



Deloitte
Statsautoriseret Revisionsaktieselskab
CVR-nr. 24 21 37 14
Weidekampsgade 6
Postboks 1600
0900 København C
Telefon 36 10 20 30
Telefax 36 10 20 40
www.deloitte.dk

Notat

Regnskabsmæssig behandling af skatterestancer vedrørende amtskommunale skatter i årsregnskab 2006 og efterregulering af nettoformue for Fyns Amt og Københavns Amt.

1. Indledning

Som revisorer for Fyns Amt og Københavns Amt er vi blevet anmodet om at redegøre for vores holdning til værdiansættelsen af skatterestancer i årsregnskab 2006 og efterregulering af nettoformue pr. 31.12.2006 for de to amter.

Fyns Amt og Københavns Amt har optaget tilgodehavende skatterestancer hos staten til kurs 100 i såvel årsregnskab 2006 som efterregulering af nettoformue pr. 31.12.2006. Vi har forsynet de to årsregnskaber med revisionspåtegninger uden supplerende oplysninger eller forbehold og er således enige i den regnskabsmæssige behandling.

Region Syddanmark og Region Hovedstanden har bedt os redegøre for baggrunden for den regnskabsmæssige behandling af de omtalte skatterestancer i de tidligere Fyns og Københavns amter. Vi har i det følgende redegjort for de overvejelser, som vi har lagt til grund for vores vurdering af, at de tilgodehavende skatterestancer skal optages til kurs 100 i årsregnskab 2006 og efterregulering af nettoformuen pr. 31.12.2006.

2. Baggrund

Baggrunden for overvejelserne tager afsæt i, at Indenrigs- og Sundhedsministeriet er af den opfattelse, at der i konsekvens af lov nr. 493 af 7. juni 2006 om ophævelse af den amtskommunale indkomstskattelov ikke vil blive foretaget regulering af skatterestancer fra staten til amterne for indkomstårene til og med 2006. Loven træder i kraft pr. 01.01.2007.

Reguleringen har dels været udtryk for en afvikling af tidligere optagne skatterestancer, og dels en tilgang af nye skatterestancer.

De samlede skatterestancer, som amterne pr. 31.12.2006 har bogført som tilgodehavender hos staten, udgør i alt ca. 0,5 mia.kr.

Indenrigs- og Sundhedsministeriet har tilkendegivet, at skatterestancerne skal optages til 0 kr. I brev af 26. september 2007 fra Indenrigs- og Sundhedsministeriet til Danske Regioner henvises dels til Budget- og Regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner, dels til lov om Årsrapporter for erhvervsdrivende virksomheder.

Vi har i det følgende redegjort for den regnskabsmæssige behandling af tilgodehavende skatterestancer med afsæt i de to regelsæt samt fordelingsbekendtgørelsen.

3. Regnskabsmæssig behandling af tilgodehavende skatterestancer under henvisning til Budget- og Regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner for 2006

Budget- og regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner for 2006 foreskriver de konkrete regler for udarbejdelse og aflæggelse af amternes og kommunernes regnskaber før gennemførelsen af strukturreformen. Med mindre andet er anført, så er det Budget- og Regnskabssystemet pr. 31.12.2006, der henvises til i det følgende.

Budget- og Regnskabssystemet indeholder ingen bestemmelser om, at der ved udarbejdelsen af årsregnskaber skal tages højde for lovgivning, der træder i kraft efter statusdagen.

Derfor har man ikke tidligere taget højde for konsekvenserne af en lov, der først træder i kraft pr. 1. januar 2007, idet man i givet fald ville have indregnet dette i regnskab 2007.

Indenrigs- og Sundhedsministeriet har således hidtil lagt stor vægt på, at kun begivenheder (herunder regelændringer), der indtræder i regnskabsåret, lægges til grund for regnskabsaflæggelsen - uagtet at man måtte kende til nye forhold på tidspunktet for regnskabet afslutning.

Som eksempel herpå kan nævnes følgende situation. I forbindelse med Hafnia A/S' konkurs i 1992 måtte Københavns Amt notere et stort tab. Amtets revisorer henstillede, at amtets tilgodehavende blev nedskrevet til den forventede udlodning fra konkursboet, uagtet at beløbet ikke var konstateret på tidspunktet for regnskabsaflæggelsen. Årsagen til denne fremgangsmåde var bl.a. hensynet til regnskabsbrugere, herunder ikke mindst långivere. Indenrigs- og Sundhedsministeriet lagde imidlertid stor vægt på, at der ikke var hjemmel til at foretage en sådan nedskrivning, før tabet var konstateret – altså før konkursboet var endeligt opgjort.

Væsentlige ændringer til Budget- og Regnskabssystemet har gennem de senere år været behandlet ved forhandlingerne mellem regeringen og Amtsrådsforeningen og har derudover været behandlet i Budget- og Regnskabsudvalget, hvor såvel Indenrigs- og Sundhedsministeriet som relevante interesseor-

ganisationer er repræsenteret. Heller ikke i disse fora er der os bekendt truffet beslutninger om særlig regnskabsmæssig behandling af skatterestancerne, hvilket for os også er en indikation af, at skatterestancerne skal behandles som tidligere.

Forholder man sig derfor isoleret set til Budget- og Regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner, må det konkluderes, at der ved udarbejdelsen af regnskabet for 2006 *ikke* skal tages højde for lovgivning, der først træder i kraft den 1. januar 2007 – heller ikke selvom loven er vedtaget før statusdagen - og at skatterestancerne derfor skal optages til fuld værdi.

4. Fordelingsbekendtgørelsens regler

De særlige regler for overdragelse af aktiver og passiver samt værdiansættelsen heraf i forbindelse med strukturreformen findes i bekendtgørelse om fordeling af aktiver og passiver, rettigheder og pligter og ansatte som følge af opgaveflytninger den 1. januar 2007 i forbindelse med kommunalreformen (fordelingsbekendtgørelsen).

I § 5 er oplistet de aktiver og passiver, der skal holdes uden for opgørelsen af amternes nettoformue. Skatterestancer under funktion 9.13 er ikke nævnt som en undtagelse - og det må derfor antages, at skatterestancerne ikke fra lovgivers side har været tænkt som en undtagelse til det almindelige regelsæt.

Af fordelingsbekendtgørelsens § 6, stk. 1 fremgår følgende:

"Ved værdiansættelsen af aktiver og passiver, der indgår i beregningen af nettoformuen anvendes de opgørelsesprincipper for aktiver og passiver, der i overensstemmelse med "Budget- og Regnskabssystem for kommuner og amtskommuner" for regnskab 2004 er benyttet i det endeligt godkendte regnskab 2004, jf. dog stk. 3 og 4"

Af stk. 3 og 4 fremgår eksplicit bestemmelser om undtagelser fra hovedreglen. Der er således fastlagt særlige regler om værdiansættelse af ejendomme erhvervet før 1. januar 1999 samt om pensionsforpligtelser.

Heller ikke her er der gjort undtagelser i relation til skatterestancer.

For så vidt angår den endelig delingsaftale (eller den efterregulerede nettoformue), hedder det i § 19, stk. 3 tværtimod følgende:

"Ved beregningen af den efterregulerede nettoformue indgår de aktiver og passiver omfattet af § 5, som i henhold til Budget- og Regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner" for regnskab 2004 skal indgå i balancen for kommuner ved det endeligt godkendte regnskab 2006. Ved værdiansættelsen

anvendes de opgørelsesprincipper for aktiver og passiver, der i overensstemmelse med Budget- og Regnskabssystem for kommuner og amtskommuner for regnskab 2004 er benyttet i det endelig godkendte regnskab 2004. Værdiansættelsen foretages i overensstemmelse med oplysningerne i det endelig godkendte regnskab 2006 til værdien ultimo 2006 jf. dog stk. 4 og 5."

Det kan på baggrund heraf konkluderes, at indregning og måling af skatterestancer i delingsaftale og efterregulering af nettoformuen, skal ske efter de principper, der i øvrigt er gældende i henhold til Budget- og Regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner for 2006 og 2004.

Dette vil efter vores opfattelse indebære indregning og måling af skatterestancerne til fuld værdi.

5. Regnskabsmæssig behandling af tilgodehavende skatterestancer under henvisning til Årsregnskabslovens bestemmelser

Indenrigs- og Sundhedsministeriet henviser i brev af 26. september 2007 til lov om årsregnskaber. Det vil efter vores opfattelse være ganske usædvanligt - og ikke i overensstemmelse med Indenrigs- og Sundhedsministeriet hidtidige praksis - såfremt årsregnskabslovens bestemmelser inddrages som supplerende regelsæt. Som følge af ministeriets henvisning hertil er det kort valgt at beskrive konsekvenserne af en analog anvendelse af årsregnskabslovens bestemmelser, for så vidt angår skatterestancer.

Årsregnskabsloven gælder alene for erhvervsdrivende virksomheder - og af lovens § 1, stk. 3 fremgår også eksplicit, at loven ikke gælder for andre virksomheder, som er underlagt regnskabsregler fastsat ved eller i henhold til lov om kommunernes styrelse.

En årsrapport udarbejdes på baggrund af viden, erhvervet frem til årsrapportens aflæggelse - det vil sige bestyrelsens aflæggelse af årsrapporten. I princippet vil årsrapporten kunne ændres frem til generalforsamlingens godkendelse af regnskabet, idet generalforsamlingen kan forkaste årsrapporten.

Dette fremgår af årsregnskabslovens § 13 om de grundlæggende forudsætninger for årsrapportens udarbejdelse.

Det fremgår endvidere specifikt af årsregnskabslovens § 33, stk. 3 (gældende for klasse B virksomheder og større), hvori det hedder, at:

"Ved indregning og måling af aktiver og forpligtelser skal der tages hensyn til alle forhold, herunder forudsigelige risici og tab, der fremkommer inden det tidspunkt, hvor årsrapporten udarbejdes, og som bekræfter eller afkræfter forhold, som er opstået senest på balancedagen."

Lov om ophævelse af lov om amtskommunale indkomstskatter er vedtaget i 2006. Der vil som følge heraf skulle tages højde herfor ved udarbejdelsen af årsregnskab 2006, såfremt årsregnskabslovens regler lægges til grund for udarbejdelsen af årsregnskabet.

Tages der således afsæt i årsregnskabslovens bestemmelser, må det derfor konkluderes, at der ved udarbejdelsen af årsregnskabet for 2006 skal tages højde for konsekvenserne af en lovgivning, der er vedtaget i året – uagtet at loven først træder i kraft den 1. januar 2007.

Det betyder, at såfremt lov nr. 493 skulle medføre en ændring i skatterestancernes reelle værdi, vil en analog anvendelse af reglerne i årsregnskabsloven principielt kunne føre til, at loven skal tages i betragtning ved udarbejdelsen af regnskabet for år 2006.

6. Værdiansættelse af skatterestancer

Problemstillingen vedrørende ovenstående skatterestancer er, som det fremgår, først og fremmest et spørgsmål om, hvorvidt der ved udarbejdelse af regnskab 2006 og efterreguleringen af nettoformuerne skal tages højde for efterreguleringernes bortfald i forbindelse med lovændringen pr. 1. januar 2007.

Vi har dog for god ordens skyld valgt tillige at beskrive den regnskabsmæssige behandling, såfremt man i stedet forholder sig til tilgodehavendernes reelle værdi - og dermed den værdi, som skatterestancerne i sidste ende må antages at have for staten.

6.1 Bestemmelser i Budget- og regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner for 2006

Indførelsen af omkostningsbaserede regnskabsprincipper indebærer blandt andet, at der ved værdiansættelsen af tilgodehavender skal ske en revurdering, således at tilgodehavender værdiansættes til den faktisk forventede betaling fra debitor.

Ifølge Budget- og Regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner for 2006 gælder dette dog kun de tilgodehavender, hvor der er truffet særlig bestemmelse herom.

Tilgodehavende skatterestancer er registreret under funktion 9.13 Andre tilgodehavender.

Om Andre tilgodehavender hedder det i Budget- og Regnskabssystemet, at:

"Saldoen skal svare til det samlede tilgodehavende, der altid skal kunne specificeres på enkeltposter."

Der er ikke på funktion 9.13 lagt op til andre værdiansættelsesregler end, at tilgodehavendet skal svare til det samlede tilgodehavende. Konstaterede tab på tilgodehavender skal dog afskrives i overensstemmelse med de sædvanlige regler herom.

For så vidt angår de poster, hvor der ifølge Budget- og Regnskabssystemet skal ske en vurdering af, hvorvidt den faktiske værdi af tilgodehavendet er mindre end kurs 100, er disse eksplicit anført, eksempelvis funktion 9.25 Andre langfristede tilgodehavender og udlån, hvorom det er anført, at:

"Saldoen skal ved regnskabsafslutningen svare til det samlede resttilgodehavende tilgodehavenderne med nedskrivning af forventet tab på tilgodehavenderne."

Ser man derfor isoleret på reglerne i Budget- og Regnskabssystemet, kan det konkluderes, at der ikke er hjemmel til at nedskrive skatterestancerne til en værdi lavere end kurs 100 - uagtet at en del af disse tilgodehavender må antages at være uerholdelige.

6.2 Årsregnskabslovens bestemmelser

Af årsregnskabslovens § 36 (gældende for klasse B virksomheder og større) fremgår følgende:

"Aktiver og forpligtelser skal på tidspunktet for første indregning måles til kostpris. Efter første indregning skal aktiver måles til kostpris og forpligtelser til nettorealisationseværdi, medmindre andet følger af denne lov."

Da der er tale om et finansielt aktiv (der afregnes i penge), vil dette som udgangspunkt skulle værdiansættes til dagsværdi, jf. årsregnskabslovens § 37, stk. 1.

Det vil sige, at der skal ske nedskrivning (hensættelse til tab), således at tilgodehavendet herefter er værdiansat til den forventede faktiske fremtidige betalingsstrøm - altså i det konkrete tilfælde formentlig til en lavere værdi end kurs 100.

Da man ikke kender den faktiske fremtidige betalingsstrøm, vil det være et regnskabsmæssigt skøn at fastsætte denne kursværdi - og et sådant skøn ville blive udøvet med afsæt i enten en individuel vurdering, en samlet vurdering eller en kombination heraf.

7. Konklusion

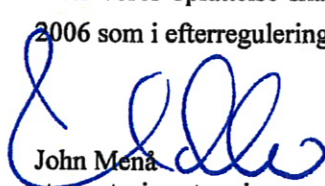
Som det fremgår af ovenstående, indeholder Budget- og Regnskabssystemet for kommuner og amtskommuner ingen bestemmelser om, at der ved værdiansættelsen af aktiver, der eksisterer på statusdagen, skal tages højde for forhold, der først indtræder efter statusdagen. Tværtimod peger hidtidig praksis på, at der ikke skal tages højde for sådanne forhold.

Lov om ophævelse af lov om amtskommunale indkomstskat blev vedtaget i 2006, men loven trådte først i kraft den 01.01.2007, hvorfor der efter vores opfattelse ikke skal tages højde herfor ved aflæggelsen af årsregnskab 2006.

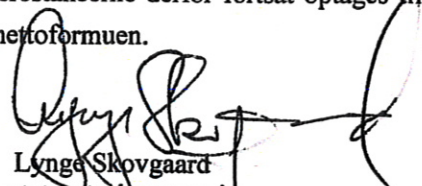
Reglerne om indregning og måling af aktiver og passiver i forbindelse med udarbejdelse af delingsaftalerne og efterregulering af nettoformuen i tilknytning til strukturreformen indeholder efter vores opfattelse ingen hjemmel til indregning og måling af skatterestancerne på anden måde end ved regnskabsaflæggelsen for 2004.

Endelig er det vores vurdering, at såfremt lov nr. 493 skulle medføre en ændring i skatterestancernes reelle værdi, ville en analog anvendelse af reglerne i årsregnskabsloven principielt kunne føre til, at loven skulle tages i betragtning ved udarbejdelsen af regnskabet for år 2006.

Efter vores opfattelse skal skatterestancerne derfor fortsat optages til fuld værdi i såvel årsregnskab 2006 som i efterreguleringen af nettoformuen.



John Menå
statsautoriseret revisor



Lyng Skovgaard
statsautoriseret revisor