



Foreningen for god kommunal regnskapsskikk  
Postboks 135

4662 KRISTIANSAND

Oslo, 4. september 2003

## **NYE REGLER FRA 2002 OM BOKFØRING AV PENSJONSUTGIFTER I KOMMUNENE – FORHOLDET TIL KOMMUNELOVEN § 48 NR. 2**

Vi viser til ny § 13 i forskrift av 15.12.2000 om årsregnskap og årsberetning fastsatt av Kommunal- og regionaldepartementet (KRD) 9.12.2002.

### **Innledning**

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) har i høringssvar og i møter med KRD gitt uttrykk for sitt syn på denne regelendringen. I brev 26. mars 2003 tok vi også saken opp direkte med statsråd Erna Solberg. I brev datert 14. april 2003 mottok NKRF svar fra statsråden. I brevet går det frem at gjeldende regelverk ikke vil bli endret, men at KRD vil ta initiativ til et samarbeid om praktisering av reglene. NKRFs syn er dermed ikke blitt tatt til følge, og vi mener vi ikke har fått tilfredsstillende svar på våre mest sentrale spørsmål.

Bakgrunnen for denne saken er Statsrådens brev av 13.06 2002 til Stortinget/ Kommunalkomiteen der det blir vist til store økninger i kommunens pensjonsutgifter for 2002. Av brevet framkommer det at "dersom regnskapsføringen i kommunene fra 2002 følger prinsippene i Norsk regnskapsstandard, vil ekstraregningen i 2002, som anslås til knapt 4 milliarder kroner, kunne fordeles over flere år." Dette resulterte i en ny paragraf 13 om bokføring av pensjonsutgifter i forskrift om årsregnskap og årsberetning av 15.12.2000 (heretter kalt forskriften).

Vi har ikke per dato eksakte tall på hva premieavviket (forskjell mellom pensjonsutgift og pensjonskostnad) utgjør, men departementet anslo i møte med oss den 12. mars 2003 at dette beløpet i 2002 er på 1,8 milliarder.

### **NKRFs vurdering av ny § 13 i forskrift om regnskapsføring og årsberetning**

NKRF er av den oppfatning at ny § 13 har så grunnleggende og vesentlige avvik i forhold til kommuneloven, at revisor iht. god kommunal revisjonsskikk (jf revisjonsstandard (RS) 700) måtte påpeke forholdet. NKRF gjorde derfor revisjonsenhetene oppmerksom på dette i egen informasjon datert 4. mars 2003.

#### **Norges Kommunerevisorforbund**

**Postadresse:**  
Postboks 1417 Vika  
0115 OSLO

**Besøksadresse:**  
Munkedamsveien 3B, 4. etg.

**Telefon:** 23 23 97 00  
**Telefaks:** 23 23 97 01  
**E-post:** post@nkrf.no

**Org.nr.** 975 450 694  
**Konto nr.** 3030.07.28916

### **Vi har tre ankepunkter mot de nye reglene i § 13:**

1. Reglene i forskriftens § 13 innebærer etter vår mening at pensjonsutgiften for kommunal sektor ble bokført på en slik måte at de kommunale regnskapene for 2002 viste 1,8 milliarder (departementets tall), bedre resultat enn reglene i kommuneloven § 48 nr 2 tilsier. Vi mener at forskriftens § 13 avviker fra kommunelovens bestemmelser, som fastsetter at regnskapet skal føres etter det finansielle prinsippet.
2. Den kortsiktige fordringen (/gjelden) som oppstod som følge av bokføring av premieavviket iht. § 13, må ved regnskapsavslutningen vurderes ut fra vurderingsreglene i forskriftens § 8. Slik vi ser det har ikke denne posten noen reell verdi i et finansielt orientert regnskap, den bør derfor verdsettes til kr 0,-. Gjennomført i regnskapet ville en slik verdsettelse ført til at pensjonsutgiftene ville blitt periodisert i samsvar med prinsippet i kommuneloven § 48.

Et annet forhold er at den kortsiktige fordringen (/gjelden) allerede er bokført i balansen til kommunen som anleggsmiddel (/langiktig gjeld), dvs. at den er oppført to ganger (dobbelt) i balansen.

3. Et finansielt orientert regnskap iht. kommuneloven § 48 har en klar sammenheng mellom omløpsmidler (likvide midler) og disponibel egenkapital til drifts- og investeringsformål. Den nye § 13 bryter med denne sammenhengen og medfører at likvidene brukes opp uten at disponibel egenkapital reduseres tilsvarende, noe som kan gi inntrykk av at kommunen har mer midler til disposisjon enn betalingsevnen tilsier.

### **Følgene av innføringen av nye regler for regnskapsåret 2003 og senere**

I 2003 og senere har man de samme problemstillingene som vi har tatt opp for 2002. Men i tillegg vil man fra 2003 tilbakeføre de periodiseringer som er gjort i tidligere år, og som medfører at regnskapene fra 2003 verken er i samsvar med anordningsprinsippet eller Norsk regnskapsstandard (kostnadsprinsipp).

Departementet har videre i rundskriv H-17/03 fastsatt regler for beregningsforutsetninger og håndtering av premieavvik. NKRF mener at dette rundskrivet er nødvendig i den situasjon som har oppstått og vi deltok også i et møte med departementet forut for utsendingen av rundskrivet. Likevel står vi fast på at regelverket som danner bakgrunn for dette rundskrivet må endres, jf. de tre ankepunktene i avsnittet ovenfor.

### **Reaksjoner fra NKRF**

NKRF mener at dette er en spesiell sak, også i forhold til revisors reaksjonsform som angis i forskrift om revisjon § 10 og i standarder for revisjon (RS 700 med tillegg for offentlig sektor).

Med bakgrunn i dette anbefalte NKRF, i informasjonsbrev til revisjonsenhetene, at forholdet ble omtalt i revisjonsberetningen for kommunene med en utfyllende presisering.

NKRF gjennomførte videre et møte med KRD om disse forholdene den 12. mars 2003, for å fremlegge synspunkter og drøfte mulige tiltak for å løse de aktuelle utfordringene. I dette møtet redegjorde vi for revisors ansvar for å si fra når regnskapet er vesentlig feil i forhold til gjeldende lovgivning, også når dette går på uenighet i lov- og forskriftstolkning.

### Avslutning

Bokføring i henhold til forskriftens § 13, har etter vår mening medført at kommuneregnskapene for 2002 viser et resultat som ikke er i samsvar med prinsippet for periodisering i kommuneloven § 48. Effekten var en forbedring av resultatene i kommunene for 2002 i størrelsesorden 1,8 milliarder kroner (departementets tall). Også for senere år vil de nye reglene føre til at regnskapspresentasjonen for kommuner og fylkeskommuner kan vise vesentlige avvik i forhold til det finansielle prinsipp som kommuneloven bygger på. Inntekts- og utgiftsføringer av tidligere års premieavvik vil i tillegg være med å forringe og komplisere den økonomiske informasjonen i kommuners og fylkeskommuners regnskapsrapportering.

Vi mener etter dette at følgende forhold må avklares:

1. Om KRD kan innføre en ny § 13 i forskriften som bryter med grunnprinsippet i kommuneloven – i dette tilfelle § 48 nr 2 om det finansielle regnskapsprinsipp, uten at det samtidig foretas nødvendige endringer av kommuneloven.
2. Forholdet til vurderingsreglene i forskriftens § 8 når det gjelder regnskapsposter (kortsiktig fordring/-gjeld) som oppstår som følge av bokføring etter ny § 13 i forskriften.
3. Premieavviket føres opp to ganger i balansen. Vi mener det ikke kan anses som god kommunal regnskapsskikk å føre opp en transaksjon som både anleggs- og omløpsfordring i samme regnskap.

Ved behov utdyper NKRF gjerne sine synspunkter i denne saken.

NKRF ber om at foreningen for god kommunal regnskapsskikk vurderer denne saken og gir en skriftlig tilbakemelding på våre spørsmål. Det er viktig at dette spørsmålet er avklart i god tid før nyttår pga regnskapsavslutningen.

Vennlig hilsen

  
Halvard Kleven  
Styreleder

Gjenpart:

Kommunal- og regionaldepartementet

Kommunenes Sentralforbund

Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnkreving – NKK

# **FORENINGEN FOR GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK**

Postboks 135  
4662 Kristiansand

Norges Kommunerevisorforbund  
Postboks 1417 Vika  
0115 OSLO

Kristiansand 29. september 2003

## **NYE REGLER FRA 2002 OM BOKFØRING AV PENSJONSUTGIFTER I KOMMUNENE – FORHOLDET TIL KOMMUNELOVEN § 48 NR 2**

Det vises til brev fra Norges Kommunerevisorforbund datert 04.09.03 knyttet til nye regler fra 2002 vedrørende pensjon.

Foreningen ser at de nye reglene kan være problematiske innenfor det finansielt orienterte system, og har i egen uttalelse gitt uttrykk for dette. Når forskriften er vedtatt, velger foreningen å forholde seg til de forskrifter som gjelder. Foreningen har som oppgave å utarbeide og utgi kommunale regnskapsstandarder i samsvar med Kommuneloven § 48 samt gjeldende forskrifter.

Foreningen for GKRS avgav sommeren –2002 dvs før § 13 om pensjon i forskrift om årsregnskap ble utarbeidet en uttalelse vedrørende regnskapsmessig behandling av pensjon. Foreningen har i notatet begrunnet og konkludert med at NRS 6 pensjonskostnader ikke passer innenfor det finansielle regnskapssystemet som kommunene er underlagt. Foreningen for GKRS arbeider blant annet for at de grunnleggende økonomiske sammenhenger i det finansielt orienterte system i størst mulig grad ivaretas. Uttalelsen følger nedenfor:

### **UTTALELSE FRA STYRET FOR FORENINGEN FOR GKRS VEDRØRENDE REGNSKAPSMESSIG BEHANDLING AV PENSJON**

*KRD nedsatte våren –2002 en egen arbeidsgruppe med representanter fra staten og kommunesektoren. Resultatene fra arbeidsgruppens arbeid ble utgitt av KRD i en egen rapport fra april-2002 "Kommunesektorens pensjonsutgifter." Hovedinnholdet fra rapporten er tatt inn i Kommuneproposisjonen kap. 4 om pensjonsutgifter. Arbeidsgruppen har foreslått at kommunesektoren kan regnskapsføre pensjon i henhold til god regnskapsskikk NRS nr 6 "pensjonskostnader" blant annet begrunnet ut fra at denne regnskapsføringen gir mer stabile pensjonsutgifter fra år til år.*

*Fagkomiteen drøftet saken i møte 17.06.2002. Styret har behandlet saken i ettertid og har avgitt følgende uttalelse:*

*Kommuneloven og regnskapsforskriftene forutsetter at all tilgang på og anvendelse av midler – endring i arbeidskapital – skal utgiftsføres eller inntektsføres i drift-eller investeringsregnskapet.*

*Styret GKRS mener at NRS nr 6 om pensjonskostnader ikke egner seg for kommuner som følger det finansielt orienterte system blant annet fordi:*

*\*Anordningsprinsippet fordrer at alle kjente utgifter og inntekter skal regnskapsføres i drifts-eller investeringsregnskapet. Økte pensjonspremier er kjente utgifter som skal utgiftsføres i driftsregnskapet. En balanseføring av deler av pensjonspremien vil stride mot anordningsprinsippet.*

## **FORENINGEN FOR GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK**

Postboks 135

4662 Kristiansand

*\*Grunnleggende forutsetninger om økonomiske sammenhenger i det kommunale økonomisystemet knyttet til arbeidskapital og endringer i denne og sammenhengen mellom anleggsmidler og kapitalkonto forrykkes*

*\*Sammenstilling av inntekter og kostnader (sammenstillingsprinsippet) som NRS 6 er basert på gjelder ikke for kommuner*

*\*Sentralt i det finansielle regnskapssystem er anskaffelse og anvendelse av midler og endring i arbeidskapital. Kommunene registrerer utgifter og ikke kostnader*

*\*NRS 6 om pensjonskostnader er basert på nettoprinsippet. Forskrift om årsregnskap og årsberetning § 7 om grunnleggende prinsipper og god kommunal regnskapsskikk legger til grunn bruttoprinsippet.*

*Foreningen for GKRS ser behovet for å finne ordninger for kommunesektoren innenfor det finansielt orienterte system som gir mer stabilitet i pensjonsutgiftene og som kan utjevne budsjettbelastningen fra år til år. Foreningen GKRS ber departementet finne egnede løsninger innenfor rammen av det finansielt orienterte system.*

Departementet er gitt fullmakt til å utarbeide og utgi forskrifter. GKRS har som oppgave å utarbeide kommunale regnskapsstandarder innenfor gjeldende lov og forskrifter.

GKRS ønsker ikke å kommentere spørsmålet nærmere.

For foreningen for god kommunal regnskapsskikk

Jon Ivar Stakkeland  
Utredningsleder