

Kommunal regnskapsstandard nr. 7 – Foreløpig standard (F)

Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen



(September 2006)

1. INNLEDNING OG BAKGRUNN

Hovedoppgaven for regnskapet er å gi relevant og pålitelig informasjon om virksomhetens resultat, finansielle stilling og utvikling i regnskapsåret. Denne standarden beskriver hvordan den regnskapsmessige behandling av usikre forpliktelser og betingede eiendeler skal være, og hvordan hendelser etter balansedagen skal innarbeides i regnskapet.

En kommune har en forpliktelse hvis den har plikt til å avgi økonomiske midler til en annen part på et framtidig tidspunkt. En usikker forpliktelse har ukjent størrelse og/eller oppgjørstidspunkt. Dersom det er usikkert om en forpliktelse faktisk vil komme til oppgjør på et framtidig tidspunkt, og dette avhenger av bestemte framtidige utløsende hendelser som kommunen ikke har full innflytelse på, kalles dette en betinget forpliktelse.

En betinget eiendel er knyttet til en mulig rettighet for kommunen, avhengig av at framtidige bestemte hendelser inntreffer, til å motta økonomiske midler fra en annen part på et framtidig oppgjørstidspunkt.

En hendelse etter balansedagen vil enten gi ny informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen eller være nye forhold som er oppstått etter balansedagen. Hendelser etter balansedagen vil kunne være til gunst eller ugunst for kommunen, og finner sted mellom balansedagen (31.12) og tidspunkt for framleggelse av årsregnskapet.

Hvorvidt en usikker forpliktelse, en betinget eiendel eller en hendelse etter balansedagen må regnskapsføres eller kan begrenses til noteopplysninger, kan ha stor økonomisk betydning for en kommune. Denne standarden gir retningslinjer for når disse situasjonene må innarbeides i årsregnskapet, og for når det er tilstrekkelig med informasjon i noter.

Forpliktelser som er sikre behandles ikke i standarden.

Standarden dekker ikke usikre forpliktelser som oppstår når en virksomhet leverer samfunngoder og ikke mottar en godtgjørelse direkte fra mottakerne av disse godene, som tilnærmet er lik verdien av de varer eller tjenester som er levert.

KRS nr. 7 Foreløpig standard (F)

Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen

Med samfunnsgoder menes varer og tjenester, eller andre fordeler som er en del av kommunenes velferdspolitiske mål og ansvarsområde, og kan for eksempel inkludere:

- (a) helse- og omsorgstjenester, utdanning, boligbygging, transport eller andre tilsvarende tjenester til samfunnet.
- (b) sosialstønad og andre pengeytelser og støtte til individer eller grupper.

I standarden brukes benevnelsen "kommuner" om både kommuner og fylkeskommuner.

2. REGELVERK

Etter kommuneloven § 48 nr. 2 skal årsregnskapet omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året, og anvendelsen av midlene. Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes (anordningsprinsippet), jf. også forskrift om årsregnskap og årsberetning § 7 tredje ledd.

Forskrift om årsregnskap og årsberetning har én regel knyttet til behandling av usikre forhold. Forskriften § 7 femte ledd anfører at i den grad enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt ved tidspunkt for regnskapsavleggelsen, registreres et anslått beløp i årsregnskapet for vedkommende år. Det er utover dette ingen egne regler i lov eller forskrift som regulerer regnskapsføringen av hendelser etter balansedagen, usikre forpliktelser eller betingede eiendeler.

Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk.

Kommuneloven § 48 nr. 5 angir at det i årsberetningen skal gis opplysninger om forhold som er viktige for å bedømme kommunens økonomiske stilling og resultatet av virksomheten, dersom disse ikke framgår av årsregnskapet.

3. DRØFTELSE

3.1 Usikre forpliktelser

3.1.1 Definisjon av usikre forpliktelser

En kommune har en **forpliktelse** hvis den har plikt til å avgi økonomiske ressurser til en annen part på et framtidig tidspunkt. Forpliktelsen gjelder uavhengig av om den andre parten er kjent. En forpliktelse gjøres opp når den andre parten mottar økonomiske ressurser, slik at forpliktelsen slettes.

At kommunen har en plikt innebærer i denne standarden at kommunen ikke har noe annet realistisk alternativ enn å gjøre opp forpliktelsen. Plikt kan følge av lov eller forskrift eller av en rettslig bindende avtale (rettslig plikt). En plikt kan også være selvpålagt.

KRS nr. 7 Foreløpig standard (F)

Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen

En **selvpålagt forpliktelse** er en forpliktelse som følger av kommunens aktiviteter, og som kommunen ikke har noe annet realistisk alternativ enn å gjøre opp, når kommunen gjennom etablert praksis, politiske vedtak eller erklæring har bekjentgjort for andre parter at den vil påta seg ansvar for bestemte forhold, og dermed foranlediget en velbegrunnet forventning hos de andre partene at kommunen vil vedstå seg sitt ansvar. Et budsjettvedtak, et økonomiplanvedtak eller et intensjonsvedtak som kommunen selv påvirker gjennomføringen av er ikke selvpålagte forpliktelser etter denne standarden, med mindre kommunen ikke har annet realistisk alternativ enn å gjøre opp forpliknelsen. Dette kan eksempelvis være tilfelle dersom kommunen gjennom vedtak har besluttet å yte tilskudd til en bestemt aktivitet, og tilskuddsmottakeren (søkeren) oppfyller både de formelle og reelle krav knyttet til det aktuelle tilskuddet. Vedtatte tiltak som ikke er gjennomført i en periode må ellers regnes som utgifter knyttet til fremtidige regnskapsperioder

En forpliktelse har alltid utgangspunkt i en inntrådt hendelse, det vil si en hendelse som har funnet sted innen balansedagen. Hendelsen kan være en gjennomført transaksjon hvor det påhviler virksomheten et økonomisk ansvar i en periode etter transaksjonstidspunktet. Hendelsen kan ellers være en annen type handling fra virksomhetens side, for eksempel en erklæring som berører forholdet til en annen part. Hendelsen kan også være en ytre omstendighet, som en naturkatastrofe eller et uhell. Et uhell ved kommunens installasjoner kan for eksempel ha forårsaket skade på annen mands eiendom. At en forpliktelse har utgangspunkt i en inntrådt hendelse, betyr at forpliknelsen på balansedagen ikke er betinget av kommunens fremtidige handlinger. Forpliktelser som avhenger av kommunens fremtidige handlinger anses ikke som forpliktelser etter denne standarden.

Utgifter knyttet til kommunens fremtidige drift og investeringer er ikke forpliktelser etter denne standarden.

En **usikker forpliktelse** har ukjent størrelse og/eller oppgjørstidspunkt.

Både oppgjørstidspunktet, og om forpliknelsen faktisk vil komme til oppgjør kan være usikkert ved en usikker forpliktelse. Dersom det er usikkert om forpliknelsen faktisk vil komme til oppgjør på et framtidig tidspunkt, og dette avhenger av bestemte framtidige utløsende hendelser som kommunen ikke har full innflytelse på, kalles dette en **betinget forpliktelse**. Betingete forpliktelser er således en type usikre forpliktelser. Eksempel på en utløsende hendelse er at det faller en rettskraftig rettsavgjørelse.

3.1.2 Regnskapsføring av usikre forpliktelser

Regnskapsføring av en usikker forpliktelse skal skje etter bestemmelsen i kommuneloven § 48 andre ledd andre setning, det vil si at en usikker forpliktelse utgiftsføres i årsregnskapet for vedkommende år når den anses som en kjent utgift.

I denne standarden trekkes et prinsipielt skille mellom

1. sannsynligheten for at en usikker forpliktelse kommer til oppgjør, og
2. sannsynligheten for ulike utfall på oppgjøret.

KRS nr. 7 Foreløpig standard (F)

Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen

En betinget forpliktelse vil typisk inneholde begge typer usikkerhet, mens det i andre usikre forpliktelser bare er usikkerhet om oppgjørsverdien¹. Spørsmålet om regnskapsføring avgjøres i privat sektor på grunnlag av den første typen usikkerhet. Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at den usikre forpliktelsen kommer til oppgjør, er hovedregelen i privat sektor at forpliktelsen skal regnskapsføres. For en betinget forpliktelse betyr dette at den regnskapsføres dersom det er sannsynlighetsovervekt for at den utløsende hendelsen inntreffer (eller for at oppgjørsverdien er større en null).

Usikre forpliktelser i henhold til avgrensningene i avsnitt 2 og 4.1.1, som ikke er betingete, og som har sammenheng med kommunens virksomhet i vedkommende regnskapsår, anses som kjente utgifter, og skal regnskapsføres. At oppgjørstidspunkt eller beløpets størrelse er usikkert er ikke til hinder for at den kan regnskapsføres. Forpliktelsen skal regnskapsføres til anslått beløp, jf. regnskapsforskriften § 7 femte ledd. Dersom det ikke er mulig å estimere verdien av en usikker forpliktelse pålitelig, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres. Slike tilfeller forekommer sjelden, men når de inntreffer skal noteopplysninger gis.

Betingede forpliktelser skal etter denne standarden ikke anses som kjente utgifter, og regnskapsføres ikke selv om det er sannsynlighetsovervekt for at forpliktelsen kommer til oppgjør. Dersom et mulig utfall for oppgjørsverdien av forpliktelsen er null, regnes utgiften således ikke som kjent. Kommunelovens regler legger til grunn at nødvendige avsetninger foretas etter lokalt skjønn. Eksempelvis er det ikke krav om avsetninger for garantiforpliktelser eller miljøforpliktelser. Regnskapsføring av betingede forpliktelser innebærer avsetninger som innsnevrer det lokale handlingsrommet og vil kunne innebære usikker forskuttering av konsekvenser for kommunens tjenestetilbud. Det skal opplyses i note om betingete forpliktelser.

Etter gjeldende regelverk skal forventet tap på fordringer regnskapsføres. Tap på fordringer behandles således annerledes enn betingede forpliktelser.

Hver usikker forpliktelse skal som hovedregel vurderes for seg, men ensartede forpliktelser i stort antall kan vurderes under ett.

3.1.3 Måling av oppgjørsverdi

En usikker forpliktelse som regnskapsføres, skal settes til verdien av oppgjøret på balansedagen, målt ved **beste estimat**. Dette vil være det beløp som kommunen som rasjonell aktør ville ha vært villig til å betale på balansedagen for å frigjøre seg fra forpliktelsen.

Ved beregning av oppgjørsverdi vil ofte forventningsverdi være beste estimat. Forventningsverdien for oppgjøret er lik summen av verdien på oppgjøret i de ulike utfallene multiplisert med sannsynlighetsprosenten for det enkelte utfallet.

¹ En annen måte å se dette på, er at det kun er usikkerhet rundt oppgjørsverdien. Dersom et mulig utfall for oppgjørsverdien er lik null, anses da dette som en betinget forpliktelse.

KRS nr. 7 Foreløpig standard (F)

Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen

Eksempel:

En usikker forpliktelse vil enten ha en oppgjørsværdi på 100 000 kr eller 1 500 000 kr. Sannsynligheten for at verdien blir 100 000 kr er anslått å være 85 %, mens sannsynligheten for at verdien blir 1 500 000 kr er anslått til 15 %.

Forventningsverdien blir da: $100000 \times 85\% + 1500000 \times 15\% = 310000$

Dersom det er **vesentlig tidsavstand** mellom balansedagen og oppgjørstidspunktet kan det være mer korrekt å anvende nåverdi. I denne standarden legges til grunn at nåverdi ikke benyttes. Noteopplysninger bør eventuelt gis. Ved vesentlig tidsavstand mellom balansedag og oppgjørstidspunkt, kan utviklingen i rammebetingelsene for kommunesektoren være viktig for verdimåling av årsregnskapet, men i slike tilfeller vil noteinformasjon om dette være det normale.

Kommunene vil i noen tilfeller ha **hel eller delvis regressrett**, for eksempel overfor forsikringsselskap eller tredjeperson, dersom forpliktelsen kommer til oppgjør. Dette vil i normalt tilfelle være et avtaleforhold mellom kommunen og tredjeperson. Kommunene skal følge bruttoprinsippet og regresskravet vedkommer i normalt tilfeller ikke forpliktelsens annen part. Et eventuelt regresskrav må regnes som en betinget eiendel uavhengig av forpliktelsen.

Regnskapsførte usikre forpliktelser skal vurderes på nytt ved hver balansedag inntil forpliktelsen er oppgjort.

3.1.4 Tilleggsopplysninger om forpliktelser

I tillegg til selve regnskapsføringen av usikre forpliktelser, vil det ofte være behov for utfyllende noteopplysninger. Dette vil kunne være bevegelser i avsetning, en kort beskrivelse av forpliktelsens art og antatt oppgjørstidspunkt, en vurdering av usikkerheten, forutsetning om framtidige hendelser eller regressrett.

For usikre forpliktelser som ikke regnskapsføres (betingede forpliktelser), skal det gis noteopplysninger. Dersom det er svært lite sannsynlig at det inntreffer en hendelse som utløser betingelsen for plikt til å avgi økonomiske ressurser, kan noteopplysninger utelates.

Noteopplysninger om usikre forpliktelser som ikke regnskapsføres skal inneholde en kort beskrivelse av forpliktelsen, et mulig anslag på virkning på resultat og balanse dersom forpliktelsen var blitt regnskapsført, antydning på usikkerhet i tidspunkt og beløp, og mulighet for regress.

Opplysninger som unntaksvis kan forventes å skade kommunens stilling i en tvist med andre knyttet til en usikker forpliktelse kan utelates fra noten.

3.2 Betingede eiendeler

3.2.1 Definisjon av betingede eiendeler

KRS nr. 7 Foreløpig standard (F)

Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen

En **betinget eiendel** er knyttet til en mulig rettighet for kommunen, avhengig av at framtidige bestemte hendelser inntreffer, til å motta økonomiske midler fra en annen part på et framtidig oppgjørstidspunkt. Rettigheten har utgangspunkt i en inntrådt hendelse og avhenger av bestemte fremtidige hendelser som kommunen ikke har full innflytelse på.

3.2.2 Regnskapsføring av betingede eiendeler

Betingede eiendeler skal ikke regnskapsføres.

Et typisk eksempel på en betinget eiendel er et krav i forhold til en annen part, som er til behandling i rettsapparatet. Et slikt krav kan ikke regnskapsføres dersom ikke rettskraftig dom har falt i saken, og må så lenge regnes som en betinget eiendel.

Hvis det er sannsynlighetsovervekt at kommunen vil motta et oppgjør knyttet til betingede eiendeler, skal noteopplysninger gis. Noteopplysningen skal inneholde en beskrivelse av den betingede eiendelen og eventuelt anslag på virkning i driftsregnskap og balanse dersom oppgjørsverdien var blitt målt som beskrevet i pkt. 3.1.3.

Opplysninger som unntaksvis kan forventes å skade kommunens stilling i en tvist med andre knyttet til en betinget eiendel kan utelates fra noten.

3.3 Hendelser etter balansedagen

3.3.1 Definisjon av hendelser etter balansedagen

Hendelser etter balansedagen er hendelser, til gunst eller ugunst for kommunen, som finner sted mellom balansedagen (31.12) og tidspunktet for avleggelse av årsregnskapet. Hendelser etter balansedagen kan grupperes i to:

- De som gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen og som vil ha regnskapsmessige konsekvenser for årsregnskapet.
- De som tyder på forhold oppstått etter balansedagen og som ikke vil ha tallmessige konsekvenser for årsregnskapet.

Årsregnskapet skal være avlagt av fagsjef for regnskap senest 15.02 året etter regnskapsåret. Fra samme tidspunkt er årsregnskapet offentlig. Kommunestyret fastsetter først årsregnskapet på et senere tidspunkt, men tidspunkt for avleggelse av årsregnskapet vil likevel normalt være 15.02. For hendelser som skjer mellom tidspunkt for avleggelse og tidspunkt for kommunestyrets behandling, vil håndteringen som angitt nedenfor være retningsgivende. Å gi noteopplysninger vil ved slike hendelser være det normale.

3.3.2 Hendelser etter balansedagen som skal innarbeides i årsregnskapet - eksempler

Hendelser etter balansedagen fram til tidspunkt for avleggelse av årsregnskapet året etter regnskapsåret, som gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen

KRS nr. 7 Foreløpig standard (F)

Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen

og som vil ha regnskapsmessige konsekvenser for årsregnskapet, skal innarbeides i årsregnskapet som gjelder perioden fram til balansedagen (31.12).

For at en hendelse etter balansedagen skal kunne klassifiseres som kjent og utgiftsføres etter anordningsprinsippet, forutsettes det at hendelsen etter 31.12 er nye opplysninger knyttet opp mot forhold som faktisk var inntrådt før 31.12.

Nedenfor følger enkelte eksempler på hendelser etter balansedagen med regnskapsmessige konsekvenser, som kan medføre at kommunen må endre regnskapsførte beløp eller regnskapsføre poster som tidligere ikke var regnskapsført:

- a) Det mottas informasjon etter balansedagen om at en større debitor er gått konkurs eller har vesentlige betalingsproblemer. Denne nye informasjonen kan vise at oppført utestående fordring har vært overvurdert pr 31.12., eller at foretatt tapsavsetning har vært utilstrekkelig.
- b) Det oppdages misligheter eller feil som viser at regnskapet ikke var riktig, jf. også KRS 5.
- c) Det inngås forlik eller faller rettskraftig dom i en rettsvist etter balansedagen, hvor det stadfestes at kommunen hadde en forpliktelse som forelå på balansedagen. Dette medfører at kommunen må regnskapsføre forpliktelsen i stedet for å gi en noteopplysning om en betinget forpliktelse. Forpliktelser som er fastslått i en rettskraftig dom vil normalt regnskapsføres på tidspunktet dommen faller, med mindre dommen angir at forpliktelsen forelå på balansedagen, eller med mindre forpliktelsen klart har oppstått i sammenheng med kommunens virksomhet i regnskapsåret.

3.3.3 Hendelser etter balansedagen som ikke skal innarbeides i årsregnskapets talldel

Hendelser etter balansedagen året etter regnskapsåret, som har sammenheng med forhold oppstått etter balansedagen, skal ikke innarbeides i årsregnskapets talldel.

Typisk vil dette være et fall i markedsverdien på kommunens plasseringer innenfor kategorien "markedsbaserte finansielle omløpsmidler" fra balansedagen til tidspunkt for framleggelse av årsregnskapet. Fallet i markedsverdi vil normalt ikke være relatert til forhold ved investeringene på balansedagen, men vil reflektere utviklingen i markedsforhold som har funnet sted etter balansedagen. Regnskapsført verdi skal ikke justeres, men det må vurderes å gi tilleggsinformasjon (noter) dersom verdifallet er vesentlig.

3.3.4 Presentasjon og tilleggsopplysninger

Hvis kommunen etter balansedagen får informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen, må kommunen oppdatere tilleggsopplysningene om disse forhold. Dette kan for eksempel være nye opplysninger om en usikker forpliktelse som eksisterte på balansedagen, som kan medføre ny vurdering om regnskapsføring nå må foretas i henhold til punkt 3.1.2 og/eller om det må foretas en oppdatering av verbal tilleggsopplysning om saken i henhold til 3.1.4.

KRS nr. 7 Foreløpig standard (F)

Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen

Enkelte hendelser etter balansedagen medfører ingen regnskapsmessige konsekvenser, men kan være av en slik betydning at manglende informasjon om disse vil påvirke regnskapsbrukernes evne til å foreta korrekte vurderinger og beslutninger. Slike hendelser må opplyses om i note eller i årsberetningen, jf. KRS 6. Eksempler på slike hendelser kan være:

- a) En større omorganisering /omstrukturering etter balansedagen eller salg/omdanning/etablering av låneforhold mv. i forhold til kommunens betydelige eierpost i et selskap.
- b) Kjøp eller salg av vesentlige eiendeler som tomter, bygninger mv.
- c) Brann eller ekstraordinære hendelser som kan få konsekvenser for tjenesteproduksjonen.
- d) Rettslige prosesser som utelukkende har sammenheng med hendelser etter balansedagen.

4. Anbefaling

1. Usikre forpliktelser som har sammenheng med kommunens virksomhet i vedkommende regnskapsår skal, med unntak av betingete forpliktelser, regnskapsføres dersom verdien av forpliktelsen kan estimeres pålitelig. Dersom verdien i sjeldne tilfeller ikke kan estimeres pålitelig, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres. Beste estimat skal legges til grunn. Det skal gis noteopplysninger om usikre forpliktelser, herunder betingede forpliktelser. Betingede forpliktelser skal ikke regnskapsføres.
2. Betingede eiendeler skal ikke regnskapsføres.
3. Hendelser etter balansedagen fram til tidspunkt for avleggelse av årsregnskapet, som gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen og som vil ha regnskapsmessige konsekvenser for årsregnskapet, skal innarbeides i årsregnskapet som gjelder perioden fram til balansedagen (31.12). Dersom hendelsene har sammenheng med forhold oppstått etter balansedagen, skal de ikke innarbeides i årsregnskapets talldel. Det må i begge tilfeller vurderes å gi noteopplysninger.

Vedtatt som foreløpig standard av styret 29.09.2006