

Tilleggsundersøkelse

ØKONOMISK RAPPORTERING

SKEDSMO KOMMUNE

MARS 2019

INNHold

1	Bakgrunn	1
2	Håndtering av premieavvik	2
2.1	Krav i regnskapsforskriften § 13	2
2.2	Bokføring av premieavvik i Skedsmo kommune	3
2.3	Beregnet resultatmessig effekt	4
2.4	Virkning på netto driftsresultat	5
3	Metodikk for prognoseframskrivning	7
3.1	Generelle føringer fra kommunen	7
3.2	Utdanningssektoren	7
3.3	Helse- og sosialsektoren	8
4	Oppsummering	9
5	Vedlegg	10
	Vedlegg 1 – Brev fra økonomidirektør	10
	Vedlegg 2 – Premieavvik 2002 – 2017 (grunnlagstall)	11

1 BAKGRUNN

Kontrollutvalget i Skedsmo kommune vedtok 5. februar 2018 (sak 14/18) en forvaltningsrevisjon innenfor området økonomisk rapportering. Rapporten ble lagt frem for kontrollutvalget 4. desember 2018 (sak 110/18). Kontrollutvalget vedtok 28. januar 2019 en tilleggsbestilling, hvor følgende to spørsmål ønskes besvart (sak 4/19).

1. Hvilke konsekvenser på resultatet har feilaktig føring av premieavviket medført pr. år i perioden 2004 – 2017?
2. Har kommunen standardiserte prinsipper for framskrivning av årsresultatene i sektorene Helse og sosial og Utdanning?

I tillegg ønsker kontrollutvalget at revisjonen skal undersøke om «nye» Lillestrøm kommune vil følge regnskapsforskriften § 13 om føring av pensjon.

Jessheim, 26.3.2019



Nina Neset
revisjonssjef



Morten L. Kallevig
Oppdragsansvarlig revisor

2 HÅNDTERING AV PREMIEAVVIK

Forskrift om årsregnskap og årsberetning § 13 om regnskapsføring (heretter regnskapsforskriften) angir særlige regler for hvordan pensjonskostnader skal håndteres i regnskapet. I den forbindelse er betalt pensjonspremie, netto pensjonskostnad og premieavvik tre sentrale begreper (se tabell 1).

Tabell 1 Sammenheng mellom betalt pensjonspremie, netto pensjonskostnad og premieavvik

$$\text{Premieavvik} = \text{Betalt pensjonspremie} - \text{Netto pensjonskostnad}$$

Årets betalte pensjonspremie er det beløpet som er innbetalt til sin pensjonsleverandør og **årets netto pensjonskostnad** er en teoretisk aktuarberegnet størrelse som angir pensjonskostnader for i år. Differansen mellom disse to størrelsene er det såkalte **premieavviket**.

Premieavviket er positivt (negativt) når betalt pensjonspremie er høyere (lavere) enn netto pensjonskostnad. Det betyr at kommunen har betalt for mye (for lite) i forhold til den aktuarberegnete størrelsen. Regnskapsføring av premieavviket har til hensikt å korrigere for differansen mellom betalt pensjonspremie og netto pensjonskostnad.

2.1 Krav i regnskapsforskriften § 13

Regnskapsforskriften § 13 angir flere regler vedrørende pensjon. Boksen under viser to viktige krav relatert til håndtering av premieavvik:

1. Kommunen skal utgiftsføre årets netto pensjonskostnad på årets regnskap
2. Kommunen skal inntekts- eller utgiftsføre årets premieavvik på neste års regnskap eller regnskap over de neste syv årene

I henhold til regnskapsforskriften § 13 skal kommunen regnskapsføre årets netto pensjonskostnad. Det er altså den aktuarberegnete størrelsen som skal føres i regnskapet (ikke betalt pensjonspremie).

I tillegg skal premieavviket føres mot regnskapet, i henhold til prinsipp om amortisering. Amortisering av premieavvik innebærer at et positivt (negativt) premieavvik først føres som inntekt (utgift) i regnskapet det året det oppstår og deretter føres tilbake til utgift (inntekt) i senere års regnskap. Dette medfører at premieavviket utliknes over flere år. Kommunen kan velge mellom å amortisere årets premieavvik i regnskapet neste år eller regnskapene de neste syv årene.

2.2 Bokføring av premieavvik i Skedsmo kommune

Skedsmo kommune har hatt positive premieavvik alle årene i perioden, det vil si at netto pensjonskostnad har vært lavere enn betalt pensjonspremie det enkelte år (vedlegg 2 viser oversikt over premieavvik 2002 – 2017).

Skedsmo kommune har siden 2002 bokført premieavviket både til inntekt og utgift samme år. Kommunen nuller dermed ut premieavvik samme år, og ikke over flere år slik amortisering tilsier. Kommunens praksis med å bokføre premieavviket til inntekt og utgift samme år var tidligere ansett som en metode som kunne anvendes, men Finansdepartementet har senere uttalt at denne praksisen er i strid med regnskapsforskriften § 13.

Kommunens bokføringspraksis gir et annet driftsresultat enn det driftsresultatet hadde blitt om regnskapsforskriften hadde vært fulgt. Under er effekten av dette vist for årene 2004 – 2006. Først føring av premieavvik etter regnskapsforskriften, deretter slik Skedsmo kommune har bokført premieavviket.

Tabell 2 Premieavvikets virkning på resultat

Premieavvikets virkning på resultat – Bokføring etter regnskapsforskriften § 13 (ett års amortisering)

	2004	2005	2006
Årets premieavvik til inntekt	17 517	19 866	36 785
Fjorårets premieavvik til utgift	-23 610	-17 517	-19 866
Resultatmessig virkning av premieavvik (§13)	-6 093	2 349	16 919

Premieavvikets virkning på resultat – Kommunens bokføring

	2004	2005	2006
Årets premieavvik til inntekt	17 517	19 866	36 785
Årets premieavvik til utgift	-17 517	-19 866	-36 785
Resultatmessig virkning av premieavvik (Skedsmo)	0	0	0

Som tabellene viser ville en føring etter forskriftene gitt en negativ effekt på driftsresultatet på 6,1 mill. kr for 2004, mens det for årene 2005 og 2006 ville gitt en positiv effekt på henholdsvis 2,3 mill. kr og 16.9 mill. kr. Kommunens praksis medfører imidlertid at premieavvik ikke får virkning på driftsresultatet, ved at effekten av premieavviket «nulles ut» samme år.

Økonomidirektør for den kommende Lillestrøm kommune opplyser i mail til revisjonen at kommunen vil følge § 13 i forskrift om årsregnskap og årsberetning (se vedlegg 1).

2.3 Beregnet resultatmessig effekt

Skedsmo kommunes håndtering av premieavvik gir en effekt på driftsresultatet som er forskjellig fra det en føring etter regnskapsforskriften § 13 ville ha gitt. Forskjellen mellom disse to effektene omtales heretter som resultateffekten, der amortisering over ett år legges til grunn.

Tabell 3 viser den beregnede effekten på resultatet 2002 – 2017 etter føring i henhold til forskriften.

Tabell 3 Premieavvik og beregnet resultateffekt 2002 – 2017 i Skedsmo kommune (i tusen kroner)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Årets premieavvik til inntekt	15 044	23 610	17 517	19 866	36 785	17 746	56 380	63 237	38 412
Amortisert premieavvik til utgift	-	-15 044	-23 610	-17 517	-19 866	-36 785	-17 746	-56 380	-63 237
Beregnet resultateffekt	15 044	8 566	-6 093	2 349	16 919	-19 040	38 635	6 856	-24 825
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2002 – 2017	
Årets premieavvik til inntekt	59 954	61 717	48 704	53 102	46 643	60 979	58 778	678 474	
Amortisert premieavvik til utgift	-38 412	-59 954	-61 717	-48 704	-53 102	-46 643	-60 979	-619 696	
Beregnet resultateffekt	21 542	1 763	-13 013	4 398	-6 460	14 336	-2 201	58 778	

Kilde: Skedsmo kommune

Tabellen viser at resultateffekten varierer både i størrelse og retning mellom de enkelte årene. Resultateffekten for ti av årene i perioden 2002 – 2017 er positiv, det vil si at årets premieavvik var lavere enn amortisert (fjorårets) premieavvik. Dette gir en positiv virkning på resultatet. Tilsvarende skulle resultatet for de seks øvrige årene med negative resultateffekter vært lavere.

Resultateffekten er høyest i 2008, tilsvarende 38,6 mill. kr. Dette har sammenheng med det betydelige premieavviket i år 56,4 mill. kr (2008) og det lave premieavviket året før på 17,7 mill. kr (2007). Med andre ord ble utgiftsføringen av premieavviket for høy i 2008 (Skedsmo utgiftsførte 56,4 mill. kr i 2008 når de skulle utgiftsført 17,7 mill. kr), og resultatet skulle dermed blitt høyere.

Summering av resultateffektene de enkelte årene angir resultateffekten for perioden samlet. Resultateffekten for perioden 2002 – 2017 er beregnet til 58,8 mill. kr, det vil si at det samlede resultatet for perioden 2002 – 2017 skulle vært 58,8 mill. kr høyere. Dette tilsvarer årets premieavvik til inntekt i 2017, og følger av at de enkelte premieavvikene i perioden 2002-2017 er «nullet mot hverandre», bortsett fra inntektsføringen av premieavviket i 2017 (siste år i perioden).

2.4 Virkning på netto driftsresultat

Tabell 4 viser hvilken virkning som den beregnede resultateffekten har på kommunens netto driftsresultat for perioden 2002 – 2017. Dette er under forutsetning at hele resultateffekten går direkte på resultatet.

Tabell 4 Resultatmessig virkning på netto driftsresultat 2002 – 2017 (i tusen kroner)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Netto driftsresultat (opprinnelig)	17 642	8 697	19 716	70 158	128 854	144 185	79 548	57 455	63 348
Beregnet resultateffekt	15 044	8 566	-6 093	2 349	16 919	-19 040	38 635	6 856	-24 825
Netto driftsresultat (justert)	32 686	17 263	13 623	72 507	145 773	125 145	118 183	64 311	38 523

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2002 – 2017
Netto driftsresultat (opprinnelig)	139 109	69 318	108 650	162 117	126 175	120 736	181 798	1 497 506
Beregnet resultateffekt	21 542	1 763	-13 013	4 398	-6 460	14 336	-2 201	58 778
Netto driftsresultat (justert)	160 651	71 081	95 637	166 515	119 715	135 072	179 597	1 556 284

Kilde: Skedsmo kommune

Tabellen viser at kommunen har oppnådd positivt netto driftsresultat (overskudd) i alle årene i perioden 2002 – 2017. De positive resultateffektene de enkelte årene bidrar til at overskuddene blir større, tilsvarende resultateffektens størrelse. Når det gjelder de negative resultateffektene, er

overskuddene de enkelte år vesentlig større enn disse. Overskuddene forblir dermed overskudd når det justeres for de negative resultateffektene. I 2008, hvor den positive resultateffekten er høyest, øker det positive driftsresultatet fra 79,5 mill. kr til 118,2 mill. kr.

Som tabell 4 viser står regnskapet i Skedsmo kommune oppført med et netto driftsresultat på 1,498 mrd. kr for perioden 2002 – 2017 samlet (opprinnelig). Korrigert for resultateffekten for perioden, skulle netto driftsresultat vært 58,8 mill. kr høyere (samlet resultateffekt). Dette ville gitt et netto driftsresultat på 1,556 mrd. kr (justert). Resultateffekten på 58,8 mill. kr er imidlertid ikke et «reelt» overskudd. Overskuddet skyldes kun forskyvninger av premieavvik som følge av amortiseringen, og skal føres tilbake som en utgift over senere års regnskap. Resultateffekten har dermed ingen innvirkning på kommunens likviditet.

Videre understrekes det at de beregnede resultateffektene angir virkningen på netto driftsresultat. Virkningen på bunnlinjen (regnskapsmessig mer-/mindreforbruk) kan imidlertid være annerledes. Kommunen kunne ha valgt å avsette premieavviket (og dermed resultateffekten) mot disposisjonsfond. Fondet ville da korrigert for resultateffekten i bunnlinjen. Skedsmo kommune har opplyst at de ville lagt opp til en praksis der resultateffekten ville blitt nullet ut ved å regulere dette ved bruk av fond, noe som blant annet ble gjort i 2002. Dette for å hindre at store svingninger i premieavvik påvirker kommunens mer/mindreforbruk det enkelte år.

3 METODIKK FOR PROGNOSEFRAMSKRIVNING

Det andre spørsmålet som skal besvares er om sektorene Helse- og sosial og Utdanning har etablert standardiserte prinsipper for fremskrivning av prognoser (årsresultater).

3.1 Generelle føringer fra kommunen

Skedsmo kommune utarbeider månedlige økonomirapporter. Hver sektor utarbeider en økonomisk rapport med prognoser pr 31.12 i rapporteringsåret, som sys sammen til et dokument som behandles i formannskapet. Månedlig rapportering skal bidra til at kommunens budsjett følges opp og overholdes og at avvik og risiko for avvik fra budsjett identifiseres. Praksis i kommunen er at sektorene rapporterer på periodisert budsjett.

Kommunen har ikke utarbeidet felles retningslinjer eller metoder for fremskrivning av prognose som sektorene må følge. Det er overlatt til den enkelte sektor å utarbeide rammer/rutiner for fremskrivning av prognoser som de selv anser som egnet. Kommunen har imidlertid en felles rutine for oppfølging/etterkontroll av lønn. Hensikten med rutinen er å kontrollere at de månedlige lønnskjøringene er korrekte. Utover dette gir ikke rutinen føringer for hvordan prognoser for lønnskostnadene ut året skal fremskrives.

3.2 Utdanningssektoren

I e-post til revisjonen 27.2.2019 opplyser Utdanning at det kan være vanskelig å lage prognoser i sektoren, noe som skyldes at det er stor variasjon i når enkelte inntekter og utgifter blir inntekts- og utgiftsført. Ut i fra det som er blitt forelagt revisjonen har ikke sektoren formalisert standardiserte prinsipper for fremskrivning av prognoser for sektoren.

Sektoren har rutiner for hvordan månedsrapporteringen skal gjennomføres, herunder rutine for mål- og resultatstyring. Denne rutinen sikrer at rapporteringen gjennomføres likt «hver gang», og er også en sikkerhet når nyansatte tar over denne oppgaven. Ifølge sektoren skal hele kommunen basere seg på de samme føringene for økonomirapporteringen, slik at alle sektorene skal legge de samme prinsippene til grunn.

Ifølge rutinen for mål- og resultatstyring er hver enkel enhet selv ansvarlig for å følge opp sine budsjetter og resultater. God oppfølging er avgjørende for å kunne drive en fornuftig og effektiv økonomi- og målstyring. Den enkelte enhets rapportering skal ifølge rutinen kontrolleres og følges opp av sektoradministrasjonen.

Skedsmo kommune har i tillegg flere målstyringssystem, herunder felles politisk vedtatte mål i årsbudsjett og handlingsprogram, virksomhetsmål, månedsrapportering, tertialrapportering og

årsberetning. Økonomirapporteringen foregår i Agresso. I rutinen er det beskrevet stegvis hvordan tall og data som grunnlag for rapporteringen skal legges inn i verktøyet.

3.3 Helse- og sosialsektoren

Helse- og sosial opplyser at årsprognosene fremskrives ved hjelp av ulike metoder, avhengig av avdeling, situasjon/type. avvik/hendelse, etc. Dette er fordi sektorens drift er differensiert med stor bredde i type tjenester. I arbeidet med prognoser bruker også i stor grad historiske erfaringer som kombineres med tilgjengelig informasjon i rapporteringsøyeblikket, som basis for prognoseberegningene.

Fremskrivningsmetoder som benyttes i sektoren er mange tilfeller enkle og kjente metoder, men kan også være mer avanserte, inkludert multiple beregninger for å få frem et uttrykk for en prognose. Det benyttes gjerne flere metoder samtidig for samme problemstilling for kvalitetssikring av prognosen.

Sektoren har ikke standardiserte metoder for likhet i prinsipper for fremskrivning av prognoser. De er noe usikre på i hvilken grad det er formålstjenlig med standardiserte prinsipper for dette, og sikter til den betydelige ulikheten i tjenestene som foreligger internt i en sektor, og mellom sektorer.

Sektoren mener at man nødvendigvis ikke bør utforme standardiserte prinsipper, men at man likevel i større grad kan tilstrebe mer likhet i prognoser og tenkning blant de ulike økonomirådgiverne i sektoren.

Sektoren har rutine for bruk av månedsrapporteringssystem, rutine og standardisering for innhold i økonomisk rapportering fra enhetene, samt at kommunen har rutine for lønnskontroll som sektorens ledere skal følge. Som for Utdanning, har Helse- og sosial en rutinebeskrivelse for utarbeidelse av økonomirapport. Her er det beskrevet føringer for hvordan mål og resultater i sektoren skal rapporteres inn i verktøyet Agresso, herunder innhold i økonomirapporteringen, nøkkeltall, avvikstabell, osv. De nevnte rutinene er etablert spesifikt i og for Helse- og sosial.

Økonomirådgiver for sektoren opplyser at, ved overgang til ny kommune, vil de sektorspesifikke rutinene bli diskutert. Han mener at det i hovedsak tenkes og gjøres mye likt i det grunnleggende prognosearbeidet sektorene imellom.

4 OPPSUMMERING

Skedsmo kommunes håndtering av premieavvik er ikke i tråd med regnskapsforskriften § 13. Det skyldes at kommunen ikke amortiserer premieavviket, og dermed har kommunen fått et netto driftsresultat som er annerledes enn det kommunen ville fått dersom forskriften hadde vært fulgt. Virkningen av dette utgjør 58,8 mill. kr for perioden 2002 – 2017.

I Skedsmo kommune skal alle sektorene rapportere månedlig. Videre er det etablert en felles rutine for sektorene om etterkontroll av lønn. Utover dette er det overlatt til den enkelte sektor å utarbeide rammer/rutiner for fremskrivning av budsjettet som de selv anser som egnet.

Utdanning har etablert rutine for hvordan rapporteringen skal gjennomføres. Denne skal sikre at rapporteringen gjennomføres likt «hver gang». Det foreligger imidlertid ingen rutine for hvordan prognosene skal fremskrives.

Helse- og sosial har ikke standardiserte metoder for likhet i prinsipper for fremskrivning av prognoser. De er noe usikre på i hvilken grad det er formålstjenlig med standardiserte prinsipper for dette, og sikter til den betydelige ulikheten i tjenestene som foreligger internt i en sektor, og mellom sektorer.

5 VEDLEGG

Vedlegg 1 – Brev fra økonomidirektør

Som økonomidirektør i Lillestrøm kommune, vil jeg innstille på at Lillestrøm kommune skal følge §13 i forskrift om årsregnskap og årsberetning.

Med vennlig hilsen

Sven O. Nylænder
Direktør Økonomi

Lillestrøm kommune

Tlf: +47 90656583

Lillestrøm kommune
Sentralbord 66 93 80 00
Jonas Lies gate, 2000 Lillestrøm

Vedlegg 2 – Premieavvik 2002 – 2017 (grunnlagstall)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Arb.avg årets premieavvik	1 859	2 918	2 165	2 481	4 546	2 193	6 967	7 815
Årets premieavvik	13 185	20 692	15 352	17 385	32 240	15 553	49 413	55 422
Sum årets premieavvik	15 044	23 610	17 517	19 866	36 785	17 746	56 380	63 237
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Arb.avg årets premieavvik	4 747	7 409	7 627	6 019	6 562	5 764	7 536	7 264
Årets premieavvik	33 665	52 545	54 090	42 686	46 540	40 879	53 443	51 514
Sum årets premieavvik	38 412	59 954	61 717	48 704	53 102	46 643	60 979	58 778

Kilde: Skedsmo kommune