



Kommunal- og moderniseringsdepartementet - KMD
Postboks 8112 Dep
0032 OSLO

Vår referanse: 18/03523-4
Arkivkode: 200
Saksbehandler: Sigmund Engdal,
Deres referanse:
Dato: 02.04.2019

Høringsuttalelse - ny budsjett- og regnskapsforskrift

Det vises til høringsbrev datert 19. desember 2018 med frist til å komme med høringsuttalelse innen 12. april 2019.

KS støtter departementets forslag om å erstatte tre av dagens forskrifter med en ny forskrift, da dette gir en mer helhetlig tilnærming til reguleringen av kommunenes og fylkeskommunenes økonomiarbeid. Etter KS' vurdering er den nye forskriften bygget opp på en logisk måte, slik at det blir enklere å få oversikt over regelverket for det kommunale økonomiarbeidet. Forslaget om at den nye forskriften gis virkning fra og med budsjett- og regnskapsåret 2020 synes hensiktsmessig. For at kommuner og fylkeskommuner skal få nødvendig tid til å tilpasse økonomiplanlegging og økonomisystemer til det nye regelverket, bør forskriften fastsettes så raskt som mulig etter høringsrunden. Dette vil også kunne ha en begrensende effekt på de økonomiske og administrative konsekvensene ved innføringen av den nye forskriften.

Departementets forslag til ny forskrift innebærer videre i det alt vesentlige en god og hensiktsmessig regulering av kommunenes økonomiarbeid innenfor de rammene 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. KS har ikke innvendinger til departementets forslag på områder som ikke er særskilt omtalt i uttalelsen. Dette gjelder bl.a. skillet mellom drift og investeringer, avskjæring av bruk av driftsfond direkte i investeringsbudsjettet og -regnskapet, strykingsreglene, 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. Det blir også vist til at forklaringer og eventuelle resultatbegrep hvor det korrigeres for ulike forhold bør gis i årsberetningen.

Selv om netto driftsresultat er et resultatbegrep som best samsvarer med de grunnleggende kommunale regnskapsprinsippene og blant annet brukes av TBU, mener KS at netto driftsresultat har svakheter som styringsindikator i den enkelte kommune. Dette skyldes at størrelsen på netto driftsresultatet 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 vil dermed ikke fullt ut synliggjøre det reelle kommunale handlingsrommet i det enkelte år. Et resultatbegrep som på en mer entydig måte kan synliggjøre det handlingsrommet årets driftsaktivitet gir kommunen, vil bidra til å gjøre kommuneregnskapet mer forståelig og logisk for ikke regnskapskyndige brukere. «Årets driftsresultat etter netto avsetninger til bundne fond» vil være en resultatstørrelse som ivaretar dette. KS vil også foreslå at denne resultatstørrelsen benevnes som «Netto driftsresultat til disposisjon» for å synliggjøre at dette er det reelle handlingsrommet i årets driftsbudsjett/-regnskap.

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

KS vil også påpeke at det i det enkelte regnskapsår vil det kunne være betydelige forskjeller mellom «Netto driftsresultat» og «Netto driftsresultat til disposisjon». Her vil «Netto driftsresultat til disposisjon» være det mest konsistente begrepet 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, 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 disposisjon som andel av driftsinntektene på mellom 1 til 3 prosentpoeng. 26 kommuner (6 pst av kommunene) hadde avvik på mer enn 3 prosentpoeng.

Tidsfrist for utarbeidelse av økonomisk oversikt drift i budsjettsammenheng

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 registrerer ønsket om at denne oversikten utarbeides som del av budsjettdokumentasjonen, men vil påpeke 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 inntektsposter 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' 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 videreføres, det vil si med frist 1. mars i budsjettåret.

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.

Korreksjonsposten fordelte utgifter benyttes primært i forbindelse med internt «salg» mellom ulike enheter internt i kommunen/fylkeskommunen, eller for fordeling av utgifter mellom ulike enheter. Slike interne transaksjoner bør så langt det er mulig ikke bidra til å blåse opp tallstørrelser i det offisielle regnskapet slik tilfellet kan være 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 hensiktsmessig. Det vil også være slik at kommunen/virksomheten fortsatt kan benytte denne type fordeling i sitt interne regnskap, selv om posten ikke lenger er en del av det offisielle regnskapet.

Lønn og sosiale utgifter

I forslaget til økonomisk oversikt er flere av dagens poster slått sammen ut fra ønsket om å gjøre denne oversikten lettere tilgjengelig. Dette synes hensiktsmessig som prinsipp, men KS vil likevel foreslå at lønn og sosiale utgifter beholdes som separate poster i oppstillingen som i dag. Dette har først og fremst sammenheng med at fordelingen mellom lønn og sosiale utgifter ofte gir viktig tilleggsinformasjon når disse utgiftene sammenholdes med ressursinnsats. Sosiale utgifter varierer dessuten ganske mye fra kommune til kommune, og en sammenslåing vil gjøre det mer krevende å foreta sammenligninger mellom kommuner.

Rekkefølgen for driftsinntekter

Lokal forankring av kommunenes og fylkeskommunenes inntekter er et grunnleggende prinsipp i det lokale selvstyret. For å synliggjøre dette mener KS at rekkefølgen på inntektspostene i økonomisk oversikt bør endres slik at lokalt forankrede inntekter kommer først i den økonomiske oversikten.

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. Videre foreslås det at flere poster slås sammen for å forenkle oppstillingen, blant annet vil ikke investeringsutgifter i varige driftsmidler lenger være spesifisert på artsnivå. KS har ikke merknader til disse forslagene, men legger til grunn at investeringsutgiftene fortsatt skal bokføres på artsnivå selv om dette ikke vises i den økonomiske oversikten. Dette kan med fordel også framkomme eksplisitt i merknaden til § 5-5. Forslaget om at "bruk av likviditet" ikke bør være egen post i oppstillingen er godt begrunnet. Samling av informasjon om videreutlån i egen del av oversikten, adskilt fra tradisjonell investeringsaktivitet, synes å være et hensiktsmessig grep som gjør informasjonen i oversikten lettere tilgjengelig.

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 ved at utlån vurderes og presenteres på en enhetlig måte. KS kan i utgangspunktet heller ikke se at flytting av sosiale utlån fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet vil påvirke kommunens bruk eller handlingsrom når det gjelder de sosiale utlånene. Endringen bør likevel ikke gjennomføres dersom det i høringsrunden kommer innspill som viser at forslaget 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, da muligheten for bruk av disposisjonsfond til finansiering av investeringer kan avhenge av den bokføringstekniske tilnærmingen. Den foreslåtte endringen vil også 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 dersom 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, men forutsetter at det ikke utvikles en praksis med detaljerte og omfattende krav til vurdering og

dokumentasjon for valgte avskrivningstider på den enkelte eiendel. KS deler departementets vurdering om at nye avskrivningsregler 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. 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. KS gir sin tilslutning til forslaget da det både legger til rette for riktigere avskrivninger i regnskapet og en forenkling av praktiseringen av skillet mellom vedlikehold og drift. I merknaden til § 3-4 (kapittel 11 i høringsnotatet) bør det eksplisitt framgå at dekomponering av større varige driftsmidler er frivillig.

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 vil 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 den enkelte kommune eller fylkeskommune. 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 bør framgå som faste noteopplysninger. KS har verken forslag til andre pliktige noteopplysninger eller pliktige noteopplysninger som bør utgå. Det legges i forskriftsforslaget til grunn at faste noteopplysningene nevnt i § 5-12 alltid skal alltid gis, så fremt det er tale om opplysninger som er aktuelle. KS forstår slik at om en noteopplysning ikke er aktuell for en kommune, for eksempel at man ikke har markedsbaserte finansielle omløpsmidler, kan denne noten utgå. I forlengelsen av dette antas det da også at nummereringen av de obligatoriske notene ikke følger av forskriften.

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.

Når det gjelder de enkelte noteopplysningene bør disse 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.

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 mener samtidig at det hadde vært ønskelig om kravet til slik detaljering hadde vært knyttet til 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).
- **h) sikring.** Notene omhandler finansielle eiendeler som skal regnskapsføres etter reglene om sikring. Eventuelle finansielle forpliktelser som skal regnskapsføres etter reglene om sikring synes dermed ikke å omfattes av notekravet. Det kan da reises spørsmål om forskriften skal forstås slik at den utelukker bruk av finansielle forpliktelser som sikringsinstrument, eller om den skal forstås slik at det ikke er nødvendig å gi noteopplysninger om slik sikring. Dette bør kommenteres nærmere i merknaden til denne bestemmelsen. Det hadde også vært ønskelig med kommentarer om hvordan bestemmelsen skal forstås i relasjon til porteføljesikring.

- **m) garantier.** KS mener notekravet med fordel kunne vært utformet slik at opplysninger om garantier kan gis samlet per virksomhet og ikke per enkelt garanti. Det bør også vurderes å knytte opplysningene opp mot et vesentlighetsprinsipp, slik at ikke vesentlige garantier kan framkomme i en samlekategori med nærmere angivelse av hvilke opplysninger som skal gis for en slik samlekategori.
- **p)** Det antas at siste setning om salg av aksjer som er klassifisert som finansielle anleggsmidler ikke er en del av notekrav p), men skal framkomme som et eget obligatorisk notekrav, bokstav q.

God kommunal regnskapsskikk (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 slike oversikter 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.

Med vennlig hilsen

Helge Eide
områdedirektør interessepolitikk

Rune Bye
avdelingsdirektør