

FORENINGEN FOR GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK

Postboks 135
4662 Kristiansand

NKRF Servicekontor
Postboks 1417 Vika
0115 OSLO

Kristiansand 26.september 2003

SPØRSMÅL TIL UTTALELSE – SVAR FRA FORENINGEN FOR GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK (GKRS)

Vi viser til NKRF spørsmål til uttalelse datert 23.06.03. Vi beklager at det har tatt en del tid for foreningen å besvare spørsmålene, men dette må blant annet ses i sammenheng med foreningens begrensede saksbehandlingskapasitet.

Ad 1 – anordningsprinsippet

Anslag utgifter

Iht forskrift om årsregnskap § 7 skal alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når regnskapet avsluttes. Kommunene har en plikt til å anslå utgifter/inntekter som er påløpt, men ikke fakturert, men hensynet til vesentlighet vil likevel i praksis være retningsgivende.

Variabel lønn desember – Foreningen viser til samme bestemmelse som over samt del 2 av bestemmelsen som har ordlyd: ”Dette skal likevel ikke medføre at avleggelsen av årsregnskapet må forskyves utover de frister som er bestemt.” Uttalelsen fra KRD fra 27.02.95 er en praktisk forståelse av reglene som gjaldt i forskriften fra 1993, men uttalelsen vil gjelde fortsatt da de nye reglene på dette punktet ikke er endret. Vurderingen vil måtte gå på vesentlighet i forhold til om årsregnskapet er avlagt i samsvar med anordningsprinsippet. Ordlyden i andre avsnitt vil innebære at det må gjøres et anslag – for eksempel basert på fjorårets variable lønn desember – og ikke vente til det faktiske beløp er kjent. Dersom kommunen er kjent med at det er påløpt betydelig variabel lønn 2. del av desember, vil det neppe være riktig forståelse av reglene å unnlate å regnskapsføre disse utgiftene. Reglene er i det vesentlige sammenfallende med regnskapslovens bestemmelser på dette område.

Avdrag

I følge KRS (3) – foreløpig standard om avdrag pkt 3.4 nest siste avsnitt er hovedregelen

FORENINGEN FOR GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK

Postboks 135
4662 Kristiansand

at det som minimum skal betales og belastes avdrag i driftsregnskapet tilsvarende Kommunelovens minimumsregler. Tilsvarende vil gjelde dersom en kommune på bakgrunn av politisk prioritering velger å betale/belaste mer enn minimumsgrensen. Betales/belastes mindre avdrag skal manglende beløp utgiftsføres som avdragsutgift med motpost kortsiktig gjeld.

Tilskudd

Problemstillingen knyttet til regnskapsmessig behandling av tilskudd drøftes for tiden i fagkomiteen i forbindelse med behandling av foreningens prioritet 1 ”grunnleggende prinsipper for kommuneregnskapet”. Mange i fagkomiteen går i retning av at tilskudd i større grad enn før må periodiseres blant annet ut fra at denne løsningen gir bedre økonomisk informasjon. Foreningen har ikke tatt endelig stilling til problemstillingen da spørsmålet er under behandling. Foreningen vil på et senere tidspunkt komme tilbake til dette i form av et notat om grunnleggende regnskapsprinsipper.

2. Utgiftsføring av avdrag etter Kommuneloven § 50 og foreløpig standard nr 3

F nr 3 – foreløpig standard – betalte avdrag

Følgende setning samt enkelte formuleringer knyttet til om kontant eller anordningsprinsippet skal gjelde, skaper en del spørsmål/problemstillinger:

”Det er det beløp som kommunen faktisk betaler i avdrag på lån som representerer bruk av midler og som dermed skal føres i driftsregnskapet”.

Kommuneloven benytter i Kommuneloven § 50 nr 7 ”kommuners lånegjeld skal avdras”, mens foreløpig standard flere steder benytter begrepet ”betaler”. Dette er igjen knyttet opp mot kommunens økonomiplan og kommunens beregning av ”minimum avdrag”. I standardens pkt 3.4 siste avsnitt står anført at ”det minimum skal betales og belastes avdrag i driftsregnskapet tilsvarende Kommunelovens minimumsregel i KL § 50 nr 7 og forarbeidene til loven. Det anføres videre i foreløpig standard pkt 3.4 at dersom det betales mindre avdrag enn minimum i forhold til KL § 50 nr 7 skal manglende beløp utgiftsføres som avdragsutgift med motpost kortsiktig gjeld.

KRD legger til grunn at beløp som utgiftsføres som ordinært avdrag etter minimumsregelen i KL § 50 nr 7 i normaltilfellene også skal betales. Foreningen mener at begrepsbruken i foreløpig standard er i samsvar med dette. For ordens skyld nevnes at dersom det betales mer enn minimum avdrag, er det dette beløpet som skal utgiftsføres. Vi viser også til Ot.prp nr 43 pkt 9.4.7 regler om avdragstid og andre lånevilkår. Foreningen mener den har holdt seg innenfor rammene som framkommer i Ot.prp nr 43.

FORENINGEN FOR GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK

Postboks 135
4662 Kristiansand

Tilfeller der det er avtalt avdragsfrihet en periode

Reglene om avdrag på lån er knyttet til kommunens totale lånegjeld og ikke som tidligere til det enkelte lån jf Ot.prp 43 samt foreløpig standard pkt 3.2.

Kommunen må minimum utgiftsføre og betale minimumsavdraget jf KL § 50 nr 7, men står fritt for eksempel på bakgrunn av politisk prioritering i forbindelse med behandling av årsbudsjett/økonomiplan å vedta å utgiftsføre/ betale mer enn minimum. Dersom økonomiplanen tilsier høyere belastning enn minimum legger foreningen til grunn at dette høyere beløpet må betales eventuelt avsettes mot kortsiktig gjeld. Ordningen med å avsette manglende beløp mot kortsiktig gjeld er ikke ment å være en generell fast ordning. Den er ment å gjelde dersom det har oppstått **midlertidige** forskyvninger i avdragstiden og kommunen ikke har fått innrettet forfallsstrukturen på sine lån tilsvarende dette eller dersom lånene er tatt opp før 2001 jf foreløpig standard siste avsnitt under pkt 3.4. Reglene er å forstå slik at minimumsbeløpene må utgiftsføres og betales – dvs det er ikke anledning til – med unntak nevnt over- kun å utgiftsføre beløpene uten at avdrag betales. Budsjettering av høyere avdrag enn minimum kan gjøres dersom dette er innenfor pkt 3.4, men belastning og betaling skal som hovedregel følge med.

Avdrag

a) Avdrag på lån utgjør mindre enn minsteavdrag – Differansen skal føres til utgift som avdrag med motpost kortsiktig gjeld jf foreløpig standard nr 3 pkt 3.4 siste avsnitt.

b) Avdrag på lån utgjør mer enn minsteavdraget, men skal ikke betales før ved utgangen av det tredje året. Kommunen budsjetterer og fører 1/3 av avdraget mot KG. Foreningen mener dette blir korrekt dersom forfallsstrukturen på lånene ikke er innrettet i samsvar med belastningen.

Velger en for eksempel ut fra politisk prioritering i økonomiplanen å ha en strengere avdragsplan enn minimumsregelen, kan hele beløpet utgiftsføres og avsettes mot kortsiktig gjeld. (selv om betaling skjer i år 3). Permanent skal likevel forfallsstrukturen innrettes mer i samsvar med belastningen i driftsregnskapet. (uttalelse fra KRD)

Minsteavdrag

a) Ved beregning av minimum avdrag holdes ikke-avskrivbare driftsmidler utenfor beregningen. Tilhørende gjeld for eksempel lån på tomter trekkes ut dersom denne gjelden lar seg identifisere og/eller framkommer direkte. Dersom denne gjelden er vanskelig eller ikke lar seg identifisere skal slik gjeld ikke trekkes ut.

Ved beregning av minsteavdrag skal ubrukte lånemidler ikke holdes utenfor. Det eksterne lån er tatt opp og skal inngå i beregningen av minsteavdraget.

Formidlingslån – formidlingslån skal holdes utenfor beregningen.

FORENINGEN FOR GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK

Postboks 135
4662 Kristiansand

b) Utgangspunkt beregning av vekting av avdrag

Saken er ikke drøftet i fagkomiteen, men foreningens foreløpige vurdering er at balansen pr 31.12.X2 bør legges til grunn ved beregning av vekting av avdrag.

F nr.2 Foreløpig standard – Brutto prinsippet

Foreningen registrerer at NKRF ber om en fornyet vurdering av om bruttoprinsippet bør legges til grunn. Foreningen hadde en grundig vurdering da beslutning om netto eller bruttoprinsippet skulle treffes, og valget falt på bruttoprinsippet. Foreningen vil i forbindelse med omgjøring fra foreløpig til endelig kommunal regnskapsstandard eventuelt vurdere spørsmålet på nytt.

For foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS)

Jon Ivar Stakkeland
Utredningsleder

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