

Kommunal regnskapsstandard nr. 7 – Foreløpig standard (F)

Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen



Oppdatert foreløpig standard fastsatt av styret i Foreningen for GKRS 18.06.2020 med virkning fra og med regnskapsåret 2020.

1. INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Denne standarden omhandler den regnskapsmessige behandlingen av usikre forpliktelser, herunder kriterier for når usikre forpliktelser skal regnskapsføres og måling av forpliktelsen. Videre omhandler standarden betingede eiendeler og hvordan hendelser etter balansedagen skal innarbeides i regnskapet.
2. Med budsjett- og regnskapsforskriften forstås forskrift av 07.06.2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.
3. Med kommuner menes i denne standarden både kommuner og fylkeskommuner.

1.1 Avgrensning

1. Standarden omhandler ikke regnskapsføring av pensjonsforpliktelser (jf. budsjett- og regnskapsforskriften §§ 3-5 og 3-6). Annen langsiktig gjeld i henhold til KRS nr. 1 Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, kortsiktig og langsiktig gjeld pkt. 3.2, er ikke aktuelle å vurdere etter denne standarden..
2. Regnskapsføring av finansielle eiendeler og forpliktelser klassifisert som omløpsmidler og kortsiktig gjeld er omhandlet i KRS nr. 11 Finansielle eiendeler og forpliktelser.

2. REGELVERK

1. Etter kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav a skal all tilgang på og bruk av midler i året framgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet (arbeidskapitalprinsippet).
2. 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. kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav c.
3. Hvis størrelsen på et beløp er usikkert, brukes beste estimat, jf. kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav d.

4. Krav til noteopplysninger følger av budsjett- og regnskapsforskriften §§ 5-10 til 5-14. I tillegg til disse noteopplysningene, skal det også gis noteopplysninger om andre forhold hvis opplysningene ikke framgår av årsregnskapet for øvrig og er vesentlige for vurderingen av den økonomiske utviklingen og stillingen, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-15 første ledd.

3. DRØFTELSE

3.1 Usikre forpliktelser

3.1.1 Definisjon av usikre forpliktelser

1. En kommune har en forpliktelse hvis den har plikt til å avgi økonomiske ressurser til en annen part på et framtidig tidspunkt. En forpliktelse gjøres opp når den andre parten mottar økonomiske ressurser. At kommunen har en plikt innebærer at kommunen ikke har noe annet realistisk alternativ enn å gjøre opp forpliknelsen. Forpliknelsen gjelder uavhengig av om den andre parten er kjent. Forpliknelsen kan følge av lov eller forskrift eller av en rettslig bindende avtale (rettslig plikt), men kan også være selvpålagt. En selvpålagt forpliktelse følger av at kommunen gjennom politiske vedtak eller erklæringer har bekjentgjort for andre parter at den vil påta seg ansvar for bestemte forhold, på en slik måte at kommunen ikke har noe annet realistisk alternativ enn å gjøre opp, jf. punkt 3.1.2 nr. 6.
2. En forpliktelse har alltid utgangspunkt i en inntrådt hendelse knyttet til en kommunal aktivitet. En inntrådt hendelse har funnet sted innen balansedagen. Eksempel på en slik hendelse kan være en handling eller et uhell som har påført en annen part skade og kan påføre kommunen et erstatningsansvar. 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.
3. En usikker forpliktelse har ukjent størrelse og/eller oppgjørstidspunkt. Både oppgjørstidspunktet og om forpliknelsen faktisk vil komme til oppgjør kan være usikkert.
4. Usikre forpliktelser er etter denne standarden knyttet til ensidige transaksjoner, dvs. at kommunen har en forpliktelse til å overføre midler til en annen part uten å motta en spesifikk gjenytelse. Utgifter knyttet til kommunens fremtidige drift og investeringer anses ikke som usikre forpliktelser etter denne standarden.

3.1.2 Regnskapsføring av usikre forpliktelser

1. Tidspunkt for regnskapsføring av usikre forpliktelser reguleres av anordningsprinsippet, det vil si at en usikker forpliktelse utgiftføres i årsregnskapet for vedkommende år når den anses som en kjent utgift. Utgifter skal som hovedregel regnskapsføres på transaksjonstidspunktet. Usikre

forpliktelser er knyttet til ikke gjennomførte transaksjoner. Regnskapsføring av usikre forpliktelser innebærer alltid fremskutt regnskapsføring, dvs. før transaksjonstidspunktet.

2. Usikre forpliktelser vil som hovedregel være kjent når det er rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført, forpliktelsen kan estimeres med tilstrekkelig pålitelighet og forpliktelsen har en klar årsakssammenheng med en kommunal aktivitet som er gjennomført eller en tilknyttet periode er inntruffet. At oppgjørstidspunkt eller beløpets størrelse er usikkert er ikke til hinder for at den kan regnskapsføres. Dette gjelder selv om mulig utfall for oppgjørsverdien er null.
3. Det vil være rimelig sikkert at en transaksjon vil bli gjennomført når det er mer enn 90 % sannsynlighet for at forpliktelsen kommer til oppgjør, dvs. at transaksjonen gjennomføres.
4. Forpliktelsen skal måles til beste estimat, jf. kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav d. Usikre forpliktelser som ikke kan måles med tilstrekkelig pålitelighet, skal ikke regnskapsføres. Det er kun i sjeldne tilfeller transaksjoner som er rimelig sikre ikke kan måles med tilstrekkelig pålitelighet.
5. En usikker forpliktelse har utgangspunkt i en inntrådt hendelse. Denne hendelsen skal være direkte knyttet til eller ha en klar årsakssammenheng med en gjennomført kommunal aktivitet.
6. Enkelte usikre forpliktelser vil ikke være konkret knyttet til en kommunal aktivitet, men er gjennom bevilgninger, avtaler eller lignende knyttet til en bestemt regnskapsperiode. I slike tilfeller må denne perioden ha inntruffet for at den usikre forpliktelsen skal regnskapsføres. Perioden anses normalt å ha inntruffet på det tidspunktet kommunen ikke lenger har kontroll med hvorvidt tilskuddet vil komme til utbetaling og når.

Selvpålagte forpliktelser som følger av bevilgninger eller som følge av vedtak med hjemmel i bevilgninger gitt av kommunestyret, vil være knyttet til den regnskapsperioden/det budsjettåret vedtaket gjelder for.

7. Hver usikker forpliktelse skal som hovedregel vurderes for seg, men ensartete forpliktelser kan vurderes under ett. At forpliktelsene er ensartete, betyr at de gjelder det samme underliggende forholdet og at sannsynligheten for oppgjør antas å være om lag den samme for hver enkelt forpliktelse.

3.1.3 Måling av oppgjørsverdi

1. En usikker forpliktelse som regnskapsføres, skal settes til verdien av oppgjøret på balansedagen, målt ved beste estimat. Dette vil være det beløp som en rasjonell aktør ville ha vært villig til å betale på balansedagen for å frigjøre seg fra forpliktelsen. Beste estimat skal anslås på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når regnskapet avlegges. Dette innebærer at man også skal hensynta ny informasjon etter balansedagen om forhold som eksisterte på balansedagen, jf. punkt 3.3 nedenfor.

2. Dersom det er vesentlig tidsavstand mellom balansedagen og oppgjørstidspunktet kan det være mer korrekt å anvende nåverdi. I denne standarden legges som hovedregel til grunn at nåverdi ikke benyttes.
3. 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 forsikringsselskapet/tredjeperson. Regresskravet vedkommer normalt ikke forpliktelsens annen part. En utgift og tilhørende inntekt skal regnskapsføres hver for seg (brutto prinsippet). Forpliktelsen og et eventuelt regresskrav skal derfor måles og regnskapsføres uavhengig av hverandre.

Ved forpliktelser som gjøres opp av forsikringsselskap direkte overfor motparten, f.eks. gjennom ansvarsforsikring e.l., regnskapsføres kun kommunens reelle utgift i form av egenandel e.l.

4. Regnskapsførte usikre forpliktelser skal vurderes på nytt ved hver balansedag inntil forpliktelsen er gjort opp eller bortfalt.

3.2 Betingede eiendeler

1. En betinget eiendel er en mulig rettighet for kommunen, avhengig av at 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. Transaksjonen er dermed ikke gjennomført og det er også usikkert om transaksjonen vil bli gjennomført. Et eksempel på en betinget eiendel kan være et krav i forhold til en annen part, som er til behandling i rettsapparatet. Inntil rettskraftig dom har falt i saken regnes kravet som en betinget eiendel.
2. Betingede eiendeler skal ikke regnskapsføres.

3.3 Hendelser etter balansedagen

3.3.1 Definisjon av hendelser etter balansedagen

1. Hendelser etter balansedagen er hendelser, til gunst eller ugunst for kommunen, som finner sted mellom balansedagen (31.12.) og det tidspunkt årsregnskapet avlegges. Hendelser etter balansedagen kan grupperes i to:
 - a) Hendelser som gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen og som vil ha regnskapsmessige konsekvenser for det avlagte årsregnskapet.
 - b) Hendelser som gjelder forhold oppstått etter balansedagen og som ikke vil ha tallmessige konsekvenser for det avlagte årsregnskapet.

3.3.2 Regnskapsføring av hendelser etter balansedagen

1. Hendelser etter balansedagen fram til årsregnskapet er avlagt skal innarbeides i årsregnskapet, dersom hendelsen gir informasjon om forhold som var inntrådt før 31.12. og dermed eksisterte på balansedagen og vil ha regnskapsmessige konsekvenser for årsregnskapet.
2. Hendelser etter at årsregnskapet er avlagt og før kommunestyrets behandling av årsregnskapet, og som gir informasjon om forhold som var inntrådt før 31.12. og ville hatt regnskapsmessige konsekvenser for årsregnskapet, kan innarbeides i årsregnskapet selv om årsregnskapet er avlagt, men kommunen har ikke plikt til dette. Forhold som er vesentlige for å bedømme kommunens resultat og stilling skal uansett opplyses om overfor kommunestyret, jf. kommuneloven § 14-7.
3. Hendelser etter balansedagen som har sammenheng med forhold oppstått etter balansedagen, skal ikke innarbeides i årsregnskapets talldel.

4. ANBEFALING

1. Usikre forpliktelser vil som hovedregel være kjent når det er rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført, forpliktelsen kan estimeres med tilstrekkelig pålitelighet og forpliktelsen har en klar årsakssammenheng med en kommunal aktivitet som er gjennomført eller en tilknyttet periode har inntruffet. Beste estimat skal legges til grunn ved regnskapsføring av usikre forpliktelser.
2. Betingede eiendeler skal ikke regnskapsføres.
3. Hendelser etter balansedagen fram til årsregnskapet er avlagt skal innarbeides i årsregnskapet, dersom hendelsen gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen og vil ha regnskapsmessige konsekvenser for årsregnskapet. Dersom hendelsene har sammenheng med forhold oppstått etter balansedagen, skal de ikke innarbeides i årsregnskapets talldel.

Vedlegg: EKSEMPLER

3.1.2 Regnskapsføring av usikre forpliktelser

Eksempler på usikre forpliktelser som skal regnskapsføres, forutsatt at det er rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført, dvs. at det er 90 % sannsynlighet eller mer for at forpliktelsen kommer til oppgjør, og forpliktelsen kan estimeres med tilstrekkelig pålitelighet:

- Erstatningsansvar som følge av at kommunen gjennom sin virksomhet har forvoldt skade på annen manns eiendom. F.eks. at kommunens brøytebil har ødelagt privatpersoners gjerder.
- Erstatninger kommunen gjennom f.eks. rettskraftig dom, rettspraksis eller egen praksis i lignende saker erkjenner å ha ansvar for.

Eksempler på usikre forpliktelser som ikke skal regnskapsføres pga. utilstrekkelig årsakssammenheng med kommunens aktiviteter:

- Generell opprydding av gammel forurensing som ikke klart kan kobles til kommunal virksomhet (vil som regel ha en for sammensatt eller usikker årsakssammenheng med kommunens aktiviteter). I slike tilfeller vil kommunens forpliktelse ofte gjøres opp i form av anskaffelse av varer og tjenester (gjensidige transaksjoner) og derfor heller ikke regnes som usikre forpliktelser etter standarden, jf. pkt. 3.1.1 nr. 4.

Eksempel på usikre forpliktelser som ikke skal regnskapsføres pga. at forpliktelsen er knyttet til en konkret regnskapsperiode som ikke har inntruffet:

- Kommunen fattet i år x1 vedtak om å gi tilskudd med 100.000 per år i tre år. I et slikt tilfelle vil forpliktelsen være knyttet til konkrete fremtidige regnskapsperioder (x2 og x3). Kommunen kan ikke anses å ha en forpliktelse før disse periodene har inntruffet. I dette tilfellet skal kun tilskuddet for det første året regnskapsføres i x1.

3.1.3 Måling av oppgjørsverdi

Ved måling 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.

En usikker forpliktelse vil for eksempel enten ha en oppgjørsverdi på kr 50 000, kr 100 000 kr eller kr 200 000 kr. Sannsynligheten for oppgjørsverdi på kr 50 000 er 20 %, sannsynligheten for oppgjørsverdi på kr 100 000 kr er anslått til 60 % og 20 % sannsynlighet for oppgjørsverdi på 200 000 kr. Forventningsverdien blir da:

$$50\,000 \times 20\% + 100\,000 \times 60\% + 200\,000 \times 20\% = 110\,000$$

Usikre forpliktelser skal først regnskapsføres når det er 90 % sannsynlighet eller mer for oppgjør. For enkeltstående usikre forpliktelser med bare to mulige utfall, enten

oppgjør eller ikke oppgjør, og det ikke er usikkerhet om størrelsen på et eventuelt oppgjør, vil denne oppgjørsverdien som oftest utgjøre beste estimat.

3.3.2 Regnskapsføring av hendelser etter balansedagen

Eksempler på hendelser etter balansedagen fram til årsregnskapet er avlagt med regnskapsmessige konsekvenser, som kan medføre at kommunen skal endre regnskapsførte beløp eller regnskapsføre poster som tidligere ikke var regnskapsført kan være:

- 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.
- Det oppdages misligheter eller feil som viser at regnskapet ikke var riktig.
- Det inngås forlik eller faller rettskraftig dom i en rettsvist etter balansedagen, hvor det stadfestes at kommunen hadde en forpliktelse som forelå på balansedagen. 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.

Eksempler på hendelser etter balansedagen som har sammenheng med forhold oppstått etter balansedagen. Disse innarbeides ikke i årsregnskapet:

- Fall i markedsverdien på kommunens plasseringer klassifisert som 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.
- En større omorganisering /omstrukturering etter balansedagen eller salg/omdanning/etablering av låneforhold mv. knyttet til betydelige eierposter i et selskap
- Kjøp eller salg av vesentlige eiendeler som tomter, bygninger mv.
- Brann eller andre ekstraordinære hendelser som kan få konsekvenser for tjenesteproduksjonen.
- Rettslige prosesser som utelukkende har sammenheng med hendelser etter balansedagen.