

Kommunal regnskapsstandard nr. 7 – Foreløpig standard (F)

Usikre forpliktelser, betingede eiendeler og hendelser etter balansedagen



Foreløpig standard fastsatt av styret i Foreningen for GKRS 08.05.2014. Denne standarden erstatter KRS nr. 7 (F) fastsatt av styret 29.09.2006. Endringene trer i kraft fra regnskapsåret 2014.

1. INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Denne standarden beskriver den regnskapsmessige behandlingen av usikre forpliktelser og betingede eiendeler. Anordningsprinsippet bestemmer tidspunkt for regnskapsføring av inntekter og utgifter i kommuneregnskapet. Regnskapsføring av usikre forpliktelser er knyttet til ikke gjennomførte transaksjoner og innebærer alltid regnskapsføring av utgifter før transaksjonstidspunktet (fremskutt regnskapsføring).
2. Videre omhandler standarden hvordan hendelser etter balansedagen skal innarbeides i regnskapet.
3. Standarden omhandler ikke regnskapsføring av finansielle eiendeler og forpliktelser (jf. KRS nr. 11) og pensjonsforpliktelser (jf. regnskapsforskriften § 13).
4. I standarden brukes benevnelsen "kommuner" om både kommuner og fylkeskommuner.

2. REGELVERK

1. Etter kommuneloven § 48 nr. 2 skal årsregnskapet omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året, og anvendelsen av midlene. Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes (anordningsprinsippet), jf. også forskrift om årsregnskap og årsberetning § 7 tredje ledd.
2. I den grad enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt ved tidspunkt for regnskapsavleggelsen, registreres et anslått beløp i årsregnskapet for vedkommende år, jf. forskrift om årsregnskap og årsberetning (regnskapsforskriften) § 7 femte ledd. Justering i henhold til eksakt beløp foretas i det påfølgende regnskapsår.

3. DRØFTELSE

3.1 Usikre forpliktelser

3.1.1 Definisjon av usikre forpliktelser

1. En kommune har en forpliktelse hvis den har plikt til å avgi økonomiske ressurser til en annen part på et framtidig tidspunkt. En forpliktelse gjøres opp når den andre parten mottar økonomiske ressurser. At kommunen har en plikt innebærer at kommunen ikke har noe annet realistisk alternativ enn å gjøre opp forpliknelsen. Forpliknelsen gjelder uavhengig av om den andre parten er kjent. Forpliknelsen kan følge av lov eller forskrift eller av en rettslig bindende avtale (rettslig plikt), men kan også være selvpålagt. En selvpålagt forpliktelse følger av at kommunen gjennom politiske vedtak eller erklæringer har bekjentgjort for andre parter at den vil påta seg ansvar for bestemte forhold, på en slik måte at kommunen ikke har noe annet realistisk alternativ enn å gjøre opp.
2. En forpliktelse har alltid utgangspunkt i en inntrådt hendelse knyttet til en kommunal aktivitet. En inntrådt hendelse har funnet sted innen balansedagen. Eksempel på en slik hendelse kan være en handling eller et uhell som har påført en annen part skade og kan påføre kommunen et erstatningsansvar. At en forpliktelse har utgangspunkt i en inntrådt hendelse, betyr at forpliknelsen på balansedagen ikke er betinget av kommunens fremtidige handlinger. Forpliktelser som avhenger av kommunens fremtidige handlinger anses ikke som forpliktelser etter denne standarden.
3. En **usikker forpliktelse** har ukjent størrelse og/eller oppgjørstidspunkt. Både oppgjørstidspunktet og om forpliknelsen faktisk vil komme til oppgjør kan være usikkert.
4. Usikre forpliktelser er etter denne standarden knyttet til ensidige transaksjoner, dvs. at kommunen har en forpliktelse til å overføre midler til en annen part uten å motta en spesifikk gjenytelse. Utgifter knyttet til kommunens fremtidige drift og investeringer anses ikke som usikre forpliktelser etter denne standarden.

3.1.2 Regnskapsføring av usikre forpliktelser

1. Tidspunkt for regnskapsføring av usikre forpliktelser reguleres av anordningsprinsippet, det vil si at en usikker forpliktelse utgiftsføres i årsregnskapet for vedkommende år når den anses som en kjent utgift. Utgifter skal som hovedregel regnskapsføres på transaksjonstidspunktet. Usikre forpliktelser er knyttet til ikke gjennomførte transaksjoner. Regnskapsføring av usikre forpliktelser innebærer alltid fremskutt regnskapsføring, dvs. før transaksjonstidspunktet.
2. Usikre forpliktelser vil som hovedregel være kjent når det er rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført, forpliknelsen kan estimeres med tilstrekkelig pålitelighet og forpliknelsen har en klar årsakssammenheng med en kommunal aktivitet som er gjennomført eller en tilknyttet periode er inntruffet. At

oppgjørstidspunkt eller beløpets størrelse er usikkert er ikke til hinder for at den kan regnskapsføres. Dette gjelder selv om mulig utfall for oppgjørsverdien er null.

3. Det vil være rimelig sikkert at en transaksjon vil bli gjennomført når det er mer enn 90 % sannsynlighet for at forpliktelsen kommer til oppgjør, dvs. at transaksjonen gjennomføres.
4. Forpliktelsen skal regnskapsføres til anslått beløp, jf. regnskapsforskriften § 7 femte ledd. Usikre forpliktelser som ikke kan måles med tilstrekkelig pålitelighet, skal ikke regnskapsføres. Det skal i slike tilfeller gis noteopplysninger. Det er kun i sjeldne tilfeller transaksjoner som er rimelig sikre ikke kan måles med tilstrekkelig pålitelighet.
5. En usikker forpliktelse har utgangspunkt i en inntrådt hendelse. Denne hendelsen skal være direkte knyttet til eller ha en klar årsakssammenheng med en gjennomført kommunal aktivitet.
6. Enkelte usikre forpliktelser vil ikke være konkret knyttet til en kommunal aktivitet, men er gjennom bevilgninger, avtaler eller lignende knyttet til en bestemt regnskapsperiode. I slike tilfeller må denne perioden ha inntruffet for at den usikre forpliktelsen skal regnskapsføres. Perioden anses normalt å ha inntruffet på det tidspunktet kommunen ikke lenger har kontroll med hvorvidt tilskuddet vil komme til utbetaling og når.
7. Hver usikker forpliktelse skal som hovedregel vurderes for seg, men ensartete forpliktelser kan vurderes under ett. At forpliktelsene er ensartete, betyr at de gjelder det samme underliggende forholdet og at sannsynligheten for oppgjør antas å være om lag den samme for hver enkelt forpliktelse.

3.1.3 Måling av oppgjørsverdi

1. En usikker forpliktelse som regnskapsføres, skal settes til verdien av oppgjøret på balansedagen, målt ved **beste estimat**. Dette vil være det beløp som en rasjonell aktør ville ha vært villig til å betale på balansedagen for å frigjøre seg fra forpliktelsen. Beste estimat skal anslås på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når regnskapet avlegges. Dette innebærer at man også skal hensynta ny informasjon etter balansedagen om forhold som eksisterte på balansedagen, jf. punkt 3.3 nedenfor.
2. Dersom det er **vesentlig tidsavstand** mellom balansedagen og oppgjørstidspunktet kan det være mer korrekt å anvende nåverdi. I denne standarden legges som hovedregel til grunn at nåverdi ikke benyttes. Noteopplysninger bør eventuelt gis.
3. Kommunene vil i noen tilfeller ha **hel eller delvis regressrett**, for eksempel overfor forsikringsselskap eller tredjeperson, dersom forpliktelsen kommer til oppgjør. Dette vil i normalt tilfelle være et avtaleforhold mellom kommunen og forsikringsselskapet/tredjeperson. Regresskravet vedkommer normalt ikke forpliktelsens annen part. En utgift og tilhørende inntekt skal regnskapsføres

hver for seg (brutto prinsippet). Forpliktelsen og et eventuelt regresskrav skal derfor måles og regnskapsføres uavhengig av hverandre.

Forpliktelser som gjøres opp av forsikringselskap direkte overfor motparten, f.eks. gjennom ansvarsforsikring e.l., kan regnskapsføres netto.

4. Regnskapsførte usikre forpliktelser skal vurderes på nytt ved hver balansedag inntil forpliktelsen er gjort opp eller bortfalt.

3.1.4 Tilleggsopplysninger om usikre forpliktelser

1. Det skal gis noteopplysninger om vesentlige usikre forpliktelser som er regnskapsført. Det skal opplyses om forpliktelsens art, antatt oppgjørstidspunkt samt estimert oppgjørsv verdi og eventuelle endringer i denne siden forrige balansedag. Videre skal det gis en vurdering av usikkerheten og opplyses om eventuelle forutsetninger om framtidige hendelser eller regressrett.
2. For vesentlige usikre forpliktelser som ikke regnskapsføres, skal det gis noteopplysninger. Noteopplysningene skal inneholde en kort beskrivelse av forpliktelsen, et mulig anslag på virkning på resultat og balanse dersom forpliktelsen var blitt regnskapsført, antydning på usikkerhet i tidspunkt og beløp, og mulighet for regress. Dersom det er svært lite sannsynlig at forpliktelsen kommer til oppgjør, kan noteopplysninger utelates.
3. Unntaksvis kan det forekomme at opplysninger, hvis de blir kjent, kan forventes å skade kommunens stilling. Slike opplysninger kan utelates fra noten.

3.2 Betingede eiendeler

3.2.1 Definisjon av betingede eiendeler

1. En **betinget eiendel** er en mulig rettighet for kommunen, avhengig av at bestemte hendelser inntreffer, til å motta økonomiske midler fra en annen part på et framtidig oppgjørstidspunkt. Rettigheten har utgangspunkt i en inntrådt hendelse og avhenger av bestemte fremtidige hendelser som kommunen ikke har full innflytelse på. Transaksjonen er dermed ikke gjennomført og det er også usikkert om transaksjonen vil bli gjennomført. Et eksempel på en betinget eiendel kan være et krav i forhold til en annen part, som er til behandling i rettsapparatet. Inntil rettskraftig dom har falt i saken regnes kravet som en betinget eiendel.

3.2.2 Regnskapsføring av og noteopplysninger om betingede eiendeler

1. Betingede eiendeler skal ikke regnskapsføres.
2. Hvis det er sannsynlighetsovervekt at kommunen vil motta et oppgjør knyttet til vesentlige betingede eiendeler, skal noteopplysninger gis. Noteopplysningen skal inneholde en beskrivelse av den betingede eiendelen og eventuelt anslag

på virkning i driftsregnskap og balanse dersom oppgjørsverdien var blitt målt som beskrevet i punkt 3.1.3.

3. Unntaksvis kan det forekomme at opplysninger, hvis de blir kjent, kan forventes å skade kommunens stilling. Slike opplysninger kan utelates fra noten.

3.3 Hendelser etter balansedagen

3.3.1 Definisjon av hendelser etter balansedagen

1. Hendelser etter balansedagen er hendelser, til gunst eller ugunst for kommunen, som finner sted mellom balansedagen (31.12.) og det tidspunkt årsregnskapet faktisk avlegges. Hendelser etter balansedagen kan grupperes i to:
 - a) Hendelser som gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen og som vil ha regnskapsmessige konsekvenser for årsregnskapet.
 - b) Hendelser som gjelder forhold oppstått etter balansedagen og som ikke vil ha tallmessige konsekvenser for årsregnskapet.
2. Hendelser som skjer i perioden mellom årsregnskapet er avlagt og kommunestyrets behandling av årsregnskapet, vil kommunen ikke være pliktig å innarbeide i årsregnskapet. Velger kommunen å innarbeide også slike hendelser i årsregnskapet, skal dette gjøres i samsvar med det som er angitt nedenfor. Forhold som er vesentlige for å bedømme kommunens resultat og stilling skal uansett opplyses om overfor kommunestyret.

3.3.2 Regnskapsføring av hendelser etter balansedagen

1. Hendelser etter balansedagen fram til årsregnskapet er avlagt skal innarbeides i årsregnskapet, dersom hendelsen gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen og vil ha regnskapsmessige konsekvenser for årsregnskapet.
2. For at en hendelse etter balansedagen skal kunne klassifiseres som kjent og utgiftsføres etter anordningsprinsippet, forutsettes det at hendelsen gir nye opplysninger om forhold som faktisk var inntrådt før 31.12.
3. Hendelser etter balansedagen som har sammenheng med forhold oppstått etter balansedagen, skal ikke innarbeides i årsregnskapets talldel.

3.3.3 Presentasjon og tilleggsopplysninger

1. Hvis kommunen etter balansedagen får informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen, skal kommunen gi tilleggsopplysninger om disse forholdene. Dette kan for eksempel være nye opplysninger om en usikker forpliktelse som eksisterte på balansedagen som innebærer at det må foretas ny vurdering av om regnskapsføring skal foretas i henhold til punkt 3.1.2 og/eller om tilleggsopplysningene i henhold til punkt 3.1.4 skal endres.
2. Enkelte hendelser etter balansedagen medfører ingen regnskapsmessige konsekvenser, men kan være av en slik betydning at manglende informasjon om

disse vil påvirke regnskapsbrukernes evne til å foreta korrekte vurderinger og beslutninger på bakgrunn av årsregnskapet. Det skal gis tilleggsopplysninger om slike hendelser.

4. ANBEFALING

1. Usikre forpliktelser vil som hovedregel være kjent når det er rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført, forpliktelsen kan estimeres med tilstrekkelig pålitelighet og forpliktelsen har en klar årsakssammenheng med en kommunal aktivitet som er gjennomført eller en tilknyttetperiode har inntruffet. Beste estimat skal legges til grunn ved regnskapsføring av usikre forpliktelser. Det skal gis noteopplysninger om usikre forpliktelser som er vesentlige.
2. Betingede eiendeler skal ikke regnskapsføres.
3. Hendelser etter balansedagen fram til årsregnskapet er avlagt skal innarbeides i årsregnskapet, dersom hendelsen gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen og vil ha regnskapsmessige konsekvenser for årsregnskapet. Dersom hendelsene har sammenheng med forhold oppstått etter balansedagen, skal de ikke innarbeides i årsregnskapets talldel. Det skal i begge tilfeller vurderes å gi noteopplysninger.

Vedlegg: EKSEMPLER

3.1.2 Regnskapsføring av usikre forpliktelser

Eksempler på usikre forpliktelser som skal regnskapsføres, forutsatt at forpliktelsen kan estimeres med tilstrekkelig pålitelighet:

- Erstatningsansvar som følge av at kommunen gjennom sin virksomhet har forvoldt skade på annen manns eiendom. F.eks. at kommunens brøytebil har ødelagt privatpersoners gjerder.
- Erstatninger kommunen gjennom f.eks. rettskraftig dom, rettspraksis eller egen praksis i lignende saker erkjenner å ha ansvar for.

Eksempler på usikre forpliktelser som ikke skal regnskapsføres pga. utilstrekkelig årsakssammenheng med kommunens aktiviteter:

- Generell opprydding av gammel forurensing som ikke klart kan kobles til kommunal virksomhet (vil som regel ha en for sammensatt eller usikker årsakssammenheng med kommunens aktiviteter). I slike tilfeller vil kommunens forpliktelse ofte gjøres opp i form av anskaffelse av varer og tjenester (gjensidige transaksjoner) og derfor heller ikke regnes som usikre forpliktelser etter standarden, jf. pkt. 3.1.1 nr. 4.

Eksempel på usikre forpliktelser som ikke skal regnskapsføres pga. at forpliktelsen er knyttet til en konkret regnskapsperiode som ikke har inntruffet:

- Kommunen fattet i år x1 vedtak om å gi tilskudd med 100.000 per år i tre år, med forbehold om at kommunen finner budsjettmessig dekning de aktuelle årene. I et slikt tilfelle vil forpliktelsen være knyttet til konkrete fremtidige regnskapsperioder (x2 og x3) på en slik måte at kommunen ikke kan anses å ha en forpliktelse før disse periodene har inntruffet. Et vedtak som utelukkende regulerer betalingstidspunktet har i seg selv ikke betydning for spørsmålet om det foreligger en kjent utgift. I dette tilfellet skal kun tilskuddet for det første året regnskapsføres i x1.

3.1.3 Måling av oppgjørsverdi

Ved beregning av oppgjørsverdi vil ofte forventningsverdi være beste estimat. Forventningsverdien for oppgjøret er lik summen av verdien på oppgjøret i de ulike utfallene multiplisert med sannsynlighetsprosenten for det enkelte utfallet.

En usikker forpliktelse vil for eksempel enten ha en oppgjørsverdi på 0 kr, 100 000 kr eller 1 500 000 kr. Sannsynligheten for at det ikke blir oppgjør er 5 %, mens sannsynligheten for oppgjørsverdi på 100 000 kr er anslått til 80 %, og 15 % sannsynlighet for oppgjørsverdi på 1 500 000 kr. Forventningsverdien blir da:

$$0 \times 5 \% + 100\,000 \times 80 \% + 1\,500\,000 \times 15 \% = 305\,000$$

3.3.2 Regnskapsføring av hendelser etter balansedagen

Eksempler på hendelser etter balansedagen fram til årsregnskapet er avlagt med regnskapsmessige konsekvenser, som kan medføre at kommunen skal endre regnskapsførte beløp eller regnskapsføre poster som tidligere ikke var regnskapsført kan være:

- Det mottas informasjon etter balansedagen om at en større debitor er gått konkurs eller har vesentlige betalingsproblemer. Denne nye informasjonen kan vise at oppført utestående fordring har vært overvurdert pr 31.12., eller at foretatt tapsavsetning har vært utilstrekkelig.
- Det oppdages misligheter eller feil som viser at regnskapet ikke var riktig.
- Det inngås forlik eller faller rettskraftig dom i en rettsvist etter balansedagen, hvor det stadfestes at kommunen hadde en forpliktelse som forelå på balansedagen. Forpliktelser som er fastslått i en rettskraftig dom vil normalt regnskapsføres på tidspunktet dommen faller, med mindre dommen angir at forpliktelsen forelå på balansedagen, eller med mindre forpliktelsen klart har oppstått i sammenheng med kommunens virksomhet i regnskapsåret.

Eksempler på hendelser etter balansedagen som har sammenheng med forhold oppstått etter balansedagen. Disse innarbeides ikke i årsregnskapet, men det skal vurderes gitt tilleggsopplysninger i note:

- Fall i markedsverdien på kommunens plasseringer klassifisert som markedsbaserte finansielle omløpsmidler fra balansedagen til tidspunkt for framleggelse av årsregnskapet. Fallet i markedsverdi vil normalt ikke være relatert til forhold ved investeringene på balansedagen, men vil reflektere utviklingen i markedsforhold som har funnet sted etter balansedagen. Regnskapsført verdi skal ikke justeres, men det skal vurderes å gi tilleggsinformasjon (noter) dersom verdifallet er vesentlig.
- En større omorganisering /omstrukturering etter balansedagen eller salg/omdanning/etablering av låneforhold mv. knyttet til betydelige eierposter i et selskap
- Kjøp eller salg av vesentlige eiendeler som tomter, bygninger mv.
- Brann eller andre ekstraordinære hendelser som kan få konsekvenser for tjenesteproduksjonen.
- Rettslige prosesser som utelukkende har sammenheng med hendelser etter balansedagen.