

**Tidspunkt for regnskapsføring av inntekt, innbetaling og gevinst
i kommuneregnskapet**

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk
Juni 2010

gkrs

INNHOLDSFORTEGNELSE

<u>OPPSUMMERING</u>	<u>3</u>
<u>1.0 INNLEDNING</u>	<u>4</u>
1.1 FORMÅL	5
1.2 VIDERE FREMSTILLING.....	5
<u>2.0 INNTEKTER</u>	<u>6</u>
2.1 GJENSIDIGE TRANSAKSJONER.....	6
2.1.1 LEVERING AV TJENESTER	7
2.1.2 SALG AV VARER.....	8
2.1.3 RENTEINNTEKTER.....	9
2.1.4 GEVINST VED SALG AV FINANSIELLE OMLØPSMIDLER	10
2.1.5 SALG AV ANLEGGSMIDLER	12
2.1.6 BETINGEDE TILSKUDD	13
2.1.7 BETALING FØR OG ETTER TRANSAKSJONSTIDSPUNKTET	15
2.2 ENSIDIGE TRANSAKSJONER.....	16
2.2.1 SKATT PÅ ALMINNELIG INNTEKT OG FORMUE	17
2.2.2 KOMMUNAL EIENDOMSSKATT.....	18
2.2.3 RAMMETILSKUDD	19
2.2.4 GAVER	22
2.2.5 UTBYTTE FRA AKSJESELSKAPER OG ALLMENNAKSJESELSKAPER	23
2.2.6 UTDELING FRA IKS OG INTERKOMMUNALE SAMARBEID	24
2.2.7 OVERFØRING FRA KOMMUNALT FORETAK	24
2.3 VERDIBASERT INNTEKT	25
2.3.1 UREALISERT VINNING MARKEDSBASERTE FINANSIELLE OMLØPSMIDLER	26
<u>3.0 INNBETALINGER.....</u>	<u>28</u>
3.1 INNLÅN.....	28
3.2 AVDRAG OG INNLØSNING AV UTLÅN.....	29
3.3 REFUSJONER AV TIDLIGERE FORSKUTTERINGER.....	30
<u>HENVISNINGER</u>	<u>32</u>

Oppsummering

Utgangspunktet for periodisering av inntekter og innbetalinger følger av anordningsprinsippet. Gjennomgangen av de ulike inntekts- og innbetalingsarter viser at kommunens gjensidige transaksjoner i utgangspunktet skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet på tidspunktet for risiko- og kontrollovergang. Kommunens ensidige transaksjoner skal inntektsføres på det tidspunktet hvor kommunen har etablert en disposisjonsrett til midlene, mens kommunens verdibaserte inntekt regnskapsføres i samsvar med at inntekten opptjenes, det vil si er realiserbar i et effektivt marked.

Inntekter

Tidspunktet for overgang av kontroll knyttet til økonomiske ressurser (kontrollovergang) er som hovedregel det bestemmende tidspunkt for regnskapsføring av inntekter. På dette tidspunktet anses utgiften som hovedregel å være opptjent. Tidspunktet betegnes ofte som transaksjonstidspunktet. Hovedkonklusjonen er således at alle kommunale inntekter skal regnskapsføres i kommunens bevilgningsregnskap på tidspunktet for risiko- og kontrollovergang, det vil si på transaksjonstidspunktet. Unntakene fra denne hovedregelen er knyttet til regnskapsføring av verdibasert inntekt:

- Kommunens verdibaserte inntekt regnskapsføres i samsvar med at inntekten opptjenes, det vil si er realiserbar i et effektivt marked.

Innbetalinger

Kommunens innbetalinger skal som hovedregel regnskapsføres i bevilgningsregnskapet på det tidspunkt hvor kommunen i henhold til avtale har etablert en disposisjonsrett til midlene. Det vil i praksis si på det tidspunkt kommunen mottar likviditetsoverføringen. Unntaket fra denne hovedregelen er knyttet til regnskapsføring av innlån:

- Innlån skal i henhold til regnskapsforskriften § 7, 4. ledd, inntektsføres i samsvar med at investeringsutgifter påløper.

1.0 Innledning

Kommunesektorens¹ inntekter er i stor grad bestemt av forhold kommuner og fylkeskommuner ikke selv kan påvirke. Skatteinntekter og statlige overføringer utgjør hoveddelen av kommunesektorens finansiering. Skattereglene for inntektsskatten fastsettes av Stortinget, og kommunene og fylkeskommunenes inntekter følger av det lokale inntektsgrunnlaget. Størsteparten av de statlige overføringene er samlet i inntektssystemet og overføres etter faste kriterier. Andre inntekter som gebyrer og eiendomsskatt er regulert av et nasjonalt regelverk². Kommunenes adgang til å lånefinansiere utgifter er regulert gjennom bestemmelsene i kommunelovens § 50. Kommunen har i tillegg anledning til å skaffe seg inntekter gjennom å drive forretningsvirksomhet i egen regi.

Regnskapsføringen av kommunens inntekter og innbetalinger er bestemt av reglene i kommuneloven av 1992, samt av reglene i forskrift om årsbudsjett og forskrift om årsregnskap og årsberetning (regnskapsforskriften), begge av 15. desember 2000. Ved henvisning til forarbeidene til kommuneloven i dette notatet menes Ot.prp. nr. 43 (1999-2000).

Hovedbestemmelsen for regnskapsføring av inntekter og innbetalinger i kommuneregnskapet er gitt i kommuneloven § 48 nr. 2. Av første setning fremgår at årsregnskapet skal omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året og anvendelsen av disse. Dette omtales gjerne som **arbeidskapitalprinsippet**, Tidspunktet for regnskapsføring reguleres av andre setning, hvor det heter at alle kjente inntekter/innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes. Bestemmelsen omtales ofte som **anordningsprinsippet**. Det er således forståelsen av begrepet kjent som er bestemmende for når inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres i kommuneregnskapet. Gjeldende forskrifter inneholder imidlertid få direkte retningslinjer knyttet til hvordan begrepet kjent skal forstås i forhold til kommunens ulike inntekts- og innbetalingsarter. I forarbeidene presiserer likevel departementet at transaksjonstidspunktet i mange tilfeller vil kunne være bestemmende for regnskapsføringen i kommuneregnskapet. En overordnet beskrivelse av forståelsen av anordningsprinsippet er gitt i et eget notat ”Kommuneregnskapet – rammeverk og grunnleggende regnskapsprinsipper”. Basert nevnte på de nevnte kildene identifiseres tidspunkt for regnskapsføring av inntekter og innbetalinger i kommunens drifts-

¹ Med kommuner menes i fortsettelsen både kommuner og fylkeskommuner om ikke annet er angitt

² NOU 1996:1

og investeringsregnskap. I den videre fremstilling benyttes bevilgningsregnskapet som en samlebetegnelse for drifts- og investeringsregnskapet med unntak av interne finansieringstransaksjoner.

Dette arbeidet inngår som en del av et større arbeid hvor formålet er å kartlegge og beskrive grunnleggende regnskapsprinsipp relatert til det kommunale årsregnskapet, innen de begrensninger kommunelovgivningens økonomibestemmelser representerer. Arbeidet består av notatene:

- Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper
- Det kommunale regnskapssystem – grunnleggende sammenhenger
- Tidspunkt for regnskapsføring av inntekt, innbetaling og gevinst i kommuneregnskapet
- Tidspunkt for regnskapsføring av utgift, utbetaling og tap i kommuneregnskapet

1.1 Formål

Formålet med notatet er å beskrive kriteriene for fastsettelsen av tidspunktet for regnskapsføringen av inntekter, innbetalinger og gevinster i kommunens drifts- og investeringsregnskap (bevilgningsregnskapet).

1.2 Videre fremstilling

I den videre fremstilling i notatet er det valgt å diskutere regnskapsføringen av inntekter og innbetalinger i egne avsnitt. Begrunnelsen for inndelingen er å finne i den begrepsavklaringen som presenteres i forskrift for årsbudsjett av 15. desember 2000 (budsjettforskriften)³, hvor inntekter defineres som *godtgjørelse til kommunen eller fylkeskommunen for varer eller tjenester samt pengeoverføringer til kommunen eller fylkeskommunen uten motytelse*, mens begrepet innbetalinger reserveres for *innlån, mottatte avdrag på utlån, innløsninger av utlån samt mottatte refusjoner på tidligere forskutteringer*. Definisjonene illustrerer at de to formene for kommunal ressurstilgang har ulike karakteristika slik at det vil være hensiktsmessig å behandle dem separat. I diskusjonen av kommunale inntekter behandles verdibasert og transaksjonsbasert inntekt hver for seg, hvor transaksjonsbasert inntekt videre inndeles i ensidige og gjensidige transaksjoner.

³ Jf. budsjettforskriften § 2

Ulike inntektsarter

2.0 Inntekter

Det kommunale inntektsbegrepet omfatter en rekke ulike inntektsarter. Kommunenes skatteinntekter består av skatt på inntekt, formue og eiendom. Statlige rammeoverføringer omfatter de generelle overføringer kommuner mottar fra staten gjennom inntektssystemet, mens øremerkede tilskudd fra staten er tilskudd som er bestemt til spesielle formål og kan dermed ikke benyttes til annen virksomhet. Salgs- og leieinntekter består blant annet av brukernes egenbetaling ved bruk av kommunale tjenester, herunder gebyrer for vann, kloakk, renovasjons- og feietjenester. I tillegg omfatter inntektsbegrepet renter, utbytte, overføringer og refusjoner fra stat, fylkeskommuner, kommuner og andre, gaver, salg av utstyr, tomteområder og konsesjonsinntekter.

Transaksjons-
basert inntekt

2.1 Gjensidige transaksjoner

Transaksjoner er relatert til at økonomiske ressurser skifter eier, eller kontrollovergang som vil være den regnskapsmessige terminologien. Regnskapsføringen av transaksjonsbasert inntekt tar som utgangspunkt at kommunen har gjennomført transaksjonen. Om en transaksjon er gjennomført avgjøres ved om det har funnet sted en overføring av risiko og kontroll. Risiko som overføres er eiendelens gevinst- og tapspotensiale. Med kontroll menes beslutningsmyndighet og råderett. Transaksjonstidspunktet er det tidspunkt hvor både risiko og kontroll i hovedsak er overført. På dette tidspunktet anses utgiften som hovedregel å være opptjent. Det er innen regnskapslitteraturen vanlig å skille mellom ensidige og gjensidige transaksjoner.⁴ En gjensidig transaksjon kan beskrives som en overdragelse av en eiendel/gode fra en part til en annen hvor denne yter et spesifikt vederlag, mens en ensidig transaksjon kan beskrives som en overdragelse av en eiendel/gode fra en part til en annen (kommunen) uten krav om å motta en spesifikk fordel (vederlag). En reell transaksjon forutsetter at det skjer en virkelig overføring av risiko og kontroll. Kjøp og salg innad i kommunen vil ikke oppfylle kriteriene for en transaksjon, og vil heller ikke bli omtalt nærmere i dette notatet.

Risiko og kontroll

I presentasjonen av kommunale inntektsarter klassifisert som gjensidige transaksjoner kan det være hensiktsmessig å trekke et skille mellom inntekter generert av kommunal tjenesteyting, salg av varer, finansinntekter og betingede tilskudd.

2.1.1 Levering av tjenester

Kommunale tjenester kan være finansiert med gebyrer, egenbetaling eller inntekt fra annen ikke lovpålagt virksomhet. Kommunene har lovhjemmel for å kreve inn ulike typer gebyr, for eksempel vann- og kloakkgebyr. For flere av disse gebyrene begrenser det såkalte legalitetsprinsippet kommunenes adgang til å fastsette nivået på gebyrene. Bare kommunens faktiske kostnader knyttet til tjenesten kan kreves dekket gjennom gebyret.⁵ Kommunen påtar seg utgifter for å levere en bestemt type tjeneste og får godtgjøring gjennom gebyrbetalingen fra brukerne av tjenesten. Selv om inntektene i en gitt periode kan være høyere eller lavere enn faktisk påløpt utgift⁶, vil det være en direkte sammenheng mellom kommunens inntekter og utgifter knyttet til tjenestene. Andre kommunale tjenester som for eksempel hjemmehjelpstjenester, inneholder også elementer av egenbetaling eller brukerbetaling. Ved slike kommunale tjenester påtar kommunen seg også utgifter og får dette helt eller delvis dekket gjennom betaling for den gjeldende tjenesten. Også i disse tilfellene vil det være en sammenheng mellom kommunens inntekter og utgifter knyttet til tjenestene. Kommunen har videre anledning til å drive annen ikke lovpålagt virksomhet innen rammen av det kommunale rettssubjekt, såfremt ikke aktiviteten ved lov eller ulovfestede rettsprinsipper er forbeholdt andre. Kommunal utleie av boliger kan være et eksempel på slik annen ikke lovpålagt tjenesteyting. Utleie kjennetegnes ved at kommunen stiller en vare (bolig) til leietakers disposisjon for en begrenset periode mot et avtalt vederlag.

⁴ Se for eksempel Johnsen og Kvaal, 1999

⁵ Se for eksempel Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester, Kommunal- og regionaldepartementet, H-2140, 2003.

Kommunene fakturerer brukerne av disse tjenestene en eller flere ganger i året. Avhengig av hvordan kommunenes faktureringsrutiner er organisert vil brukerne ved regnskapsårets utløp (pr. 31.12) ha betalt hele eller deler av periodens forbruk av tjenesten. Brukerne vil også kunne ha betalt deler av neste periodes forbruk av tjenesten.

Kjent = utført

Transaksjon = utført

For transaksjoner knyttet til kommunal tjenesteyting er overdragelsen utførelsen av den aktuelle tjenesten, mens vederlaget er betalingen. Etter anordningsprinsippet skal kommunale inntekter regnskapsføres i bevilgningsregnskapet når de er kjent. At en inntekt relatert til tjenesteyting er kjent innebærer normalt at tjenesten er utført.⁷ Risiko og kontroll knyttet til tjenesten er på det tidspunktet overført til tjenestemottaker, og inntekten kan anses opptjent. Transaksjonen er således gjennomført når tjenesten er utført. Kriteriene for når en tjeneste er utført kan likevel variere mellom ulike tjenester. For utleie utføres tjenesten i takt med utleieavtalens løpetid, en renovasjonstjeneste kan sies å være levert når avfallet hentes, mens en hjemmehjelpstjeneste kan sies å være utført etter hver time hjemmehjelpen har vært hos hjemmehjelpsmottakeren.

Konklusjon

Kommunale tjenester skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført når tjenesten er utført, det vil si at inntekten er opptjent.

2.1.2 Salg av varer

Transaksjon = levert

Salg av varer kan også forekomme i kommunal virksomhet. Periodisering av salg av varer følger de samme retningslinjer som for kommunale tjenester. Det er anordningsprinsippet som er bestemmende for periodiseringen. Inntektene skal regnskapsføres når de er kjent. At en inntekt relatert til salg av varer er kjent innebærer normalt at varen er

⁶ Se for eksempel NOU 1996:1

⁷ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000)

levert.⁸ Etter levering vil kommunen vanligvis ha overført risiko og kontroll knyttet til varen og vil ikke ha noen, eller kun ubetydelige, gjenstående forpliktelser knyttet til salgstransaksjonen. Transaksjonen er således gjennomført når varen er levert.

Konklusjon

Inntekter fra kommunens salg av varer skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført når varen er levert, det vil si at inntekten er opptjent.

2.1.3 Renteinntekter

En gjensidig transaksjon ble i avsnitt 2.1 beskrevet som overdragelse av en eiendel/gode til en annen part hvor denne yter et spesifikt vederlag. I forbindelse med finanstransaksjoner er identifikasjonen av overdragelse og vederlag imidlertid noe mer komplisert enn ved kjøps- og salgstransaksjoner. Overdragelsen i finanstransaksjoner vil være likviditeten, mens betaling av etableringsutgifter, avdrag og renter vil være vederlaget.⁹ Renter kan dermed beskrives som vederlag for disposisjonsrett til finansielle eiendeler. Renteinntekter oppstår således ved at kommunen stiller finansielle eiendeler til disposisjon mot et avtalt vederlag. Kun deler av vederlaget i en utlånstransaksjon er å betrakte som inntekt for kommunen. Kommunens renteinntekt i slike utlånstransaksjoner utgjøres av rente og avtalte gebyrer. Den resterende del av vederlaget, avdraget, er i kommunal regnskapsterminologi å forstå som en innbetaling i tråd med definisjonen i budsjettforskriften § 2, og diskuteres i avsnitt 3.2.

Renteinntekter skal etter anordningsprinsippet inntektsføres når de er kjent. For kommunens plasseringer i finansinstitusjoner og rentebærende papirer betyr dette at renteinntektene som hovedregel skal regnskapsføres i kommunens bevilgningsregnskap etter hvert som de i henhold til avtale

Overdragelse og vederlag

⁸ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000)

⁹ Johnsen og Kvaal, 1999

Kjent = opptjent

tilfaller kommunen, det vil si når de er opptjent. Det er på dette tidspunkt renteinntekten er kjent.

Obligasjoner til forfall

Regnskapsføringen av renteinntekter knyttet til kommunens investeringer i obligasjoner er noe mer problematisk. Investeringer i obligasjoner kommunen på forhånd har bestemt skal holdes til forfall klassifiseres som finansielle anleggsmidler. Anskaffelseskost for obligasjoner som holdes til forfall er pålydende i norske kroner. Over- og underkurs regnskapsføres som kortsiktig fordring/gjeld, og som finanspost i driftsregnskapet med like store årlige beløp over obligasjonens løpetid. Obligasjonens reelle rente vil imidlertid kunne variere over løpetiden avhengig av utviklingen i rentenivået. Dette medfører at regnskapsført renteinntekt i driftsregnskapet avviker noe fra den opptjente (reelle) renteinntekten. Formålet med regelen er å eliminere renterisiko/resultatsvingninger på obligasjoner som kommunen har inntaksjon og evne til å sitte med til forfall. Løsningen er en praktisk tilnærming til anordningsprinsippet.

Praktisk tilnærming

Konklusjon

Renteinntekter skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Det vil være etter hvert som renteinntekten i henhold til avtale tilfaller kommunen, det vil si er opptjent.

Begrepet gevinst

2.1.4 Gevinst ved salg av finansielle omløpsmidler

Begrepet gevinst har sammenheng med verdiøkninger, realisert eller urealisert. Det er likevel problematisk å hevde at enhver verdiøkning representerer en potensiell gevinst. Blant annet påpeker Johnsen og Kvaal (1999) at selv om differansen mellom salgsinntekt og kostnad solgte varer kan sies å være en realisert verdiøkning representerer det ikke en regnskapsmessig gevinst. I det videre innskrenkes begrepet gevinst til å omfatte situasjoner der virkelig verdi av kommunens balanseførte eiendeler på vurderingstidspunktet er høyere enn eiendelens balanseførte verdi. Som det fremgår av beskrivelsen kan gevinst således være realisert og urealisert. Regnskapsføringen av urealiserte gevinster

knyttet til markedsbaserte finansielle omløpsmidler omtales i avsnitt 2.3.1. Det resterende av dette avsnittet er viet til realiserte gevinster knyttet til kommunens salg av finansielle eiendeler klassifisert som omløpsmidler og vurdert i samsvar med bestemmelsen i regnskapsforskriften § 8.

Begrepet gevinst er imidlertid ikke eksplisitt omtalt i de kommunale regnskapsbestemmelser, verken i lov eller forskrifter. Det betyr ikke at regnskapsføring av gevinster er kommunene uvedkommende. Kommunen kan plassere deler av sine ledige midler kortsiktig i finansielle omløpsmidler som aksjer, andeler og sertifikater for å oppnå gunstigst mulig avkastning. Anskaffelsen av slike verdipapirer skal likevel ikke regnskapsføres i kommunens bevilgningsregnskap. Regnskapsføring av kjøpstransaksjonen utelukkende i kommunens balanseregnskap følger av arbeidskapitalprinsippet. I samsvar med arbeidskapitalprinsippet representerer anskaffelsen av slike finansielle papirer verken tilgang eller bruk av midler på kjøpstidspunktet. Kjøpstransaksjonen endrer ikke kommunens balanseførte arbeidskapital. Transaksjonen medfører på transaksjonstidspunktet kun en omplassering av allerede balanseførte omløpsmidler. Ved et senere salg av de finansielle omløpsmidlene regnskapsføres også salgstransaksjonen i utgangspunktet som en ren balansepostering. Avviker salgssummen fra de finansielle omløpsmidlenes balanseførte verdi på salgstidspunktet representerer likevel en slik realisert verdiendring en tilgang eller bruk av finansielle midler etter arbeidskapitalprinsippet. En verdiøkning (gevinst) skal regnskapsføres i kommunens driftsregnskap.

Gevinst ved salg av finansielle omløpsmidler skal etter anordningsprinsippet inntektsføres når den er kjent. Gevinsten er kjent når salgstransaksjonen er gjennomført, hvilket vil si på transaksjonstidspunktet. Dette innebærer at gevinsten skal regnskapsføres i kommunens bevilgningsregnskap når gevinsten er opptjent. Det vil si etter hvert som den i henhold til avtale eller underliggende økonomisk realitet, tilfaller kommunen.

Kjent =
transaksjons-
tidspunkt

Konklusjon

Gevinst ved salg av finansielle omløpsmidler skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen vil som hovedregel være gjennomført når salgstransaksjonen er gjennomført. På dette tidspunktet tilfaller gevinsten kommunen i henhold til avtale eller underliggende økonomisk realitet, det vil si er opptjent.

2.1.5 Salg av anleggsmidler

Ved salg av anleggsmidler hvor vederlaget til kommunen er kontanter eller nære substitutter, representerer vederlaget i salgstransaksjonen alltid tilgang av midler etter arbeidskapitalprinsippet. Anordningsprinsippet er styrende for periodisering av salg av anleggsmidler. Etter anordningsprinsippet skal inntekter ved salg av anleggsmidler regnskapsføres som inntekt i investeringsregnskapet når de er kjent.

Kjent = levert

Kjent innebærer normalt at anleggsmiddelet er levert. Etter levering vil kommunen vanligvis ha overført risiko og kontroll knyttet til anleggsmiddelet, og vil ikke ha noen eller kun ubetydelige gjenstående forpliktelser knyttet til salgstransaksjonen, det vil si at salgstransaksjonen er gjennomført.

Er vederlaget i transaksjonen et anleggsmiddel, er det ikke like åpenbart at vederlaget representerer tilgang av midler for kommunen. Det første som må avklares er i hvilken grad det er gjennomført en reell transaksjon.

Byttetransaksjon

En reell transaksjon skal innebære at partene bytter til seg noe annet enn det de bytter fra seg.¹⁰ I en slik transaksjon (byttetransaksjon) overdrar kommunen ett anleggsmiddel og mottar et nytt anleggsmiddel som vederlag. Kommunens arbeidskapital vil således være uforandret som følge av byttetransaksjonen. Siden vederlagets form ikke bør ha betydning for regnskapsføringen skal slike byttetransaksjoner behandles som to transaksjoner, en salgstransaksjon og en kjøpstransaksjon.

¹⁰ Johnsen og Kvaal, 1999

Salgstransaksjonen representerer en tilgang av midler og regnskapsføres som inntekt i investeringsregnskapet. Kjøpstransaksjonen representerer bruk av midler og utgiftsføres i investeringsregnskapet. Både kjøps- og salgstransaksjonen vil ha motpost i balansen (omløpsmidler eller kortsiktig gjeld). Balanseføring bør skje mot samme konto for å unngå at balansen har poster som ikke gjøres opp. Dette innebærer at salgstransaksjonen i byttetransaksjoner skal inntektsføres på samme måte som for salgstransaksjoner hvor vederlaget er kontanter.

Konklusjon

Salg av kommunens anleggsmidler skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er som hovedregel gjennomført når anleggsmidlet er levert.

2.1.6 Betingede tilskudd

Betingede tilskudd kjennetegnes ved overføring av et økonomisk gode mot oppfyllelse av visse betingelser. Med betingede tilskudd menes overføringer til kommuner hvor gjennomføring av forutbestemte aktiviteter er stilt som betingelse for å motta midlene. I det alt vesentligste vil slike tilskudd være overføringer fra staten og andre offentlige institusjoner. Statlige øremerkede tilskudd er ofte utformet som refusjonsordninger hvor kommunene mottar tilskudd fra staten i forhold til egen ressursinnsats.¹¹ En skiller ofte mellom to typer av refusjonsordninger, nemlig stykkpristilskudd og prosenttilskudd. Stykkpristilskudd vil si at kommunen mottar et bestemt beløp per enhet som produseres av tjenesten, mens prosenttilskudd vil si at staten helt eller delvis dekker kommunens utgifter til bestemte formål. Videre kan en skille mellom refusjonsordninger som omfatter samtlige kommuner og tilskuddsordninger hvor staten etter søknad dekker en bestemt andel av utgiftene. I tillegg eksisterer enkelte tilskuddsordninger hvor midlene fordeles etter objektive kriterier.¹²

Ulike typer tilskudd

¹¹ NOU 1996:1, NOU 1997:8

¹² NOU 1996:1

Tilsagn til de berettigede formål kan gis på ulike tidspunkt, fra før aktiviteten er påbegynt til etter den er avsluttet. Likedan vil tidspunktet for overføringen av midlene til kommunene kunne variere mellom ulike former for tilskudd. I enkelte tilfeller vil midlene kunne overføres til kommunen før aktiviteten midlene skal finansiere er igangsatt, da med eksplisitt eller implisitt krav om tilbakeføring av midlene til giver dersom aktiviteten ikke gjennomføres. Midlene vil også kunne overføres løpende i perioden hvor aktiviteten utføres eller etter aktiviteten er avsluttet. Det vil ofte være et krav at kommunen i slike tilfeller sender en bekreftelse til giver hvor det dokumenteres at aktiviteten er gjennomført.

Anordningsprinsippet er styrende for inntektsføring av betingede tilskudd. Det vil si at betingede tilskudd skal inntektsføres når de er kjent.

Likviditets-
overføring før
aktivitet

I de tilfeller hvor midlene overføres kommunen før den tilskuddsberettigede aktiviteten påbegynnes eller perioden er inntruffet, er det et spørsmål hvorvidt de økonomiske ressurser kommunen får overført før aktiviteten påbegynnes, representerer en tilgang av midler etter arbeidskapitalprinsippet. Overføringen medfører at kommunen mottar økonomiske ressurser, samtidig som kommunen påtar seg en fremtidig økonomisk forpliktelse, nemlig å utføre den aktiviteten tilskuddet var betinget av. Slike forpliktelser representerer imidlertid ikke en gjeld til giver. I forarbeidene¹³ heter det at øremerkede tilskudd, hvor overføringen av midlene finner sted før den tilskuddsberettigede aktiviteten er påbegynt, skal inntektsføres når midlene er mottatt fra giver. Når utgiftene knyttet til aktiviteten ikke er påløpt i perioden hvor midlene mottas, avsettes det inntektsførte tilskuddet til et bundet fond klassifisert som egenkapital. I perioden hvor utgiftene til aktiviteten påløper, reverseres avsetningen gjennom å regnskapsføre bruk av fondet i kommunens bevilgningsregnskap. I slike tilfeller anses tilskuddet som en kjent inntekt på det tidspunkt hvor midlene mottas fra giver.

Avsetning til bundet
fond

¹³ Ot.prp nr. 43 (1999-2000)

**Transaksjons-
tidspunktet**

Gjensidige transaksjoner regnskapsføres som hovedregel på transaksjonstidspunktet. Transaksjonstidspunktet for betingede tilskudd vil være når kommunen har fått tilsagn om et bestemt tilskudd eller tilskudd til en bestemt aktivitet, og kommunen har oppfylt de formelle og reelle krav knyttet til det aktuelle tilskuddet. På dette tidspunktet har kommunen fått en rett til (krav på) å få overført økonomiske midler fra tilskuddsgiver.

Siden tilskuddene ofte ytes for å stimulere kommunene til å gjennomføre bestemte aktiviteter, kan det i de tilfeller hvor den tilskuddsberettigede aktiviteten gjennomføres før midlene mottas være aktuelt å inntektsføre tilskuddet i takt med at utgiftene knyttet til den tilskuddsberettigede aktiviteten påløper. Siden slike tilskudd er knyttet opp mot visse betingelser kan tilskuddet ikke inntektsføres før betingelsene for å motta tilskuddet er oppfylt. Dersom disse kriteriene er oppfylt anses transaksjonen som gjennomført og tilskuddet er kjent etter anordningsprinsippet og inntektsføres i kommunens bevilgningsregnskap. Eksempelvis vil kravet om merverdiavgiftskompensasjon være opptjent etter hvert som merverdiavgiften utgiftsføres i bevilgningsregnskapet.

Konklusjon

Betingede tilskudd skal inntektsføres senest når midlene mottas. Dersom midlene ikke er mottatt skal tilskuddet inntektsføres i takt med at utgiftene knyttet til den tilskuddsberettigede aktiviteten påløper, dvs. på transaksjonstidspunktet.

2.1.7 Betaling før og etter transaksjonstidspunktet

Av drøftelsene ovenfor fremgår det at tidspunktet for regnskapsføring av gjensidige transaksjoner som hovedregel er sammenfallende med transaksjonstidspunktet. Betalingstidspunktet er uten betydning. Det kan likevel være grunn til å drøfte de tilfellene der kommunen mottar betaling på et annet tidspunkt enn transaksjonstidspunktet.

Betaling etter transaksjonstidspunktet

Det forhold at betaling ikke har funnet sted på tidspunktet for utførelsen av en tjeneste, levering av en vare etc, dvs. transaksjonstidspunktet, kan skyldes at kommunen har innvilget motparten kreditt. Det kan også skyldes en betalingsforsinkelse. Uavhengig av årsaken til betalingsutsettelsen kan denne forstås som en finansieringstransaksjon. Etter anordningsprinsippet er det den gjennomførte transaksjonen som danner grunnlag for inntektsføringen i bevilgningsregnskapet. Kommunens krav på betaling (fordring) regnskapsføres som omløpsmiddel. Til dette må bemerkes at fordringen skal regnskapsføres som omløpsmiddel også i de tilfeller hvor betaling fra motparten ligger langt frem i tid. Begrunnelsen for dette er å finne i de grunnleggende sammenhengene i den kommunale regnskapsmodellen¹⁴.

Betaling før transaksjonstidspunkt

I de tilfeller hvor kommunen mottar betaling for hele eller deler av neste periodes inntekter i inneværende periode, skal betalingstransaksjonen regnskapsføres som kortsiktig gjeld i kommunens balanse.

Konklusjon

Betaling før og etter transaksjonstidspunktet regnskapsføres mot kortsiktig fordring (omløpsmiddel) eller kortsiktig gjeld.

2.2 Ensidige transaksjoner

I presentasjonen av kommunale inntektsarter klassifisert som ensidige transaksjoner kan det være hensiktsmessig å trekke et skille mellom skatteinntekter, overføringer generert gjennom inntektssystemet, gaver, utbytte og overføringer fra andre regnskapsenheter innen kommunen.

Skatteinntektene består av skatt på alminnelig inntekt og formue fra personer, og eventuelt eiendomskatt fra personer og bedrifter. I tillegg mottar enkelte kommuner såkalt naturressursskatt fra kraftforetak. Fylkeskommunene mottar skatt på alminnelig inntekt fra personer og naturressursskatt fra kraftforetak. Eiendomsskatten er en eksklusiv

¹⁴ Jf. notatet Det kommunale regnskapssystem – grunnleggende sammenhenger

kommunal skatt, naturressursskatten fordeles mellom vertskommunen og fylkeskommunen, formuesskatten fordeles mellom kommunene og staten, mens skatt på alminnelig inntekt fra personer fordeles mellom kommunene, fylkeskommunene og staten etter nærmere gitte regler.

2.2.1 Skatt på alminnelig inntekt og formue

Skatteoppkrever

De kommunale skatteoppkreverne utfører innkrevingsoppgavene knyttet til skatt på vegne av alle skattekreditorene og har kontrollfunksjoner overfor arbeidsgiverne. I inntektsåret består innbetalingene til skatteregnskapet (skatteoppkrever) av innbetalt forskuddstrekk, forskuddsskatt, og restskatt. Forskuddstrekket som innbetales består av skatt fra januar til oktober for inneværende inntektsår, samt november og desember foregående inntektsår. Innbetalt forskuddsskatt utgjør innbetalinger for januar til desember knyttet til inneværende inntektsår, samt innbetalinger fra januar til april knyttet til foregående inntektsår. Innbetalt restskatt er knyttet til utligningen ved foregående inntektsår eller tidligere.

Innbetalt skatt fra personlige skatteyttere for et inntektsår fordeles mellom staten, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden på grunnlag av den samlede utligning av skatt til staten, skatt til fylkeskommunen og skatt til kommunen for vedkommende inntektsår på personlige skattytere. Innbetalt skatt fra upersonlige skattytere fordeles mellom staten, det felleskommunale skattefondet, fylkeskommunen og kommunen.

Månedsoppgjør

Juridisk rett til overføring

Månedsoppgjørene avgis til skattekontoret og kommunen innen den 10. i påfølgende måned. Når månedsoppgjøret avgis, skal skatteoppkreveren overføre statens, det felleskommunale skattefondets og folketrygdens andel til den sentrale regnskapsenhet (SRE) samtidig som kommunens og fylkeskommunens andel overføres til henholdsvis kommunen og fylkeskommunen. Overføringen fra skatteregnskapet til skattekreditorene, deriblant kommunen, er relatert til innbetalinger til skatteregnskapet i inntektsåret, samt endring i marginavsetningen.

Regnskapsføringen av overføringen fra skatteregnskapet reguleres av arbeidskapitalprinsippet og anordningsprinsippet. Det vil si at inntektsføring skal foretas når skatteinntekten er kjent. Skatteinntektene er ikke relatert til utføring av en bestemt tjeneste eller levering av en bestemt vare i en bestemt periode, men til et samlet kommunalt tjenestetilbud. Skatteinntekten kan ikke anses som kjent før det er rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt og den kan måles med tilstrekkelig pålitelighet. Rimelig sikkert svarer til en sannsynlighet på over 90 %. Når skatteyterne innbetaler skatt til skatteoppkrever må det kunne legges til grunn at kommunen får en juridisk rett på å få overført sin andel av skatteinntektene. Det vil således være rimelig sikkert at kommunen mottar skatteinntekten på dette tidspunkt. Kommunen vet skattens størrelse med sikkerhet først ved skatteavregning året etter inntektsåret. Inntekten kan imidlertid måles pålitelig ved overføring fra skatteregnskapet. Marginen som holdes tilbake utgjør da et anslag på skatt som ikke vil bli innbetalt. Etter dette anses skatteinntektene som kjent etter anordningsprinsippet når skatten innbetales til skatteoppkrever. Inntektsføringen er ikke bestemt av tidspunktet når midlene overføres fra skatteregnskapet til kommunen. Det innebærer at skatt på inntekt og formue skal inntektsføres månedlig med de beløp som i følge månedsoppgjøret for skatt skal overføres fra skatteregnskapet til kommunen som kommunens andel.

Konklusjon

Skatt på alminnelig inntekt og formue skal etter anordningsprinsippet inntektsføres når kommunen får en rett på å få overført sin andel av skatteinntektene, det vil si med de beløp som i følge månedsoppgjøret skal overføres til kommunen.

Utskriving av
eiendomsskatt

2.2.2 Kommunal eiendomsskatt

Det rettslige grunnlaget for kommunene til å skrive ut eiendomsskatt er hjemlet i lov om eiendomsskatt til kommunene av 6. juni 1975. I samsvar med § 14 skal eiendomsskatten så langt råd er, skrives ut før 1. mars i skatteåret. Med skatteår i loven menes kalenderåret (regnskapsåret) som

eiendomsskatten utskrives for. Den skattepliktiges betaling av utskrevet eiendomsskatt for regnskapsåret organiseres i en eller flere terminer, bestemt av kommunen selv.

Kjent = utskrevet

Inntektsføring av utskrevet eiendomsskatt reguleres av anordningsprinsippet. Det vil si at hele den utlignede eiendomsskatten for året inntektsføres når inntekten er kjent. Eiendomsskatteinntekten er kjent på det tidspunkt kommunen har rettet et krav om innbetaling av årets utlignede eiendomsskatt til den enkelte skattepliktig, det vil si når skatten for det enkelte skatteåret er utskrevet. At kommunen på dette tidspunkt har et krav på den skattepliktige støttes av § 25 i lov om eiendomsskatt av 1975, hvor det heter at eiendomsskatten skal betales til fastsatt tid med de beløp som er bestemt selv om kravet bestrides av den skattepliktige.

Konklusjon

Eiendomsskatten skal etter anordningsprinsippet inntektsføres når kommunen har skrevet ut eiendomsskatten.

2.2.3 Rammetilskudd

Rammetilskuddet utgjør sammen med skatteinntektene kommunesektorens frie inntekter, som kommunene og fylkeskommunene fritt disponerer innenfor de gjeldende lover og forskrifter. Rammetilskuddet fastsettes ved behandlingen av statsbudsjettet for det aktuelle budsjettåret.

Fleire ulike tilskudd

Ved fordelingen av rammetilskuddet tas det hensyn til strukturelle ulikheter i kommunenes og fylkeskommunenes kostnader (utgiftsutjevning) og ulikheter i skatteinntektene (inntektsutjevning). Inntektssystemet inneholder også tilskudd som er distriktspolitisk begrunnet. I tillegg gis det skjønnstilskudd for å korrigere for forhold som ikke ivaretas godt nok i fordelingsystemet for øvrig. Inntektsutjevningen omfatter inntekts- og formuesskatt fra personlige skatteyttere og naturressursskatt fra kraftforetak. Det samlede

rammetilskuddet for kommunene og fylkeskommunene er delt i seks tilskudd for kommunene og fire tilskudd for fylkeskommunene.

Inntektsutjevning

I forbindelse med regnskapsføringen er inntektsutjevningen av spesiell interesse. Inntektsutjevningens formål er å utjevne (fylkes)kommunenes økonomiske forutsetninger for å tilby et likeverdig tjenestetilbud gjennom å omfordele rammetilskudd fra kommuner med høye skatteinntekter til kommuner med lave skatteinntekter. Inntektsutjevningen både for kommuner og fylkeskommuner¹⁵ er et null-sum-spill der samlet tilskudd og samlet trekk motregnes.

Rammetilskuddet til kommunene utbetales i 10 terminer i løpet av regnskapsåret. Inntektsutjevningen for den enkelte kommune og fylkeskommune beregnes fortløpende i 10 terminer etter hvert som skatteinngangen foreligger. Overføringen av inntektsutjevningende trekk/tilskudd for skatteinngangen fra januar til oktober finner sted innen utløpet av regnskapsåret, mens inntektsutjevningende trekk/tilskudd for skatteinngangen i november og desember avregnes mot utbetalingen av rammetilskudd i januar og februar påfølgende regnskapsår.

Figur 1 Forholdet mellom beregningsgrunnlag for inntektsutjevning og utbetaling av rammetilskudd

Utbetaling		År	Beregningsgrunnlag for inntektsutjevning	År
Termin	Måned			
1	januar	1	januar-november	0
2	februar	1	januar-desember	0
3	mars	1	januar	1
4	april	1	januar-februar	1
5	mai	1	januar-mars	1
6	juni	1	januar-april	1
7	juli	1	januar-mai	1
8	september	1	januar-juli	1
9	oktober	1	januar-august	1
10	november	1	januar-september	1

¹⁵ I dagens system er inntektsutjevningen for fylkeskommuner og kommuner utformet forskjellig.

Kjent = vedtatt plan for beregning og overføring

Rammetilskudd inntektsføres etter anordningsprinsippet, det vil si at tilskuddet skal inntektsføres når det er kjent. Rammetilskuddet er imidlertid på samme måte som skatteinntekter ikke relatert til utføring av en bestemt tjeneste eller levering av en bestemt vare i en bestemt periode, men til et samlet kommunalt tjenestetilbud. Slike inntekter er å anse som kjent når det er rimelig sikkert at kommunen vil motta midlene og inntekten kan måles med tilstrekkelig pålitelighet. Først på dette tidspunkt er midlene opptjent etter anordningsprinsippet. Med rimelig sikkert menes en sannsynlighet på over 90 %. Etter dette er rammetilskuddet kjent i henhold til den av Stortinget vedtatte plan for beregning og overføring av rammetilskuddet. Med unntak av det inntektsutjevneende tilskuddet fastsettes og overføres rammetilskuddet i samme periode og tilskuddet skal følgelig inntektsføres i denne perioden.

Samme periode som skatteinngangen

Når det gjelder det inntektsutjevneende tilskuddet må inntektsføring være relatert til formålet med tilskuddet som er å utjevne kommunenes skatteinngang. Det betyr at det inntektsutjevneende tilskuddet skal inntektsføres i samme periode som den skatteinngangen tilskuddet er ment å utjevne. Støtte for dette er å finne i en uttalelse fra kommunal- og regionaldepartementet hvor det heter at ved utbetalingene av rammetilskuddet i januar og februar må det inntektsutjevneende tilskuddet henføres til den perioden utjevningen gjelder for (november og desember), mens det øvrige rammetilskuddet henføres til perioden som innbetalingen skjer (januar og februar). Det inntektsutjevneende tilskuddet er ikke en egen inntekt i seg selv, men korrigerer en annen inntekt, nemlig skatteinntekten.

Konklusjon

Rammetilskuddet skal etter anordningsprinsippet inntektsføres i den perioden rammetilskuddet fastsettes for og utbetales. Den delen av rammetilskuddet som utgjør det inntektsutjevneende tilskuddet skal inntektsføres i samme periode som skatteinntektene for tilsvarende periode.

2.2.4 Gaver

Vederlagsfri
overføring av
økonomisk gode

En gave er en vederlagsfri overføring av et økonomisk gode fra en part til en annen, herunder testamentariske gaver. Det er likevel ikke uvanlig at gaver stiller betingelser knyttet til gaveoverføringer. Medfører betingelsen krav om tilbakebetaling dersom betingelsene ikke innfris, har overføringen karakter av å være betinget tilskudd som diskutert i avsnitt 2.1.6. Med gaver forstås i det følgende en vederlagsfri overføring til kommunen uten økonomiske betingelser.

Kjent =
disposisjonsrett

I tilfeller hvor det ikke eksisterer noen form for betingelser knyttet til overføringen og overføringen er i form av kontanter eller nære substitutter representerer overføringen alltid en tilgang etter arbeidskapitalprinsippet. I slike tilfeller vil en gave være kjent etter anordningsprinsippet når mottaker overtar disposisjonsretten over midlene, det vil si overtar risiko og kontroll knyttet til eiendelen. I de tilfeller hvor anvendelsen av gaven er avgrenset til et gitt formål, er ikke dette like åpenbart. I disse tilfellene er det et spørsmål om overføringen representerer en tilgang av midler etter arbeidskapitalprinsippet. Kommunen mottar økonomiske midler som følge av gaveoverføringen, men anvendelsen av midlene er begrenset til det angitte formål. I hvilken grad denne begrensningen representerer en økonomisk forpliktelse er imidlertid usikkert. Siden det er kommunen selv som beslutter når midlene skal anvendes og midlene er overført uten krav om tilbakebetaling må det være riktig å hevde at også en slik formålsbestemt gave vil være kjent etter anordningsprinsippet når mottaker overtar disposisjonsretten til midlene. Den inntektsførte gaven avsettes deretter til et bundet fond frem til det tidspunkt hvor utgiftene til den formålsbestemte aktiviteten påløper.

Gave i form av
anleggsmiddel

Dersom gaven er en vederlagsfri overføring av anleggsmiddel eller ettergivelse av en langsiktig forpliktelse, er det ikke åpenbart at overføringen representerer en tilgang for kommunen etter arbeidskapitalprinsippet. Kommunens arbeidskapital vil i utgangspunktet være uforandret som følge av en slik gaveoverføring. Slike

gaveoverføringer kan imidlertid, blant annet med henvisning til kommuneloven § 48 nr 2, 1. setning, dekomponeres i to transaksjoner, en ensidig transaksjon (gavetransaksjonen) og en gjensidig transaksjon (en kjøpstransaksjon). En slik dekomponering innebærer at gavetransaksjonen regnskapsføres som inntekt i investeringsregnskapet, med motpost omløpsmidler. Denne gavetransaksjonen representerer en tilgang av midler etter arbeidskapitalprinsippet. Det mottatte anleggsmiddelet utgiftsføres i investeringsregnskapet, med motpost omløpsmidler. En slik kjøpstransaksjon representerer bruk av midler etter arbeidskapitalprinsippet. Det må derfor være riktig å hevde at slike gaveoverføringer skal regnskapsføres tilsvarende gaveoverføringer hvor vederlaget er kontanter. Tilsvarende gjelder ved gaver i form av gjeldsettergivelse.

Konklusjon

En gave skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Dette vil være når kommunen overtar disposisjonsretten til midlene.

2.2.5 Utbytte fra aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper

Utbytte er i aksjeloven og allmennaksjeloven § 3-6, 2. ledd definert som enhver overføring av verdi som direkte eller indirekte kommer aksjeeieren til gode. Mottatt utbytte på kommunens hånd skal regnskapsføres i samsvar med anordningsprinsippet, det vil si når det er kjent. Utbytte er først kjent når det er vedtatt av generalforsamlingen i (allmenn)aksjeselskapet. Før dette tidspunkt vil det foreligge så vidt stor usikkerhet knyttet til endelig utbyttevedtak, at det ikke kan anses som rimelig sikkert at kommunen vil motta utbyttet. Kommunen kan ikke inntektsføre utbytte i avsetningsåret, selv om utbytte er vedtatt på det tidspunktet kommunen avlegger sitt regnskap.

Kjent = vedtatt av
generalforsamlingen

Konklusjon

Aksjeutbytte skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på det tidspunkt utbytte er vedtatt av generalforsamlingen.

2.2.6 Utdeling fra IKS og interkommunale samarbeid

Kommuner kan være deltakere i interkommunale selskaper (IKS), jf. lov om interkommunale selskaper § 1. Kommuner kan også være deltakere i interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27. Det er bare utdelinger fra interkommunale samarbeid som er egne rettssubjekt som er omfattet av drøftingen i dette avsnittet.

Utdelinger av midler fra IKS besluttes av representantskapet etter forslag eller samtykke fra styret¹⁶. Det er ikke gitt tilsvarende regler om utdeling fra interkommunale samarbeid, men det må antas at beslutning om utdeling må treffes av samarbeidets styrende organer.

Kjent = vedtatt av representantskapet

Mottatt utdeling på kommunens hånd skal regnskapsføres i samsvar med anordningsprinsippet, det vil si når den er kjent. Utdelingen er først kjent når det er vedtatt av representantskapet i IKS-et eller det styrende organet i det interkommunale samarbeidet. Før dette tidspunkt vil det foreligge så vidt stor usikkerhet knyttet til endelig utdeling, at det ikke kan anses som rimelig sikkert at kommunen vil motta utbyttet.

Konklusjon

Utdeling fra IKS og interkommunale samarbeid skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på det tidspunkt utdeling er vedtatt av representantskapet i IKS eller styrende organ i interkommunale samarbeid.

2.2.7 Overføring fra kommunalt foretak

Kommuneloven § 61 åpner for at kommunestyret kan velge å organisere deler av kommunens virksomhet som et kommunalt foretak (KF). Foretaket skal i samsvar med kommuneloven § 62 registreres i foretaksregisteret. Det presiseres imidlertid av kommuneloven § 61 andre setning at det kommunale foretaket ikke er et eget rettssubjekt, men en del

¹⁶ Jf. lov om interkommunale selskaper § 29

av kommunen som juridisk person. Det følger videre av kommuneloven § 75 med forskrift¹⁷ at det kommunale foretaket er en egen regnskapsenhet.

Bestemmende
innflytelse

Overføringer fra kommunalt foretak eller andre kommunale regnskapsenheter skal regnskapsføres i samsvar med anordningsprinsippet, det vil si når den er kjent. Kommunestyret vil i samsvar med bestemmelsene i kommuneloven ha bestemmende innflytelse i det kommunale rettssubjekt. På grunn av kommunestyrets bestemmende innflytelse vil det være i samsvar med anordningsprinsippet å inntektsføre overføringer fra kommunale foretak på det tidspunkt hvor beslutning om overføring er fattet og den perioden overføringen eventuelt knytter seg til har inntruffet. På dette tidspunktet vil det normalt være rimelig sikkert at overføringen vil finne sted og den kan måles med tilstrekkelig sikkerhet. Det presiseres at overføringen skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet (ev. resultatregnskapet) i samme periode hos enheten det overføres midler fra.

Konklusjon

Overføring fra kommunalt foretak skal etter anordningsprinsippet inntektsføres i kommunen når beslutning om overføring er fattet og en eventuell tilknyttet periode har inntruffet.

2.3 Verdibasert inntekt

Markedsbaserte
finansielle
omløpsmidler

Hovedregelen for vurdering av kommunens omløpsmidler er i følge regnskapsforskriften § 8 laveste verdis prinsipp (LVP). I samme paragraf påpekes det imidlertid at markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi pr. 31.12. Markedsbaserte finansielle eiendeler er nære substitutter til penger og kan selges og gjenerverves i samme øyeblikk uten vesentlige kostnader. Vurdering til virkelig verdi (markedsverdi) i stedet for LVP innebærer at urealisert verdistigning

¹⁷ Forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak av 24.08.2006.

siden forrige regnskapsperiode er inntekt. Verdistigningen er å anse som opptjent når den er realiserbar i et effektivt marked.

2.3.1 Urealisert vinning markedsbaserte finansielle omløpsmidler

Finansielt motiverte investeringer i verdipapirer (aksje, obligasjoner, fond m.v.) vil alltid være omløpsmidler uavhengig av hvilken tidshorisont kommunen har for plasseringen. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi etter regnskapsforskriften § 8. Med virkelig verdi menes i denne sammenheng markedsverdi. Det er finansielle instrumenter og varederivater som inngår i en handelsportefølje med sikte på videresalg og omsettes på børs eller i et regulert marked, samt har god likviditet og eierspredning som skal klassifiseres i kategorien markedsbaserte finansielle omløpsmidler, jf. kommentarene til regnskapsforskriften § 8, hvor det henvises til regnskapsloven § 5-8.

En økning i virkelig verdi i løpet av regnskapsåret for markedsbaserte finansielle omløpsmidler vil øke kommunes balanseførte arbeidskapital og skal inntektsføres i kommunens driftsregnskap etter arbeidskapitalprinsippet. I forarbeidene presiserer imidlertid Kommunal- og regionaldepartementet at etter anordningsprinsippet er det i utgangspunktet gjennomførte transaksjoner som er kjente. Regnskapsføringen av en urealisert verdiøkning i driftsregnskapet representerer tilsynelatende et brudd med denne bestemmelsen. Det er også verdt å merke seg at denne løsningen ikke er diskutert i forarbeidene til kommuneloven. Det kan likevel ikke være tvil om at årets urealiserte verdiøkning knyttet til markedsbaserte finansielle omløpsmidler etter regnskapsforskriften § 8 skal inntektsføres i kommunens driftsregnskap.

Urealisert
verdiøkning

For eiendeler som omsettes på effektivt fungerende markedsplasser vil det være liten forskjell mellom realiserte og urealiserte verdier. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler er nære substitutter til penger. Fordi midlene er likvide, transaksjonskostnadene små og det er én pris i markedet, kan eiendelen selges og gjenerverves umiddelbart uten

vesentlige kostnader. I den sammenheng kan det vises til at det i forarbeidene til regnskapsloven¹⁸ er uttalt at et skille mellom realisert og urealisert vinning knyttet til markedsbaserte finansielle omløpsmidler vil være utydelig og lite relevant. Det grunnleggende prinsipp om at inntekt skal være opptjent er tilfredsstilt ved at inntekten er realiserbar i et effektivt marked, og urealisert vinning kan inntektsføres. Det må være grunn til å anta at departementet har lagt en lignende oppfatning til grunn ved innføringen av bestemmelsen i regnskapsforskriften § 8.

Symmetrisk
regnskapsføring

Ved anvendelse av laveste verdis prinsipp behandles urealiserte gevinster og tap ulikt, og for markedsbaserte finansielle omløpsmidler åpner dette for muligheten til å manipulere resultatet uten å endre de økonomiske realitetene. Ved bruk av markedsverdi behandles urealiserte gevinster og tap symmetrisk.

Konklusjon

Urealisert verdistigning knyttet til markedsbaserte finansielle omløpsmidler er å anse som opptjent, og dermed kjent etter anordningsprinsippet, i samsvar med økningen i verdipapirenes markedsverdi og skal inntektsføres på balansetidspunktet.

¹⁸ NOU 1995:30 kap. 4.5.1

3.0 Innbetalinger

I samsvar med regnskapsforskriften § 3 skal kommunene i driftsregnskapet regnskapsføre alle løpende inntekter og innbetalinger i løpet av året. Likedan skal kommunen i investeringsregnskapet regnskapsføre bruk av lånemidler, salg av anleggsmidler, inntekter og innbetalinger knyttet til investeringsprosjekter og øvrige inntekter og innbetalinger som ikke er løpende. Begrepet innbetalinger er i denne sammenheng definert i budsjettforskriften § 2 bokstav g) som innlån, mottatte avdrag på utlån, innløsninger av utlån samt mottatte refusjoner på tidligere forskutteringer. Vi ser at begrepet innbetaling ikke omfatter betalingstransaksjoner for oppgjør av kortsiktige fordringer.

Begrepet
innbetalinger

I samsvar med begrepsavklaringen i avsnitt 1 omtales nedenfor den regnskapsmessige behandlingen av kommunalt låneopptak (innlån), avdrag på utlån, innløsning av utlån og refusjoner på forskutteringer.

3.1 Innlån

Kommunelovens § 50 gir en uttømmende oversikt over hva kommunen kan lånefinansiere. I regnskapsforskriften § 7, 4. ledd omtales reglene for regnskapsføring av kommunale låneopptak som et unntak fra anordningsprinsippet. Bestemmelsen er gitt for å gi bedre sammenstilling mellom utgifter og finansiering i investeringsregnskapet. Det heter i § 7, 4. ledd at for lån skal kun den delen av lånet som faktisk er brukt i løpet av året føres i investeringsregnskapet. Med brukt forstås det tidspunkt hvor utgiften lånemidlene skal finansiere påløper. Med denne bestemmelsen oppstår det et skille mellom tidspunktet for selve låneopptaket og tidspunktet for regnskapsføring i investeringsregnskapet. Låneopptaket balanseføres på opptakstidspunktet som en langsiktig forpliktelse, men inntektsføres først på det tidspunkt midlene finansierer investeringsutgifter. Låneopptaket representerer tilgang av midler for kommunen som ikke fremgår av drifts- eller investeringsregnskapet, men som utelukkende balanseføres. Dette innebærer et unntak fra arbeidskapitalprinsippet.

Unntak fra
anordningsprinsippet

Unntak fra
arbeidskapital-
prinsippet

I notatet Kommuneregnskapet – rammeverk og grunnleggende regnskapsprinsipper omtales regnskapsføring av innlån som et unntak både fra arbeidskapitalprinsippet og anordningsprinsippet. Bestemmelsen er gitt for å gi bedre sammenstilling mellom utgifter og finansiering i investeringsregnskapet.

Konklusjon

Innlån skal inntektsføres på det tidspunkt hvor utgiften lånemidlene skal finansiere, er påløpt. Regnskapsføringen av innlån er å betrakte som et unntak både fra arbeidskapitalprinsippet og anordningsprinsippet.

3.2 Avdrag og innløsning av utlån

Et utlån fra kommunen skiller seg fra et kommunalt tilskudd ved at kommunen i samsvar med utlånsavtalen har et etablert krav på tilbakebetaling av de utlånte midler. Som nevnt i avsnitt 2.1.3 er overdragelsen i finanstransaksjoner likviditeten, mens betaling av etableringsutgifter, avdrag og renter er vederlaget. Kommunens renteinntekt i slike utlånstransaksjoner utgjøres av renter og avtalte gebyrer, jf. avsnitt 2.1.3. Den resterende del av vederlaget, avdraget, representerer en tilbakebetaling av likviditeten (lånebeløpet). Avdraget er i kommunal regnskapsterminologi å forstå som en innbetaling i tråd med definisjonen i budsjettforskriften § 2. Utlånsavtalen vil typisk inneholde bestemmelser om vilkårene for tilbakebetaling (avdragene) av de utlånte midlene. Det vil dermed være bestemmelsene i avtalen som avgjør tidspunktet for når kommunen kan forvente (kreve) pengene tilbakebetalt.

Avdrag på utlån skal regnskapsføres som en innbetaling i kommunens bevilgningsregnskap i samsvar med anordningsprinsippet, det vil si når de er kjent. Avdragstransaksjonen er først kjent på det tidspunkt kommunens fordring på skyldneren reduseres, det vil si når avdragene faktisk er betalt, at innbetalingen vil være kjent i samsvar med anordningsprinsippet. Dette tilsvarer transaksjonstidspunktet.

Transaksjon = betalt

Ved fremskyndet tilbakebetaling av utlånet i forhold til avtalt plan er det et spørsmål hvorvidt dette representerer en innløsning av utlånet eller en forskuddsbetaling. Ved tilbakebetaling av hele utlånet før utløpet av låneperioden er det utvilsomt innløsning. I slike tilfeller må regnskapsføringen vurderes opp mot arbeidskapitalprinsippet. En forskuddsbetaling av avdrag vil utvilsomt tilføre kommunen økonomiske midler og det kan vanskelig hevdes at kommunen påtar seg noen økonomisk forpliktelse som følge av forskuddsbetalingen, da kommunens fordring på skyldneren faktisk reduseres. Innbetalingen representerer derfor en tilgang for kommunen i den perioden forskuddsbetalingen eller innløsningen finner sted.

Konklusjon

Avdrag på kommunale utlån skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført på det tidspunkt kommunens fordring på skyldneren reduseres, det vil si at avdraget faktisk er betalt.

3.3 Refusjoner av tidligere forskutteringer

Refusjoner i denne sammenheng må ikke forveksles med kommunale tilskudd hvor tilskuddsordningen er utformet som en refusjonsordning. Forskutteringer er her avgrenset til å gjelde utbetalinger kommunen gjør for midlertidig å finansiere andres aktiviteter, det vil si aktiviteter som ikke skal gjennomføres i kommunens regi. For at en slik utbetaling skal klassifiseres som en forskuttering i denne sammenheng, betinger det at en bindende avtale om tilbakebetaling foreligger. Inneholder en slik avtale også en rentekompensasjon kan forskutteringen betraktes som en utlånsordning.¹⁹

Kommunen vil i samsvar med beslutningen om forskuttering ha et etablert krav på tilbakebetaling av forskuttede midler på samme måte som ved en utlånsavtale. Forskutteringsavtalen vil da typisk inneholde

¹⁹ Overå og Bernt, 2006

bestemmelser om tilbakebetaling etter nærmere gitte spesifikasjoner. Det vil dermed være bestemmelsene i avtalen som avgjør tidspunktet for når kommunen kan forvente (kreve) pengene tilbakebetalt. Refusjonen skal regnskapsføres som en innbetaling i kommunens bevilgningsregnskap i samsvar med anordningsprinsippet, dvs. når den er kjent. I likhet med avdrag på utlån, jf. avsnitt 3.2, vil refusjoner av tidligere forskutteringer først være kjent på det tidspunkt kommunens fordring reduseres, det vil si når refusjonen faktisk er mottatt. Dette tilsvarer transaksjonstidspunktet.

Konklusjon

Refusjoner av kommunale forskutteringer skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført på det tidspunkt kommunens fordring reduseres, det vil si at refusjonen faktisk er mottatt.

Henvisninger

Johnsen, A. og Kval, E.(1999) Regnskapsloven med kommentarer. Cappelen akademisk forlag.

Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner med mer.

Kommunal- og arbeidsdepartementet (1993) Forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper. H-14/90.

NOU (1993:28) Nytt skatteregnskap

NOU (1995:30) Ny regnskapslov

NOU (1996:1) Et enklere og mer rettferdig inntektssystem for kommuner og fylkeskommuner

NOU (1997:8) Om finansiering av kommunesektoren.

NOU (2005:18) Fordeling, forenkling, forbedring. Inntektssystemet for kommuner og fylkeskommuner

Overå O, og Bernt J.F, (2006) Kommuneloven med kommentarer. Kommuneforlaget.