

MOMENTER - HØRING – NY BUDSJETT- OG REGNSKAPSFORSKRIFT

KS støtter departementets forslag om å erstatte tre av dagens forskrifter med en ny forskrift, som gir en mer helhetlig tilnærming til reguleringen av det kommunale økonomiarbeidet. Etter KS' vurdering er også den nye forskriften bygget opp på en logisk måte, slik at det blir enklere å få oversikt over regelverket det kommunale økonomiarbeidet. KS slutter seg til at den nye forskriften gis virkning fra og med budsjett- og regnskapsåret 2020. Vi støtter også overgangsregelen for virksomheter som etter den nye forskriften ikke lenger kan føre regnskap etter regnskapslovens bestemmelser.

KS mener departementet forslag til ny forskrift i det alt vesentlige gir en god og hensiktsmessig regulering av kommunenes økonomiarbeid innenfor de hjemler som følger av ny kommunelov. De språklige justeringene som foretas gjør bestemmelsene lettere tilgjengelige.

KS vil med dette utgangspunktet konsentrere høringsuttalelsen om de områdene hvor vi mener det er behov for endringer, eller områder hvor det er bedt om konkrete tilbakemeldinger fra høringsinstansene. Manglende kommentarer fra KS kan betraktes som om KS ikke har innvendinger til departementets forslag. Dette gjelder bl.a. skillet mellom drift og investeringer, avskjæring av bruk av driftsfond direkte i investeringsbudsjettet og -regnskapet, strykningsreglene, pliktig bruk eller avsetning til fond, tilskudd til andres investeringer, utdelinger fra selskaper og salg av aksjer, samt lånefond.

Økonomisk oversikt drift

Netto driftsresultat

I høringsnotatet er det vurdert om «årets driftsresultat etter netto avsetninger til bundne fond» burde innføres som et nytt resultatbegrep i økonomisk oversikt drift. Resultatbegrepet anbefales ikke innført. Det vises til at netto driftsresultat fortsatt skal være det sentrale regnskapsbegrepet, bl.a. fordi dette best samsvarer med regnskapsprinsippene og over tid gir det beste uttrykket for utviklingen i kommunens økonomi. Forklaringer og eventuelle resultatbegrep hvor det korrigeres for ulike forhold bør gis i årsberetningen.

KS deler departementets vurdering at regnskapsteoretisk sett er netto driftsresultat det resultatbegrepet som best samsvarer med de grunnleggende kommunale regnskapsprinsippene. Netto driftsresultat bør derfor fortsatt være et sentralt regnskapsbegrep. Samtidig vil størrelsen på netto resultatet påvirkes av forhold som i realiteten er rene tidsavgrensninger og som kommunen er pliktig til å ta hensyn til gjennom bundne driftsfondavsetninger, blant annet mer-/mindreforbruk av øremerkede tilskudd og mer-/mindreforbruk på selvkosttjenester. Netto driftsresultat er dermed ikke et godt mål for resultatet av årets driftsaktivitet eller årets planlagte driftsaktivitet i budsjettsammenheng, som kommunen har til disposisjon eller må finne inndekning for. Et resultatbegrep som kan synliggjøre handlingsrommet kommunen har med årets driftsaktivitet på en mer entydig måte, vil gjøre kommuneregnskapet lettere forståelig og mer logisk for ikke regnskapskyndige brukere. «Årets driftsresultat etter netto avsetninger til bundne fond» vil være en resultatstørrelse som ivaretar dette. KS mener derfor at denne resultatstørrelsen bør framkomme direkte av økonomisk oversikt drift i tillegg til netto driftsresultat. KS vil også foreslå at denne resultatstørrelsen benevnes som «Netto driftsresultat til kommunens disposisjon» for å synliggjøre at dette er handlingsrommet årets driftsaktiviteter gir kommunestyret.

«Netto driftsresultat til kommunes disposisjon» samstemmer også godt med den nye oversikten for årsavslutningsdisposisjoner som skal utarbeides. Det vil være linjene under «Netto driftsresultat til kommunens disposisjon» som da vil spesifiseres i oversikten over årsoppgjørdisposisjoner, og pedagogisk antas dette å være et godt grep for å øke forståelsen av kommuneregnskapet for ikke regnskapskyndige brukere.

Netto driftsresultat og «Netto driftsresultat til kommunestyrets disposisjon» vil over tid vise samme samlede resultat, men for det enkelte år vil det kunne være betydelige avvik mellom disse regnskapsstørrelsene. «Netto driftsresultat til kommunens disposisjon» antas å være et mer konsistent begrep enn netto driftsresultat både ved sammenligning av resultatutvikling/underliggende soliditeten i kommunens driftsøkonomi over tid og ved sammenligningen mellom kommuner. Dette skyldes at tilfeldige variasjoner som følge av ulike tidsavgrensninger, som mer-/mindreforbruk på selvkosttjenester, da vil være eliminert. Det kan i denne sammenheng nevnes at i 2017 hadde 86 kommuner (20 pst av kommunene) et avvik mellom netto driftsresultat og netto driftsresultat til kommunens disposisjon som andel av driftsinntektene på mellom 1 til 3 prosentpoeng. 26 kommuner (6 pst av kommunene) hadde avvik på mer enn 3 prosentpoeng.

KS mener derfor om at «Netto driftsresultat til kommunens disposisjon» innføres som resultatbegrep i økonomisk oversikt drift, slik at oversikten fra og med linje 22 blir følgende:

- 22. Netto driftsresultat
- 23. Netto avsetninger til eller bruk av bundne driftsfond
- 24. Netto driftsresultat til kommunens disposisjon
- Disponering eller dekning av netto driftsresultat
- 25. Overføring til investering
- 26. Netto avsetninger til eller bruk av disposisjonsfond
- 27. Dekning av tidligere års merforbruk i driftsregnskapet
- 28. Sum disponeringer eller dekning av netto driftsresultat
- 29. Framført til inndeckning i senere år (merforbruk)

Fordelte utgifter

I høringsnotatet er posten fordelte utgifter videreført som korreksjonspost, men departementet ber samtidig om høringsinstansenes syn på om denne posten kan og bør tas ut av oversikten. KS mener det er mye som taler for at denne korreksjonslinjen bør tas ut av økonomisk oversikt drift. For det første har dette sammenheng med at korreksjonsposten gjør det vanskelig å foreta sammenligninger både når det gjelder sammenheng mellom utgifter og ressursinnsats i den enkelte kommune, og sammenligning av utgifter til lønn og kjøp av tjenester mellom kommuner.

Videre antas denne korreksjonsposten primært å ha sammenheng med intern fordeling av utgifter i den enkelte kommune. Slik intern fordeling bør så langt det er mulig ikke bidra til å blåse opp andre tallstørrelser i kommunens offisielle regnskap slik tilfellet er i dag. En videreføring av posten for fordelte utgifter i virksomhetsregnskapet betyr også at det vil legges ulike prinsipper til grunn for den enkelte virksomhets regnskap der interne transaksjoner kan være en del av virksomhetens offisielle regnskap, mens omsetning mellom kommunens ulike virksomheter skal elimineres ved utarbeidelse av konsolidert regnskap. At valg av organisasjonsform innenfor samme rettssubjekt skal kunne ha betydning for hvordan interne transaksjoner regnskapsmessig håndteres er ikke tilfredsstillende.

Det er også grunn til å gjøre oppmerksom på at selv om fordelte utgifter ikke er en del av de offisielle regnskapsoppstillingene kan fortsatt kommunen/virksomheten fortsatt benytte denne type fordeling i sitt interne regnskap.

Lønn og sosiale utgifter

I forslaget til økonomisk oversikt er flere av dagens poster slått sammen. KS har forståelse for ønsket om å redusere antall poster i oppstillingen for å gjøre denne tilgjengelig. KS vil likevel foreslå at lønn og sosiale utgifter beholdes som separate poster i oppstillingen som i dag. Dette har for det første sammenheng med at fordelingen mellom lønn og sosiale utgifter ofte gir viktig tilleggsinformasjon når disse utgiftene sammenholdes med ressursinnsats. Sosiale utgifter varierer også ganske mye fra kommune til kommune, og en sammenslåing av lønn og sosiale utgifter vil gjøre det krevende å foreta sammenligninger mellom kommuner.

Tidsfrist for utarbeidelse av økonomisk oversikt drift i budsjettssammenheng

I den nye forskriften legges det opp til at også denne oversikten skal foreligge både i innstillingen til og vedtak om budsjett og økonomiplan, med den tilpasning at spesifikasjon av driftsutgiftene på hovedposter kan utsettes til etter budsjettvedtaket i kommunestyret/fylkestinget. Etter dagens regler kan utarbeidelse av denne oversikten utsettes til i etterkant av budsjettvedtaket. KS har forståelse for ønsket om at denne oversikten utarbeides som del av budsjettdokumentasjonen, men ser samtidig at det da ikke lenger vil være mulig for enkelte kommuner å ha en nettoramme tilnærming i sitt budsjettarbeid på samme måte som i dag. Dette gjelder kommuner hvor kommunestyret vedtar netto budsjettammer per område, men hvor fordeling av rammene på utgifts- og inntekstposter først skjer i etterkant av budsjettvedtaket. Disse kommunene vil med det nye forslaget tvinges inn i en mer rigid budsjettstruktur, der man reelt sett må velge en budsjetttilnærming der budsjettet må utarbeides etter et nedenfra og opp prinsipp. Etter KS sin vurdering er dette både en unødvendig og uhensiktsmessig innskrenking av kommunestyrets valg av budsjettprosess. KS anbefaler derfor at dagens regler om utarbeidelse av økonomisk oversikt drift med frist 1. mars i budsjettåret videreføres i ny forskrift.

Økonomisk oversikt investering

KS støtter forslaget om at økonomisk oversikt investering og dagens budsjettskjema slås sammen til en oversikt. Disse oversiktene inneholder i det vesentlige den samme informasjon. KS har ikke merknader til hvordan den nye oversikten stilles opp, men vil få uttrykke at vi synes det er positivt at informasjon om videreutlån samles i en egen del av oversikten.

Sosiale utlån og næringsutlån

Forslaget til nye forskrifter innebærer at alle utlån skal bokføres i investeringsregnskapet, herunder sosiale utlån og næringsutlån som i dag føres i driftsregnskapet. I et regnskapsmessig perspektiv vurderes dette som en god og hensiktsmessig løsning som bidrar til at alle utlån samles og presenteres på en enhetlig måte i regnskapet. KS kan i utgangspunktet heller ikke se at flytting av sosiale utlån fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet skulle påvirke kommunens bruk eller handlingsrom når det gjelder de sosiale utlånene, særlig tatt i betraktning av hvordan slike lån kan finansieres ikke er endret. KS er derfor i utgangspunktet positiv til at alle utlån samles i investeringsregnskapet. Det forutsettes imidlertid at endringen ikke gjennomføres dersom det kommer innspill i høringsrunden som viser at dette har betydning for kommunens handlingsrom når det gjelder sosiale utlån.

Bruk av driftsfond kan ikke inntektsføres direkte i investeringsregnskapet

I forslaget til nye forskrifter legges det opp til at bruk av driftsfond til finansiering av investeringer ikke lenger skal inntektsføres direkte i investeringsbudsjettet og –regnskapet, men at dette i stedet må skje gjennom bruk av overføringsposten fra drift til investeringer. KS er enig i at dagens åpning for inntektsføring av driftsfond i investeringsregnskapet er uheldig. Dette fordi muligheten for å bruke disposisjonsfond til finansiering av investeringer, i gitte situasjoner, kan avhenge av hvordan bruk av disposisjonsfond føres. KS deler også vurderingen av at den foreslåtte endringen vil føre til at kommuneregnskapet blir lettere tilgjengelig ved at all bruk av driftsmidler til finansiering av investeringer skal skje gjennom overføringsposten fra drift til investeringer.

Konsolidert årsregnskap

KS støtter forslaget om at det forskriftsfestes regler for utarbeidelse av konsolidert regnskap, der det legges til grunn at interne transaksjoner mellom enheter som inngår i konsolideringen elimineres.

Adgang for kommunale foretak til å føre regnskap etter regnskapsloven, og unntak fra konsolidering

Forslaget om at det kun er kommunale foretak som for en overveiende del driver næringsvirksomhet som skal ha adgang til å føre regnskap etter regnskapslovens bestemmelser er godt begrunnet. KS er også positiv til at de foretakene som for en overveiende del driver næringsvirksomhet kan utelates fra det konsoliderte årsregnskapet. Dette vil forenkle arbeidet med utarbeidelse av konsolidert regnskap, ved at omarbeiding av regnskap fra regnskapslovens standard til kommunal standard kan unngås. KS er også enig med departementet i at om gruppen av kommunale foretak som kan føre regnskap etter regnskapsloven utvides, vil man ikke kunne unnta alle disse fra å inngå i konsolidert regnskap. Kommunenes arbeid med utarbeidelse av konsolidert regnskap vil da bli vesentlig mer krevende.

Øvrige bestemmelser

De øvrige forslagene til regler for konsolidering er balanserte, og legger et godt grunnlag for at de konsoliderte regnskapene kan utvikles til å bli viktige styringsdokumenter i kommunene. KS har ikke merknader til disse.

Klassifisering og måling av eiendeler og gjeld i balansen

Avskrivninger

Det foreslås at avskrivningstiden skal fastsettes konkret for den enkelte eiendel, dog begrenset oppad til maksimale avskrivningstider for ulike grupper eiendeler. Dette er en krevende tilnærming, men samtidig den som legger best til rette for planmessige avskrivninger over den enkelte eiendels forventede levetid. Dette må også tillegges vekt ettersom avskrivningenes størrelse også har stor innvirkning på kommunenes maksimale avdragstid på lånefinansierte investeringer. KS gir derfor tilslutning til forslaget, og støtter også at de nye avskrivningsreglene kun skal gjelde for nye eiendeler.

Høringsinstansene er bedt om å komme med innspill til de foreslåtte maksimale avskrivningstidene, som i stor grad bygger på dagens sjablonger med noen justeringer. KS ser, som departementet, ikke grunner til å gjøre store endringer her, og har ikke forslag til avvikende maksimale avskrivningstider.

Dekomponering

Forskriften åpner for at kommunene kan velge å dele opp større varige driftsmidler i større komponenter, der de enkelte komponentene balanseføres og avskrives hver for seg ut fra levetiden til den enkelte komponent. KS slutter seg til dette forslaget da det både legger til rette for riktigere avskrivninger i regnskapet og forenkling av praktiseringen av skillet mellom vedlikehold og drift. Begrensningen i forskriften om at gjennomsnittlig avskrivningstid for en dekomponert eiendel ikke kan overstige den maksimale avskrivningstiden for tilsvarende ikke dekomponerte eiendel vurderes som hensiktsmessig og rimelig. 

Noter

Utgangspunktet for noteopplysninger til regnskapet bør være at det skal gis opplysninger om forhold som er vesentlige for vurderingen av den økonomiske utviklingen og stillingen til kommunen/fylkeskommunen, og som ikke framgår av årsregnskapet for øvrig. Videre kan ulike behov, f.eks. hos statlige myndigheter eller av hensyn til ensartethet i de kommunale regnskapene, tilsi at det forskriftsfestes at man er pliktig til å gi opplysninger i note uavhengig av om opplysningene er vesentlige for bedømming av den enkelte kommunes økonomiske utvikling og stilling. KS deler her departementets vurdering av at slike obligatoriske opplysninger bør framgå av forskrift og ikke utvikles på annen måte.

KS vil med dette utgangspunktet anbefale at rekkefølgen i § 5-11 i forskriften justeres slik at første og andre ledd bytter plass, og justeres slik:

I noter til årsregnskapet skal det gis opplysninger om forhold som ikke framgår av årsregnskapet for øvrig og er vesentlige for vurderingen av den økonomiske stillingen og utviklingen.

Det skal likevel alltid i noter til regnskapet gis opplysninger om forhold som nevnt i § 5-12 dersom opplysningene er aktuelle.

Når det gjelder reguleringen av faste noteopplysninger i § 5-12 mener KS at departementet har foretatt gode avgrensninger av hvilke forhold som alltid antas å være aktuelle, og derfor bør framgå gjennom noteopplysninger. KS har verken forslag til andre pliktige noteopplysninger eller pliktige noteopplysninger som bør utgå.

Noteopplysningene bør være tilstrekkelig detaljerte for å gi brukere av regnskapet ytterligere informasjon for å kunne bedømme regnskapet, men samtidig ikke være mer detaljerte enn nødvendig. Etter KS' vurdering bør det vurderes om ikke enkelte av de obligatoriske noteopplysningene bør begrenses noe ut fra et slikt perspektiv. I tillegg har KS også noen andre innspill når det gjelder enkelte av notene i § 5 - 12:

- d) avskrivninger. Etter KS vurdering synes notens første punktum å være litt lite tilpasset hovedprinsippet om individuell vurdering av avskrivningstid for den enkelte eiendel. I opplysningene om avskrivningstid burde det derfor presiseres at det *gjennomsnittlige* avskrivningstider for hver gruppe eiendeler det her er snakk om.

Etter tredje punktum skal leide eiendeler som skal aktiveres spesifiseres dersom avtalen er

av vesentlig verdi. Slik bestemmelsen er utformet kan det synes som om det skal gis opplysninger om dette per leid eiendel. Etter KS' vurdering burde det være tilstrekkelig at det i note gis opplysninger om samlesummer for leide eiendeler som er aktivert innenfor hver gruppe av eiendeler nevnt i § 3 – 4. Plikten til å gi noteopplysninger bør da knyttes til om summen av denne type avtaler er av vesentlig verdi.

Etter fjerde punktum skal det gis opplysninger om eiendeler som er dekomponert. Etter KS sin vurdering kan også det her leses som om disse opplysningene vil måtte gis for hver dekomponerte eiendel. Etter KS' vurdering bør det også her være tilstrekkelig at det gis opplysninger på samlesumnivå for hver gruppe eiendeler nevnt i § 3 – 4.

- e) aksjer og andeler under finansielle anleggsmidler. KS ser at det her kan være behov for at det gis opplysninger på selskapsnivå, men at det hadde vært ønskelig om kravet til slik detaljering hadde vært knyttet til opp mot et vesentlighetsprinsipp. Opplysninger om aksjer og andeler i selskaper som ikke faller innenfor et slikt vesentlighetsprinsipp kunne da framkommet i en samlepost.
- f) Utlån. Også her mener KS at det bør vurderes om opplysninger om utlån per låntaker kan knyttes til et vesentlighetsprinsipp. Utlån som ikke faller innenfor et slikt vesentlighetsprinsipp bør kunne angis samlet, på linje med det som gjelder for privatpersoner (husholdninger).

God kommunal regnskapskikk (GKRS) har i dag krav om at:

- Fylkeskommuner i note skal vise regnskapsoppstillinger for de ulike delene av virksomheten i tannhelsetjenesten, jf. forskrift av 19.12.2004 til tannhelsetjenesteloven
- Kommuner som er underlagt krav om separat regnskap for virksomhet med innhenting av husholdningsavfall, jf. avfallsforskriften § 15-4, skal i note vise regnskapsoppstillinger for avfallsvirksomheten.

De faste noteopplysningene etter den nye forskriften § 5 – 12 omfatter, så langt KS kan se, krav om noteopplysninger for disse aktivitetene. I og med utarbeidelsen av disse oversiktene er forskriftsbestemt burde det i tilknytning til de faste noteopplysningene vært gitt en kort begrunnelse for hvorfor det ikke lenger er behov for å ha faste noteopplysninger om disse virksomhetene.

KS vil i tilknytning til noteopplysningene også gi uttrykk for at vi deler departementets vurdering av årsregnskapet og årsberetningen er separate dokumenter som skal kunne leses og forstås hver for seg. Dette omfatter også at overordnede forklaringer til den økonomiske situasjonen slik den fremgår av årsregnskapet skal gis i årsberetningen og ikke i note til regnskapet. Noteopplysningene avgrenses dermed til utfyllende informasjon om innholdet i regnskapsposter.