

Uddybning af regnskabspraksis

Indhold

1. Indledning.....	1
2. Indregning af indtægter og udgifter.....	1
3. I hvilken periode skal poster indgå i drifts- og anlægsregnskabet?.....	2
4. Fakturapulje.....	3
4.1 Definitioner.....	3
4.2 Håndtering af fakturapulje.....	4
5. Tilgodehavender.....	4
5.1 Definitioner.....	4
5.2 Regler for værdiansættelse.....	4
6. Hvordan gennemføres en værdikorrektion på tilgodehavender?.....	5
6.1 Definitioner.....	5
6.2 Afskrivninger.....	5
6.3 Nedskrivning af tilgodehavender.....	6
7. Værdikorrektioner på materielle aktiver - anlægsmodulet.....	6
7.1 Definitioner.....	6
7.2 Måling og indregning af aktiver.....	7
7.3 Afskrivninger.....	7
7.4 Op- og nedskrivninger.....	7
8. Hensatte forpligtelser vs. eventualforpligtelser og periodiserede poster.....	8
8.1 Definitioner.....	8
8.2 Indregning af hensatte forpligtelser.....	8
9. Supplerende materiale.....	9

1. Indledning

Nærværende instruks er en uddybning af de overordnede regler i ”Regnskabspraksis”. Instruksen skal efterleves af alle i Københavns Kommune.

2. Indregning af indtægter og udgifter

Der gælder følgende krav til bogføringen:

- Udgifter/indtægter skal bogføres i korrekt periode/regnskabsår, dvs. i det år, hvor ydelsen/varen er leveret eller hvor rettigheden til indtægten er optjent.
- Alle registreringer skal dokumenteres, f.eks. via fakturaer, tilbud eller elektronisk indberetning. Såfremt registreringen foretages på baggrund af en beregningsmæssig fordeling, så skal der foreligge et notat, der redegør herfor.
- Der skal anvendes bruttobogføring, dvs. at det ikke er tilladt at lægge to transaktioner sammen til én – f.eks. ved at trække et negativt beløb fra et positivt og så nøjes med at registrere forskellen (nettobeløbet).

3. I hvilken periode skal poster indgå i drifts- og anlægsregnskabet?

Regnskabet for en given periode i løbet af året eller for året som helhed kan kun levere konsistente, sammenlignelige tal, hvis der foretages en korrekt periodisering af udgifter og indtægter.

Københavns Kommune foretager generelt periodisering ifølge transaktionsprincippet, hvilket indebærer, at udgifter henføres til den periode, hvor leveringen foregår eller arbejdet præsteres, mens indtægterne henføres til indtjeningsperioden. Dermed skal både indtægter og udgifter uanset betalingstidspunktet så vidt muligt henføres til den periode, de vedrører.

Det gælder som udgangspunkt, at:

- Varer/tjenesteydelser modtaget i indeværende periode, eller hvor risikoovergangen er sket i indeværende periode (dvs. at leverandøren ikke længere er ansvarlig for leveringen), medtages i indeværende periode, uagtet at faktura modtages i næste periode, såfremt beløbet er kendt og betalingstidspunktet kan estimeres pålideligt forinden supplementsperiodens udløb. Det er et krav, at eventuelle posteringer baseret på beregningsmæssige fordelinger dokumenteres og foretages efter objektive kriterier.
- Varer/tjenesteydelser bestilt i indeværende periode med levering i næste periode, skal medtages i næste periode.
- Udgifter afholdt i indeværende periode, hvor leveringen af varen/tjenesteydelsen først sker i efterfølgende perioder, f.eks. en måneds forudbetalt husleje eller udbetaling af løn til tjenestemænd, skal medtages i efterfølgende perioder.
- Hvis en udgift kan henføres til flere perioder, herunder betalingsperioden, f.eks. ved regelmæssige betalinger som abonnementer o.l., følger driftspåvirkningen altid fakturadato i overensstemmelse med kontinuitetsprincippet, hvis der ikke er ganske særlige forhold, der betinger en anden periodisering.
- Hvis kommunen er uenig i udgiftens størrelse, skal der ske en bogføring i regnskabsopgørelsen af den del af beløbet, som kommunen er enig i, i det år udgiften vedrører. Hvorvidt modposten til bogføringen i driften er en udbetaling til leverandøren eller en kortfristet gældspost beror på en konkret vurdering i den enkelte sag. Hver forvaltning skal have en særskilt standardkonto (8256400000) under 8.52.56, hvor periodiserede udgifter som ikke betales skal registreres. Det resterende beløb oplyses som udgangspunkt som en eventualforpligtelse i forbindelse med aflæggelsen af årsregnskabet. Ved anlægsarbejder kan den aftalte betalingsplan indgå i vurderingen.

- Ved igangværende anlægsarbejder skal der kun ske bogføring i driften¹ på baggrund af fakturering fra leverandør i overensstemmelse med den aftalte betalingsplan. Der må således ikke ske bogføring ud fra en skønsmæssig vurdering af færdiggørelsen af anlægsarbejdet.
- Indtægter indregnes i optjeningsåret/i takt med at man optjener ret til dem. Dette forudsætter dog, at optjeningen kan dokumenteres, og som udgangspunkt er faktureret. Ikke-fakturerede indtægter kan som udgangspunkt ikke indregnes i regnskabet, medmindre disse opstår på baggrund af lovbestemmelser m.v. Der henvises endvidere til bestemmelserne for indregning af tilgodehavender som skal være opfyldt ved indregning af indtægter.
- Eksternt finansierede projekter (driftstilskud) håndteres regnskabsmæssigt via en driftsmodel. Dvs. alle udgifter og indtægter budgetteres og bogføres på relevante driftskonti i det relevante regnskabsår jf. transaktionsprincippet. Eventuelle over- og underskud, ift. de budgetterede beløb, overføres til efterfølgende regnskabsår efter kommunens gældende overførselsregler.
- Udgifter til Landsbyggefonden skal udgiftsføres, når der foreligger en skemagodkendelse jf. transaktionsprincippet, hvorefter alle udgifter der vedrører året indregnes, såfremt disse kan dokumenteres pålideligt.

Konkret betyder dette i forbindelse med årsregnskabet, at:

- Fakturaer modtaget eller udskrevet indtil lukningen af periode 12 altid henføres til det regnskabsår, de vedrører.
- Hvis der modtages eller udskrives fakturaer af væsentlig beløbsstørrelse i periode 13 vedrørende gammelt regnskabsår, skal disse henføres til gammelt regnskabsår. Alle andre fakturaer henføres til det nye regnskabsår.
- Der inden regnskabsafslutningen bør ske en indregning af væsentlige udestående poster, som vedrører det gamle regnskabsår, såfremt disse kan estimeres pålideligt og overvejelserne bag eventuelle beregningsmæssige fordelinger dokumenteres og er opgjort efter objektive kriterier. Eventuelle indregnede poster skal konteres på standardkonto 8256300000 på funktion 8.52.56 når der er tale om udgiftsrestancer og på standardkonto 6215300000 på funktion 8.28.15 når der er tale om indtægtsrestancer.
- Fakturaer modtaget eller udskrevet efter lukningen af periode 13 henføres til det nye regnskabsår.

Foreligger der ganske særlige forhold med betydning for kommunens samlede regnskab, drøftes forholdet med Center for Økonomi forinden lukningen af regnskabet.

4. Fakturapulje

4.1 Definitioner

Fakturapulje: Fakturapulje er en oversigt over ubehandlede fakturaer eller fakturaer der er sat på hold, og dermed afventer (gen-)behandling af en godkender.

At sætte på hold i KØR: Hvis kommunen er i dialog med en leverandør om en given faktura, kan fakturaen 'parkeres' ved at sætte den på hold i e-fakturaworkflow. Når fakturaen er sat på hold, kan godkenderen se det i sin tilsendte oversigt over fakturaer til behandling.

¹ Med driften forstås styringsområderne service, overførsler m.v. og anlæg.

At sætte på hold i Navision: I Navision skal der ske en gennemgang af kommentarerne til ubehandlede fakturaer for at skelne mellem fakturaer ”på hold” og ubehandlede fakturaer.

4.2 Håndtering af fakturapulje

Fakturapuljen må ikke indeholde ubehandlede fakturaer med en betalingsdato i en lukket periode. Særligt ved halvårsregnskabet og regnskabsafslutningen er det vigtigt for at sikre et rigtigt regnskab, at der ikke er ubehandlede fakturaer der vedrører lukkede perioder.

Fakturaer må kun sættes på hold når kommunen ikke er enig i udgiften, f.eks. fordi beløbet ikke stemmer overens med det aftalte, levering ikke er foretaget eller levering ikke er i den aftalte kvalitet. Der skal dog ske bogføring og udbetaling af den del af beløbet kommunen er enig i, jf. afsnit 3. *I hvilken periode skal poster indgå i drifts- og anlægsregnskabet?*

Endvidere skal fakturaer der er sat på hold være påført en forklaring på

- hvorfor fakturaen er tilbageholdt,
- hvor meget der delvist er udbetalt til leverandør,
- hvor meget der er indregnet som en periodiseret post,
- hvor meget der er oplyst som eventualforpligtelse.

Fakturaer der er sat på hold, for eksempel på grund af tvist med leverandør, skal der løbende følges op på. Særligt ved halvårsregnskabet og regnskabsafslutningen skal der ske en vurdering af indregningen af fakturaer på hold, jf. afsnit 2. *Indregning af indtægter og udgifter og 8. Hensatte forpligtelser vs. eventualforpligtelser og periodiserede poster.*

Økonomiforvaltningen sikrer, at fakturapuljen er på et acceptabelt niveau inden regnskabsafslutningen samt at de fakturaer, der er sat på hold, er angivet en forklaring om hvorfor de er tilbageholdt.

Oversigten over eventualforpligtelser skal indeholde samtlige poster fra fakturapuljen, der ikke er indregnet i regnskabet.

5. Tilgodehavender

5.1 Definitioner

Tilgodehavender: Tilgodehavender er indbetalinger, der kan forventes at fås på baggrund af en vare eller ydelse givet til anden part. Pengemæssig afregning til kommunen er således ikke sket endnu.

Tilgodehavender kan både være kort- og langfristede. Ved langfristede tilgodehavender i forhold til Social- og Indenrigsministeriets definition forstås aktier, obligationer, pantebreve, indskud i landsbyggefonden m.v., typisk midler der er placeret med henblik på en langsigtet investering eller længerevarende udlån til specifikke formål.

Kortfristede tilgodehavender er øvrige tilgodehavender, der eksempelvis udspringer af betaling for offentlige ydelser, eller tilbagebetalingskrav, bl.a. boligsikring, for meget udbetalt løn, erstatninger m.v.

5.2 Regler for værdiansættelse

Generelt gælder det, at:

- Langfristede tilgodehavender opgøres til nominel værdi, medmindre der er krav om værdiregulering i Budget- og regnskabssystemet.
- Kortfristede tilgodehavender, som endnu ikke er forfaldne opgøres til nominel værdi.
- Hvis fakturering er foretaget via kommunens debitorsystemer er opkrævningen overgået til Kultur- og Fritidsforvaltningen, Betaling og Kontrol, og dermed kan de endnu ikke-oversendte tilgodehavender som hovedregel opgøres til nominel værdi.
- Ved tilgodehavender som undtagelsesvist ikke er faktureret via kommunens debitorsystemer og således ikke er oversendt til opkrævning i Kultur- og Fritidsforvaltningen, Betaling og Kontrol, foretages en konkret vurdering af den enkelte fordring.
- Alle tilgodehavender skal vurderes i forbindelse med regnskabsafslutningen. Følgende skal indgå i vurderingen af om der skal ske nedskrivning på de langfristede tilgodehavender, hvor dette er krævet:
 - Kan kravet opgøres pålideligt?
 - Er debitoren enig i kravet?
 - Er debitoren betalingsdygtig? Dvs. der foretages en vurdering af, om personen/virksomheden er i stand til at indfri sin forpligtelse eller dele af den til kommunen.
 - Er der historik for, at debitoren altid overskrider betalingsfristen, men i øvrigt altid betaler sin regning - så bør den nominelle værdi fastholdes, da tilgodehavendet dermed med stor sandsynlighed kan forventes indfriet.
- Tilgodehavender som i realiteten må betragtes som drifts- eller anlægstilskud, men hvor kommunen har sikkerhed i form af pantebreve eller lignende, og/eller hvor kommunen har ret til at få tilskuddet tilbagebetalt, hvis det formål, tilskuddet er ydet til, opgives inden for en given tid, skal ikke indregnes, men derimod oplyses som en eventualrettighed.

Baggrunden for en værdikorrektion skal altid kunne dokumenteres.

6. Hvordan gennemføres en værdikorrektion på tilgodehavender?

6.1 Definitioner

Afskrivninger i regnskabsopgørelsen: Dette vedrører afskrivning af tilgodehavender. Der er tale om afskrivning af konstaterbare tab på uerholdelige tilgodehavender, hvor kravet opgives overfor skyldner/debitor.

Nedskrivning af tilgodehavender: Nedskrivninger foretages direkte på balancen og skal jf. Social- og Indenrigsministeriets autoriserede konteringsregler kun foretages på visse områder.

6.2 Afskrivninger

Afskrivning af tilgodehavender må først foretages, når alle inddrivelsesmuligheder er efterprøvet. Såfremt der gælder særlige regler for afskrivning som følge af særlovgivning, så skal disse regler efterleves.

I Københavns Kommune gælder følgende principper for afskrivning af tilgodehavender:

- tilgodehavender, hvor modposten har været driftsbogført som en indtægt, skal afskrives over driften, medmindre der specifikt er krav om afskrivninger over balancen i Budget- og regnskabssystemet (kap. 4.9).
- tilgodehavender, som vedrører fundamentale fejl kan afskrives over balancen.

- tilgodehavender, der fra starten er bogført på balancen, og dermed ikke har modpost på driften, kan afskrives over balancen, f.eks. indskud i Landsbyggefonden.

Afskrivninger over kommunens balance skal godkendes af Center for Økonomi i Økonomiforvaltningen inden afskrivningen effektueres.

Der gælder det samme for afskrivning af gæld, det vil dog være med modsat fortegn.

6.3 Nedskrivning af tilgodehavender

Der foretages udelukkende nedskrivning af tilgodehavender på funktion 9.32.22-9.32.25. Retningslinjerne for nedskrivning på de enkelte funktioner fremgår af nedenstående.

Ejendomsskatter og udlån til beboerindskud

Jævnfør reglerne i Budget- og regnskabssystem for kommuner skal saldoen på funktionerne 9.32.22 (Tilgodehavender hos grundejere), 9.32.23 (Udlån til beboerindskud) og 9.32.25 (Andre langfristede udlån og tilgodehavender) ved regnskabsafslutningen svare til den aktuelle restsum på tilgodehavenderne med nedskrivning af forventet tab på tilgodehavenderne.

Nedskrivningen kan ved regnskabsårets afslutning foretages som en procentdel af de forskellige typer af tilgodehavender baseret på historiske erfaringer og skal kunne dokumenteres. Nedskrivningen foretages direkte på balancen ved at kreditere 9.32.22, 9.32.23 og 9.32.25 med modpost på balancekonto 9.75.99 (*driften påvirkes ikke*).

Derudover skal 9.51.52 (Anden gæld), som vedrører kortfristet gæld til staten, korrigeres for den del af nedskrivningerne på tilgodehavenderne på funktion 9.32.22, 9.32.23 og 9.32.25 som vedrører statsrefusion.

Indskud i Landsbyggefonden m.v.

Som følge af de meget gunstige lånevilkår, med bl.a. rentefrihed og betydelig afdragsfrihed, der ydes vedrørende indskud Landsbyggefonden mv. skal saldoen ultimo regnskabsåret markeres med ”-” i kommunens balance. Reguleringen af de uafviklede indskud i Landsbyggefonden m.v. sker med modpost på balancekonto 9.75.99. I bemærkningerne til regnskabet skal der redegøres for den nominelle værdi af kommunens uafviklede indskud i Landsbyggefonden m.v.

Tilbageførsel af nedskrivningerne

Pr. 1. januar i det efterfølgende år tilbagefører forvaltningen den foretagne nedskrivning, så alle konti igen viser den nominelle værdi, jf. Budget- og regnskabssystemet.

I bemærkningerne til regnskabet redegøres der for den nominelle værdi af tilgodehavender og udlån.

Alle nedskrivninger skal som minimum godkendes af den budgetansvarlige kontorchef.

7. Værdikorrektioner på materielle aktiver² - anlægsmodulet

7.1 Definitioner

Afskrivning af materielle anlægsaktiver vedrører de afskrivninger der sker i anlægsmodulet.

² Immaterielle anlægsaktiver indregnes kun såfremt de er væsentlige og kun efter aftale med Center for Økonomi.

Nedskrivning af materielle aktiver: Nedskrivninger foretages direkte på balancen. Nedskrivning af materielle aktiver foretages i anlægsmodulet.

Opskrivning: Opskrivninger foretages som udgangspunkt ikke.

7.2 Måling og indregning af aktiver

Alle aktiver skal indregnes til kostpris. Kostprisen består af købsprisen inkl. told eller andre eventuelle afgifter i forbindelse med købet. Derudover skal omkostninger, der er direkte forbundet med ibrugtagelsen af aktivet, medregnes i kostprisen. Kostprisen opgøres som hovedregel eksklusiv moms, da kommunens momsudgifter refunderes, og derved er momsen ikke en del af den reelle kostpris. På enkelte områder, såsom ældreboliger, gælder dog særlige regler, jf. Budget- og regnskabssystemet (kap. 2.6).

For en nybygning i tilknytning til f.eks. en eksisterende skole, en tilbygning hertil eller en væsentlig modernisering, skal disse aktiveres sammen med det eksisterende aktiv, hvis de bidrager til en egentlig forbedring af servicepotentialet, levetiden eller kapaciteten, ud over det oprindeligt antaget.

Modpost for donationer

Modtager kommunen en privat donation af aktiver eller tilskud til hel eller delvis finansiering af aktiver, der indgår i kommunens serviceproduktion, på over 100.000 kr. ekskl. moms, skal aktivet indregnes til kostpris; samtidig optages en tilsvarende passivpost på funktion 9.75.95 (Modpost for donationer).

7.3 Afskrivninger

Alle indregnede anlægsaktiver afskrives på baggrund af Social- og Indenrigsministeriets retningslinjer lineært over den forventede anvendelsesperiode. Afskrivningsperioderne for de enkelte anlægskategorier er defineret i regnskabspraksis, og er faste og identiske for hele kommunen. Afskrivning sker fra ibrugtagningstidspunktet og sker månedvis. Afskrivningsgrundlaget er kostprisen fratrukket eventuel væsentlig scrapværdi samt eventuelle op- eller nedskrivninger.

Scrapværdien defineres som den forventede salgspris ved udløbet af aktivets brugstid fratrukket eventuelle nedtagelses-, salgs- og retableringsomkostninger. Scrapværdien modregnes alene i anskaffelsværdien såfremt den udgør en så stor forholdsmæssig del af kostprisen, at den i væsentlig grad påvirker fastsættelsen af afskrivningsgrundlaget. Scrapværdien skal fastsættes på et objektivi grundlag og dokumenteres.

7.4 Op- og nedskrivninger

Hvis det konstateres, at værdien af et aktiv uforudset og på baggrund af en faktisk hændelse er forringet betydeligt i forhold til den værdi, det er optaget til i anlægsmodulet, og værdifaldet anses for at være permanent, skal aktivet nedskrives til denne lavere værdi, hvorved afskrivningsgrundlaget reduceres tilsvarende. Nedskrivningen skal ske på et objektivi grundlag.

Aktiver kan aldrig nedskrives til en negativ værdi, men derimod nedskrives til nul og suppleres med en note som redegør for den faktiske værdi af aktivet. Alle nedskrivninger skal som minimum godkendes af den budgetansvarlige kontorchef.

Opskrivninger foretages i udgangspunktet ikke. Spørgsmål vedrørende opskrivninger skal rettes til Center for Økonomi i Økonomiforvaltningen.

8. Hensatte forpligtelser vs. eventualforpligtelser og periodiserede poster

8.1 Definitioner

Hensatte forpligtelser: Hensatte forpligtelser er forpligtelser indregnet på balancen, der er uvisse med hensyn til størrelse eller forfaldstid, og som vedrører regnskabsåret eller tidligere regnskabsår. Det er dog sandsynligt, at afviklingen vil medføre et fremtidigt træk på kommunens økonomiske ressourcer og de økonomiske konsekvenser kan opgøres pålideligt.

Eventualforpligtelser: Eventualforpligtelser er forpligtelser, der ikke kan opgøres med tilstrækkelig pålidelighed, og hvor det er usikkert om afviklingen vil medføre et træk på kommunens økonomiske ressourcer. Eventualforpligtelser bogføres ikke, men opgøres i forbindelse med regnskabsafslutningen som bilag til regnskabet.

Periodiserede poster: Periodiserede poster er beløb, der er bogført på driften hvor der (i) inden regnskabslukningen er modtaget en faktura, som dog først betales i nyt år, eller (ii) er tale om udgifter, hvor der ikke inden lukningen af regnskabet er modtaget en faktura, men beløb og betalingstidspunkt kan opgøres med tilstrækkelig pålidelighed (se evt. afsnit 3. *I hvilken periode skal poster indgå i driftsregnskabet?*).

8.2 Indregning af hensatte forpligtelser

Garantier og andre forpligtelser på over 100.000 kr. skal, såfremt de økonomiske konsekvenser af disse kan opgøres med stor pålidelighed, og at det er sandsynligt, at afviklingen vil medføre et træk på kommunens økonomiske ressourcer, indregnes i balancen som hensatte forpligtelser på funktion 9.72.90 med modpost på kommunens egenkapital. Eksempler herpå er bl.a. tjenestemandspensioner, udbetalinger ifm. arbejdsskader og retssager, hvor et træk på kommunens ressourcer er sandsynlig. Bogførte forpligtelser eller tilgodehavender må ikke samtidigt indgå i den obligatoriske oversigt til regnskabet over garantier, eventualrettigheder og -forpligtelser.

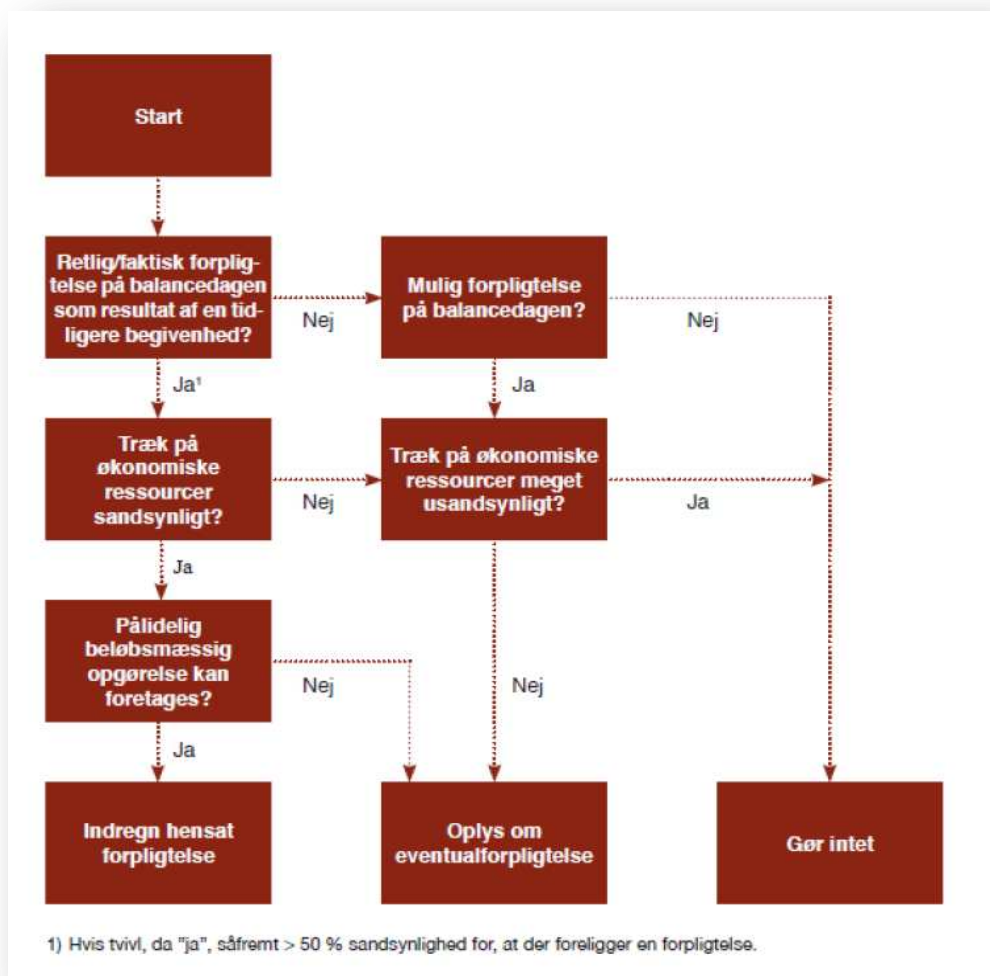
Hensatte forpligtelser må kun indregnes, når forpligtelsens værdi kan måles pålideligt. I de tilfælde, hvor beløbet er meget usikkert, må der ikke indregnes nogen forpligtelse. I stedet skal forholdet omtales som en eventualforpligtelse i den ovenfor nævnte obligatoriske oversigt til regnskabet.

Hensatte forpligtelser skal indregnes i balancen når det er mere sandsynligt at der sker et træk på de økonomiske ressourcer end det modsatte (risiko på over 50 pct.).

Forpligtelser, der knytter sig til et aktiv skal ikke medregnes som en hensættelse, f.eks. skal en forurennet grund i stedet nedskrives med de omkostninger, der er forbundet med indfrielsen af forpligtelsen.

Nedenstående beslutningsdiagram kan benyttes til bestemmelse af, om der er tale om en hensat forpligtelse eller eventualforpligtelse.

Figur 1 – Beslutningsdiagram



9. Supplerende materiale

Budget- og regnskabssystem for kommuner

- Kapitel 2 Kontoplanens opbygning og generelle regler for kontering
 - 2.6 Moms
- Kapitel 4 Konteringsregler
 - 4.8 Balanceforskydninger (8.28.17 Mellemlægninger med foregående og følgende regnskabsår)
 - 4.9 Balance
- Kapitel 7 Bogføring, regnskab og revision
 - 7.0 Bogføring
 - 7.6.5 Bogføring i forbindelse med udarbejdelsen af halvårsregnskabet opgjort pr. 30. juni
- Kapitel 8 Indregning og måling af materielle og eventuelle immaterielle aktiver

Kasse- og regnskabsregulativet

- Regnskabspraksis

- Intern Kontrol
- Regnskabscirkulære
- Cirkulære for budgetopfølgning

Fælles forretningsgange

- Ordreafgivelse til betaling (kreditor)
- Salgsfaktura (debitor)
- Registrering af anlægsaktiver

Fælles retningslinjer

- Afskrivning af uerholdelige debitor krav