

Kontaktperson:
Wenche Holt

Dato og referanse:
15. oktober 2018

Revisjon Midt-Norge SA
Postboks 2565
7735 Steinkjer

Besøksadresse:
Fylkets Hus
Seilmakergata 2
7735 Steinkjer

Org nr: 919 902 310 mva
Bank: 4270 18 38658

M post@revisjonmidt norge.no
T +47 907 30 300

KUNDEBREV NR. 1

Etter sammenslåing av de to store revisjonsselskapene i Trøndelag, har vi behov for å gi våre kunder en del felles informasjon. Det er for oss viktig at alle blir behandlet likt og det er derfor viktig å få presisert våre anbefalinger og forventninger i tilknytning til bokføring og avleggelse av regnskap i kommunene.

Årsoppgjøret

Budsjett

Årsbudsjettet er ettårig og skal vedtas på grunnlag av forventede inntekter og utgifter i budsjettåret. Kravet til inndeling av budsjettet følger av budsjettforskriften. Korrekt budsjettering er viktig for at budsjettet skal gjenspeile den aktiviteten som er i kommunene best mulig. Ved vesentlige endringer i aktivitet, inntekter, fremdrift på prosjekter eller av andre årsaker, skal budsjettet korrigeres tilsvarende. Budsjettet skal altså være realistisk.

Krav til inndeling av budsjettet er gitt i vedlegg 1 og 2 til Forskrift om årsbudsjett.

Regnskap

Regnskapet skal stilles opp på samme måte som budsjettet er vedtatt, jfr. Forskrift om årsregnskap og årsberetning §3. Det vil si i henhold til vedlegg 1 og 2 i Forskrift om årsbudsjett.

Noter

Noter skal utarbeides iht. kravene i forskrift og iht. KRS (Kommunal regnskapsstandard) nr. 6 Noter og årsberetning (finnes på www.gkrs.no). KRS nr. 6 er en endelig standard som er like bindende som lov og forskrift og skal derfor følges.

Det er viktig at alle nødvendige noteopplysninger er med og at notene inneholder korrekte opplysninger. Det er også nødvendig at notene er utformet på en måte som gjør at det er mulig for leserne av regnskapet å forstå notene, dvs. at det er nødvendig med utfyllende tekst. Det skal gis tydelige henvisninger til hvilke elementer i årsregnskapet notene knytter seg til. Det betyr også at det i regnskapsskjemaene tydelig skal fremkomme om det finnes noter som gir ytterligere informasjon om tallene i regnskapet (notehenvisninger).

Vi gjør også oppmerksom på at krav om noteopplysninger ikke kan dekkes ved at forholdet omtales i årsberetningen og vice versa. Regnskap med noter og årsberetningen er to selvstendige dokument.

Årsberetning

Kravet til opplysninger i årsberetningen følger også av forskrift og KRS nr. 6. KRS nr. 6 gir også utfyllende informasjon om opplysninger i årsberetningen. Som sagt over, er kravene i KRS'en like bindende som lov og forskrift.

Et av kravene i årsberetningen er redegjørelse for vesentlige budsjettavvik. Det skal redegjøres for vesentlige avvik mellom regnskapsført beløp og regulert beløp for de enkelte linjene i regnskapsskjema 1A og B og 2A og B. Det er altså ikke tilstrekkelig å redegjøre for avvik på de økonomiske oversiktene. Redegjørelsen skal forklare årsaken til at budsjettavviket har oppstått. I henhold til forskrift om revisjon har vi som revisor også en særskilt oppgave å uttale oss om budsjett, herunder om det er budsjettavvik og hvorvidt disse er tilstrekkelig forklart. Vesentlige avvik og/eller manglende kommentarer i årsberetningen om avvikene, vil medføre forbehold i revisjonsberetningen.

Årsmeldinger som de fleste kommunene utarbeider er et frivillig dokument der kommunen selv velger innhold. Dette dokumentet inngår ikke som en del av det offisielle regnskapet. Det betyr at informasjon som er gitt i årsmeldingen ikke kan erstatte opplysninger i årsberetningen. Vi anbefaler at det klart angis hva som er den pliktige årsberetningen og hva som er årsmelding hvis disse avlegges i samme dokument.

Som revisor er vi også pålagt å gi tilbakemelding i revisjonsberetning om opplysningene i årsmeldingen gitt at årsmeldingen følger regnskapet ved avleggelse. Avlegges denne som et separat dokument som ikke er tilknyttet avleggelse av årsregnskapet, er det ikke krav til gjennomgang fra vår side. Vår oppgave er å lese årsmeldingen med det formål å vurdere om det er samsvar mellom disse opplysningene og opplysningene i årsregnskapet. For at vi skal kunne gjøre dette, er det viktig at vi også får forelagt årsmeldingen til gjennomgang i god tid før vi skal avlegge revisjonsberetningen hvis denne skal følge regnskapsavleggelsen.

Frister

Vi minner om at fristen for avleggelse av regnskapet er 15. februar. Avleggelse etter fristen vil kunne medføre at vi ikke har tilstrekkelig tid til revisjon av regnskapet og dermed vil kunne være nødt til å kommentere dette i revisjonsberetningen.

Med avleggelse av regnskapet mener vi at vi skal motta et fullstendig regnskapsdokument med alle nødvendige regnskapsskjema og noteopplysninger. Regnskapet skal være gjennomgått og kvalitetssikret av kommunen. I tillegg til regnskapsdokumentet, skal alle balanseposter være avstemt og dokumentert ved avleggelsen av regnskapet. Totalavstemmingsskjema er et godt hjelpemiddel for å avstemme og dokumentere regnskapet. Vi anbefaler derfor at dette også fylles ut fullstendig og vedlegges.

Lønn

Periodisering

Innføring av A-ordningen har medført at lønnsinnberetning skjer etter kontantprinsippet. Det er ikke lenger anledning til å innberette lønn utbetalt i januar på forrige år. Periodisering av lønn må derfor gjennomføres på lik linje med andre typer utgifter. Dette er for så vidt ingen endring fra tidligere. Lønn og andre godtgjørelser skal etter anordningsprinsippet (se vedlegg) utgiftsføres på transaksjonstidspunktet. Det vil si når den ansatte har levert de ytelser han/hun i henhold til arbeidsavtalen er forpliktet til.

Sticos anbefaler å opprette egne kontoarter for periodiseringstransaksjonene. Dette vil gjøre det enkelt å følge opp disse transaksjonene ved avstemminger og utarbeidelse av RF-1022. Periodiseringen må dokumenteres med rapport som viser hva som er periodisert. I forbindelse med utarbeidelse av RF-1022 gjør vi oppmerksom på at påløpte lønnsutgifter skal tas med i skjemaet på lik linje med påløpte feriepenger.

Kommunene har i stor grad forsystemer for timeregistrering for sine timelønnte ansatte. For de ansatte dette gjelder er det mulig å ta ut en rapport som viser påløpt lønn pr. 31.12. For de ansatte som har påløpt variabel lønn som ikke er registrert i slikt system må man utarbeide et regneark der man beregner påløpt lønn basert på antall timer x sats. Husk at også pensjon og arbeidsgiveravgift inngår i periodisert lønn.

I Visma HRM finnes det en egen rapport for periodisering av lønn som heter Periodisering av lønn. Med denne rapporten er det mulig å lage regnskapsbilag for periodisering av lønnstransaksjonene på en enkel måte.

Salg og innkjøp

På samme måte som for lønn, skal selvfølgelig også andre utgifter og inntektene periodiseres.

De fleste kommunene foretar periodisering på utgifter de har mottatt før stenging av regnskapet. De fakturaene som ikke er mottatt, men som i mange tilfeller likevel er kjent for kommunen, blir derimot ikke periodisert inn i regnskapet. Vi mener at det med bakgrunn i kommunens kjennskap til manglende fakturaer, bør gjøres et estimat på disse utgifter som grunnlag for utgiftsføring i regnskapet.

Når det gjelder inntekter har vi sett at noen kommuner foretar fakturering av inntekter enten forskuddsvis eller etterskuddsvis. Også her er kravet at inntektene skal inntektsføres på transaksjonstidspunktet, dvs.

når tjenesten er levert. Det betyr at det må foretas periodisering av inntekter som enten blir forskuddsfakturert eller etterskuddsfakturert.

Bokføringsreglene

Vi minner om at bokføringsloven med tilhørende forskrifter og god bokføringsskikk også gjelder for kommunene. Bokførte opplysninger skal være dokumentert på en måte som viser deres berettigelse. For kommunene som har så pass store mengder med manuelle bilag, er det derfor viktig at bilagene inneholder all nødvendig informasjon og at underbilag skannes og legges ved. Det er også krav til sporbarhet, dvs, det skal foreligge toveis kontrollspor mellom dokumentasjon, spesifisering og pliktig regnskapsrapportering.

Dokumentasjon av balansen

Bokføringsloven, herunder Forskrift om bokføring har også krav til dokumentasjon av balansen. I tillegg utdyper bokføringsstandard NBS 5 Dokumentasjon av balansen de generelle kravene til dokumentasjon av balansen. Standarden består av grunnleggende prinsipper og nødvendige handlinger med forklaring på hva som er tilstrekkelig dokumentasjon.

Det er viktig at kommunen kan fremlegge tilstrekkelig og god dokumentasjon og avstemming av balansen. Denne bør lagres slik at den er lett tilgjengelig for revisor, helst elektronisk. Revisor skal gjennom eget punkt i revisjonsberetningen uttale seg om «ledelsen i kommunen har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av kommunens regnskapsopplysninger....». Manglende dokumentasjon vil kunne medføre kommentarer i revisjonsberetningen.

Investeringsregnskapet

Aktivisering

Revisor har i flere tilfeller avdekket at kommunene foretar føringer på prosjekter etter at de er aktivert og avskrivningsperioden er startet. Det er for det første viktig at hele prosjektet er avsluttet før avskrivningsperioden starter. Forskrift om årsregnskap og årsberetning § 8 sier at «avskrivningene skal starte senest året etter at anleggsmidlet er anskaffet eller tatt i bruk i virksomheten.» Hvert prosjekt skal behandles som ett anleggsmiddel (så fremt ikke noe annet tilsier det) og avskrives under ett. Dette er viktig i forhold til Justeringsreglene.

Påkostninger

For påkostninger er hovedregelen at påkostningen avskrives for seg selv og at det opprinnelige anleggsmiddelet forsetter sin «normale» avskrivningsperiode. MEN, dersom påkostningen ikke øker anleggsmiddelets samlede økonomiske levetid, må påkostningens avskrivningstid reduseres tilsvarende.

Avskrivningsperiode

Forskrift om årsregnskap og årsberetning har i §8 vurderingsregler for anleggsmidler. Anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives med like store beløp over levetiden til anleggsmiddelet. Det er i forskriften angitt avskrivningsperioder for de ulike typene anleggsmidler. Disse avskrivningsperioden er så vidt vi kan se blitt brukt slavisk i kommunene. Vi gjør derfor oppmerksom på at det kan legges til grunn en kortere avskrivningsperiode for det enkelte anleggsmiddel, dersom det er åpenbart at den økonomiske levetiden er kortere.

Diverse andre forhold

Justering av mva og mvakompensasjon

For kommuner som har driftsmidler som er omfattet av justeringsbestemmelsene må disse ha en systematisk oversikt over alle slike driftsmidler. I denne oversikten må det finnes fordelingsnøkkel samt grunnlag for beregningen av denne. Det må foretas en årlig gjennomgang av disse driftsmidlene om det er inntruffet justeringshendelser som medfører behov for justering. (Mer enn 10% endring av bruk eller salg av driftsmiddel). Justering foretas i avgiftsoppgave for termin 6.

Bokføring av justeringer mva/mvakompensasjon

Justering mva/ mva komp skal føres i investeringsregnskapet med avgiftskoder slik at det blir den faktiske kostnad eller inntekt som blir igjen i investeringsregnskapet. Hvis det er en justeringsrett

(inntekt) vil det bli postert debet med avgiftskode slik at justert avgift blir riktig, og kredit bruttobeløpet uten avgift. Da vil virkningen bli at det blir en netto inntekt lik justert avgift. Husk endring i balanseførte verdier.

Bruksendringer generelt

Det aller fleste kommunen har en eller flere eiendommer/bygg som er til bruk både i kompensasjonsberettiget virksomhet og i ikke-avgiftspliktig eller avgiftspliktig virksomhet. I disse tilfellene skal det foretas en forholdsmessig fordeling av mva/mvakompensasjon i forhold til bruken av bygget. Grunnlaget for denne fordelingen skal dokumenteres. Dersom det skjer endringer i bruken, må det foretas ny beregning som skal ligge til grunnlag for fordeling på mvakoder.

Ved endringer i bruk av byggene kan det også bli snakk om justering av bokført mva/mvakompensasjon på investeringstidspunktet, jfr. pkt. om justering.

Kontantsalg

Revisjon Midt-Norge SA sendte i vår et brev til Skatt Midt-Norge med spørsmål om unntak fra plikten til å benytte kassaapparat mv. i kommunal og fylkeskommunal virksomhet. Skatteetaten bekrefter av kommunene er bokføringspliktige og at bokføringsplikten innebærer at reglene om dokumentasjon av kontantsalg jfr. delkapittel 5-3 i bokføringsforskriften gjelder. Det finnes også noen unntak som følger av delkapittel 5-4. «*Bokføringsforskriften § 5-4-1 Ambulerende og sporadisk kontantsalg.*» Denne bestemmelsen vil meget sjelden kunne benyttes da det normalt ikke vil være mulig å definere kommunal virksomhet innenfor rammene i denne bestemmelsen. «*Bokføringsforskriften § 5-4-4 Salg fra andre ubetjente salgssteder enn automater.*» Dette er en bestemmelse som trolig er mer praktisk anvendbar i kommunal virksomhet.

Vi gjør oppmerksom på at det med ikrafttredelse fra 1.01.2019 er vedtatt en rekke endringer i bokføringsregelverket om kontantsalg. Reglene er tilpasset Kassasystemlova som gjelder for leverandører av kassasystem og som trådte i kraft 1.01.2017.

Det er i henhold til bokføringsforskriften krav om daglig utarbeidelse av omsetningsrapport og krav til avstemming av kontanter mot omsetningsrapporten fra kassasystemet. Bokføring skal skje på bakgrunn av dokumentert omsetning fra kassasystemet.

Selvkostregnskap med etterkalkyle

«Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester, H-3/14» har flere klare føringer for hvordan selvkostregnskapet skal settes opp. Selvkost består av direkte kostnader, indirekte henførbare kostnader og kalkulatoriske kapitalkostnader. Indirekte kostnader skal beregnes i en etterkalkyle basert på faktiske regnskapstall. Balanseverdiene i kommuneregnskapet kan ikke brukes direkte som beregningsgrunnlag for kalkulatoriske kapitalkostnader. Investeringsstilskudd, anleggsbidrag og byggelånsrenter kommer til fradrag i grunnlaget. Både positive og negative fond skal renteberegnes. I ny kommunelov er det et krav om at vi skal uttale oss om etterlevelse av regelverk for selvkost i kommunene. Hvis behandling av selvkost ikke er i tråd med gjeldende regelverk må dette komme på plass snarest. Er dette ikke på plass innen ny kommunelov er trådd i kraft vil vi måtte rapportere på forholdet.

KRS nr. 3 Lån-Opptak, avdrag og refinansiering

I KRS nr. 3 kapittel 2. Regelverk, punkt 4 er det angitt at «Mottatte avdrag på utlån eller refusjoner av gitte forskotteringer etter kommuneloven § 50 nr. 6 skal uavkortet nyttes til nedbetaling eller innfrielse av innlån til kommunen, jf. kommuneloven § 50 nr. 7 b). Med innlån menes her kommunens innlån generelt og ikke nødvendigvis det aktuelle innlån disposisjonen knytter seg til. Det kan likevel være vilkår knyttet til kommunens innlån som begrenser handlefriheten etter kommuneloven § 50 nr. 7 b).»

Kapittel 3.4 punkt 2 sier at «Kommuneloven § 50 nr. 7 b) reserverer inntekter fra mottatte avdrag på utlån og refusjoner fra forskotteringer til nedbetaling av kommunens innlån. Dersom kommunen ikke benytter alle mottatte avdrag og refusjoner til å betale avdrag på kommunens innlån i investeringsregnskapet, skal derfor det overskytende beløpet avsettes til bundet investeringsfond. Dette fondet kan anvendes til å dekke avdrag på og innfrielse av innlån, til å redusere opptatt beløp ved låneopptak eller ved refinansiering av lån.»

De fleste kommuner har kontroll på utlån innenfor ordningen med startlån, men kravet er det samme til alle utlån og forskotteringer som er finansiert med innlån. En bør kanskje i balansen skille mellom utlån

finansiert med egenkapital, og utlån finansiert med innlån for å forenkle avstemming og avsetning til bundet avdragsfond.

Flere kommuner har lengre nedbetalingsperiode på utlån enn innlån. Det vil i år der en ikke mottar ekstraordinære avdrag føre til manglende finansiering av avdrag og en må da benytte frie midler for å finansiere avtalte avdrag. For å ikke komme i denne situasjonen kan en holde tilbake noe av ekstraordinære avdrag på bundet avdragsfond i investeringsregnskapet for å ha hvis situasjonen oppstår.

Lov om offentlig anskaffelser

Vi har registrert at det stadig er større fokus på overholdelse av regelverket knyttet til offentlige anskaffelser. Basert på dette vurderer vi at det er hensiktsmessig å sette fokus på kommunenes etterlevelse av regelverket og dokumentasjonen på at regelverk er overholdt. Vår erfaring er at det er størst mangler knyttet til dokumentasjon av kjøp mellom kr. 100 000 og terskelverdier. For å sikre overholdelse av regelverket anbefaler vi på det sterkeste at det utarbeides en ensartet rutine for arkivering av anskaffelsesprotokoller i kommunen. For kommunens overvåkning av at slik rutine overholdes, kan det være en god løsning å etablere en link mellom bokført innkjøp i regnskap og anskaffelsesprotokollen.

Regnskapsmappe på kommunens serverområde

Vi har god erfaring fra kommuner som gir revisor tilgang til økonomiområdet på kommunens server. Regnskapsleder kan her opprette egen mappe for regnskap 20xx og arkivere all dokumentasjon og avstemming i denne mappen. Med tilgang har da revisor mulighet for å lese og/eller laste ned denne dokumentasjonen uavhengig av tid. Det vil gjøre arbeidet i årsoppgjøret mer effektivt både for kommunen og revisor.

NKRF gir årlig ut en regnskapsmappe med skjema og avstemmingsmaler. Vi har gode erfaringer med disse skjemaene og anbefaler at kommunene benyttes disse i forbindelse med årsoppgjøret.