



Vekk med likviditetsreserven

Av Ailin Aastvedt, statsautorisert revisor i Telemarkforskning

Likviditetsreserven skal bort fra kommuneregnskapet. 265 kommuner blir rammet av endringen(...) Åge Sandsengen i Valdres kommunerevisjon er skeptisk til forslaget fra GKRS. (...) Kommunerevisoren mener også det blir rart å ha en ny konto for prinsippendringer. Det riktige ville være at staten utbetalte beløpet for feriepengene i 1992, og at beløpet dermed forsvant fra kommunens regnskap.

– Jeg vil anbefale KRD om å tenke seg om to ganger, før de går for dette forslaget, sier Sandsengen

Dette sa Åge Sandsengen til Kommunal Rapport etter at foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) sendte en henstilling til Kommunal- og regionaldepartementet (KRD) om å fjerne likviditetsreserven.¹⁾ Også andre uttalelser i bla. Kommunal Rapport viser at det har vært ulike meninger knyttet til fjerning av likviditetsreserven. Det er nå godt over et år siden forslaget fra GKRS kom, og KRD har fått tenkt seg om. KRD sendte i juni i år ut et forslag til fjerning av likviditetsreserven, med høringsfrist 5. oktober. KRD sitt endringsforslag samsvarer godt med GKRS sitt forslag. Høringsforlaget innebærer blant annet en ny konto for prinsippendring. Artikkelen baserer seg på høringsforlaget, jeg må derfor ta forbehold om ev. endringer som følge av høringsvar.

Likviditetsreserven er en del av kommunens egenkapital som mange nok har hatt et ganske uklart forhold til. Denne kontoen består både av prinsippendringer og vanlig bruk av egenkapital. Mange kommuner har saldert investeringsregnskapet med bruk av likviditetsreserven. Meningen var nok da at dette skulle dekkes

inn i senere år. Noen kommuner har unnlatt å følge dette opp, og har i dag negativ likviditetsreserve. Hva gjør de kommunene som har negativ likviditetsreserve?

Jeg har i denne artikkelen sett nærmere på tre kommuner med negativ likviditetsreserve for å vise hvordan man kan fjerne likviditetsreserven i praksis. Skien kommune representerer her "normaltilfellet", mens eksemplene fra Nøtterøy og Sauherad viser hvordan man skal få fjernet likviditetsreserven når det ikke er nok penger på fond eller når fondsmidlene allerede er disponert. Deretter følger en gladyhet til de kommunene som ikke har negativ likviditetsreserve.

Hovedpunktene i KRD sitt forslag til endring i regnskapsforskriften kan beskrives slik:

- 1) Likviditetsreserven opphører fra og med 1.1.2010
- 2) Det opprettes egne kontoer under egenkapitalen for endring av regnskapsprinsipp fra 1.1.2008

- 3) Poster knyttet til tidligere prinsippendringer overføres fra likviditetsreserve til nye kontoer innen 31.12.2009
- 4) Resterende beholdning på likviditetsreserven overføres til hhv. disposisjonsfond og ubundne investeringsfond innen 31.12.2009

Kommunen må altså først identifisere innholdet på konto for likviditetsreserve. Dette innebærer at man må skille mellom prinsippendringer og andre føringer mot kontoen. I tillegg må det skilles mellom føringer som knytter seg til drift og føringer som knytter seg til investeringer.

Dersom vi ser på Skien kommune, ser egenkapitalen i balansen pr 31.12.2006 slik ut²⁾:

Egenkapital	31.12.2006
Disposisjonsfond	-241 264
Bundne driftsfond	-42 935
Ubundne investeringsfond	-739 437
Bundne investeringsfond	-4 739
Regnskapsmessig mindreforbruk	-788
Udisponert i investeringsregn.	-39 280
Udekket i investeringsregn.	30 458
Likviditetsreserve	109 440
Kapitalkonto	-1 528 098
Sum egenkapital	-2 456 643

¹⁾ Kommunal Rapport 08.02.06

²⁾ Alle tall er i tusen

Hva gjør de kommunene som har negativ likviditetsreserve?

Oppstillingen viser at Skien kommune hadde en negativ likviditetsreserve på 109 440 (positiv saldo). Kontoen kan deles opp i en del som gjelder prinsippendringer og en "restlikviditetsreserve":

Feriepenger	49 719
Renter	9 978
Momskompensasjon	-6 067
Materialbeholdning	1 520
Sum prinsippendringer	55 150
"Rest" driftsdel	-5 926
"Rest" investeringsdel	60 215
Sum "restlikviditetsreserve"	54 290

Omtrent halvparten av den negative likviditetsreserven skyldes prinsippendringer, og behøver ikke dekkes inn. Prinsippendringer overføres til egen konto i balansen. Alle prinsippendringer i Skien kommune er relatert til drift, og overføres til konto 2.581 Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (drift). Etter min oppfatning bør også prinsippendringer knyttet til periodisering av feriepengene føres mot prinsippendring drift, uavhengig av om den i dag er ført på likviditetsreserve drift eller likviditetsreserve investering. Bokføringen skjer direkte i balansen, men kan først gjøres i regnskapet for 2008.³⁾ Prinsippendringkontoen skal fortsatt stå under egenkapitalen, men det er ikke anledning til verken å bruke eller avsette til denne kontoen. Ved prinsippendringer skjer bokføring mot kontoen direkte i balansen.

Et eksempel på en slik prinsippendring er omlegging av tilskuddsordningen knyttet til

ressurskrevende brukere. Ordningen vil bli lagt om f.o.m. 2008. I forbindelse med omleggingen skal tilskuddet basert på 2007-utgiftene bokføres direkte mot konto 2.581 Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK

(drift): På denne måten unngås "dobbel inntektsføring" i driften.

"Restlikviditetsreserven" består av en driftsdel og en investeringsdel. Driftsdelen overføres til disposisjonsfond, og styrker dermed disposisjonsfondet med 5 926. Investeringsdelen må dekkes inn av ubundet investeringsfond. Denne inndekning må skje i 2008 og/eller 2009. Også denne føringen skjer direkte i balansen, uten å gå om bruk og avsetning i investeringsregnskapet.

For Skien kommune vil forslaget medføre følgende endringer i egenkapitalsammensetningen: (se tabell nederst på denne side)

Sum egenkapital er uendret, men egenkapitalsammensetningen er endret. Kontoen for likviditetsreserve går nå i null, mens kommunen har fått en ny konto kalt prinsippendring drift. Disposisjonsfondet er økt til

Hva hvis midlene på fondet allerede er disponert i budsjett/økonomiplan?

Her er forslaget fra KR D klart:

Alle midler på hhv. disposisjonsfond og ubundet investeringsfond skal benyttes inntil eventuell negativ likviditetsreserve er dekket. Midler som er tiltenkt brukt i senere år er ikke unntatt.

Dette innebærer at dersom midlene allerede er budsjettet, må det foretas budsjettendring for å få dekket inn den negative likviditetsreserven. Husk at inndekning kan skje helt frem til 31.12.2009. For å illustrere dette kan vi se nærmere på Nøtterøy kommune.

Spesifikasjon av likviditetsreserven

Feriepenger	17 913
Renter	4 148
Momskompensasjon	-2 499
Materialbeholdning	627
Sum prinsippendringer	20 189
"Rest" driftsdel	2 123
"Rest" investeringsdel	25 978
Sum "restlikviditetsreserve"	28 101

Dette gir følgende endring i sammensetning av egenkapitalen:

Forts. side 24

	Ubundne invest. fond	Disposisjons fond	Likviditetsreserve	Prinsippendring	Sum
Saldo 31.12.06	-739 437	-241 264	109 440	0	- 871 261
Endringer som følge av nye regler:					
Overføre prinsippendringer til egen konto			-55 150	55 150	0
Overføre "rest" driftsdel til disposisjonsfond		-5 926	5 926		0
Dekke opp "rest" investeringsdel med ubundne investeringsfond	60 215		- 60 215		0
Saldo etter endringer likviditetsreserve	-679 222	-247 190	0	55 150	- 871 261

³⁾ Basert på høringsvarene kan endelig løsning bli at alle føringer må skje om bevilgningsregnskapet

247 190, mens saldo på ubundne investeringsfond er redusert.

	Ubundne invest. fond	Disposisjons fond	Likviditetsreserve	Prinsippendring	Sum
Saldo 31.12.06	-38 373	-132 890	48 290	0	-122 973
<i>Endringer som følge av nye regler:</i>					
Overføre prinsippendringer til egen konto			-20 189	20 189	0
Overføre "rest" driftsdel til disposisjonsfond		2 123	-2 123		0
"Rest" investeringsdel slås sammen med ubundne investeringsfond	25 978		-25 978		0
Saldo etter endringer likviditetsreserve	-12 395	-130 767	0	20 189	-122 973

Spesifikasjon av ubundne investeringsfond pr 31.12.06 viser at 12 809 allerede er merket konkrete prosjekt. Det er derfor 25 564 som ikke allerede er budsjettert (tiltenkt brukt i senere år). Etter avvikling av likviditetsreserven vil manglende finansiering av prosjekter derfor være 414. Denne finansieringen må opp til ny politisk behandling, slik at finansiering kan skje, for eksempel fra disposisjonsfond.

Hva hvis kommunen ikke har midler på fond?

Dette er tilfellet for Sauherad kommune:

Egenkapital	31.12.2006
Disposisjonsfond	0
Bundne driftsfond	-3 279
Ubundne investeringsfond	0
Bundne investeringsfond	-7 946
Regnskapsmessig mindreforbruk	-4 209
Regnskapsmessig merforbruk	12 039
Udekket i investeringsregn	8 645
Likviditetsreserve	17 005
Kapitalkonto	-34 882
Sum egenkapital	-12 627

Sum prinsippendringer utgjør 5 555, mens "rest" investeringsdel på likviditetsreserven utgjør 11 450. Ingen "rest" driftsdel på likviditetsreserven.

	Udekket fond	Likviditetsreserve	Prinsippendring	Sum
Saldo 31.12.06	8 645	17 005	0	25 650
<i>Endringer som følge av nye regler:</i>				
Overføre prinsippendringer til egen konto		-5 555	5 555	
"Rest" investeringsdel slås sammen med ubundne investeringsfond	11 450	-11 450		
Saldo etter endringer likviditetsreserve	20 095	0	5 555	25 650

"Rest" investeringsdel må overføres til udekket i investeringsregnskapet når det ikke er midler på ubundne investeringsfond. Udekket i investeringsregnskapet skal føres opp til dekning i investeringsbudsjettet i samme år som regnskapet legges frem. Sauherad må altså senest i 2010 dekke inn de 11 450. KRD åpner for at det kan tas opp lån for å finansiere slikt udekket beløp. Dette gjelder bare

dersom det udekkede beløpet kan knyttes til lovlige låneformål. Et typisk eksempel på dette er at kommunen har brukt likviditetsreserve som "mellomfinansiering" i påvente av at vedtatt investering er på plass.

Til slutt kommer gladmeldingen. Også hvis kommunen har dekket inn negativ likviditetsreserve i tidligere år skal prinsippendringer skilles ut på egen konto. En slik inn-

dekning vil i realiteten være en avsetning til et ubundet fond, i henholdsvis drift eller investeringsregnskapet. Dersom avsetningen skjedde i driftsregnskapet, vil kommunen kunne øke disposisjonsfondet ved å skille ut prinsippendringene på egen konto. Dette er nok gode nyheter for de kommunene som det gjelder. Da er det bare å sette i gang og lete etter tidligere års prinsippendringer.