

## Kommunal regnskapsstandard nr 14 – Høringsutkast (HU)



Høringsutkast fastsatt av styret i Foreningen GKRS 17.01.2020

### Konsolidert årsregnskap

#### 1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Denne standarden omhandler utarbeidelse av konsolidert årsregnskap i kommuner og fylkeskommuner.
2. Kommuner og fylkeskommuner skal utarbeide et samlet regnskap for kommunen eller fylkeskommunen som juridisk enhet. Det konsoliderte årsregnskapet skal vise kommunen eller fylkeskommunen som én økonomisk enhet, uavhengig av organisering. Transaksjoner og mellomværender mellom regnskapsenheter som er en del av kommunen som juridisk enhet, skal som hovedregel ikke være med i det konsoliderte årsregnskapet. Et konsolidert årsregnskap skal gi kommunestyret eller fylkestinget oversikt over kommunens samlede økonomi og ressursbruk.
3. Med budsjett- og regnskapsforskriften forstås forskrift av 07.06.2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.
4. Med kommuner menes i denne standarden både kommuner og fylkeskommuner, med mindre annet fremgår av sammenhengen. På samme måte forstås med kommunale foretak også fylkeskommunale foretak.

#### 1.1 Avgrensning av virkeområde

1. Standarden omhandler konsolidert regnskap etter kommuneloven § 14-6. Et eventuelt frivillig «konsernregnskap» e.l. som også inkluderer andre enheter enn de som er en del av kommunen som juridisk enhet, omhandles ikke.

#### 2 REGELVERK

1. Det følger av kommuneloven § 14-6 første ledd at kommunene skal utarbeide samlet regnskap for kommunen som juridisk enhet.

2. Det konsoliderte årsregnskapet skal vise kommunen som én økonomisk enhet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 10-1 første ledd.
3. Det konsoliderte årsregnskapet skal iht. budsjett- og regnskapsforskriften § 10-2 bestå av bevilgningsoversikt investering, økonomisk oversikt etter art - drift og balanseregnskap, oppstilt i samsvar med budsjett- og regnskapsforskriften § 5-5 første ledd, § 5-6 og § 5-8. Oppstillingene skal vise beløp for årets regnskap og det forrige årsregnskapet.
4. Det konsoliderte regnskapet utarbeides ved å slå sammen årsregnskapene til de enhetene som skal inngå, jf. budsjett og regnskapsforskriften § 10-1 andre ledd. Transaksjonene og mellomværendene mellom enhetene skal ikke tas med. Årsregnskapet til kommunale foretak som fører regnskap etter regnskapsloven, skal omarbeides før konsolideringen så langt det er nødvendig etter god kommunal regnskapsskikk. Etter § 10-1 tredje ledd gjelder ikke reglene om årsavslutning i budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 4.
5. Interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefellesskap som ikke er eget rettssubjekt og som fører eget regnskap, kan utelates fra konsolideringen hvis dette ikke har betydning for vurderingen av kommunens økonomiske utvikling og stilling, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 10-3. Hvis det er flere enheter som kan utelates etter første punktum, skal enhetene likevel tas med i konsolideringen så langt det er nødvendig for vurderingen av kommunens økonomiske utvikling og stilling.
6. Budsjett- og regnskapsforskriften § 10-4 stiller krav til noteopplysninger i det konsoliderte årsregnskapet i tillegg til de krav som følger av §§ 5-10 til 5-15. Noteopplysninger som nevnt i §§ 5-10 til 5-14 kan likevel utelates så langt det er i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.

### 3 DRØFTELSE

#### 3.1 Definisjoner

1. Følgende begreper anvendes i denne standarden:
  - a. *Kommune* forstås i denne standarden som kommunen som juridisk enhet.
  - b. *Interkommunalt samarbeid* brukes i denne standarden som en fellesbetegnelse på interkommunale politiske råd etter kommuneloven kapittel 18 og kommunale oppgavefellesskap etter kommuneloven kapittel 19.
  - c. *Konsolidert årsregnskap* er samlet årsregnskap for kommunen som juridisk og økonomisk enhet. Det konsoliderte årsregnskapet er sammenstilt av årsregnskapene for regnskapsenhetene som er en del av kommunen som rettssubjekt:
    - kommunekassen

- kommunale foretak, herunder foretak som er unntatt fra KOSTRA-rapportering etter forskrift om rapportering fra kommuner og fylkeskommuner mv. (KOSTRA-forskriften) § 5 første ledd bokstav c.
  - interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap (interkommunale samarbeid) som avlegger egne årsregnskap, men som ikke er egne rettssubjekt
  - lånefond
- d. *Kontorkommune* er den deltakerkommunen som i hovedsak står rettslig og økonomisk ansvarlig for de kontraktene som inngås av et interkommunalt samarbeid som ikke er eget rettssubjekt. Normalt også den kommunen det interkommunale samarbeidet har sitt hovedkontor.
- e. *Regnskapsenhet* er en enhet som utarbeider eget årsregnskap og inngår i det konsoliderte årsregnskapet.
- f. *Interne transaksjoner og mellomværende* er transaksjoner og mellomværende (fordringer og gjeld) mellom regnskapsenheter som inngår i det konsoliderte regnskapet. Dette omfatter både transaksjoner og mellomværende mellom kommunekassen og andre regnskapsenheter og mellom andre regnskapsenheter enn kommunekassen. Interne transaksjoner omfatter ikke transaksjoner innen den enkelte regnskapsenhet.

## 3.2 Konsolidering

### 3.2.1 Gjennomføring av konsolideringen

1. Utgangspunktet for konsolideringen er at årsregnskapene for de regnskapsenhetene som skal inngå, summeres sammen.
2. Det er de avsluttede årsregnskapene som skal konsolideres. Det vil si at årsoppgjørdisposisjoner etter budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 4 skal være gjennomført i hvert enkelt regnskap. Det skal ikke foretas ny regnskapsavslutning i det konsoliderte årsregnskapet.

### 3.2.2 Eliminering av transaksjoner og mellomværende

1. Interne transaksjoner og mellomværende skal som hovedregel elimineres i det konsoliderte årsregnskapet. Dette gjelder både transaksjoner og mellomværende mellom kommunekassen og andre regnskapsenheter og mellom andre regnskapsenheter enn kommunekassen.

Samtlige interne transaksjoner skal elimineres, med mindre annet følger av denne standarden. Dette gjelder både kjøpstransaksjoner, salgstransaksjoner, overføringer, tilskudd, utlån, bruk av interne lån, renter, avdrag og mottatte avdrag.

Transaksjoner innenfor den enkelte regnskapsenhet skal ikke elimineres ved konsolideringen. Det gjelder også dersom transaksjonen ville blitt eliminert dersom den var foretatt mellom to regnskapsenheter.

2. 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, skal ikke elimineres.
3. Samtlige interne mellomværende skal elimineres, herunder omløpsfordringer, kortsiktig gjeld, utlån og langsiktig gjeld.
4. Egenkapitaldisposisjoner (bruk av fond og avsetning til fond) og bruk av (eksterne) lån i en regnskapsenhet er ikke omfattet av kravet om eliminering. Slike disposisjoner skal likevel korrigeres når det er nødvendig for at det konsoliderte årsregnskapet skal vise kommunen som én økonomisk enhet.

### **3.3 Omarbeiding av regnskaper utarbeidet etter regnskapsloven**

1. Det konsoliderte årsregnskapet utarbeides etter prinsippene som er brukt i kommunekassens årsregnskap. Årsregnskapet til kommunale foretak som fører regnskap etter regnskapsloven, skal derfor omarbeides til kommunale regnskapsprinsipper før konsolideringen. Dette omfatter driftsregnskap, investeringsregnskap og balanseregnskap. Omarbeiding kan unnlates når det følger av standarden her.
2. Generelt må regnskapsposter som er forskjellige i regnskap avlagt etter henholdsvis kommuneloven og regnskapsloven omarbeides dersom forskjellen skyldes at arbeidskapitalprinsippet ikke gjelder i regnskapsloven.
3. Regnskapsposter som er ulike på grunn av anordningsprinsippet, kan som hovedregel unnlates omarbeidet. Periodiseringsforskjeller knyttet til transaksjoner med andre regnskapsenheter i kommunen skal likevel alltid omarbeides. Det samme gjelder andre regnskapsposter som etter denne standarden skal omarbeides.
4. Ved omarbeiding av regnskap som er utarbeidet etter regnskapsloven må det utarbeides et investeringsregnskap. Kommunale foretak som følger regnskapsloven skal i henhold til budsjett- og regnskapsforskriften § 7-3 utarbeide en oppstilling over investeringer og finansieringen av disse. Denne oppstillingen vil være et utgangspunkt for utarbeidelse av investeringsregnskapet, men utgjør ikke et fullstendig investeringsregnskap for foretaket.

Etter regnskapsloven aktiveres investeringer direkte i balansen . Etter kommuneloven rapporteres investeringer som utgift i investeringsregnskapet i tillegg til at de aktiveres som anleggsmidler i balansen. Forskjeller som skyldes ulik grense for aktivering, kfr. KRS nr. 4 punkt 3.2 nr. 5, kan unnlates omarbeidet.

Lånefinansiering av investeringer vil innebære nødvendige omarbeidinger. Bruk av lån regnskapsføres ikke i et regnskap etter regnskapsloven, men skal inntektsføres som finansiering i investeringsregnskapet etter kommuneloven.

Inntekt ved salg av anleggsmidler regnskapsføres i sin helhet i investeringsregnskapet etter kommuneloven. Etter regnskapsloven skal kun

gevinst eller tap ved salg av anleggsmidler føres som inntekt eller kostnad i resultatregnskapet. Salg av anleggsmidler vil derfor være nødvendig å omarbeide.

Finansiering av foretakets investeringer med egenkapital, skal fremkomme i investeringsregnskapet som bruk av ubundet investeringsfond eller som overføring fra driftsregnskapet. Dette vil også innebære en tilsvarende endring i foretakets egenkapital fra fond til kapitalkonto.

5. Her omtales kriterier for håndtering av de viktigste forskjellene knyttet til enkeltposter i regnskapet:

a. *Varige driftsmidler - avskrivninger og nedskrivninger*

Som hovedregel kan måling av varige driftsmidler etter regnskapsloven legges til grunn i det konsoliderte regnskapet. Det samme gjelder avskrivninger av varige driftsmidler. Avskrivningene skal motposteres (utlignes) i driftsregnskapet.

Nedskrivning av anleggsmidler skal etter kommuneloven utelukkende regnskapsføres direkte mot egenkapitalen (kapitalkonto) og skal ikke rapporteres i drifts- eller investeringsregnskapet.

b. *Finansielle eiendeler*

Finansielle eiendeler som etter regnskapsloven er klassifisert som anleggsmidler, men som etter kommuneloven skal klassifiseres som omløpsmidler, kan unnlates omarbeidet.

c. *Immaterielle eiendeler*

Immaterielle eiendeler som er klassifisert som anleggsmidler etter regnskapsloven, men som ikke kan klassifiseres som anleggsmidler etter kommuneloven, jf. KRS nr. 1 Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld punkt 3.1 nr. 3, må omarbeides. Økning i balanseført verdi på slike anleggsmidler skal rapporteres som utgift i driftsregnskapet. Eventuell resultatført avskrivning eller nedskrivning føres mot denne utgiftsposten. En reduksjon i balanseført verdi føres mot resultatført avskrivning eller nedskrivning. Resterende balanseført verdi føres mot egenkapitalen.

d. *Varelager (materialbeholdning)*

Varelager/materialbeholdning regnes ikke som en eiendel i regnskap etter kommuneloven. Endring i balanseført verdi på varelageret etter regnskapsloven føres i driftsregnskapet som en korreksjon av varekostnaden. Resterende balanseført verdi føres mot egenkapitalen.

Fast eiendom for salg som etter regnskapsloven er klassifisert som varelager, omklassifiseres til anleggsmidler etter kommunale regnskapsprinsipper. Årets investering i slike eiendeler rapporteres som utgifter i investeringsregnskapet. Inntekt ved salg av slike eiendeler rapporteres i sin helhet som inntekt i investeringsregnskapet.

e. *Klassifisering av gjeldsposter*

Gjeldsposter som etter regnskapsloven er klassifisert som langsiktig gjeld, men som ikke regnes som langsiktig gjeld etter kommuneloven, må omarbeides. Dette kan være poster som ikke ville vært balanseført i kommuneregnskapet, for eksempel utsatt skatt og avsetninger for forpliktelser som ikke følger av arbeidskapitalprinsippet. Endring i balanseført verdi av slike gjeldsposter føres i driftsregnskapet som en korreksjon av tilhørende resultatføring. Resterende balanseført verdi føres mot egenkapitalen.

Neste års avdrag på langsiktig gjeld som etter regnskapsloven kan være klassifisert som kortsiktig gjeld, omklassifiseres til langsiktig gjeld. Se KRS nr. 1 pkt. 3.2 for nærmere regler for klassifisering av gjeld.

f. *Avdrag på lån*

Avdrag på lån skal regnskapsføres som utgift i drifts- eller investeringsregnskapet etter budsjett- og regnskapsforskriften § 2-5 og må omarbeides for konsolidering.

g. *Pensjon*

Regnskapsførte pensjonskostnader etter regnskapsloven kan som hovedregel legges til grunn som pensjonsutgifter i det konsoliderte årsregnskapet og kan unnlates omarbeidet. Dette gjelder både dersom pensjonskostnadene er regnskapsført etter NRS 6 Pensjonskostnader og når betalt pensjonspremie er regnskapsført som pensjonskostnad i samsvar med regnskapsloven § 5-10. Dette gjelder også ulik behandling av estimatavvik og planendringer.

Netto pensjonsforpliktelse i balansen må splittes på pensjonsmidler og pensjonsforpliktelser.

h. *Bundne fond*

Kortsiktig gjeld som etter kommunale prinsipper ville blitt ført over egenkapitalen som bundne fond, f.eks. overskudd på selvkostområder, må omarbeides og føres mot bundne fond under egenkapitalen. Årets endring føres som bruk av eller avsetning til bundne fond.

Eventuelle netto fordringer, som f.eks. skyldes netto underskudd til fremføring på selvkostområder, kan etter kommuneloven ikke føres mot bundne fond, dersom dette da ville blitt negativt. Av forenklingshensyn kan endringer i slike netto fordringer føres mot egenkapitalen.

6. Egenkapitalen i foretaket må omarbeides slik at den består av en kapitalkonto og en fondsdel. Kapitalkontoen skal tilsvare differansen mellom anleggsmidler og langsiktig gjeld, korrigert for eventuelle ubrukte lånemidler.

For øvrig egenkapital må det gjøres en konkret vurdering om denne skal klassifiseres som disposisjonsfond eller ubundne investeringsfond, eller om det foreligger bindinger som tilsier klassifisering som bundne drifts- eller investeringsfond. Opptjent egenkapital etter regnskapsloven kan klassifiseres som disposisjonsfond, med mindre det er klart at egenkapitalen stammer fra

investeringsinntekter. Slik egenkapital klassifiseres som ubundet investeringsfond.

### **3.4 Konsolidering av interkommunale samarbeid**

1. Interkommunale samarbeid som utarbeider eget årsregnskap etter kommuneloven § 14-8, og ikke er egne rettssubjekt, skal innarbeides i kontorkommunens konsoliderte årsregnskap. Øvrige deltakerkommuner i slike interkommunale samarbeid skal ikke innarbeide samarbeidene i sine konsoliderte årsregnskap.
2. Inntekter, utgifter, eiendeler, gjeld og egenkapital i det interkommunale samarbeidet innarbeides fullt ut i det konsoliderte årsregnskapet i kontorkommunen i samsvar med punkt 3.2.1. Det gjøres ikke fratrukk for øvrige deltakerkommuners andel av inntekter, utgifter, eiendeler, gjeld og egenkapital.
3. Transaksjoner og mellomværende mellom det interkommunale samarbeidet og kontorkommunen, inklusive eventuelle kommunale foretak og andre interkommunale samarbeid som inngår i det konsoliderte årsregnskapet, elimineres i samsvar med punkt 3.2.2.
4. Transaksjoner og mellomværende mellom det interkommunale samarbeidet og øvrige deltakerkommuner elimineres ikke.

### **3.5 Noteopplysninger i konsolidert regnskap**

1. Budsjett- og regnskapsforskriften § 10-4 stiller følgende krav til noteopplysninger i det konsoliderte årsregnskapet:
  - a. Hvilke enheter som inngår i det konsoliderte årsregnskapet
  - b. Hvilke enheter som eventuelt er utelatt etter § 10-3
  - c. Hvilke enheter som har kommet til eller gått ut av det konsoliderte årsregnskapet siden forrige regnskapsår
  - d. Regnskapsopplysninger om enheter som nevnt i bokstav b og c, hvis dette har betydning for vurderingen av kommunens økonomiske utvikling og stilling.
  - e. Andelen av inntekter, utgifter, eiendeler, gjeld eller egenkapital som er knyttet til de øvrige deltakerkommunene i interkommunale samarbeid som ikke er egne rettssubjekt, hvis dette har vesentlig betydning for vurderingen av kommunens økonomiske utvikling og stilling.
2. Følgende noteopplysninger som følger av budsjett- og regnskapsforskriften §§ 5-10 til 5-14 kan i det konsoliderte årsregnskapet gis i samsvar med bokstav a-n nedenfor:

- a. Note om arbeidskapitalen og årets endring i denne gis i samsvar med § 5-10 bokstav a, men spesifiseringen av årets endring kan imidlertid utelates.
  - b. Det gis noteopplysninger om endringer i regnskapsprinsipp, regnskapsestimater og korrigerende av tidligere års feil, jf. § 5-10 bokstav c, som er vesentlige for det konsoliderte årsregnskapet
  - c. Noteopplysninger om varige driftsmidler gis i samsvar med § 5-11 bokstav a.
  - d. Noteopplysninger om aksjer og andeler under finansielle anleggsmidler gi si samsvar med § 5-11 bokstav b.
  - e. Noteopplysninger om utlån under finansielle anleggsmidler gis i samsvar med § 5-11 bokstav c. Opplysningene kan imidlertid gis på et mer aggregert nivå. Vesentlige tap på utlån skal uansett opplyses om.
  - f. Det gis noteopplysninger om markedsbaserte finansielle omløpsmidler, jf. § 5-11 bokstav d, dersom opplysningene er vesentlige for det konsoliderte årsregnskapet.
  - g. Noteopplysninger om sikring gis i samsvar med § 5-11 bokstav e.
  - h. Noteopplysninger om lån og leieforpliktelser gis i samsvar med § 5-12 bokstav a.
  - i. Noteopplysninger om minimumsavdrag gis i samsvar med § 5-12 bokstav b.
  - j. Noteopplysninger om pensjon gis i samsvar med § 5-12 c. Opplysningene kan begrenses til å opplyse om samlet pensjonskostnad i regnskapet og årets pensjonspremier. Videre skal det minst opplyses om balanseførte pensjonsmidler og pensjonsforpliktelser, herunder endring i disse størrelsene.
  - k. Noteopplysninger om garantier gis i samsvar med § 5-12 bokstav d, dersom det i note til kommunekassens årsregnskap ikke gis en fullstendig oversikt over samtlige garantier kommunen som juridisk enhet har ansvar for.
  - l. Noteopplysninger om gebyrer underlagt selvkostbestemmelser gis i samsvar med § 5-13 bokstav b. For selvkostområder som der det er gitt fullstendige noteopplysninger i årsregnskapet for én regnskapsenhet, kan opplysningene i note til konsolidert årsregnskap begrenses til opplysninger om årets selvkostresultat (dekningsgrad) og størrelsen på selvkostfond, eventuelt akkumulert underskudd.
  - m. Noteopplysninger om inntekter fra salg av aksjer klassifisert som finansielle anleggsmidler gis i samsvar med § 5-13 bokstav c, dersom opplysningene er vesentlige for det konsoliderte årsregnskapet.
3. Følgende noteopplysninger kan i sin helhet utelates fra det konsoliderte årsregnskapet:
- a. Spesifikasjon av årets endring i kapitalkonto, jf. § 5-10 bokstav b.



- b. Opplysninger om bundne fond, jf. § 5-13 bokstav a).
  - c. Ytelser til ledende personer, jf. § 5-13 bokstav d.
  - d. Godtgjørelser til revisor, jf. § 5-13 bokstav e.
  - e. Separat resultatoppstilling for maritime og offshorerelaterte sikkerhetskurs, jf. § 5-14.
  - f. Regnskapsoppstillinger for tannhelsetjenesten i fylkeskommunene, jf. forskrift av 19.12.2014 nr. 1820 om krav til føring av atskilte regnskaper mv. § 5.
  - g. Regnskapsoppstillinger for avfallsvirksomheten, jf. forskrift av 01.06.2004 nr. 930 om gjenvinning og behandling av avfall (avfallsforskriften) § 15-4.
- 4. Noteopplysninger som vil være lik tilsvarende noteopplysning til kommunekassens regnskap kan utelates fra det konsoliderte årsregnskapet.
  - 5. Dersom kommunen fremstiller årsregnskapet for kommunekassen og konsolidert årsregnskap i samme dokument, kan noteoppstillingene fremstilles samlet for de to årsregnskapene.

#### **4 ANBEFALING**

- 1. Utgangspunktet for konsolideringen er at årsregnskapene for de regnskapsenheterne som skal inngå, summeres sammen. Det skal ikke foretas ny regnskapsavslutning i det konsoliderte årsregnskapet.
- 2. Interne transaksjoner og mellomværende elimineres som hovedregel i det konsoliderte årsregnskapet. Dette gjelder både transaksjoner og mellomværende mellom kommunekassen og andre regnskapsenheter og transaksjoner mellom andre regnskapsenheter enn kommunekassen.
- 3. 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, skal ikke elimineres.
- 4. Årsregnskapet til kommunale foretak som fører regnskap etter regnskapsloven, skal omarbeides til kommunale regnskapsprinsipper før konsolideringen.

Regnskapsposter som er forskjellige i regnskap avlagt etter henholdsvis kommuneloven og regnskapsloven omarbeides dersom forskjellen skyldes at arbeidskapitalprinsippet ikke gjelder i regnskapsloven.

Regnskapsposter som er forskjellige utelukkende fordi anordningsprinsippet ikke gjelder i regnskapsloven kan som hovedregel unnlates omarbeidet.

- 5. Interkommunale samarbeid som avlegger eget årsregnskap, og ikke er egne rettssubjekt, skal innarbeides i kontorkommunens konsoliderte årsregnskap.

Inntekter, utgifter, eiendeler, gjeld og egenkapital i det interkommunale samarbeidet innarbeides fullt ut i det konsoliderte årsregnskapet i kontorkommunen. Det gjøres ikke fratrukk for øvrige deltakerkommuners andel av inntekter, utgifter, eiendeler, gjeld og egenkapital.

Transaksjoner og mellomværende mellom det interkommunale samarbeidet og kontorkommunen, herunder andre regnskapsenheter som inngår i det konsoliderte årsregnskapet, elimineres. Transaksjoner og mellomværende mellom det interkommunale samarbeidet og øvrige deltakerkommuner elimineres ikke.