



Foreningen for god kommunal regnskapsskikk

Oslo, 16. desember 2010

HØRING TIL NOTATER OM GRUNNLEGGENDE REGNSKAPSPRINSIPPER I KOMMUNEREGNSKAPET

Vi viser til GKRS sitt brev av 22.06.2009 om Høring- notater om grunnleggende regnskapsprinsipper i kommuneregnskapet.

Norges Kommunerevisorforbund har vurdert de fire notatene vedrørende grunnleggende prinsipper i kommuneregnskapet. Kommentarer til de enkelte notatene følger nedenfor.

Kommuneregnskapet - Rammeverk og grunnleggende prinsipper

Notatet gir en god innføring er lettest og forståelig. Etter NKRF sitt syn er det gitt en god redegjørelse for og beskrivelse av styrkeforholdet mellom de ulike regnskapsprinsippene.

I pkt 4.6 **Forsiktighetsprinsippet**, siste avsnitt omtales sikring av urealisert tap. Det er sannsynligvis ikke alle som vet hva sikring av urealisert tap innebærer. Det anbefales at det gis en kort forklaring av hva dette innebærer.

I **Vedlegg 1 Definisjonsliste** er *Forsiktighetsprinsippet* definert som *Urealisert tap skal regnskapsføres*. Etter NKRF sin vurdering er dette neppe en presis definisjon av prinsippet, men en angivelse av hvordan prinsippet kommer til anvendelse i kommuneregnskapet. Vi anbefaler at definisjonen utdypes. Definisjonen kan for eksempel være "Forsiktighetsprinsippet i kommuneregnskapet er utledet fra regnskapsforkriften § 8 der omløpsmidler skal vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi, og anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som ikke er forbigående. Urealisert tap skal regnskapsføres".

Det kommunale regnskapsystem - grunnleggende sammenhenger

I kapittel 2.2.4 **Balanseført egenkapital – grunnleggende sammenhenger** mener NKRF at skjemaet "Regnskapsmodell" som viser kretsløp 1-3 bør tas inn. Regnskapsmodellen finnes i boken Kommuneregnskapet 5. utgave, side 327 av Øyvind Sunde. Kretsløpsoversikten viser de

Norges Kommunerevisorforbund
Revisjon og tilsyn – til beste for kommuner og fylkeskommuner

Postadresse:
Postboks 1417 Vik
0115 OSLO

Besøksadresse:
Munkedamsveien 3B, 3. etg.

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

Org.nr.: 975 450 694 MVA
Kontonr.: 1450.12.70424
Web: www.nkrf.no

grunnleggende sammenhenger mellom balansen og bevilgningsregnskapet på en god måte, og hører naturlig sammen med figurene 3 til 5 i notatet.

Tidspunkt for regnskapsføring av inntekt, innbetaling og gevinst i kommuneregnskapet

I **pkt 2.2.1 Skatt på alminnelig inntekt og formue** i fjerde setning vedrørende innbetalt forskuddsskatt står det "... samt innbetalinger fra januar til april knyttet til foregående inntektsår". NKRF antar at det er snakk om tilleggsforskudd og anbefaler at dette fremkommer i kapittelet.

I tredje avsnitt under **pkt. 2.1.5 Salg av anleggsmidler**, siste avsnitt før konklusjon står det "Kjøpstransaksjonen representerer bruk av midler og utgiftsføres i investeringsselskapet". NKRF antar det er investeringsregnskapet som skal være riktig ord i setningen.

I konklusjonen til **Pkt 2.2.4 Gaver** anbefales at det også gjøres en oppsummering av gave i form av anleggsmiddel, da dette behandles annerledes regnskapsmessig enn ordinære gaver.

NKRF er enig med GKRS sin løsning vedrørende regnskapsføring av gaver i pkt 2.2.4 og utbytte fra aksjeselskaper i pkt 2.2.5.

I **pkt 3.2 Avdrag og innløsning av utlån**, andre avsnitt, setning nr to ser det ut til at det mangler et ord eller deler av teksten etter "det vil si når avdragene faktisk er betalt,".

Tidspunkt for regnskapsføring av utgift, utbetaling og tap i kommuneregnskapet

Pkt 2.1.8 Tilskudd til andres aktiviteter

Tilskudd til andres aktiviteter er i notatet plassert under kapittel **2.1 Gjensidige transaksjoner**. I pkt 2.1.8 er tilskudd til andres aktiviteter avgrenset til tilskudd uten krav til direkte motytelse eller tilbakebetaling. Tilskudd til andres aktiviteter er ofte gitt uten krav til motytelse eller tilbakebetaling. Slike tilskudd bærer preg av å være ensidige transaksjoner. I avsnittet om "Tilsagn og gjennomføring av aktivitet" på side 19, er det nevnt at i enkelte tilfeller vil midler bli gitt med krav om tilbakeføring om aktivitet ikke gjennomføres. Dette er tilskudd som har karakter av å være en gjensidig transaksjon. NKRF anbefaler at det vurderes om de deler av pkt 2.1.8 som vedrører tilskudd uten krav om direkte motytelse eller tilbakebetaling hører hjemme under avsnitt 2.2 som omhandler ensidige transaksjoner. Videre anbefaler vi at det vurderes om tilskudd med krav om tilbakeføring bør utdypes nærmere under pkt 2.1.8.

Vi vil imidlertid peke på at noen tilskudd blir gitt som "rammetilskudd" til en virksomhet uten å være til særskilte aktiviteter, men tilskuddet gis under forutsetning av at virksomheten blir videreført. Dersom virksomheten opphører, vil kommunen kunne ha krav på tilbakebetaling av ubrukt tilskudd.

I høringsbrevet ønsker GKRS en særskilt vurdering av om notatet gir nok veiledning til å vurdere om vedtak i 2010 om et tilskudd på kr 500.000,- hvert av årene 2010-2012, skal utgiftsføres i 2010 eller fordeles over de aktuelle årene. Under punkt 2.1.8 gis det en grundig redegjørelse for når tilskudd til andres aktiviteter skal utgiftsføres. Vilårene for utgiftsføring som angis bør kunne gi tilstrekkelig grunnlag til å vurdere regnskapsføring av tilskudd både for dette eksemplet og for tilskudd generelt.

Det ønskes tilbakemelding på hva høringsinstansene mener vil være riktig regnskapsføring for nevnte eksempel. Regnskapsføring må vurderes ut i fra ordlyden i og premissene for budsjettvedtaket. Etter det NKRF forstår av informasjonen i høringsbrevet er det i 2010 vedtatt et tilskudd på til sammen kr 1,5 millioner som skal utbetales i årene 2010-2012. Det avgjørende er hvorvidt kommunen er rettslig forpliktet til å gi tilskuddet slik det ser ut til å være i eksempelet. Dermed kan kriteriene *vedtak, rimelig sikkert, måles med tilstrekkelig pålitelighet* anses oppfylt. *Tilknyttet periode* anses også å ha inntruffet ved vedtakstidspunktet, da kommunen har forpliktet seg til å yte tilskuddet, og det ikke er opplyst om noen forbehold i vedtaket, jf kommentarer i første avsnitt. Etter vår vurdering vil det være mest riktig å utgiftsføre hele beløpet i 2010 med motpost kortsiktig gjeld for andelen som ikke utbetales i 2010.

GKRS spør også om et forbehold i vedtaket om budsjettmessig dekning i kommende år vil ha betydning for regnskapsføring. Et slikt forbehold i vedtaket gjør at kommunen ikke lenger er rettslig forpliktet til å gi fremtidige tilskudd. Kommunen forplikter seg da kun til å foreta tilskudd for ett år om gangen, og tilskudd for kommende år vil da måtte inngå i økonomiplanen og vedtas pr budsjettår. Dermed er det ikke lenger *rimelig sikkert at tilskuddet blir utbetalt*. Vilkåret *tilknyttet periode har inntruffet* vil først inntreffe når tilskuddet er vedtatt i budsjettet for det enkelte budsjett år. NKRF mener det i dette tilfellet er mest riktig å regnskapsføre tilskudd for ett år av gangen og ikke utgiftsføre kr 1,5 millioner i 2010.

I Pkt 2.2.1 **Gaver**, andre setning, ser det ut til å mangle et ord i setningen "Det er likevel ikke uvanlig at giver stiller betingelser knyttet til betingelser ikke innfris...". I fjerde setning ser det ut til at ordet med skal stå foran ..."sin rolle som vertskap for besøkende delegasjoner fra nærings- og organisasjonsliv og forvaltning...."

I siste avsnitt før konklusjon skal det henvises til avsnitt 2.1.5 og ikke 2.1.4.

Pkt 2.4 Usikre forpliktelser

NKRF har ingen kommentarer til løsningen som er lagt til grunn i notatet.

I femte avsnitt, andre setning antar NKRF det skal være "...med tilstrekkelig *pålitelighet*."

3.2 Avdrag på og innløsning av innlån

Under pkt 3. anbefales det at tidspunkt for utgiftsføring av avdrag på innlån til formidlingslån/andre utlån belyses nærmere. I henhold til kommuneloven (KL) § 50 nr 7 pkt c skal avdragene uavkortet benyttes til nedbetaling eller innfrielse på innlån. Avdrag på innlån skal i henhold til pkt 3.2 utgiftsføres i samsvar med avtalt tilbakebetalingsplan. Nedbetaling/innfrielse av innlån etter KL § 50 nr 7 pkt c er en utbetaling som ikke skjer på grunnlag av tilbakebetalingsplan. Det anbefales at GKRS belyser tidspunkt for utgiftsføring av slike avdrag, bla om avdrag på innlånene skal utgiftsføres løpende etter hvert som innbetaling mottas, i nærmeste tilknyttede termin etter avdragsplan, eller samlet innen 31.12. Det bør også omtales på hvilket tidspunkt avdraget skal utgiftsføres i tilfeller der avdrag på utlån mottas i år t og avdrag på innlån betales i år t+1. Skal utgiftsføring gjennomføres i år t med motpost kortsiktig gjeld i samsvar med avsnitt om "utsatt tilbakebetaling" på side 33, eller skal mottatt avdrag på utlån avsettes til fond i år t og utgiftsføres i utbetalingsåret?

Notatet gir ingen veiledning på hvordan konvertering av lån skal behandles regnskapsmessig. NKRF mener dette er et forhold som avviker fra ordinær regnskapsføring av innlån og avdrag, og som dermed bør omtales under pkt 3.2 i notatet.

Vennlig hilsen
Norges Kommunerevisorforbund

 Per Olav Nilsen
styreleder

Ingvar Linde (sign)
leder regnskapskomiteen