



Adressater iht. liste

KOMMUNAL REGNSKAPSSTANDARD NR. 14 – FORELØPIG STANDARD (F) – KONSOLIDERT ÅRSREGNSKAP

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) har med bakgrunn i kommuneloven § 14-6 som formål å utarbeide og utgi kommunale regnskapsstandarder.

I sak 14-2020 vedtok styret i foreningen GKRS som standardsettende organ enstemmig å fastsette som Kommunal regnskapsstandard nr. 14 – Foreløpig standard (F) «Konsolidert årsregnskap». Tilhørende endringer i KRS nr. 3, KRS nr. 10 (F) og KRS nr. 12 (F) fastsettes.

Standarden gjøres gjeldende fra og med regnskapsåret 2020.

Høringsutkast (HU) til revidert kommunal regnskapsstandard nr. 14 «Konsolidert årsregnskap» forelå fra foreningen i januar 2020. Det kom inn til sammen 6 høringsuttalelser. I vedlegg til dette brevet følger oversikt over de instanser som har avgitt høringsuttalelse. Innkomne høringskommentarer er vurdert og behandlet.

Med unntak av det som er omtalt nedenfor er den foreløpige standarden i stor grad samsvarende med høringsutkastet. Tilhørende endringer i KRS nr. 3, KRS nr. 10 og KRS nr. 12 fremgår av vedlegg til dette brevet.

Premisser for standarden

Kommuner og fylkeskommuner skal utarbeide et samlet regnskap for kommunen eller fylkeskommunen som juridisk enhet, jf. kommuneloven § 14-6. Det konsoliderte årsregnskapet skal legges fram for kommunestyret og fylkestinget, og vise kommunen eller fylkeskommunen som én økonomisk enhet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 10-1 første ledd. For å ivareta dette, legger GKRS til grunn at resultatene i det konsoliderte årsregnskapet, spesielt netto driftsresultat, skal være uavhengig av kommunens organisering. I praksis innebærer det at resultatene i det konsoliderte årsregnskapet skal fremstå som om all virksomhet ligger i kommunekassen.

KRS nr. 14 skal gi anbefalinger for utarbeidelsen av det konsoliderte årsregnskapet som skal legges fram for kommunestyret og fylkestinget, i henhold til kravene i budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 10. Samtidig stiller KOSTRA-forskriften § 5 krav om at det konsoliderte årsregnskapet rapporteres til KOSTRA og at dette regnskapet, i tillegg til art, også rapporteres etter funksjon. Når konsolideringen av de ulike regnskapene både skal gi grunnlag for et årsregnskap til kommunestyret i tråd med budsjett- og regnskapsforskriften og for et regnskap som rapporteres til KOSTRA, reises enkelte problemstillinger. Dette er kommentert nærmere i punkt b nedenfor.

Konsolideringen gjennomføres ved at de avsluttede årsregnskapene til de regnskapsenhetene som skal inngå i det konsoliderte årsregnskapet slås sammen, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 10-1 andre ledd. Transaksjoner og mellomværende mellom regnskapsenhetene, dvs. interne transaksjoner og mellomværende, skal som hovedregel elimineres i det konsoliderte årsregnskapet. Standarden gir to unntak fra reglene om eliminering, jf. nærmere omtale nedenfor.

Det har vært reist spørsmål ved om elimineringsunntak har hatt tilstrekkelig hjemmel i budsjett- og regnskapsforskriften, og GKRS har gjennom arbeidet med standarden anmodet Kommunal- og moderniseringsdepartementet om at forskriften endres slik at den klart åpner for slike unntak. Gjennom endring av budsjett- og regnskapsforskriften § 10-1 andre ledd som ble fastsatt 24.06.2020, skal nå elimineringsplikten fravikes når det følger av god kommunal regnskapsskikk.

Sentrale punkter i standarden

a) Konsolidering av årsregnskaper

Konsolideringen gjennomføres ved at de avsluttede årsregnskapene til de regnskapsenhetene som skal inngå i det konsoliderte årsregnskapet slås sammen, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 10-1 andre ledd. Transaksjoner og mellomværende mellom regnskapsenhetene, dvs. interne transaksjoner og mellomværende, skal elimineres i det konsoliderte årsregnskapet, med mindre noe annet fremgår av standarden.

Interne transaksjoner er alle transaksjoner mellom regnskapsenheter som inngår i det konsoliderte regnskapet. Det innebærer at alle interne transaksjoner skal være eliminert når det konsoliderte årsregnskapet stilles opp i tråd med budsjett- og regnskapsforskriften § 10-2, med de unntak som følger av standarden. Standarden gir to unntak fra elimineringsplikten, jf. omtalen i punkt b nedenfor.

Interne transaksjoner, slik dette er definert i KRS nr. 14, omfatter ikke transaksjoner *innen* den enkelte regnskapsenhet, f.eks. mellom to avdelinger (mellom to KOSTRA-funksjoner) i kommunekassens regnskap. Høringsutkastet legger til grunn at slike transaksjoner *ikke* skal elimineres ved konsolideringen. Det gjelder også dersom transaksjonen ville blitt eliminert dersom den var foretatt mellom to regnskapsenheter.

b) Unntak for eliminering av interne transaksjoner

Standarden gir to unntak fra bestemmelsen om å eliminere interne transaksjoner ved konsolideringen:

1. *Interne transaksjoner hvor utgiften eller inntekten føres i driftsregnskapet i den ene regnskapsenheten, og tilhørende inntekt eller utgift føres i investeringsregnskapet i den andre regnskapsenheten, jf. punkt 3.2 nr. 2.*

Eliminering av interne transaksjoner som regnskapsføres i driftsregnskapet hos den ene regnskapsenheten og investeringsregnskapet hos den andre, vil blant annet medføre resultateffekter i det konsoliderte årsregnskapet som ikke vil samsvare med forutsetningen om å vise kommunen som én økonomisk enhet. Dette kan bl.a. føre til at det konsoliderte årsregnskapet blir mindre nyttig for analyseformål.

Dette vil være aktuelt ved blant annet utgiftsføring og inntektsføring av avdrag på interne lån mellom regnskapsenheter, aktivering av renter på interne lån og kjøp av tjenester fra en regnskapsenhet til bruk i investeringsaktiviteter hos den andre regnskapsenheten. Med hensyn til avdrag på interne lån oppstår imidlertid ikke problemstillingen dersom kommunen har lånefond eller hvor eksterne lån fremkommer av regnskapet til den enheten som gjennomfører investeringen (f.eks. et kommunalt foretak).

GKRS har vurdert ulike metoder for å håndtere den resultateffekten som oppstår ved eliminering av slike interne transaksjoner. I høringsutkastet var det lagt til grunn en løsning med elimineringsunntak, dvs. at disse interne transaksjonene ikke elimineres. Et klart flertall av høringsinstansene støttet denne løsningen.

GKRS har lagt til grunn at et unntak for eliminering av disse interne transaksjonene er den løsningen som best ivaretar hensynet til å vise kommunen som én økonomisk

enhet og under forutsetning om at netto driftsresultat i konsolidert årsregnskap i størst mulig grad skal være upåvirket av organiseringen av kommunen.

2. *Interne transaksjoner som regnskapsenhetene skal rapportere på ulike KOSTRA-funksjoner, jf. punkt 3.2 nr. 3.*

Det andre elimineringsunntaket har bakgrunn i at det konsoliderte årsregnskapet som skal rapporteres til KOSTRA må inneholde enkelte interne transaksjoner. Dette gjelder transaksjoner som går mellom ulike funksjoner i KOSTRA. Eksempelvis vil dette være VAR-gebyrer eller vedlikeholdstjenester som belastes kommunens KOSTRA-funksjoner for grunnskole, fakturert av et kommunalt foretak. Slike transaksjoner på tvers av funksjoner må fremgå av KOSTRA-regnskapet av hensyn til nøkkeltallsberegningen i KOSTRA, og skal altså ikke være eliminert i regnskapsfila som rapporteres til SSB.

Etter innspill fra flere av høringsinstansene har GKRS kommet til at disse transaksjonene bør unntas fra eliminering også i det konsoliderte årsregnskapet. Unntaket begrunnes i organisasjonsnøytralitet, da dette ofte vil gjelde forhold som også vil bli rapportert som transaksjoner innenfor den enkelte regnskapsenhet, f.eks. VAR-gebyrer. Unntaket har også en klar praktisk begrunnelse. Eliminering av interne transaksjoner ved utarbeidelse av konsolidert årsregnskap, som likevel skal rapporteres som transaksjoner til KOSTRA, vil medføre praktiske problemstillinger for kommunene. Et unntak fra kravet om eliminering av disse transaksjonene kan derfor bidra til å redusere risikoen for feil i regnskapene.

c) **Omarbeiding av regnskaper utarbeidet etter andre prinsipper**

Årsregnskap utarbeidet etter regnskapsloven må omarbeides til kommunale regnskapsprinsipper før konsolidering, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 10-1 andre ledd tredje punktum. Avsnitt 3.3 i standarden omhandler omarbeiding av slike årsregnskap og for hvilke regnskapsposter omarbeiding kan utelates iht. god kommunal regnskapsskikk.

Standarden legger til grunn at kommunelovens bestemmelser om låneopptak og avdrag på lån, jf. §§ 14-14 til 14-18, gjelder på samme måte for KF som avlegger årsregnskap utarbeidet etter regnskapsloven som for kommunen selv.

d) **Konsolidering av interkommunale samarbeid**

Interkommunale samarbeid som utarbeider eget årsregnskap og ikke er egne rettssubjekt, skal innarbeides i det konsoliderte årsregnskapet i kontorkommunen, jf. kommuneloven § 14-8 andre ledd.

Siden disse samarbeidene ikke er egne rettssubjekt vil kontorkommunen rettslig sett være ansvarlig for samarbeidets forpliktelser. Standarden legger til grunn at det konsoliderte årsregnskapet skal vise de eiendeler og forpliktelser som tilhører kommunen som rettssubjekt. Årsregnskapene til slike samarbeid skal derfor innarbeides fullt ut i det konsoliderte årsregnskapet, uten fratrukk for øvrige deltakerkommuners andel av inntekter, utgifter, eiendeler, gjeld og egenkapital.

Dette innebærer igjen at det konsoliderte årsregnskapet vil fremstå likt uavhengig av om interkommunale samarbeid som ikke er egne rettssubjekt avlegger eget årsregnskap etter hovedregelen i kommuneloven § 14-8 første ledd eller inngår i kommunekassens årsregnskap etter unntaket i budsjett- og regnskapsforskriften §§ 8-3 og 8-4. Disse samarbeidene vil også fremgå av konsolidert årsregnskap tilsvarende vertskommunesamarbeid etter kommuneloven kapittel 20.

e) **Noteopplysninger**

Konsolidert årsregnskap skal i utgangspunktet inneholde de noteopplysninger som følger av budsjett- og regnskapsforskriften §§ 5-10 til 5-15, samt ytterligere noteopplysninger

etter § 10-4. Noteopplysninger etter §§ 5-10 til 5-14 kan utelates så langt det er i samsvar med god kommunal regnskapsskikk. Avsnitt 3.5 i standarden drøfter når og i hvilken grad noteopplysninger kan utelates fra det konsoliderte årsregnskapet. Sammenlignet med høringsutkastet er det gjort en endring knyttet til bundne fond. Etter høringsutkastet kunne noteopplysninger om bundne fond utelates fra det konsoliderte årsregnskapet i sin helhet. Etter vedtatt standard skal det imidlertid gis noteopplysninger om bundne fond dersom disse er vesentlige for å bedømme kommunens økonomiske utvikling og stilling.

Det vises for øvrig til vedlagte regnskapsstandard.

Foreløpige standarder anbefales fulgt og avvik skal faglig begrunnes. Standarden tas opp til revurdering etter en periode med erfaringer fra praksis. Standarden vil virke som foreløpig standard i minst ett årsregnskap før den vil bli revurdert.

GKRS ser at det kan være behov for nærmere veiledning til standarden, ledsaget av eksempler. Dette vil bli vurdert på litt sikt.

Eventuelle kommentarer til foreløpig standard, som vil bli vurdert før standarden omgjøres til endelig standard, sendes til:

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk
gkrs@nkrf.no

Med vennlig hilsen
Foreningen for god kommunal regnskapsskikk

Knut Erik Lie
Utredningsleder

TILHØRENDE ENDRINGER I ANDRE STANDARDER:

KRS NR. 3 LÅN – OPPTAK, AVDRAG OG REFINANSIERING

Punkt 3.1 nytt nr. 3 skal lyde:

Ved interne utlån fra en regnskapsenhet til en annen innenfor kommunen som juridisk enhet, f.eks. fra kommunekassen til et kommunalt foretak, skal den interne långiveren bare føre utlån i samsvar med bruk av lån hos den interne låntakeren. Dette innebærer at interne låntakere ikke vil ha ubrukte lånemidler i sitt regnskap som stammer fra interne lån.

KRS NR. 10 (F) KOMMUNALE FORETAK – REGNSKAPSMESSIGE PROBLEMSTILLINGER

Punkt 3.3 nr. 3 skal lyde (endringer understreket):

Interne utlån fra kommunen til kommunalt foretak skal regnskapsføres som utlån i kommunekassens regnskap og bruk av lån i foretakets regnskap. Internt utlån begrenses til det som faktisk finansierer investeringer i kommunalt foretak, dvs. at det ikke skal være ubrukte lånemidler fra interne innlån i foretaket, jf. KRS nr. 3 punkt 3.1 nr. 3.

KRS NR. 12 (F) INTERKOMMUNALE SAMARBEID ETTER KOMMUNELOVEN – REGNSKAPSMESSIGE PROBLEMSTILLINGER

I punkt 3.2.4 gjøres følgende endringer:

Overskriften skal lyde:

3.2.4 Overføringer og interne lån mellom kommunen og interkommunale samarbeid

Nytt nr. 2 skal lyde:

Interne utlån fra kontorkommunen til et interkommunalt samarbeid som ikke er eget rettssubjekt skal regnskapsføres som utlån i kontorkommunens regnskap og bruk av lån i samarbeidets regnskap. Internt utlån begrenses til det som faktisk finansierer investeringer i samarbeidet, dvs. at det ikke skal være ubrukte lånemidler fra interne innlån i samarbeidet, jf. KRS nr. 3 punkt 3.1 nr. 3.

Utlån fra øvrige deltakerkommuner regnes som eksterne låneopptak.

OVERSIKT OVER MOTTATTE HØRINGSUTTALELSER

- Bergen kommune
- Fagforbundet
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet
- Komrev NORD IKS
- Norges Kommunerevisorforbund
- Statistisk sentralbyrå

Adressater

Kommunal- og moderniseringsdepartementet
Barne- og familiedepartementet
KS
Norges kemner og kommuneøkonomers forbund
Norges Kommunerevisorforbund

Kommuner
Fylkeskommuner
Revisorer av kommuner og fylkeskommuner
Fylkesmennene

Handelshøyskolen BI
Høgskolen i Innlandet
Høgskolen i Molde
Høgskulen på Vestlandet
Høgskulen i Volda
Høgskolen i Østfold
Nord universitet
Norges Handelshøyskole
NTNU
OsloMet - Storbyuniversitetet
UiT Norges arktiske universitet
Universitetet i Agder
Universitetet i Stavanger
Universitetet i Sørøst-Norge

Finansdepartementet
Finanstilsynet
Norges Bank
Riksrevisjonen
Statistisk Sentralbyrå

Akademikerne
Den norske revisorforening
Delta
Den Norske Advokatforening
Econa
Fagforbundet
Finans Norge
Finansieringsselskapenes forening
KA Kirkelig arbeidsgiver- og interesseorganisasjon
KLP
Kommunalbanken AS
KS Bedrift
Norske finansanalytikerens forening
Næringslivets hovedorganisasjon
Oslo Børs
Regnskap Norge
Sparebankforeningen i Norge

DiBkunnskap AS
Evry
Framsikt AS
Sticos AS
Visma
Xledger Offentlig AS