

FORENINGEN FOR GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK – STATUSRAPPORT PR. DESEMBER 2009

1 Kort om foreningen

Kommuner og fylkeskommuners årsregnskap skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk, jf. kommuneloven § 48 nr. 2. Denne bestemmelsen innebærer at det er nødvendig, men ikke tilstrekkelig å følge de konkrete kravene til regnskapsføringen i lov og forskrift. God kommunal regnskapsskikk er en rettslig standard som skal utvikles innenfor den rammen lovgivningen setter. Dette vil blant annet si innenfor rammen av et finansielt, bevilgningsorientert kommuneregnskap og det mulighetsområdet de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsforskriften setter.

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) er en uavhengig, ideell forening, stiftet 1. november 2000, som har som formål å fremme og utvikle god kommunal regnskapsskikk innenfor den rammen kommuneloven med forskrifter setter. Hovedoppgaven for foreningen er å utarbeide og utgi standarder for god kommunal regnskapsskikk i henhold til økonomireglene i kommuneloven, samt å fortolke prinsipielle spørsmål i tilknytning til avgitte standarder.

Foreningens medlemmer er Kommunal- og regionaldepartementet (KRD), Kultur- og kirke departementet (KKD), KS, Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) og Norges kemner og kommuneøkonomers forbund (NKK).

GKRS består av et årsmøte, et styre og en fagkomité. Styret har både det administrative og det standardsettende ansvaret. Styret, som er sammensatt av en representant fra hvert av medlemmene, vedtar standarder etter forslag fra fagkomiteen. Det er styret som foretar prioritering av de oppgaver som foreningen primært skal arbeide med.

Fagkomiteen har som oppgave å forberede saker som skal behandles av styret. Fagkomiteen er sammensatt av to personer oppnevnt av hvert av medlemmene (pr i dag en fra KKD), samt 2 observatører fra hhv. Den norske Revisorforening (DnR) og fylkesmennene.

2 Utgivelse av standarder og notater

GKRS utgir kommunale regnskapsstandarder og notater. I 2009 har styret fastsatt prosedyre for utarbeidelse av foreløpige kommunale regnskapsstandarder og notater. Målet med å fastsette prosedyrer for det faglige arbeidet er å sikre at standarder og notater blir forsvarlig utredet og at prosessen blir så effektiv som mulig. Prosedyrebeskrivelsen regulerer utarbeidelsen av en regnskapsstandard fram til den fastsettes som en foreløpig standard, samt utarbeidelsen av notater, med bakgrunn i styrets prioriteringer. Nytt i prosedyrebeskrivelsen i forhold til tidligere

praksis er at det legges opp til grundigere drøftinger av aktuelle problemstillinger og det faglige og rettslige grunnlaget for et problemområde før selve utredningsarbeidet settes i gang.

Kommunal regnskapsstandard (KRS)

En endelig standard (KRS) utgis først etter at regnskapsbrukerne har fått anledning til å erverve praktiske erfaringer med en foreløpig standard, og eventuelt formidle disse erfaringene til foreningen. En endelig KRS er like bindende som en lov eller forskrift og skal derfor følges. Et brudd mot en KRS vil innebære at regnskapet ikke er avlagt i samsvar med god kommunal regnskapsskikk. Avhengig av hvor vesentlig bruddet mot en kommunal regnskapsstandard er for regnskapet, vil revisor kunne ta forbehold om en post, eller anbefale at regnskapet ikke fastsettes.

Kommunal regnskapsstandard – Foreløpig standard (F)

En foreløpig standard utarbeides etter at mottatte høringskommentarer til høringsutkastet er vurdert. En foreløpig standard (F) er andre trinn på veien til en endelig kommunal regnskapsstandard. I en foreløpig standard ligger det en sterk anbefaling. Foreningen legger til grunn at dette "bør" leses som "skal". Foreningen mener brukeren faglig må begrunne hvorfor den eventuelt avviker fra den foreløpige standarden. Dersom avviket fra standarden er vesentlig for regnskapet, vil et brudd med denne kunne anses som at god kommunal regnskapsskikk ikke følges fra regnskapsavleggerens side.

Den foreløpige standard tas opp til revurdering etter en periode med erfaringer i praksis. Revurderingen vil ikke bli foretatt før etter minimum ett årsregnskap.

Kommunal regnskapsstandard – Høringsutkast (HU)

Forslag til standarder utarbeides etter initiativ fra styret. Utredningslederen, fagkomiteen og eventuelt arbeidsgrupper eller andre, står for selve utredningene. Et høringsutkast sendes på høring med minst 3 måneders høringsfrist til høringsinstanser i og utenfor kommunesektoren.

Et høringsutkast (HU) er første trinn på veien til en endelig kommunal regnskapsstandard. Et høringsutkast kan følges, men kan ikke anses bindende tilsvarende en foreløpig eller endelig standard. Et brudd på et høringsutkast, vil i de fleste tilfeller neppe bli påtalt som "brudd på god kommunal regnskapsskikk". I mange tilfeller vil likevel et høringsutkast være en videreføring av en utbredt god praksis, som likevel følges.

Notat

Foreningen vil kunne utgi notater. Slike notater vil normalt være et ledd i en utvikling av, eller være en fortolkning av en kommunal regnskapsstandard. Et notat vil peke på problemstillinger, trekke fram argumenter for og mot, angi mulige konklusjoner og angi hvilke områder som eventuelt må avklares. Et notat kan også gi en klarere angivelse av prinsipper og standpunkter som foreningen har tatt.

Foreningen vil også kunne avgi uttalelser om fortolkningen av prinsipielle spørsmål om regnskapsstandarder. Notater kan (les bør) følges. Dersom de ikke følges, bør

dette kunne begrunnes faglig. Notater blir offentliggjort på samme måte som høringsutkast og foreløpige standarder og er tilgjengelig på hjemmesiden til GKRS.

3 Kommunale regnskapsstandarder

Foreningen har pr. desember 2009 utgitt ni kommunale regnskapsstandarder, hvorav to endelige standarder og sju foreløpige standarder. Nedenfor gis en kort omtale av de standarder som foreligger¹. Standarder utgitt i 2009 omtales mer inngående.

KRS nr. 1	Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld
KRS nr. 2	Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter
KRS nr. 3 (F)	Avdrag på lån - Når skal avdrag føres i investeringsregnskapet
KRS nr. 4 (F)	Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet
KRS nr. 5 (F)	Endring av regnskapsprinsipper, estimater og korrigerende av tidligere års feil
KRS nr. 6 (F)	Noter og årsberetning
KRS nr. 7 (F)	Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen
KRS nr. 8 (F)	Leieavtaler
KRS nr. 9 (F)	Nedskrivning av anleggsmidler
KRS nr. 4 (HU)	Høringsutkast til revidert KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet

Foreningen har avgitt svar på flere prinsipielle spørsmål i tilknytning til standardene. Disse er lagt ut på foreningens hjemmeside under "[spørsmål og svar](#)"

3.1 Endelige standarder per desember 2009

Foreningen har hittil utgitt følgende endelige standarder (KRS).

KRS nr. 1 – Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, kortsiktig og langsiktig gjeld

Standarden ble fastsatt som endelig i juni 2005, med enkelte mindre endringer i 2008, og dreier seg om klassifisering av eiendeler og gjeld i balansen. Reglene for verdsettelse av omløpsmidler og anleggsmidler framgår av forskrift om årsregnskap og årsberetning § 8. Klassifisering av eiendeler og gjeld vil ha konsekvenser for verdsettelsen av eiendeler, da vurderingsreglene er ulike for omløpsmidler og anleggsmidler.

KRS nr. 2 – Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter

Forskrift om årsregnskap og årsberetning § 8 baserer utgangspunktet for vurderingen av både anleggsmidler og omløpsmidler på anskaffelseskost. KRS nr. 2 definerer nærmere hva som ligger i begrepet "anskaffelseskost". Det er i standarden

¹ Oversikten er à jour per 1. desember 2009

lagt vekt på at begrepet anskaffelseskost – både ved kjøp og tilvirkning - skal ha et mest mulig korrekt regnskapsfaglig innhold.

Standarden legger til grunn at vurderingsreglene for gjeldsposter gjelder tilsvarende som for eiendeler. Det begrunnes også ut fra de sentrale økonomiske sammenhenger som gjelder i kommuneregnskapet.

Brutto prinsippet legges til grunn ved vurdering av anskaffelseskost for anleggsmidler, dvs. at anleggsmidler aktiveres uten fradrag for eventuelle tilskudd eller lignende knyttet til anskaffelsen.

3.2 Foreløpige standarder (F) per desember 2009

KRS nr. 3 (F) – Avdrag på lån – når skal avdrag føres i investeringsregnskapet

KRS nr. 3 ble fastsatt som foreløpig standard av styret i januar 2003. Standarden legger til grunn at en kommune minimum må betale det minimumsavdrag som kommunelovens beregningsregler tilsier. Dersom en kommune midlertidig ikke har fått innrettet forfallsstrukturen på sin låneportefølje, og således har betalt mindre enn minimumsreglene, skal manglende beløp avsettes i driftsregnskapet med motpost kortsiktig gjeld. Langsiktig gjeld reduseres tilsvarende.

Fagkomiteen har startet arbeidet med gjennomgang av standarden. Det legges opp til at virkeområdet utvides til å omfatte alle typer avdrag på lån, med unntak av likviditetslån/-trekkrettigheter. Videre anser fagkomiteen det som naturlig at standarden også omfatter refinansiering av lån og eventuelt også låneopptak, lånefond og fellesinvesteringer i interkommunale samarbeid.

KRS nr. 4 (F) – Avgrensning mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet

Kommunelovens intensjon om formuesbevaring, blant annet prinsippet om at investeringsinntekter ikke skal kunne benyttes til driftsformål, gir klare føringer for regnskapsføringen. Anbefalingene i standarden er avgjørende for om en utgift kan finansieres ved bruk av lånemidler og andre investeringsinntekter, eller om utgiften må belastes driftsregnskapet. Det at en utgift kan regnskapsføres i investeringsregnskapet, er imidlertid ikke tilstrekkelig for at utgiften kan lånefinansieres, dette krever i tillegg hjemmel i kommuneloven. Grensedragnings mellom vedlikehold og påkostning er sentralt i standarden.

KRS nr. 4 (F) har virket som foreløpig standard fra regnskapsåret 2005. Som resultat av en omfattende gjennomgang av standarden, ble høringsutkast til revidert KRS nr. 4 sendt på høring i april 2009. Høringsutkastet innebar en betydelig omskriving av standarden, med målsetting om å gjøre standarden mer oversiktlig og brukervennlig. I høringsutkastet var omtalen av begrepene vurderingsenhet og rehabilitering tatt ut, uten at det i seg selv innebærer noen realitetsendring. Av andre viktige endringer er at høringsutkastet la opp til å lempe på bestemmelsen om at kun den delen av utgiften som bidrar til standardheving kan klassifiseres som påkostning. Høringsutkastet la opp til at denne vurderingen skal gjøres på tiltaksnivå.

I høringsrunden kom det til sammen inn 24 høringsuttalelser. Fagkomiteen har gått gjennom høringsuttalelsene og fremmer forslag til ny foreløpig standard for styret i desember 2009. Et hovedinntrykk i høringsuttalelsene er at høringsinstansene i hovedsak er fornøyd med høringsutkastet. Det legges derfor ikke opp til vesentlige endringer sammenlignet med høringsutkastet.

I arbeidet med gjennomgang av KRS nr. 4 (F) ble det vurdert spesielt om det kunne gjøres endringer når det gjelder kommunale bidrag til infrastrukturinvesteringer, et område mange kommuner har påpekt er et sentralt problemområde. GKRS har imidlertid ikke funnet tilstrekkelig hjemmel for å gjøre endringer på dette området i standarden. Kommunal- og regionaldepartementet er orientert om problemstillingen.

KRS nr. 5 (F) – Endring av regnskapsprinsipper, estimater og korrigerings av tidligere års feil

Virkning av endring av regnskapsprinsipper skal regnskapsføres direkte mot egenkapitalen på egne konti for "endringer i regnskapsprinsipper" som ikke kommer i konflikt med grunnleggende sammenhenger i kommuneregnskapet. Kommunal- og regionaldepartementet har endret forskrift om årsregnskap og årsberetning med virkning fra 2008 som innebærer at virkningen av prinsippendringer føres mot egne egenkapitalkontoer for endring av regnskapsprinsipp, herunder også tidligere års prinsippendringer. KRS nr. 5 vil bli justert som følge av denne forskriftsendringen.

Standarden regulerer videre at endring i regnskapsestimater og korrigerings av tidligere års feil i kommuneregnskapet skal føres som ordinære transaksjoner i drifts-, investerings- eller balanseregnskapet.

KRS nr. 6 (F) – Noter og årsberetning

KRS nr. 6 omhandler hvilke krav som skal stilles til innhold i de forskriftsbestemte notene etter regnskapsforskriften § 5, samt andre forhold det ofte vil være aktuelt å gi opplysninger om i noter. Flere noteopplysninger enn de forskriftsbestemte vil normalt være aktuelle og vesentlige for en kommune, og må da utarbeides for at årsregnskapet skal være avlagt i samsvar med god kommunal regnskapskikk.

Standarden omhandler videre krav til utfyllende informasjon om regnskapsmessige forhold i årsberetningen. Annen pliktig informasjon i årsberetningen omhandles ikke.

KRS nr. 7 (F) – Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen

Foreløpig kommunal regnskapsstandard på dette området ble fastsatt i september 2006. Definisjon og regnskapsføring av usikre forpliktelser tar utgangspunkt i Kommuneloven § 48. En utgift skal utgiftsføres når denne er kjent, dvs. når det er sikkert at forpliktelsen faktisk vil komme til oppgjør. 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. Standarden slår fast at betingede eiendeler ikke skal regnskapsføres.

KRS nr. 7 (F) vil bli gjennomgått som følge av arbeidet med notater om grunnleggende regnskapsprinsipper i kommuneregnskapet. Det er sannsynlig at det kan bli betydelige endringer i standarden som følge av dette arbeidet.

KRS nr. 8 (F) – Leieavtaler

KRS nr. 8 – Leieavtaler forelå som foreløpig kommunal regnskapsstandard (F) fra foreningen i desember 2006 og dekker regnskapsføring av leieavtaler (leasing) for leietaker. En leieavtale skal klassifiseres som finansiell eller operasjonell i samsvar med avtalens reelle innhold. Dersom det vesentligste av økonomisk risiko og kontroll knyttet til det underliggende leieobjekt er gått over på leietaker, klassifiseres leieavtalen som finansiell og tilhørende eiendeler og forpliktelser balanseføres. Andre leieavtaler klassifiseres som operasjonelle og regnskapsføres i driftsregnskapet. Som hjelpemiddel ved denne vurderingen anvendes indikatorer på finansielle leieavtaler.

KRS nr. 9 (F) – Nedskrivning av anleggsmidler

Foreløpig kommunal regnskapsstandard om nedskrivning av anleggsmidler ble fastsatt av foreningens styre i september 2008. Anleggsmidler skal iht. regnskapsforskriften § 8, 4. ledd nedskrives til virkelig verdi i balansen ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er tilstede. Standarden skal gi veiledning til forståelsen av denne bestemmelsen.

Standarden legger opp til en systematikk i nedskrivningsvurderingene hvor det først skal vurderes om det foreligger indikasjoner på vesentlig og varig verdifall for varige driftsmidler og finansielle anleggsmidler. Kun i de tilfellene slike indikasjoner foreligger, er det nødvendig å beregne virkelig verdi for anleggsmidlet og foreta nedskrivning dersom virkelig verdi er vesentlig lavere enn anleggsmidlets bokførte verdi.

4 Notater

4.1 Grunnleggende prinsipper i kommuneregnskapet

Foreningen har tidligere utgitt tre delnotater om grunnleggende prinsipper i kommuneregnskapet.

- Det kommunale regnskapssystem - grunnleggende sammenhenger (oktober 2004)
- Tidspunkt for regnskapsføring av inntekt, innbetaling og gevinst i kommuneregnskapet (september 2004)
- Tidspunkt for regnskapsføring av utgift, utgifter og tap i kommuneregnskapet (april 2006)

Disse notatene var på felles høring i 2006 og vil bli omarbeidet med bakgrunn i høringsrunden. Videre arbeider fagkomiteen med et fjerde notat som skal ta for seg de grunnleggende kommunale regnskapsprinsippene.

Det fjerde notatet, som får tittelen "Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende regnskapsprinsipper", vil ta for seg mål for kommunal virksomhet og økonomiforvaltning, herunder bærekraftig økonomisk utvikling, økonomisk handlefrihet og handlingsreglene i kommuneloven (formuesbevaringsprinsippet). Videre vil formålet med og kvalitetskrav til et finansielt orientert regnskapssystem og prinsipper for måling av transaksjoner, eiendeler og gjeld omtales. Notatet vil videre beskrive de grunnleggende regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet, samt den rettslige standarden god kommunal regnskapsskikk. Foreningen arbeider ut fra følgende grunnleggende regnskapsprinsipper:

- Arbeidskapitalprinsippet
- Bruttoprinsippet
- Anordningsprinsippet
- Beste estimat
- Forsiktighetsprinsippet

Notatene om tidspunkt for regnskapsføring av inntekter og utgifter kan ses som en operasjonalisering av anordningsprinsippet.

Det legges opp til styrebehandling av notatene i løpet av våren 2010.

4.2 Øvrige notater

Foreningen har gitt ut følgende notater pr. desember 2009:

- Tiltak av investeringsmessig karakter (januar 2003)
- Avdragsfond etter de tidligere regler – hvordan skal disse fondene behandles (februar 2003)
- Regnskapsføring av formidlingslån (Startlån) (september 2003)
- Forståelse av KRS 5 – presisering vedrørende pensjon – endret praktisering av regnskapsprinsipp (oktober 2004)
- Regnskapsmessige problemstillinger knyttet til momskompensasjon (februar 2005)
- Rente- og avdragsfrie utlån i kommunenes balanser (juni 2005)
- Regnskapsmessig behandling av utenlandsk valuta (oktober 2006)
- Klargjøring av prinsipper i forbindelse med kommunenes gjennomgang og tilpasning av egne leieavtaler m.v. til KRS 8 Leieavtaler (juni 2007)
- Regnskapsføring av transaksjoner mellom kommune- og kirkesektoren (september 2007)
- Klassifisering av finansielle instrumenter som anleggs- eller omløpsmidler (juni 2008)

Notatet "Tiltak av investeringsmessig karakter" er i all hovedsak dekket av kommunale regnskapsstandarder, og vil bli opphevet i forbindelse med fastsettelsen av revidert KRS nr. 4.

Det forestående arbeidet med revidering av KRS nr. 3 – Avdrag på lån, vil ha betydning for notatet ”Regnskapsføring av formidlingslån (Startlån)”, som vil bli omarbeidet som en følge av dette arbeidet.

5 Prioriterte områder fremover

Styret har prioritert flere områder hvor arbeidet i foreningen ikke er ferdigstilt. På flere av disse områdene pågår det arbeid, mens andre er helt i startgropen. Her nevnes noen av de viktigste områdene som foreningen prioriterer fremover.

- Slutføring av notater om grunnleggende prinsipper i kommuneregnskapet. Som en følge av dette arbeidet vil samtlige kommunale regnskapsstandarder bli gått gjennom.
- Finansielle instrumenter.
- Regnskapsmessige problemstillinger ved utskilling av kommunal virksomhet i andre organisasjonsformer.

Foreningen ønsker innspill til aktuelle områder som bør prioriteres. Forslag til aktuelle tema i standardarbeidet bes sendt til foreningens utredningsleder.

6 Avslutning

Arbeidet med å utarbeide kommunale regnskapsstandarder er omfattende og tidkrevende. I utredningsarbeidet benytter foreningen både representanter for medlemmene og eksterne bidragsytere.

Foreningen har ikke kapasitet til å gi konkrete skriftlige besvarelser på alle enkelthenvendelser fra kommuner m.v., men vi ønsker likevel at det tas kontakt med foreningen, slik at konkrete problemstillinger kan bli drøftet på generelt grunnlag i foreningen.

For ytterligere informasjon om GKRS vil vi oppfordre alle til å gå inn på foreningen GKRS' hjemmeside www.gkrs.no