle størrelser. Dette skyldes at rammer eller tak gitt i reelle størrelser må ta utgangspunkt bl.a. i forutsetninger om pris- og lønnsveksten. Avvik fra den forutsatte utviklingen for priser og lønninger innebærer at Stortinget må justere de reelle rammene eller takene for de ulike utgiftsområdene, slik at de samlet holder seg innenfor kravet til budsjettbalansen. Er takene eller rammene gitt nominelt, må tilpasningen skje innefor de enkelte utgiftsområdene ved at den reelle aktiviteten justeres. Justeringene blir størst innenfor de utgiftsområdene hvor avviket fra forventet pris- og lønnsvekst har størst effekt på utgiftene.

Behovet for justeringer av det samlede reelle aktivitetsnivået i staten, som følge av endrede forutsetninger, vil være uavhengig av om takene eller rammene for utgiftsområdene er gitt i reelle eller

nominelle størrelser. I det første tilfellet tar Stortinget aktivt stilling til hvordan denne justeringen skal fordeles mellom utgiftsområdene. Selv om rammene er gitt i nominelle størrelser, er imidlertid ikke Stortinget forhindret fra å justere og omfordele disse ut fra et ønske om å opprettholde den reelle aktiviteten innenfor enkelte utgiftsområder i tråd med det som opprinnelig var forutsatt.

Behandling av flerårige budsjettammer/tak om våren, slik som i Sverige, kan være hensiktsmessig i lys av det omfattende arbeid som legges ned i Stortinget og i regjering/departementene på høsten i forbindelse med de detaljerte budsjettvedtakene.

Men samtidig kan det være viktig å se fastsettingen av slike rammer og tak i sammenheng med hvordan budsjettforslaget for det kommende året binder opp handlingsrommet de påfølgende årene. Muligheten for dette reduseres dersom behandling av budsjettammer/tak løsrives fra det detaljerte budsjettforslaget.

I Sverige er erfaringen at vårproposisjonen har vært svært ressurskrevende (jf. SOU 2000:61), og at det nærmest har blitt fulle budsjetttrunder både vår og høst. Man har derfor bestemt å rendyrke vårbehandlingen som en behandling av de mellomlangsigtede økonomiske forholdene. Våren 2003 vil det derfor presenteres rammer for 2005 og 2006, men de formelle forslagene til rammer for 2004 vil først legges fram høsten 2003.

I Norge omtaler regjeringen det finanspolitiske opplegget for det kommende budsjettet i Revidert nasjonalbudsjett om våren. Diskusjonen og oppmerksomheten rundt denne omtalen er imidlertid ikke omfattende. Dette kan ha sammenheng med at denne omtalen har karakter av å være tekniske forutsetninger og ikke uttrykk for politiske prioriteringer. Unntaket er Kommuneproposisjonen. I Kommuneproposisjonen, som normalt legges fram i mai, gis det signaler om realvekst i samlede inntekter for kommunesektoren i det kommende budsjettåret. I de siste årene er det også blitt gitt signaler om realvekst i kommunesektorens frie inntekter, som utgjør om lag 75 pst. av sektorens samlede inntekter. Signalene om vekst i samlede inntekter gis ofte i form av et inntektsintervall. For eksempel ble det i Kommuneproposisjonen for 2002 signalisert en reell vekst i kommunesektorens samlede inntekter på 3 til 3,5 mrd. kroner fra 2001 til 2002.

Signalene om vekst i kommunesektorens inntekter er ikke bindende, selv om det ofte er slik at

endringene på overføringene som foreslås i det endelige budsjettframlegget på høsten er i overensstemmelse med det som er blitt varslet. Slik sett har forslagene i Kommuneproposisjonen høy politisk troverdighet, og er også gjenstand for omfattende politisk og offentlig debatt.

8.4.4 Synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser av vedtak og planer

Et alternativ til bindende flerårige budsjetter eller budsjettammer/tak er å legge fram flerårige budsjettoppstillinger for Stortinget uten å invitere til vedtak. En slik oppstilling kan utformes på flere forskjellige måter avhengig av bl.a.:

- Detaljeringsgrad.
- Om oppstillingen skal inneholde både inntekter og utgifter.
- Om oppstillingen kun skal være en «mekanisk» videreføring av det ettårige budsjettet inkl. regelstyrte ordninger og vedtak som legger bindinger på budsjettene framover (flerårig «konsekvensjustering»), eller om en også skal legge fram konsekvenser av varslede politiske prioriteringer som regjeringen legger opp til å gjennomføre over perioden (omfordeling mellom sektorer, endring i skattenivået ol.).
- Antall år som inngår i budsjettoppstillingen.

Svært aggregerte flerårige budsjettframstillinger, f.eks. der en kun viser et lite antall utgiftsområder, kan bidra til å illustrere det finanspolitiske handlingsrommet på kort og mellomlang sikt. Imidlertid vil det være nødvendig å øke detaljeringsgraden dersom slike flerårige budsjettoppstillinger skal kunne brukes i debatten om de reelle politiske prioriteringene. Videre er det nødvendig med detaljerte oppstillinger dersom en ønsker å tallfeste flerårige bindinger og konsekvenser av vedtak og planer. Det synes derfor som om det er nødvendig med relativt detaljerte oppstillinger dersom disse skal bli brukt aktivt som et ledd i beslutningsprosessen i Stortinget. Erfaringene fra perioden på 1970- og 1980-tallet med ikke-bindende langtidsbudsjetter på et relativt aggregert nivå synes også å bygge opp under denne antagelsen. I den påfølgende drøftelsen av flerårige, ikke-bindende budsjettoppstillinger legges det derfor til grunn at disse utformes på et relativt detaljert nivå¹, og at hensikten med slik synliggjøring er at det skal gi et reelt bidrag i den politiske beslutningsprosessen.

Dersom et slikt opplegg skal ha reell verdi i forhold til å rette fokus på sammenhengen mellom konkrete budsjettvedtak og planer, og langsiktige

¹ Med detaljert nivå menes her kapittel/post. Behovet for detaljert framstilling kan variere fra område til område.

konsekvenser og prioriteringer, må framskrivingene omfatte alle statlige utgifter og inntekter. De må dessuten tallfestes i forhold til de overordnede målsettingene for finanspolitikken (jf. dagens handlingsregel). Uten en slik komplett beregning vil det være vanskelig å se hvordan forslag i det ettårige budsjettforslaget og andre planer og vedtak påvirker det framtidige handlingsrommet. Framstillingene bør derfor inneholde både en inntektsside og en utgiftsside.

Et slikt opplegg vil kunne gi en synliggjøring av det framtidige handlingsrommet for nye satsinger og skattelette, eller eventuelle behov for utgiftsreduksjoner og skatteøkninger, og hvordan det ettårige budsjettforslaget påvirker dette handlingsrommet. Dersom beregningen også inneholder en tallfesting av hvordan det framtidige handlingsrommet, evt. innstrammingsbehov, skal fordeles, framkommer også regjeringens framtidige prioriteringer. For at slike flerårige budsjetter skal gi et troverdig bilde av budsjettmessige konsekvenser av politiske satsinger noen år fram i tid, kreves det at kostnader, praktisk gjennomførbarhet mv. utredes på et tidligere tidspunkt enn det som er vanlig i dag.

Detaljerte flerårige budsjettoppstillinger bør kunne få en viktig rolle i budsjettprosessen dersom de legges fram samtidig med forslaget til statsbudsjett, og baseres på det foreslåtte budsjettopplegget og vedtatte reformer og planer. Dette forutsetter at framskrivingene er gjennomarbeidet og har høy troverdighet. Det vil også være viktig at regjeringens detaljerte budsjettframskriving kan gjøres tilgjengelig på en slik måte at de andre partiene på Stortinget kan utarbeide sine alternative budsjetter etter samme lest. Flerårige budsjetter vil trolig først få en særlig viktig rolle i den politiske debatten dersom også opposisjonen synliggjør de flerårige budsjettkonsekvensene av sin politikk.

Flerårige detaljerte budsjetter vil kunne vise effekten av å skyve deler av regningen ved en reform eller et vedtak over på senere budsjettår, f.eks. ved å sette et tiltak i verk sent på året eller finansiere løpende utgifter med engangsinntekter. Et slikt opplegg vil dermed kunne bidra til å redusere forekomsten av bindinger i de årlige budsjett rundene.

Presentasjon av slike ikke-bindende flerårige budsjetter i forbindelse med forslaget til statsbudsjett vil til en viss grad ha likheter med et detaljert flerårig budsjettforslag, jf. avsnitt 8.4.2, men det flerårige budsjettet inneholder ingen forslag til vedtak.

Selv om det legges opp til at slike flerårige budsjettoppstillinger presenteres i forbindelse

med den årlige budsjettbehandlingen, vil det også kunne ha betydning for behandlingen av andre saker med budsjettkonsekvenser. Dette vil kunne skje på flere måter:

- Dersom/når transportplanen, forsvarsplanen, andre større investeringsprosjekter, opptrappingsplaner for offentlige tjenester mv. fremmes i egne meldinger uavhengig av budsjettbehandlingen, vil det være mulig å sette de økte utgiftene i planperioden opp mot det gjenværende budsjettmessige handlingsrommet slik at et eventuelt behov for innstramminger på andre områder, eller begrensningene for å satse på andre områder, synliggjøres. Dette vil kunne bidra til at det settes mer realistiske planrammer.
- For planer med kostnader over et visst nivå kan det eventuelt i tillegg stilles krav om utarbeiding av en oppdatert flerårig budsjettoppstilling som også viser den planlagte inndekningen av kostnadene.

En slik synliggjøring av de budsjettmessige konsekvensene av planrammer flere år framover, vil innebære at Stortinget må foreta mer eksplisitte prioriteringer mellom ulike formål når rammene fastsettes. Dette vil kunne bidra til økt realisme og forutsigbarhet for gjennomføring av tiltak og prosjekter, uten at Stortinget formelt sett forplikter seg sterkere til framtidige bevilgninger enn det som er tilfelle i dag, jf. avsnitt 8.4.5.

Rammene i langsiktige sektorplaner vil også ved slike flerårige budsjettoppstillinger fastsettes av Stortinget. Det kan derfor være rimelig å legge planrammene til grunn i budsjettframskrivingene. Dette innebærer at budsjettframskrivingene for de aktuelle sektorene ikke vil være en ren konsekvensjustering av budsjettforslaget det aktuelle året.

Generelt vil usikkerheten knyttet til anslag øke jo lenger fram i tid vi ser. Det innebærer at utfordringene knyttet til å utforme et godt budsjett for perioder som ligger et stykke fram i tid vil være store. F.eks. vil skatteinntekter, regelstyrte utgifter bl.a. under folketrygden, inntektene fra petroleumssektoren og avkastningen på kapitalen i Statens petroleumsfond, og med det som følger fra handlingsregelen, ha sterke konsekvenser for det framtidige budsjettpolitiske handlingsrommet. Dette taler for at antall år som inngår i et flerårig budsjett bør være begrenset.

Samtidig foretar staten satsinger, omstillinger osv. som kan ha forholdsvis lang gjennomførings-tid. Nasjonal transportplan har f.eks. et tiårsperspektiv, med særlig detaljerte planer for de nær-

meste fire årene. Forsvarsplanen strekker seg over fire år.

Den langsiktige karakteren til mange av de offentlige oppgavene, bl.a. knyttet til alderdom, utdanning og næringspolitikk kan tilsi at staten bør ha et planleggingsperspektiv som strekker seg minst 50 år fram i tid. Et perspektiv som strekker seg flere tiår framover er imidlertid klart utenfor rammene for detaljerte budsjettframskrivninger. Denne type spørsmål kan mer hensiktsmessig belyses ved regelmessig å publisere mer aggregerte framskrivninger av den forventede utviklingen i økonomien og offentlige budsjetter i budsjettokumentene.

Utarbeiding av detaljerte budsjettframskrivninger 3-4 år framover vil medføre store faglige og praktiske utfordringer. Usikkerheten vil som nevnt være stor, og resultatene vil avhenge av de forutsetningene som gjøres. Dette kan gi opphav til relativt omfattende diskusjoner i Stortinget av de forutsetningene som regjeringen har lagt til grunn i framskrivingene. Dette er det allerede i dag tendenser til, gjennom de omfattende tekniske spørsmål Stortinget har til regjeringen i forbindelse med de årlige budsjettene. Dette vil kunne forsterkes når horisonten utvides, blant annet fordi det i større grad vil måtte foretas vurderinger av virkninger på økonomien av alternative politikkvalg. Eksempler på dette kan være virkningen av skatte- og avgiftslette på sysselsetting og produksjon, virkningen av aktiv arbeidsmarkedspolitikk på ledighet og sysselsetting og virkningen på sykefraværet av endringer i sykelønnsordningen. Disse endringene vil både avhenge av hvordan forslagene tenkes finansiert ved henholdsvis skatteøkninger, reduserte utgifter på andre områder, eller ved økt underskudd og den generelle makroøkonomiske situasjonen i utgangspunktet. Økt offentlig sysselsetting vil for eksempel ha vesentlig forskjellig virkning på skatteinntektene avhengig om den generelle arbeidsledigheten reduseres eller om arbeidskraften hentes fra privat sektor.

Det vil også kunne bli diskusjon i Stortinget av tallfestingen av budsjettkonsekvensene av uendret politikk («konsekvensjustert budsjett»). I dag utarbeides et slik konsekvensjustert budsjett for det kommende budsjettåret som et ledd i den interne behandlingen i regjeringen, men det forlegges ikke for Stortinget.

For at flerårige budsjettframskrivninger skal fungere som et hensiktsmessig grunnlag for budsjettprosessen, er det trolig nødvendig at det etableres stor grad av felles forståelse om metode og forutsetninger. Full konsensus er det imidlertid vanskelig å få til, ettersom forskjeller i politiske

oppfatninger til en viss grad kan ha sammenheng med ulike oppfatninger om økonomiens virkemåte og behov for å dekke inn økte utgifter/reduerte skatter med tiltak på andre områder.

8.4.5 Flerårige bindinger på deler av statsbudsjettet

De fleste statlige virksomheter har behov for stabile og forutsigbare rammebetingelser for å kunne drive mest mulig effektivt. Virksomheter med stabil aktivitet i en normal driftssituasjon har imidlertid med dagens budsjettssystem stort sett grunn til å forvente en bevilgning som gir grunnlag for å videreføre aktiviteten. Dette gjelder blant annet forvaltningsorganer som departementer, etater, tilsyn mv. Slike virksomheter opplever derfor i praksis stor grad av forutsigbarhet selv om bevilgningen formelt sett gis for ett år om gangen. Også slike virksomheter kan imidlertid, særlig i endringsprosesser, ha behov for større grad av mer formell forutsigbarhet. Dette kan for eksempel gjelde ved større omstillinger eller flytting av virksomheten, hvor kostnaden ved å måtte reversere en påbegynt prosess kan bli stor. For enkelte andre virksomheter, spesielt virksomheter som gjennomfører større investeringsprosjekter, kan mangelen på forutsigbarhet framstå som et mer permanent problem.

Dette kan tilsi at Stortinget vurderer å innføre mekanismer som for enkelte typer utgifter gir større grad av «beskyttelse» ut over budsjettperioden enn det som er tilfellet i dag. Det er vanskelig å stille opp uttømmende kriterier for hva som eventuelt burde komme inn under slike ordninger, men det er naturlig å peke på omstillingsprosjekter og investeringsprosjekter som strekker seg over flere år. Det er et politisk spørsmål å ta konkret stilling til hvilke aktiviteter som bør gis forutsigbarhet over flere år.

Det legges i dag fram langsiktige planer for samferdselssektoren (Nasjonal transportplan) og forsvarssektoren (Forsvarsplanen) med økonomiske rammer, men disse rammene er ikke formelt bindende for Stortinget eller regjeringen, selv om de gir sterke føringer på nivået på de framtidige prioriteringene. Også på andre områder, og da spesielt på nye satsingsområder, utformes det flerårige planer. For tiden finnes blant annet planer for eldreomsorg, psykisk helsevern og i barnehage-sektoren.

Mer langsiktighet generelt i budsjettprosessen, for eksempel ved at det utarbeides flerårige detaljerte budsjettoppstillinger, vil i seg selv kunne føre til større forutsigbarhet. De planrammer mv.

som Stortinget slutter seg til vil i et slikt system kunne settes mer realistiske, fordi de i større grad må innpasses i regjeringens samlede prioriteringer. Det vil dermed kunne bli mindre behov for å justere planene underveis. Dersom det på enkelte områder er ønskelig å gå lenger i formelt å binde opp bevilgninger utover budsjettåret, kan dette gjøres gjennom former for langsiktige avtaler eller kontrakter mellom departement og bevilgningsmottaker. Eksempelvis kan dagens sektorplaner omdannes til bindende avtaler som også spesifiserer bevilgninger. I praksis vil en slik kontrakt eller avtale trolig i stor grad måtte baseres på gjensidig tillit til at avtalen overholdes, og en restriktiv holdning til å endre avtalte forutsetninger. Det er neppe ønskelig eller mulig å gi full sikkerhet for flerårige bevilgninger gjennom slike mekanismer, jf. bl.a. det politiske ansvaret som uansett vil gjelde.

Det må vurderes i hvor stor utstrekning slike avtaler skal gjøres bindende. En avtale mellom et departement og en underliggende virksomhet som ikke er forelagt for Stortinget vil bare ha karakter av å være veiledende/politisk bindende for den sittende regjering. Dersom slike avtaler faktisk respekteres av det politiske systemet, vil slike avtaler kunne bidra til å skape større forutsigbarhet.

Dersom en ønsker større grad av formelle bindinger, må avtalen være forankret i et stortingsvedtak. Justisdepartementets lovavdeling (se vedlegg 2) antar at det vil være en konstitusjonell adgang til å vedta flerårige budsjetttrammer for offentlige virksomheter eller prosjekter dersom det er Stortingets vurdering at det er praktiske behov for slike, jf. avsnitt 8.7.

Så lenge det ikke er skapt en rettslig forpliktelse overfor privatpersoner/juridiske subjekter organisert utenfor staten om utbetalinger i framtidige budsjetterminer, er det imidlertid etter statsrettslige prinsipper ikke noe til hinder for at Stortinget omgjør et tidligere budsjettvedtak. Avtaler om framtidig bevilgningsnivå for virksomheter som er organisert som en del av statsforvaltningen vil derfor kunne risikere å bli omgjort som følge av endrede politiske prioriteringer, selv om de er forankret i et stortingsvedtak. Et stortingsvedtak som fastsetter flerårige rammer for en virksomhet eller et prosjekt vil imidlertid forplikte regjeringen til å legge fram årlige budsjetter i tråd med de flerårige rammevedtakene, eventuelt eksplisitt invitere Stortinget til å fravike tidligere vedtak. Et stortingsvedtak som fastsetter flerårige rammer kan dessuten utformes slik at det gir virksomheten fullmakt til å rettslig forplikte staten til utbetalinger i senere budsjetterminer, jf. omtalen av forslag fra

Hermansen-utvalget nedenfor. Et stortingsvedtak som fastsetter flerårige rammer kan teoretisk også utformes slik at virksomheten får frihet til å velge fritt hvordan de vil disponere bevilgningene mellom årene i avtaleperioden. I notat fra Lovavdelingen i Justisdepartementet av 6. januar 2003 (se vedlegg 2 til rapporten) gis det uttrykk for at Stortinget ikke vil være avskåret av Grunnloven fra å treffe vedtak med flerårige virkninger.

I Danmark har man både et system hvor en rekke virksomheter har inngått veiledende «resultatkontrakter» med sentrale myndigheter, og hvor et mindre antall virksomheter (8–10) har bindende flerårsavtaler.

Det kan være hensiktsmessig å fremme forslag om bindende flerårige avtaler i forbindelse med den ordinære, ettårige budsjettbehandlingen. I den grad det er ønskelig og naturlig å orientere Stortinget om ikke-bindende avtaler inngått mellom departement og underliggende virksomhet, kan dette gjøres gjennom en tekstomtale i fagproposisjonen.

En variant av denne modellen er at det med utgangspunkt i de økonomiske planrammene som er behandlet av Stortinget utarbeides bindende flerårige budsjetttrammer for store og samfunnsøkonomisk viktige prosjekter (flerårige prosjektbevilgninger). F.eks. kan det vedtas totalbudsjett med flerårige budsjetttrammer for særlige viktige investeringsprosjekter som legges fram for Stortinget, og som sikrer budsjetttrammer for prosjektene i hele gjennomføringsfasen. Allerede etter dagens system innebærer Stortingets behandling av kostnadsrammen for et prosjekt imidlertid en viss grad av binding, idet godkjenning av kostnadsrammen gir fullmakt til å inngå rettslig bindende kontrakter med entreprenører, leverandører mv. for hele kontraktperioden. Det forekommer allikevel at det gjøres endringer i gjennomføringstakten av prosjekter med det resultat at fremdriften ikke blir optimal ut i fra hva hensynet til en effektiv ressursbruk kan tilsi. Det er derfor grunner som tilsier at slike prosjekter bør beskyttes fra den årlige budsjettbehandlingen så lenge de holder seg innenfor vedtatt kostnadsramme. Dette kan i praksis gjøres ved at en ved starten av et prosjekt gjør et vedtak om en totalramme for prosjektet og som er bindende for prosjektets gjennomføringsfase, med mindre Stortinget eksplisitt skulle vedta noe annet. Flerårige budsjettbevilgninger vil i tilfelle gjøres med utgangspunktet i prioriteringene i de aktuelle planene, slik at en først tar stilling til dette i budsjettbehandlingen.

Hermansen-utvalget (NOU 1989:5) behandlet spørsmålet om økt behov for langsiktighet/fler-

årighet. Hermansen-utvalget kom til at de ikke vil le «tilrå at det på generell basis innføres en ordning med flerårsbudsjett for statlige forvaltningsorganer», men pekte på at det i enkeltstående tilfeller bl.a. knyttet til større omlegginger kunne være ønskelig og hensiktsmessig med langsiktige vedtak. Hermansen-utvalget konkluderte derfor med at «som et ledd i det kommende utviklingsarbeid, bør det åpnes adgang til og gjøres forsøk med at det i omstillingssituasjoner treffes flerårige, veiledende budsjettvedtak for forvaltningsorganer.» Ordningen kunne praktisk gjennomføres ved at det ettårige budsjettvedtaket ble supplert med vedtak (i form av et såkalt «romertallsvedtak») for de to etterfølgende år som ga virksomhetene fullmakt til å forplikte staten utover budsjettåret.

I den påfølgende behandlingen av Hermansens-utvalgets innstilling ble forslaget avvist (St.prp. nr. 65 (1990-91)). Regjeringen begrunnet dette med at «det er formelt ikke mulig å etablere en ordning med at Stortinget skal treffe vedtak om hva en bestemt institusjon skal ha av budsjettramme i flere år framover, på en slik måte at vedkommende virksomhet har fullmakt til å forplikte staten utover de ordninger som er referert ovenfor». Det vises til notat av 6. januar 2003 fra Lovavdelingen i Justisdepartementet, som har foretatt en fornyet vurdering av dette spørsmålet. Dette innebærer at gitt nødvendige endringer i Stortingets bevilgningsreglement, kan det etableres ordninger med bindende flerårighet av den karakter som Hermansen-utvalget foreslo, og som er drøftet i dette avsnittet.

Allerede i dag er store deler av budsjettet i praksis bundet opp gjennom tidligere vedtak, planer og regelstyrte ordninger. Økt forutsigbarhet for enkelte typer utgifter vil føre til at omfanget av budsjettbindinger øker ytterligere. Dette kan tilsi at former for flerårige avtaler, og kontrakter for deler av statsbudsjettets utgifter, ikke bør innføres uten at det samtidig innføres et system med flerårige utgiftsrammer/tak som det voteres over i Stortinget, jf. avsnitt 8.4.3, eller et system for synliggjøring av de flerårige budsjettkonsekvensene, jf. avsnitt 8.4.4.

8.5 Forholdet til dagens langtidsplaner

Innenfor flere sektorer utarbeides det i dag flerårige planer som inneholder økonomiske rammer. Utarbeidelse av slike langtidsplaner innen forsvarssektoren og transportsektoren er formalisert og følger et tilnærmet fast, rullerende mønster. På

andre politikkområder utformes det langtidsplaner på mer ad-hoc basis, f.eks. knyttet til omleggings- og opptrappingsprosjekter (i dag gjelder dette f.eks. eldreomsorg og i psykiatrien). Selv om planene inneholder økonomiske rammer for flere år, er disse rammene formelt ikke bindende, og de årlige bevilgningene fastsettes i statsbudsjettet på lik linje med andre typer utgifter. I hvilken grad de flerårige økonomiske rammene oppfattes som bindende avhenger derfor av den politiske viljen og evnen til å gjennomføre planene.

Når de årlige budsjetttrammene fastsettes, tas det hensyn til hva som er forsvarlig ut fra overordnede finanspolitiske og makroøkonomiske vurderinger. Prosjekter som krever bevilgninger over flere år er i dagens system avhengig av årlige bevilgninger og må underlegges de årlige budsjettprosedyrene. For en best mulig gjennomføring av planene kan en tenke seg et budsjetteringssystem med flerårige budsjetter i samsvar med planrammene. Dette vil bidra til en større grad av forutsigbarhet og effektivitet. I det påfølgende omtales hvordan de to formaliserte langtidsplanene, Nasjonal transportplan og Forsvarsplanen, ville kunne kobles sammen med flerårig budsjettering.

Nasjonal transportplan (NTP)

Det er i transportsektoren etablert et system med framlegging av langsiktige planmeldinger utarbeidet innenfor veiledende økonomiske planrammer. Den konkrete oppfølgingen skjer gjennom de årlige budsjettframlegg. Inneværende transportplan, jf. St.meld. nr. 46 (1999-2000) Nasjonal transportplan 2002-2011, vil rulleres fra 2006, og regjeringen tar sikte på å legge fram en stortingsmelding om Nasjonal transportplan 2006-2015 tidlig våren 2004.

Et viktig formål med utarbeidelsen av NTP er å få en mest mulig forutsigbar og effektiv prosess knyttet til utvelgelsen av investeringsprosjekter. Planprosessen for prosjektene som foreslås tatt opp til bevilgning i de årlige budsjettene (knyttet til bl.a. utarbeiding av kommune(del) og reguleringsplaner) er lang og kostbar. Det er derfor viktig med stor grad av forutsigbarhet både med hensyn til omfanget av prosjekter og med hensyn til hvilke større prosjekter som skal gjennomføres. Prioriteringer innenfor gitte økonomiske planrammer gjør at det kan foretas reelle avveininger mellom prosjektene, slik at de prosjekter det kan være aktuelt å gå videre med kan velges ut på et tidlig tidspunkt.

God langtidsplanlegging skal videre legge grunnlag for å håndtere positive og negative avvik mellom planramme og faktisk budsjett på en effektiv og rasjonell måte. Dette er bare mulig når avvik

mellom plan og budsjett ikke blir uforholdsmessig store. Dette setter krav til realistiske planrammer og til at planrammer i rimelig grad oppfattes som politisk forpliktende.

Utarbeidelsen av NTP er også viktig for å få en lokal forankring av de prosjekter og tiltak som foreslås gjennomført. Fylkeskommunene og de større bykommunene legger ned betydelig arbeid og har selvstendige roller i planprosessen. Dette er viktig for at det skal utvikles helhetlige løsninger på tvers av delsektorer og forvaltningsnivåer, og for at det skal skapes aksept for de prioriteringer som foreslås i transportplanen. Et viktig grunnlag for dette arbeidet er de regionale planene for transport, næringsutvikling og arealbruk. I arbeidet med NTP 2006-2015 vil også strategiske analyser fra fylker og byområder (utført som første del av planprosessen) være et viktig utgangspunkt for Samferdselsdepartementets arbeid med generelle transportpolitiske spørsmål, og for det konkrete planarbeidet.

Erfaringer har vist at det kan være vanskelig å nå rammenivåene som legges til grunn i de langsiktige sektorplanene. Dette kan gi ineffektiv framdrift og skape kostbare avbrudd i pågående prosjekter, hvor det er nødvendig å legge til grunn et flerårig perspektiv. Det blir dermed en dårligere ressursutnyttelse. Rammenivå har også betydning for valg av investeringsprofil, slik at store avvik kan påvirke rekkefølgen i gjennomføringen av prosjekter på en uheldig måte. Videre involverer planprosessen mange aktører som legger ned et betydelig arbeid. Store avvik kan virke negativt på videre motivasjon og engasjement i planarbeidet. Det er derfor viktig at planene utformes innenfor et system som bidrar til realistiske rammer, og dermed lavere sannsynlighet for at planene senere må fravikes.

Utvalget forutsetter at dagens plansystem ligger fast, dvs. at det fremmes langtidsplaner som følges opp i budsjettene. Utformingen av budsjett-systemet vil likevel måtte ha konsekvenser også for plansystemet:

- Det vil ikke være hensiktsmessig å ha et plan- og budsjettssystem både med langsiktige sektorplaner utarbeidet innenfor veiledende økonomiske planrammer, og bindende flerårige budsjetter på kapittel- og postnivå, jf. avsnitt 8.4.2. Fokus ville da bli rettet mot å skaffe underlagsmateriale til utarbeiding av budsjettene, samt revisjon og oppfølging av disse, slik at transportplanen vil miste den funksjonen den har i dag.
- Bruk av bindende flerårige utgiftsrammer/tak, jf. avsnitt 8.4.3, og synliggjøring av flerårige

budsjettkonsekvenser av vedtak og planer, jf. avsnitt 8.4.4, vil ikke ha direkte betydning for den langsiktige planleggingen innen transportsektoren. Planrammene vil fremdeles fastsettes gjennom Stortingets behandling av transportplanen, og det vil være planrammene i transportplanen som legges til grunn i budsjettframskrivingene. En slik synliggjøring kan imidlertid være fordelaktig ved at det settes mer realistiske planrammer, og at planrammene i større grad må innpasses i regjeringens samlede prioriteringer.

- Langsiktige bindende avtaler for enkelte sektorer, jf. avsnitt 8.4.5, kan for transportsektoren innebære at de økonomiske rammene i NTP gjøres mer bindende for en viss periode (for eksempel 4 år). Isolert sett vil dette være en fordel for transportsektoren ved at det gir større grad av forutsigbarhet.
- Flerårige bindende budsjettbevilgninger knyttet til store og samfunnsøkonomisk viktige prosjekter kan være en fordelaktig modell i transportsektoren. Dagens budsjettssystem har særlig svakheter i forhold til gjennomføring av store investeringer som strekker seg over flere år. Dette kan gjøre det vanskelig å ha en rasjonell framdrift, noe som virker kostnadsdrivende og er lite effektivt. Eventuelle flerårige bevilgninger bør i tilfelle gjøres med utgangspunkt i prioriteringen som ligger inne i transportplanen, og vil således ikke ha konsekvenser i forhold til dagens plansystem, men vil gi større sikkerhet for at planene gjennomføres. Vedtak om flerårige budsjettbevilgninger vil gjøres i forbindelse med budsjettbehandlingen.

Forsvarsplanen

Forsvarsektoren skiller seg på flere områder fra samferdselssektoren, bl.a. ved at enkeltvedtak innen samferdselssektoren ofte er mer synlig og utsatt for sterkere politisk oppmerksomhet både lokalt og sentralt. Videre er planleggingen i forsvarsektoren i større grad avhengig av eksterne forhold, spesielt NATOs planprosesser og internasjonale forpliktelser. Planprosessen oppfattes også som mer sentralisert enn i samferdselssektoren.

Imidlertid er det også viktige likheter. Dette skyldes i hovedsak at begge sektorer er kapitalintensive og at det er et behov for å forankre beslutninger i et lengre tidsperspektiv. Det innebærer at de fleste av de momenter som er påpekt under omtalen av transportplanen, kan antas å ha gyldighet også for Forsvaret.

Langtidsdokumentet/forsvarsmeldningen som behandles i Stortinget angir en 4-årig planperiode, men baserer seg på detaljerte vurderinger av konsekvenser 20 år fram i tid. Vurderinger så langt fram i tid vil naturlig nok inneholde betydelig usikkerhet. Arbeidet med både NTP og forsvarsplanen karakteriseres av behov for stabilitet og langsiktighet på grunn av bl.a. høy kapitalbinding. Dette gir sektorene et behov for stabile rammebetingelser.

Forsvarsmeldingen beskriver de politiske hovedlinjene i kommende 4-års periode. Det vil i praksis verken være mulig eller ønskelig å spesifisere svært detaljerte budsjetter for hvert enkelt budsjettår. Dette skyldes bl.a. hurtighet i teknologisk utvikling og endringer i merkantile forhold, og i en viss grad endringer i trussel-/sikkerhetsbildet. Tilpasninger til de målsettinger politikerne setter til Forsvaret, må derfor ses på som en helhet.

Ved større endringer/omorganisering vil det ofte være en fordel med fastlagte langsiktige rammebetingelser før igangsetting, da dette gir politisk ryggdekning, mulighet til å planlegge langsiktig og en klart definert ramme for når prosessen skal være gjennomført. Dette kan isolert sett tale for at det i en omstillingsperiode som den Forsvaret nå er inne i innføres flerårige bindende avtaler på forsvarsområdet, enten i form av bindinger knyttet til enkeltprosjekter eller bindinger for hele forsvarsområdet, jf. paralleller med opplistingen foran for transportsektoren.

8.6 Økt fleksibilitet mellom budsjettår

Dagens ettårige budsjettssystem inneholder i noen grad elementer av flerårighet/fleksibilitet mellom budsjettår. Eksempler på dette er adgang til å overføre inntil 5 prosent av bevilgning til driftsutgifter til neste budsjettermin, samt bruk av tilsagns- og bestillingsfullmakter. Disse ordningene har imidlertid et relativt begrenset omfang, og det kan være aktuelt å vurdere justeringer i dagens bevilgningsreglement som på en bedre måte møter behovet for større fleksibilitet. Slike justeringer omtales i egne punkter under.

Spareordning, overføring av midler mellom budsjettperioder

Det er i dag gitt adgang til å overføre ubrukt bevilgning til driftsutgifter (inntil 5 prosent) til neste budsjettermin. Det er utover dette ikke mulig å «spare» ubrukt bevilgning. For større investeringsut-

gifter er det normalt gitt fullmakter i form av stikkord («kan overføres»), jf. kapittel 4.5. For å ytterligere øke virksomhetenes fleksibilitet og mulighet/incentiv til å drive effektivt kunne denne prosentbegrensingen økes, evt. kunne det innføres en generell spareadgang der virksomhetene gis anledning til å spare ubrukt driftsbevilgning. I et slikt system vil ikke ubrukt bevilgning falle tilbake til staten, men kan forvaltes av virksomheten når virksomheten måtte ønske dette. Det forutsettes imidlertid at prinsippet om realistisk budsjettering fremdeles skal gjelde, og tilsvarende at en bevilgning innebærer et pålegg om at aktiviteten som bevilgningen går til skal gjennomføres. Som en konsekvens av dette vil sparing kun være mulig for virksomheter som er i stand til å utføre de pålagte oppgaver til en lavere kostnad enn forutsatt.

Sparing gir virksomhetene mulighet til å bygge opp en «reserve» som kan benyttes som en buffer mot uventede utgifter, eller inntektsbortfall senere. Økt overførbarhet kan kombineres med at virksomhetene får anledning til å bruke oppsparte driftsmidler til investeringer, så fremt dette ikke legger føringer på framtidig bevilgningsutmåling. Systemet kan eventuelt suppleres med et øvre tak på hvor mye virksomhetene kan spare, særskilte regler for hvordan midlene skal forvaltes (for eksempel gjennom konti i Norges Bank), og begrensinger på hva slags virksomheter/bevilgningsmottakere som gis anledning til å spare. Fordelen med et slikt system framfor tidsavgrenset overføring er bl.a. at det er enkelt å administrere. En ulempe er redusert mulighet til å styre virksomhetenes utgifter i det enkelte budsjettår og dermed den totale etterspørselsstimuleringen gjennom budsjettet.

En slik spareadgang vil i hovedsak få betydning for virksomhetenes mulighet/fleksibilitet til å foreta mindre investeringer og vedlikehold som ikke har kapasitetsutvidende effekt, ettersom større investeringsprosjekter normalt vil være så kostbare at det av praktiske grunner vil kreve særskilt finansiering fra Stortinget. Det må antas at virksomhetene selv normalt vil ha best forutsetning for å avgjøre hva som vil være beste investeringsstrategi for mindre investeringer. Virksomhetenes tilpasning vil imidlertid påvirkes av de incentiver virksomhetene står overfor. Økt adgang for virksomheter til selv å bestemme investeringer er derfor ikke en tilstrekkelig forutsetning for å oppnå mer effektive investeringsbeslutninger, jf. drøfting i kapittel 7.4.

Låneordning, forskuttering av bevilgning

Med unntak for «lønnsomme» investeringsprosjekter (se omtale i kapittel 4.5), gjelder adgangen til å overføre midler mellom budsjettperioder kun fra en budsjettermin til den påfølgende. Det er med andre ord ikke adgang til å forskuttere framtidig bevilgning eller låne mot framtidig bevilgning.

Det kan være argumenter for å etablere en låneordning, i hovedsak for investeringer. Dette kan gi incentiver til mer effektiv drift over tid, for eksempel gjennom omstruktureringer som er kostbare på kort sikt, men som gir innsparing over tid. Slike incentivvirkninger forutsetter at ordningen brukes i tråd med intensjonen, og ikke til å finansiere løpende drift. Videre forutsetter det at bevilgende myndighet i hovedsak ikke tilpasser senere bevilgninger til virksomhetenes låneopptak, ved at bevilgningen økes for å dekke låneutgiftene, evt. at lånet ettergis. For at en slik ordning skal være interessant for virksomhetene kan det åpnes for at virksomhetene får beholde en del av effektivitetsgevinsten som realiseres.

Et viktig spørsmål vedrørende en slik type ordning vil være om det er virksomheten selv som bestemmer om bevilgning skal forskutteres eller det skal opptas lån, eller om det må gis godkjenning fra overordnet departement, Finansdepartementet eller Stortinget. I det siste tilfellet fordrer det at det finnes et apparat som kan behandle slike typer søknader. Hermansen-utvalget (jf. NOU 1989:5) foreslo en variant av den siste typen ordning. Utvalget anførte at det kunne ta lang tid fra behov for investeringer oppstod, til de nødvendige beslutningene ble tatt og investeringene gjennomført. En låneordning for lønnsomme investeringer skulle bøte på dette problemet. Ordningen var tenkt innrettet slik at det ble satt av en total ramme i det årlige budsjettopplegget til dette formålet, og at staten lånte midler ut til de statlige virksomhetene som stod for investeringene. Det var ikke lagt opp til at virksomhetene skulle få adgang til å ta opp lån i de private lånemarkedene.

I St.prp. nr. 65 (1990-91) «Om endringer i statens budsjettssystem» innvender Finansdepartementet at «ordningen nærmest ville måtte innebære at det etableres en form for «statsbank» for statsinstitusjoner, med et administrativt apparat for å behandle og vurdere lånesøknader.» Videre kan ikke Finansdepartementet se at «fordelene med en slik ordning ville oppveie de administrative kostnader og ulemper ved en ekstra runde med behandling av slike budsjettforslag, og finner nå ikke grunn til å ta opp forslaget om en slik behandling.»

Som argument mot ordningen kan det også anføres at dersom investeringene/tiltakene er så lønnsomme at de vil komme inn under en slik ordning, bør de uansett prioriteres i den ordinære budsjettprosessen. Dagens budsjetttrutiner med rammedisponering der det enkelte departement er pålagt å omdisponere innen sine tildelte rammer, vil også tilsi at en ikke innførte en sentral låneordning for å prioritere forslag som ikke er prioritert innenfor departementenes egne budsjetttrammer. I så tilfelle er det ikke behov for noen slik særskilt låneordning. I forbindelse med Hermansen-utvalget og senere har det også blitt gjennomført en oppmykning i budsjettssystemet på andre områder, som har gjort det lettere å gjennomføre lønnsomme investeringer. Blant annet er det gitt adgang til å benytte innsparte midler på driftsposten til investeringer. Innføring av en utvidet spareordning for bevilgning til investeringer og drift vil også kunne øke virksomhetenes mulighet til å gjennomføre lønnsomme investeringer.

Utvidet adgang til overskridning av bevilgning for å foreta lønnsomme investeringer

Hermansen-utvalget foreslo også en ordning der statlige virksomheter kan søke om å overskride bevilgning til driftsutgifter med inntil 5 prosent til investeringsformål mot tilsvarende innsparing i neste budsjettermin. Denne ordningen ble innført i 1991 (bevilgningsreglementet § 11, 8. ledd). Ordningen er lite brukt (se omtale i kapittel 4). En mulig forklaring på dette, kan være at full innsparing av utgiftene allerede i neste termin er et for strengt kriterium, da gevinstene ved å forta lønnsomme investeringer vil komme over flere år. Som en konsekvens av dette ble det under Stortingets behandling av statsbudsjettet for 2003 (St.prp. nr. 1 (2002-2003)) fremmet og vedtatt et forslag om å utvide innsparingsperioden fra ett til tre år. Videre kan 5 prosent av årets driftsutgifter være et for lite beløp for enkelte typer virksomheter og investeringer, og det kan derfor vurderes om denne andelen skal utvides. Innføres en låneordning for lønnsomme investeringer som omtalt i avsnittet over, vil en slik ordning som skissert her til dels være overflødig.

8.7 Om og i hvor stor grad budsjettframlegget skal binde opp senere budsjetter – forholdet til Grunnloven

Grunnloven § 75 bokstav a, fastsetter at Stortingets vedtak om skatter og avgifter kun gjelder for ett år av gangen. Det er ikke nevnt noen tilsvarende begrensning på utgiftssiden. Grunnlovens bestemmelser er nærmere omtalt i kapittel 4. Det fremgår her at det er langvarig praksis for at utgiftsvedtakene i budsjettet er begrenset til påfølgende år, men også at det finnes en rekke bestemmelser som gjør unntak fra ettårsprinsippet.

Utvalget er i den delen av mandatet som omhandler flerårige budsjettering eksplisitt bedt om å vurdere forholdet til Grunnloven § 75 bokstav a. Utvalget har på denne bakgrunn innhentet Justisdepartementets lovavdelings vurdering av om, og eventuelt i hvilken utstrekning Grunnloven legger begrensninger på Stortingets adgang til flerårig budsjettering. Justisdepartementets uttalelse av 6. januar 2003 følger som trykt vedlegg til utredningen, jf. vedlegg 2. Vurderingene foretatt av Lovavdelingen gjentas ikke i sin helhet her, men utvalget peker på konklusjoner og vurderinger som har særlig betydning for muligheten til å gjennomføre reformer i tråd med de former for flerårighet som er skissert over.

Selv om bevilgningene i praksis har vært begrenset til å gjelde for det enkelte budsjettår, antar Lovavdelingen at Stortinget rettslig har adgang til å bevilge statsmidler som det selv *har eller får rådighet over* i den aktuelle budsjetterminen, også med virkninger for senere budsjetterminer. Det vises blant annet til at Grunnlovens ordlyd ikke er til hinder for at det bevilges med slik rettsvirkning, og til at dette ikke er uforenlig med den begrunnelsen som tradisjonelt har vært anført for tidsbegrensningen. Når det gjelder hva som ligger i at Stortinget har eller vil få rådighet over midlene i den neste budsjetterminen, sies det at det i dette må ligge at de bevilgede midler eksisterer, og rettslig og faktisk kan anvendes av forvaltningen. Om det er tilfelle, vil avhenge av den aktuelle lovgivningen og regelverket ellers til enhver tid.

Når det gjelder Stortingets adgang til å treffe bevilgningsvedtak med virkning ut over den ordinære budsjetterminen *uten å samtidig anwise inndekking*, konstateres det at det er på det rene at det ikke er noe til hinder for å treffe vedtak som bare er ment som en *politisk* forpliktelse for kommende storting. Dette må gjelde uansett hvor generelt eller spesifikt vedtaket er utformet.

Lovavdelingen drøfter deretter Stortingets ad-

gang til å treffe vedtak som har *rettslige virkninger* også under senere storting. Slike vedtak vil innebære at regjeringen kan disponere midler i henhold til vedtaket, selv om det sittende storting ikke har gjort vedtak om noen slik bevilgning, så lenge Stortinget ikke har truffet vedtak som endrer det tidligere bevilgningsvedtaket. Etter statsrettslige regler er det ikke noe til hinder for at Stortinget omgjør sitt tidligere bevilgningsvedtak, så lenge bevilgningen ikke er brukt til å skape en forpliktelse i forhold til privatpersoner. Lovavdelingen har i sin drøftelse forutsatt at det ikke er tale om å innføre en ordning hvor et budsjettvedtak med flerårig virkning vil avskjære et senere storting fra å omgjøre et bevilgningsvedtak truffet av et tidligere storting, når det etter alminnelige statsrettslige regler ville være adgang til det.

Lovavdelingen viser til at man gjennom bevilgningsreglementet og praksis har akseptert at et storting har adgang til å samtykke i at staten påføres forpliktelser som vil medføre utbetalinger i senere budsjetterminer, og til at disse reglene har sprunget ut av praktiske behov. Lovavdelingen utelukker ikke at praktiske behov kan gjøre seg gjeldende også utover det som hittil har gitt seg utslag i bevilgningsreglementet og budsjettpraksis, uten at avdelingen tar definitivt stilling til hvilke og hvor sterke praktiske behov som bør gjøre seg gjeldende. Det antas imidlertid at Stortingets vurdering av at slike behov er til stede, vil være avgjørende for at det foreligger en konstitusjonell adgang til å treffe bevilgningsvedtak med flerårig virkning.

På dette grunnlag antar Lovavdelingen at flerårige budsjetttrammer for offentlige virksomheter eller prosjekter antas å være innenfor Grunnlovens bestemmelser. Imidlertid er det ikke like klart for et generelt flerårig budsjett på kapittel-/postnivå. Om dette uttaler Lovavdelingen:

«Noe mer tvilsomt kan det stille seg med flerårige bevilgningsvedtak for enkeltsektorer eller områder, eller flerårige budsjettvedtak generelt på kapittel- og postnivå. Lovavdelingen antar at det her vil være vanskeligere å peke på konkrete praktiske behov for vedtak med flerårige virkninger, men ser iallfall ikke bort fra at mer generelle praktiske behov kan gjøre seg gjeldende. Også her gjelder det at Stortingets egen vurdering må bli avgjørende. Det er likevel spørsmål om dette vil være tilstrekkelig til å slå igjennom den langvarige praksis for ettårige budsjettvedtak, særlig i lys av de hensyn som ligger bak tidsbegrensningen. For vår del mener vi at det må sterke holdepunkter til for å anse Stortingets frihet, slik den naturlig følger av ordlyden i Grunnloven § 75 bokstav d, be-

grenset av en slik praksis med utgangspunkt i en usikker slutning fra en annen av bestemmelsene i § 75. Vi er derfor tilbøyelige til å anta at Stortinget ikke vil være avskåret av Grunnloven fra å vedta flerårige budsjettvedtak.»

Når det gjelder inntektssiden anser Lovavdelingen at tidsbegrensningen i Grunnloven så langt den gjelder er til hinder for å treffe flerårige vedtak om skatte- og avgiftssatser mv., og derfor er til hinder for å treffe flerårige vedtak av noen bindende karakter om inntektssiden generelt. Grunnloven § 75 bokstav a, anses imidlertid neppe å være til hinder for å treffe flerårige vedtak (tak/rammer) om statsinntekter på annet grunnlag, for eksempel om inntekter fra utnyttning av statseiendom eller utbytte, men disse anses neppe å være bindende for senere storting. Utover slike tilfeller vil flerårige vedtak om inntektssiden i det vesentlige måtte betraktes som anslag (prognoser) av faktisk og mer eller mindre usikker karakter.

Utvalget anser at de hovedmodellene som er beskrevet i kapitlet ikke vil være i strid med Grunnloven § 75 bokstav a. Flerårige budsjettvedtak generelt på kapittel- og post nivå som gir rettslige virkninger i den forstand at Regjeringen kan disponere midler i henhold til vedtakene, anses ikke aktuelt. Modellen med detaljerte flerårige budsjettvedtak (avsnitt 8.4.2) er beskrevet ut i fra en forutsetning om at vedtak kun vil være politisk forpliktende for kommende storting.

Også modellen med flerårige (utgifts)rammer/tak som det votes over i Stortinget (avsnitt 8.4.3) vil bare medføre politiske forpliktelser, og ikke gi rettslige virkninger. I den utstrekningen en slik form for flerårig budsjettering også skal omfatte rammevedtak på inntektssiden, legger utvalget til grunn at disse bare vil få karakter av prognoser og anslag.

Modellen med synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser av vedtak og planer (avsnitt 8.4.4) er basert på at regjeringen bare skal presen-

tere budsjettoppstillinger uten å invitere Stortinget til vedtak. Diskusjonen om forholdet til Grunnloven § 75 bokstav a, er derfor ikke relevant for denne modellen.

Under omtalen av flerårige bindinger på deler av statsbudsjettet (avsnitt 8.4.5), skisserer utvalget ulike former for vedtak med ulike rettslige virkninger. Vedtak i Stortinget om avtaler for enkeltsektorer eller områder kan enten tenkes utformet som rent politisk forpliktende vedtak, eller det kan innebære fullmakt til rettslig å forplikte staten i framtidige budsjetterminer, eller det kan tenkes utformet slik at virksomheten får frihet til å velge fritt hvordan den vil disponere bevilgningene mellom årene i avtaleperioden. Det vil være den rettslige virkningen av vedtaket som vil være avgjørende, når det gjelder forholdet til Grunnloven § 75 bokstav a.

Når det gjelder vedtak som innebærer fullmakt til rettslig å forplikte staten i framtidige budsjetterminer, vil utvalget vise til at det allerede i dag er en forholdsvis utstrakt bruk av slike vedtak (bestillingsfullmakter, tilsagnsfullmakter mv.). I den utstrekning Stortinget anerkjenner at det er et faktisk behov for slike vedtak, antar utvalget at det ikke vil reise problemer i forhold til Grunnloven å utvide anvendelsesområdet for slike fullmakter noe.

Når det gjelder vedtak for enkeltsektorer som innebærer at den/de aktuelle virksomheten(e) får frihet til å velge fritt hvordan den/de vil disponere bevilgningene mellom årene i avtaleperioden, vil utvalget vise til det som er sagt om vedtak med flerårige virkninger for enkeltsektorer og områder i sitatet fra Lovavdelingen referert ovenfor. Det fremgår her at det konstitusjonelt er noe mer tvilsomt om det er adgang til slike vedtak. Lovavdelingen er imidlertid tilbøyelig til å anta at Stortinget ikke vil være avskåret av Grunnloven fra å vedta flerårige budsjettvedtak dersom praktiske behov gjør seg gjeldende, og at Stortingets vurdering må bli avgjørende.

Kapittel 9

Krav og hovedmodeller for endringer i statens budsjett og regnskapssystemer

9.1 Innledning

Kapitlene 3 til 8 i utvalgets rapport presenterer et bredt bakgrunnsmateriale som beskriver ulike budsjett- og regnskapsprinsipper og drøfter en rekke problemstillinger. Disse kapitlene drøfter ulike tilnærminger og konsekvenser ved endringer i dagens system, men inneholder i liten grad vurderinger av hvilke endringer i budsjett- og regnskapssystemet som kan være ønskelige. Kapittel 9 trekker vurderingene noe lenger enn i de foregående kapitlene og gir en ramme for hva utvalget vil vektlegge i sin innstilling, kapittel 10. Kapitlet består av to hoveddeler:

- Oppsummering av krav til gode budsjett- og regnskapsprinsipper («kravspesifikasjon»).
- Presentasjon og vurdering av hovedmodeller for statens regnskaps- og budsjettssystem.

Forslaget til «kravspesifikasjon» bygger bl.a. på kapittel 3 (Formål for statsbudsjettet og statsregnskapet) og omtalen i kapittel 6 av anbefalingene fra internasjonale organisasjoner. Hovedmodellene som presenteres senere i dette kapitlet vurderes i forhold til kravspesifikasjonen. Vurderingene vil særlig bygge på drøftingene i kapittel 7 og 8.

9.2 Krav til gode budsjett- og regnskapsprinsipper i staten

I dette avsnittet gjennomgås det som etter utvalgets syn er de viktigste kravene til gode budsjett- og regnskapsprinsipper for staten. Kravene vil være et utgangspunkt for utvalgets tilrådninger som presenteres i kapittel 10.

A: Overordnede krav

I utvalgets mandat er følgende formål for statsbudsjettet listet opp:

1. Et administrativt system for å fordele budsjettmidler og gi et grunnlag for kontroll av at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene.

2. Et finanspolitisk verktøy som skal bidra til en forsvarlig makroøkonomisk utvikling.
3. Bidra til effektiv bruk av statens midler

Disse formålene er drøftet i kapittel 3. Fra de overordnede kravene har utvalget avledet et sett med mer operative krav, som får klarere fram de utfordringer og muligheter en møter mht. vurdering av en reform for statsbudsjettet og statsregnskapet. Det er utvalgets vurdering at det særlig er disse operative kravene som legger føringer for valg av budsjett- og regnskapsprinsipper i staten. De operative kravene presenteres i punktene B-D under.

B: Operativt

1. Statsbudsjettet skal være satt opp og inndelt slik at det gir Stortinget grunnlag for å foreta politiske prioriteringer og fatte politiske vedtak, herunder dimensjoneringen av ulike deler av offentlig sektor.
2. Statsbudsjettet skal gi mulighet for å synliggjøre det økonomiske handlingsrommet.
3. Statsbudsjett og -regnskap skal settes opp på en slik måte at det gir mulighet for å styre statens samlede etterspørsel etter varer og tjenester.
4. Statsbudsjett- og regnskapssystemet skal gi Stortinget mulighet for å vurdere de reelle kostnadene ved ulike tiltak i forhold til resultater.
5. Statsregnskapet skal gi mest mulig fullstendig og reell informasjon om statens eiendeler og framtidige forpliktelser.
6. Statsbudsjettet skal bidra til at de enkelte virksomhetene innretter sin aktivitet slik at de mål som settes for aktiviteten nås, og at dette skjer på en kostnadseffektiv måte.
7. Statsbudsjettet og -regnskapet skal være robust i forhold til endringer i styrings- og finansieringsmodeller for offentlig sektor.

C: Informasjon

Ettersom statsbudsjettet er Stortingets beslut-

ningsdokument og dermed et svært viktig politisk dokument, er det utvalgets vurdering at det først og fremst er Stortingets kvalitets- og informasjonsbehov som må tillegges avgjørende vekt ved utformingen av budsjettdokumentene, selv om også andre brukergrupper er viktige.

Følgende faktorer har betydning for kvaliteten på regnskaps- og budsjettinformasjonen:

1. *Transparent:* Budsjett og regnskap må bygge på klart formulerte og ensartede prinsipper som sikrer at de oppfattes som transparente. Det vil si at oppstillingene er oversiktlige, og at det på en enkel og klar måte kommer fram hva det informeres om og hvordan informasjonen er framkommet.
2. *Pålitelig:* Dette innebærer blant annet at regnskapsinformasjonen skal være partsuavhengig. Pålitelighet i regnskapsinformasjonen forutsetter videre at den ikke inneholder vesentlige feil og/eller at den ikke er beheftet med for stor grad av usikkerhet.
3. *Forståelig:* En viktig egenskap for budsjett og regnskap er at de skal være forståelig for brukerne. Statsbudsjettet og statsregnskapet må derfor utformes på en slik måte at brukerne innehar, eller har mulighet til å tilegne seg på en relativt enkel måte, den nødvendige bakgrunnskunnskapen for å forstå oppstillingene.
4. *Relevant:* For at budsjett- og regnskapsinformasjonen skal være nyttig, må den være relevant for brukernes behov. Det innebærer bl.a. at informasjonen må være tidsaktuell (statsregnskapet bør legges fram så raskt som mulig etter årsslutt) og den må presenteres på et passende detaljeringsnivå, og den må være fullstendig. Brukerne bør kunne settes i stand til å bedømme både tidligere, nåværende og framtidige økonomiske hendelser.
5. *Sammenlignbart:* Brukerne må gis mulighet til å vurdere endringer i den økonomiske situasjonen over tid. De må også kunne foreta sammenligninger mellom statlige virksomheter, og mellom statlige virksomheter og foretak i privat sektor der det er relevant. Statsbudsjettet og statsregnskapet bør dessuten kunne sammenlignes mellom land. For å oppnå full sammenliknbarhet burde alle virksomheter praktisere like regnskapsprinsipper. Sammenliknbarhet stiller også krav til at informasjonen er fullstendig.

D: Kontroll (etterhånd)

1. *Politisk kontroll:* Statsbudsjettet og statsregnskapet skal gi Stortinget grunnlag for å kunne

kontrollere at budsjettvedtakene blir iverksatt og fulgt opp.

2. *Konstitusjonell kontroll:* Statsbudsjettet er utgangspunktet for Riksrevisjonens kontroll med at alle bevilgninger er brukt i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger. Samsvar mellom statsbudsjett og statsregnskap er viktig for å kunne føre god kontroll med bruk av statens midler.
3. *Demokratisk kontroll:* Statsbudsjettet og statsregnskapet skal gi velgerne mulighet til å kontrollere at de folkevalgte Stortingspolitikkerne og regjeringen utfører sin gjerning.

Kravene drøftes gjennom den anvendelsen de gis i forbindelse med vurderingen av de ulike modellene nedenfor. Noen av kravene er forenlige med hverandre, mens andre kan være i konflikt.

9.3 Hovedmodeller for statsbudsjettet og statsregnskapet

Med bakgrunn i utvalgets mandat er det naturlig å legge vekt på to hoveddimensjoner ved valg av budsjett- og regnskapssystem for staten:

- Føringsprinsipp for statsbudsjettet og statsregnskapet.
- Tidshorisont for Stortingets formelle vedtaksdokument.

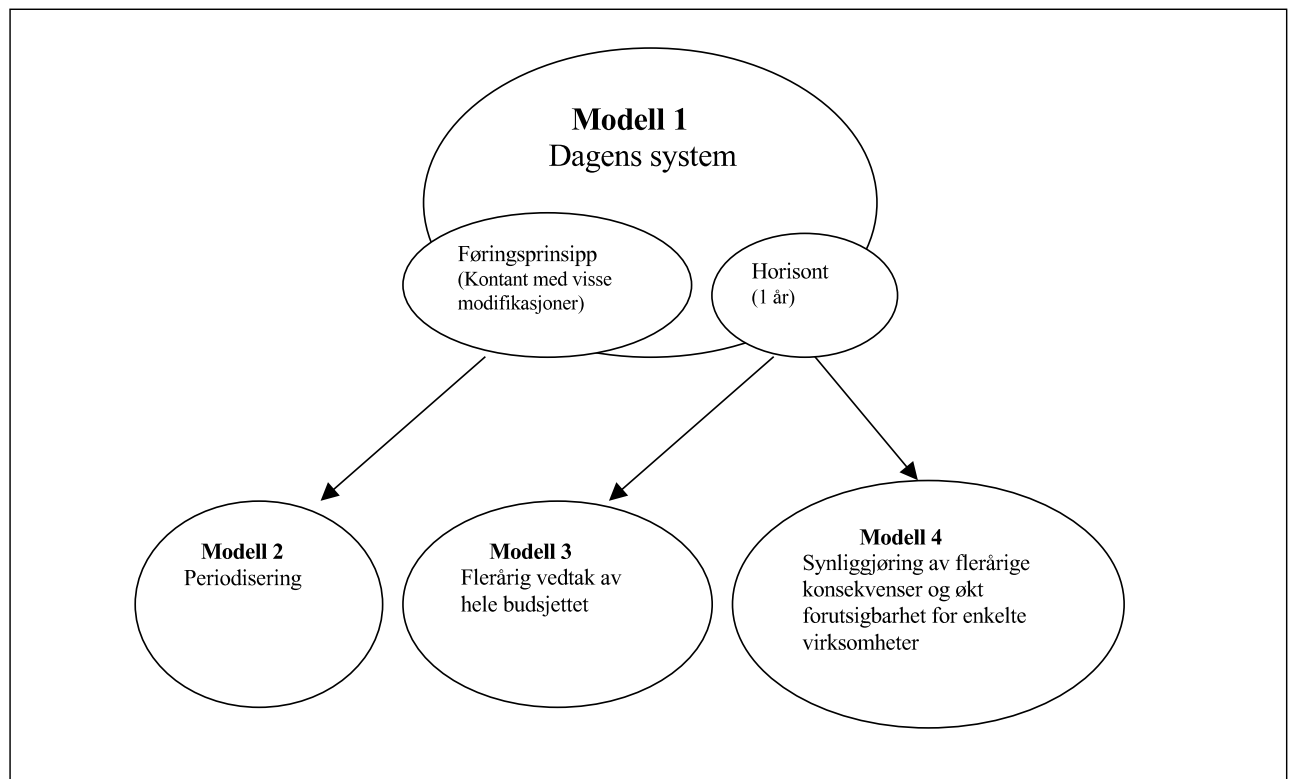
I dette kapitlet drøftes fire modeller basert på disse hoveddimensjonene opp mot de kravene til et godt budsjett- og regnskapssystem som er stilt opp foran. Innenfor hver enkelt hovedmodell kan det tenkes ulike undermodeller. Hovedmodellene er:

1. Dagens system.
2. Overgang til periodiseringsprinsipp for statsbudsjettet og statsregnskapet.
3. Flerårig vedtak som omfatter hele statsbudsjettet.
4. Synliggjøring av flerårige konsekvenser av vedtak og planer og økt forutsigbarhet for enkelte virksomheter/aktiviteter.

Drøftingen av økt grad av flerårighet tar utgangspunkt i at budsjettperioden fortsatt skal være ett år, men at det kan være aktuelt for Stortinget å gjøre vedtak som omfatter flere budsjettperioder samtidig. Det vises til nærmere drøfting i kapittel 8.

Etter utvalgets syn kan spørsmålet om føringsprinsipp drøftes uavhengig av spørsmålet om tidshorisont for Stortingets formelle vedtaksdokument.

Modell 2 peker på periodiseringsprinsippet



Figur 9.1 Hovedmodeller for statsbudsjettet og statsregnskapet

som alternativ til dagens føringsprinsipp for statsbudsjettet og statsregnskapet. Modell 3 og 4 er to alternative modeller for å ivareta behovene for flerårighet i budsjettprosessen. Overgang til periodiseringsprinsippet innebærer ikke i seg selv noen endring av tidshorisonten for Stortingets budsjettvedtak. Modell 2 kan derfor kombineres både med modell 3 og modell 4.

I kapittel 8 trekkes det et skille mellom flerårige budsjetter og fleksibilitet mellom budsjettår. En videreføring eller videreutvikling av dagens system når det gjelder innslag av fleksibilitet mellom budsjettår kan inngå i alle de fire hovedmodellene som utvalget har presentert for statens budsjett- og regnskapssystemer. Dagens mekanismer for fleksibilitet mellom budsjettår drøftes som en del av vurderingen av dagens budsjett- og regnskapssystem nedenfor. Muligheten for økt omfang av slike mekanismer er ikke nærmere drøftet, men utvalget vil peke på at dette kan ha en viss betydning for hvordan budsjett- og regnskapssystemene vurderes i forhold til de kravene som er stilt opp:

- Endringer i bevilgningsreglementet som gir økt mulighet for å overføre bevilgninger mellom budsjettår, vil gjøre sammenhengen mellom budsjettvedtaket og de etterspørselsimpulser som dette gir opphav til i den enkelte budsjettår mindre forutsigbar.

- Økt overføringsmulighet mellom budsjettår vil kunne bidra til mer effektiv bruk av ressursene i virksomhetene, for eksempel ved at det kan åpne for at lønnsomme investeringer gjennomføres tidligere. Dersom slike overføringsmuligheter får stort omfang, uten at dette er koblet til bindende flerårige budsjetter, kan det imidlertid være en fare for at dette bidrar til utgiftsøkninger. Dette vil kunne skje dersom virksomheter bruker overføringsmuligheten til å gjennomføre investeringer som øker kapasiteten, og som i neste omgang viser seg å kreve økte driftsbevilgninger.

Det vil være mange valgmuligheter innenfor hver av de tre hovedmodellene som beskriver alternativer til dagens system. Kapittel 7 og 8 belyser en rekke problemstillinger som det konkret må tas stilling til ved en evt. omlegging av budsjett- og regnskapssystemet for staten. De kravene som utvalget har stilt opp belyser disse problemstillingene nærmere, og danner grunnlag for de konklusjonene som trekkes i utvalgets innstilling i kapittel 10.

9.4 Modell 1: Dagens system for budsjettering og regnskapsføring i staten

9.4.1 Innledning

I dagens system har det over tid blitt foretatt en rekke tilpasninger som har endret budsjett- og regnskapssystemets funksjonsmåte i større eller mindre grad. Som en konsekvens følger dagens system verken et rendyrket kontantprinsipp eller et ettårsprinsipp, jf. omtalen i kapittel 4. Modeller basert på et mer rendyrket kontantprinsipp eller ettårsprinsipp anser ikke utvalget som aktuelle alternativer, og dette er derfor ikke vurdert nærmere. Dagens unntak og modifikasjoner fra kontantprinsippet bidrar til å gjøre systemet uoversiktlig, og det svekker muligheten til å sammenlikne kostnader ved statlig aktivitet over tid og mellom virksomheter.

9.4.2 Vurdering mot operative krav

Dagens regnskaps- og budsjettssystem gir Stortinget stor grad av oversikt og kontroll over bevilgningene til ulike deler av offentlig sektor det enkelte regnskapsår, og hvordan bevilgningene anvendes til drift og investering. Slik sett gir systemet godt grunnlag for å dimensjonere bruk av statlige midler i de ulike delene av offentlig sektor i tråd med politiske prioriteringer. Ettersom et budsjett ført etter dagens kontantprinsipp ikke innebærer periodisering av utgiftene ved de ulike aktivitetene, vil imidlertid prioriteringene knyttet til statlig tjenesteproduksjon måtte skje på grunnlag av ufullstendig informasjon om kostnadene. Stortingets vedtak om bevilgninger gir en klar hjemmel for hvor mye den enkelte virksomhet kan utbetale i løpet av budsjetterminen.

Dagens budsjettssystem mangler systematisk informasjon om hvordan de prioriteringer som gjøres i det enkelte budsjettår påvirker handlingsfriheten framover, og dermed rommet for politiske prioriteringer i senere år. Dagens budsjettssystem kan også bidra til et kortsiktig styringsfokus ved at det i liten grad skilles mellom utgifter som er direkte knyttet opp til periodens drift, og utgifter/investeringer som antas å påvirke aktiviteten i påfølgende perioder. En slik likebehandling av to i prinsippet ulike utgiftsarter kan medføre at lønnsomme investeringer/vedlikehold nedprioriteres ettersom avkastningen av slike strekker seg over flere perioder.

Muligheten for å styre statens samlede etterspørsel etter varer og tjenester (herunder arbeids-

kraft) forutsetter at det er en forutsigbar sammenheng mellom det budsjettvedtaket Stortinget gjør og det kjøp av varer og tjenester som dette gir grunnlag for gjennom året. Et usikkerhetsmoment ligger i anslaget på prisvekst, ettersom bevilgningene gis i løpende kroner. Dette er en usikkerhetsfaktor som er uavhengig av valg av føringsprinsipp. Dagens budsjettssystem gir utover dette relativt god kontroll med statens samlede etterspørsel etter varer og tjenester gjennom at det for de fleste virksomheter besluttes utgiftsrammer til drift og investering. Detaljstyringen begrenses ved at virksomhetene har en viss disposisjonsfrihet innenfor disse utgiftsrammene, slik at det kan være usikkerhet knyttet til sammensetningen av etterspørselsimpulsene. Innslaget av virksomheter som ikke er bruttofinansiert (nettofinansiering mv.) begrenser styringen med etterspørselsimpulsene fordelt på utgiftsarter. Videre kan innslaget av flerårig fleksibilitet knyttet til visse investeringer (jf. økonomireglementet for staten) svekke koblingen mellom bevilgning og etterspørsel noe.

Dagens budsjett- og regnskapssystem for staten har klare mangler i forhold til kravet om at Stortinget skal ha mulighet til å vurdere de reelle kostnadene ved tiltak i forhold til mål og resultater. Dagens kontantprinsipp gir som nevnt ufullstendig informasjon om de reelle kostnadene ved de enkelte tiltak, jf. kapittel 7. Dette skyldes både at en del kostnader ikke framkommer som kostnader for virksomhetene, og at en del utgifter ikke føres i samme budsjettperiode som den aktiviteten de gir opphav til. De viktigste manglene er at kostnadene ved bruk av realkapital ikke framkommer og at avsetninger til framtidige pensjonskostnader ikke er inkludert i lønnskostnader. Allerede nedlagt kapital framstår som kostnadsfri. Eksempelvis framkommer ikke kostnaden ved å la en vei eller bygning stå uferdig. Utgiftene til investeringer føres i budsjett og regnskap på investeringstidspunktet, men framkommer ikke som en kostnad knyttet til den aktiviteten investeringene gir opphav til. Mer fullstendig informasjon om de reelle årlige kostnadene forutsetter overgang til periodiseringsprinsippet.

Dagens kapitalregnskap for staten gir ikke en fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser (gjeld). Hovedvekten i kapitalregnskapet er på statens finansielle eiendeler og gjeld, mens oversikten er mindre omfattende for statens realkapital som bygninger, maskiner, infrastruktur mv., og kun realkapital i forvaltningsbedriftene tas med. Selv om oversikten over finanskapital er mer omfattende, har også den mangler. Spesielt er forpliktelser knyttet til juridiske opparbeidede rettig-

heter som for eksempel tjenestepensjoner i Statens Pensjonskasse ikke tatt med. Beholdningene i kapitalregnskapet er i hovedsak verdsatt til anskaffelseskost, og ikke til virkelig verdi slik regnskapsloven krever for visse typer finansielle beholdninger. Et viktig unntak er Statens petroleumsfond, som vises til markedsverdi. Det finnes enkelte fond for avsetninger til tap på fordringer, men omfanget av tapsavsetninger antas å være begrenset sett i forhold til de krav regnskapsloven setter. I tillegg til kapitalregnskapet finnes det en komplett oversikt over statens eiendommer som oppdateres med jevne mellomrom. Denne oversikten har tidligere vært publisert som en egen stortingsmelding (den siste utgaven er St.meld. nr 10 (2000-2001)), men vil fra nå av legges fram som et trykt vedlegg til Arbeids- og administrasjonsdepartementets budsjettproposisjon hvert fjerde år. Denne oversikten setter imidlertid ingen verdi på eiendommene. Derimot inneholder oversikten kjøpesum eller byggekostnad der hvor slik informasjon er tilgjengelig.

Mål- og resultatstyring er et bærende styringsprinsipp i økonomireglementet for staten. Økonomireglementet gir statlige virksomheter stor fleksibilitet og handlingsrom både i departementenes styring av underliggende virksomheter, og i den interne styringen av virksomhetene. En forutsetning for at målene for virksomhetene skal kunne nås på en kostnadseffektiv måte er at de som fatter beslutningene kjenner de reelle kostnadene ved ulike tiltak. Statsregnskapet og statsbudsjettet viser, som tidligere påpekt, ikke de reelle kostnadene.

De totale pensjonskostnadene belastes ikke den enkelte statlige virksomhet i dag. Utbetalinger til pensjoner bevilges over et sentralt utgiftskapittel på statsbudsjettet. Dermed framstår egen arbeidskraft som billigere enn den egentlig er, sett fra virksomhetenes ståsted. Dette favoriserer bruk av egne ansatte framfor kjøp av tjenester fra eksterne selskaper, og vrir det relative prisforholdet mellom arbeidskraft og andre innsatsfaktorer. En overgang til periodiseringsprinsippet vil innebære at pensjonskostnadene framkommer.

For de fleste statlige forvaltningsorganer utgjør bygningsmasse og lokaler størstedelen av den realkapitalen de disponerer. Statens husleieordning innebærer at det allerede i dag betales kostnadsdekkende husleie for en del av lokalene. For bygninger som ikke er en del av husleieordningen og for investeringer i Forsvaret og samferdselssektoren (som ikke gjøres i regi av virksomheter organisert som forvaltningsbedrifter), er det imidlertid en svakhet at kostnadene knyttet til bruk av kapita-

len ikke synliggjøres. Det informasjonsgrunnlaget som ligger i statsregnskapet ført etter dagens kontantprinsipp gir et mangelfullt grunnlag for sammenligninger av ressursbruken i statlige virksomheter over tid, på tvers av virksomheter og i forhold til private produsenter.

Dagens system for føring av statsbudsjettet og statsregnskapet åpner for at virksomhetene baserer sin interne drift på informasjon om reelle kostnader, ved at de i tillegg til kontantposter benytter elementer av periodisering i sin interne styring og i internregnskapet. En del statlige virksomheter har valgt dette. Det kan imidlertid ligge et effektivitetstap i at virksomhetene må forholde seg til to forskjellige sett av regnskapsprinsipper; ett for internt bruk og et annet for bruk ved rapportering til overordnet myndighet. Slik sett kan det ligge en effektivitetsgevinst for virksomhetene i at periodiseringsprinsippet innføres også for statsbudsjettet og statsregnskapet.

Mulighetene for kostnadseffektiv måloppnåelse, kan for enkelte virksomheter og aktiviteter i dag begrenses av manglende forutsigbarhet knyttet til gjennomføringen av flerårige prosjekter, jf. kapittel 8. Spesielt for investeringer og andre typer større prosjekter som strekker seg over flere år, kan ettårig bevilgning gi lite effektiv ressursutnyttelse. Usikkerhet om framtidige rammebetingelser kan vanskeliggjøre planlegging og kan over tid vri fokus vekk fra den mest effektive ressursutnyttelsen. Manglende vedlikehold og valg av investeringsmodeller som gir lave investeringskostnader, men høyere drifts- og vedlikeholdskostnader senere, er eksempler på situasjoner som kan oppstå dersom det ikke tas hensyn til de totale langsiktige kostnadene knyttet til aktiviteten. Tilsvarende kan det være en risiko for at lønnsomme reformer og investeringsprosjekter ikke blir gjennomført dersom det i for stor grad fokuseres på de kortsiktige utgiftene.

Selv om budsjettet gjelder for ett år av gangen, inneholder også dagens system betydelige elementer av langsiktighet. Både i prosjekteringen av investeringer, utforming av tiltak og andre prosjekter legges det ned et omfattende arbeid i å utrede langsiktige konsekvenser, blant annet gjennom egne langtidsplaner for forsvarssektoren og samferdselssektoren. Også innenfor andre områder presenteres stortingsmeldinger med planer for politikktutforming i de kommende årene. Felles for slike planer er imidlertid at de behandles utenom budsjettprosessen, og er ikke alltid tilpasset hva som er mulig innenfor handlingsrommet for budsjettpolitikken.

At det fattes budsjettvedtak for ett år om gan-

gen innebærer at bevilgninger får karakter av å ha «datostempel». Dette kan skyldes at bevilgningen faller tilbake til statskassen dersom den ikke er benyttet innen en fastsatt tidsfrist. Det er imidlertid adgang til å overføre inntil 5 prosent av driftsbevilgninger til neste år, og investeringsbevilgninger kan overføres i inntil to år uten beløpsgrense. Vel så viktig er derfor de signaleffektene som det faktum at bevilgningen står ubrukt kan gi, da det kan føre til reduserte bevilgninger senere. Systemet kan dermed gi incentiver til at bevilgninger brukes opp selv om dette ikke er effektiv ressursbruk. Dette kan i enkelte tilfeller føre til sløsing av midler ved årets slutt. Tilsvarende kan det være et problem at virksomhetene ikke kan spare, låne eller forskuttere framtidig bevilgning. Dette kan gjøre det vanskelig å iverksette lønnsomme effektiviseringstiltak eller investeringer.

Selv om mange statlige virksomhetene i dag finansieres med brutto utgiftsrammer, er det også betydelige innslag av alternative modeller. Føring av statsbudsjettet etter kontantprinsippet er ikke til hinder for at bevilgningene kan gis i form av stykkprisfinansiering eller nettotilskudd til virksomheter med særskilte fullmakter. Innføringen av alternative finansieringsformer kan imidlertid i en del tilfeller forutsette at det foreligger informasjon om virksomhetenes periodiserte utgifter (dvs. kostnader), men dette krever ikke nødvendigvis at statsbudsjettet og statsregnskapet som helhet er ført på denne måten.

9.4.3 Vurdering mot kravene til informasjon

En vurdering av egenskapene ved den informasjonen som ligger i ulike budsjett- og regnskapsprinsipper må ta utgangspunkt i en forståelse av hvem som er mottaker av informasjonen. Statsbudsjettet og statsregnskapet har en bredt sammensatt brukergruppe. Av viktige brukergrupper kan nevnes: Stortinget, regjering og det øvrige politiske miljøet, sentraladministrasjonen (departementene) statlige virksomhetsledere, media, interessegrupper, nasjonale og internasjonale statistikkinstusjoner og enkeltborgere/«velgere». Disse brukergruppene etterspør til dels ulik informasjon og vil ha ulike forutsetninger for å tilegne seg og forstå informasjonen. Det er generelt viktig at budsjett- og regnskapsinformasjonen har tilfredsstillende kvalitet, og at den møter de informasjonsbehov som brukerne har.

Utvalget anser likevel at Stortinget, regjeringen og administrasjonen i statsforvaltningen er de

viktigste og primære brukerne av statsbudsjettet og statsregnskapet.

Dagens kontantprinsipp oppfyller i stor grad kravene både til pålitelighet og forståelighet. Prinsippet er godt innarbeidet i både administrasjonen og i de politiske miljøene. Det er en styrke at kontantprinsippet baserer seg på et enkelt «penger ut – penger inn» system. Det har vært anført i flere av de landene som har gått over til periodiseringsprinsippet at en fordel med kontantprinsippet er at det ikke er nødvendig med særskilt regnskapskompetanse, verken hos politikere, administrasjon eller i befolkningen for øvrig for å kunne sette seg inn i og forstå statens budsjett og regnskap. I Storbritannia hevdes det (Public Audit Forum, 2002):

«Cash-based records and reports require only a basic knowledge of accountancy, with the result that there is little need for technical accounting training or qualified accountants.»

I en dansk utredning som anbefaler overgang til periodiseringsprinsippet står det (Finansministeriet, 2002):

«I forhold til bevillings- og kontrolopgave synes det traditionelle udgiftsbaserede budget- og regnskabssystem at have en række fortrinn. Bevillinger baseret på betalingsstrømme er i de fleste tilfælde nærmere at forstå og forudsætter ikke et dyptgående kendskab til diverse regnskabsprincipper.»

Dagens system har svakheter i forhold til kravene om transparens, sammenliknbarhet og relevans. Det vises til drøftingen over hvor det pekes på at et budsjett ført etter dagens kontantsystem har begrenset informasjon om de reelle kostnadene ved ulike tiltak, og om statens eiendeler og gjeld. Dette gjør informasjonen mindre relevant og det vanskeliggjør sammenliknbarhet. Videre er det pekt på at det i dagens system er en del unntak og modifikasjoner fra et rendyrket kontantprinsipp. Det kan virke noe tilfeldig hvor og hvordan tilpassingene er foretatt, og modifikasjonene kommer ikke nødvendigvis klart fram i dokumentene. Dette bidrar til å gjøre budsjett- og regnskapsinformasjonen mindre transparent.

Kravet om sammenliknbarhet over tid er oppfylt ved dagens kontantprinsipp for utbetalinger. Budsjett og regnskap ført etter kontantprinsippet gir imidlertid lite grunnlag for å foreta sammenligninger mellom statlige virksomheter og mellom statlig og privat aktivitet, og gir heller ikke grunnlag for å vurdere statlig aktivitet i forhold til kostnader.

9.4.4 Vurdering mot kravene til kontroll

Spørsmålet om politisk og konstitusjonell kontroll henger nøye sammen med hva det er politisk ønskelig å styre. Kravene til kontroll knytter seg derfor til spørsmål om styringsfokus og styringsmodeller. Dagens system har klare mangler som utgangspunkt for styringssystemer som legger større vekt på å styre ut fra virksomhetenes reelle kostnader.

Dagens kontantprinsipp fungerer imidlertid godt som grunnlag for kontroll med at statens midler er brukt i samsvar med Stortingets bevilgningsvedtak. Med dagens system er det en klar sammenheng mellom budsjett og regnskap i den forstand at regnskapet kan ses på som en «fasit» på budsjettet. I de land der budsjett og regnskap føres på forskjellige prinsipper vanskeliggjøres en slik sammenstilling.

Fokus for kontrollen er regnskapsrevisjonen, men omfatter også systematiske undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger (forvaltningsrevisjon). I forbindelse med gjennomføringen av forvaltningsrevisjon kan den mangelfulle informasjonen som kontantprinsippet gir om de reelle kostnadene i statlige virksomheter, være en svakhet.

9.5 Modell 2: Overgang til periodiseringsprinsippet

9.5.1 Innledning

I avsnitt 9.4 ble det pekt på noen viktige svakheter ved dagens system som ikke kan løses innenfor en modell som bygger på kontantprinsippet. I dette avsnittet vurderer utvalget på hvilke måter innføring av et periodiseringsprinsipp kan bidra til at kravene utvalget har stilt opp for gode budsjett- og regnskapsprinsipper oppfylles bedre, og om periodiseringsprinsippet på enkelte områder kan ha svakheter i forhold til kravene. Kapittel 7 peker på en del valg som må tas i forbindelse med innføring av periodiseringsprinsippet for staten. En del av disse valgalternativene vurderes nedenfor i lys av kravene.

9.5.2 Vurdering mot operative krav

Et statsregnskap og statsbudsjett ført etter periodiseringsprinsippet vil bestå av en kontantstrømoppstilling, et resultatregnskap og en balanse. I tillegg kommer eventuelt egen oppstilling for omvurde-

ringer, jf. kapittel 7. Budsjett og regnskap ført etter periodiseringsprinsippet vil inneholde samme informasjon som dagens system, men i tillegg gi betydelig mer informasjon på viktige områder.

Innføring av periodiseringsprinsippet for statsbudsjettet behøver ikke i seg selv å innebære at Stortingets budsjettvedtak endres i særlig grad. Periodiseringsprinsippet kan for eksempel benyttes som en kilde til informasjon som kontantbevilgningene baseres på. Videre vil uansett den informasjon som dagens bevilgningsvedtak er basert på kunne finnes igjen i et nytt system, jf. kontantstrømoppstillingen i et periodisert budsjett. Periodiseringsprinsippet vil innebære at informasjonsgrunnlaget for de politiske prioriteringene bedres, men endring av føringsprinsipp har ikke nødvendigvis konsekvenser for Stortingets kontroll over ressursbruken i de ulike delene av offentlig sektor. Endringer i finansierings- og styringsmodellene for statlige virksomheter, som eventuelt gjennomføres i forbindelse med omlegging av føringsprinsipp, vil imidlertid kunne ha betydning for Stortingets direkte kontroll over aktiviteten i ulike deler av offentlig sektor.

Vurdering av hvilke krav som over tid skal settes til balansen i statsbudsjettet, vil blant annet måtte ta utgangspunkt i en samlet oversikt over statens formue og forpliktelser. Innføring av periodiseringsprinsippet betyr at statens reelle formuessituasjon framkommer bedre, og bidrar dermed til økt synliggjøring av handlingsfrihet i framtidige budsjetterminer.

Gitt at Stortinget har den samme styringsinformasjonen og om ønskelig kan finansiere og styre virksomhetene på samme måte som under dagens system, vil ikke en endring av føringsprinsipp i seg selv ha konsekvenser for muligheten for å styre statens samlede etterspørsel etter varer og tjenester. Eventuelle endringer i styrings- og finansieringsmodeller for virksomhetene vil imidlertid kunne svekke Stortingets mulighet til å styre etterspørselsstimulansene.

Statsbudsjett og statsregnskap ført etter periodiseringsprinsippet vil gi Stortinget betydelig mer informasjon om de reelle kostnadene ved ulike aktiviteter enn ved dagens system. Særlig vil kostnadene ved bruk av arbeidskraft og kapital framkomme bedre. Et resultatregnskap for staten ført etter periodiseringsprinsippet inkluderer imidlertid ikke nødvendigvis alternativkostnaden ved bruk av realkapital. Slike kostnader kan framkomme i statsbudsjettet og statsregnskapet, for eksempel dersom de statlige virksomhetene avkreves kapitalleie eller det stilles avkastningskrav.

Balanseoppstillingen i et periodisert regnskap

vil gi en mer fullstendig oversikt over statens formue og gjeld enn dagens kapitalregnskap. Overgangen til et slikt system vil imidlertid medføre utfordringer, blant annet knyttet til etablering av åpningsbalanse, og mer generelt knyttet til vurdering av eiendeler.

Overgang til periodiseringsprinsippet for statsbudsjettet og statsregnskapet kan føre til at de statlige virksomhetene får bedre informasjon om de reelle kostnadene ved ulike tiltak, og oversikt over ubrukte realkapitalressurser. Økt informasjon om kostnader kan bidra til økt kostnadseffektivitet. Endring av føringsprinsipp vil imidlertid ikke i seg selv endre mer grunnleggende incentivstruktur knyttet til virksomheten. Den informasjon som ligger i et periodisert system kan imidlertid utnyttes ved eventuelle endringer i styrings- og finansieringsmodeller.

Statsregnskap og statsbudsjett ført etter periodiseringsprinsippet antas å være robust i forhold til styrings- og finansieringsmodeller, og vil kunne være et rammeverk for hele det mangfoldet av slike modeller som i dag finnes i staten.

9.5.3 Vurdering mot kravene til informasjon

En omlegging til et periodiseringsprinsipp vil innebære visse utfordringer knyttet til forståelighet, og vil trolig måtte medføre opplæring hos politikere og statsadministrasjon både for å sikre at informasjonen har god kvalitet og at den kan anvendes.

I forhold til kravet om relevans for brukerne, vil periodiseringsprinsippet være betydelig bedre enn kontantprinsippet, fordi den merinformasjon som periodiseringsprinsippet gir vil gi grunnlag for bedre beslutninger og bedre oppfølging og kontroll. Et viktig samfunnsøkonomisk spørsmål er imidlertid om nytten av den økte informasjonen oppveier evt. økte kostnader.

Kravet om pålitelighet må antas å være oppfylt både ved et kontantprinsipp og et periodiseringsprinsipp. Overgang til et periodiseringsprinsipp som er basert på velutviklet regnskapsteori og praksis fra privat sektor, og internasjonale erfaringer for offentlig/statlig sektor, vil imidlertid øke påliteligheten gjennom at privat og offentlig virksomhet får en felles referanseramme.

Overgang til et periodiseringsprinsipp vil øke muligheten for sammenligning mellom sektorer betydelig, under forutsetning av at det etableres enhetlige klassifiseringer og standarder, målemetoder, teknikker osv.

9.5.4 Vurdering mot kravene til kontroll

Statsbudsjett og statsregnskap ført etter et periodiseringsprinsipp vil inneholde mer informasjon, og dermed gi bedre grunnlag for kontroll. Samtidig vil kontrollen bli mer omfattende ved at den også vil omfatte skjønnsmessige vurderinger som virksomheten gjør, for eksempel i forhold til omvurderinger.

Spørsmålet om et periodiseringsprinsipp gir et bedre grunnlag for kontroll må også vurderes ut fra om det er politisk ønskelig med økt fokus på kontroll av kostnadsforbruk, og ikke bare utgifter.

9.6 Modell 3: Flerårig vedtak som omfatter hele statsbudsjettet

9.6.1 Innledning

I dette avsnittet vurderer utvalget en modell basert på at Stortinget foretar flerårige budsjettvedtak som omfatter hele budsjettet. En slik modell vil ha svært ulike egenskaper avhengig av hvor detaljert flerårig budsjettvedtak som fattes. Kapittel 8 drøfter to varianter. Den ene varianten er basert på et flerårig budsjettvedtak med den detaljeringsgrad som ligger i kapittel- og poststruktur i dagens statsbudsjett. Den andre er basert på et begrenset antall bindende flerårige utgiftsrammer eller tak, jf. for eksempel det svenske systemet. Flerårige budsjettbindinger som omfatter avgrensede deler av budsjettet, vurderes i avsnitt 9.7 sammen med mekanismer for å synliggjøre flerårige budsjettkonsekvenser av samlede vedtak og planer.

Utvalget legger til grunn at flerårige budsjettvedtak i praksis må gjøres rullerende, dvs. at Stortinget hvert år har mulighet til å justere tidligere vedtak for etterfølgende år. For at det skal ha noen hensikt å vedta flerårige budsjetter må de likevel legge sterkere politiske føringer framover enn det som kunne oppnås gjennom ikke bindende budsjettframskrivninger mv., jf. avsnitt 9.7

9.6.2 Vurdering mot operative krav

Flerårig budsjettvedtak i Stortinget innebærer ikke i seg selv at statlige virksomheter får økt mulighet til å disponere budsjettmidler fritt mellom budsjettår. Graden av fleksibilitet for virksomhetene mellom budsjettår er noe det må tas stilling til, enten Stortingets budsjettvedtak er ettårig eller flerårig. Overgang til flerårige budsjetter betyr heller ikke at Stortinget gir fra seg noe av muligheten til å styre prioriteringer. Detaljerte flerårige bud-

sjetter kan tvert i mot øke kontrollen over ressursbruken i statlige virksomheter ved at den gjøres mer troverdig. Så lenge det årlig fattes et budsjettvedtak for det nærmeste året, vil Stortingets kontroll med aktiviteten i ulike deler av statlig sektor påvirkes lite av om det i tillegg vedtas budsjett/utgiftsrammer for påfølgende år. En kompliserende faktor kan være at det ikke nødvendigvis er samme Storting eller regjering som bindes av vedtak om flerårige budsjetter. Et nytt Storting har mulighet til å endre tidligere vedtak ved årlig rulling av de flerårige budsjettene, men store endringer vil svekke troverdigheten til systemet.

Vedtak av flerårige budsjetter kan bidra til å synliggjøre det økonomiske handlingsrommet nå og i framtiden. Stortinget blir dermed nødt til å vurdere prioriteringene på budsjettet det første året i sammenheng med budsjettene for senere år. Dersom dagens detaljerte ettårige vedtak suppleres med vedtak om flerårige utgiftstak for budsjettet de påfølgende årene, fordelt på et begrenset antall utgiftsområder, synliggjøres Stortingets overordnede prioriteringer. Stortingets informasjonsgrunnlag for slike prioriteringer kan imidlertid være begrenset dersom det ikke samtidig foreligger informasjon om hvilken handlingsfrihet utgiftstakene vil gi for det enkelte politikkområde, gitt tidligere vedtak og andre forhold som legger bindinger på ressursbruken i den enkelte sektor. Dersom det skulle vedtas et detaljert flerårig budsjett måtte slike bindinger reflekteres i bevilgningene på kapittel- og postnivå. Utarbeiding av et slikt detaljert budsjett vil være svært krevende både politisk og metodemessig, og vil også gi for rigide bindinger.

Bindende flerårige budsjetter, som legger reelle politiske føringer på budsjettene framover, begrenser nødvendigvis muligheten for løpende å tilpasse statens samlede etterspørsel etter varer og tjenester. Hensynet til budsjettets rolle i stabiliseringspolitikken bør likevel et stykke på vei kunne ivaretas ved at systemet utformes slik at automatiske stabilisatorer får virke, og evt. at det åpnes for ytterligere justeringer i budsjettet dersom den økonomiske utviklingen avviker mye fra det som ble lagt til grunn for det opprinnelige budsjettvedtaket. For at de flerårige budsjettvedtakene skal ha troverdighet, bør imidlertid slike justeringer i forhold til tidligere vedtak begrenses i størst mulig grad.

Detaljerte flerårige budsjetter gir Stortinget bedre muligheter for å vurdere de reelle kostnadene ved tiltak gjennom at budsjettmessige konsekvenser ut over det første året framkommer tydelig. Flerårige utgiftsrammer vil ikke i seg selv ha denne egenskapen.

Flerårige budsjettvedtak vil kunne gi økt forutsigbarhet for enkeltvirksomheter, og dermed bidra til økt effektivitet, jf. kapittel 8. Forutsigbarheten vil være sterkere jo mer detaljert vedtaket er.

Flerårige budsjetter kan på samme måte som dagens system kombineres med ulike finansierings- og styringsmodeller for offentlige virksomheter.

9.6.3 Vurdering mot kravene til informasjon

Informasjonsinnholdet i Stortingets budsjettvedtak vil øke dersom det vedtas flerårige budsjetter. Detaljerte flerårige budsjetter vil bidra til at Stortingets vedtak fattes på grunnlag av bedre informasjon om flerårige konsekvenser av vedtakene, og allmennheten får bedre innsikt i grunnlaget for og konsekvensene av beslutningene. Det kan imidlertid være en krevende oppgave å utarbeide detaljerte flerårige budsjetter, og faren for at budsjettene blir for rigide, og dermed i praksis ikke stabile, kan være stor. Generelt vil de budsjettmessige konsekvensene av ulike tiltak være usikre, og de problemene dette medfører forsterkes når tidshorisonten utvides. Vedtak av utgiftstak eller utgiftsrammer viser Stortingets overordnede prioriteringer. En slik modell for flerårighet vil gi informasjon om utviklingen i utgiftsnivå og hovedprioriteringer over tid, men inneholder ikke informasjon om budsjettkonsekvenser på et mer detaljert nivå.

9.6.4 Vurdering mot kravene til kontroll

Overgang til flerårige budsjettvedtak vil ikke i seg selv redusere mulighetene for etterhåndskontroll fra Stortingets eller Riksrevisjonens side. I den grad flerårig budsjettering kombineres med økt fleksibilitet for virksomhetene, vil dette kunne ha konsekvenser for kontrollfunksjonen ved at kontrollgrunnlaget i form av Stortingets vedtak og forutsetninger kan komme til å bli mindre eksplisitt uttrykt. Om dette er et problem eller ikke avhenger av hva det politisk er ønskelig å oppnå, og dermed kontrollere.

9.7 Modell 4: Synliggjøring av flerårige konsekvenser og økt forutsigbarhet

9.7.1 Innledning

Selv om Stortingets vedtak som helhet opprettholdes som ettårig, kan det være aktuelt å innføre

ikke-bindende flerårige budsjetter og bindinger på deler av budsjettet. Kapittel 8 drøfter to muligheter:

- Synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser av vedtak og planer.
- Langsiktige bindende avtaler, kontrakter mv. for enkelte virksomheter.

Utgangspunktet for at disse tilnærmingene her er samlet innenfor én hovedmodell er bl.a. at utvalget anser at økt innslag av flerårige bindinger på deler av budsjettet kan øke behovet for synliggjøring av de samlede konsekvensene for budsjettet. Dessuten kan en synliggjøring i seg selv bidra til forutsigbarhet for enkelte virksomheter ved at rammebetingelser fastsettes ut fra et bedre informasjonsgrunnlag, og behovet for formelt bindende avtaler, kontrakter mv. blir dermed mindre. Disse momentene er nærmere drøftet nedenfor. Det vises også til drøftingen i kapittel 8.

9.7.2 Vurdering mot operative krav

Dersom forslaget til statsbudsjett suppleres med detaljerte budsjettframskrivninger for de påfølgende år, vil Stortingets grunnlag for å foreta prioriteringer øke. Slike framskrivninger kan belyse handlingsrommet i budsjettpolitikken de nærmeste årene gitt budsjettforslaget, tidligere politiske vedtak og beste skjønn når det gjelder øvrige faktorer som påvirker utgifter og inntekter på statsbudsjettet. Framskrivningene kan utformes slik at de belyser handlingsfriheten i budsjettpolitikken målt ved rommet for nye tiltak eller behovet for innstramminger, eller spesifiserer regjeringens planer mer konkret. Behovet for slike framskrivninger blir særlig stort dersom det samtidig innføres økt forutsigbarhet om framtidige bevilgninger for enkelte virksomheter gjennom avtaler, kontrakter mv. Da øker de samlede bindingene på statsbudsjettet, som allerede i dag er betydelige. Det blir viktig for Stortinget å ha kontroll på hvordan slike framtidige forpliktelser påvirker mulighetene for å ivareta øvrige politiske mål. Muligheten for å belyse det framtidige handlingsrommet i budsjettpolitikken er imidlertid betinget av at framskrivingene omfatter alle statlige utgifter og inntekter.

Langsiktig bindende avtaler, kontrakter mv. vil gjøre det mer krevende å styre statens samlede etterspørsel etter varer og tjenester. Når en større del av statsbudsjettet er bundet opp på denne måten vil en mindre del av budsjettet måtte ta belastningen dersom det skulle være ønskelig å

stramme inn. Alternativt kan det bli aktuelt å vurdere varierende skatte- og avgiftssatser avhengig av konjunktursituasjonen, slik at noe av usikkerheten flyttes over til privat sektor.

Ikke-bindende flerårige budsjettframskrivninger vil på samme måte som detaljerte flerårige budsjettvedtak bidra til bedre informasjon om konsekvensene av tiltak, jf. avsnitt 9.6. Det forutsetter imidlertid at framskrivingene er relativt detaljerte, dvs. at de ikke kun presenteres i form av overordnede «rammer» el.

Mer forutsigbarhet for enkelte virksomheter, spesielt for omstillingsprosjekter og investeringsprosjekter som strekker seg over flere år, kan bidra til økt kostnadseffektivitet. Forutsigbarhet kan sikres gjennom vedtak, avtaler, kontrakter mv., men synliggjøring av langsiktige budsjettkonsekvenser av vedtak og planer vil også i seg selv kunne øke forutsigbarheten. De planrammer mv. som Stortinget slutter seg til vil i et slikt system kunne settes mer realistiske fordi de i større grad må innpasses i regjeringens samlede prioriteringer, og det vil dermed kunne bli mindre behov for å justere planene underveis. Vedtak, avtaler, kontrakter mv. mellom Stortinget og virksomhetene, kan øke forutsigbarheten ytterligere, men forutsetter uansett at det er politisk vilje og evne til å gjennomføre vedtakene.

9.7.3 Vurdering mot kravene til informasjon

Informasjonsinnholdet i Stortingets budsjettdokumenter vil øke betydelig dersom detaljerte flerårige budsjettframskrivninger inkluderes. Denne informasjonen er viktig som underlag for Stortingets egne beslutninger. I tillegg vil det gi allmennheten langt større innblikk i grunnlaget for og konsekvensene av beslutningene. Imidlertid vil økt informasjonsmengde medføre en mer tids- og kostnadskrevende budsjettprosess.

9.7.4 Vurdering mot kravene til kontroll

Ikke-bindende flerårige budsjetter (budsjettframskrivninger) vil være et supplement til statsbudsjettet, og formelt sett ikke påvirke den politiske og konstitusjonelle kontrollen. Regjeringens politiske troverdighet vil imidlertid kunne svekkes dersom den faktiske utviklingen viser seg å avvike mye fra det som ble lagt til grunn i budsjettframskrivingene.

Kapittel 10

Utvalgets tilråding

10.1 Innledning

Ifølge mandatet, skal utvalget:

«...belyse fordeler og ulemper ved alternative budsjetteringsprinsipper ut fra de formål som et statsbudsjett har:

- Et administrativt system for å fordele budsjettmidler og gi et grunnlag for kontroll av at midlene er brukt i samsvar med forutsetning.
- Et finanspolitisk verktøy som skal bidra til en forsvarlig makroøkonomisk utvikling.
- Bidra til effektiv bruk av statens midler.»

Utvalget har valgt å legge en relativt bred innfallsvinkel til grunn for analysen, der fordeler og ulemper ved alternative budsjetteringsprinsipper vurderes både i forhold til disse tre formålene, og i forhold til avledede og mer operative krav til et budsjett- og regnskapssystem (jf. kapittel 9). Utvalget har tatt utgangspunkt i de avledede kravene, og ikke i de overordnede formålene, i drøftelsen av hvilke budsjetteringsprinsipper som best ivaretar formålene og disse kravene, samlet sett. Dette må ses på bakgrunn av at det er de mer operative kravene som best får fram de utfordringer og muligheter en reform for statsbudsjettet og statsregnskapet innebærer.

Det er utvalgets oppfatning at spørsmålet om budsjettering i et flerårig perspektiv kan vurderes uavhengig av føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet. Disse temaene er derfor behandlet atskilt.

Kapittel 10 er organisert på følgende måte: I avsnitt 10.2 drøfter utvalget innføring av et periodiseringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet. Flerårig budsjettering drøftes i avsnitt 10.3. I avsnitt 10.4 drøfter utvalget kort potensielle effekter av å innføre både periodiseringsprinsipper og flerårig budsjettering. I avsnitt 10.5 drøftes økonomiske og administrative konsekvenser.

10.2 Innføring av periodiseringsprinsippet

10.2.1 Innledning

Dagens statsbudsjett og statsregnskap, herunder virksomhetenes rapportering til statsregnskapet, er i hovedsak basert på kontantprinsippet. Kontantprinsippet innebærer at det er *inn- og utbetalinger* i løpet av budsjett- og regnskapsperioden (kalendaråret) som regnskapsføres. Dagens prinsipper for føring av statsregnskapet innebærer videre at oppstillingen av balansen ikke gir en fullstendig oversikt over statens eiendeler og gjeld. (Se kapittel 4 for en mer detaljert beskrivelse av dagens system).

Et alternativt føringsprinsipper for budsjett og regnskap i staten, som utvalget drøfter, er periodiseringsprinsippet (engelsk: *accrual accounting*). Dette prinsippet innebærer at en regnskapsfører *kostnader* og *opptjente inntekter*. Regnskapet vil i tråd med dette vise anslått forbruk av ressurser (arbeidskraft, kapital mv.) i det enkelte år, uavhengig av når betaling skjer. Periodiseringsprinsippet innebærer også en systematisk og mer fullstendig oppstilling av eiendeler og forpliktelser (gjeld) i balansen.

Periodiseringsprinsippet gir et bedre grunnlag enn dagens system til å sammenlikne ressursforbruket knyttet til statlig aktivitet over tid, mellom ulike statlige virksomheter og med privat virksomhet. I den grad det eksisterer kvantifiserbare mål for produksjonen, kan en videre bruke denne informasjonen til å analysere kostnader i forhold til aktivitet i perioden.

Utvalget mener at det særlig er i forhold til formålet om effektiv bruk av statens midler at overgang til periodiseringsprinsippet vil kunne medføre fordeler. Fordelene er bl.a. knyttet til at forbruket av realkapital synliggjøres som en årlig kostnad på linje med andre kostnader, samtidig som realkapitalen vurderes etter standardiserte prinsipper. Dette gjør samtidig at staten får en mer systematisk og samlet framstilling av eiendeler (realkapital og finanskapital) og forpliktelser (gjeld).

I dette avsnittet drøftes først nasjonale og internasjonale utviklingstrekk når det gjelder føringsprinsipper i staten (avsnitt 10.2.2). Deretter pekes det på særtrekk ved statlig aktivitet som gjør at regnskapsprinsippene som anvendes i privat sektor ikke uten videre kan overføres til staten (avsnitt 10.2.3). Videre presenteres utvalgets samlede vurdering av valg av føringsprinsipp for staten (avsnitt 10.2.4).

Periodiseringsprinsippet forutsetter ikke endringer i styrings- og finansieringsformer for statlige virksomheter. Imidlertid vil periodiseringsprinsippet være mer robust overfor ulike styrings- og finansieringsformer enn dagens kontantprinsipp (avsnitt 10.2.5). For å oppnå de fordeler som periodiseringsprinsippet anvendt i staten gir mulighet for, er det en rekke betingelser som bør være oppfylt (avsnitt 10.2.6). En god strategi for gjennomføring av periodiseringsprinsippet vil være viktig, bl.a. for å redusere kostnadene knyttet til implementering av prinsippet i staten (avsnitt 10.2.7). Avslutningsvis drøftes forholdet mellom føringsprinsipper for staten og kommuneforvaltningen (avsnitt 10.2.8).

10.2.2 Utviklingstrekk

Internasjonale utviklingstrekk

Det har i de senere år vært en utvikling internasjonalt i retning av å erstatte kontantprinsippet som føringsprinsipp i staten med periodiseringsprinsippet (jf. kapittel 6). Ifølge en oversikt utarbeidet av OECD (2002a), har om lag halvparten av OECD-landene innført periodiseringsprinsippet for statsregnskapet i en eller annen form. Av disse er det imidlertid bare tre land, Australia, New Zealand og Storbritannia, som også har innført periodiseringsprinsippet i statsbudsjettet. En rekke av de land som i dag fører statsbudsjettet etter kontantprinsippet har imidlertid som mål å innføre periodiseringsprinsippet også på budsjettbasis, med unntak av USA. At denne prosessen tar tid henger blant annet sammen med at innføring av periodiseringsprinsippet reiser en rekke politiske, faglige og praktiske spørsmål.

Internasjonale organisasjoner som OECD og IMF arbeider aktivt med spørsmål knyttet til reformer av offentlig sektor som kan bidra til økt transparens (engelsk: *transparency*) og pålitelighet (engelsk: *accountability*). Det fokuseres blant annet på i hvilken grad transparens og pålitelighet ivaretas gjennom prinsippene for statlig budsjettering og regnskapsføring. IMF legger fra og med 2003 (regnskapsåret 2002) periodiseringsprinsippet til

grunn for oppstilling av statistikk for offentlige finanser i den såkalte GFS (*Government Financial Statistics*). I den siste landrapporten om Norge anbefaler videre OECD at det innføres et periodiseringsprinsipp i staten (se OECD, 2002b).

Noen av de landene som har innført periodiseringsprinsippet har gjort dette i kombinasjon med andre reformer innenfor statlig forvaltning, bl.a. økt fristilling, delegering og desentralisering, økt konkurranseutsetting i kombinasjon med økt resultatansvar for virksomhetene og økt mål- og resultatstyring. Utvalget har ikke vurdert denne typen reformer nærmere idet dette er spørsmål som ligger utenfor mandatet, men vil peke på at det vil være naturlig å se en reform av føringsprinsippet for statsbudsjettet og statsregnskapet i sammenheng med det øvrige moderniseringsarbeidet som pågår i offentlig sektor.

Nasjonale utviklingstrekk

I Norge har det over en lengre periode skjedd en utvikling fra økonomiforvaltning til økonomistyring innenfor statlig forvaltning. Denne utviklingen innebærer bl.a. økt fokus på, og styring med, resultatet av den statlige aktiviteten, og redusert detaljstyring av selve aktivitetene. Det er gjennomført reformer som har myket opp dagens budsjett-system og gitt større fleksibilitet til å omdisponere bevilgninger mellom drift og investeringer, og mellom budsjettår. Det er også åpnet for større administrative fullmakter til forskuttering og bruk av merinntekter, og overføring av ubrukte bevilgninger til neste budsjettermin.

Utviklingen innebærer videre økt innslag av unntak fra kontantprinsippet, blant annet gjennom organisering av statlige virksomheter utenfor statsforvaltningen.

Det har også skjedd en utvikling i retning av økt bruk av alternative styrings- og tilknytningsformer for statlig virksomhet. Blant annet har antallet nettobudsjetterte virksomheter økt, noe som kan knyttes til behovet for å gi virksomhetene økt frihet og større fleksibilitet, for derigjennom å oppnå en bedre bruk av statens midler.

Overnevnte utviklingstrekk peker etter utvalgets oppfatning i retning av behov for bedre styringsinformasjon enn det kontantprinsippet gir. Dette gjelder bl.a. informasjon om kostnader, eiendeler og forpliktelser. Slik styringsinformasjon vil forutsette at det innføres et periodiseringsprinsipp.

Utvalget oppfatter at utviklingstrekkene innenfor statlig økonomistyring i noen grad bærer preg av å være fragmentert og styrt av mer tilfeldige behov og hendelser (ad-hoc) enn at utviklingen

skjer innenfor en enhetlig og standardisert ramme. Statlige virksomheter kan innenfor dagens økonomireglement benytte andre prinsipper enn kontantprinsippet for eget styringsbehov, selv om rapporteringen til statsregnskapet skal være basert på kontantprinsippet. En undersøkelse foretatt av Finansdepartementet, viser at en del virksomheter benytter elementer av periodiseringsprinsippet i framstillingen av internregnskapet¹ (se Finansdepartementet, 2000c, s. 14). Dette kan være uttrykk for at periodiseringsprinsippet anses som mer hensiktsmessig for styringsformål enn dagens kontantprinsipp.

I statsbudsjettet for 2003 (St.prp. nr. 1 (2002-2003), s. 88-89) pekes det på at det ikke er etablert noen felles prinsipper eller regler for føring etter periodiseringsprinsippet i de virksomhetsinterne regnskapene. Dette kan bidra til at periodiseringsprinsippet anvendes ulikt i virksomhetene, med reduserte muligheter for bl.a. sammenlikninger mellom virksomheter basert på denne typen informasjon. Finansdepartementet har på denne bakgrunn satt i gang et eget prosjekt for å kartlegge anvendte regnskapsregler og regnskapsprinsipper, og legger opp til å presentere resultatene av kartleggingen i løpet av første halvår 2003.

10.2.3 Særtrekk ved statlig aktivitet i forhold til privat virksomhet

Staten skiller seg på mange områder fra privat sektor. Dette gjelder bl.a. i forhold til hvilke eiendeler og forpliktelser staten har, og mer generelt med hensyn til hva som er formålet med statlig aktivitet sett fra et eierperspektiv. Disse forskjellene er av betydning ved vurdering av anvendelse av periodiseringsprinsippet i staten. I kapittel 7 pekes det på følgende viktige forskjeller mellom staten og privat sektor:

- Staten har andre mål enn private foretak. For mange private foretak er produksjonen et virkemiddel for å nå et økonomisk mål, som normalt vil være høyest mulig overskudd. For staten derimot er aktiviteten ofte selve målet for den enkelte virksomheten, mens virkemiddelet er at det stilles midler til rådighet, med rett til og plikt for virksomhetene til å bruke disse midlene. Karakteren av de varer og tjenester som statlige virksomheter produserer, og behovet for politisk kontroll, kan tilsi andre finansierings- og styringsformer enn i privat sektor.
- Opptjeningen av inntekter er grunnleggende

forskjellig i staten og i privat sektor. Statens aktivitet er i hovedsak skattefinansiert, mens private foretak omsetter sine produkter i et marked og utnytter markedets betalingsvillighet for slike produkter. Dette betyr ofte at staten samtidig innehar rollene som eier, etter-spørger, betaler og produsent.

- For mange typer statlig aktivitet eksisterer det ikke noe ordinært marked for sluttproduktene. Dette gjelder særlig for det som omtales som fellesgoder (forsvar, rettsvesen mv.). Det eksisterer derfor normalt ikke noen markedspris på sluttproduktet.
- Staten gir lån til statlige virksomheter og garanterer for lån som virksomhetene tar opp i det private kredittmarkedet, og vil derfor være den reelle kreditor uavhengig av om lånet er statlig eller privat. Statlige virksomheter kan normalt ikke gå konkurs.

Slike grunnleggende forskjeller mellom staten og privat sektor reflekteres i budsjettets funksjon. I et privat foretak vil budsjettet være et planleggingsdokument, mens i staten er statsbudsjettet et vedtaksdokument som stiller midler til rådighet for regjeringen, herunder de statlige virksomhetene.

Forskjellene innebærer også at regnskapsprinsippene i privat sektor ikke uten videre kan overføres til staten. Regnskapsføring i private foretak bygger bl.a. på prinsippet om at kostnader skal sammenstilles med tilhørende inntekter (sammenstillingsprinsippet). Siden statlig aktivitet for en stor del skattefinansieres over statsbudsjettet, og ikke gjennom omsetning av varer og tjenester i et marked, har det som hovedregel ikke mening å foreta en sammenstilling av kostnader og inntekter i staten, verken på det overordnede nivået (statsregnskapet og statsbudsjettet) eller på virksomhetsnivået.

Fellestrekkene mellom staten og privat sektor er større når det gjelder faktormarkedene, dvs. markedene for kjøp av arbeidskraft, varer og tjenester (produktinnsats) og kapital, enn i markedet for sluttprodukter og markedet for kapitaltilførsel («egenkapital» og gjeld). For eksempel konkurrerer det offentlige med privat sektor om arbeidskraft. Periodisering av utgifter vil derfor være et hovedaspekt ved anvendelse av periodiseringsprinsippet i staten. Informasjon om periodiserte utgifter (dvs. kostnader) kan i neste omgang stimulere til i større grad å kvantifisere produksjonen, for dermed å kunne måle effektivitet i ressursbruken. Måling av produksjon i staten vil normalt måtte baseres på et sett av størrelser av både kvantitativ og kvalitativ karakter.

¹ Med internregnskapet menes virksomhetens regnskap brukt til interne styringsformål.

Utvalget vil peke på at innføring av periodiseringsprinsippet vil kreve at det foretas en avgrensning og definisjon av de regnskapsførende enheter. Dette må baseres på virksomhetsavgrensning, og ikke på juridisk definerte enheter, ettersom virksomheter i statsforvaltningen ikke er egne juridiske personer. Imidlertid er det allerede i dag slik at statlige virksomheter har en delegert selvstendig myndighet og «ansvar» for budsjett og regnskap som revideres av Riksrevisjonen, jf. avsnitt 4.9.3. Spørsmålet om definisjon av regnskapsenhet antas derfor i praksis å kunne løses uten større problemer.

Et viktig formål med å innføre et periodiseringsprinsipp i staten er å få informasjon om kostnader, som kan gi grunnlag for bedre prioriteringer og ressursfordeling til statlige aktiviteter. Utvalget vil understreke at en overgang til de regnskapsprinsipper som benyttes i privat sektor ikke innebærer at styringen av statlige virksomheter må baseres på markedsmekanismer. Overgang til periodiseringsprinsippet kan imidlertid gi et bedre grunnlag for å vurdere eventuelle endringer i styringen av virksomhetene, dersom det er et politisk ønske om dette (jf. avsnitt 10.2.5)

10.2.4 Utvalgets samlede vurdering av føringsprinsipp for statsbudsjettet og statsregnskapet

Kapittel 9 peker på både svake og sterke sider ved dagens kontantprinsipp for statsbudsjettet og statsregnskapet. Utvalget vil nedenfor fokusere på forhold knyttet til budsjettering og regnskapsføring som oppfattes som vesentlige, og som vil kunne ivaretas på en bedre måte ved innføring av periodiseringsprinsippet enn det som kontantprinsippet gir mulighet for:

- Periodiseringsprinsippet gir betydelig merinformasjon i forhold til kontantprinsippet samtidig som det ivaretar den informasjon som framkommer ved bruk av kontantprinsippet, først og fremst informasjon om kontantstrømmer. I et regnskap ført etter periodiseringsprinsippet vil kontantstrømoppstillingen gi en oversikt over kontante inn- og utbetalinger og endringer i likviditet. Denne oppstillingen vil vise hvordan staten er finansiert, herunder statens lånebehov og bruk av statens likvider.
- Ved bruk av kontantprinsippet framkommer ikke de årlige kostnadene ved statlig aktivitet. Dette gjelder særlig kostnader knyttet til bruk av realkapital (bygninger, maskiner, utstyr mv.) og pensjonskostnader knyttet til statens tjenestemenn. Periodiseringsprinsippet synlig-

gjør kostnader ved bruk av realkapital på linje med andre driftskostnader innenfor budsjett- og regnskapsperioden.

- Dagens kapitalregnskap gir ikke en fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser. I et regnskap ført etter periodiseringsprinsippet vil balanseoppstillingen gi en systematisk og mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser. Spesielt vil den gi en komplett oversikt over beholdningen av realkapital, i tillegg til beholdningen av finanskapital.
- Regnskap ført etter kontantprinsippet gir ikke grunnlag for å vurdere produksjonsresultater i forhold til kostnader, og det gir ikke mulighet til å sammenlikne kostnader på tvers av virksomheter. Systemet gir dermed verken det politiske eller det administrative nivået et fullgodt grunnlag for å vurdere desentralisering, delegering eller konkurranseutsetting av statlige oppgaver. Dette innebærer en fare for at slike reformer gjennomføres ut fra et for svakt informasjonsgrunnlag. Et regnskap ført etter periodiseringsprinsippet vil vise kostnader, som kan vurderes i forhold til faktisk aktivitet i den grad en kan tallfeste denne. Dette vil gi bedre mulighet til å fokusere på effektivitet enn det dagens system gir rom for. Periodiseringsprinsippet legger derfor til rette for at staten kan få mer velferd ut av de tilgjengelige ressurser.

Utvalgets tilråding

Valg av føringsprinsipp for statsbudsjettet og statsregnskap dreier seg om valg av styringsinformasjon. Utvalget tilrår at periodiseringsprinsippet innføres for statsbudsjettet og statsregnskapet, herunder for statlige virksomheter. Utvalget har ikke vurdert om Stortingets bevilgningsvedtak bør endres, og viser til at dette ikke er en nødvendig forutsetning for en endring av føringsprinsipp. Bevilgningsforslagene i statsbudsjettet kan dermed fortsatt knyttes til kontantstrømmer. Ved videreføring av dagens bevilgningsvedtak vil dette i praksis innebære at statsregnskapet, herunder statlige virksomheters regnskaper, følger periodiseringsprinsippet og at statsbudsjettet i tillegg til kontantbevilgningene også skal inneholde periodisert informasjon etter samme prinsipper som regnskapet.

Nærmere om utvalgets vurderinger

Utvalgets konklusjon bygger først og fremst på at periodiseringsprinsippet på en bedre måte enn dagens kontantprinsipp gir mulighet for å oppfylle målet om at statens budsjett og regnskap skal bi-

dra til en effektiv bruk av midler, uten at det isolert sett svekker muligheten for å bruke statsbudsjettet som et finanspolitisk verktøy i den makroøkonomiske styringen. For at periodiseringsprinsippet skal gi fordeler i forhold til dagens system er det imidlertid visse betingelser som bør være oppfylt (avsnitt 10.2.6).

Innføring av periodiseringsprinsippet for statsbudsjettet kan gjennomføres uten at Stortingets budsjettvedtak endres, fordi den informasjonen som dagens bevilgningsvedtak er basert på også er inkludert i det nye systemet, jf. at et periodisert budsjett også skal inneholde en kontantstrømoppstilling. Bevilgningsforslagene i statsbudsjettet kan dermed fortsatt knyttes til kontantstrømmer. Bevilgningsforslagene i statsbudsjettet (Gul Bok) suppleres med oppstillinger av statens inntekter og utgifter basert på periodiseringsprinsippet mv. Denne merinformasjonen vil være nyttig ved forberedelse og vurdering av vedtaksforslagene i Gul Bok, ved at budsjettvedtakene i Stortinget i større grad kan bygge på kostnadsinformasjon.

Innføring av periodiseringsprinsippet vil være nært knyttet til spørsmålet om endring av styringsfokus fra utbetalinger til kostnader. Utvalgets konklusjon kan imidlertid ses uavhengig av endringer i styrings- og finansieringsformer for statlige virksomheter. Dagens styrings- og finansieringsmodeller kan videreføres basert på den informasjonen som ligger i regnskap og budsjett ført etter periodiseringsprinsippet. En overgang til periodiseringsprinsippet i statlige virksomheter åpner imidlertid nye muligheter også for andre modeller (avsnitt 10.2.5).

Mer ytterliggående kan det tenkes framtidige endringer i budsjettvedtakene der en går over til å vedta kostnader og ikke bevilgninger (tilførsel av likvider). De tilhørende betalingsstrømmene vil da måtte avledes av vedtakene om kostnader (gitt visse forutsetninger), slik at virksomhetene tilføres likviditet som er tilstrekkelig til å nå det vedtatte kostnadsnivået. Avhengig av hvilke frihetsgrader virksomhetene har til selv å bestemme over balanseposter (beslutninger om investeringer, låneopptak mv.), vil likviditetstilførselen kunne anslås på bakgrunn av kostnadsvedtaket. Slike endringer vil ha betydning for statsbudsjettets vedtaksfunksjon og for det reelle innholdet i Stortingets budsjettvedtak og styringsform. Utvalget foreslår ingen slike endringer. Basert på erfaringene med periodiseringsprinsippet, og eventuelle utviklingstrekk og politiske ønsker i retning av andre styringsreformer som gir økte frihetsgrader til virksomhetene, vil utviklingen på lengre sikt eventuelt kunne trekke i en slik retning.

Periodiseringsprinsippet gir informasjon om kostnader ved bruk av realkapital i statlige virksomheter. Denne informasjonen bidrar til å synliggjøre ressursforbruket, og åpner som nevnt for at budsjettvedtakene i Stortinget i større grad kan baseres på kostnadsinformasjon. Innføring av periodiseringsprinsippet gir imidlertid ikke i seg selv virksomhetene økt mulighet til å tilpasse bruken av realkapital. Hvilke fullmakter virksomhetene har til å fatte egne beslutninger som forplikter staten, kan og bør vurderes atskilt fra spørsmålet om føringsprinsipp. Styringsreformer som gir virksomhetene stor frihet til å tilpasse bruken av realkapital bør imidlertid ikke gjennomføres uten et fullgodt regnskapsmessig grunnlag i periodiseringsprinsippet.

Utvalget legger til grunn at statsbudsjettet og statsregnskapet bør være basert på samme prinsipp, og slik at regnskapet som et minimum må vise resultatet for de størrelser det er fattet budsjettvedtak om (dvs. minst samme oppstillinger i regnskapet som i budsjettvedtakene). Dersom regnskap og budsjett føres etter ulike prinsipper, vil det svekke muligheten for å sammenlikne regnskap med budsjett, og vil dermed bidra til å svekke transparens og pålitelighet knyttet til statlige budsjett- og regnskapsdokumenter.

Utvalget vil videre understreke at overgang til et periodiseringsprinsipp ikke i seg selv skal påvirke utviklingen i ressursbruken eller det samlede faktiske utgiftsnivået over tid. Omfang og sammensetning av statlig virksomhet er et politisk spørsmål, herunder grad av detaljering og frihetsgrader for ulike virksomheter og for ulike nivåer innenfor statlig forvaltning. Den nye styringsinformasjonen som periodiseringsprinsippet gir, kan imidlertid gi grunnlag for å endre den innbyrdes fordelingen av ressurser på ulike aktiviteter, formål og utgiftstyper, fordi man får et bedre grunnlag for en vurdering av ressursinnsatsen på ulike områder.

I flere land har overgang til periodiseringsprinsippet innenfor offentlig sektor vært ledd i reformer av styringssystemene. I en del av disse landene er dette begrunnet med svake offentlig finanser og behov for å effektivisere offentlig sektor. Den norske stat har for tiden store løpende overskudd i sine budsjetter, og det finansielle presset for å øke effektiviteten i offentlig sektor er derfor ikke like sterkt i Norge som i andre land. Fordelene ved en mer effektiv bruk av ressurser er imidlertid like store, og det er muligheten for å høste slike gevinster som kan begrunne en overgang til periodiseringsprinsippet. Utnyttelse av den merinformasjonen som periodiseringsprinsippet representerer

vil i seg selv (uten omfattende styringsreformer) kunne gi et økt fokus på effektivitet. Utvalget viser bl.a. til at periodiseringsprinsippet vil gi et grunnlag for sammenligning av kostnader (benchmarking) mellom offentlige virksomheter og mellom virksomheter i offentlig og privat sektor (der det er mulig å foreta slike sammenlikninger).

En overgang til periodiseringsprinsippet i staten må underlegges en vurdering av om de fordelene som knytter seg til bruk av periodiseringsprinsippet er større enn kostnadene ved å innføre prinsippet, herunder en vurdering av kostnadene knyttet til den økte kompleksiteten som økt informasjonsmengde kan representere. Dersom en slik vurdering tilsier at verdien av å innføre periodiseringsprinsippet er liten, vil grunnlaget for å gjennomføre en omlegging av føringsprinsippene for statsbudsjett og statsregnskap være begrenset. Verdien vil isolert sett kunne være liten dersom en omlegging av føringsprinsippet ikke fører til endringer i det politiske styringsfokus i retning av kostnader framfor utbetalinger.

Omlegging av føringsprinsipp kan forsvares uavhengig av eventuelle endringer i finansierings- eller styringssystemene. Dersom en ønsker å gjennomføre slike endringer, herunder ulike former for resultatbasert finansiering, vil det være en fordel å ha informasjon om kostnadene i virksomhetene.

Utvalget legger til grunn at selve overgangsfasen ved innføring av periodiseringsprinsippet vil medføre kostnader. De viktigste faktorene som bidrar til dette er kostnader knyttet til etablering av åpningsbalanser for staten og virksomhetene, opplæring og utvikling, tilpasning av regnskapssystemer og etablering av normer og retningslinjer for regnskapsføring og budsjettering. På mer varig basis finnes det både faktorer som bidrar til økte kostnader og forhold som trekker i retning av reduserte kostnader. Forhold som trekker i retning av økte kostnader er bl.a. behovet for bedre og mer omfattende regnskapskompetanse i staten og blant brukerne av statsbudsjettet og -regnskapet. På den annen side vil innføring av periodiseringsprinsippet redusere behovet for å spesialtilpasse standard programvare og regnskapssystemer til kontantprinsippet, samtidig som en i større grad kan utnytte at periodiseringsprinsippet er det prinsippet som legges til grunn i utdanningssystemet. Modifikasjonene av kontantprinsippet på virksomhetsnivået innenfor dagens system kan gi opphav til mer kompleksitet, jf. at de virksomheter som i dag bruker et periodiseringsprinsipp for den interne styringen i stor grad foretar egne tilpasninger og fortolkninger. Innføring av enhetlige prinsipper

og standarder kan redusere omfanget av slike tilpasninger og fortolkninger. Disse forholdene kan trekke i retning av reduserte kostnader på sikt. Utvalget mener på denne bakgrunn at det er mer usikkert i hvilken grad kostnadene knyttet til statlig budsjett- og regnskapsavleggelse vil endres på varig basis av å innføre periodiseringsprinsippet.

En risiko ved innføring av periodiseringsprinsippet er at kompleksiteten blir så stor at brukerne ikke klarer å utnytte den nye informasjonen. Både kostnadene ved gjennomføringen, og risikoen for at brukerne ikke klarer å nyttiggjøre seg den økte informasjonsmengden, kan begrenses gjennom valg av en god implementeringsstrategi. En slik strategi kan eksempelvis innebære at det er hensiktsmessig først å gjennomføre overgangen for regnskapet og deretter for budsjettet. På den måten kan regnskapet fungere som en erfaringsramme før omleggingen gjennomføres for budsjettet. Andre land har gjennomført en slik gradvis innføring av periodiseringsprinsippet, for å sikre en god og kontrollert overgang. Det vises til avsnitt 10.2.7 for nærmere omtale av dette.

10.2.5 Nærmere om periodiseringsprinsippet i forhold til styrings- og finansieringsmodeller for statlige virksomheter

Fordelene ved overgang til et periodiseringsprinsipp er først og fremst knyttet til at det gir et bedre informasjonsgrunnlag for politiske beslutninger og styring av statlige virksomheter. Denne informasjonen vil også være nyttig dersom en skulle ønske å gjennomføre flere og mer omfattende styringsreformer i statlig forvaltning. Som omtalt ovenfor er utvalgets tilråding om overgang til periodiseringsprinsippet ikke basert på noen forutsetning om slike reformer. Utvalget anser spørsmålet om styringsreformer å ligge utenfor mandatet. Utvalget vil likevel peke på enkelte sammenhenger mellom innføring av periodiseringsprinsippet og endringer i styrings- og finansieringsformer for statlige virksomheter. Omtalen er ikke uttømmende, og utvalget gjør oppmerksom på at styringsreformer reiser en rekke spørsmål som utvalget ikke har vurdert.

Valg av styrings- og finansieringsform kan generelt ses i sammenheng med hva det politisk er ønskelig å styre og hvor omfattende det politiske styringsbehovet er. Utvalget mener at valg av styringsmodeller fortsatt bør være basert på behovet for politisk styring i forhold til de ulike virksomhetenes politiske mål. Imidlertid kan innføring av periodiseringsprinsippet motivere for finansierings-

former som i større grad enn dagens kontantbaserte system knyttes til anslag på årlige kostnader. For noen finansierings- og styringsreformer vil periodiseringsprinsippet være en nødvendig forutsetning.

Nærmere om sammenheng mellom finansieringsform og bruk av periodiseringsprinsippet

Overgang til periodiseringsprinsippet som føringsmåte for regnskap og budsjett medfører i seg selv ikke at Stortinget gir fra seg kontroll over virksomhetene. I kapittel 7 pekes det på at slik kontroll også kan ivaretas ved en modell der investeringer finansieres ved at virksomhetene tar opp lån i staten («lånemodellen»). I denne modellen beslutter Stortinget investeringene når virksomhetene bevilges lån.

En viktig forskjell mellom denne modellen og dagens modell («kontantmodellen») er at en innenfor lånemodellen kan stille virksomhetene overfor en årlig utgift som i større grad tilsvarer de årlige kostnadene ved bruk av realkapital. For eksempel kan avdragene i prinsippet settes lik avskrivningene, samtidig som lånerenten helt eller delvis kan fange opp alternativkostnaden ved bruk av kapital. Det å kreve rentebelastning av lån kan bidra til at virksomhetene i større grad stilles ovenfor priser som gjenspeiler de faktiske kostnadene ved bruk av kapital, selv om det innebærer at staten må ta høyde for disse kostnadene ved utmålingen av bevilgningen til virksomhetene.

Innføring av balanseføring og avskrivninger for investeringer i varige anleggsmidler, slik at forbruket av realkapital framkommer som en årlig kostnad, åpner videre for at en fra et bevilgningsståsted kan se på de samlede årskostnader under ett, uten nødvendigvis å ta stilling til bevilgninger til de enkelte kostnadskomponentene. Periodiseringsprinsippet gir informasjon som kan danne grunnlag for mer riktige oppfatninger om hvilke kostnader som forventes eller kreves knyttet til produksjonen og målene. Denne informasjonen kan også gi grunnlag for å fastsette produktivitetskrav, som virksomheten får større muligheter til å innfri gjennom frihetsgrader til å foreta tilpasninger på marginen.

Beslutninger om investeringer

Periodiseringsprinsippet har først og fremst verdi i forhold til investeringer ved at det omdanner en investeringsutgift til en årlig kapitalkostnad på linje med andre kostnader. Dette gir bedre forutsetninger for å vurdere sammensetningen av produk-

sjonsfaktorene. I den grad virksomhetene har bedre forutsetninger for å gjøre disse vurderingene enn Stortinget, aktualiseres spørsmålet om hvem som skal treffe beslutninger om investeringer, og dermed de framtidige kapitalkostnadene. Periodiseringsprinsippet gir i seg selv ingen anvisninger på dette området.

Hvem som skal treffe beslutninger om investeringer i statlige virksomheter er et politisk spørsmål. Incentiver til effektiv drift ved å gi større frihetsgrader for virksomhetene kan stå i konflikt med ønsket om politisk styring av produksjonsnivået og reiser også spørsmål om kostnadskontroll. Styring av investeringer kan i mange sammenhenger være et virkemiddel for å styre produksjonsnivå og omfanget av og innretningen på det offentlige velferdstilbudet. Stortinget kan beslutte alle investeringer, store investeringer eller ingen investeringer, avhengig av hvilken grad av styring som er ønskelig. Det kan også være aktuelt å vurdere forskjellige løsninger for forskjellige virksomheter, ettersom behovet for politisk styring med produksjonen og utfordringene knyttet til kostnadskontroll kan variere fra et samfunnsområde til et annet. De ulike variantene gir ulike forutsetninger for Stortingets styring med produksjonen i virksomhetene:

- Hvis Stortinget vedtar én bevilgning til investeringer og én bevilgning til årlige variable driftskostnader, er det sterk politisk styring med utviklingen i kapasitet og aktivitetsnivå. Siden faktorene besluttes og styres av det politiske nivået direkte, vil virksomheten ha mindre mulighet til å styre faktorsammensetningen.
- Hvis Stortinget beslutter og bevilger til store investeringer, og gir én samlet driftsbevilgning som skal dekke årlige driftskostnader inkludert mindre investeringer, vil det fortsatt ha relativt sterk styring med aktivitetsnivået.
- Hvis Stortinget bare gir én samlet bevilgning som tilsvarer samlet årlig kostnad (inkludert avskrivninger), og virksomhetene selv gis anledning til å beslutte investeringsprofil, kan styringen med aktivitetsnivået bli svekket over tid. Dette er knyttet til at virksomhetene kan velge en investeringsstrategi som ikke tilsvarer Stortingets preferanser. Over tid vil dette kunne påvirke produksjonskostnadene og aktivitetsnivået. Med en slik modell er det særlig to forutsetninger som må være oppfylt for at Stortinget ikke skal få redusert styringen med virksomhetene. For det første må Stortinget kjenne forholdet mellom produksjonsnivå og samlet årlig kostnad. For det andre må Stortinget ikke akseptere at investeringer i virksomhetene

som øker den årlige kostnaden innebærer økte årlige bevilgninger (jf. mulige spillsituasjoner, med mindre dette er et ledd i et ønske fra Stortinget om å øke aktivitetsnivået i virksomheten eller sektoren).

Større frihet for virksomhetene til å beslutte mindre (eller større) investeringer forutsetter at det etableres mer omfattende overføringsmuligheter mellom budsjettår, for eksempel i form av en låne- og spareordning. Etter utvalgets syn bør det være rente på lån og innskudd i en slik ordning, slik at virksomhetene stilles overfor en rentekostnad ved å framskynde/utsette kjøp av utstyr, løpende vedlikehold mv. På denne måten stilles virksomhetene overfor mer riktige faktorpriser - ikke minst mer riktige relative priser på arbeidskraft og kapital.

Kort om incentiv- og styringssystemer og innføring av periodiseringsprinsippet

Bevegelse i retning av innføring av et system som gir virksomhetene større beslutningsmyndighet må ses i sammenheng med utformingen av andre sider av det statlige styringssystemet, herunder utformingen av incentivordninger for virksomheter og enkeltpersoner. På noen områder kan slike ordninger trolig etableres med utgangspunkt i markedslignende systemer. Innslag av stykkprisfinansiering innenfor helsevesenet (sykehusene) og høyere utdanning er eksempler på dette. Det er imidlertid ingen virksomheter som pr. i dag fullt ut er stykkprisfinansiert, og for enkelte av statens kjerneområder er det neppe hensiktsmessig å gå langt i retning av å etablere slike systemer.

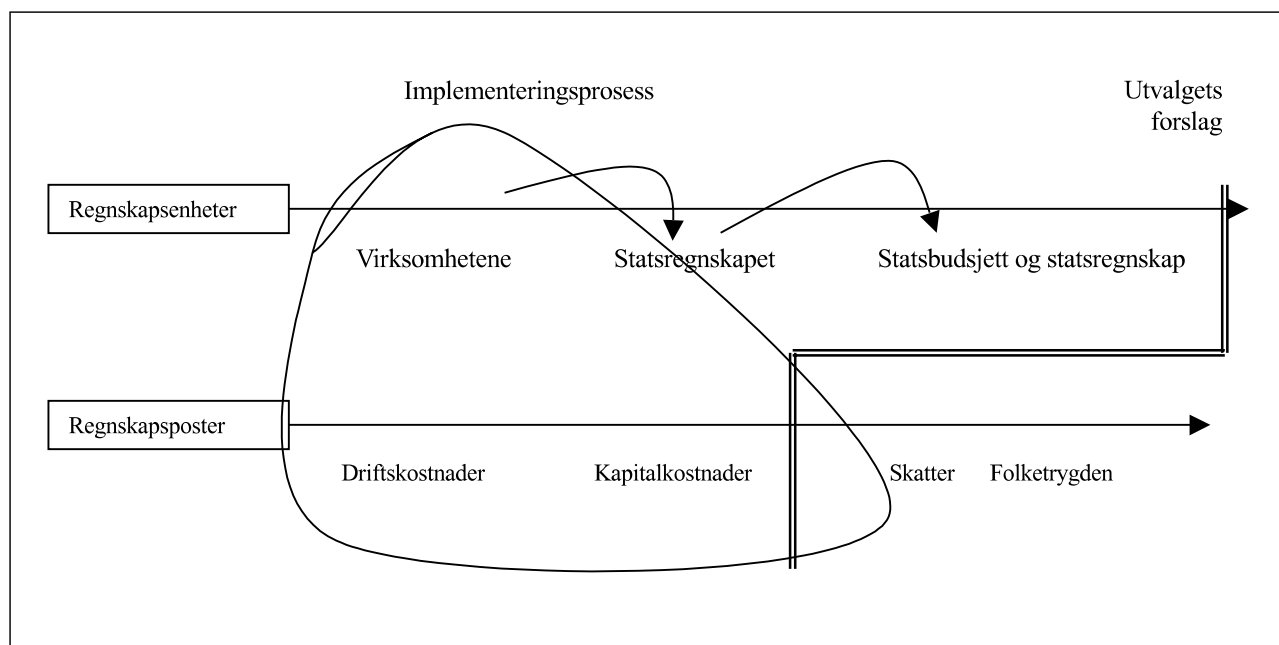
På områder der det i utgangspunktet kan ligge til rette for mer bruk av markedslignende ordninger, kan det imidlertid også ofte være relevant å stille spørsmål om i hvilken grad virksomheten skal drives i statlig regi. En drøfting av styringsmodeller for staten dreier seg ikke bare om hvordan statlige virksomheter skal styres, men også om muligheten for å redusere statens egenproduksjon av visse tjenester til fordel for bestillerrollen. En slik overgang kan gjennomføres ved å sette tjenester ut på anbud slik at statlig eide virksomheter må konkurrere om oppdragene, og/eller ved at statlige virksomheter selges ut eller legges ned. Den kostnadsinformasjonen som ligger i et regnskap basert på periodiseringsprinsippet kan utgjøre et viktig grunnlag for å vurdere potensialet for kostnadsbesparelser gjennom konkurranseutsetting. Uten en slik informasjon er det en risiko for at slike reformer både går for langt og for kort.

10.2.6 Viktige betingelser for anvendelse av periodiseringsprinsippet i staten

Utvalget mener at følgende betingelser bør være oppfylt dersom en skal oppnå de fordeler som knytter seg til en overgang til periodiseringsprinsippet, jf. at utvalget ikke har forutsatt gjennomføring av finansierings- og styringsreformer som ledd i en reform:

- i. Prinsippet som legges til grunn bør være et tilnærmet rendyrket periodiseringsprinsipp.
- ii. Statsbudsjettet og statsregnskapet bør være basert på samme føringsprinsipp, jf. at regnskapet må vise resultatet av budsjettet. Regnskapet kan imidlertid ha flere oppstillinger enn budsjettet, for eksempel oppstilling over omvurderinger.
- iii. Reformen må være helhetlig, dvs. både for statsbudsjettnivået og virksomhetsnivået, herunder vise sammenhengen mellom disse. Dette er viktig for å sikre at det på politisk nivå og på virksomhetsnivå er samme styringsfokus.
- iv. Reformen må være enhetlig, dvs. den må baseres på enhetlige og konsistente regnskapsstandarder. Dette vil sikre muligheten for sammenligninger mellom virksomheter, mellom forvaltningsnivåer og mellom statlig og privat sektor.
- v. Ved overgang til periodiseringsprinsippet bør staten i størst mulig grad ta utgangspunkt i privat sektors regnskapsstandarder, herunder vurderingsprinsipper. Dette vil gi en felles referanseramme med privat sektor, der en langt på vei også kan basere seg på samme regelverksutvikling. På den måten vil staten kunne unngå å bygge opp et nytt system for regnskapsstandarder fra bunnen av, og en vil kunne utnytte den kontinuerlige utvikling av regnskapsstandarder som skjer innenfor privat sektor. For særlige tilpasninger for visse typer statlige aktiviteter (der det ikke finnes paralleller i privat sektor) vil en kunne støtte seg på anbefalinger fra internasjonale organisasjoner som IMF, OECD og IFAC.
- vi. Oppstillingene ved bruk av periodiseringsprinsippet må gi informasjon som gir grunnlag for å bruke statsbudsjettet i den makroøkonomiske styringen.

Utvalget mener at alle betingelsene ovenfor er av stor betydning for å høste de fordelene som en omlegging til periodiseringsprinsippet for statsbudsjettet og statsregnskapet kan gi. Dette innebærer at betydelige avvik fra dem svekker ønskeligheten av å innføre et periodiseringsprinsipp.



Figur 10.1 Tilnærminger og modifikasjoner av periodiseringsprinsippet. (Pilene illustrerer en gradvis mer fullstendig innføring av periodiseringsprinsippet.)

Utvalgets tilråding forutsetter at betingelsene i), ii) og iv) må være oppfylt.

Periodisering av skatter og føring av forpliktelses knyttet til folketrygden er ikke kritisk for overgang til et periodiseringsprinsipp. Som drøftet i avsnitt 10.2.3 er det en rekke særtrekk ved staten, herunder at staten i hovedsak finansieres ved inntekter fra skatter og avgifter og ikke gjennom omsetning av varer og tjenester i et marked. Det grunnleggende regnskapsprinsippet om sammenstilling vil derfor i staten ikke strekke seg lenger enn til periodisering av utgifter og visse inntektskomponenter. Folketrygdens forpliktelser er først og fremst politiske, og bare i begrenset grad av juridisk karakter. Folketrygden er likevel et bærende element innenfor et sosialforsikringssystem. Internasjonalt er det flere land som diskuterer i hvilken grad opptjente rettigheter i generelle statlige trygdeordninger er en forpliktelse som skal føres i balansen (se kapittel 6), men ingen land har foreløpig gjennomført dette. Man bør derfor avvente en faglig og internasjonal avklaring på dette området.

Dersom det ikke gjennomføres en omlegging til periodiseringsprinsipp for statsbudsjettet og statsregnskapet, vil utvalget understreke behovet for å etablere enhetlige standarder for virksomheter som har adgang til å benytte regnskapsstandarder for sitt interne regnskap og budsjett. Det vises til at Finansdepartementet (jf. Gul Bok for 2003)

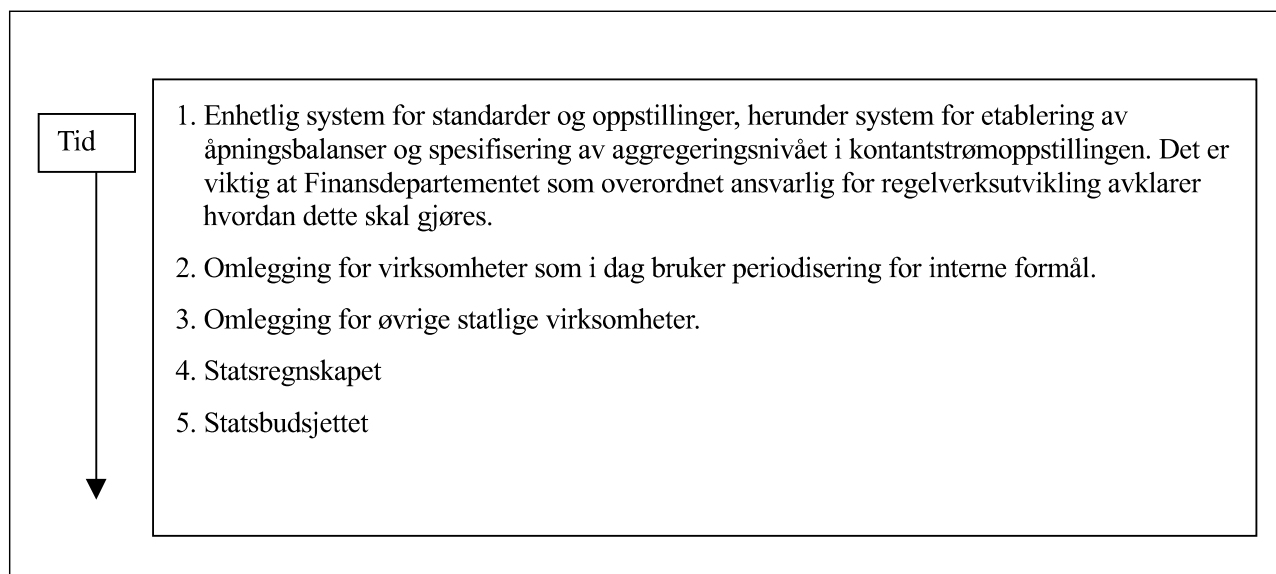
har startet et arbeid med å kartlegge dette. Dersom utvalgets forslag gjennomføres, vil utvalget anbefale at det snarest prioriteres å etablere et system for fastsetting av enhetlige retningslinjer og standarder, slik at de endringer som kan være ønskelig overfor virksomhetene i lys av den nevnte kartleggingen, kan skje innenfor en ramme som er i samsvar med det nye systemet.

10.2.7 Strategi for gjennomføring av periodiseringsprinsippet

Utvalget vil peke på at overgang til et periodiseringsprinsipp for statsregnskapet og statsbudsjettet vil være en omfattende reform der en underveis skal forholde seg bl.a. til en kontinuerlig regelverksutvikling både internasjonalt og nasjonalt. Selve reformprosessen vil måtte gå over flere år. Utvalget mener derfor at det er viktig å klargjøre hovedforutsetninger for en god reformprosess.

Full innføring av et periodiseringsprinsipp for statsbudsjettet og statsregnskapet vil ta flere år (anslagsvis minimum fem år). Det vil være svært viktig å ha en tidsplan for overgangen til et periodiseringsprinsipp, blant annet for å unngå at selve overgangen strekkes over en for lang periode. I denne tidsplanen bør det legges inn milepæler og avsjekkingpunkter, og med mulighet for justeringer dersom risikoen ved å gå videre blir for høy.

Både de økonomiske og administrative kostna-



Figur 10.2 Implementeringsstrategi

dene ved gjennomføring av en reform vil avhenge av implementeringsstrategi, og disse kostnadene er derfor en del av omtalen her.

Innføring av et periodiseringsprinsipp vil forutsette at det ved starten av reformprosessen etableres et enhetlig system for budsjett- og regnskapsstandarder og -oppstillinger. Det er viktig at Finansdepartementet, som overordnet ansvarlig for regelverksutvikling, avklarer hvordan dette skal gjøres. I Sverige er dette løst ved å etablere en egen enhet (Ekonomistyringsverket) som har ansvar for utvikling av regnskapsstandarder i staten. Utvalget tar ikke stilling til hvem som bør ha en slik rolle i Norge.

Overgang fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet vil medføre at det må etableres åpningsbalanser for staten og virksomhetene, dvs. en balanse som viser verdien av eiendeler og gjeld på åpningstidspunktet. En viktig del av arbeidet med å etablere åpningsbalanser er fastsetting av vurderingsprinsipper. På dette området må det gjøres særskilte vurderinger. Valg av vurderingsprinsipper knyttet til etablering av åpningsbalanser vil kunne avvike fra det som legges til grunn på mer permanent basis. Erfaringene knyttet til etablering av åpningsbalanser i helseforetakene tilsier at det vil være behov for å gjøre skjønnsmessige forutsetninger. Når systemet og åpningsbalanser er etablert, legger utvalget til grunn at det vil være hensiktsmessig å få til en samkjøring av utviklingen av regnskapsstandarder og regelverk med privat sektor og internasjonale standarder på områder av felles interesse.

Ved overgang til periodiseringsprinsippet kan det være hensiktsmessig å gjennomføre dette stegvis, slik det er gjort i andre land. På denne måten kan en vinne erfaring fra reformerte virksomheter som kan utnyttes i den videre prosessen jf. figur 10.2. Utvalget mener at det vil være ønskelig å begynne overgang til periodiseringsprinsipp i de statlige virksomheter som i dag fører sitt interne regnskap etter en form for periodiseringsprinsipp. Underveis i prosessen må en aktivt bruke erfaringer fra de reformerte virksomhetene i den videre prosessen.

I avsnitt 7.5 er det pekt på at det kan være hensiktsmessig å innføre periodiseringsprinsippet først for statsregnskapet og deretter for statsbudsjettet. På denne måten kan en bruke statsregnskapet som en erfaringsramme før innføring av periodiseringsprinsippet i statsbudsjettet.

Utvalgets forslag til implementeringsstrategi kan på bakgrunn av gjennomgangen oppsummeres i figur 10.2.

10.2.8 Forholdet mellom statsforvaltningen og kommuneforvaltningen

Utvalgets mandat gir ikke grunnlag for en bred vurdering av sammenhengen mellom en reform for statsforvaltningen og kommuneforvaltningen (fylkeskommunene og kommunene). Utvalgets behandling av kommunesektoren er begrenset til statens styring av kommunesektoren gjennom statsbudsjettet. Mange av de forholdene som utvalget har drøftet har imidlertid sterk relevans for

kommunenes styring av sin egen virksomhet. Som det framgår ovenfor har utvalget på relevante områder pekt på dette uten å foreta en vurdering av en reform for kommunesektoren.

Kommunesektoren anvender i dag anordningsprinsippet – et prinsipp som har likhetstrekk med periodiseringsprinsippet, men som likevel har visse avvik og som heller ikke følger regelverksutviklingen i privat sektor på en systematisk måte.

Utvalget har ikke vurdert om staten skal ta i bruk anordningsprinsippet. Spørsmålet om en omlegging av budsjetteringsprinsippene for statlig forvaltning vil imidlertid kunne aktualisere spørsmålet om tilsvarende omlegging for kommunal forvaltning, dvs. etablering av et system for anvendelse av periodiseringsprinsippet for hele offentlig sektor. Utvalget vil i denne sammenhengen peke på at de forslagene som utvalget fremmer langt på vei er direkte overførbare på kommunal forvaltning. Dersom en gjennomfører en reform for hele offentlig forvaltning, mener utvalget at det er en viktig forutsetning at det etableres et enhetlig rammeverk, slik at føringsprinsippene blir like på tvers av forvaltningsnivåene. Dette vil gi et grunnlag for sammenligninger av kostnader ved produksjonen både mellom kommuner, mellom forvaltningsnivå og mellom offentlig (inkl. kommunal) og privat sektor.

Utvalget mener på denne bakgrunn at dersom det besluttet å gjennomføre en omlegging av føringsprinsippene for statsbudsjett og statsregnskapet, bør det også vurderes en reform for kommunal forvaltning.

Når det gjelder implementering i kommunesektoren, kan dette skje over tid – for eksempel ved at det innenfor en tidsperiode gis adgang for kommunene selv til å bestemme gjennomføring, men at det fra et gitt fremtidig tidspunkt (for eksempel etter fem år) må være gjennomført for alle. Utvalget mener at fordelene ved innføring av periodiseringsprinsippet kan forsvares for statlig virksomhet alene, men vil påpeke at det vil være betydelige fordeler om også kommunesektoren ble omfattet av reformen. Ikke minst på bakgrunn av at kommunesektoren har ansvar for store deler av velferdsproduksjonen.

10.3 Innføring av flerårige budsjetter

10.3.1 Innledning

Mandatet gir relativt klare retningslinjer for hva utvalget skal vurdere flerårig budsjettering i forhold til. Utvalget har oppfattet mandatet slik at det

skal vurdere flerårighet knyttet til bruken av statlige budsjettmidler, og ikke flerårighet som knytter seg til overordnede finanspolitiske retningslinjer el. (for eksempel «handlingsregelen» for innføring av petroleumsinntekter, eller regler som angir vekstrammer for de offentlige utgiftene som andel av BNP). Slike regler er sentrale for den langsiktige utviklingen i statsfinansene, men kan forenes med en rekke alternative tilnærminger til flerårighet på mer detaljert nivå. Utvalget forholder seg i tråd med dette til flerårighet knyttet til prioriteringer av utgiftsområder innenfor en spesifisert budsjetttramme.

Utvalget har heller ikke foretatt noen vurdering av flerårighet knyttet til skatte- og avgiftssystemet, selv om *anslag* for utviklingen i skatter og avgifter vil være viktig for å vurdere handlingsrommet i budsjettpolitikken og dermed for de samlede rammene på utgiftssiden. Utvalgets summariske behandling av inntektssiden på statsbudsjettet må ses i sammenheng med Grunnlovens bestemmelser om beskatning, jf. avsnitt 8.7, samtidig som utvalget legger til grunn at Skatteutvalget (Skaugedutvalget), nedsatt 1/11-01, vil ha en bredere vurdering av forutsigbarhet på skatte- og avgiftsområdet.

Det er utvalgets vurdering at spørsmålet om flerårig budsjettering kan vurderes uavhengig av valg av føringsprinsipp. Det er derfor praktiske hensyn som ligger bak at utvalget har valgt å foreta vurderingene med utgangspunkt i dagens føringsprinsipp og begreper. Ved innføring av periodiseringsprinsippet må det tas stilling til om flerårigheten skal knyttes til kostnader eller fortsatt utgifter. Det vises til avsnitt 10.4 for en kort omtale av dette. Dette betyr at det som i dette avsnittet benevnes som utgiftsrammer, utgiftstak, utgiftsprioriteringer osv., innenfor et system med et periodiseringsprinsipp kan (men må ikke) endres til kostnadsrammer, kostnadstak, kostnadsprioriteringer osv.

Kombinasjonen av periodiseringsprinsipp og flerårige budsjetter kan gi opphav til visse tilleggseffekter, men slike effekter vil særlig være knyttet til en eventuell gjennomføring av nye styringsreformer. Disse tilleggseffektene endrer imidlertid ikke utvalgets oppfatning om at spørsmålene kan vurderes uavhengig av hverandre. Det vises til avsnitt 10.4 for en gjennomgang av enkelte momenter når føringsprinsipp og flerårige budsjettering ses i sammenheng.

Utvalget har vurdert innføring av flerårige budsjettering opp mot de kravene til et godt budsjett-system som er spesifisert i kapittel 9, men har ikke foretatt en vurdering av muligheten og hensikts-

messigheten ved flerårig budsjettering ut fra det politiske styringssystemet og problemstillinger knyttet til bl.a. flertalls-/mindretallsparlamentarisme. Utvalget vil påpeke at fordelene ved enhver tilnærming eller modell for flerårig budsjettering vil avhenge av den politiske styringsevnen og viljen til å gjennomføre vedtak. Troverdigheten til flerårige budsjetter avhenger i den forbindelse bl.a. av om det er flertall for å følge opp bindingene.

Utvalget mener at budsjett-/regnskapsperioden fortsatt bør være ett år, jf. kapittel 8. Flerårige budsjettvedtak vil dermed innebære at det fortsatt må fattes bevilgningsvedtak hvert år. Utvalget mener at endring av budsjettperioden ved at bevilgninger for flere år kan disponeres fritt mellom årene vil gi for sterk svekkelse i styringen av bruken av statlige midler, og av mulighetene til makroøkonomisk styring. Imidlertid vil flerårige budsjetter kunne motivere for økt innslag av fleksibilitet mellom år.

I kapittel 8 skisseres fire hovedformer for flerårighet. Disse skiller seg fra hverandre med hensyn til om det fattes formelle vedtak, detaljeringsgrad og om eventuelle vedtak omfatter hele eller deler av budsjettet. I tillegg drøftes mekanismer som kan bidra til fleksibilitet i bruken av midler mellom budsjettår. I kapittel 9 er det på bakgrunn av drøftingen i kapittel 8 foretatt en oppstilling av to hovedmodeller for flerårige budsjetter. Modellene er ikke gjensidig utelukkende, dvs. at gjennomføring av den ene modellen utelukker ikke gjennomføring av den andre.

Den ene modellen innebærer at Stortinget fatter flerårige budsjettvedtak, enten på detaljert eller overordnet nivå (utgiftsrammer/tak). Vedtak om utgiftsrammer/tak har hovedfokus på utgiftskontroll og legger føringer på statsbudsjettet på et overordnet nivå. Det er utgiftskontroll og utgiftsprioriteringer på hovedområder som er i styringsfokus, og ikke mer detaljerte politiske prioriteringer.

I den andre hovedmodellen legges det opp til synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser gjennom ikke-bindende budsjettframskrivninger, samt mulighet for å treffe flerårige budsjettvedtak for enkelte prosjekter, virksomheter og områder. Synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser kan bidra til bedre prioriteringer ved at beslutningstakere blir mer bevisst på langsiktige budsjettkonsekvenser av vedtak. Dette vil kunne øke gjennomføringsevnen av politiske vedtak som har konsekvenser utover ett år. En slik synliggjøring vil også indirekte bidra til utgiftskontroll ved at kortsiktige vedtak blir fattet med bakgrunn i informasjon om virkninger for det framtidige budsjettpolitiske handlingsrommet.

Flerårige budsjettvedtak for enkelte prosjekter, virksomheter og områder vil kunne gi gode effektivitetsegenskaper ved å gi økt forutsigbarhet om rammevilkår i en periode.

Ovennevnte former for flerårighet kan i prinsippet vurderes uavhengig av hverandre, og vil i stor grad ha ulike egenskaper og konsekvenser. Imidlertid er det utvalgets oppfatning at det å åpne for flerårige budsjettvedtak for enkelte prosjekter, virksomheter og områder ikke bør gjennomføres uten at konsekvensene for det framtidige budsjettpolitiske handlingsrommet framkommer tydeligere enn i dag, noe som forutsetter økt synliggjøring. Flerårige budsjettframskrivninger kan imidlertid innføres uten flerårige budsjettvedtak i Stortinget. Synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser (med eller uten bindinger for enkeltområder) kan eventuelt suppleres med vedtak om utgiftsrammer/tak.

I avsnitt 10.3.2 gis en kort oversikt over utviklingstrekk ved budsjettprosessen i Norge og internasjonalt, som har betydning mht. forutsigbarheten og tidshorisonten i statsbudsjettet. Utvalgets tilrådning for innføring av flerårige statsbudsjetter omtales i 10.3.3, mens det i avsnitt 10.3.4 drøftes nærmere hvordan utvalgets forslag til reform kan utformes. I avsnitt 10.3.5 drøftes hvordan utvalgets tilrådning evt. kan suppleres med andre modeller.

10.3.2 Utviklingstrekk

Ett år som tidsperspektiv og som beslutningsgrunnlag for økonomisk planlegging synes å være godt innarbeidet både innenfor offentlig og privat sektor, men både offentlige myndigheter og private virksomheter må i mange sammenhenger utarbeide planer eller treffe beslutninger som har lengre horisont enn ett år. På denne bakgrunn er det flere forhold som kan tilsi mer langsiktighet i statlige budsjetter enn hva som er tilfelle i dag. Reelt sett er betydelige deler av statsbudsjettet i dag bundet opp for flere år framover, noe som kan tilsi at det bør være bedre samsvar mellom den reelle bindingen og de formelle beslutningene.

Dagens ettårige statsbudsjett kan innebære at det fattes vedtak med betydelige konsekvenser for senere budsjettperioder uten at disse hensyntas i tilstrekkelig grad. Budsjettvedtak som implementeres sent i budsjettåret, og hvor helårsvirkningen først kommer i påfølgende budsjettermin er en illustrasjon på dette. Ettårige statsbudsjett kan også åpne for at det vedtas reformer, planer ol. som strekker seg over flere år, uten at de framtidige kostnadene klart synliggjøres eller ses i sammen-

heng med det framtidige budsjettpolitiske handlingsrommet.

Enkelte utviklingstrekk knyttet til den statlige budsjetteringen i Norge trekker mer i retning av kortsiktighet enn økt langsiktighet. For eksempel har arbeidet med Revidert nasjonalbudsjett økt betydelig i omfang. På den annen side er det etablert mekanismer som skal gi mer langsiktighet på overordnet nivå, jf. «handlingsregelen» for budsjettpolitikken.

Innslaget av flerårig budsjettering har i de senere år fått økt utbredelse i andre land. Eksempelvis har Sverige innført politisk bindende flerårsbudsjetter i form av utgiftstak fordelt på 27 utgiftsrammer, mens Nederland har politisk forpliktende utgiftstak for en 4-årig periode som er en form for flerårig binding. I flere andre land, deriblant Storbritannia, Tyskland og Danmark, presenteres ikkebindende informasjon i budsjettforslaget som viser prognoser over utviklingen i statens utgifter og inntekter utover det aktuelle budsjettåret.

Disse utviklingstrekkene har dels sammenheng med behov for å rette opp statsfinansielle ubalanser. I Danmark er det innført flerårige «kontrakter» for enkelte virksomheter. I den siste landrapporten om Norge anbefaler OECD at statsbudsjettet får et flerårig perspektiv (se OECD, 2002b).

10.3.3 Utvalgets samlede vurderinger av flerårighet

Utvalget viser til kapittel 9 hvor det er foretatt en gjennomgang av de krav som bør stilles til et godt budsjetteringssystem. De ulike kravene har varierende relevans i forhold til en vurdering av flerårighet. Utvalget har i sin vurdering av flerårige budsjetter lagt særlig vekt på følgende hensyn:

- Stortingets behov for styring og kontroll.
- Behovet for synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser av årlige budsjettvedtak og av den øvrige behandlingen i Stortinget.
- Behovet for forutsigbare rammer for statlige virksomheter.

Det er ingen motsetning mellom flerårighet og etablering av en langsiktig bærekraftig finanspolitikk, som nettopp stiller krav til utviklingen i budsjettbalansen over tid. Mulighetene for finanspolitisk styring på kort sikt kan imidlertid bli noe redusert, særlig ved flerårige budsjettvedtak. En begrunnelse for slik flerårighet må derfor bygge på behovet for mer langsiktig styring, samtidig som stabiliseringspolitiske hensyn ivaretas gjennom andre virkemidler. Etter utvalgets syn vil imidlertid ikke utvalgets forslag til innføring av flerårige budsjetter i

noen vesentlig grad endre muligheten for makroøkonomisk styring gjennom finanspolitikken i forhold til i dag, jf. det ansvaret som allerede er tillagt pengepolitikken og automatiske stabilisatorer.

Utvalgets tilråkning

Utvalget tilrår:

- *At flerårige budsjettkonsekvenser synliggjøres gjennom flerårige, helhetlige budsjettframskrivinger på detaljert nivå.*
- *At det åpnes for å fatte flerårige budsjettvedtak for enkelte, nærmere utvalgte prosjekter, virksomheter eller områder.*

Dette betyr at gjeldende budsjettssystem med vedtakelse av et samlet statsbudsjett basert på ettårsprinsippet, foreslås utvidet med disse mekanismene. Tidshorisonten for budsjettframskrivingene foreslås å være inntil tre år utover påfølgende budsjettår.

Flerårige budsjetter basert på synliggjøring kan eventuelt suppleres med en ordning hvor Stortinget voterer over flerårige rammer/tak.

Utvalget mener at budsjettperioden/regnskapsperioden fortsatt bør være ett år, selv om det innføres slik flerårig budsjettering. Dette innebærer at det fortsatt må fattes bevilgningsvedtak hvert år. Utvalget mener at endring av budsjettperioden ved at bevilgninger for flere år kan disponeres fritt mellom årene vil gi for sterk svekkelse, både i styringen av bruken av statlige midler, men også i forhold til muligheten for å gjennomføre makroøkonomisk styring.

Utvalgets tilråkninger har ulik prioritet. Tilråkningen om synliggjøring av flerårige konsekvenser gjennom budsjettframskrivinger gjelder uansett om det åpnes for å fatte bindende flerårige vedtak for enkeltaktiviteter eller ikke. Imidlertid vil utvalget ikke tilrå at bindende flerårige vedtak for enkeltaktiviteter innføres med mindre dette knyttes til helhetlig synliggjøring.

Vedtak om flerårige budsjetttrammer/tak vil på en langt sterkere måte enn synliggjøring sikre en enhetlig politisk behandling av langsiktighet både i regjeringen og på Stortinget, men vil på den annen side stille strenge krav til de politiske og praktiske forutsetningene som må være til stede for en troverdig gjennomføring av slike vedtak. Utvalget har på denne bakgrunn ikke fremmet forslag om et slikt system, men pekt på at dette er en mulighet og omtalt denne nærmere i avsnitt 10.3.5

I det følgende drøftes nærmere om egenskapene ved forslagene, og begrunnelsen for prioriteringen.

Synliggjøring av flerårige konsekvenser

Flerårig budsjettering vil bidra til å synliggjøre framtidige konsekvenser av vedtak i den kommende budsjettperioden, noe som vil være viktig i forhold til den politiske debatten om prioriteringer. Slike flerårige budsjetter vil kunne bidra til å rette fokus mot sammenhenger mellom kortsiktige tiltak og langsiktige konsekvenser, og vise prioriteringen i bruken av det framtidige budsjettpolitiske handlingsrommet. Dersom flerårige budsjetter skal ha reell verdi i forhold til å sette fokus på sammenhenger mellom politiske prioriteringer av kortsiktige tiltak og langsiktige konsekvenser og handlingsrom, må framskrivningene omfatte *alle* forventede inntekter og utgifter. Utvalget mener at synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser av løpende vedtak kan gi bedre prioriteringer. En viktig forutsetning for dette er at det beregnes budsjettkonsekvenser av både tidligere vedtak og foreslåtte politiske planer. Dette vil gi synliggjøringen av budsjettkonsekvensene en nødvendig politisk dimensjon. Framleggelse av rene tekniske framskrivninger vil ikke være tilstrekkelig til å få til den vektleggingen av langsiktighet som synliggjøringen sikter mot.

Det framtidige handlingsrommet i budsjettpolitikken bindes opp gjennom vedtak og planer på et detaljert nivå. Utvalget mener at framskrivninger av flerårige konsekvenser må ha en forankring på detaljert nivå (kapittel/post) for at en skal kunne få fram faktiske prioriteringer og konsekvenser. Selve presentasjonen kan imidlertid være mer aggregert. Det forutsettes at de detaljerte framskrivningene, og forutsetningene for dem, må være tilgjengelige slik at partiene på Stortinget har en mulighet til å kunne sette opp sine budsjetter på tilsvarende måte.

Flerårige budsjettoppstillinger kan bidra til å gi statlige virksomheter bedre forutsetninger for egen planlegging ved at de hvert år vil få oppdaterte oppstillinger av budsjettmessige konsekvenser av foreslåtte og allerede fattede vedtak.

For å oppnå økt politisk fokus på langsiktige virkninger vil det være viktig at synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser også blir en del av budsjettprosessen i Stortinget. Utvalget tar ikke stilling til hvordan Stortinget kan inkludere dette i sin budsjettprosess, men viser til at det kan være ulike varianter. For eksempel kan alle partiene sette opp tilsvarende flerårige budsjetter som regjeringens forslag, og hvor de i forhandlinger om budsjettløsning aktivt forholder seg til flerårige konsekvenser. Det vises også til avsnitt 10.3.4 nedenfor om vedtak om flerårige rammer i Stortinget.

Bindende vedtak for enkeltaktiviteter – flerårige avtaler

Utvalget understreker at forslaget om flerårige budsjettvedtak for enkelte prosjekter, virksomheter eller områder ikke bør gjennomføres uten at det knyttes til synliggjøring gjennom helhetlige budsjettframskrivninger. Flerårige budsjettvedtak for enkeltaktiviteter kan medføre at konsekvensene for resten av budsjettet vil bli større, for eksempel ved endringer i skatteanslag og andre rammevilkår. Hensikten med flerårige budsjettvedtak for enkeltaktiviteter er å bidra til effektiv gjennomføring av aktiviteter som strekker seg over flere år. Det er imidlertid en avgjørende forutsetning at bindinger for enkeltaktiviteter skjer under informasjon om konsekvenser for det totale handlingsrommet i budsjettet. Dette er ikke minst viktig for å ha kontroll med forholdet mellom formelle bindinger (for enkeltaktiviteter), reelle bindinger (for regelstyrte utgifter som for eksempel folketrygden) og frihetsgrader.

Formålet med flerårig budsjettering er generelt å oppnå større langsiktighet og forutsigbarhet. Dette innebærer ikke nødvendigvis at det ikke skal foretas endringer, men at endringene i størst mulig grad skal være forutsigbare. Tvert i mot vil det for virksomheter som er i endringsprosesser kunne være større behov for forutsigbarhet enn for virksomheter som har et stabilt aktivitetsnivå. Begrunnelsen for bindende flerårige vedtak for enkeltområder springer ut av behovet for forutsigbarhet for å kunne hente ut forutsatte effektivitetseffekter på produksjons- eller kostnadssiden. De underliggende forutsetningene for vedtakene kan konkretiseres gjennom former for langsiktige avtaler mellom departement og bevilgningsmottaker. Slike vedtak kan innebære endringer i rammevilkårene for hvert år innenfor avtaleperioden, dvs. ikke nødvendigvis uendrede bevilgninger. Hovedformålet vil være at endringene skal være forutsigbare.

De positive effektene av økt forutsigbarhet for enkeltvirksomheter må veies opp mot reduserte muligheter til å tilpasse budsjettet over tid til endrede forutsetninger og politiske prioriteringer, og mot mulighetene til å føre aktiv finanspolitikk. Dette tilsier at avtalene får et begrenset omfang som andel av det totale statsbudsjettet.

Utgangspunktet må være at det ved noen anledninger kan være enkelte aktiviteter som i særlig grad trenger «arbeidsro» for å sikre en hensiktsmessig og kostnadseffektiv gjennomføring. Slike aktiviteter vil være aktuelle kandidater til bindende flerårige budsjettvedtak. Dette er nærme omtalt i

avsnitt 10.3.4. I dette avsnittet omtales også forholdet til dagens langsiktige sektorplaner.

Utvalget vil peke på at en synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser av vedtak og forslag i seg selv vil kunne føre til større grad av forutsigbarhet for enkeltvirksomheter, ved at de planer mv. som fastsettes vil kunne bli mer realistiske. Dette vil gi grunnlag for at planene i større grad kan følges opp i form av bevilgninger. Det kan eventuelt i tillegg stilles krav om at det ved behandlingen av alle planer mv., med samlede kostnader over et visst nivå, skal utarbeides en oppdatert flerårig budsjettoppstilling, herunder vises hvordan dette vil påvirke det framtidige budsjettpolitiske handlingsrommet.

Økt fleksibilitet mellom budsjettår

Uavhengig av reformer knyttet til innføring av flerårig budsjettering i tråd med tilrådingene ovenfor, er det mulig å foreta mindre grep innenfor dagens system som kan gi virksomhetene noe større fleksibilitet i bruken av midler. Eksempler på tiltak som kan gi økt fleksibilitet er: økt adgang til å overføre ubrukte bevilgninger mellom budsjettår, mulighet for forskuttering av bevilgning og utvidet adgang til å overskride bevilgning for å foreta lønnsomme investeringer. Denne typen tiltak er nærmere omtalt i kapittel 8.6.

Ved å åpne for økt grad av fleksibilitet kan en bidra til å legge til rette for mer effektiv bruk av midler. Det er allerede innenfor dagens system flere ordninger av ovennevnte type som gir virksomhetene en viss fleksibilitet i sin tilpasning. Det er også nylig gjennomført endringer i disse ordningene med sikte på å øke graden av fleksibilitet. Utvalget har valgt å ikke foreslå endringer på dette området. Det må imidlertid ses på bakgrunn av utvalgets øvrige tilrådninger. Utvalget har, bl.a. på grunn av det omfattende mandatet og den begrensede tid som har stått til rådighet, valgt å fokusere på de mer overordnede spørsmål. Imidlertid mener utvalget at behovet for slike endringer bør vurderes parallelt med en evt. implementering av utvalgets tilrådninger.

Et område som likevel særlig kan peke seg ut for å åpne for økt fleksibilitet er bindende flerårige vedtak for enkeltaktiviteter. Begrunnelsen for slike bindinger er knyttet til de effektivitetsgevinster dette kan gi i gjennomføringen. Effektivitetsgevinster kan i noen sammenhenger også være avhengig av at det gis økt fleksibilitet med bruken av budsjettmidler mellom år, utover det som følger av dagens regler på dette området. Dette tilsier ikke at det åpnes generelt for økt fleksibilitet for enkelt-

aktiviteter som er underlagt flerårige vedtak, men at avvik fra de generelle reglene for eksempel kan vedtas i tilknytning til den enkelte aktivitet. Utvalget mener dette bør vurderes nærmere.

10.3.4 Nærmere om utvalgets forslag til flerårige budsjetter

10.3.4.1 Innledning

Utvalget anbefaler en modell for flerårighet basert på synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser samtidig som det åpnes for økt forutsigbarhet for enkelte aktiviteter gjennom bindende flerårige vedtak. Utvalget vil peke på at dette kan kombineres med at Stortinget inviteres til å fatte vedtak om flerårige utgiftsrammer/tak. Dette avsnittet redegjør noe nærmere for utvalgets vurderinger av hvordan utvalgets tilrådninger kan konkretiseres. Utvalget har imidlertid ikke gått langt i å vurdere praktiske spørsmål knyttet til en eventuell implementering av forslaget. Utvalget har heller ikke foretatt noen uttømmende vurdering av de administrative konsekvensene, bl.a. i form av behov for nye rutiner for budsjettarbeidet. Utvalget antar imidlertid at det vil være hensiktsmessig å bygge på budsjettinndeling, arbeidsmåter og prosedyrer som ved den ordinære budsjettbehandling, med de forenklinger som følger av at det generelt ikke skal fattes detaljerte budsjettvedtak ved behandlingen av de flerårige budsjettoppstillingene.

Når det gjelder forholdet til bestemmelsen i Grunnloven § 75 bokstav a, viser utvalget til omtalen i kapittel 8. Basert på vurderingene fra Justisdepartementet, legger utvalget til grunn at forslagene ikke er i strid med Grunnloven.

Når det gjelder adgangen til å vedta flerårige bevilgningsvedtak for enkeltsektorer eller områder som har rettslige virkninger også under senere Storting, jf. avsnitt 10.3.4.3, viser utvalget til at det antas at det er Stortingets egen vurdering av hvilke praktiske behov som er til stede som vil være avgjørende for om det foreligger en konstitusjonell adgang til å treffe slike vedtak.

10.3.4.2 Synliggjøring av flerårige konsekvenser

Synliggjøring av flerårige budsjettkonsekvenser av vedtak og planer kan skje ved at det utarbeides flerårige budsjettframskrivninger. Kapittel 8 drøfter en del spørsmål som det må tas stilling til i denne forbindelse:

- Detaljeringsgrad.
- Antall år.
- Metode for vurderinger av budsjettvirkninger

av videreføring av eksisterende politikk og av nye tiltak.

Som omtalt i avsnitt 10.3.3 tilrår utvalget at framskrivingene er på et detaljert nivå. Av praktiske grunner tilrår utvalget at de følger oppstillingen i Gul bok/det ettårige budsjettvedtaket, dvs. kapittel- og postinndelingen.

Utvalget mener at flerårige budsjettframskrivinger bør ha en tidshorison som strekker seg inntil tre år utover det nærmeste budsjettåret. Dette bygger på en samlet vurdering av den langsiktige karakteren av mange planer og vedtak, som isolert sett kan tilsi en noe lenger horison, og at usikkerheten i framskrivingene øker betydelig når horisonten utvides. Budsjettmessige konsekvenser av svært langsiktige utviklingstrekk, for eksempel knyttet til aldringen av befolkningen fram mot midten av dette århundret, vil uansett måtte belyses ved hjelp av andre analyser.

Budsjettene bør være rullerende. Dette vil sikre at det årlig vil foreligge mest mulig oppdatert informasjon om flerårige konsekvenser, og vil trolig være en forutsetning for at langsiktighet skal kunne bli en del av den løpende budsjettbehandlingen.

Det er uvalgets vurdering at budsjettframskrivingene bl.a. skal ta inn over seg allerede vedtatte planer og tiltak, anslått utvikling i regelstyrte ordninger, og flerårige konsekvenser av forslag fremmet i det ettårige budsjettforslaget. På denne måten vil framskrivingene vise konsekvensene av tidligere vedtak og foreslått politikk, og bl.a. vise et positivt eller negativt framtidig budsjettpolitisk handlingsrom.

Regjeringen kan nøye seg med å vise dette innstrammingsbehovet/handlingsrommet eller supplere med politiske signaler om hvordan det skal møtes/disponeres. Dersom beregningen også inneholder en tallfesting av hvordan framtidig handlingsrom (evt. innstrammingsbehov) skal fordeles framkommer også regjeringens framtidige prioriteringer på en mer fullstendig måte.

Utvalget mener at flerårige budsjettframskrivinger bør presenteres for Stortinget i forbindelse med den årlige budsjettbehandlingen, slik at budsjettvedtaket kan baseres på best mulig informasjon om de flerårige konsekvensene. Dersom synliggjøring kombineres med bindende vedtak for enkeltaktiviteter, jf. nedenfor, er det viktig at de formelle vedtakene for disse også fattes i forbindelse med budsjettbehandlingen om høsten. Dette betyr at utvalget advarer mot at vedtak for enkeltsektorer tas løpende gjennom året. Det anses som en forutsetning for bindinger for enkeltaktiviteter

at disse inngår i informasjonen om konsekvenser for handlingsrommet for øvrig. Hvis ikke dette ses i sammenheng vil den helhetlige budsjettbehandlingen (om høsten) kunne bli redusert til en oppsamling av tidligere vedtak gjennom året, med fare for at kontrollen med handlingsrommet og muligheten for å foreta helhetlige prioriteringer blir svekket. Dette vil kunne medføre at hele hensikten med flerårighet vil bli borte.

Flerårige budsjettframskrivinger binder ikke framlegget av senere års budsjetter, men stiller et krav til regjeringen om å redegjøre for de budsjettmessige konsekvenser av vedtak over tid. Videre bør regjeringen redegjøre for endringene dersom det fremmes budsjettforslag som avviker vesentlig fra tidligere framlagte budsjettframskrivinger.

Utvalget har som nevnt ikke foretatt en drøfting av Stortingets behandling av budsjettframskrivingene. Som pekt på i avsnitt 10.3.3 er det en fare at budsjettframskrivinger kun blir et «regjeringsdokument», og at det ikke blir gjenstand for reell behandling og debatt i Stortinget. Utvalget vil se det som en stor fordel dersom også partiene på Stortinget la fram flerårige budsjettframskrivinger basert på samme oppsett som regjeringens forslag.

Verdien av synliggjøringen av flerårige budsjettkonsekvenser er nært knyttet til at det bidrar til en økt politisk vektlegging av langsiktighet i budsjettpolitikken, noe som vil styrke beslutningsgrunnlaget og dermed gjennomføringsevnen for de vedtak som fattes. Dette innebærer at det må foreligge politisk evne og vilje til å benytte denne informasjonen. Vedtak om flerårige budsjetttrammer/tak kan i prinsippet på en mer direkte måte øke forutsigbarheten, dersom det ikke foretas omfattende endringer i vedtakene. Hyppige endringer vil kunne sette troverdigheten til vedtakene i fare. Gjennom synliggjøring av flerårige konsekvenser vil en vinne erfaring som kan gi et grunnlag for å vurdere om det er politisk og praktisk ønskelig å etablere sterkere bindinger på statsbudsjettet.

10.3.4.3 Bindende vedtak for enkeltaktiviteter/ flerårige avtaler

Utvalget foreslår at det åpnes for å fatte flerårige budsjettsvedtak for enkelte, nærmere utvalgte prosjekter, virksomheter eller områder. Dette kan være et hensiktsmessig virkemiddel for å øke forutsigbarheten i gjennomføringen av slike prosjekter mv. De underliggende forutsetningene for vedtaket kan konkretiseres gjennom avtaler mellom departement og underliggende virksomhet.

Utvalget legger til grunn at vedtakene bare vil

være politisk bindende med mindre Stortinget eksplisitt fastsetter fullmakter som gir rettslige virkninger for den enkelte virksomhet. Et stortingsvedtak som fastsetter flerårige bevilgningsnivåer for en virksomhet eller et prosjekt, vil derfor ikke ha rettslige konsekvenser utover at det forplikter regjeringen til å legge fram årlige budsjetter i tråd med de flerårige budsjettvedtakene. Eventuelt kan regjeringen eksplisitt invitere Stortinget til å fravike tidligere vedtak.

Når det gjelder i hvilken utstrekning vedtakene også skal ha rettslige virkninger, vil ikke utvalget komme med generelle anbefalinger. Dette bør vurderes i forhold til de konkrete omstendigheter og behov som gjør seg gjeldende for den berørte virksomheten.

Så lenge det ikke er skapt en rettslig forpliktelse overfor privatpersoner/juridiske subjekter organisert utenfor staten om utbetalinger i framtidige budsjetterminner, er det etter statsrettslige prinsipper ikke noe til hinder for at Stortinget omgjør et tidligere budsjettvedtak. Vedtak om framtidig bevilgningsnivå for virksomheter som er organisert som en del av statsforvaltningen vil derfor alltid kunne risikere å bli omgjort som følge av endrede politiske prioriteringer. Det er derfor den politiske gjennomføringsevnen som vil være avgjørende.

Utvelgelsen av enkeltaktiviteter for flerårige budsjettering bør baseres på vurderinger av det enkelte prosjekt/aktivitet. Hvilke aktiviteter som bør komme inn under flerårige bindinger er et politisk spørsmål. Alternativt kunne en tenke seg at det ble etablert kriterier for at aktiviteter kunne komme inn under slike beslutninger. For å sikre kontroll med omfanget, vil dette kunne medføre hyppige endringer av kriteriene. Ut fra utvalgets vurdering om at omfanget av aktiviteter som bør komme inn under denne typen bindinger bør være begrenset, antas det at kontroll gjennom direkte politiske beslutninger vil være mest hensiktsmessig.

Utvalget vil likevel peke på at det er visse områder og virksomheter som peker seg ut som aktuelle for slike vedtak ut fra formålet om å oppnå effektivitetsgevinster. I kapittel 8 pekes det på omstillingsprosjekter og investeringsprosjekter som strekker seg over flere år. Følgende områder er etter utvalgets vurdering mulige kandidater for flerårige budsjettvedtak:

- investeringsprosjekter som strekker seg over flere år (bygg, anlegg)
- hele eller delelementer i dagens flerårige sektorplaner
- store omstillingsprosesser, virksomheter som

legger om arbeidsprosessene, f.eks. som følge av innføring av ny teknologi, omfattende spareprogrammer, beslutninger om å flytte virksomheter etc.

For investeringsprosjekter er det allerede i dag betydelige elementer av flerårighet ved at det innhentes fullmakter fra Stortinget til å inngå kontrakter som forplikter staten i framtidige budsjetterminner. En ytterligere formalisering på dette området vil kunne gi innsparingseffekter i form av mer forutsigbarhet i planlegging og gjennomføring, og dermed mulighet for mer kostnadseffektiv bruk av ressurser.

Sektorplanene kan komme inn under et system med flerårige «bindinger», f.eks. ved at hele eller deler av slike planer kommer inn under vedtak for de nærmeste årene, og planforutsetninger for resten av perioden. Dette kan forbedre selve utarbeidelsen/behandlingen av planene og gi økt forutsigbarhet for de berørte sektorer.

Både store flytte- og omstillingsprosesser kan innebære utgiftsøkninger på kort sikt. Det kan gjøre det nødvendig å vurdere prosessene over et lengre tidsperspektiv.

Spesielt vil det kunne være aktuelt å la virksomheter som står overfor krav om innsparinger/nedskalering komme inn under et system med flerårige budsjettvedtak, ettersom det normalt tar noe tid før innsparingstiltak gir merkbar effekt. Det vil kunne gi incitament til virksomhetene til å tenke effektivitet i et mer langsiktig perspektiv.

Flerårige bindende vedtak vil kunne gi grunnlag for at flerårige planer i større grad kan følges opp i form av bevilgninger. I kapittel 8 peker utvalget på hvordan en slik synliggjøring kan bidra til et bedre informasjonsgrunnlag for fastsettingen av planrammer:

- Det vil være mulig å se de budsjettmessige konsekvensene av planene i forhold til flerårige framskrivninger. Dette kan bidra til at det settes mer realistiske planrammer.
- Det kan evt. i tillegg stilles krav om at ved behandlingen av alle planer mv. med samlede kostnader over et visst nivå, skal regjeringen utarbeide en oppdatert flerårig budsjettoppstilling som viser den planlagte inndekningen av disse kostnadene.

Utvalget mener at dagens langsiktige sektorplaner er kandidater for bindende flerårig vedtak – enten hele eller deler (resten vil da framkomme gjennom synliggjøring, jf. at bindinger for enkeltsektorer etter utvalgets syn forutsetter synliggjøring av hele budsjettet). Slike langsiktige sektorplaner vil fort-

satt kunne legges fram uavhengig av budsjettbehandlingen, men forutsetningen må være at den påfølgende budsjettbehandlingen inkluderer de budsjettmessige konsekvensene for hele eller deler av sektoren for de årene som flerårigheten omfatter (årene deretter vil kun være planforutsetninger som i dag).

Det vil være hensiktsmessig at den andelen av budsjettet som er bundet, enten som en følge av slike vedtak eller av andre grunner, klart framkommer av de flerårige budsjettframskrivningene (jf. omtalen under). Dette kan f.eks. gjøres ved at slike utgifter skilles ut i egne underposter, «merkes» på en eller annen måte, framkommer av en egen liste el. Utvalget har ikke vurdert hvordan dette praktisk best kan løses.

Synliggjøring gjennom flerårige budsjettframskrivninger vil vise det budsjettpolitiske handlingsrommet. Dette gir et bedre grunnlag for politiske prioriteringer og kan gi økt utgiftskontroll, men ikke i like sterk grad som et system hvor Stortinget voterer over flerårige rammer. Selv om utvalget ikke har tatt eksplisitt stilling til hvorvidt et slikt system bør innføres, vil utvalget likevel skissere hvordan elementer i et slikt system kan utformes.

Utvalget legger til grunn at vedtak om utgiftsrammer bare vil være politisk forpliktende - ikke juridisk forpliktende i den forstand at regjeringen kan disponere midler med hjemmel i rammevedtakene. Dette betyr at forpliktelsen vil være knyttet til den politiske gjennomføringsevnen, herunder hvor stor politisk «prestisje» det legges i vedtakene. Endringer av vedtak vil i større grad enn endringer av partienes budsjettoppstillinger gi uttrykk for troverdig gjennomføringsevne, idet et vedtak krever at et flertall i Stortinget eksplisitt har tatt stilling til forpliktelsen.

Et system om vedtak av flerårige utgiftsrammer reiser en rekke spørsmål som utvalget ikke har tatt stilling til, bl.a. hvordan slike vedtak skal forholde seg til endringer som gjør det påkrevd å ta grep for å sikre en forsvarlig finanspolitikk. Dette dreier seg grunnleggende sett om statusen til slike utgiftsrammer i forhold til overordnede budsjettregler som f.eks. «handlingsreglen», eller evt. andre finanspolitiske regler. Utvalget har heller ikke tatt stilling til eventuelle vedtak om statsbudsjettets inntektsside.

Utgangspunktet må være at utgiftsrammer/tak er forankret i overordnede finanspolitiske handlingsregler, men den makroøkonomiske utviklingen kan føre til behov for endringer av vedtatte utgiftsrammer. Ved konflikt mellom de vedtatte utgiftsrammene og de overordnede finanspolitiske

regler, f.eks. ved finanspolitiske behov for å redusere rammene/takene, vil det kunne oppstå situasjoner hvor finanspolitiske handlingsregler vil kunne overstyre de flerårige budsjettvedtakene i Stortinget.

Vedtak om flerårige utgiftsrammer/tak kan være en påbygging til forslaget om synliggjøring gjennom flerårige budsjettframskrivninger, som etter utvalgets syn vil være en forutsetning for innføring av rammer. En slik ordning vil kunne bidra til økt utgiftskontroll, og vil samtidig gi forutsigbare prioriteringer på hovedområder over tid. En slik ordning vil også direkte øke den parlamentariske oppmerksomheten om budsjettframskrivningene ettersom det fattes vedtak. Bindende rammer vil derfor gi et sterkere parlamentarisk fundament enn hva synliggjøring vil gjøre.

Utvalget understreker at det er opp til Stortinget selv å bestemme hvordan de ønsker å behandle regjeringens budsjettframlegg, men har, ettersom det er vanskelig å foreta en helhetlig vurdering av bindende budsjettvedtak uten også å ta med behandlingen i Stortinget, valgt også å nevne enkelte problemstillinger på dette området.

Det må ved innføring av en slik reform avklares hvordan et evt. innsparingsbehov eller budsjettmessig handlingsrom skal behandles i tilknytning til utgiftsrammene. I tilfellet der budsjettframskrivningene viser at det er rom for økte utgifter/reduerte inntekter kan dette enten avsettes som en «reserve» eller fordeles utover rammene. I tilfellet der budsjettframskrivningene viser at det beregnede utgifts-/inntektsnivået ikke er i overensstemmelse med overordnede finanspolitiske retningslinjer, med andre ord at et innsparingsbehov avdekkes, er det vanskelig å tenke seg at det skal være mulig å vedta rammer/tak som samlet summerer seg til et beløp som overstiger det overordnede handlingsregler for budsjettpolitikken tilsier. Prinsipielt sett er det imidlertid mulig å tenke seg at dette gjøres, men at det samtidig fattes vedtak om at det er et innsparingsbehov på x kr som forutsettes tatt fra rammene, uten at regjering og Stortinget legger føringer på hvor kuttene skal tas. Dette spørsmålet handler grunnleggende om hvor tydelig den politiske behandlingen av utgiftsrammene skal være.

Dersom budsjettet deles inn i områder som skal underlegges bindende flerårige utgiftsrammer, må det etter utvalgets syn være samsvar mellom regjeringens forslag til inndeling i utgiftsrammer og Stortingets inndeling. Det vises til dagens inndeling i rammeområder i Stortinget, som kan danne utgangspunkt for etablering av hensiktsmessige rammer for flerårige budsjettvedtak. Ved-

tak om utgiftsrammer kan bidra til å øke den finanspolitiske disiplinen, men gir i seg selv ikke økt forutsigbarhet på disaggregert nivå. Muligheten til å tilpasse seg på tvers av områder (rammer) ved uventede endringer blir mindre desto mer detaljert de bindende rammene er. Utvalget legger vekt på at detaljeringsnivået i evt. flerårige budsjettvedtak ikke bør være så stort at det skaper unødige stivheter og spenninger som ikke kan opprettholdes over tid. Bindende flerårige budsjetter på et detaljert nivå (kapittel og post) vil derfor ikke være troverdig, og utvalget vil ikke tilrå at en slik form for bindende flerårighet innføres. Dette skyldes først og fremst at usikkerheten knyttet til slike detaljerte vedtak vil være for stor. Stortingets inndeling i rammeområder i dag er etter utvalgets oppfatning i størrelsesorden det maksimale antall utgiftsområder som vil være hensiktsmessig for bindende flerårige vedtak.

Vedtak om utgiftsrammer kan, som det fremgår av drøftingen ovenfor, bidra til bedre utgiftskontroll. For at rammene skal være troverdig vil det forutsette at det foreligger et stabilt politisk flertall som har evne og vilje til å gjennomføre vedtakene, helst i form av budsjettavtaler for hele perioden, jf. ovenfor. Stortinget har alltid mulighet til å omgjøre tidligere vedtak, og troverdighet til vedtakene oppnås bare gjennom å synliggjøre gjennomføring. Dersom slike forutsetninger ikke er til stede, er det en stor fare for at det merarbeid som flerårig rammebudsjettering vil innebære ikke lar seg forsvare.

En annen viktig forutsetning for å sikre troverdighet til bindende utgiftsrammer/tak er at rammene er basert på en detaljert budsjettframskriving, dvs. at hver utgiftsramme er summen av underliggende enkeltforslag (kapittel/post), men uten at disse er bindende. Dette vil bidra til at utgiftsrammene blir realistiske ved at de er knyttet til underliggende politiske prioriteringer. Realisme er en kritisk forutsetning for gjennomføring og dermed troverdighet. Dette er bakgrunnen for at utvalget ser på bindende utgiftsrammer/tak som et mulig supplement til synliggjøring.

Samlet sett vil bindende utgiftsrammer/tak kunne styrke det disiplinerende element i synliggjøring. En kostnad ved dette vil imidlertid være større rigiditet. Bindende rammer stiller videre strengere krav til de politiske forutsetningene som må være til stede for å sikre gjennomføring.

10.4 Effekter ved gjennomføring av både periodiseringsprinsippet og flerårige budsjetter

Utvalget viser til at det ikke er noen nødvendig sammenheng mellom innføring av periodiseringsprinsippet og innføring av flerårig budsjettering. Dette betyr at disse to problemstillingene kan vurderes uavhengig av hverandre, og gjennomføring av endringer på begge områder gir ikke i seg selv noen effekter utover det som følger av virkninger på hvert av områdene.

Innføring av periodiseringsprinsippet kan over tid kombineres med styringsreformer som innebærer at statlige virksomheter får større frihet til å foreta beslutninger og økt ansvar for produksjonen, med sikte på økt effektivitet. Dersom dette kombineres med flerårige budsjetter, kan det gi et grunnlag for en mer langsiktig tilpasning fra virksomhetenes side. Økte muligheter for overføring av midler mellom budsjettår vil i en slik sammenheng ytterligere bedre mulighetene til å hente ut effektivitetsgevinster. Slike omfattende endringer i styringsopplegget reiser imidlertid vanskelige spørsmål om utforming av incentivsystemer for å ivareta overordnede politiske prioriteringer og kostnadskontroll. I tillegg vil muligheten for makroøkonomisk styring gjennom finanspolitikken kunne bli redusert.

Samlet sett mener utvalget at en overgang til et periodiseringsprinsipp kan vurderes uavhengig av innføring av flerårige budsjetter.

10.5 Økonomiske, administrative og andre vesentlige konsekvenser

Det vises til Utredningsinstruksens krav om at det i offentlige utredninger «skal foretas en forhånds-vurdering av forventede økonomiske, administrative og andre vesentlige konsekvenser.»

Utvalget viser til sitt mandat som i sterk grad har fokus på at det skal foretas prinsipielle vurderinger (fordeler og ulemper) av hhv. føring av statsbudsjett og statsregnskapet og budsjettering i et flerårig perspektiv. Utvalget skal ikke foreta en full utredning av konsekvenser knyttet til gjennomføring av reformer på disse områdene. Utvalget har likevel foretatt visse kvalitative vurderinger av økonomiske og administrative konsekvenser.

I avsnitt 10.2.4 er det foretatt en vurdering av nytten av innføring av periodiseringsprinsippet sett i sammenheng med kostnadene ved gjennomføring av en slik reform. Kostnadene er i all hoved-

sak knyttet til administrative kostnader, og særlig i forbindelse med overgangen til et nytt system (etablering av åpningsbalanser, tilpasning av regnskapssystemer, opplæringskostnader og etablering av normer og retningslinjer for regnskapsføring og budsjettering). Flere av disse kostnadene kan imidlertid begrenses ved en gradvis gjennomføring av omleggingen. Det er usikkert om kostnadene etter omleggingen vil være høyere enn i dag. Utvalget mener derfor at det er de administrative kostnadene ved selve omleggingen som bør vektlegges.

Utvalget viser til at ved en gradvis omlegging der en innfører periodiseringsprinsippet for visse virksomheter før andre, vil en kunne vinne erfaring med de reformerte virksomhetene, og på denne måten ha bedre kontroll med omleggingskostnadene enn om en foretar en omlegging for all statlig virksomhet samtidig. For de reformerte virksomhetene vil en kunne starte med sterkere styring basert på kostnadsinformasjon. Dette innebærer at en også gradvis kan ta ut gevinstene ved omleggingen, dvs. en må ikke vente til alle virksomhetene har innført periodiseringsprinsippet

for å hente ut nytten. Dette betyr at det under selve reformprosessen vil kunne være en balanse mellom kostnader og nytte, noe som reduserer risikoen ved omleggingen.

Når det gjelder flerårige budsjetter vil også dette i all hovedsak medføre administrative kostnader knyttet til utarbeidelse av flerårige budsjetter. Det vil imidlertid kunne være økonomiske og administrative gevinster knyttet til at planleggingsapparatet tilpasses realistisk nivå for framtidig aktivitet.

Når det gjelder andre konsekvenser vil utvalget peke på at både innføring av periodiseringsprinsippet og flerårige budsjetter kan aktualisere endringer i de politiske og administrative prosessene knyttet til budsjettbehandlingen. Det vil uansett være behov for en årlig budsjettbehandling, men det kan være hensyn som tilsier at forholdet mellom hva som behandles om våren (Revidert nasjonalbudsjett) og høsten (Statsbudsjettet) bør endres. Innføring av flerårige budsjetter vil for eksempel kunne motivere for at budsjettbehandlingen på høsten styrkes slik at det blir mindre behov for endringer i Revidert nasjonalbudsjett.

Referanser

- Bingen, H. (1990): «Statsbudsjettet og budsjettbehandling i Stortinget».
- Boex, L.F., Jameson, J., Martinez-Vazquez and R.M. McNab (2000): «Multi-Year Budgeting: A Review of International Practices and Lessons for Developing and Transitional Economies», *Public Budgeting & Finance*.
- Braconier, H. og S. Holden (1999): «The Public Budget Balance, Fiscal Indicators and Cyclical Sensitivity in the Nordic Countries», Tema-Nord 1999:575, Nordisk Ministerråd.
- Brunila, A., M. Buti og J. Veld (2002): «Fiscal policy in Europe: How effective are automatic stabilisers?», *Economic Papers* nr. 177, EU-kommisjonen.
- Christensen, T og Lægveid, P. (2001): «New Public Management i norsk statsforvaltning», i «Den fragmenterte staten, reformer, makt og styring», Makt- og demokratiutredningen 1998-2003, Gyldendal Akademisk.
- Den norske Revisorforening (1998): Regnskapsloven 1998 – En presentasjon.
- Den norske Revisorforening (2002): Revisors Håndbok 2002.
- Ds. 2000:63: «Økonomisk styring for effektivitet og transparens», Finansdepartementet, Sverige.
- Ekonomistyringsverket (2001): «Accrual Accounting in Swedish Central Government», ESV-notat 2001:8, Stockholm, Sverige.
- Fatas, A. og I. Mihov (1999): «Government size and automatic stabilizers: International and intranational evidence», Discussion Paper no. 2259, CEPR.
- Finansdepartementet (1997): «Funksjonell kravspesifikasjon for statlige økonomisystem», se Finansdepartementets hjemmeside www.finans.dep.no
- Finansdepartementet (2000a): «Veileder: Statlig budsjettarbeid», kan hentes fra Finansdepartementets hjemmeside www.finans.dep.no
- Finansdepartementet (2000b): «Statlig økonomistyring, Rapport 4: Erfaringsprosjektet – styring i staten», kan hentes på Finansdepartementets hjemmeside www.finans.dep.no
- Finansdepartementet (2000c): «Statlig økonomistyring, Rapport 2: Erfaringsprosjektet – Tilrådinger om økonomiregelverket», kan hentes på Finansdepartementets hjemmeside www.finans.dep.no
- Finansdepartementet (2002a): «Statsbudsjettets hovedprinsipper», kan hentes fra Finansdepartementets hjemmeside www.finans.dep.no
- Finansministeriet (2001): Budgetvejledning 2001, Finansministeriet, Danmark, <http://www.fm.dk/udgivelser/publikationer/budg0101/samletbudgetvejledning.pdf>
- Finansministeriet (2002): Rapport om omkostningsbaserede budget- og regnskapsprinsipper, utkast fra det danske Finansministeriet, oktober 2002.
- Hepworth, N. (2001): «Government budgeting and accounting reform in the United Kingdom», notat presentert på Government Budgeting and Accounting Reform Symposium, Beijing, Kina, 11.-12. april 2001.
- Hepworth, N. (2002): «Changing to accrual accounting in Central Government», Institute of Public Finance, notat av 15. april 2002.
- HM Treasury (2001): «Managing Resources – Full Implementation of Resource Accounting and Budgeting», HM Treasury, april 2001.
- HM Treasury (2002): Spending Reviews. <http://www.hm-treasury.gov.uk/SpendingReview/spendindex.cfm>
- Hogendoorn, C., L. Kok and R. van Oosterom (2001): «The die is cast: a comprehensive accounting system for the central government of the Netherlands», notat, Det nederlandske Finansdepartementet.
- IFAC (2002): Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities, Study 14, april 2002.
- IMF (2001a): *Manual on fiscal transparency*, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington, USA.
- IMF (2001b): Government Finance Statistics Manual 2001, International Monetary Fund, Washington, USA.

- Innst. S. nr. 174 (2000-2001): «Innstilling fra Stortingets presidentskap om evaluering av Stortingets behandling av stats- og nasjonalbudsjettet».
- Innst. S. nr. 243 (1996-97): «Innstilling fra Stortingets presidentskap om reformer av Stortingets behandling av Stats- og nasjonalbudsjettet.»
- Kristiansen, L.A. (2001): Fireårssavtaler binder opp dansk statsbudsjett, *Stat&Styring* 2001.
- Lie, E. (2001): «Langsiktighet eller styringssvikt i den økonomiske politikken», Makt- og demokratiutredningen 1998-2003, Gyldendal Akademisk.
- Moe, Thorvald og Schreiner, Per (red.) (1985): «Planlegging og budsjettering i staten», Tano A.S.
- Ministry of Finance (1997): «An introduction to the Government Financial Reporting Act» (det islandske finansdepartementet) <http://government.is/interpro/fjr/fjr.nsf/pages/gfradoc>.
- Norsk RegnskapsStiftelse (2002): Norske RegnskapsStandarder 2002-2003.
- NOU 1984: 23: «Produktivitetsfremmende reformer i statens budsjettssystem» (Haga-utvalget), Finansdepartementet.
- NOU 1989:5: «En bedre organisert stat» (Hermansen-utvalget), Finansdepartementet.
- NOU 1999:15: «Hvor nært skal det være? Tilknytningsformer for offentlige sykehus», (Sørensen-utvalget), Sosial- og helsedepartementet
- NOU 1991: 28 «Mot bedre vitende» (Norman-utvalget), Arbeids- og Administrasjonsdepartementet.
- NOU 1992:26 «En nasjonal strategi for økt sysselsetting i 1990-årene» (Kleppe-utvalget), Finansdepartementet
- NOU 1995:30 «Ny regnskapslov», Finansdepartementet.
- NOU 2000:21 «En strategi for sysselsetting og verdiskaping» (Holden-utvalget), Finansdepartementet.
- OECD (2000a): «The size and role of automatic fiscal stabilizers in the 1990s and beyond», av Paul van den Noord, Working Paper no. 230, OECD Economics Department.
- OECD (2000b): «Accrual Accounting and Budgeting Practices in Member Countries: Overview», PUMA/SBO(2000)11/REV3
- OECD (2001a): «Overview of accrual practises in OECD member countries». Innlegg fra OECDs sekretariatet på Accrual Accounting and Budgeting Symposium, Paris 6. september 2001.
- OECD (2001b): Island, *OECD Economic Surveys* juni 2001.
- OECD (2001c): «OECD Best Practices for Budget Transparency», may 2001 (<http://webnet1.oecd.org/-pdf/M00021000/M00021145.pdf>).
- OECD (2001d): The OECD Budgeting Data Base, PUMA/SBO(2001)3/ANN2.
- OECD (2002a): «Accrual accounting and budgeting: Key issues and Recent Developments», PUMA/SBO (2002)10, OECD.
- OECD (2002b): OECD Economic Surveys – Norway, September 2002, OECD.
- Oosteroom, R. og Soons, A. (2000): «Experiences with accrual accounting within central government», Det nederlandske Finansdepartementet.
- Public Audit Forum (2002): «The Whole Truth: Or Why Accruals Accounting Means Better Management».
- Shleifer, A. (1998): State versus private ownership, *Journal of Economic Perspectives* 12, no. 4, 133-150.
- SOU 2000:61 «Utvärdering och vidareutveckling av budgetprocessen».
- Statskonsult (2002): «Nettobudsjetterte forvaltningsorganer», Statskonsult rapport nr. 2002:17.
- St.meld. nr. 39 (1966-67) «Om statens budsjettbehandling», tillegg, Finans- og tolldepartementet.
- St.meld. nr. 46 (1999-2000) «Nasjonal transportplan 2002-2011», Samferdsesdepartementet.
- St.meld. nr. 10 (2000-2001) «Oversikt over statens eiendommer», Arbeids- og administrasjondepartementet.
- St.meld. nr. 29 (2000-2001) «Retningslinjer for den økonomiske politikken», Finansdepartementet.
- St.meld. nr. 1 (2001-2002) «Nasjonalbudsjettet 2002», Finansdepartementet.
- St.meld. nr 3 (2001-2002): «Statsrekneskapen medrekna folketrygda for 2001», Finansdepartementet.
- St.meld.nr. 1 (2002-2003) «Nasjonalbudsjettet 2003», Finansdepartementet.
- St.prp. 144 (1958) «Om endringer i statens budsjett- og regnskapssystem og bevilgningsreglementet», Finans- og tolldepartementet.
- St.prp. nr. 65 (1990-1991) «Om endringer i statens budsjettssystem», Finans- og tolldepartementet.
- St.prp. nr. 45 (2000-2001): «Omlegging av Forsvaret i perioden 2002-2005», Forsvarsdepartementet

St.prp. nr. 82 (2000-2001) «Om lokaldemokrati, velferd og økonomi i kommunesektoren» (kommuneproposisjonen), Kommunal- og regionaldepartementet.

St.prp. nr 1 (2002-2003) (Gul Bok) «Statsbudsjettet medregnet folketrygden», Finansdepartementet.

Sørensen, R., L-E. Borge og T.P. Hagen (1999): «Effektivitet i offentlig tjenesteyting», Fagbokforlaget.

Vedlegg 1

Overgang til periodiseringsprinsippet i statens regnskap: sentrale utfordringer og konsekvenser

Frode Mellemvik og Anatoli Bourmistrov,
Handelshøgskolen i Bodø, Høgskolen i Bodø, September 2002

1 Innledning

Dette prosjektet kom i stand etter samtaler om statsregnskapet med Andreassenutvalget (Statsbudsjettutvalget). Utvalget ønsket et faglig notat tilknyttet følgende problemstilling.

Identifiser sentrale overgangsproblemer ved evt. innføring av regnskapsprinsippet ved budsjettering og regnskapsføring i statsforvaltningen, herunder økonomisk/administrative konsekvenser, tekniske konsekvenser, valg av regnskapsstandard, valg av verdsettingsprinsipp, spørsmål knyttet til åpningsbalanse og juridiske konsekvenser. Vi ble enige med utvalget at det ikke var mulig mhp. tid og økonomi å gjennomføre en omfattende utredning. Dette notatet tar derfor for seg enkelte elementer ved denne problemstillingen. Ettersom begrepet regnskapsprinsipp kunne misforstås har vi valgt å anvende begrepet periodiseringsprinsipp, og dette prinsippet klargjøres i rapporten. Gjennom vårsemesteret 2002 var det to grupper siviløkonomstudenter som skrev sine siviløkonomoppgaver (SOPP) tilknyttet dette prosjektet. Disse oppgavene er:

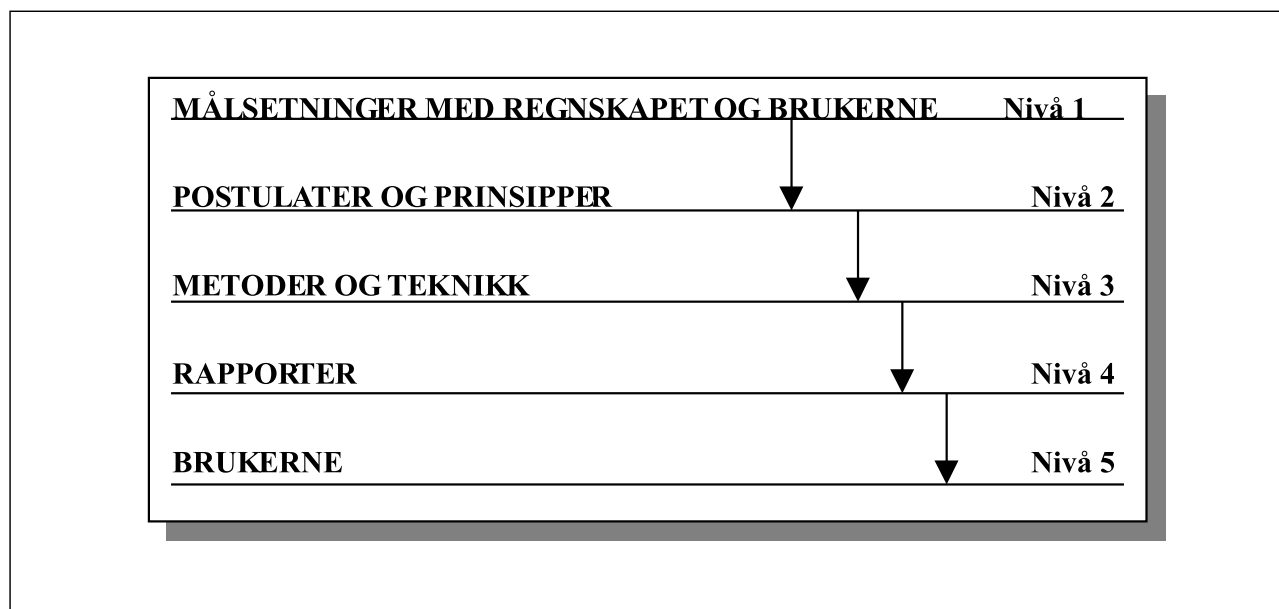
- Georgsen, K., Nilssen, J. og Åbotsvik, R. (2002) «Hva innebærer en endring fra kontant til periodiseringsprinsippet for statens regnskap?», *Siviløkonomoppgave*, Handelshøgskolen i Bodø, Høgskolen i Bodø.
- Nesbakk, L. og Gårseth, N. (2002) «Hva innebærer en overgang fra brutto- til nettobudsjettering for Høgskolen i Bodø?», *Siviløkonomoppgave*, Handelshøgskolen i Bodø, Høgskolen i Bodø.

Denne rapporten er utarbeidet av Professor Dr. Oecon Frode Mellemvik og Førsteamanuensis Dr. Oecon. Anatoli Bourmistrov, begge tilsatt ved Handelshøgskolen i Bodø ved Høgskolen i Bodø.

Rapporten omfatter tre faglige kapitler. I *kapittel 2* beskrives tilnærminger som anvendes for vurdering av overgangsproblemer og konsekvenser tilknyttet en eventuell innføring av periodiseringsprinsippet i staten. Disse tilnærminger bygger på to regnskapsfaglige perspektiver. Når det gjelder vurderingen av sentrale overgangsproblemer, bygger tilnærmingen på et konseptuelt rammeverk for regnskapet basert på regnskapsteori. Når det gjelder vurderingen av konsekvenser, baseres tilnærmingen på et regnskapsprosessperspektiv.

I *kapittel 3* drøftes de regnskapsmessige utfordringene tilknyttet innføring av periodiseringsprinsippet i staten. Drøftingen bygger på det rammeverk som er beskrevet i kapittel 2. Innledningsvis beskrives dagens statlig regnskap. Deretter beskrives et regnskap basert på periodiseringsprinsippet. Ved å sammenligne disse to regnskapene påpeker vi utfordringer og problemområder ved en eventuell overgang.

I *kapittel 4* drøftes konsekvenser tilknyttet overgang til periodiseringsprinsippet. Disse konsekvensene drøftes ut fra tre områder, dvs. styringsmessige, juridiske og institusjonelle konsekvenser. Avslutningsvis drøftes statsregnskapet i en bredere institusjonell kontekst, og det konkluderes med at utviklingen av statsregnskapet har vært preget av regnskapsfaglige metoder og løsninger som i liten utstrekning har bygd på ideer fra regnskapsteori eller regnskapsutviklingen mer generelt i samfunnet. Det påpekes at det finnes to alternative utviklingsmuligheter, dvs. et regnskap basert på et rendyrket kontantprinsipp eller et regnskap som bygger på periodiseringsprinsippet. Det som er mest vesentlig ved valg av grunnlag for videreutviklingen, er at modellen er rendyrket. Med bakgrunn i behovet for å kunne sammenligne økonomisk informasjon fra staten med andre organisasjoner, og videre med referanse til den interna-



Figur 1.1. Elementer og relasjoner mellom elementer i regnskapets rammeverket.

sjonale utviklingen, anbefales at periodiseringsprinsippet legges til grunn for videreutviklingen av statsregnskapet.

2 Skisse for vurdering av overgangsproblemer og konsekvenser ved eventuell innføring av periodiseringsprinsippet i staten

I dette kapitlet beskrives tilnærminger som anvendes for vurdering av overgangsproblemer og konsekvenser tilknyttet eventuell innføring av periodiseringsprinsippet i staten. Disse tilnærminger bygger på to regnskapsfaglige perspektiver. Når det gjelder vurderingen av sentrale overgangsproblemer, bygger tilnærmingen på et konseptuelt rammeverk for regnskapet basert på regnskapsteori. Når det gjelder vurderingen av konsekvenser, baseres tilnærmingen på et prosessperspektiv på regnskapet.

2.1 Regnskapets faglige fundament: sammenheng mellom regnskapsbrukere, regnskapsprinsipper, teknikker og rapporter

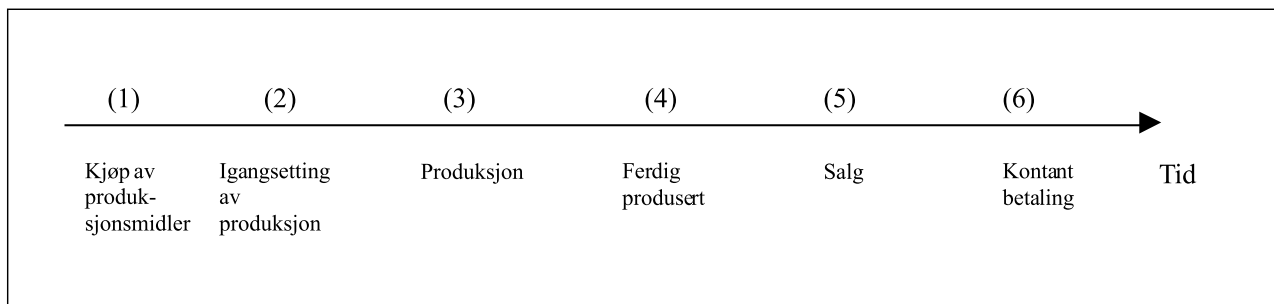
Det faglige fundamentet for regnskap er etablert og utviklet ved hjelp av både tidligere regnskapspraksis og regnskapsteori. Denne type faglig fundament utgjør dels et grunnlag for å vurdere dagens regnskapspraksis, og videre et grunnlag for å

utarbeide nye og bedre regnskapsregler, teknikker og rapporter (se f.eks. Belkaoui, 1993; Hendriksen & van Breda, 1992; Kam, 1990; McDonald, 1972). Det primære formålet med et slikt fundament er at det skal bidra til tolkning og utvikling av regnskapsanbefalinger, og på den måten bidra til å øke kvaliteten på regnskapsrapporteringen.

Vanligvis defineres det faglige fundamentet som et rammeverk bestående av faglige elementer med hierarkiske relasjoner mellom disse elementene (Belkaoui, 1993). Det kan også ses på som en oppstilling av begreper og retningslinjer for regnskapsføring (Kvifte, 1997). Denne type rammeverk er etablert og dels regulert internasjonalt og nasjonalt av regnskapsprofesjon og presentert f.eks. av IAS (1999) [internasjonal], FASB (1993) [USA], ASB (1991) [England].

Det er flere måter å strukturere regnskapets faglige fundament på. Vi velger her en tilnærming hvor de viktigste elementene kan oppsummeres til følgende: 1) målsetninger for regnskapet ut fra et brukerperspektiv, 2) regnskapsteoretiske postulater og prinsipper, 3) metoder og teknikker i regnskap og 4) rapporter. Disse elementene og relasjon mellom disse elementene er vist i figur 1.1.

Elementene i det faglige fundamentet for regnskapet tenkes koblet til hverandre i en hierarkisk struktur, dvs. med utgangspunkt i brukernes behov for regnskapsinformasjon formuleres målsetningen for regnskapssystemet og regnskapsinformasjon. På bakgrunn av dette utarbeides postulater, definisjoner og prinsipper som i sin tur danner grunnlag for utvikling av regnskapsmessige løs-



Figur 1.2 Forskjellige registreringstidspunkter.

Kilde: Kinserdal (1998)

ninger, f.eks. regnskapsmetoder, teknikker og, til slutt, enkelte rapporter. Det er derfor en fordel å bruke et slikt rammeverk for vurdering av tekniske problemer ved overgang fra et til et annet regnskapssystem slik at man på en systematisk måte kan avdekke forskjeller i elementene mellom to regnskapssystemer. Dette er viktig nettopp fordi forskjellene mellom postulater, prinsipper, teknikker og rapporter vil skape utfordringer og trolig gi tekniske overgangsproblemer. På grunn av at disse elementene ikke er selvforklarende, definerer vi disse kort nedenfor.

2.1.1 Målsetninger for regnskapet ut fra et brukerperspektiv

Regnskap skal gi nyttig informasjon for brukerne, dvs. at forskjellige brukergrupper kan anvende informasjon til å fatte bedre beslutninger. På den måten skal målsetninger for regnskapet inneholde referanse til brukernes eksplisitte informasjonsbehov. Målsetningene med regnskapet er viktige fordi de angir hva som er ment å være regnskapets funksjoner og regnskapsbrukernes forventete anvendelse av regnskapsinformasjonen. Det er derfor viktig at regnskapsstandarder som regulerer regnskapsteknikker og rapporter tar utgangspunkt i målsetninger for regnskapet.

Generelt er det to funksjoner som tilordnes regnskapet, dvs. *kontroll* og *beslutningstaking* (AICPA, 1974). Kontrollfunksjonen legger vekt på ansvarsfordeling og kontroll av ressursbruken i en regnskapsenhet. Beslutningstakingsfunksjon tilsier at regnskapene skal brukes til å danne et grunnlag for å ta bedre beslutninger. Disse to funksjonene er sentrale både for regnskapet som fagdisiplin og som grunnlag for utvikling av normativ regnskapsteori og regnskapsstandarder (Falkman, 2000; Jönsson, 1985; AAA, 1977).

2.1.2 Regnskapsteoretiske postulater og prinsipper

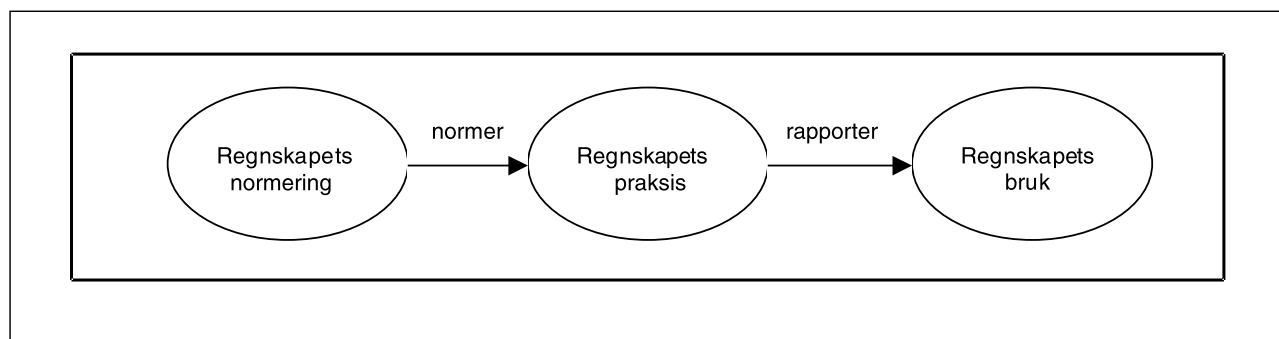
Postulater er definert som *grunnleggende forutsetninger* som tar utgangspunkt i målsetninger for regnskapet, og reflekterer begrensninger som f. eks. økonomiske, politiske, sosiologiske og juridiske omgivelser setter til regnskapet. Postulatene tar f. eks. for seg forutsetninger om enheten det skal avlegges regnskap for, lengde på regnskapsperioden, og de grunnleggende verdsettingsprinsippene.

I sin tur sees prinsipper som *generelle regler* som er i samsvar med både målsetninger for regnskapet og rådende postulater. Prinsippene er i stor utstrekning ment å veilede fire hovedoppgaver som regnskapet har, dvs. hvordan økonomiske hendelser skal *defineres, registreres, måles* og *rapporteres*. Når de økonomiske hendelsene er definert, er det neste viktige spørsmålet knyttet til når skal de registreres. Det kan gis ulike tidspunkter for registreringen i regnskapet. Figur 1.2 viser en oversikt over mulige registreringstidspunkt for en produksjonsorientert organisasjon. Avhengig av organisasjons- og transaksjonstyper kan økonomiske hendelser registreres ved mottaket av kontant betaling, ved salget, ved ferdig produksjon, løpende ved produksjonen, ved igangsetting av produksjon eller ved kjøp av produksjonsmidler.

Spørsmål tilknyttet hvordan økonomiske hendelser skal måles angår til hvilke verdier disse skal tallfestes. Dette gjelder bl.a. anvendelse av verdsettingsprinsipper for postene i balansen, og for vurdering av inntekter og kostnader. Ulike metoder for måling setter ulike krav på bruk av skjønn.

2.1.3 Regnskapets metoder og teknikker

Regnskapets metoder og teknikker er *spesielle* regler som er utledet ut fra regnskapsprinsippene og som brukes som grunnlag for å regnskapsføre den



Figur 1.3. Et mer komplett regnskapsbegrep.

økonomiske enhetens transaksjoner. Regnskapet er gjerne innordnet slik at det består av forskjellige typer registre. Disse registrene omtales ofte som bøker, fordi man tidligere hadde en bok for hvert område, derav begrepet bokføring. Eksempel på registre for en periodisert regnskapsmodell kan være; kassebok, kassedagbok, reskontro (kunde og leverandør), oversikt over eiendeler og hovedbok. De spesielle reglene er knyttet til i hvilke bøker og hvordan registrering skal skje.

2.1.4 Regnskapsrapporter og vurdering av anvendbarhet

Regnskapet er ment å skulle gi nyttig informasjon til brukere. På den måten blir vurdering av et eller annet regnskapssystem ufullstendig uten å ta hensyn til relasjon mellom rapporter og brukernes informasjonsbehov. Denne relasjonen angår hvordan regnskapsrapporter anvendes av hovedbrukere, og kan eventuelt si noe om at målsetningene med regnskapet er oppnådd. P.g.a. at dette først og fremst vedrører vurdering av konsekvenser tilknyttet eventuell innføring av periodiseringsprinsippet i staten, drøftes dette hovedsakelig i avsnitt 2.2.

2.1.5 Teknisk orienterte hovedspørsmål

Rammeverket som vi anvender for å vurdere overgangsproblemer består av vel definerte faglige elementer med hierarkiske relasjoner. Vi finner det hensiktsmessig å vurdere de regnskapstekniske overgangsproblemene for statens regnskap ved eventuell innføring av periodiseringsprinsippet etter følgende struktur:

- Hva er forskjellene i målsettinger, postulater, prinsipper, metoder, teknikker og rapporter mellom dagens statsregnskap og en regnskapsmodell som baseres på periodiseringsprinsippet?

- Hvilke problemområder kan oppstå ved overgangen til periodiseringsprinsippet som følge av mulig forskjeller i de overnevnte forhold?

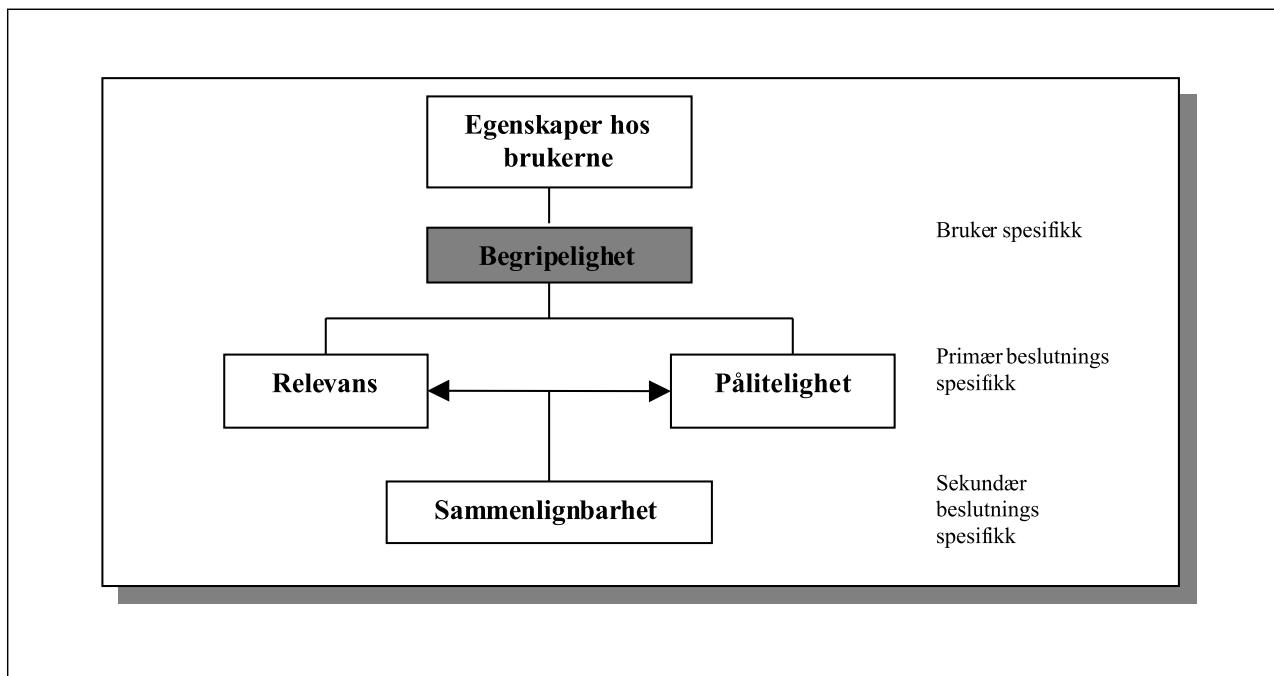
Et slikt regnskapsteknisk orientert rammeverk kan imidlertid bare brukes for vurdering av tekniske overgangsproblemer. For å skissere institusjonelle konsekvenser ved eventuell innføring av periodiseringsprinsippet i staten er det behov for en annen referanseramme. I neste avsnitt presenterer vi regnskap ut fra en slik ramme, dvs. et institusjonelt systemperspektiv.

2.2 Regnskap ut fra et prosessperspektiv

Mulig konsekvenser som følge av overgang til et periodiseringsprinsipp i staten kan drøftes ut fra en forståelse av regnskap som omfattende tre ulike typer prosesser, dvs. prosesser tilknyttet standardsetting (normering), prosesser tilknyttet hvordan regnskapsmessige problemstillinger håndteres i praksis og til sist prosesser tilknyttet hvordan regnskap brukes (se figur 1.3 nedenfor). En eventuell innføring av periodiseringsprinsippet i staten kan ha store innvirkninger på hvordan regnskapet blir normert, praktisert og brukt. Nedenfor beskriver vi kort disse institusjonelle elementene.

2.2.1 Regnskapets normering

Regnskapets normering vedrører prosesser tilknyttet utvikling av normer for regnskapet. Normeringen drives av interessen for å skape et ensartet regnskap innenfor et visst område og på den måte å opprettholde en definert kvalitet på det gjeldende regnskapet. Normene kan være av ulike typer med hensyn på grad av påbud/tvang tilknyttet bruken av normene i praksis samt friheten i normfortolkningen. Normene gis gjennom lover, standarder eller generelle anbefalinger. Disse kan utarbeides av forskjellige organer, f. eks. parla-



Figur 1.4. Relasjoner mellom kvalitetskarakteristika ved regnskapsinformasjon

Kilde: FASB (1980).

mentet (lover), departementer (standarter) og profesjonelle organisasjoner (anbefalinger). Normeringen omfatter imidlertid ikke bare de organer og institusjoner som utarbeider normene, men også normkontrollerende organer, dvs. de som skal kontrollere at normene blir fulgt – f. eks. revisorer.

Ved eventuell overgang til periodiseringsprinsippet må det gjøres vurderinger av hvilke konsekvenser dette skaper for regnskapets normering. Disse konsekvensene kan være av 1) juridisk karakter (f. eks. hvordan det nye stats regnskapet skal reguleres: gjennom lover, standarter og/eller anbefalinger), 2) institusjonell karakter (f. eks. hvilke endringer er nødvendig når det gjelder normsettings- og normkontrollerende organer), 3) teknisk karakter (f. eks. hvordan skal det etableres åpningsbalanse og hvilke verdsettingsprinsipper skal gjelde). Dette vil også gjelde valg av regnskapsstandard, dvs. er det mest hensiktsmessig å utvikle nye og egne regnskapsnormer eller å satse på det som er etablert som «god regnskapsskikk».

2.2.2 Regnskapets praksis

Regnskapspraksis knyttes til arbeid tilknyttet regnskap utført i en organisasjon. Det er i det operative regnskapet at økonomiske transaksjoner registreres, måles, vurderes og rapporteres. Selv om normene setter grenser for regnskapspraksis, dekker de ikke inn alle situasjoner som kan oppstå f.

eks. i forbindelse med etablering av åpningsbalanse og anvendelse av vedsettingsprinsipper. Normene kan også tolkes på ulike måter, og regnskap i praksis blir da preget av den organisatoriske konteksten, dvs. kulturelle, strukturelle og andre økonomiske og administrative prosesser innenfor en organisasjon. En eventuell overgang til periodiseringsprinsippet vil påvirke regnskapspraksis blant annet ved at det innebærer nye måter både for å håndtere regnskapstransaksjonene og for å rapportere regnskapsinformasjon.

2.2.3 Regnskapets bruk

Regnskapsnormene styrer i stor utstrekning regnskapspraksis og dermed også mange av rapportene som regnskapssystemet genererer. Normene kan imidlertid bare i liten grad styre hvordan rapportene kan anvendes. Ideen er naturligvis at de data som fins i rapportene skal anvendes for økonomistyring av virksomheten.

For å vurdere konsekvenser av bruken av informasjon ved overgangen fra ett til et nytt prinsipp er det naturlig å bruke en referanserammen som eksplisitt uttrykker noe om brukernes krav til regnskap. I følge *Financial Accounting Standard Board* (FASBs, 1980) skal regnskapsinformasjon tilfredstille følgende informasjonskrav: *begripelighet*, *relevans*, *pålitelighet* og *sammenlignbarhet*. Forholdet mellom disse vises i figur 1.4. I avsnittet nedenfor defineres kort disse kravene.

Begripelighet

For å tilfredstille formålene med regnskap (bl.a. å redusere usikkerhet blant beslutningstakerne), må informasjonen som presenteres være begripelig for brukeren. Regnskapsinformasjonens begripelighet er avhengig både av kvaliteten på informasjonen og brukeren sin kunnskap, og følgelig kan begripelighet være både informasjonsspesifikk og brukerspesifikk. Når brukeren ikke forstår informasjonen er det ikke mulig å bruke den. På denne måten binder begripelighet sammen regnskapsinformasjonen med egenskaper hos brukergruppene.

Relevans

I følge FASB er informasjon relevant hvis den har betydning for beslutningstakeren i en bestemt beslutningssituasjon. Informasjonen kan være relevant gjennom å hjelpe brukerne med å formulere prediksjoner om konsekvenser av dagens og fremtidige handlinger. Regnskapsinformasjonen kan også være relevant hvis den kan gi tilbakemelding til beslutningstakeren for å bekrefte eller korrigere tidligere formulerte forventninger. Det kan også argumenteres med at begge egenskaper er nært koplet, dvs. at gjennom å lære av historien kan man skape bedre grunnlag for å prognostisere fremtiden.

Pålitelighet

Pålitelighet kan karakteriseres gjennom tre underegenskaper: *validitet*, *verifiserbarhet* og *nøytralitet*. Validitet innebærer at det er samsvar mellom målenheten og det fenomen som målenheten er ment å måle. Verifiserbarhet er knyttet til den egenskap ved regnskapsinformasjonen som har å gjøre med bl.a. at forskjellige regnskapsførere med tilgang på samme regnskapsdata kan utarbeide like rapporter. Regnskapsinformasjonen kan karakteriseres som nøytral når den er partsuavhengig, dvs. upåvirket av spesifikke interesser, og ikke er fokusert på et bestemt resultat (Hendriksen & van Breda, 1992; FASB, 1980; paragraf 98-110).

Sammenlignbarhet

Sammenlignbarhet er sekundær i forhold til relevans. For å være nyttig må informasjonen være konsistent i forhold til tids- eller virksomhetssammenligninger. For å oppnå dette må brukerne ha muligheter til å sammenligne over tid regnskapsin-

formasjon fra en økonomisk enhet og videre ha mulighet til å sammenligne informasjon fra en enhet med informasjon fra en annen enhet.

I tilknytning til sammenlignbarhetskravet er det særlig to forhold som er viktige, dvs. *konsistens* og *ensartethet*. Konsistens innebærer at samme metoder, rapporter og teknikker brukes over tid for å måle og klassifisere regnskapsdata. Krav om ensartet informasjon kan ivaretas ved at ulike regnskapsenheter anvender henholdsvis samme klassifisering av regnskapskontoer, samme regler og teknikker, samme målingsmetoder og samme struktur på rapporter.

3 Sentrale overgangsproblemer

I dette kapitlet drøftes regnskapsmessige utfordringer tilknyttet eventuell innføring av periodiseringsprinsippet i staten. Denne drøftingen bygger på det rammeverk som er beskrevet i kapittel 2. Innledningsvis beskrives dagens statsregnskap. Deretter beskrives et regnskap basert på periodiseringsprinsippet. Ved å sammenligne disse to regnskapene påpeker vi utfordringer og problemområder ved en eventuell overgang.

3.1 Statens regnskap

Nedenfor beskrives målsetninger for regnskapet, postulat/prinsipper, teknikker og rapporter for statsregnskap. For mer inngående beskrivelse av enkelte elementer i statsregnskapet, henvises det til Mauland and Mellemvik (1998), Nesbakk og Gårseth (2002) og Georgsen m.fl. (2002).

3.1.1 Målsetninger for statlig regnskap

Lovverket har ingen bestemmelse om statens regnskap eller statens budsjett. De forskrifter og reglement som gjelder bygges derfor på Grunnlovens bestemmelser, og da særlig § 75a – d og k.

«Det tilkommer Stortinget:

- a. at give og ophæve Love; at paalægge Skatter, Afgifter, Told og andre offentlige Byrder, som dog ikke gjælde udover 31 December i det næst paafølgende Aar, medmindre de af et nyt Storthing udtrykkelig fornyes;
- b. at aabne Laan paa Rigets Kredit;
- c. at føre Opsyn over Rigets Pengevæsen;
- d. at bevilge de til Statudgifterne fornødne Pengesummer;
- ...
- k. at udnævne fem Revisorer, der aarligen skulle gennemse Statens Regnskaber og

bekjendtgjøre Ekstrakter af samme ved Trykken, hvilke Regnskaber derfor skulle tilstilles disse Revisorer inden sex Maaneder efter Udgangen af det Aar, for hvilket Stortingets Bevilgninger ere givne, samt at træffe Bestemmelser angaaende Ordningen af Decisionsmyndigheden overfor Statens Regnskabsbetjente.»

Hovedmålsetningene for det statlige regnskapet er med bakgrunn i den bestemmelsen definert av Finansdepartementet, og departementet uttrykte i 1982:

«Regnskapet skal til enhver tid vise hvilke midler som er brukt eller disponert og således gi grunnlag for:

- å kontrollere at budsjettet overholdes og at midlene er brukt i samsvar med de forutsetninger og intensjoner som ligger i det budsjett som Stortinget har vedtatt.
- gjennomføring av virksomheten på en effektiv og økonomisk forsvarlig måte.
- analyse av eksisterende og fremtidig virksomhet, bl.a. forholdet mellom ressursforbruk og resultater.
- utarbeidelse av planer og budsjetter. Videre skal regnskapet vise hvilke beholdninger og verdier som skal være til stede, og gi grunnlag for å kontrollere dette.»

Vi fortolker dette på følgende måte. Først og fremst betraktes regnskapet som budsjettets speil, dvs. regnskapet skal gi grunnlag for å reflektere at midlene er brukt i samsvar med budsjettet. For det andre skal regnskapet gi mulighet for økonomistyring, dvs. gi vurderingsmuligheter for å se hvorvidt virksomheten drives på en effektiv måte og ressursene brukes for å oppnå resultater. For det tredje skal regnskapet gi mulighet for beslutningstaking, dvs. å planlegge og analysere fremtidige handlinger. Stortinget har også gjennom et eget bevilgningsreglement gitt utfyllende bestemmelser om statens budsjett og regnskap, og departementet har gitt mer detaljerte forskrifter i et eget økonomireglement for staten. Selv om det har skjedd endringer både i bevilgningsreglementet og økonomireglementet, ligger målsettingene i hovedsak faste.

Det må imidlertid understrekes at de siste årene er regelverket for statlig budsjett- og regnskapsarbeid vesentlig fornyet og modernisert. På mange måter har utviklingen gått fra økonomiforvaltning til økonomisk styring. Økonomiforvaltning innebærer at den statlige administrasjon først og fremst ser til at statens ressurser forvaltes i samsvar med lov og reglement. Dette aspektet er fortsatt svært sentralt, men ledere av statlige institu-

sjoner må nå også sørge for aktiv økonomistyring. Dette understrekes både i de senere års statsbudsjetter og ved den sterke fokuseringen på resultater og måloppnåelse i bevilgnings- og økonomireglementene. Sammen med årsregnskapet må bl.a. virksomheten gi opplysninger om oppnådde resultater (jf. Bevilgningsreglementet §§ 2 og 13).

3.1.2 Postulater for statlig regnskap

Postulater er definert som grunnleggende forutsetninger for regnskapsføringen og tar utgangspunkt i målsetningene for regnskapet. Slik vi forstår reglementene som gjelder for statsregnskap er det tre hovedpostulater. Disse er enten eksplisitt gitt i reglementene eller kan utledes av bestemmelsene.

Regnskapsenheten

Bevilgningsreglementet tilsier at regnskapet skal omfatte samtlige utgifter og inntekter som staten har hatt. Regnskapsenheten blir da meget omfattende, og den kan til og med bli utydelig og uhåndterlig. Økonomireglementets § 1 gir imidlertid en klarere definisjon av regnskapsenheten, dvs. regnskapsenheten defineres som enhver virksomhet som mottar bevilgninger fastsatt på statsbudsjettet. Denne enheten avlegge eget regnskap for virksomheten.

Penger som måleenhet

Dette postulatet kan først og fremst utledes av grunnlovens § 75 som er eksplisitt i angivelse av måleenheten penger. Med de endringer som etter hvert er gjort i Bevilgningsreglementet hvor fokus også er resultat, kan en si at det synes å komme et tilleggspostulat, dvs. resultat. Det er åpenbart at disse resultatene ikke ensidig knyttes til finansielle størrelser. Imidlertid er det uklart om «resultat» kan gis en entydig forståelse. Vi vurderer dette slik at måleenheten er penger, og at resultatene selv om de knytter seg til ikke finansielle størrelser, skal kunne relateres til penger.

Ettårig regnskapsperiode

Prinsippet om ettårige regnskapsperioder kan utledes av Grunnlovens § 75 a. Ettersom statsregnskapet er statsbudsjettets speil bør regnskapsperioden være det samme som for budsjettet, dvs. ett kalender år med regnskapsavslutning pr. 31 desember. Det finnes imidlertid unntak fra ettårsregelen for bevilgninger hvor Stortinget gir regjerin-

gen hjemmel til å forplikte staten flere år frem i tid ved bestillings-, tilsagns- og garantifullmakter (såkalte «romertallsvedtak»).

3.1.3 *Prinsipper for statlig regnskap*

Etter gjeldende reglementer bygger statens regnskap på tre hovedprinsipper.

Et modifisert kontantprinsipp

Statens regnskap skal ifølge Bevilgningsreglementet (§ 14) baseres på kontantprinsippet, dvs. at enhver statsutgift eller statsinntekt medtas i statens bevilgningsregnskap for den budsjettermin da den er blitt kontant betalt.

Imidlertid kan kontantprinsippet fravikes i noe tilfeller. Dette gjelder for statens forretninger dersom kontantprinsippet gir et misvisende eller ufullstendig uttrykk for driftsresultatet. F. eks. gjelder dette investeringer i statlige forvaltningsbedrifter. Et annet eksempel er overføringsbevilgninger. Dersom bevilgningen overføres, innebærer dette at det vil bli ført opp utgifter som ikke medfører noen kontant utbetaling i budsjettertermin. Et annet eksempel på avviket fra kontantprinsippet er registrering av lån som ble tatt opp til underkurs. I slike tilfeller avskrives tapene over lånenes løpetid. Dette medfører at i statsregnskapet blandes rene innbetalinger og utbetalinger med noe inntekter og utgifter, og også i blant med kostnader.

Statsregnskapet bygger følgelig på et modifisert kontantprinsipp. Modifiseringen knyttes først og fremst til 1) type virksomhet, dvs. statens forretninger kan håndteres annerledes enn forvaltninger; 2) bevilgninger i relasjon til tiden, dvs. en bevilgning kan håndteres som kontantutlegg selv om bruken av midlene skjer et senere år; og 3) tekniske forhold, f. eks. som følge av ønske om å håndtere en utbetalinger som kostnad.

Fullstendighetsprinsippet

Fullstendighetsprinsippet betyr at statsbudsjettet, så langt det er mulig å forutse, skal inneholde samtlige av statens inntekter og utgifter. Statsregnskapet skal m.a.o. inneholde alle inntekter og utgifter for gjeldende bevilgningsår. I tråd med kontantprinsippet skal også alle låneopptak som er gjort i løpet av året inkluderes i regnskapet.

Et modifisert bruttoprinsipp

Dette prinsippet fremkommer av Bevilgningsreglementets § 4, 2. ledd. For en statlig virksomhet er

det ikke tillatt kun å føre opp nettobeløp – inntekter og utgifter skal føres brutto, selv om de refererer til samme aktivitet. Bruttoprinsippet kan anses som et resultat av statsregnskapets kontrollmålsetting, dvs. gjennomgående bruttobudsjettering skal sikre god kontroll med både den enkelte virksomhets aktivitetsnivå og statens samlede utgifts- og aktivitetsnivå.

Imidlertid er det flere unntak fra bruttoprinsippet. Ved utskifting av utstyr tillates f. eks. nettoføring ved at salgspris trekkes fra innkjøpsprisen for det nye utstyret. I de seinere årene er nettobudsjettering tatt i bruk i større utstrekning enn tidligere. Nettoprinsippet innebærer at det er tilstrekkelig med et budsjettvedtak som har både en utgifts- og inntektsside. Etter bruttoprinsippet vil det være nødvendig med to vedtak. Årsaker til at staten åpner mer for nettobudsjettering er først og fremst det sterkere fokus på resultater. Statens forretninger har etter Bevilgningsreglementet (§ 6) hatt mulighet til å anvende et nettoprinsipp. Nettobudsjettering er ment å gi statlige virksomheter stimulans til å utnytte inntektsmulighetene.

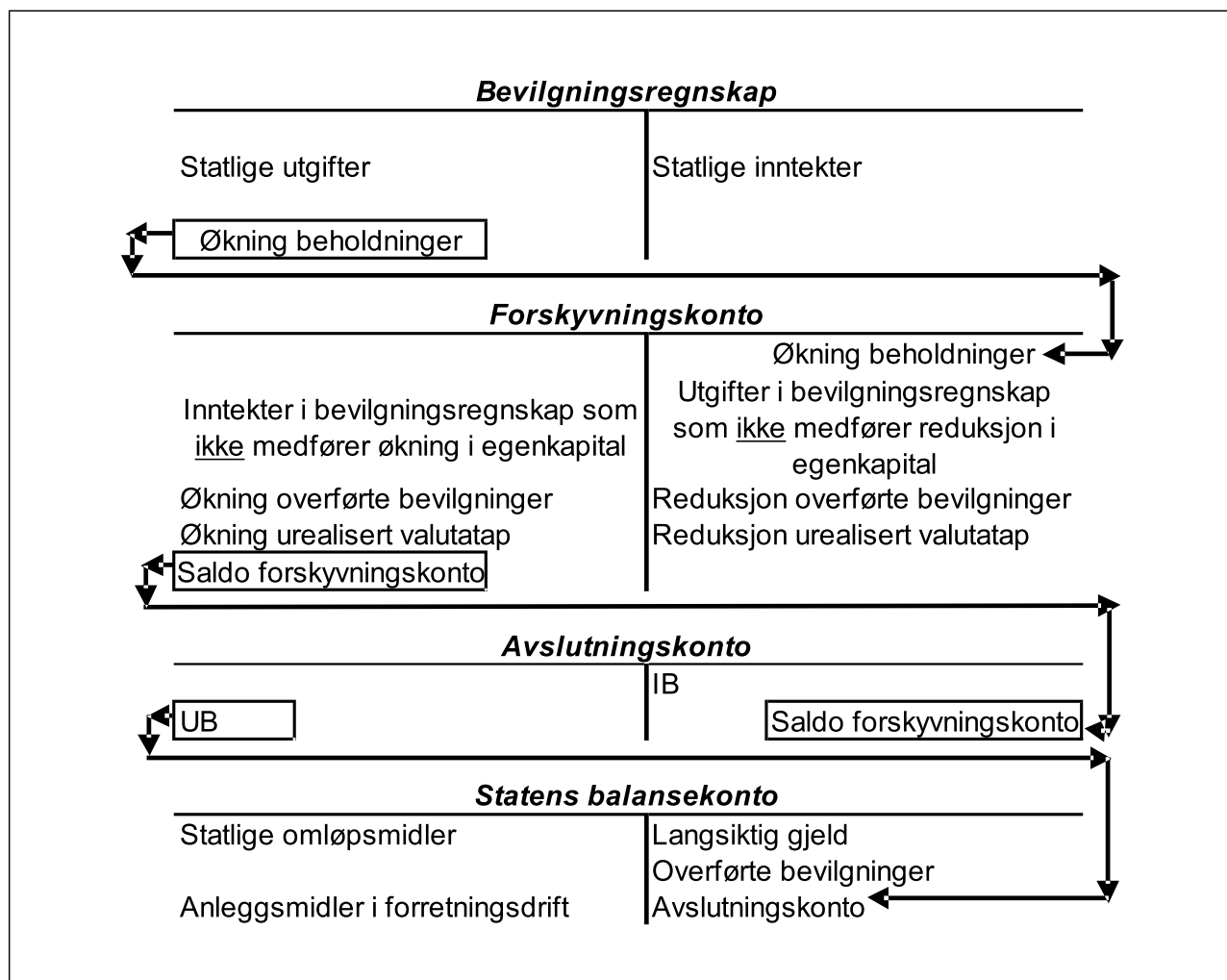
3.1.4 *Teknikker*

Det statlige regnskapet bygger på anvendelse av det dobbelte bokholderi. Bruttoprinsippet er regnskapsteknisk gjennomført ved at utgifter og inntekter føres under hver sine kapitler men med et nummereringssystem som gjør at det er lett å finne sammenhengen. Anvendelse av det modifiserte kontantprinsippet betyr bl.a. at anleggsmidler utgiftsføres samt at kortsiktige fordringer og kortsiktig gjeld samt varebeholdninger ikke registreres i regnskapet. Det betyr at balanseregnskapet ikke omfatter alle eiendeler og forpliktelser.

Som følge av det modifiserte kontantprinsippet i staten blir regnskapsteknikken komplisert. F. eks. utgiftsføres det mange størrelser som egentlig ikke påvirker statens egenkapital, f. eks. avdrag på gjeld og utlån. Ettersom slike utgifts- og inntektsføringer gir en implisitt innvirkning på målingen av statens egenkapital, må det gjennomføres enkelte tekniske justeringstransaksjoner. Dermed blir det regnskapstekniske systemet uoversiktlig.

3.1.5 *Rapporter*

Statsregnskapet skal omfatte et bevilgningsregnskap og et kapitalregnskap (Bevilgningsreglementet § 13). I figur 3.1 nedenfor vises sammenhengen mellom bevilgningsregnskapet og kapitalregnskapet.



Figur 1.5 Skissemessig oversikt over det statlige regnskapssystemet.

Bevilgningsregnskapet skal gi oversikt på postnivå over samtlige inntekter og utgifter i perioden. Det skal dermed være mulig å se hvordan budsjettvedtakene på postnivå er oppfulgt. Et positivt/negativt resultat i bevilgningsregnskapet betraktes som økning/reduksjon i statens beholdning. I et regnskap som bygger på et modifisert kontantprinsipp vil ikke dette resultatet angi hva som er økning/reduksjon i likvide midler. Økning/reduksjon i beholdning fra bevilgningsregnskapet motposteres på konto for forskyvninger i balansen. Dette er en justeringskonto som har til hensikt å «rette opp» feil måling av statens kapital som følge av at f. eks. kontantprinsippet ikke anvendt fullt ut.

Kapitalregnskapet skal gi en oversikt over statens eiendeler og gjeld, dvs. statens balansekonto. Statens egenkapital finnes på den såkalte avslutningskontoen og den tilføres enten som økning eller reduksjon saldoen på kontoen forskyvninger i balansen. Statens kapital går så inn på balansekontoen. De øvrige kreditpostene er forpliktelser som

gjeld, deposita og avsetninger. I kapitalregnskapet grupperes omløpsmidlene i «pengebeholdning» og «utestående», bl.a. kapital som finnes i statsbanker og bedrifter.

3.2 Regnskap etter periodiseringsprinsippet (accrual accounting)

Denne delen er strukturert etter det rammeverk som det ble gjort rede for i kapittel 2. Denne regnskapsmodellen anvendes av de fleste bedrifter både her til lands og internasjonalt.

3.2.1 Formål med regnskapet

I bedriftene setter eierne og investorene krav til avkastning på investert kapital. Regnskapets hovedoppgave er derfor å gi oppdatert informasjon

tilknyttet avkastning og endringer i bedriftens formue for en gitt periode, dvs. sum av innskutt og opptjent egenkapital. Ideen er at regnskapets primære brukere skal kunne kontrollere og beslutte om de krav som er satt til kapitalinntjening er blitt oppfylt, og videre kunne vurdere hvorvidt det finnes bedre alternativer for kapitalplassering. Hovedformålet med det periodiserte regnskapet er å rapportere endring i bedriftens formuen i løpet av en periode ved å vise periodens overskudd/underskudd eventuelt før og etter skatt, dividend og bedriftens interne disponeringer.

3.2.2 Postulater

I et regnskap etter periodiseringsprinsippet er det naturlig at penger er målenheten, og regnskapsperioden kan gjerne være ett år. Det er særlig viktig at de forpliktelser som er av juridisk karakter og som fremkommer i regnskapet relaterer seg til en entydig definert regnskapsenhet.

I tillegg til disse er «fortsatt drift» et viktig postulat i regnskapet etter periodiseringsprinsippet. Dette tilsier at når den periodiserte endring i formuen skal måles forutsettes det at bedriften fortsetter å eksistere (Hendriksen og Van Breda, 1992; Kam, 1990). Dersom dette postulatet avvikes og bedriften er i ferd med å legge ned hele eller deler av driften, bør man benytte likvidasjonsverdier for målingen av disse driftsdelene. Dette påvirker selvsagt størrelsen på den periodiserte endring i formuen.

3.2.3 Prinsipper

Et regnskap etter periodiseringsprinsippet bygger på flere prinsipper.

Transaksjonsprinsippet

Transaksjonsprinsippet definerer når og hvordan en økonomiske hendelse skal registreres i regnskapet. Registreringen skal etter dette prinsippet skje når transaksjonen finner sted (Falkman, 2000; Kinserdal, 1998). Transaksjon defineres som en tilstrekkelig dokumentert økonomisk hendelse med overførsel av risiko og kontroll fra en part til en annen og hvor de økonomiske konsekvensene kan tallfestes. Transaksjonene har økonomiske konsekvenser for regnskapsenheten. Det vil ofte si økonomiske fordeler eller forpliktelser som fremkommer umiddelbart eller i fremtiden. Avhengig av tidsdimensjonen for de økonomiske konsekvenser kan transaksjonene håndteres forskjellig i regnskapet. En utgift forbundet med anskaffelse

av produksjonsfaktorer kan f. eks. enten aktiveres i balansen, dvs. dersom de økonomiske konsekvensene tilhører fremtiden, eller kostnadsføres fullt ut i resultatregnskapet dersom de økonomiske konsekvenser i form av forbruk inntreffer i denne regnskapsperioden.

Kongruensprinsippet

Kongruensprinsippet innebærer at alle aktiviteter som påvirker formuen (dvs. egenkapitalen) må regnskapsføres som inntekter og kostnader i resultatregnskapet. Dette betyr at endring i egenkapital kan forklares som regnskapsperiodens resultat.

Opptjeningsprinsippet

Fordi det periodiseringsbaserte regnskapet fokuserer på endring i formuen, er måling av inntekter og kostnader viktig. Inntekter (både opptjente og gevinster) utgjør en økning av regnskapsenhetens formue. Opptjeningsprinsippet angir når inntekter skal *registreres* i regnskapet. Hendriksen og Van Breda (1992) anvender to kriterier for registrering av inntekt i en periode, dvs. 1) den må være opptjent i perioden, og 2) den må være realisert eller muligheten for realisering må være tilstede i perioden. Inntekten er vanligvis opptjent når varer er levert eller tjenester ytet. Inntekten er realisert/realiserbar når risikoen for frafall av inntekt blir borte eller sterkt redusert etter en hendelsen i perioden, dvs. realisasjon betyr at ressurser som ikke er penger kan omgjøres til penger.

Sammenstillingsprinsippet

Sammenstillingsprinsippet angir når kostnader skal registreres i det periodiserte regnskapet. Kostnader utgjør en reduksjon av regnskapsenhetens formue. På den andre siden, kan kostnader defineres som periodiserte utgifter tilknyttet produksjon av varer og tjenester. Utgiftene periodiseres slik at kostnader som faller til en periode sammenstilles med de tilhørende opptjente inntekter i perioden. Det betyr at sammenstillingen kan bygge på; 1) en kausal sammenheng mellom kostnader og inntekter, 2) skjønsmessige allokeringer av utgifter, og 3) umiddelbar gjenkjenning uten aktivisering (Kam, 1990).

Historisk kost

Historisk kost prinsippet går på hvordan transaksjoner skal *måles*, og innebærer at de verdier som

registres i regnskapet knytter seg til det historiske vederlaget på transaksjonstidspunktet.

Forsiktighetsprinsippet

Forsiktighetsprinsippet er et annet prinsipp som viser til hvordan transaksjoner skal *måles*. Det kan, for enkelte regnskapsposter, være mer informativt og øke relevansen for beslutningstakerne dersom en anvender andre verddivurderinger enn historisk kost. Forsiktighetsprinsippet har sitt utgangspunkt i krav fra kreditorer som ønsker større sikkerhet rundt verdsettingen av eiendelene i balansen (Hendriksen og Van Breda, 1992). Generelt innebærer forsiktighetsprinsippet at en skal anvende lavest mulig verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi ved verdifastsettelsen av eiendeler og inntekter, og den høyeste verdien av disse to alternativene ved vurdering av gjeld og kostnader.

3.2.4 Teknikker

Regnskap etter periodiseringsprinsippet bygger også på det dobbelte bokholderi. Det er erkjent at hver transaksjon alltid har to sider. Rene balansetransaksjoner (f. eks. aktivering, nedskrivninger, låneopptak) registreres i balansen. Transaksjoner som er inntekter og kostnader skal ifølge opptjenings- og sammenstillingsprinsippene registreres i resultatregnskapet, og ifølge kongruensprinsippet skal de avbilde periodens endring i formuen.

Innbetalinger og utbetalinger er ikke av primær interesse. Registrering av innbetalinger og

utbetalinger skjer normalt på kontoene for likvider (bank, kontant). Imidlertid vil et regnskap som utarbeides etter periodiseringsprinsippet kunne omarbeides for å gi oversikt over inn- og utbetalinger.

3.2.5 Rapporter

Det er ut fra det periodiserte regnskapet mulig å generere en rekke rapporter. I hovedsak er det tre typer: resultatregnskap, balanseoppstilling og kontantstrømsoppstilling. Balanseoppstillingen viser eiendeler, fordringer, forpliktelser og egenkapital. Balansen er en sentral rapport i det periodiserte regnskap fordi den viser formuestørrelsen (egenkapital) som differansen mellom sum eiendeler og gjeld. Resultatregnskapet er også en meget viktig rapport fordi det viser periodens inntekter og kostnader, og videre hvordan periodens resultat fremkommer. Kontantstrømsoppstillingen som gir forklaring på endringer i likvider er også viktig. Den kan struktureres etter hvilket aktivitetsområde nettokontantstrømmen kan henføres til, dvs. drift, finansiering eller investering.

3.3 Problemområder ved overgang til periodiseringsprinsippet

Vi vil her fokusere på ulikheter mellom statens regnskap og regnskap etter periodiseringsprinsipp. Disse ulikhetene blir videre analysert i forhold til tekniske overgangsutfordringer. Ulikhetene og utfordringer er oppsummert i tabell 1.1.

Tabell 1.1. Ulikhetene og problemområder.

Regnskap Elementer i det faglige fundamentet	Statlig regnskap	Regnskap etter periodiseringsprinsippet	Overgangs- utfordringer
Formål med regnskapet	<i>Budsjettets speil</i> , fokus på bevilgninger og kontroll.	<i>Virkelighetens speil</i> , fokus på formuesendring, kontroll og beslutning.	Harmonisere bevilgnings- og formuesfokus; framtidsorientering.
Postulater	<i>Dags- og bevilgningsorientert</i> . Regnskapsenheten som del i et <i>hierarki</i> .	Fortsatt drift er <i>viktig</i> . Regnskapsenheten klart definert med <i>egne rettigheter og forpliktelser</i> .	Endring av forståelsen av regnskapsenheten, bl.a. juridiske og organisatoriske aspekter. Forutsigbarhet.
Prinsipper	Registreringsfokus: <i>kontanter</i> . Manglende kobling tjenesteyting og betaling. Brutto prinsippet	Registreringsfokus: <i>transaksjoner</i> . Opptjenings-tidspunkt: <i>inntekter</i> . Sammenstilling: <i>kostnader</i> . Kongruensprinsippet	Introduksjon av skjønnsmessige vurdering: risiko og økonomiske konsekvenser. Bedre kobling tjenesteyting og betaling.
Teknikker	Kompliserte teknikker	Konsistente teknikker med unntak som fastsettes etter prinsipper.	Opplæring av personalet. Innføring av ny kontoplan og register. Krav til konsistens.
Rapporter	Bevilgningsregnskap Forskyvningskonto Kapitalregnskap	Resultatregnskap Balansen Kontantstrømsrapport	Opprette åpningsbalanse. Relevansen av rapporter knyttet til formålet med regnskapet.

3.3.1 Formål med regnskapet

Regnskap etter periodiseringsprinsippet er utviklet med særlig et viktig formål - å måle endringer i regnskapsenhetens formue. Regnskapet er *virkelighetens speil* ved at det er ment å gi eierne og investorene informasjon om hvorvidt deres forventinger til avkastning ble oppfylt, og hvorvidt kapitalen kan utnyttes på en fornuftig måten i denne virksomheten.

Statens regnskap er ment å gi informasjon om og dels hvordan budsjettsbevilgningene blir anvendt. Selv om det i de seinere år er blitt økt fokus på resultat og måloppnåelse også i statlige institusjoner, er det ingen ting som tyder på at statsregnskapets primære funksjon, dvs. å være *budsjettets speil*, er blitt endret.

Generelt er det betydelige utfordringer tilknyttet å tilpasse et regnskap utviklet for bruk i en kontekst til å kunne anvendes i en annen kontekst. Det viktigst spesifikke spørsmålet i denne sammenhengen er hvorvidt et skifte til et periodiseringsprinsipp i statsregnskap kan tilfredstille det økende behovet i staten for effektiv økonomistyring og resultatfokusering, samtidig som regnskaps primære funksjon, dvs. budsjettoppfølgingen, ivaretas. Slik vi vurderer det er det ingen hinder i periodiseringsprinsippet for at regnskapssystemet kan utvikles slik at det er nær kobling mellom budsjett og regnskap. Følgelig skulle budsjettoppfølgingen kunne ivaretas. Staten har uten tvil en enorm formue som det ikke fokuseres spesielt på i dagens regnskapsløsning. Denne formuen eller kapitalen er skapt fra fellesskapets ressurser, og til en stor grad bygd opp ved hjelp av skattebetalernes penger over lang tid. Det er derfor viktig at det stilles krav til å drive virksomheten effektiv. Dette kravet er ikke knyttet til ønske om avkastning men til ønske om ikke å redusere den nasjonal velstanden som sikrer velferden for landets befolkning. Det betyr at regnskapet naturlig skulle kunne fokusere på «resultat», men da for å sikre at dette ikke blir negativt, noe som kan føre til at fremtidige generasjoners formue blir spist opp.

Regnskapet etter periodiseringsprinsippet er også preget av framtidsorientering på den måten at investorene skal kunne bedømme formues- og driftssituasjoner i dag for å vurdere hvorvidt de skal gjøre nye investeringer. Denne type framtidsperspektiv burde det ligge godt til rett for at statsregnskapet kunne inkludere. Statsregnskapet er bevilgningsorientert. Selv om den ikke er uttrykt i bevilgnings- eller økonomireglementet, må en hovedidé være at regnskapet ikke bare skal bidra ved kontrollen av hvorvidt siste års bevilgning er

anvendt. Et naturlig tillegg i bevilgningsorienteringen må være at regnskapet bidrar med informasjon som kobler årets regnskap til neste års bevilgninger. Dermed får også statsregnskapet et fremtidsperspektiv. Dersom formålet med statsregnskapet kan forstås på disse måter er det lite ved regnskapets formål som hindrer overgang til periodiseringsprinsippet.

3.3.2 Postulater

Statens regnskap skiller seg i forståelsen av regnskapsenheten fra periodiseringsprinsippet ved at det ikke eksplisitt settes fokus på rettigheter og forpliktelser. Staten preges av regnskapsenheter som er knyttet sammen i en hierarkisk struktur hvor strømmer av tjenester og betalingene for disse tjenestene er atskilt fra hverandre. I dette hierarkiet er regnskapsenhetene definert ut fra rett til å få tildelt bevilgninger. Underordnete etater er ansvarlig for bruk av bevilgninger gitt av overordnet etat. Et slikt forhold mellom regnskapsenheter er i og for seg typisk for offentlig sektor, og det er til og med utviklet en egen teori, «commander» teori, se Jones & Pendlebury (2000), som reflekterer hvordan slike enheter fungerer. Det typiske er at slike enheter blir mer bevilgningsorienterte enn resultatorienterte, dvs. det viktigste er å forsvare bevilgningen ved at den brukes opp.

Innføring av periodiseringsprinsippet i staten vil trolig kreve en endring i forståelsen av hva det innebærer at statlige etater er regnskapsenheter. En overgang til periodiseringsprinsippet vil redusere fokus på kommandolinjene og bidra til mer autonomi i de ulike etater. Denne autonomien vil så kunne bidra til at fokus på regnskapet blir mer som et verktøy for effektivisering og gjennomføring av virksomhet enn som verktøy for bevilgningsoppfølging.

Postulatet om fortsatt drift er en viktig forutsetning for å få et meningsfullt regnskapsbilde etter periodiseringsprinsippet. Under dagens regnskapssystem er det utenkelig at staten eller statlige etater kan gå konkurs og fortsatt drift postulatet har følgelig vært helt opplagt. En overgang til et periodiseringsprinsipp vil utvilsomt bidra til at de ulike regnskapsenheter (statsetater) får større autonomi. Dette vil kunne åpne for at også statlige etater blir mer utsatt for konkurranse. Hvorvidt dette kan bety at virksomheter vil kunne avvikles med andre begrunnelser enn det som tradisjonelt har vært tilfelle, er det vanskelig å si noe om. Uavhengig av dette vil innføring av et periodiseringsprinsipp måtte innebære et mer aktivt forhold i

regnskapsenheten til fortsatt drift forutsetningen. Dette innebærer en bevisst vurdering av forutsigbarheten for regnskapsenhetens virksomhet.

3.3.3 Prinsipper

En overgang til periodiseringsprinsippet betyr at det blir en betydelig endring i forståelsen av hva en økonomisk hendelse er. Inn- og utbetalinger blir ikke lenger det avgjørende for registrering og måling av de økonomiske hendelsene. Oppmerksomheten vil rettes mot transaksjoner. Dette vil bringe inn i regnskapet mer komplekse og skjønnsmessige vurderinger og vil sette krav til kompetanse tilknyttet anvendelse av de prinsippene som periodiseringsprinsippet omfatter. En overgang vil også kreve en del tekniske tilpasninger, blant annet at det utarbeides en ny åpningsbalanse.

Inntekter bør også defineres ut fra opptjeningsprinsippet. Et sentralt spørsmål blir hvordan opptjeningsstidspunktet kan defineres for en offentlig virksomhet når betaling for tjenesten og bruken av tjenesten er frakoplet? En overgang fra en «comander» til en enhetsforståelse vil trolig skape større nærhet mellom produksjon og finansiering, og på den måten kan opptjeningsprinsippet etter en slik overgang bli enklere å forholde seg til enn det er i dagens statsregnskapet.

En annen måte for å introdusere koblinger mellom betaling og tjenesteyting, kan være å innføre kontraktsforhold. Etter en slik kontrakt får hver enkelt etat en ramme for bruk av midler, og knytter dermed finansielle ressurser og virksomhetsytelser mot hverandre slik at det er mulig å beregne et resultat. Ved bruk av kontrakter vil det være mulig å beregne periodens opptjente inntekter. Ved definerte inntekter blir sammenstilling mot kostnader lettere. Den største utfordringen blir da å gi et fullstendig bilde av kostnadene for å få et meningsfullt bilde av over-/underskudd.

3.3.4 Teknikker

Et teknisk regnskapssystem som baserer seg på periodiseringsprinsippet er mer omfattende men også mer konsistent enn den regnskapsmodellen som anvendes i staten i dag. Overgangen vil rent teknisk kreve introduksjon av manglende register tilknyttet balanse- og resultatregnskap. Overgangen vil også innebære et økt behov for personer med god regnskapskompetanse.

De største forskjellene i registreringene kan relateres til statens kapitalregnskap og en balanse satt opp etter periodiseringsprinsippet. Utfordringen ved en overgang fra kapitalregnskapsregistre-

ringer til balanseregistreringer blir å ta inn følgende: kundefordringer, varelager, anleggsmidler og all kortsiktig gjeld.

Siden staten ikke følger en rendyrket kontantstrømmodell og fordi det bl.a. benyttes reskontroer og noe avskrivninger, kan det antas at overgangen til et regnskap etter periodiseringsprinsippet teknisk sett ikke blir for krevende. I tillegg benytter en del virksomheter periodiserte regnskap som internregnskap. Agresso, Oracle og Formula er de mest benyttete regnskapssystemene innenfor statlig virksomhet. Ettersom disse systemene ble utviklet for privat virksomhet og senere tilpasset statens økonomireglement er det rimelig å anta at den teknisk overgangen vil gå greit.

3.3.5 Rapporter

Omstilling av kapitalregnskapet vil representere en stor overgangsutfordring. Ettersom balansen utgjør et avgjørende fundament for regnskapet etter periodiseringsprinsippet, er det viktig å få etablert en riktig åpningsbalanse for staten. Spørsmålene blir hva som skal tas med i balansen og til hvilke verdier? Dette spørsmålet krever betydelig grunnarbeid. Noen eiendeler og gjeld kan måles til gjenanskaffelses kost (f. eks. for de eiendeler og gjeld som vi har veletablerte markeder). Pensjons- og petroleumsfond kan vurderes til nåverdi. Eiendeler og gjeld uten eksisterende marked kan måles til historisk kost forbundet med f. eks. anskaffelse eller oppbygning.

Som påpekt i kapittel 2 bør rapportene reflektere så vel målsetninger for regnskapet som regnskapsbrukerne. Alle rapporter, dvs. balansen, resultatregnskap og kontantstrøm-oppstillingen, kan struktureres på ulike måter. Det blir derfor viktig ved en overgang å gjøre nye vurderinger om hvordan disse rapportene kan bli mest mulig hensiktsmessig for brukerne. Rapportene må selvsagt settes i relasjon til det som blir den overordnede målsetningen med et nytt regnskap for staten.

4 Konsekvenser

Med referansen til de ulike regnskapsprosessene (normdanning, praksis og bruk) kan vi skissenesig illustrere hvilke regnskapsmessige problemstillinger som virker inn i de ulike prosessene (Tabell 1.2).

I kapitlene foran har vi redegjort for enkelte av disse problemstillingene og noen tilknyttete konsekvenser. Problemstillingene kan oppsummeres i tre konsekvensområder (det styringsmessige, det

Tabell 1.2 Regnskapsmessige problemstillinger i normering, praksis og bruk av regnskapet.

	NORM	PRAKSIS	BRUK
Juridiske konsekvenser	X		
Valg av regnskapsstandard	X	X	
Verdsettingsprinsipp	X	X	
Spørsmål knyttet til åpningsbalanse	X	X	X
Tekniske konsekvenser		X	X
Økonomiske/administrative konsekvenser		X	X

juridiske og det institusjonelle). Vi vil nedenfor drøfte disse konsekvensområdene, og vi legger hovedvekten på det styringsmessig og det institusjonelle. Vi viser også til Nesbakk og Gårseth (2002) og Georgsen m.fl. (2002) som har studert enkelte av disse problemstillingene.

Det styringsmessige konsekvensområdet er knyttet til hvordan informasjonen anvendes eller kan anvendes. Dette konsekvensområdet kan knyttes til de rapportene som regnskapet omfatter og som genereres fra regnskapspraksis, og til informasjonens begripelighet, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet. Nedenfor drøftes dette mer inngående.

Det juridiske konsekvensområdet vil i stor utstrekning vedrøre hvilke typer kompetanse (eksempelvis hvilke organer) vil få eller skal ha ansvar for normeringen.

Det institusjonelle konsekvensområdet vedrører hvilke typer institusjoner påvirker de ulike regnskapsprosesser. Eksempelvis kan normeringen påvirkes av profesjonen (regnskapsprofesjon, den juridiske profesjon, god regnskapsskikk forståelse innen enkelte samfunnssektorer, osv.). Regnskapspraksis vil også avbilde den innflytende profesjon. Eksempelvis vil måten å håndtere de praktiske regnskapsspørsmålene på avhenge mye av om en bygger på periodiseringsprinsippet, anordningsprinsippet (se Mellemvik mfl., 2000) eller kontantprinsippet. Hvert av disse prinsippene kan relateres til regnskapsprofesjonen tilknyttet henholdsvis bedriftsregnskapet, kommuneregnskapet og statsregnskapet. Trolig er den sistnevnte regnskapsprofesjonen svakest institusjonalisert. Bruksmulighetene som regnskapet gir, vil også være avhengig av hvilken regnskapsprofesjon som har innflytelse på regnskapet.

4.1 Styringsmessige konsekvenser

Det styringsmessige konsekvensområdet beskrives ut fra kvalitetskrav til regnskapsinformasjon og regnskapsrapporter. For det første vurderes egenskaper hos brukerne av statsregnskapet.

Etterpå vurderes det hvilke konsekvenser overgangen til periodiseringsprinsippet trolig kan ha når det gjelder statsregnskapets begripelighet, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet.

4.1.1 Statsregnskap: egenskaper hos brukerne

Økonomistyring innebærer at aktører involvert i økonomistyringsprosessen kan utøve kontroll og gjøre beslutninger med bakgrunn bl.a. i tilgjengelig regnskapsinformasjon. Regnskapsinformasjons anvendbarhet står derfor sentralt. For å si noe om styringsmessige konsekvenser tilknyttet overgangen fra kontant- til periodiseringsprinsippet er det viktig å definere egenskaper hos hovedbrukerne av statsregnskapet. Det er mange potensielle brukere av statsregnskapet. Imidlertid begrenser vi oss her til å drøfte anvendbarheten for enkelte brukergrupper. Regnskap er ment å fungere i relasjonen mellom prinsipal og agent. Vi vil derfor definere brukergruppene ut fra denne relasjonen. Befolkningen finansierer staten og kan sies å utgjøre staten. Dermed er skattebetalerne/velgerne/befolkning den fremste prinsipal. Denne prinsipalen er imidlertid uensartet og har dermed begrenset innflytelse. Stortinget utgjør befolknings representative forsamling, og følgelig vurderer vi Stortinget som den fremste prinsipal tilknyttet statsregnskapet. Dette innebærer at Stortingspolitikerne blir den første viktig brukergruppen. Den statlige administrasjonen, dvs. de administrative etater vil dermed naturlig defineres som agenten, og statsadministrasjonen inklusive regjering og departement representerer den andre viktig brukergruppen.

Politikere

Stortingspolitikerne er innbyggernes valgte representanter og de er ment å ta beslutninger på vegne av befolkningen. Følgelig er det disse politikerne som har størst behov for anvendbare regnskapsinformasjon som grunnlag for å styre statlig virksomhet og statens økonomi, dvs. de har behov for

Tabell 1.3 Hovedbrukergrupper for statsregnskap.

Karakteristika Brukergruppen	Kunnskap om økonomi og regnskap	Fortolknings- metoden	Behov for regnskaps- informasjon	Grad av detaljeringsgrad i regnskapet
Nasjonale politikere	Legmenn	Enkel, ukritisk, trenger hjelp av eksperter	Planlegging og debatt, oversikt	Overflatisk, opptatt av «bottom line» og generelle begrep
Administrasjon	Ekspert men varierende	Detaljert analyse	Gjennomføring og forberedelse av vedtak	Detaljert, for intern kontroll og styring

informasjon til kontroll- og beslutningsformål. Regnskapsinformasjon kan gi politikerne mulighet til å drøfte økonomiske konsekvenser av vedtak, og inngangsette debatt om hvorvidt det finnes akseptabel konsensus tilknyttet prioritering av oppgaver og allokering av tilgjengelig finansielle ressurser.

Politikerne kan sees på som legmenn. En grunn oppfatning i demokratier er at politikerne skal utgjøre et utsnitt av nasjonens befolkning. I dette tilfelle kan man ikke forvente at politikerne har spesielle forkunnskaper om hva ulike regnskapsbegreper og regnskapsmodeller inneholder. Når det gjelder deres kunnskap i økonomi og regnskap, er antagelsen at den er på et generelt nivå. Når brukerne har generell og overflatisk kunnskap skjer fortolkninger med hjelp av enkle fortolkningsmetoder. Det betyr at gjennomsnittspolitikeren ikke har mulighet og kunnskap til å oppfatte regnskapsbegreper kritisk, og kan ha problemer med å gå dypt inn i rapporter uten hjelp fra eksperter. Generelt sett er politikerne interessert i «paraplyoversikter» (Pauli, 1999; Olsen, 1990, Grønhaug & Mellemvik, 1998). Dette betyr at kravene til rapporteringsfrekvens, detaljeringsgrad og type rapporter må vurderes i forhold til et slikt oversiktsperspektiv. Vi konkluderer derfor med at for å gjøre regnskapsinformasjon begripelig for en legmann må regnskapsoppstillingene kommenteres og sentrale økonomisk begrep forklares.

Administrasjon

Statsadministrasjonen har en sentral rolle når det gjelder bruk av regnskapsinformasjon. Administrative etater har ansvar for realisering av nasjonalpolitiske vedtak og for at tjenesteproduksjonen blir utført med minst mulig ressursinnsats ifølge gjeldende regler og lover. Regnskapsinformasjon vil være et viktig instrument for å få en god intern økonomistyring i staten, og administrasjonen er trolig den viktigste daglig bruker av statsregnskapsinformasjon. Derfor trenger de administrati-

ve etater mer detaljert informasjon sammenlignet med de nasjonale politikerne. Dette følger av at administrasjonens primære oppgave er å styre de enkelte virksomhetene. Selv om det finnes få studier som ser på staten som bruker av regnskapsinformasjon, mener vi at representanter fra statlige etater, spesielt fra økonomiavdelinger og revisjon, kan karakteriseres som eksperter fordi de har økonomisk- og administrative utdanning og i tillegg kompetanse innen regnskapssystemet som staten anvender. Dypere kunnskap gir muligheter til mer kritisk og konseptuell analyse av regnskapsdata, og gjør det lettere å begripe regnskapsinformasjon. Imidlertid er statsadministrasjonen sammensatt av etater med ulike oppgaver, og trolig er ulike statlige etater ulikt bemannet når det gjelder økonomisk administrativ kompetanse (Mellemvik, 1989). Derfor er det vanskelig å se på statlige etater som homogene brukere fordi samme type informasjon kan anvendes på forskjellige måter av forskjellige direktorater og departement. Tabell 1.3 oppsummerer hovedtrekk ved behov for informasjon og egenskaper hos de to brukergruppene.

De nasjonale politikerne og statens administrasjonen kan karakteriseres på forskjellige måter når det gjelder kunnskap om økonomi og regnskap. Ettersom administrasjonen, selv om den ikke er homogen, fremstår som eksperter, mens politikerne er mer legmenn, vil fortolkningsmetodene være forskjellige. Administrasjonen vil kunne gjennomføre dype analyser av regnskapsdata, mens politikerne må forholde seg til enklere oversikter. I tillegg har hovedbrukerne forskjellige behov for regnskapsinformasjon. Politikerne trenger informasjon for å styre nasjonen og få fram konsekvensene av politiske vedtak. Administrasjonen trenger informasjon for intern kontroll og styring.

Med bakgrunn i disse egenskapene hos brukerne kan vi drøfte anvendbarheten av dagens statsregnskap, og vurdere hvilke konsekvenser overgangen til periodiseringsprinsippet vil ha mht anvendbarheten for disse to brukergruppene.

4.1.2 Vurdering av endring i begripelighet

Begripelighet er knyttet til mulighetene for fortolkning av regnskapsinformasjon og er følgelig et brukerspesifikt kvalitetskrav. Regnskapsrapporter basert på kontantprinsippet passer i utgangspunktet for regnskapsbrukerne som ikke er fortrolig med regnskapsteori. Derfor er de også godt egnet for politikerne som er å anse som legmenn i relasjon til regnskaps- og økonomistyringsteori. Et regnskap som bygger på et rendyrket kontantprinsipp er også godt egnet til å få tilbakemelding på en enkel måte om midlene er anvendt i den utstrekning som budsjettet forutsatte.

Ved overgangen til periodiseringsprinsippet må bevilgnings- og kapitalregnskapene erstattes med resultatregnskap og balanse. Selv om vi ikke har empiriske data vedrørende politikernes vurdering av ulike regnskap, er trolig et resultatregnskap og en balanse minst like begripelig som bevilgnings- og kapitalregnskapene. Det viktigste her er at begrepene i resultat- og balanseregnskapene kan gis en klar økonomisk fortolkning, mens dette ikke er tilfelle for dagens statsregnskap. Regnskapsrapporter som utarbeides ifølge periodiseringsprinsippet krever, som vi påpekte i kapittel 3, skjønnsmessige vurderinger tilknyttet enkelte inntekter og kostnader. En trenger derfor enkelte basiskunnskaper innen regnskap og økonomi for å kunne anvende et slikt regnskap. Dette betyr at en eventuell overgang til periodiseringsprinsippet også bør omfatte enkelte innføringskurs for politikerne når det gjelder forståelsen av enkelte begrep og rapporter. Administrasjon må trolig også få betydelig opplæring når det gjelder økonomisk fortolkning av regnskapsinformasjon. Ettersom dagens statsregnskap ikke bygger på et rendyrket kontantprinsipp, er det trolig slik at bevilgnings- og kapitalregnskapene vil være ubegripelige for de fleste politikerne.

4.1.3 Vurdering av endring i relevans

Relevanskravet er både beslutnings- og brukerspesifikt. Dette går på hvordan regnskapsinformasjon er tilpasset beslutningsmodellene og behovene for regnskapsinformasjon hos brukerne. Ettersom dagens statsregnskap er kontantstrømsorientert, og ettersom legmannen forstår effekten av kontantstrømmer, kan en rimelig slutning være at dagens regnskap burde kunne gi relevant informasjon til politikerne. Det må bemerkes at mange politikere når de får mulighet til å delta i utvikling av regnskapssystemer, velger rapporter som fokuseres på

kontantstrømmer og ikke på regnskapsmessig resultat (Pauli, 1999; Mellemvik & Olson, 1996).

Imidlertid kan det også reises kritiske spørsmål til relevansen av dagens statsregnskap. Det er særlig to forhold som gjør slike spørsmål naturlig. For det første er det ikke et rendyrket kontantprinsipp som anvendes i dagens statsregnskap. Dermed er det uklart om det er rene kontantkonsekvenser som rapporteres. Rapportene blir dermed også som vist i kapittel 3 vanskelig å fortolke på en entydig måte.

Det andre kritiske ankepunktet er at kontantprinsippet kan bidra til kortsiktighet i vurderinger. Et for sterkt kontantfokus kritiseres i regnskapsliteratur bl.a. fordi en lett «glemmer» de langsiktige kostnadene (Chan, 1998). Dette fører til at man kan ha problemer med å vedlikeholde formuen, dvs. fokus på kontantstrømmer kan skape situasjoner som gjør det enkelt å forbruke ressurser i dag som burde beholdes kommende generasjoner.

Administrasjonens hovedoppgave er å iverksette de politiske vedtak og sikre den løpende tjenesteproduksjonen i staten. Regnskapets relevans for administrasjonen kan vurderes ut fra krav til styring og intern kontroll. Dersom en med styring og intern kontroll først og fremst tenker på om ressursene forvaltes i samsvar med lov og reglement, er det mye som tyder på at dagens statsregnskap er relevant ved at det mer enn noe annet fokuserer på oppfølging av bevilgninger.

Ettersom dagens regnskap ikke fokuserer på inntekter og kostnader slik som periodiseringsprinsippet tilsier, vil regnskapet gi lite relevant informasjon når fokus er intern effektivitet og produktivitet. Innen mange statsetater er det derfor også utviklet egne intern regnskap hvor en forsøker å få fram kostnader og inntekter.

4.1.4 Vurdering av endring i pålitelighet

Selv om statsregnskapet offisielt bygger på et kontantprinsipp, er ikke dette prinsippet fullstendig gjennomført slik at det tekniske transaksjonsregistreringssystemet dels er meget komplisert (se kapittel 3). Mange av de begrepene som anvendes i statsregnskapet er ikke selvforklarende. Dette indikerer at statsregnskapet mangler forankring i regnskapsteori, og regnskapets pålitelighet blir følgelig avhengig av mer subjektive og noe vilkårlige definisjoner og fortolkninger, og kan følgelig kritiseres.

Følgelig vil pålitelighet øke ved en overgang til periodiseringsprinsippet. Dersom denne overgangen bygges på etablert regnskapsteori, vil det nye statsregnskapet dra nytte av den til enhver tid på-

Tabell 1.4 Vurdering av endring i begripelighet og relevans ved overgang til et periodiseringsprinsipp.

	<i>Politikerne</i>	<i>Administrasjon</i>
<i>Vurdering av begripelighet</i>	Dagens regnskap: trolig ubegripelig Periodiseringsprinsipp: krever opplæring	Dagens regnskap: vanskelig å si
<i>Vurdering av relevans</i>	Bedre, når det gjelder vurdering av alternativer	Bedre, kan lettere tilpasses behovene

Tabell 1.5. Vurdering av pålitelighet og sammenlignbarhet ved overgangen til et periodiseringsprinsipp.

	<i>Pålitelighet</i>	<i>Sammenlignbarhet</i>
<i>Vurdering av krav</i>	Øker dersom overgangen baseres på regnskapsteori	Øker muligheten til sammenligning mellom sektorene

gående drøftingen om relevante og begripelig løsninger. En slik pågående drøfting øker i seg selv påliteligheten til regnskapet.

Den største ulempen ved anvendelse av periodiseringsprinsippet i staten er trolig den type subjektivitet som vil finnes i tilknytning til måling av enkelte regnskapsdata (Olson m.fl., 1995). Periodiseringsprinsippet er kjent for at mange av transaksjonene ikke er fullstendig verisifiserbare og nøytrale på grunn av subjektive vurderinger, f.eks. avskrivninger (Pauli, 1999; Olson m.fl., 1995). Imidlertid skal det tilføyes at det er stor åpenhet og oppmerksomhet nettopp omkring de problemer som denne subjektiviteten kan skape. Subjektiviteten håndteres normalt gjennom regler og standarder for målingene, og det skapes bevissthet om den gjennom opplæring av politikerne og administrasjonen.

4.1.5 Vurdering av endring i sammenlignbarhet

Dagens statlig regnskap er ikke sammenlignbart verken med bedriftsregnskapet eller statsregnskapet (Mellemvik & Monsen, 1996). I og med at det er ganske særegent er det videre neppe sammenlignbart med andre statens regnskap. Med utgangspunkt i dagens regnskap vil politikerne og administrasjonen ha problemer dersom de ønsker å sammenligne effekter ved f. eks. å kjøpe inn samme virksomhet fra en privat bedrift eller fra en annen offentlig organisasjon i stedet for å produsere selv. Administrasjonen kan ivareta noen slike sammenligninger gjennom interne kalkyler men det er begrenset hvor omfattende og prinsipiell slike beregninger kan være.

Overgang til periodiseringsprinsippet vil gi regnskapsinformasjon som er mer i tråd med bedriftsregnskapet. Dette vil bety at det blir enklere å sammenligne hva det vil koste å produsere samme type tjenester ved private og offentlige institusjoner. Uten tvil blir det også enklere å utarbeide konsoliderte regnskaper som inkluderer alle organisasjoner og selskaper som staten har betydelige eierinteresser i. Et enhetlig regnskap innebærer også tilgang til regnskapsløsninger utviklet i sterke regnskapsfaglige miljøer.

4.1.6 Oppsummering

Diskusjonen ovenfor viser at det er både fordeler og ulemper for staten ved overgangen fra et kontantorientert regnskapsprinsipp til et periodiseringsprinsipp. Konsekvensene når det gjelder kvalitative krav til anvendbarheten er oppsummert i tabellene 1.4 og 1.5.

For det første kan periodiseringsprinsipp danne grunnlaget for mer relevant informasjon for både politikerne og administrasjonene. Regnskapsinformasjon basert på periodiseringsprinsippet kan gi nyttig informasjon om konsekvensen av bruk av ressurser, og dette kan i sin tur bidra til økt fokus på effektiv økonomistyring av ressursene. Økt relevans betyr likevel ikke automatisk økt begripelighet. For å anvende på en begripelig måte informasjon fra et regnskap som bygger på et nytt prinsipp, må politikerne og trolig også administrasjon få opplæring i fortolkning av sentrale rapporter.

Overgangen bør gjøres slik at regnskapsteori utgjør en viktig referanserammen for vurdering av overgangsproblemene. Dette vil bidra til at regn-

skapsløsningene velges ut fra prinsipielle vurderinger, og på denne måten vil påliteligheten øke sammenlignet med dagens statsregnskap.

4.2 Juridiske konsekvenser

De juridiske konsekvensene vedrører hvem som skal ha ansvar for normeringen av regnskapet i forbindelse med og etter en overgang til periodiseringsprinsippet. I dag er det Finansdepartementet som avgjør alle regnskapsspørsmål når det gjelder statlig regnskap. Ettersom det ikke finnes en egen lov om statsregnskap, er trolig politikerne i stor utstrekning koblet fra normeringsprosessen. En overgang til periodiseringsprinsippet vil være motivert ut fra ulike hensyn, bl.a. ønske om å bedre økonomistyringsverktøyene og dermed muliggjøre økt effektivitet i statsforvaltningen. Denne type spørsmål vil naturlig politikerne være opptatt av, og en overgang til periodiseringsprinsippet vil derfor også måtte innebære at politikerne kommer nærmere debatten om hva som skal være statens regnskapsløsninger.

Det finnes ingen regnskapsfaglige profesjon som utarbeider regnskapsstandarder for staten. Det er departementet og i stor utstrekning trolig regnskapsseksjonen i departementet som har ansvaret for å utarbeide de detaljerte forskriftene som finnes i eller bygger på bevilgningsreglementet og økonomireglementet. I tillegg er det departementet som er ansvarlig for å avlegg statsregnskapet. Følgelig er departementet både normgivende og praksisutøvende organ. Den dualistiske posisjonen til departementet som både regnskapsfører og normgiver vil trolig måtte videreføres også etter en overgang til periodiseringsprinsippet. Imidlertid vil det bli behov både ved innføringen av det nye prinsippet og ved den løpende anvendelsen av det, å koble til seg annen type regnskapskompetanse. Det ligger godt til rette for en slik kobling ettersom det også er departementet som har det overordnede ansvaret for regnskapsreglene som gjelder for privat sektor. De spesielle vurderingsproblemene som vil gjøre seg gjeldende for statsregnskap etter periodiseringsprinsippet, setter krav til at det vies spesiell oppmerksomhet mot disse. Dette kan gjøres ved at det etableres et eget regnskapsfaglig organ som skal utvikle og tilpasse regnskapsprinsipper og gi regnskapsfaglige vurderinger for statsregnskapet.

Når det gjelder håndteringen av de juridiske konsekvensene, vil en kunne dra nytte både av de internasjonale erfaringene og de erfaringene som er gjort innen privat sektor her til lands. Dersom statsregnskapet bygger på et periodiseringsprin-

sipp, vil det utvilsomt være regnskapsfaglig fordelaktig også å endre prinsippene for kommuneregnskapet (Mellemvik m.fl., 2000). Et nytt regnskapsfaglig organ kan dermed ivareta regnskapsfaglige vurderinger som gjelder hele den offentlige sektor.

4.3 Institusjonelle konsekvenser

Innføring av periodiseringsprinsippet vil virke inn både på praksis (dvs. den regnskapstekniske håndteringen) og bruksmulighetene som regnskapsinformasjonen gir. En slik innføring må også vurderes i relasjon til hvilke alternative muligheter som finnes når det gjelder utviklingen av statsregnskapet. I dette avsnittet vil vi derfor først med bakgrunn i de beskrivelser og vurderinger vi har gjort foran, knytte noen kommentarer til praksis og bruk. Deretter vil vi gjøre noen vurderinger av statsregnskapet i en mer overordnet institusjonell kontekst.

4.3.1 Regnskapspraksis og bruk av informasjon

Når det gjelder regnskapspraksis vil det bli behov for helt nye regnskapsforskrifter, dvs. at dagens bevilgningsreglement og økonomireglement må erstattes av reglement som ivaretar kravene som settes av periodiseringsprinsippet. Først og fremst vil det bli behov for retningslinjer for den løpende regnskapsvirksomhet. I tillegg vil selve innføringen av periodiseringsprinsippet kreve at det gjøres et betydelig arbeid tilknyttet etablering av åpningsbalanser. Når det gjelder det sistnevnte, vil en trolig kunne bygge en del på det mer prinsipielle arbeidet som er gjort i statsetater og sektorer (eksempelvis sykehussektoren) som har gått over til å anvende dette prinsippet. Som tidligere nevnt er mange av de regnskapstekniske programmene og systemene som anvendes i staten utviklet med bakgrunn i regnskapsmessige problemstillinger i den private sektor. De teknisk orienterte utfordringene med å få etablert regnskapssystemer for staten som kan håndtere det nye prinsippet, skulle derfor kunne løses rimelig greit. Imidlertid vil en slik endring innebære nye krav på kompetanse hos de som til daglig arbeider med regisering, måling og rapportering tilknyttet statens regnskap. Det vil derfor være behov for kompetansebyggende tiltak i form av opplæringsprogram. Trolig vil det her være betydelige erfaringer som kan hentes ved å vurdere hvordan de overnevnte etater og sektorer, som har gått over til periodiseringsprinsippet, har håndtert dette. Flere statsetater har også eksperimentert med overgang fra brutto- til

nettobudsjettering, og også de erfaringene som er høstet gjennom de opplæringsprogram som da har vært anvendt, vil være verdifulle i kompetanseutviklingen.

Som redegjort for tidligere har vi satt hovedfokus på politikerne og statsadministrasjonen som brukere av statsregnskap. Det å lære seg å anvende informasjon som er oppbygd på annen måte enn det en har erfaring med, er i seg selv en utfordring. For politikerne som vi vurderer som den overordnede prinsipalen, vil overgangen trolig ikke være særlig vanskelig. Årsaken til dette er at politikerne i liten grad kan antas å være svært fortrolig med de rapportene som statsregnskapet omfatter. Som vi viste er bevilgningsregnskapet og kapitalregnskapet ikke selvforklarende, og i den utstrekning politikerne har erfaring fra å anvende regnskapsrapporter er det rimelig å anta at erfaringen mer knytter seg til regnskapsrapporter fra bedrifter enn fra den type rapporter som statsregnskapet omfatter. For å gjøre introduksjon rimelig enkel til de regnskapsrapportene som periodiseringsprinsippet genererer, vil vi anbefale at interessen rettes mot kontantstrømsoppstillingen, og da en kontantstrømsoppstilling som fokuserer på kontantkonsekvenser av aktivitetsområdene drift, investering og finansiering. For en vurdering av slike oppstillinger i tilknytning til regnskap i offentlig sektor henviser vi til Mellemvik og Olsen (1996).

Administrasjonens bruk av statsregnskapsrapporter er naturligvis mer differensiert og behovene for informasjon mer detaljert enn det som er tilfelle for politikerne. I statens hovedregnskap vil det neppe være av stor interesse å fokusere på resultat i form av finansielt over- eller underskudd utover det som vi redegjorde for når det gjelder formuesbevaringen. Imidlertid er prinsippet om formuesbevaring så vesentlig at resultatbegrepet i form av «bunnlinje» informasjon er viktig. For administrasjonen er det likevel slik at de løpende kostnader og inntekter er vesentligst, dvs. for administrasjonens bruk av regnskap etter periodiseringsprinsippet er nytten trolig størst tilknyttet rapportering av disse. Dette innebærer at rapporter som genereres med utgangspunkt i resultatregnskapet vil være av størst interesse for administrasjonen. Et slikt fokus er i og for seg også helt i overensstemmelse med de krav og bestemmelser som er gitt i de senere års statsbudsjetter og eksplisitt inntatt i bevilgnings- og økonomireglementene.

4.3.2 Statsregnskapet i en institusjonell kontekst

Som grunnlag for en drøfting av statsregnskapet i en institusjonell kontekst, vil vi ta utgangspunkt i

to vesentlige dimensjoner ved statsregnskapet. Den første dimensjonen er knyttet til staten som organisasjon, og hvordan statens legitimitet fremkommer i samfunnet. Den andre dimensjonen er knyttet til regnskapet, og da hvordan løsningene på regnskaps- og økonomistyringsproblemer fremkommer.

Staten, identitet og regnskapsløsninger

Selv om det finnes en mengde studier tilknyttet hva staten er, hvordan den oppfattes, hva som er statens viktigste oppgaver, hvordan staten styres og lignende, vil vi her innsnevre drøfting om staten som organisasjon til to typer forståelser. Hver av disse representerer ytterpunkter på en kontinuerlig forståelsesskala. I det ene ytterpunktet er statens identitet knyttet utelukkende til at staten er en egen organisasjon. Staten og dens organisasjoner/etater blir da spesiell i forhold til andre grupper organisasjoner, og det staten står for kan ikke erstattes av andre organisasjoner. En slik forståelse av staten innebærer at staten blir lukket, og kan ha en egen utvikling i forhold til utviklingen i andre organisasjoner. Staten har da ikke så mye å lære fra eller hente hos andre organisasjoner fordi de andre ikke er sammenlignbare med staten. Med dette utgangspunktet blir de viktige spørsmålene knyttet til hva er spesielt med staten, og da gjerne i relasjon til andre organisasjoner. Hvorfor og hvordan er staten spesiell? Videre blir det vesentlig å klargjøre hvordan dette spesielle innvirker på valg av regnskaps- og økonomistyringssystem. Vi vil betegne denne forståelsen av staten som «egen», dvs. dens egenart definerer den i forhold til andre organisasjoner.

I det andre ytterpunktet sees staten på som en av mange typer organisasjoner. Staten får identitet ved at den inngår i samspill og konkurranse med andre typer organisasjoner, og den får eksistensberettigelse ved at den er bedre til å løse visse typer oppgaver enn andre organisasjoner. Dette innebærer at den i blant vil være i konkurranse med andre organisasjoner, og at den i denne konkurransen viser seg best egnet til å håndtere visse typer oppgaver eller problemstillinger. Ved en slik forståelse av staten inngår den som én type organisasjon i universet av organisasjoner, og vi vil derfor betegne statens identitet som «universell».

På samme måte som når det gjelder forståelsen av staten som organisasjon, kan en inndele hvordan de regnskapsfaglige løsningene fremkommer i to hovedmetoder. Disse to hovedmetodene må også sees på som ytterpunkter på en kontinuerlig skala. Den ene metoden er at regnskapsløsninge-

Tabell 1.6 Utviklingsmuligheter

Statens identitet	Løsninger genereres fra	
	Intern utvikling	Ekstern utvikling
Egen Universell	Degenerering Markedsgjøring	Sektorisering Globalisering

ne fremkommer gjennom internt arbeid i organisasjonen eller i gruppen av lignende organisasjoner (for eksempel i internasjonale organisasjoner). Vi benevner denne metoden som «intern utvikling». Ved denne metoden vil en få skreddersydde løsninger på de regnskapsmessige problemene.

Den andre metoden innebærer at løsningene på regnskapsmessige problemer knyttes til den regnskapsfaglige debatt og de regnskapsteorier (normer og standarder) som er tilgjengelige. Etersom denne metoden innebærer at løsningene på regnskapsfaglige problemstillinger like naturlig finnes utenfor som innen egen organisasjon eller organisasjonsgruppe, benevner vi denne metoden for «ekstern utvikling».

I tabell 1.6 har vi satt disse dimensjonene sammen. Som det fremkommer i tabellen finnes det fire hovedveier for utviklingen. Vi har benevnt disse som «degenerering», «sektorisering», «markedsgjøring» og «globalisering». Nedenfor vil vi kommentere disse utviklingsmulighetene.

Degenerering

Alternativet «degenerering» innebærer at staten anses så spesiell i forhold til andre organisasjoner at regnskapsproblemstillingene ikke er overførbare fra eller til andre organisasjoner. Utviklingen av statsregnskapet i Norge har vært preget av stor grad av lukkethet. Statsregnskapet har aldri vært gjenstand for drøfting i andre regnskapsfaglige miljøer enn de som har direkte tilknytning til statsregnskapsprofesjonen. Dersom en for eksempel går gjennom årganger av tidsskriftet Revisjon og Regnskap, er antallet artikler og innlegg tilknyttet statsregnskapet også i de siste 10 år meget begrenset. Uten at vi vet det, fordi det ikke finnes forskning på dette området, antar vi at nærmest alle «nye» løsninger innen statsregnskapet er funnet med bakgrunn i tidligere regnskapsreglementer.

Det norske statsregnskapet har trolig vært lite påvirket av den internasjonale utviklingen. «Degenereringsalternativet» innebærer at fremtidens statsregnskap vil utvikle seg meget langsomt, og at regnskapsløsningene i beste fall vil fremkomme gjennom en intern dialog i statssektoren. Det er også mulig å tenke seg nye regnskapsreglementer

utviklet internt i departementet eller i dialog med den statlige regnskapsprofesjonen. De problemer som vi har påpekt i denne rapporten i tilknytning til dagens statsregnskap, vil da trolig ikke i nær fremtid finne noen løsning. Slik vi vurderer situasjonen, er det lite trolig og meget uheldig om utviklingen vil følge dette sporet.

Markedsgjøring

Også dette utviklingsalternativet forutsetter at det utvikles skreddersydde løsninger for statsregnskapet. Imidlertid sees staten som «konkurransesatt», dvs. den må vise at den er best egnet til å håndtere visse typer oppgaver eller aktiviteter. En konkurransesatt staten må vise at den kan gjøre tingene minst like godt som andre organisasjoner. Det er derfor nærliggende å anta at dette vil innebære at det internt i sektoren utvikles regnskaps- og økonomistyringssystemer som nettopp skal kunne bidra til å vise at staten er like god som andre. Utgangspunktet kan til og med være mer offensivt, dvs. at regnskaps- og økonomistyringssystemene skal bidra til å vise at staten er opptatt av så vel effektivisering som forbedring av produktiviteten.

De regnskapsfaglige løsningene bygger etter markedsgjøringsalternativet på det regnskapssystem og den regnskapsmodell som er utviklet internt. Ideen med forbedringen er likevel at staten må ha et regnskap som kan gi pålitelig informasjon til så vel internt bruk som til bruk av eksterne. Drivkraften i utviklingen av en slik regnskapsmodell er at staten dersom den skal beholde de grunnleggende regnskapsprinsipper som er fremkommet gjennom intern utvikling, må forholde seg til krav fra omgivelsene (markedet) om at modellen må forbedres. Følgelig kan en si at en slik løsning har et perspektiv på staten som en del av et større univers, hvor andre utenfor staten setter krav til et forståelig og konsistent regnskap. Løsningene genereres likevel gjennom en tilpasning basert på regnskapsutviklingen internt i statssektoren.

Dette utviklingsalternativet har større mulighet enn «degenereringsalternativet» for å bli valgt ved videreutviklingen av statsregnskapet. Vi anser

imidlertid dette alternativet som mindre attraktivt ettersom det innebærer betydelige problemer ikke minst i relasjon til brukernes forståelse av den økonomiske informasjon. Dersom dette alternativet velges, vil det kreve at det gjøres et betydelig arbeid for å skape et helhetlig og prinsipielt beskrevet rammeverk bestående av prinsipper, teknikker og rapporter.

Sektorisering

Dette alternativet skiller seg ut fra de to forannevnte ved at ideene for regnskapsutviklingen genereres utenfra, dvs. de bygger ikke kun på regnskapsmodeller og regnskapsforståelse som er utviklet internt i statssektoren. Videre bygger dette alternativet på en forståelse av staten som en særegen organisasjon. Dette innebærer at løsningene på regnskapsspørsmål og valg av regnskapsmodell vil være inspirert av ideer og innspill fra for eksempel regnskapsforskning og utviklingen i andre land. Den eksterne påvirkningen vil imidlertid først og fremst komme fra organisasjoner som er lik den norske stat, og da gjerne fra andre stater. Hovedfokus vil være hva som er spesielt med organisasjonen, dvs. staten, og ut fra det genereres mulige regnskapsmodeller.

En utvikling etter dette alternativet forutsetter at det letes etter regnskapsløsninger og regnskapsmodeller i de standarder og modeller som anvendes av f.eks. andre stater eller ikke-finansielt resultatorienterte organisasjoner. En rendyrket «kontantstrømmodell» kan her være et alternativ. Det finnes for eksempel «kontantstrømmodeller» som er i bruk i offentlig sektor i andre land, og som dels er utviklet med bakgrunn i regnskapsteori. Vi tenker her på ulike «fund accounting» modeller. Et utviklingsalternativ hvor statssektoren settes i fokus, er følgelig å bygge på denne type modeller.

Etter våre vurderinger er det mest sannsynlig at en mer eller mindre ren kontantstrømmodell velges dersom utviklingen skjer etter dette alternativet. Årsaken til dette er at de fondsorienterte regnskapsmodellene har vært gjenstand for betydelig kritikk fra brukerne samt at disse modellene reflekterer en organisering av statssektoren som er annerledes enn den som finnes her til lands. Som vi var inne på tidligere er det trolig betydelige fordeler med kontantstrømsoppstillinger fordi de fremstår som enkle å forstå for hovedbrukerne (politikere) av statsregnskapet.

Som vi har vist er det mange problemer tilknyttet den regnskapsmodell som den norske stat anvender. Selv om staten i utgangspunktet bygger på et kontantprinsipp, viste gjennomgang at stats-

regnskapet i dagens form og innhold, ikke fremstår som et attraktivt utviklingsalternativ. Et slikt alternativ må i alle fall bygge på anvendelse av et rendyrket kontantprinsipp.

Globalisering

Dersom statsregnskapet utvikles etter dette alternativet, innebærer det at staten sees på som åpen både i forhold til andre organisasjoner og i valg av regnskapsmodeller. Etter dette alternativet dreier det seg om å finne og velge blant alternative regnskapsmodeller den eller de som er best egnet for staten i dens møte med samarbeidende og konkurrerende organisasjoner. Leting etter alternativer vil naturlig starte blant de regnskapsløsninger og modeller som organisasjoner i statens umiddelbare nærhet anvender, det vil i første rekke si norske bedrifter og andre stater.

Den regnskapsmodell som er mest grundig utviklet gjennom bruk i organisasjoner og også gjennom den regnskapsfaglige debatt, bygger på periodiseringsprinsippet. De selskaper som staten eier eller har eierinteresser i, utarbeider sine regnskap etter denne modellen. Valg av dette alternativet innebærer derfor at utarbeidelse av konsernregnskaper forenkles.

Selv om en utvikling etter dette alternativet, innebærer at staten anvender regnskapsmodeller som har global utbredelse, er det en del problemer forbundet med å anvende periodiseringsprinsippet i offentlig sektor. Olson m.fl. (1998) viste at en del av de mer underliggende ideer som introduksjon av periodiseringsprinsippet i offentlig sektor bygde på, gjorde det naturlig å spørre om denne modellen til og med kunne være en trussel mot forståelsen av staten som velferdsprodusent. Derfor er det viktig at en utvikling etter dette alternativet ikke innebærer en blind kopiering av det regnskap som anvendes i privat sektor. I arbeidet med å utvikle en overgang til periodiseringsprinsippet for statsregnskapet må det gjøres grundige vurderinger av så vel regnskapsmessige som organisatoriske problemstillinger som er spesifikke for staten.

Konklusjon

Utviklingen av statsregnskapet har vært preget av regnskapsfaglige metoder og løsninger som i liten utstrekning har bygde på ideer fra regnskapsteori eller regnskapsutviklingen mer generelt i samfunnet. Vi vil advare mot en videreutvikling etter dette sporet som lett vil lede til degenerering. Dersom statsregnskapet skal videreutvikles med bakgrunn i den modellen som anvendes i dag, må det arbei-

des kritisk med det faglige fundamentet for dette regnskapet. Regnskapsprinsipper, transaksjons- håndtering og rapporteringen må bygge på teori som igjen bygger på vurdering av informasjonsbe- hov og dokumenterte effekter av praksis. Dette tilsier at selv om utviklingen av statsregnskapet tar utgangspunkt i dagens statsregnskap, må hele regnskapssystemet endres betydelig.

Det finnes imidlertid to alternative utviklings- muligheter, dvs. et regnskap basert på et rendyr- ket kontantprinsipp eller et regnskap som bygger på periodiseringsprinsippet. Det som er mest vesentlig ved valg av grunnlag for videreutviklin- gen, er at modellen er rendyrket. Med bakgrunn i behovet for å kunne sammenligne økonomisk in- formasjon fra staten med andre organisasjoner, og videre med referanse til den internasjonale utvik- lingen, anbefaler vi at periodiseringsprinsippet leg- ges til grunn for videreutviklingen av statsregnska- pet. Denne utviklingen må imidlertid baseres på grundige forarbeider, og innledende forskning til- knyttet dette utviklingsarbeidet bør igangsettes. Utviklingsarbeidet må gjøres med det utgangs- punkt at regnskapet skal tilpasses brukeren, og ikke omvendt. Følgelig må statens egenart og hovedregnskapsbrukernes egenskaper av «leg- menn» reflekteres i de valgte regnskapsløsninger og rapporter. Det kan derfor være liten tvil om at et nytt statsregnskap må inneholde en oversiktlig kontantstrømoppstilling hvor utviklingen av faktis- ke kontantstrømmer i relasjonen til budsjetterte kontantstrømmer fremkommer, og hvor kontant- strømmene relateres til hovedaktivitetene i staten. Selv om vi her ikke skal forsøke å gi oppskriften på hvordan den samlede regnskapsmodell inklusive regnskapsrapporter bør se ut, kan det være hen- siktsmessig å vurdere hvorvidt en utvikling bør skje i etapper. I utgangspunktet må det være slik at hele økonomistyringssystemet, dvs. budsjettet og regnskapet, bygger på samme prinsipper. Dette kan likevel gjøres steg for steg, for eksempel slik at overgangen til periodiseringsprinsippet gjøres først enten bare for regnskapet eller bare for bud- sjettet, for deretter å omfatte hele økonomisty- ringssystemet. Det er også mulig å tenke seg at en begynner utviklingsarbeidet med inntekts- og kostnadsrapporteringen og bruker noe mer tid på etablering av åpningsbalanser. Det er også videre mulig å starte umiddelbart med utgangspunkt i dagens statsregnskap å utvikle en systematisk kontantstrømsoppstilling som kan anvendes både i budsjett- og regnskapsarbeidet, for deretter å ut- vikle hele regnskapet etter periodiseringsprinsip- pet. I det utviklingsarbeidet som må gjøres for å komme frem til egnete rapporter, må hovedbru-

kerne av regnskapet være viktige deltakere. Vide- re er det vesentlig at det nye statsregnskapet byg- ger på det faglige fundament som finnes i regn- skapsteori, og at de løsninger som forskriftsbe- stemmes ikke blir så detaljerte at de ikke gir muligheter for den enkelte statsetat å gjøre tilpas- ninger etter de særskilte informasjonsbehov som etaten måtte ha.

Litteratur

- American Accounting Association (AAA) (1977), *Statement of Accounting Theory and Theory Ac- ceptance*.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1974), *Objectives of Financial State- ments*, Vol. 2, *Selected Papers*, New York.
- Belkaoui, A. (1993) *Accounting Theory*. Academic Press, Chicago.
- Chan, J. (1998) The Bases of Accounting for Bud- geting and Financial Reporting, in R. Meyers (ed) *Handbook of Government Budgeting*, Jos- sey-Bass Publishers, San Francisco, pp. 357– 380.
- Falkman, P. (2000) *Teori för redovisning*, Student- litteratur, Lund.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), (1980) Qualitative Characteristics of Accoun- ting Information, *Statement of Financial Ac- counting Concepts No. 2*.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), (1993) *FASB Statements of Standards*, June.
- Georgsen, K., Nilssen, J. og Åbotsvik, R. (2002) «Hva innebærer en endring fra kontant til pe- riodiseringsprinsippet for statens regnskap?», *Siviløkonomoppgave*, Handelshøgskolen i Bodø, Høgskolen i Bodø . Grønhaug, K. and Mellemvik, F. (1998) The Municipal Annual Report in Use, *Journal of Contemporary Mana- gement Issues*, Vol. 3, No. 2, pp. 93–111.
- Hendriksen, E. and van Breda, M. (1992) *Accoun- ting Theory*. Irwin, Homewood.
- International Accounting Standards (IAS), (1999) *International Accounting Standards Committee*, London.
- Jönsson, S. (1985) *Eliten och Normerna. Drivkraf- ter i Utvecklingen av Redovisningspraxis*, Doxa, Lund.
- Kam, V. (1990) *Accounting Theory*. Wiley & Sons, New York
- Kinserdal, A. (1998). *Finansregnskap med analyse*. Cappelen Akademisk Forlag as, Oslo.
- Kvifte, S. (1997) Konseptuelt Rammeverk for Regnskapsføring, *Beta*, N 2, s. 9–31.

- Lindbeck, R., Brighton, G., Fane, G., Galloway, C., Hicks, B. and Neeley, P. (1977) Report of the Committee on Accounting in the Public Sector, *The Accounting review (supplement)*, pp. 33–52.
- Mauland, H. og Mellemvik, F. (1998) *Regnskap, budsjettering, økonomistyring i offentlig sektor*. Cappelen Akademisk Forlag.
- McDonald, D. (1972) *Comparative Accounting Theory*. Addison-Wesley, London.
- Mellemvik, F. (1989) *Kommuneregnskapets rikdom. Om regnskapets funksjoner i samspillet mellom en kommune og dens finansielle institusjoner*. Norges Handelshøyskole, Bergen.
- Mellemvik, F., Bourmistrov, A., Mauland, H. og Stemland, J. (2000) «Regnskap i offentlig (kommunal) sektor: behov for en ny modell», *HBO-rapport N9*, Høgskolen i Bodø.
- Mellemvik, F. and Monsen, N. (1996) Fire Norske Regnskapsverdener – En Studie av Statens Innvirkning ved Fastsettelsen av Regnskapsstandarder, *Beta*, N 1, s. 17–37.
- Mellemvik, F. og Olson, O. (1996) *Regnskap i Forandring: utvikling, spredning og bruk av kommuneregnskap*. Cappelen Akademisk Forlag.
- Nesbakk, L. og Gårseth, N. (2002) «Hva innebærer en overgang fra brutto- til nettobudsjettering for Høgskolen i Bodø?», *Siviløkonomoppgave*, Handelshøgskolen i Bodø, Høgskolen i Bodø.
- Olsen, R. (1990) *Årsrapportering og politikk. Konsekvenser av brukerorientert forandring av årsrapportering i Bergen kommune*. Norges Handelshøyskole, Bergen.
- Olson, O., J. Guthrie and C. Humphrey (eds.) *Global Warning*, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo.
- Pauli, S. (1999) *Politiker och kassaflödesrapportering – en studie av kommunpolitikens val av redovisningsinformasjon*. Förvaltningshögskolan Göteborgs universitet.
- Jones, R. og Pendlebury, M. (2000) *Public Sector Accounting*, Pitman Publishing, London.
-

Vedlegg 2

Grunnlovens begrensninger for innføring av flerårige budsjetter

Brev fra Justisdepartementets lovavdeling til Statsbudsjettutvalget av 6. januar 2003

1 Innledning. Nærmere om problemstillingene

Det vises til brev 26. september 2002, hvor Statsbudsjettutvalget ønsker Lovavdelingens vurdering av om, og eventuelt i hvilken utstrekning Grunnloven legger begrensninger på Stortingets adgang til flerårig budsjettering. Vi beklager at det har trukket noe ut med vår uttalelse.

Bakgrunnen for at spørsmålet oppstår er bestemmelsen i Grunnloven § 75 bokstav a. Den lyder:

«Det tilkommer Stortinget (...) at paalægge Skatter, Afgifter, Told og andre offentlige Byrder, som dog ikke gjælde udover 31 December i det næst paafølgende Aar, med mindre de af et nyt Storthing udtrykkelig fornyes».

Noen tilsvarende begrensning til «31 December i det næst paafølgende Aar» finnes ikke i Grunnloven § 75 bokstav d, som kort og godt bestemmer at »[d]et tilkommer Stortinget (...) at bevilge de til Statsudgifterne fornødne Pengesumme».

Heller ikke Grunnloven § 75 bokstav b, som gir Stortinget myndighet til å samtykke til å oppta statslån, inneholder noen tidsbegrensning.

Begrunnelsen bak tidsbegrensningen i Grunnloven § 75 bokstav a antas å være todelt. Dels skal den beskytte borgerne mot overflødige skatter. Dels sikrer bestemmelsen at hvert storting står fritt i sin statsfinansielle vurdering i forhold til tidligere storting, jf. Andenæs, Statsforfatningen i Norge, 8. utg. (1998) s. 201. Når en tidsbegrensning har vært hevdet også på utgiftssiden, er det fordi bestemmelsen i Grunnloven § 75 bokstav a ikke ville bli fullt effektiv hvis Stortinget hadde alminnelig myndighet til å treffe avgjørelse om statsutgiftene for fremtidige budsjetterminer, jf. Castberg, Norges statsforfatning, 3. utg. (1964), bind II, s. 83.

Hovedspørsmålet er i hvilken utstrekning Stortinget har konstitusjonell adgang til å *bevilge* mid-

ler til bruk i fremtidige budsjetterminer, dvs. ut over neste kalenderår. At Stortinget bevilger midler, innebærer at det stilles midler til rådighet (for forvaltningen). Hvis det gjelder en slik tidsbegrensning for bruk av bevilgningsmyndigheten som antatt av de fleste statsrettslige forfattere, vil det være til hinder for flerårige budsjettvedtak med rettslig betydning.

Det er en fast praksis for at Stortinget har en adgang til å gi *samtykke* til å skape forpliktelser for staten overfor tredjepersoner som kan binde fremtidige stortings bevilgningsmyndighet. Ordningen med samtykke er knesatt i bevilgningsreglementet. Et slikt samtykke er ingen bevilgning, men fordi det gir grunnlag for en bunden statsutgift som vil forplikte Stortinget til å vedta den nødvendige bevilgning, vil det ha betydning i forhold til en tidsbegrensning for bevilgningsmyndigheten. Adgangen til samtykke kan således ses som en avgrensning av eller unntak fra en tidsbegrensning, men kan også vurderes som et argument mot en tidsbegrensning i det hele.

Grunnloven selv inneholder altså ikke noen uttrykkelig bestemmelse som er til hinder for at det treffes bevilgningsvedtak som har rettsvirkninger ut over den ordinære budsjetterminen (neste kalenderår). Det finnes heller ikke noen bestemmelse som inneholder klare begrensninger i adgangen til å opprette bundne statsutgifter. Eventuelle grenser må i stedet først og fremst utledes av sammenhengen med Grunnloven § 75 bokstav a, herunder de grunnene som ligger bak bestemmelsen, sammenholdt med teori og konstitusjonell praksis.

2 Oversikt over kildematerialet

2.1 Dagens praksis

Dagens praksis er basert på et hovedprinsipp om at Stortinget vedtar budsjetter der bevilgninger bare skjer for neste ordinære budsjettermin.¹ Selv

om bevilgningsreglementet ikke uttaler dette direkte, bygger det på en slik forutsetning. Denne praksis har også støtte i uttalelser i de nyere av de dokumentene som er sitert nedenfor.

Fra dette utgangspunktet gjelder to typer unntak. For det første er det en viss adgang til å *overføre* ubrukte bevilgninger til neste budsjettermin. Dette skjer gjerne ved at en knytter stikkordet «kan overføres» til bevilgningsvedtaket, sml. bevilgningsreglementet § 7 bokstav b. Etter denne bestemmelsen kan overføring bare skje med virkning for de to følgende budsjetterminer. Ut over dette er det i dag ikke praksis for at Stortinget direkte bevilger penger til bruk i en senere budsjettermin.

For det annet kan forvaltningen få samtykke (i bevilgningsreglementet kalt fullmakt) fra Stortinget til å inngå forpliktelser som først fører til utbetalinger i senere budsjetterminer, jf. særlig bevilgningsreglementet § 8. Ved at det opprettes bundne statsutgifter, vil senere storting være forpliktet til å yte de nødvendige bevilgningene. Samtykket til å pådra seg forpliktelsen gis bare for vedkommende budsjettermin. Dersom samtykket ikke benyttes i den førstkommande terminen, må nytt samtykke innhentes for neste termin.

Lovavdelingen kommer tilbake til den rettslige betydningen av dagens praksis.

2.2 Sammenfatning av uttalelser i stortingsdokumenter mv.

Lovavdelingen vil nedenfor peke på en del sentrale uttalelser i stortingsdokumenter som har betydning for de foreliggende spørsmål. Det har imidlertid ikke vært mulig å foreta noen fullstendig og systematisk gjennomgåelse av stortingsdokumenter. Vi antar likevel at det materialet som vi har funnet frem til, vil gi et brukbart grunnlag for å ta stilling til spørsmålene i saken.

Grunnloven § 75 bokstav k om statsrevisjonen

¹ Det er på det rene at innføringen av årlige storting ved grunnlovsendring i 1869 medførte at de begrensningene som måtte gjelde knytter seg til det enkelte (årlige) stortinget, og ikke til hele valgperioden på tre år, jf. Indst. S. No. 88 (1868-69), inntatt i Stortingsforhandlinger del VIII på s. 378-379, hvor det blant annet heter: «Det falder da strax i Øinene, at Repræsentanterne, naar de i 3 paa hinanden følgende Aar aarligt have at afgjøre Budgettet, ville have en fuldstændigere og lettere Oversigt over dette end nu kan være Tilfældet, baade paa Grund af den stadigere Beskjæftigelse dermed, og fordi Budgettet selv vil blive simplere og lettere at overskue.»

² Jf. Aschehoug, Norges nuværende Statsforfatning, bind II, 2. utg. (1892) s. 295.

³ Sml. særlig St.prp. nr. 77 (1928), jf. Budgett-innstilling IV (1928).

ble endret i 1880. Uttalelser i forarbeidene til endringen kan kaste et visst lys over forståelsen av Stortingets bevilgningsmyndighet. I Indst. S. No. 96 (1880), inntatt i Stortingsforhandlinger (1880) s. 331-333, heter det (s. 331 første spalte):

«Efter Grundlovens § 75 a skal de af Storthinget besluttede Skattepaalæg ikke gjælde længere end til 1ste Juli det Aar, i hvilket næste ordentlige Storthing sammentræder, med mindre de af dette udtrykkelig fornyes. Som Følge heraf danner Tidsrummet mellem 1ste Juli det ene Aar og 30te Juni det næstpaafølgende den Finantsperiode, for hvilken Skattepaalæg af hvert enkelt Storthing gives. Til samme Tidsrum er, af nærliggende Grunde, de Udgiftsbevilgninger knyttede, der i Overensstemmelse med Grundlovens § 75 d af ethvert Storthing meddeles, og den saaledes for Terminen bestemt Indtægt og Udgift danner Budgettet og har givet Perioden Budgetaar.»

Videre heter det (jf. s. 332 annen spalte):

«Hvad dette Forslagets Form angaar kan vistnok bemærkes, at det betegner Budgettaaret ikke som det Aar, for hvilket Skatterne paalægges, hvilket formentlig vilde have stemt mest overens med Grundlovens § 75 a, men som det Aar, for hvilket Storthingets Bevilgninger ere givne. Heri finder Komiteen dog ingen Betænkelighed mot at antage Forslaget, da dette selvfølgelig ikke vil gjøre nogen Forandring i den Adgang, Storthinget nu maatte have til at udstrække sine Beslutninger ud over Budgetterminen.» (kursivert her)

Det kan derfor ikke legges noe vekt på at ordlyden i Grunnloven § 75 bokstav k synes å forutsette at bevilgningene gis for ett år om gangen.² Den kursiverte delen av sitatet gir tvert imot en indikasjon om at Stortinget kan vedta budsjetter som i en viss utstrekning har virkning utover den nærmeste budsjetterminen.

Forarbeidene til det bevilgningsreglementet som ble vedtatt i 1928 inneholder ikke noe av spesiell interesse for det statsrettlige spørsmålet som her diskuteres.³ Forarbeidene til dagens bevilgningsreglement (vedtatt i 1959) omtaler kort Grunnloven § 75 bokstav d i forbindelse med bestemmelsen om bestillingsfullmakter. Det uttales der bl.a. (jf. St.prp. nr. 144 (1958) s. 30):

«Det er heller ingen bestemmelse i bevilgningsreglementet som er til hinder for at det utarbeides langsiktige planer for innkjøp, og at Stortinget tar stilling til disse planene mens fullmakten til å slutte leveringskontrakter gis for det enkelte år. En eventuell begrensning av Stortingets myndighet på dette område ligger i

det alminnelige hovedprinsipp som utledes av Grunnlovens § 75 d, jfr. a, om at Stortinget i alminnelighet ikke har adgang til å stille til disposisjon statsmidler som staten først får rådighet over i framtiden. Finansdepartementet antar likevel at man ikke kan se denne bestemmelse som et forbud mot at Stortinget godkjenner mer langsiktige leveringsavtaler i den utstrekning det er vektige praktiske behov for det.»

I NOU 1989: 5 En bedre organisert stat bygger utvalget på at Grunnloven § 75 «kan innebære begrensninger i adgangen til å innføre langsiktig budsjettering i staten på generell basis» (s. 182). Utvalget peker på at bestemmelsen likevel ikke har vært ansett til hinder for at «det ved praktiske behov innføres begrenset adgang til å treffe beslutninger som innebærer binding av utgifter utover det kommende året, jf for eksempel etablerte ordninger med byggefullmakter og tilsagns- og bestillingsfullmakter.»

På denne bakgrunn foreslo utvalget en ordning med at Stortinget kan treffe flerårige, *veiledende* (ikke rettslig bindende) budsjettvedtak for forvaltningsorganer i omstillingssituasjoner. Utvalget antydte at en slik ordning kunne gjennomføres ved at det i tillegg til vanlig årsbudsjett kunne gis et supplerende vedtak i form av et «romertallsvedtak» som gir virksomheten fullmakt til under nærmere forutsetninger å forplikte staten utover budsjettåret.

Til dette uttaler Finansdepartementet i St.prp. nr. 65 (1990-91) s. 17 første spalte:

«Finansdepartementet er enig i at det er behov for stor grad av langsiktighet når en virksomhet skal planlegge en større omstilling. Men det er formelt ikke mulig å etablere en ordning med at Stortinget skal treffe vedtak om hva en bestemt institusjon skal ha av budsjetttramme i

flere år framover, på en slik måte at vedkommende virksomhet har fullmakt til å forplikte staten utover de ordninger som er referert ovenfor.»

De ordningene departementet refererte til i siste setning av sitatet, var utvalgets forslag om flerårige, *veiledende* budsjettvedtak for forvaltningsorganer i en omstillingssituasjon. Storkomiteen uttalte at den ikke hadde noen merknader til departementets fremstilling.⁴

Når det gjelder spørsmålet om adgang til å overføre ubrukte bevilgninger til en senere budsjettermin, er det berørt i St.prp. nr. 1 (1993-94) s. 54. I forbindelse med et forslag om å ta inn en bestemmelse i bevilgningsreglementet om adgang til å benytte stikkordet «kan overføres» til andre poster enn investeringsposter, understreket Finansdepartementet at man «ikke må lage ordninger som i stor grad uthuler den prinsipielle hovedregel for statsbudsjettet om at bevilgninger gis for ett år». Finanskomiteen var «enig i at en ikke må lage ordninger som i stor grad uthuler den prinsipielle hovedregel for statsbudsjettet om at bevilgninger gis for ett år», jf. Budsjett-innst. S. I (1993-94) s. 169 annen spalte.

Uttalelser av interesse finnes også i en innstilling fra Stortingets budsjettreformutvalg, inntatt som vedlegg 1 til Innst. S. nr. 243 (1996-97). Disse dokumentene dannet grunnlaget for den omleggingen av budsjettssystemet som ble vedtatt i 1997. Under henvisning til Grunnloven § 75 bokstav a antok utvalget at «Stortinget heller ikke med bindende virkning kan vedta budsjetter som går ut over nærmeste budsjettår», jf. pkt. 1.3.1. Liknende uttalelser finnes i pkt. 1.3.2 og 1.3.5. Samtidig viser utvalget til ordningene med bestillings-, tilsagns- og garantifullmakter, forpliktelser staten pådrar seg ved byggekontrakter og ved at personale nødvendigvis må tilsettes utover ett år (pkt. 1.3.2). I stortingskomiteens innstilling, jf. Innst. S. nr. 243 (1996-97), er de grunnlovsmessige spørsmålene ikke nærmere drøftet. Det er ikke godt å si om komiteen slutter seg til utvalgets oppfatning av de konstitusjonelle spørsmålene.⁵

2.3 Uttalelser i juridisk teori

Det synet som i lang tid har vært det herskende i litteraturen, er sammenfattet slik av Castberg, Norges statsforfatning, bind II, 3. utg. 1964 side 82-83:

«Stortingets myndighet er imidlertid nå som før forfatningsmessig begrenset med hensyn til hvilke statsmidler det kan disponere over. Stortinget har ikke noen alminnelig myndighet til å stille til disposisjon statsmidler som staten først

⁴ Jf. Innst. S. nr. 176 (1990-91) s. 10.

⁵ Andre dokumenter hvor ettårsbegrensningen berøres uten at det fremkommer noe særlig av interesse er følgende:

* St.meld. nr. 39 (1966-67) Om statens budsjettbehandling med vedlegget Innstilling I av 10. mai 1965 fra Den finanspolitiske komite om statens budsjettbehandling.

* NOU 1984: 23, jf. St.prp. nr. 52 (1984-85), jf. Innst. S. nr. 135 (1984-85)

* NOU 1972: 5 Programbudsjettering og oppfølgingen i St.meld. nr. 37 (1973-74), Innst. S. nr. 197 (1974-75).

* St.prp. nr. 87 (1989-90). I et vedlegg til St.prp. nr. 87 (1989-90) drøfter daværende høyesterettsadvokat Arne Fliflet Konstitusjonelle spørsmål i forbindelse med forslag til retningslinjer for organisasjons- og budsjettreformer i staten m.m. Fliflets utredning er imidlertid først og fremst opptatt av en foreslått ordning med såkalt forsøksfullmakt for Kongen og Stortingets muligheter for kontroll med forvaltningen i den forbindelse.

* Grunnloven § 75 d er omtalt i forhold til statsforetakene i NOU 1991: 8 s. 48-50, uten at det fremkommer noe av vesentlig interesse. Grunnloven § 75 b er omtalt på s. 50-51.

får rådighet over i fremtidige budsjett-terminer. Dette følger av regelen om tidsbegrensning i grunnlovens § 75a. Når stortinget ikke kan fatte beslutninger om statsskatter for lenger tid fremover enn kommende budsjett-termin, må derav følge en tilsvarende tidsbegrensning for stortingets beslutninger av budsjettets utgiftsside. Regelen om tidsbegrensning skal nemlig, som før nevnt, tvinge stortinget til å ta standpunkt for hvert enkelt år til beskatningsspørsmålet. Og denne regel ville ikke bli fullt effektiv, hvis stortinget kunne treffe avgjørelse om statsutgiftene for fremtidige budsjett-terminer. Ganske visst kan stortinget ... fatte beslutning om at det skal pådras staten økonomiske forpliktelser, som bl.a. kan medføre at kommende storting blir nødt til å bevilge midler til innfrielse av tidligere oppståtte forpliktelser. Men derav følger ikke at stortinget har en alminnelig myndighet til å fatte bevilgningsbeslutninger for fremtiden. Stortinget kan stille til disposisjon for regjeringen de skatter som stortinget selv pålegger for budsjett-terminen. Dessuten kan det disponere over det som har i statskassen, når bevilgningsbeslutningen blir avgitt, eller som senere inngår i løpet av terminen. Og endelig kan stortinget disponere over de midler som før eller senere inngår i statskassen ved lån, som stortinget selv har fattet beslutning om. Men stortinget kan ikke for fremtidige budsjett-terminer bevilge utgifter, som det overlates til kommende storting å skaffe dekning for.

På ett område kan stortinget dog treffe bestemmelser også om anvendelsen av statens midler for kommende terminer. Når grunnlovens § 19 gir stortinget myndighet til å bestemme hvordan statens eiendommer skal anvendes og bestyres, ligger heri nemlig en bemyndigelse for stortinget til bl.a. å gi faste regler om anvendelse av inntekter av statseiendommene til bestridelse av driftsutgifter og til avsettelse av de nødvendige fond.»

Tilsvarende synspunkter – med unntak for det siste avsnittet i sitatet – er kommet til uttrykk i Aschehoug, Norges nuværende Statsforfatning, 2. utg. (1892) bind II s. 299-300 og Morgenstierne, Den norske statsforfatningsret, bind II, 3. utg. (1927) s. 310, jf. s. 281 og s. 289 note 16, og tidligere i Friedric Stang: Systematisk Fremstilling af Kongeriget Norges constitutionelle eller grundlovbestemte Ret (1833) s. 354-55 og Gaarder: Fortolkning over Grundloven (1845) s. 229-30. Andenæs» drøftelser av spørsmålet er knapp (jf. Statsforfatningen i Norge, 8. utg. (1998) s. 225-227), og det er ikke avgjørende holdepunkter for å si at han er uenig med eldre juridisk teori. Tilsvarende gjelder Eckhoff/Smith, Forvaltningsrett, 6. utg. (1997) s.

216. Opsahl: Delegasjon av Stortingets myndighet (1965) s. 196 note 5 lar det derimot stå åpent om det er noe grunnlovsmessig hinder for å bevilge for fremtidige budsjetter beløp som det overlates til senere storting å skaffe inndekning for.

En hovedforskjell mellom litteraturens syn og dagens praksis er litteraturens understreking av at Grunnloven innebærer begrensninger i *hvilke midler* et storting kan disponere over, og ikke *hvilken budsjetttermin* den aktuelle utgiften kan disponeres av forvaltningen.

I det følgende vil Lovavdelingen drøfte nærmere hvilke grenser for adgangen til flerårig budsjettering som følger av dagens rettstilstand.

3 Stortingets adgang til å bevilge midler som kan anvendes i senere budsjetterminer

3.1 Utgangspunktet: Stortinget kan bevilge midler til bruk i neste budsjetttermin

Det er full enighet om at Stortinget kan bevilge midler som skal anvendes i neste ordinære budsjetttermin (som etter praksis nå er budsjettåret 1. januar til 31. desember). Det er nettopp denne utøvelsen av bevilgningsmyndigheten som er det bærende hovedprinsippet for arbeidet med statsbudsjettet i dag. Stortinget kan blant annet skaffe slik dekning ved å oppta lån, innenfor de rammene Grunnloven § 75 bokstav b og praksis oppstiller.

3.2 Kan midler som Stortinget har eller får rådighet over i den ordinære budsjettterminen, stilles til disposisjon i senere budsjetterminer?

Spørsmålet er videre om Stortinget kan stille til disposisjon midler som det har eller får rådighet over i den ordinære budsjettterminen, med virkning for senere budsjetterminer.

Dersom dette besvares bekreftende, innebærer det en viss adgang for Stortinget til flerårig budsjettering. Begrensningen ligger i så fall, slik Castberg uttrykker det, i at «stortinget (...) ikke for fremtidige budsjett-terminer [kan] bevilge utgifter, som det overlates til kommende storting å skaffe dekning for». Som pekt på i pkt. 2.1 er det i dag ikke praksis at Stortinget budsjetterer på denne måten – med det unntaket som praktiseres når det gjelder overføring av bevilgninger, jf. pkt. 3.3 nedenfor.

Ordlyden i Grunnloven §§ 75 bokstav a og d er ikke til hinder for at det bevilges med slik rettsvirk-

ning. Det er heller ikke uforenlig med den begrunnelsen som tradisjonelt har vært anført for tidsbegrensningen i § 75 bokstav a, jf. foran i punkt 1. Når Stortinget har frihet til å bevilge midlene til bruk i neste budsjettermin, må det ha adgang til å utsette bruken av de samme midlene til en senere budsjettermin, dersom det er hensiktsmessig. Kommende storting bindes ikke dermed i større utstrekning enn om midlene allerede var brukt opp i den første budsjetterminen – snarere tvert imot. I tillegg har en enstemmig juridisk teori i lang tid stilt seg positiv til en slik adgang. Denne juridiske teorien har utviklet seg nettopp som en avvisning av tidligere standpunkter i motsatt retning hos Stang og Gaarder, jf. Aschehoug, Norges nuværende Statsforfatning, 2. utg. (1892) bind II s. 294-298. Lovavdelingen viser videre til at forarbeidene til bevilgningsreglementet fra 1959, sitert foran i punkt 2.2, er forenlige med et slikt standpunkt (jf. St.prp. nr. 144 (1958) s. 30). Det uttales der:

«En eventuell begrensning av Stortingets myndighet på dette område ligger i det alminnelige hovedprinsipp som utledes av Grunnlovens § 75 d, jf. a, om at Stortinget i alminnelighet ikke har adgang til å stille til disposisjon statsmidler som staten først får rådighet over i framtiden.»

Det tilsynelatende viktigste argumentet mot et bekreftende svar, er den praksis som har vært ført i lengre tid. Lovavdelingen mener imidlertid at dette ikke kan få noen avgjørende betydning. Det må kreves sterke grunner for at praksis skal føre til en konstitusjonell begrensning av den myndighet som Stortinget har etter Grunnlovens ordlyd, og i strid med de reelle hensyn som ligger bak den grunnlovfestede regel. Det er etter Lovavdelingens syn vanskelig å slå fast med noenlunde sikkerhet at dagens praksis er styrt av en oppfatning av at en har vært rettslig forpliktet til ikke å bevilge med virkning for senere budsjetterminer. Spørsmålet har, så vidt vi kjenner til, heller ikke vært gjenstand for en mer prinsipiell drøftelse som viser at Stortinget har tatt et bevisst standpunkt til spørsmålet. Det bør dermed være rom for å legge større vekt på det som følger av andre kilder.

Selv om bevilgningene i praksis har vært begrenset til å gjelde for det enkelte budsjettår, antar Lovavdelingen altså at Stortinget rettslig sett har adgang til å bevilge statsmidler som det selv har eller får rådighet over i den aktuelle budsjetterminen, også med virkning for senere budsjetterminer. Det kan spørres hva som nærmere ligger i at Stortinget har eller vil få rådighet over midlene i den neste budsjetterminen. Det må i dette ligge at

de bevilgede midlene eksisterer og rettslig og faktisk kan anvendes av forvaltningen. Om det er tilfelle, vil avhenge av den aktuelle lovgivningen og regelverket ellers til enhver tid (for eksempel de reglene som gjelder for adgangen til å disponere over statens petroleumsfond). I prinsippet er det uten betydning hvordan vedkommende storting skaffer seg midler. Dette kan for eksempel skje gjennom innkreving av skatter og avgifter, ved salg av eiendommer, eller ved opptak av lån. Stortingets adgang til å påta seg bundne statsutgifter vil i praksis innebære visse begrensninger.

3.3 Overføring av ubrukte bevilgninger til senere budsjetterminer

Det er videre akseptert at Stortinget tillater at ubrukte bevilgninger overføres til neste budsjettermin. En slik rett til overføring er forutsatt i og praktiseres i medhold av bevilgningsreglementet § 7. Etter Lovavdelingens syn kan denne praksis ses som et utslag av det mer alminnelige prinsippet som er omtalt i punkt 3.2 foran.

Uansett om en aksepterer det synspunktet som fremgår i punkt 3.2, er det etter praksis vide rammer for adgangen til å overføre bevilgede midler til en budsjettermin ut over den ordinære. Det vil derfor primært være et tolkingsspørsmål, og ikke noe konstitusjonelt spørsmål å avgjøre om det er adgang til å overføre en ubrukt bevilgning til senere budsjetterminer. Det følger av Lovavdelingens standpunkt i punkt 3.2 foran at vi stiller oss tvilende til om synspunktet i St.prp. nr. 1 (1993-94) s. 54, sitert foran i punkt 2.2 – danner de ytre rettslige rammene for hva en kan godta. Det uttales der – uten å drøfte om det er tale om en grunnlovsmessig skranke – at en «ikke må lage ordninger som i stor grad uthuler den prinsipielle hovedregel for statsbudsjettet om at bevilgninger gis for ett år». En annen sak er at et slikt standpunkt kan innebære et sunt utgangspunkt. Uansett vil det prinsippet som følger av Lovavdelingens standpunkt i punkt 3.2 neppe i praksis i særlig grad uthule prinsippet om at bevilgninger gis for ett år.

3.4 Kan et storting bevilge midler med virkning for senere budsjetterterminer dersom det ikke har eller får rådighet over midlene i den ordinære budsjetterterminen? Bindende, flerårige budsjetter på kapittel- og postnivå. Bindende, flerårige tak. Bindende, flerårige rammer

3.4.1 Innledning

Spørsmålet er videre om Stortinget kan treffe bevilgningsvedtak med virkning ut over den ordinære budsjetterterminen uten samtidig å anvisse inndekning. Det vil innebære at ett storting ved bruk av bevilgningsmyndigheten råder over midler som det overlater til et senere storting å skaffe dekning for. Som det fremgår under punkt 2 ovenfor, er statsrettsteorien gjennomgående negativ til en slik adgang. Bare Opsahl synes å la det stå åpent om det her er tale om noen konstitusjonell hindring.

3.4.2 Vedtak eller fremstillinger som ikke tar sikte på å være rettslig bindende

Det er på det rene at det ikke er noe til hinder for å treffe vedtak som bare er ment som en *politisk* forpliktelse for kommende storting. Dette må gjelde uansett hvor generelt eller spesifisert vedtaket er utformet. Et slikt vedtak vil imidlertid ikke være tilstrekkelig som grunnlag for regjeringen til å anvende midlene. Enda klarere vil det være at flerårige budsjetter som ikke vedtas av Stortinget, vil kunne innføres, sml. pkt. 4 i Statsbudsjettutvalgets brev.

3.4.3 Rettslig bindende vedtak

Spørsmålet er om det er konstitusjonell adgang også til å treffe vedtak som har rettslige virkninger også under senere storting. I så fall vil dette innebære at regjeringen kan disponere midler i henhold til vedtaket, selv om det sittende storting ikke har gjort vedtak om noen slik bevilgning – så lenge Stortinget ikke har truffet vedtak som endrer det tidligere bevilgningsvedtaket. Etter statsrettslige regler er det ikke noe til hinder for at Stortinget omgjør sitt budsjettvedtak, så lenge bevilgningen ikke er brukt til å skape en forpliktelse i forhold til privatpersoner, jf. Castberg, Norges statsforfatning, 3. utg. (1964), bind I, s. 295-296.

Vi forutsetter at det ikke er tale om å innføre en ordning hvor et budsjettvedtak med flerårig virkning vil avskjære et senere storting fra å omgjøre et bevilgningsvedtak truffet av et tidligere storting når det etter alminnelige statsrettslige regler ville

være adgang til det. Det flerårige budsjettvedtaket vil derfor ikke i seg selv tvinge et senere storting til en bestemt inndekning, idet det kan velge å omgjøre bevilgningsvedtaket når dette ennå ikke er brukt til å skape forpliktelser for private.

De hensyn som ligger bak den tradisjonelle oppfatning om at bevilgningsvedtak – og budsjetterterminen – er begrenset til ett år, kommer derfor sterkest frem om staten på grunnlag av en bevilgning er blitt forpliktet overfor private. Men som nevnt under 2.1 har man gjennom bevilgningsreglementet og i praksis akseptert at et storting har adgang til å samtykke i at staten påføres forpliktelser som vil medføre utbetalinger i senere budsjetterterminer. Det er da vanskelig å se at Stortinget skulle være avskåret fra å foreta flerårige bevilgningsvedtak i tilsvarende omfang.

Reglene om samtykke fra Stortinget til å påføre staten forpliktelser med virkning for senere budsjetterterminer springer ut av praktiske behov, jf. foran under punkt 2.2 om de vurderinger som har vært gjort i samband med reglene om bestillingsfullmakter mv. Etter Lovavdelingens syn kan man ikke utelukke at praktiske behov kan gjøre seg gjeldende ut over det som hittil har gitt seg utslag i bevilgningsreglementet og budsjettpraksis. Så vidt vi kjenner til, har det f.eks. vært hevdet at vellykkete omstillingsprosesser i offentlig forvaltning kan være avhengig av budsjettammer som går ut over det enkelte budsjettår, og at ettårig budsjettering vanskeliggjør rasjonell fremdrift ved større investeringer som må foretas over flere år. I så fall vil en streng regel om ettårig budsjettering nærmest virke mot de hensyn til statsfinansene som er ment å ligge bak den tidsbegrensning som i tradisjonell statsrettsteori har vært knyttet til Grunnloven § 75 bokstav d. Vi bemerker imidlertid at det har vært akseptert i statsrettslig teori at Stortinget gjennom et plenarvedtak kan gi regjeringen adgang til å inngå en avtale om flerårig arbeid eller investeringer, jf. Castberg: Norges statsforfatning bind II, 3. utg. (1964) s. 89. Den praksis med eksempel fra behandlingen av veivesenets budsjett i 1854-60 som særlig Aschehoug: Norges nuværende Statsforfatning, bind II, 2. utg. (1892) s. 299-300 behandler, kan etter Lovavdelingens syn ikke anses avgjørende i motsatt retning.

Det er ikke naturlig for Lovavdelingen å ta definitiv stilling til hvilke og hvor sterke praktiske behov som gjør seg gjeldende. Vi antar imidlertid at Stortingets vurdering av at slike behov er til stede, vil være avgjørende for at det foreligger en konstitusjonell adgang til å treffe bevilgningsvedtak med flerårig virkning.

På dette grunnlag antar Lovavdelingen at Stor-

tinget vil kunne vedta flerårige budsjetttrammer for offentlige virksomheter eller prosjekter.

Noe mer tvilsomt kan det stille seg med flerårige bevilgningsvedtak for enkeltsektorer eller områder, eller flerårige budsjettvedtak generelt på kapittel- og postnivå. Lovavdelingen antar at det her vil være vanskeligere å peke på *konkrete* praktiske behov for vedtak med flerårige virkninger, men ser iallfall ikke bort fra at mer generelle praktiske behov kan gjøre seg gjeldende. Også her gjelder det at Stortingets egen vurdering må bli avgjørende. Det er likevel spørsmål om dette vil være tilstrekkelig til å slå igjennom den langvarige praksis for ettårige budsjettvedtak, særlig i lys av de hensyn som ligger bak tidsbegrensningen. For vår del mener vi at det må sterke holdepunkter til for å anse Stortingets frihet, slik den naturlig følger av ordlyden i Grunnloven § 75 bokstav d, begrenset av en slik praksis med utgangspunkt i en usikker slutning fra en annen av bestemmelsene i § 75. Vi er derfor tilbøyelige til å anta at Stortinget ikke vil være avskåret av Grunnloven fra å vedta flerårige budsjettvedtak.

3.4.4 *Kan det innføres flerårige tak/rammer på statsbudsjettets inntektsside?*

Statsbudsjettutvalget har særskilt reist spørsmål om det kan innføres flerårige tak/rammer på statsbudsjettets inntektsside.

Inntektssiden består for en vesentlig del, men ikke utelukkende, i midler som falle inn under Grunnloven § 75 bokstav a med den tidsbegrensning som der er fastsatt. Lovavdelingen anser det klart at denne tidsbegrensningen – så langt den gjelder – vil være til hinder for å treffe flerårige vedtak om skatte- og avgiftssatser mv., og derfor til hinder for å treffe flerårige vedtak av noen bindende karakter om inntektssiden generelt.

Grunnloven § 75 bokstav a med sin tidsbegrensning kan derimot neppe være til hinder for å treffe flerårige vedtak (tak/rammer) om statsinntekter på annet grunnlag, f.eks. inntekter fra utnyttning av statseiendom. Grunnloven kan f.eks. ikke være til hinder for flerårige vedtak om utbytte fra statsselskaper, men et slikt vedtak kan neppe være bindende for senere storting. Ut over slike tilfelle vil flerårige vedtak om inntektssiden i det vesentlige måtte betraktes som anslag (prognoser) av faktisk og mer eller mindre usikker karakter.

Med hilsen

Inge Lorange Backer
ekspedisjonssjef

Arnulf Tverberg
fung. lovrådgiver
