

FORENINGEN FOR GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK



Saksbehandler:
Knut Erik Lie

Side 1 av 7

Vår dato:
17.01.2020
Deres dato:

Vår ref:
Deres ref:

Høringsinstanser iht. liste

HØRINGSUTKAST (HU) TIL KOMMUNAL REGNSKAPSSTANDARD NR. 14 – KONSOLIDERT ÅRSREGNSKAP

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) sender med dette forslag til kommunal regnskapsstandard om konsolidert årsregnskap på høring.

Høringsutkastet ble behandlet av styret i GKRS den 17.01.2020 som fattet følgende vedtak:

Styret i foreningen GKRS, som standardsettende organ, fastsetter som Kommunal regnskapsstandard nr. 14 – Høringsutkast (HU) «Konsolidert årsregnskap». Standarden sendes på høring med frist for kommentarer 01.06.2020.

Høringsutkastet omhandler utarbeidelse av konsolidert årsregnskap i kommuner og fylkeskommuner. Standarden utdyper og supplerer de bestemmelser om konsolidert årsregnskap som følger av lov og forskrift.

Premisser for høringsutkastet – forholdet til KOSTRA

Kommuner og fylkeskommuner skal utarbeide et samlet regnskap for kommunen eller fylkeskommunen som juridisk enhet. Det konsoliderte årsregnskapet skal legges fram for kommunestyret og fylkestinget, og vise kommunen eller fylkeskommunen som én økonomisk enhet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 10-1 første ledd. For å ivareta dette, legger GKRS legger til grunn at resultatene i det konsoliderte regnskapet, spesielt netto driftsresultat, skal være uavhengig av kommunens organisering. I praksis innebærer det at resultatene i det konsoliderte årsregnskapet skal fremstå som om all virksomhet ligger i kommunekassen.

GKRS har videre lagt til grunn for høringsutkastet at KRS 14 skal gi anbefalinger for utarbeidelsen av det konsoliderte årsregnskapet som skal legges fram for kommunestyret og fylkestinget. Det vil si at regnskapet skal oppfylle kravene i budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 10. Dette innebærer blant annet at det konsoliderte årsregnskapet inneholder oppstillinger for henholdsvis driftsregnskapet og investeringsregnskapet etter art, i tråd med budsjett- og regnskapsforskriften §§ 5-6 og 5-5.

Samtidig stiller KOSTRA-forskriften § 5 krav om at det konsoliderte årsregnskapet rapporteres til KOSTRA og at dette regnskapet, i tillegg til art, også rapporteres etter funksjon. Når konsolideringen av de ulike regnskapene både skal gi grunnlag for et årsregnskap til kommunestyret i tråd med budsjett- og regnskapsforskriften og for et regnskap som rapporteres til KOSTRA, reises enkelte problemstillinger som ikke løses i høringsutkastet til KRS 14.

Så langt GKRS kan se dreier dette seg primært om at det konsoliderte årsregnskapet som skal rapporteres til KOSTRA må inneholde enkelte interne transaksjoner som ikke skal fremgå av det konsoliderte årsregnskapet slik det skal legges fram for kommunestyret etter budsjett- og regnskapsforskriften. Slike transaksjoner er transaksjoner som går mellom ulike funksjoner i KOSTRA. Eksempelvis vil dette være VAR-gebyrer eller vedlikeholdstjenester

Postadresse:
Postboks 988
2626 LILLEHAMMER

E-post:
gkrs@nkrf.no

Hjemmeside:
www.gkrs.no

som belastes kommunens KOSTRA-funksjoner for grunnskole, fakturert av et kommunalt foretak. Slike transaksjoner på tvers av funksjoner må altså fremgå av KOSTRA-regnskapet av hensyn til nøkkeltallsberegningen i KOSTRA, og kan altså ikke være eliminert i regnskapsfila som rapporteres til SSB, selv om slike transaksjoner ikke skal fremgå i det konsoliderte årsregnskapet som legges fram for kommunestyret. Utkastet til KRS 14 gir ikke anvisning på hvordan dette praktisk skal løses ved utarbeidelsen av regnskapene slik at konsolideringen kan skje korrekt både med sikte på årsregnskapet til kommunestyret og rapporteringen til KOSTRA.

GKRS ber om innspill til problemstillinger som eventuelt bør løses i KRS 14.

Sentrale punkter i høringsutkastet

a) Konsolidering av årsregnskaper

Konsolideringen gjennomføres ved at de avsluttede årsregnskapene til de regnskapsenhetene som skal inngå i det konsoliderte årsregnskapet slås sammen, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 10-1 andre ledd. Transaksjoner og mellomværende mellom regnskapsenhetene, dvs. interne transaksjoner og mellomværende, skal som hovedregel elimineres i det konsoliderte årsregnskapet.

Interne transaksjoner er alle transaksjoner mellom regnskapsenheter som inngår i det konsoliderte regnskapet, uavhengig av hvilken KOSTRA-art og funksjon utgiften rapporteres på. Det innebærer at alle interne transaksjoner skal være eliminert når det konsoliderte årsregnskapet stilles opp i tråd med budsjett- og regnskapsforskriften § 10-2. Dette omfatter også de interne transaksjonene som SSB etter etablert praksis *ikke* eliminerer når SSB utarbeider såkalte konserntall i KOSTRA. Alle interne transaksjoner må følgelig identifiseres før konsolidering.

Interne transaksjoner, slik dette er definert i KRS 14, omfatter imidlertid ikke transaksjoner *innen* den enkelte regnskapsenhet, f.eks. mellom to avdelinger (mellom to KOSTRA_funksjoner) i kommunekassens regnskap. Høringsutkastet legger til grunn at slike transaksjoner *ikke* skal elimineres ved konsolideringen. Det gjelder også dersom transaksjonen ville blitt eliminert dersom den var foretatt mellom to regnskapsenheter.

Transaksjoner innenfor en regnskapsenhet (mellom KOSTRA-funksjoner) skal altså etter høringsutkastet her ikke elimineres. Samtidig skal slike transaksjoner mellom regnskapsenheter, eksempelvis mellom kommunekassen og et foretak, elimineres. Denne løsningen i KRS 14 har tatt utgangspunkt i forskriften § 10-1. Dette skaper imidlertid en asymmetri. GKRS ønsker høringsinstansenes syn på dette og om også transaksjoner innenfor en regnskapsenhet bør elimineres i det konsoliderte årsregnskapet etter budsjett- og regnskapsforskriften før det legges fram for kommunestyret. Imidlertid skal slike transaksjoner ikke være eliminert når det konsoliderte årsregnskapet rapporteres til KOSTRA.

b) Unntak for eliminering av interne transaksjoner

Eliminering av interne transaksjoner som regnskapsføres i driftsregnskapet hos den ene regnskapsenheten og investeringsregnskapet hos den andre, vil blant annet medføre at resultatene i det konsoliderte årsregnskapet ikke vil samsvare med forutsetningen om å vise kommunen som én økonomisk enhet. Denne problemstillingen vil være aktuell ved blant annet utgiftsføring og inntektsføring av avdrag på interne lån mellom regnskapsenheter, aktivering av renter på interne lån og kjøp av tjenester fra en regnskapsenhet til bruk i investeringsaktiviteter hos den andre regnskapsenheten.

Med hensyn til avdrag på interne lån oppstår imidlertid ikke problemstillingen dersom kommunen har lånefond eller hvor eksterne lån fremkommer av regnskapet til den enheten som gjennomfører investeringen (f.eks. et kommunalt foretak).

Den resultateffekten som oppstår ved eliminering av interne transaksjoner mellom drifts-

og investeringsregnskapet vil innebære «differanser» i både drifts- og investeringsregnskapet. GKRS har vurdert ulike metoder for å håndtere denne effekten:

1. Eliminering sunntak. Dvs. at interne transaksjoner som regnskapsføres i driftsregnskapet hos den ene regnskapsenheten og investeringsregnskapet hos den andre, ikke elimineres.
2. Eliminering av transaksjonene gjennomføres. Differansene håndteres ved enten å
 - a. Regnskapsføre avsetning til eller bruk av disposisjonsfond med et beløp tilsvarende differansen i henholdsvis drifts- og investeringsregnskapet i det konsoliderte årsregnskapet, eller
 - b. Avlegge konsolidert årsregnskap med differansen. Differansen forklares enten i note til konsolidert årsregnskap eller som en spesifisering av regnskapslinjene for merforbruk i driftsregnskapet eller udekket beløp i investeringsregnskapet.

For å illustrere problemstillingen vises her et enkelt eksempel hvor et KF har gjennomført investeringer og finansiert dette delvis med internt lån fra kommunekassen. Eksemplet viser håndteringen av foretakets føring av renter og avdrag på det interne lånet. Interne transaksjoner er angitt med blå tall.

	Kommune- kassen	Foretaket	Sum	Eliminering	Konsolidert
Avdragsinntekt	-	-	-	-	-
Renteinntekt	280	-	280	-280	-
Avdragsutgift	455	350	805	-350	455
Renteutgift	504	280	784	-280	504
Netto driftsresultat	-679	-630	-1 309		-959
Netto avsetning fond					
Mer/mindreforbruk	-679	-630	-1 309	-	-959
Avdragsinntekt	350	-	350	-350	-
Avdragsutgift	350	-	350	-	350
"Investeringsresultat"	-	-	-	-350	-350
Netto avsetning fond					
Udisponert	-	-	-	-350	-350

I eksemplet innebærer eliminering av det interne avdraget, som føres i foretakets driftsregnskap og kommunekassens investeringsregnskap, at netto driftsresultat og regnskapsmessig merforbruk i konsolidert årsregnskap blir forskjellig fra summert netto driftsresultat/merforbruk i kommunekassen og foretaket. Tilsvarende differanse oppstår i investeringsregnskapet.

Regnskapsmessig belastning av minimumsavdraget er fordelt på kommunekassens og foretakets driftsregnskap, mens betalingen til ekstern långiver skjer i sin helhet i kommunekassen. I eksemplet er det forutsatt at kommunekassen benytter avdragsinntekten i investeringsregnskapet til å betale avdrag på ekstern lånegjeld. Hvis alt hadde skjedd innenfor kommunekassen, ville denne avdragsbetalingen blitt belastet driftsregnskapet.

Håndtering av differansen etter metode 1 og 2 som skissert ovenfor er illustrert nedenfor. For metode 1 med unntak fra eliminering er det av illustrasjonshensyn vist som at elimineringene gjennomføres og deretter reverseres. For metode 2 er vist alternativ b med spesifisering av differansen i en egen linje i konsolidert årsregnskap. Metode 2a er vurdert som minst aktuell, og er ikke illustrert.

	Metode 1			Metode 2 b		
	Reversering eliminering	Konsolidert	Differanse (ifht 'Sum')	Ingen korreksjon	Konsolidert	Differanse (ifht 'Sum')
	Elimineringsunntak (elimineringen reverseres)			Spesifiseringslinje		
Avdragsinntekt	-	-	-	-	-	-
Renteinntekt	-	-	-280	-	-	-280
Avdragsutgift	350	805	-		455	-350
Renteutgift	-	504	-280		504	-280
Netto driftsresultat		-1 309	-		-959	350
Avsetning fond		-	-		-	-
Merforbruk		-1 309	-		-959	350
<i>-herav elimineringsdiff</i>					350	
Avdragsinntekt	350	350	-		-	350
Avdragsutgift	-	350	-		350	-
"Investeringsresultat"		-	-		-350	350
Bruk av fond		-	-		-	-
Udisponert		-	-		-350	350
<i>-herav elimineringsdiff</i>					350	

Gjennomføring av eliminering av disse interne transaksjonene, slik metode 2 legger opp til, gir altså et annet netto driftsresultat enn det driftsresultatet ville vært om alt var gjort i kommunekassen. I det viste alternativet, med spesifisering av differansen, gjelder det også for merforbruk og udekket i investeringsregnskapet. Alternativet med bruk av og avsetning til fond fjerner differansen for merforbruk/udekket, men ikke for netto driftsresultat.

Etter GKRS' vurdering er det metode 1 som best ivaretar hensynet til å vise kommunen som økonomisk enhet, under forutsetning om at netto driftsresultat i konsolidert årsregnskap i størst mulig grad bør være upåvirket av organiseringen av kommunen.

GKRS har valgt å legge avgjørende vekt på hensynet til å vise kommunen som én økonomisk enhet uavhengig av kommunens organisering. I høringsutkastet er det derfor lagt til grunn at interne transaksjoner hvor utgiften eller inntekten føres i driftsregnskapet i den ene regnskapsenheten, og tilhørende inntekt eller utgift føres i investeringsregnskapet i den andre enheten, ikke skal elimineres, dvs. tilsvarende metode 1 ovenfor. Se punkt 3.2.2 nr. 3 i høringsutkastet.

Vi ber spesielt om høringsinstansenes syn på denne løsningen.

Det er for øvrig spørsmål om det bør klargjøres i forskriften § 10-1 at det kan gjøres unntak fra kravet om eliminering når det følger av god kommunal regnskapsskikk. Spørsmålet om dette er nødvendig vurderes nærmere av Kommunal- og moderniseringsdepartementet.

Det kan også tenkes at andre forhold kan gi opphav til differanser ved konsolidering. I punkt 3.2.2 nr. 4 er det derfor tatt inn en bestemmelse om at egenkapitaldisposisjoner og bruk av lån skal "eliminere" (korrigeres) når det er nødvendig for at det konsoliderte årsregnskapet skal vise kommunen som én økonomisk enhet. Det er ikke identifisert konkrete eksempler på når dette kan være aktuelt, og vi ber spesielt om høringsinstansenes syn på hvorvidt en slik regel er nødvendig.

c) **Omarbeiding av regnskaper utarbeidet etter andre prinsipper**

Årsregnskap utarbeidet etter regnskapsloven må omarbeides til kommunale regnskapsprinsipper før konsolidering, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 10-1 andre ledd tredje punktum. Avsnitt 3.3 i høringsutkastet omhandler omarbeiding av slike årsregnskap og for hvilke regnskapsposter omarbeiding kan utelates iht. god kommunal regnskapsskikk.

Inndelingen av egenkapitalen i ulike fond mv. er vesentlig forskjellig i et regnskap etter kommuneloven sammenlignet med regnskapsloven. I standarden er det lagt til grunn at egenkapitalen omarbeides etter at andre regnskapsposter er omarbeidet. Samlet egenkapital i foretaket, uavhengig av hvordan denne er inndelt etter regnskapsloven, fordeles på kapitalkonto, bundne og ubundne investeringsfond, bundne driftsfond og disposisjonsfond.

d) Konsolidering av interkommunale samarbeid

Interkommunale samarbeid som utarbeider eget årsregnskap og ikke er egne rettssubjekt, skal innarbeides i det konsoliderte årsregnskapet i kontorkommunen, jf. kommuneloven § 14-8 andre ledd. Høringsutkastet legger derfor til grunn at årsregnskapene til slike samarbeid innarbeides fullt ut i det konsoliderte årsregnskapet, uten fratrekk for øvrige deltakerkommuners andel av inntekter, utgifter, eiendeler, gjeld og egenkapital. Dette innebærer at det konsoliderte årsregnskapet vil bli likt uavhengig av om interkommunale samarbeid som ikke er egne rettssubjekt avlegger eget årsregnskap etter hovedregelen i kommuneloven § 14-8 første ledd eller inngår i kommunekassens årsregnskap etter unntaket i budsjett- og regnskapsforskriften §§ 8-3 og 8-4.

e) Noteopplysninger

Konsolidert årsregnskap skal i utgangspunktet inneholde de noteopplysninger som følger av budsjett- og regnskapsforskriften §§ 5-10 til 5-15, samt ytterligere noteopplysninger etter § 10-4. Noteopplysninger etter §§ 5-10 til 5-14 kan utelates så langt det er i samsvar med god kommunal regnskapsskikk. Avsnitt 3.5 i høringsutkastet drøfter når og i hvilken grad noteopplysninger kan utelates fra det konsoliderte årsregnskapet.

f) Forslag til endring i andre standarder

I tillegg til de differansene som er omtalt i punkt b) ovenfor, kan interne utlån også gi opphav til differanser dersom låntaker bruker det interne lånet i en annen regnskapsperiode enn utlånet regnskapsføres. I høringsnotatet til budsjett- og regnskapsforskriften var det lagt til grunn at utlån fra lånefond skal regnskapsføres i den perioden lånet brukes. En slik løsning vil etter GKRS' vurdering kunne legges til grunn også for interne lån i kommuner som ikke har lånefond. Løsningen bidrar til at det ikke oppstår differanser som håndteres ved konsolidering.

Det foreslås derfor en endring i KRS nr. 3 *Lån – Opptak, avdrag og refinansiering* som innebærer at interne utlån skal regnskapsføres i den perioden lånet brukes. Det foreslås også tilhørende endringer i KRS nr. 10 (F) *Kommunale foretak – regnskapsmessige problemstillinger* og KRS nr. 12 (F) *Interkommunale samarbeid etter kommuneloven – regnskapsmessige problemstillinger*. Se vedlegg til dette høringsbrevet.

Ikrafttredelse og høringsfrist

Kommunal regnskapsstandard for konsolidert årsregnskap planlegges fastsatt høsten 2020 med ikrafttredelse f.o.m. utarbeidelse av konsolidert årsregnskap for regnskapsåret 2020.

Høringsinstansene og andre interessenter inviteres til å sende sine høringskommentarer innen **1. juni 2020** til:

e-post til gkrs@nkrf.no

Med vennlig hilsen
Foreningen for god kommunal regnskapsskikk

Knut Erik Lie
Utredningsleder

Vedlegg:

TILHØRENDE ENDRINGER I ANDRE REGNSKAPSSTANDARDER

KRS NR. 3 LÅN – OPPTAK, AVDRAG OG REFINANSIERING

Punkt 3.1 nytt nr. 3 skal lyde:

Ved interne utlån fra en regnskapsenhet til en annen innenfor kommunen som juridisk enhet, f.eks. fra kommunekassen til et kommunalt foretak, skal den interne långiveren bare føre utlån i samsvar med bruk av lån hos den interne låntakeren. Dette innebærer at interne låntakere ikke vil ha ubrukte lånemidler i sitt regnskap som stammer fra interne lån.

KRS NR. 10 (F) KOMMUNALE FORETAK – REGNSKAPSMESSIGE PROBLEMSTILLINGER

Punkt 3.3 nr. 3 skal lyde (endringer understreket):

Interne utlån fra kommunen til kommunalt foretak skal regnskapsføres som utlån i kommunekassens regnskap og bruk av lån i foretakets regnskap. Internt utlån begrenses til det som faktisk finansierer investeringer i kommunalt foretak, dvs. at det ikke skal være ubrukte lånemidler fra interne innlån i foretaket, jf. KRS nr. 3 punkt 3.1 nr. 3.

KRS NR. 12 (F) INTERKOMMUNALE SAMARBEID ETTER KOMMUNELOVEN – REGNSKAPSMESSIGE PROBLEMSTILLINGER

I punkt 3.2.4 gjøres følgende endringer:

Overskriften skal lyde:

3.2.4 Overføringer og interne lån mellom kommunen og interkommunale samarbeid

Nytt nr. 2 skal lyde:

Interne utlån fra kontorkommunen til et interkommunalt samarbeid som ikke er eget rettssubjekt skal regnskapsføres som utlån i kontorkommunens regnskap og bruk av lån i samarbeidets regnskap. Internt utlån begrenses til det som faktisk finansierer investeringer i samarbeidet, dvs. at det ikke skal være ubrukte lånemidler fra interne innlån i samarbeidet, jf. KRS nr. 3 punkt 3.1 nr. 3.

Utlån fra øvrige deltakerkommuner regnes som eksterne låneopptak.

Høringsinstanser

Kommunal- og moderniseringsdepartementet
Barne- og familiedepartementet
KS
Norges kemner og kommuneøkonomers forbund
Norges Kommunerevisorforbund

Kommuner
Fylkeskommuner
Revisorer av kommuner og fylkeskommuner
Fylkesmennene

Handelshøyskolen BI
Høgskolen i Innlandet
Høgskolen i Molde
Høgskulen på Vestlandet
Høgskulen i Volda
Høgskolen i Østfold
Nord universitet
Norges Handelshøyskole
NTNU
OsloMet - Storbyuniversitetet
UiT Norges arktiske universitet
Universitetet i Agder
Universitetet i Stavanger
Universitetet i Sørøst-Norge

Finansdepartementet
Finanstilsynet
Norges Bank
Riksrevisjonen
Statistisk Sentralbyrå

Akademikerne
Den norske revisorforening
Delta
Den Norske Advokatforening
Econa
Fagforbundet
Finans Norge
Finansieringsselskapenes forening
KA Kirkelig arbeidsgiver- og interesseorganisasjon
KLP
Kommunalbanken AS
KS Bedrift
Norske finansanalytikerens forening
Næringslivets hovedorganisasjon
Oslo Børs
Regnskap Norge
Sparebankforeningen i Norge

DiBkunnskap AS
Evry
Framsikt AS
Sticos AS
Visma
Xledger Offentlig AS