

**Kommuneregnskapet**  
**Rammeverk og grunnleggende prinsipper**

**Foreningen for god kommunal regnskapsskikk**  
Juni 2010

*gkrs*

<b><u>OPPSUMMERING</u></b>	<b>3</b>
<b><u>1.0 INNLEDNING</u></b>	<b>6</b>
1.1 FORMÅL MED NOTATET	7
1.2 VIDERE FREMSTILLING	7
<b><u>2.0 MÅL FOR KOMMUNAL VIRKSOMHET OG ØKONOMIFORVALTNING</u></b>	<b>8</b>
2.1 MÅL FOR KOMMUNAL VIRKSOMHET	8
2.2 BÆREKRAFTIG ØKONOMISK UTVIKLING	9
2.3 ØKONOMISK HANDLEFRIHET	10
2.4 HANDLINGSREGLER	11
<b><u>3.0 FINANSIELT ORIENTERT REGNSKAPSSYSTEM</u></b>	<b>13</b>
3.1 BEVILGNINGSORIENTERT REGNSKAP	13
3.2 FORMÅLET MED REGNSKAPET	16
3.3 BRUKERE	17
3.4 KVALITETSKRAV	18
<b><u>4.0 GRUNNLEGGENDE REGNSKAPSPRINSIPPER OG GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK</u></b>	<b>21</b>
4.1 GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK	23
4.2 ARBEIDSKAPITALPRINSIPPET	24
4.2.1 UNNTAK FRA ARBEIDSKAPITALPRINSIPPET	25
4.3 BRUTTOPRINSIPPET	25
4.4 ANORDNINGSPRINSIPPET	26
4.4.1 UNNTAK FRA ANORDNINGSPRINSIPPET	30
4.5 BESTE ESTIMAT	31
4.5.1 ESTIMATENDRING	31
4.6 FORSIKTIGHETSPRINSIPPET	31
<b><u>5.0 MÅLING</u></b>	<b>33</b>
5.1 AKTUELLE MÅLEATTRIBUTTER	33
5.2 FORTSATT DRIFT	34
<b><u>VEDLEGG1: DEFINISJONSLISTE</u></b>	<b>35</b>
<b><u>VEDLEGG 2: FLYTDIAGRAM ANORDNINGSPRINSIPPET</u></b>	<b>38</b>
<b><u>HENVISNINGER</u></b>	<b>39</b>

## Oppsummering

Formålet med kommunal virksomhet er å gi størst mulig velferd til befolkningen innenfor de fastsatte rammene. På bakgrunn av de overordnede målene for økonomiforvaltning bør regnskapet gi informasjon til brukerne om:

- a) Bevilgningskontroll: vise sammenheng mellom faktisk tilgang og bruk av midler og budsjett
- b) Effektivitet: vise kostnader som et grunnlag for å vurdere måloppnåelse
- c) Bærekraftig økonomisk utvikling: vise kommunens evne til å finansiere sin aktivitet og møte sine forpliktelser, både på kort og lang sikt

Det kommunale regnskap er finansielt orientert. Regnskapet er bevilgningsorientert og kommunestyret/fylkestinget er regnskapets primærbrukere.

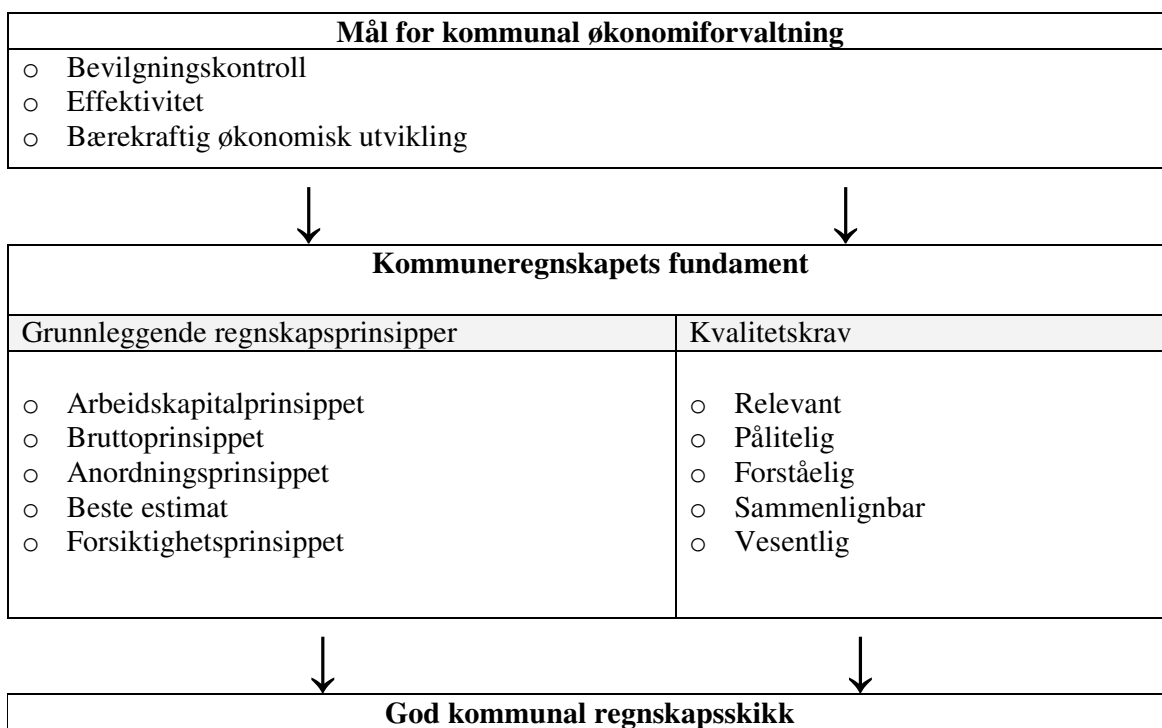
Utforming av regnskapsreglene skjer på bakgrunn av en avveining mellom ulike hensyn og informasjonsbehov. I kommuneregnskapet bør bærekraftig utvikling vektlegges ved utforming av regnskapsregler, men bare så langt det lar seg gjøre innenfor det finansielt orienterte regnskapet.

Det overordnede formålet med regnskapet er å gi nyttig informasjon til brukerne. Dette formålet ligger til grunn for regnskapsreglene, og danner utgangspunkt for valg av grunnleggende regnskapsprinsipper og kvalitetskrav til regnskapet. De grunnleggende prinsippene og kvalitetskravene legges til grunn for utarbeidelse av regnskapsregler og standarder. Dette rammeverket skal bidra til at regnskapet gir nyttig informasjon til brukerne.

For at regnskapsinformasjonen skal være nyttig for brukerne, må den oppfylle visse kvalitetskrav. Den bør være både relevant og pålitelig, men den bør også være forståelig og sammenlignbar. I kommuneregnskapet skal pålitelighet tillegges stor vekt.

Når kommuneregnskapet avlegges i samsvar med de grunnleggende regnskapsprinsippene, kvalitetskravene, regnskapsregler, regnskapsstandarder og god kommunal regnskapsskikk for

øvrige, gir regnskapet nyttig informasjon til regnskapsbrukeren. Det er dette som samlet sett kan kalles rammeverket for kommuneregnskapet.



**Figur 1** Rammeverk for kommuneregnskapet

De grunnleggende regnskapsprinsippene tar utgangspunkt i at det kommunale regnskapet er finansielt orientert. Arbeidskapitalprinsippet er selve kjernen i det finansielt orientert regnskapssystemet. Bevilgningsregnskapet skal vise årets endring i arbeidskapital. Samtidig skal inntekter og utgifter periodiseres etter anordningsprinsippet. Dette innebærer at regnskapet er delvis periodisert, også kalt modifisert kostnadsregnskap. Forsiktighetsprinsippet kommer i tillegg til anordningsprinsippet, og modifiserer periodiseringen i forhold til anordningsprinsippet. Et periodisert regnskap innebærer at også usikre størrelse skal regnskapsføres. Dette medfører behov for et prinsipp om regnskapsføring etter beste estimat.

Med utgangspunkt i at regnskapet skal vise all tilgang på og bruk av midler er det også et grunnleggende regnskapsprinsipp at alle utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres brutto. Årsregnskapet skal videre føres i overensstemmelse med god

kommunal regnskapsskikk. God kommunal regnskapsskikk er et dynamisk begrep, som skal utvikles innenfor rammen av et finansielt, bevilgningsorientert kommuneregnskap og det mulighetsområdet de grunnleggende regnskapsprinsippene setter. Kommuneregnskapets fundament, slik det er beskrevet i dette notatet, er ment å fungere som en rettesnor og gi veiledning til utvikling av god kommunal regnskapsskikk.

## 1.0 Innledning

I notatet beskrives formålet med regnskap i kommunal sektor<sup>1</sup>, knyttet opp mot brukerne av regnskapet. Det kommunale regnskapet er finansielt orientert, og notatet beskriver hvorfor dette regnskapssystemet er valgt for kommunalt regnskap, og peker kort på hvilke begrensninger og muligheter dette regnskapssystemet innebærer.

Det er flere måter å strukturere regnskapets faglige fundament på. Vanligvis defineres det faglige fundament som et rammeverk på flere nivåer, hvor det ene nivået er utledet av nivået over (hierarkisk struktur). Et eksempel på dette er det konseptuelle rammeverket som de internasjonale regnskapsstandardene (IFRS) bygger på. Dette rammeverket gjelder også for offentlig sektor (IPSAS)<sup>2</sup>. For private bedrifter i Norge er det faglige fundamentet regnskapsloven med grunnleggende regnskapsprinsipper. For kommunene er dette faglige fundamentet kommuneloven av 1992 og forskrift om årsregnskap og årsberetning av 15. desember 2000 (regnskapsforskriften), med sine grunnleggende regnskapsprinsipper. Dette faglige fundamentet er imidlertid i liten grad beskrevet, blant annet fordi det ikke finnes forarbeider til forskrifter. Basert på bestemmelsene i kommunelovgivningen og forarbeidene til denne, beskrives spesielle forhold ved kommunal sektor, og hvordan dette påvirker utforming av regnskapsreglene. De grunnleggende prinsippene i kommuneregnskapet er også beskrevet nærmere. Med forarbeidene menes forarbeidene til kommuneloven av 1992, som fremkommer i Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) og i NOU 1990:13.

Dette notatet 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

---

<sup>1</sup> Med kommuner menes i fortsettelsen både kommuner og fylkeskommuner, om ikke annet er angitt

<sup>2</sup> IPSAS arbeider med å utarbeide et eget rammeverk, som tar hensyn til særegenheter for offentlig sektor

## **1.1 Formål med notatet**

Formålet med dette notatet er å gi en overordnet beskrivelse av kommuneregnskapet, og det faglige fundamentet for dette. Et slikt fundament gir rammer for og veiledning til tolkning og utvikling av regnskapsanbefalinger. På den måten skal notatet bidra til å øke kvaliteten på regnskapet.

## **1.2 Videre fremstilling**

I notatet beskrives rammeverket for kommuneregnskapet slik dette presenteres i kommunallovgivningen og forarbeidene. Notatet omtaler begrunnelsen for valg av gjeldende regnskapssystem, avklarer begrepsbruk i tilknytning til regnskapet, og gir ulike prinsipper og begreper i lovgivningen en nærmere beskrivelse.

I kapittel 2 er målene for kommunal virksomhet og økonomiforvaltning beskrevet. Målene for kommunal virksomhet påvirker utforming av regnskapsreglene, og er derfor en viktig bakgrunn for å forstå de kommunale regnskapsreglene. I kapittel 3 blir det finansielt orienterte regnskapet beskrevet. Her omtales hvorfor det finansielt orienterte regnskapet er valgt for kommunal virksomhet, og hvem som anses som primærbrukere av regnskapet. Videre beskrives de kvalitetskrav som bør stilles til et regnskap for at regnskapsinformasjonen skal anses som nyttig. Kapittel 4 forklarer innholdet i de grunnleggende regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet og innholdet i god kommunal regnskapsskikk. I kapittel 5 er verdsettelse og måling i kommuneregnskapet omtalt.

## 2.0 Mål for kommunal virksomhet og økonomiforvaltning

Kommunal virksomhet skiller seg fra privat virksomhet ved at målene er forskjellige. Målene med virksomheten påvirker hvordan regnskapsreglene utformes. For å forstå de kommunale regnskapsreglene er det nødvendig med en forståelse av målene for kommunal virksomhet og økonomiforvaltning.

### 2.1 Mål for kommunal virksomhet

*Kommunens grunnleggende mål for sin virksomhet er å gi størst mulig velferd til befolkningen innenfor de fastsatte rammene.<sup>3</sup>*

Kommuner kjennetegnes ved at de er selvstendige organer innenfor offentlig forvaltning, og produsenter av offentlige velferdstjenester. For kommuner er pengene virkemidlet for å oppnå politiske og lovpålagte mål. Kommunene har ikke økonomisk formål med sin virksomhet. De økonomiske midlene er begrenset og tjenesteproduksjonen skjer med begrensede ressurser til rådighet. Dette indikerer at det vesentligste spørsmålet ikke gjelder det økonomiske resultatet av virksomheten, men hvordan midlene fordeles mellom kommunens oppgaver. I motsetning til privat virksomhet blir ”bunnlinjen”, det økonomiske resultatet, en kontrollpost og ikke et overordnet mål for virksomheten.<sup>4</sup>

På bakgrunn av dette viser kommunelovutvalget<sup>5</sup> til tre hovedhensyn som bør ligge til grunn for statens regulering av kommunenes økonomiforvaltning, herunder utforming av det kommunale budsjett- og regnskapssystemet og hvilken økonomisk informasjon dette skal gi. De tre hovedhensyn er:

- a) Økonomisk internstyring som sikrer *forsvarlig økonomiforvaltning og effektiv ressursutnyttelse,*
- b) *nasjonal styring* av kommune- og fylkeskommuneforvaltningen, og
- c) sikring av *reell demokratisk innflytelse* på kommunens økonomiske disposisjoner fra folkevalgte og velgere i nåtid og framtid.

---

<sup>3</sup> NOU 1990:13 kap. 16.2

<sup>4</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 1.4

<sup>5</sup> NOU 1990:13 kap. 16.1

Disse tre hovedhensynene, samt hensynet til en bærekraftig utvikling, finner vi igjen i formålsbestemmelsen i kommuneloven av 1992, hvor det heter at:

*Formålet med denne lov er å legge forholdene til rette for et funksjonsdyktig kommunalt og fylkeskommunalt folkestyre, og for en rasjonell og effektiv forvaltning av de kommunale og fylkeskommunale fellesinteresser innenfor rammen av det nasjonale fellesskap og med sikte på en bærekraftig utvikling.*

Formålsbestemmelsen og de tre hovedhensyn som er nevnt over ligger til grunn for valg av budsjett- og regnskapssystem i kommunal sektor, herunder regnskapsprinsipp.

## **2.2 Bærekraftig økonomisk utvikling**

*Bærekraftig utvikling er en utvikling som ivaretar nåtidens behov uten å stå i veien for at fremtidige generasjoner klarer å ivareta sine.*<sup>6</sup>

Bak begrepet bærekraftig utvikling ligger en idé om langsiktig solidaritet. En allmenn definisjon av begrepet er Brundtlandkommisjonens definisjon: *bærekraftig utvikling er en utvikling som ivaretar nåtidens behov uten å stå i veien for at fremtidige generasjoner klarer å ivareta sine.* Begrepet dreier seg om det å handle i et generasjonsperspektiv, det vil si å ta de valg som tar hensyn til senere generasjoners behovsdekning og handlefrihet. Målet om en bærekraftig økonomisk utvikling omtales også som generasjonsprinsippet. Generasjonsprinsippet skal sikre rettferdig fordeling mellom generasjoner.

En viktig forutsetning for bærekraftig utvikling er at kostnadene ved å produsere tjenester dekkes av de som har nytte av tjenestene og ikke forskyves til senere generasjoner, jf. det finansielle ansvarsprinsipp. I forarbeidene til kommuneloven er det finansielle ansvarsprinsipp omtalt slik: *Det finansielle ansvarsprinsipp innebærer at de som drar nytte av et tilbud også bærer kostnaden ved tilbudet. Uten krav om at utgiftene må tilpasses inntektene (...) vil konsekvensen kunne bli en urimelig forfordeling av en generasjon brukere av tjenester fremfor en annen. At utgifter må tilpasses inntektene innenfor en avgrenset periode, bidrar derfor til å sikre en effektiv ressursbruk over tid*<sup>7</sup>

Forarbeidene<sup>8</sup> utdyper hva som er ment med effektiv kommunaløkonomisk styring:

---

<sup>6</sup> Verdenskommisjonen for miljø og utvikling (Brundtland kommisjonen)

<sup>7</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap 1.4

<sup>8</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 9.3

*De fleste vil likevel være enige om at økonomisk styring som sikrer et stabilt velferdstilbud på kort og lang sikt, og som sikrer at kommunen ved inngangen til ny budsjettperiode ressursmessig står minst like godt rustet til å løse velferdsoppgavene som ved inngangen av foregående budsjettperiode, er kriterier som bør være oppfylt.*

Det er bred enighet om disse prinsippene og hensynene, også på tvers av landegrenser.

Et finansielt orientert regnskap med fokus på finansielle strømmer fanger ikke opp alle kostnader forbundet med tjenesteproduksjonen. I kommuneregnskapet bør bærekraftig utvikling vektlegges ved utforming av regnskapsregler, men bare så langt det lar seg gjøre innenfor det finansielt orienterte regnskapet. Kostnader og inntekter som ikke lar seg innarbeide i det finansielt orienterte regnskapssystemet bør som hovedregel fremkomme som tilleggsinformasjon til regnskapet, i form av noter.

### **2.3 Økonomisk handlefrihet**

*Den lokale økonomiske handlefriheten skal tillegges vekt ved utforming av regnskapsregler.*

Hensynet til det lokale selvstyret er vektlagt i forarbeidene til kommuneloven. Lovgiver har vært tilbakeholden med å gi regler som begrenser den økonomiske handlefriheten i kommunene. Dette er uttrykt slik i forarbeidene:<sup>9</sup>

*Et nasjonalt regelverk om kommunal økonomiforvaltning legger begrensninger på kommuners handlefrihet. Ved utformingen av regelverket bør derfor de begrensninger som settes være begrunnet ut fra nasjonale hensyn.*

Hensynet til den lokale økonomiske handlefriheten er også tillagt vekt ved utforming av regnskapsreglene. *Departementet fant også grunn til å legge vekt på at balansekravet anvendt på et resultatorientert budsjett- og regnskapssystem ville innebære en relativt sterk innstramning i forhold til dagens regler. Kommuneloven fastsetter at kommunestyret kan avsette midler i årsbudsjettet til bruk i senere budsjettår. Det skal budsjetteres med et driftsresultat som er tilstrekkelig til å dekke nødvendige avsetninger. Med de unntak som er angitt under "gjeldende rett", tilligger det i dette systemet det enkelte kommunestyre å avgjøre størrelsen på "nødvendige avsetninger".*

---

<sup>9</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 1.1

Videre:

*Departementet er enig i at i lovs form å pålegge avskrivninger med resultateffekt, bedre vil sikre en bevaring av formuen, enn når avskrivninger (avsetninger) er overlatt til politisk beslutning.(...) Det finansielle systemet sikrer ikke tilstrekkelige avsetninger til å opprettholde kommunens formue i alle situasjoner.<sup>10</sup>*

Uavhengig av regnskapssystem bør regnskapet først og fremst gi informasjon til regnskapets brukere. I kommuneregnskapet har avskrivninger ikke resultateffekt, og det avsettes ikke for alle typer usikre forpliktelser. Informasjon om slike kostnader bør likevel fremgå av regnskapet, for eksempel i form av noter.<sup>11</sup>

## **2.4 Handlingsregler**

*En kommunes tjenestenivå skal ikke opprettholdes eller økes ved å bygge ned formuen.*

Hensynet til den økonomiske handlefriheten til den enkelte kommune er vektlagt i forarbeidene til kommuneloven. Denne handlefriheten kan i noen tilfeller komme i konflikt med hensynet til bærekraftig økonomisk utvikling. Avveiningen mellom den lokale handlefriheten og bærekraftig økonomisk utvikling er foretatt ved å utarbeide noen handlingsregler for kommunal økonomiforvaltning, gjerne kalt formuesbevaringsprinsippet.

Kommuneloven setter flere begrensninger på kommunenes handlefrihet for å sikre bærekraftig økonomisk utvikling. Den viktigste handlingsregelen er at kommunens løpende driftsutgifter skal dekkes av de løpende inntekter (driftsbalanse).

Handlingsreglene slik de følger av økonomibestemmelsene i kommuneloven:

- 1) Balansekravet<sup>12</sup>
  - driftsresultatet skal minst dekke renter, avdrag og nødvendige avsetninger<sup>13</sup>
  - krav til inndekning av tidligere års regnskapsmessige underskudd<sup>14</sup>
- 2) Skillet mellom drift og investering<sup>15</sup>
  - ikke-løpende inntekter skal ikke brukes til dekning av driftsutgifter

<sup>10</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

<sup>11</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

<sup>12</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.2

<sup>13</sup> Kommuneloven § 46 nr. 6

<sup>14</sup> Kommuneloven § 48 nr. 4

<sup>15</sup> Kommuneloven § 46 nr. 5

- 3) Begrensningene i bruk av lånemidler og nedbetaling av lånegjeld<sup>16</sup>
- som hovedregel skal lånemidler bare brukes til å finansiere eiendeler av varig verdi
  - kravet til årlige avdrag

Formålet med reglene er å sikre et stabilt tjenestetilbud over tid.

Formuesbevaring som begrep er ikke definert i forarbeidene eller omtalt i selve kommuneloven. Likevel er det en vanlig forståelse i det kommunaløkonomiske miljøet at formuesbevaring er et grunnleggende prinsipp for kommunal økonomiforvaltning (Arbeidsgruppe KRD, 2006). Kommunelovutvalget<sup>17</sup> sier at det er de begrensninger som kommuneloven legger på kommunenes økonomiske disposisjoner som samlet sett fanger opp det som noe upresist har blitt kalt formuesbevaringsprinsippet. Det er kommunelovens handlingsregler som foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) legger i begrepet formuesbevaringsprinsippet. Handlingsreglene sikrer ikke at kommunene opprettholder sin formue i form av opprettholdelse av egenkapital, Lovgiver har ikke funnet grunn til å fastsette noe absolutt krav til at formuen skal opprettholdes årlig

Regnskapsanbefalinger utvikles innenfor rammen av, og bør støtte opp under formuesbevaringsprinsippet (handlingsreglene). Et eksempel på dette er KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet.

---

<sup>16</sup> Kommuneloven § 50

<sup>17</sup> NOU 1990:13 kap. 16.4

### 3.0 Finansielt orientert regnskapssystem

*Kommuneregnskapet er et finansielt orientert system, med fokus på betalbare strømmer.*

Det kommunale regnskap er et finansielt orientert system. I korthet kan dette uttrykkes ved at fokus i kommuneregnskapet er tilgang og bruk av midler, noe som innebærer et utgangspunkt i finansielle strømmer (betalbare størrelser). Bevilgningsregnskapet<sup>18</sup> skal omfatte all tilgang og bruk av midler i løpet av året, se kommuneloven § 48. Dette fungerer som en ramme for forståelsen av det kommunale regnskapssystem og for utvikling av god kommunal regnskapsskikk.

For en beskrivelse av det kommunale regnskapssystemet og de grunnleggende sammenhengene som den kommunale regnskapsmodellen bygger på, se notatet Det kommunale regnskapssystem – grunnleggende sammenhenger.

#### 3.1 Bevilgningsorientert regnskap

*Det finansielt orienterte regnskapet er bevilgningsorientert.*

Kommuner baserer i hovedsak sin virksomhet på skatteinntekter og statens bevilgninger, og formålet er produksjon av tjenester i velferds- og forvaltningsøyemed, og ikke for salg i et marked. Kommuneloven stiller krav om at styringen av den kommunale virksomheten skjer gjennom årlige bevilgninger. Budsjettets sentrale rolle kommer bl.a. til uttrykk i forarbeidene til kommuneloven: *Årsbudsjettet er en bindende plan for kommunens virksomhet i året. I årsbudsjettet vil kommunestyret kunne fastsette mål og resultatkrav og hvilke økonomiske rammer disse skal realiseres innenfor. I årsregnskap og årsberetning vil kommunestyret få informasjon om dette er oppnådd.*<sup>19</sup>

Regnskapets funksjon som kontroll av budsjettet (bevilgningskontroll) er langt mer fremtredende i utforming av regnskapssystem for offentlige virksomheter kontra private virksomheter.<sup>20</sup> Budsjettet viser forventet tilgang på midler, og hvordan fellesskapets midler

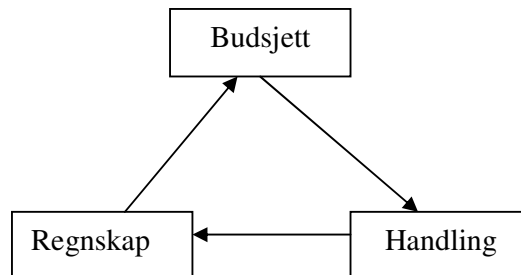
---

<sup>18</sup> Bevilgningsregnskapet benyttes som en samlebetegnelse for drifts- og investeringsregnskapet, med unntak av interne finansieringstransaksjoner.

<sup>19</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 3.4

<sup>20</sup> Se for eksempel Jones og Pendlebury (2000) s. 129

er planlagt anvendt i året, mens regnskapet viser faktisk tilgang på midler og hvordan midlene faktisk er anvendt. Regnskapet er ment å avbilde de gjennomførte handlingene. I Figur 2 er sammenhengen mellom budsjett og regnskap vist.



**Figur 2 Forhold mellom budsjett og regnskap<sup>21</sup>**

Bevilgningsfokuset gjenspeiles i valg av regnskapssystem. Det finansielt orienterte regnskapet er bevilgningsorientert. Det kommunale regnskapssystemet er finansielt orientert, og inntekter og utgifter skal periodiseres. Internasjonalt spenner periodisering<sup>22</sup> i offentlig sektor fra regnskaper basert på kontantprinsippet til full periodisering (accrual accounting). Det er vanlig å inndele regnskapssystemer i fire typer system, alt etter graden av periodisering.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> Mellemlvik m.fl. (2000)

<sup>22</sup> Periodisering kalles også tidsavgrensning: å regnskapsføre inntekter og utgifter i korrekt periode etter periodiseringsreglene, evt. fordele beløpet over flere regnskapsperioder.

<sup>23</sup> Denne inndelingen er gjort i ot.prp. 43 (1999-2000), og er hentet fra IFAC, study 2 (1993)

**Kontantregnskap**

I et kontantregnskap foretas det ingen periodisering av transaksjonene. Det er betalingstidspunktet som er avgjørende for hvilken periode en transaksjon skal henføres til.

**Modifisert kontantregnskap**

I et modifisert kontantregnskap regnskapsføres betalingstransaksjonene løpende, mens det foretas en periodisering rundt årsskiftet for å sikre at det er leveringstidspunktet som er avgjørende for regnskapsføringstidspunktet, og ikke betalingstidspunktet. Langsiktige poster i balansen vil ikke være aktuelt i et modifisert kontantregnskap.

**Modifisert periodisert regnskap (modifisert kostnadsregnskap)**

I et modifisert periodisert regnskap belastes regnskapet med utgifter ved anskaffelse av varer og tjenester, uavhengig av betalingstidspunkt. Inntekter henføres også til den perioden de tilhører, uavhengig av betalingstidspunkt. Imidlertid blir utgifter ikke fordelt mellom regnskapsår, selv ikke når anskaffelsen skal tas i bruk i senere regnskapsår. Dette innebærer at varige driftsmidler utgiftsføres i anskaffelsesåret, istedenfor å bli fordelt over økonomisk levetid.

**Fullperiodisert regnskap (kostnadsregnskap)**

I et fullperiodisert regnskap regnskapsføres økonomiske hendelser i den perioden de inntreffer, uavhengig av når inn- og utbetaling skjer. Vanligvis kostnadsføres utgifter når de påløper og inntekter når de er opptjent, uavhengig av betalingstidspunkt.

**Figur 3 Ulike regnskapssystemer**

Forarbeidene<sup>24</sup> beskriver kommuneregnskapet som et regnskap som ligger mellom modifisert periodisert regnskap og et fullperiodisert kostnadsregnskap. Kommuneregnskapet har over tid utviklet seg fra et modifisert kontantregnskap til et modifisert periodisert regnskap, som grenser mot et fullperiodisert regnskap. Kommuneregnskapets periodiseringsprinsipp innebærer at alle kjente utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet, uavhengig av betalingstidspunkt. Dette innebærer at kommuneregnskapet i stor grad inneholder periodiserte poster.

<sup>24</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

### 3.2 Formålet med regnskapet

*Det overordnede formålet med regnskapet er å gi brukerne nyttig økonomisk informasjon.*

Nyttig informasjon er informasjon som er relevant for brukerne, både for beslutnings- og kontrollformål. Alle andre mål med regnskapet bør være underordnet dette målet.<sup>25</sup> Et viktig mål ved utvikling av regnskapsregler er at regnskapet bør gi et mest mulig korrekt bilde av kommunens økonomiske situasjon.<sup>26</sup> Utvikling av teoretisk forankrede rammeverk med vekt på formålet med regnskapet har stått sentralt i den internasjonale regnskapsutviklingen, både i privat og offentlig sektor

Det kommunale regnskapet er et viktig verktøy ved styring og kontroll i den enkelte kommune. På bakgrunn av de overordnede målene for økonomiforvaltningen bør regnskapet gi informasjon til brukerne om:

- a) Bevilgningskontroll: vise sammenheng mellom faktisk tilgang og bruk av midler og budsjett
- b) Effektivitet: vise kostnader som et grunnlag for å vurdere måloppnåelse
- c) Bærekraftig økonomisk utvikling: vise kommunens evne til å finansiere sin aktivitet og møte sine forpliktelser, både på kort og lang sikt

KRD skriver i forarbeidene: *Et system som setter fokus på bruken av ressurser, sikrer ikke nødvendigvis en effektiv utnyttelse av ressurser*<sup>27</sup>. Det er vanskelig å utforme et regnskapssystem som ivaretar alle informasjonsbehov. Regnskapets bevilgningsutgangspunkt innebærer at informasjon som er nyttig ved bevilgningskontroll er spesielt vektlagt ved utforming av kommunale regnskapsregler.

---

<sup>25</sup> IFAC, 1991. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) er opprettet av og er organisert under IFAC

<sup>26</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap 6.1

<sup>27</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 1.4

### 3.3 Brukere

*Kommunestyret/fylkestinget er kommuneregnskapets primærbruker.*

Det finnes mange ulike brukere av regnskaper som utarbeides i offentlig sektor. Jones og Pendelbury (2000) identifiserer ti ulike brukergrupper. Ikke alle disse brukerne er like sentrale etter norske forhold.



**Figur 4 Brukere av kommuneregnskapet**

I forarbeidene<sup>28</sup> er kommunen selv definert som den viktigste brukeren av regnskapet, mens staten og innbyggerne er nevnt som andre aktuelle brukere. Når kommunen selv er den viktigste brukeren av regnskapet, vil regnskapet i stor grad måtte betraktes som et verktøy i styringen av kommunen. Regnskapet bør samtidig også tilpasses innbyggernes behov for informasjon, og statens behov for informasjon om økonomisk stilling og ressursbruk i kommunene.

Kommunen selv forstås som kommunestyret eller fylkestinget. Kommunestyret/fylkestinget er innbyggernes valgte representanter, og de styrer kommunen på vegne av befolkningen. Det er kommunestyrets/fylkestingets ansvar å kontrollere administrasjonen, bl.a. basert på den informasjonen regnskapet gir. Følgelig har kommunestyret/fylkestinget et stort behov for regnskapsregulering, som sikrer god regnskapsinformasjon til kontroll- og beslutningsformål. Det er en sammenheng mellom et bevilgningsorientert regnskap og valg av kommunestyret/fylkestinget som primærbruker.

Utforming av regnskapsreglene bør søke å møte informasjonsbehovet til alle brukergruppene. Ved valg av politikerne som regnskapets primære brukere gjøres det likevel en avgrensning

---

<sup>28</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 6.2

mellom kommunestyret/fylkestinget og øvrige brukere. Ved konflikt mellom behovene til politikerne som primærbruker og øvrige brukere, bør det vurderes om øvrige brukeres informasjonsbehov kan dekkes på andre måter, eksempelvis gjennom KOSTRA. Alle brukere kan ikke få tilfredsstilt hele sitt informasjonsbehov gjennom regnskapet.<sup>29</sup> Vanligvis vil også andre brukergruppers viktigste informasjonsbehov være dekket ved å ta utgangspunkt i kommunestyrets/fylkestingets informasjonsbehov.

### **3.4 Kvalitetskrav**

*Kvalitative krav til regnskapsinformasjon tar utgangspunkt i brukernes informasjonsbehov.*

Det bør være et overordnet krav til regnskapsinformasjonen at den skal være relevant og pålitelig. Bare relevant og pålitelig informasjon er nyttig for brukerne. Dette anses som et allmenngyldig krav som er uavhengig av valg av regnskapssystem.

Informasjon er relevant når den *kan* påvirke brukernes økonomiske beslutninger. Relevant regnskapsinformasjon har derfor prediksjonsverdi og tilbakemeldingsverdi. Prediksjonsverdi innebærer at regnskapsinformasjonen gir et bedre grunnlag for å utarbeide fremtidige budsjetter, mens tilbakemeldingsverdi er knyttet til kontrollformålet med regnskapet. Informasjonen bør for eksempel gjøre det mulig å evaluere administrasjonens oppfølging av budsjettvedtaket.

Pålitelighet innebærer at brukerne må kunne stole på opplysningene i regnskapet. Regnskapet må være basert på virkelige hendelser som kan dokumenteres.<sup>30</sup> Dette innebærer blant annet at økonomiske realiteter skal vektlegges fremfor formell form. Et eksempel på dette er finansielle leieavtaler, hvor leietaker er den som kan anses som reell eier av leieobjektet.

Videre er pålitelig informasjon nøytral og objektiv. De ulike postene i regnskapet kan måles med ulik grad av objektivitet, fra kontanter og bankinnskudd som kan måles objektivt til mer usikre størrelser som tap på fordringer. Nøytral og objektiv informasjon er ivaretatt gjennom kravet til beste estimat.

---

<sup>29</sup> Ot.prp. nr. 43 )1999-2000) kap. 4.3.1

<sup>30</sup> Validitet

Informasjonen må være både relevant og pålitelig. I noen tilfeller er det nødvendig å gjøre avveining mellom relevans og pålitelighet. I disse tilfellene bør brukernes behov tillegges vesentlig vekt. Relevans forbindes normalt med beslutningsformålet, mens pålitelighet vektlegges i kontrollformålet. I kommuneregnskapet bør derfor pålitelighet tillegges stor vekt.

Relevant og pålitelig betegnes vanligvis som primære beslutningsspesifikke krav. Et annet viktig kvalitetskrav er forståelighet. Forståelighet er knyttet til selve brukeren, og kalles derfor brukerspesifikt kvalitetskrav. Departementet skriver i forarbeidene<sup>31</sup> at det må stilles krav om at regnskapet har en form som gjør det forståelig for brukerne. Ulike brukergrupper har ulike forutsetninger for å forstå regnskapsinformasjon. For at regnskapsinformasjonen skal være nyttig for brukerne, må den være forståelig. Politikere har ulike forutsetninger for å forstå økonomisk informasjon, og kan ikke som gruppe regnes som profesjonelle regnskapsbrukere. Dette innebærer likevel ikke at regnskapet ikke skal gi informasjon om kompliserte økonomiske forhold, men at også kompliserte forhold presenteres på en mest mulig forståelig måte. Ved utforming av regnskapsregler vil GKRS legge til grunn at brukerne har en rimelig forståelse for økonomiske sammenhenger og at de er villig til å studere informasjonen inngående.

I tillegg til at informasjonen bør være relevant og pålitelig, bør den også være sammenlignbar. Sammenlignbarhet er ikke et krav på lik linje med de primære kvalitetskravene, og knytter seg til kvaliteten på regnskapsinformasjonen ved sammenligning mellom kommuner og mellom ulike regnskapsperioder. Sammenlignbarhet er viktig for den politiske styringen av kommunene, og bør tillegges vekt ved utarbeidelse av regnskapsregler og presentasjon av regnskapsinformasjon. Viktigheten av sammenlignbarhet reflekteres først og fremst i et rimelig standardisert regelverk og gjennom god kommunal regnskapsskikk. Bl.a. har lovgiver ved utforming av regnskapsreglene forsøkt å begrense omfanget av skjønnsmessige vurderinger.<sup>32</sup> Videre bør regnskapsprinsipper som benyttes være konsistente over tid, selv om endringer i lover forskrifter eller god kommunal regnskapsskikk kan medføre endringer i regnskapsprinsipper og -regler.

---

<sup>31</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 6.2

<sup>32</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

**Kvalitetskrav:**

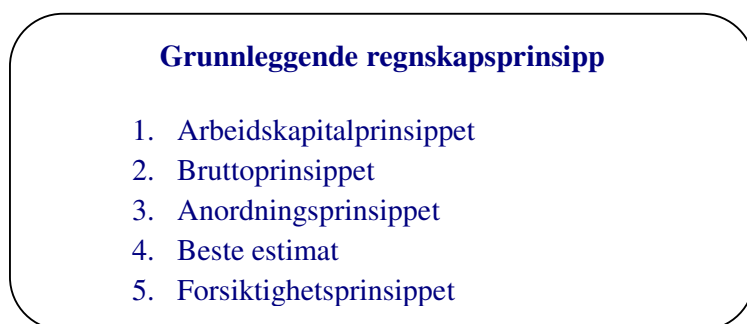
- Relevant
- Pålitelig
- Forståelig
- Sammenlignbar

**Figur 5 Regnskapsinformasjonen skal tilfredsstille de generelle kvalitetskravene**

Kvalitetskravene gjelder innenfor begrensning av at informasjonen er vesentlig og at nytten ved informasjonen overstiger kostnadene ved å frembringe informasjonen. Dette innebærer at også vesentlighet og kost/nytte bør vurderes ved utarbeidelse av regnskapsregler.

## 4.0 Grunnleggende regnskapsprinsipper og god kommunal regnskapsskikk

Forståelsen for hva som til enhver tid er god kommunal regnskapsskikk skal utvikles innenfor de grunnleggende regnskapsprinsippene som gjelder for kommuneregnskapet. De grunnleggende regnskapsprinsippene er derfor en viktig rettesnor for foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) i utvikling av regnskapsstandarder, og avgrensede mulighetsområder for løsninger på praktiske regnskapsspørsmål. De grunnleggende regnskapsprinsippene skal også gi veiledning på spørsmål som ikke er direkte dekket i lov, forskrift og standarder.



**Figur 6** Oversikt over grunnleggende regnskapsprinsipper

De grunnleggende regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet er beskrevet i regnskapsforskriften § 7. Anordningsprinsippet er i tillegg hjemlet direkte i kommuneloven.<sup>33</sup> Forsiktighetsprinsippet er ikke definert som et grunnleggende regnskapsprinsipp i regnskapsforskriften, men gjelder implisitt i kommuneregnskapet.

---

<sup>33</sup> Kommuneloven § 48 nr. 2

God kommunal regnskapsskikk	Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk, både når det gjelder selve regnskapsføringen og når det gjelder den økonomiske informasjonen årsregnskapet gir.
Arbeidskapitalprinsippet	All tilgang og bruk av midler i løpet av året som vedrører kommunens virksomhet skal fremgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet. Regnskapsføring av tilgang og bruk bare i balanseregnskapet skal ikke forekomme.
Bruttoprinsippet	Alle utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres brutto. Dette gjelder også for de interne finansieringstransaksjonene. Det skal således ikke gjøres fradrag for tilhørende inntekter til utgiftene, og heller ikke skal inntektene fremstå med fradrag for eventuelle tilhørende utgifter.
Anordningsprinsippet	Alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.
Beste estimat	I den grad enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt ved tidspunktet for regnskapsavleggelsen, registres et anslått beløp i årsregnskapet for vedkommende år.
Forsiktighetsprinsippet	Urealisert tap skal regnskapsføres.

**Figur 7** Innholdet i de grunnleggende regnskapsprinsippene og god kommunal regnskapsskikk

#### **4.1 God kommunal regnskapsskikk**

*Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk, både når det gjelder selve regnskapsføringen og når det gjelder den økonomiske informasjonen årsregnskapet gir.*

Ifølge kommuneloven § 48 nr. 2 skal regnskapet føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. Bestemmelsen er nærmere utdypet i regnskapsforskriften § 7, hvor det fremheves at dette gjelder både selve regnskapsføringen og den økonomiske informasjonen årsregnskapet gir. Denne bestemmelsen innebærer at det er nødvendig, men ikke tilstrekkelig å følge de konkrete kravene i lov og forskrift. God kommunal regnskapsskikk er en rettslig standard som skal utvikles innenfor den rammen lovgivningen setter. Dette vil blant annet si innenfor rammen av et finansielt, bevilgningsorientert kommuneregnskap og det mulighetsområdet de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsforskriften setter.

God kommunal regnskapsskikk er ment som et dynamisk begrep som bør utvikle seg når økonomiske forhold endres, og kommunene foretar nye typer transaksjoner eller står over for nye hendelser som skal regnskapsføres. Slike rettslige standarder er kjennetegnet ved at man i liten grad kan fastsette rekkevidden av standardene ut fra lovtekst og lovforarbeider. Selve begrepet forutsetter at det nærmere innhold skal formes gjennom praksis, teori, samfunnsutvikling mv som det er naturlig å ta hensyn til. Skjønnsstemaet blir derved betydelig.<sup>34</sup>

Dette skjønnet skal forvaltes av foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS). GKRS er en uavhengig, ideell forening som skal fremme og utvikle god kommunal regnskapsskikk. Hovedoppgaven for GKRS er å utarbeide og utgi standarder for god kommunal regnskapsskikk i henhold til økonomireglene i kommuneloven, samt å fortolke prinsipielle spørsmål i tilknytning til avgitte standarder.<sup>35</sup>

Begrepet god kommunal regnskapsskikk har en videre betydning enn bare regnskapsstandarder. Det kommunale regnskapet skal avlegges i samsvar med lov, forskrift og regnskapsstandarder, men også i samsvar med etablert regnskapsteori og anerkjent praksis.

---

<sup>34</sup> Ravnaas, 1991

<sup>35</sup> GKRS (2003)

I forarbeidende til regnskapsloven av 1998 drøfter Finansdepartementet forholdet mellom regnskapsstandarder og god regnskapsskikk:<sup>36</sup>

*Når god regnskapsskikk etableres gjennom slike anbefalinger og normer, vil det ikke være noe krav om at det foreligger en fast praksis med en viss utbredelse. Tvert imot kan slike anbefalinger og normer komme som følge av at det anses å foreligge en uheldig praksis. Anbefalingene vil i slike tilfeller ses som en anvisning på hva som skal anses som god regnskapsskikk fra og med tidspunktet for anbefalingen. Forutsetningen om en fast forekommende praksis med en viss utbredelse bør imidlertid legges til grunn når det gjelder spørsmål der det ikke er utgitt anbefalinger eller normer.*

Det er naturlig å legge til grunn den samme forståelsen for forholdet mellom god kommunal regnskapsskikk og kommunale regnskapsstandarder.

#### **4.2 Arbeidskapitalprinsippet**

*All tilgang og bruk av midler i løpet av året som vedrører kommunens virksomhet skal fremgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet. Regnskapsføring av tilgang og bruk bare i balanseregnskapet skal ikke forekomme.*

Kommuneregnskapet er arbeidskapitalorientert i og med at bevilgningsregnskapet skal vise all tilgang og bruk av midler.<sup>37</sup> Arbeidskapitalen er lik differansen mellom omløpsmidler og kortsiktig gjeld. Kommuneregnskapet skal med andre ord vise kommunens evne til å dekke sine betalingsforpliktelser, i hvert fall på kort sikt (jf. målet om bærekraftig økonomisk utvikling). Det er i denne sammenheng verdt å merke seg at inntekter og innbetalinger tilsvarer begrepet tilgang i regnskapsforskriften § 7, 1. ledd, mens utgifter og utbetalinger tilsvarer begrepet bruk i samme bestemmelse. Tilgang av økonomiske midler i kommunal regnskapsterminologi kan dermed defineres som enhver økning i arbeidskapital, med unntak av periodens låneopptak som ikke er regnskapsført i investeringsregnskapet (ubrukte lånemidler). Bruk av økonomiske midler kan likeledes defineres som enhver reduksjon i arbeidskapital. Kort oppsummert registrerer bevilgningsregnskapet alle endringer i arbeidskapital. Forbudet mot å regnskapsføre tilgang og bruk bare i balansen innebærer en hovedregel om at alle endringer i arbeidskapitalen skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet. Bevilgningsregnskapet kan ses på som en spesifisering av endring i arbeidskapitalen i løpet av året. Endringer i balansen sammensetning som innebærer endring

<sup>36</sup> Ot.prp. nr. 42 (1997-98) pkt 6.8.5

<sup>37</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3

i egenkapital, men *ikke* i arbeidskapital vil derimot kunne regnskapsføres utelukkende i balansen. Et eksempel på regnskapsføring utelukkende i balansen er nedskrivning av anleggsmidler.

#### **4.2.1 Unntak fra arbeidskapitalprinsippet**

Arbeidskapitalprinsippet representerer en grunnleggende sammenheng i det finansielt orienterte regnskapssystemet, og det skal svært mye til for at regnskapsføring i strid med dette prinsippet kan anses som god kommunal regnskapsskikk, jf. også notat om grunnleggende sammenhenger i kommuneregnskapet (GKRS, 2004a).

Et sentralt unntak fra arbeidskapitalprinsippet er regnskapsføring av innlån. For lån skal kun den delen av lånet som er brukt i året føres i investeringsregnskapet. Den delen av lånet som ikke er brukt, registreres som memoriapost. Ved regnskapsføring skal man skille mellom låneopptaket og tidspunktet for inntektsføringen, dvs. *bruk av lån* i investeringsregnskapet. Låneopptaket representerer tilgang av midler for kommunen som ikke fremgår av drifts- eller investeringsregnskapet, men som utelukkende balanseføres. Dette innebærer et unntak fra arbeidskapitalprinsippet. Tilgang av økonomiske midler i kommunal regnskapsterminologi kan dermed defineres som enhver økning i arbeidskapital, med unntak av ubrukte lånemidler.

Prinsippendringer skal etter kommentarene til regnskapsforskriften § 7 regnskapsføres direkte mot egenkapitalen. Slik at prinsippendringer som påvirker arbeidskapitalen skal regnskapsføres direkte mot egenkapitalen.<sup>38</sup> Unntaket er begrunnet med at ved prinsippendring oppstår virkninger for flere regnskapsperioder som ikke har noe med årets bevilgningsregnskap å gjøre. Prinsippendringer har derfor karakter av å være uvanlige hendelser. Regnskapsprinsipper skal være konsistente over tid (jf 3.4), men endringer i lover, forskrifter eller god kommunal regnskapsskikk kan medføre at regnskapsprinsippene endres.

#### **4.3 Bruttoprinsippet**

*Alle utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres brutto. Dette gjelder også for de interne finansieringstransaksjonene. Det skal således ikke gjøres fradrag for tilhørende inntekter til utgiftene, og heller ikke skal inntektene fremstå med fradrag for eventuelle tilhørende utgifter.*

---

<sup>38</sup> Se også budsjettforskriften § 5, 9. ledd

I følge bruttoprinsippet skal alle eksterne og interne utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger regnskapsføres brutto, dvs. hver for seg. Bruttoprinsippet er først og fremst knyttet til bevilgningsregnskapet, hvor den samlede tilgang og bruk av midler skal fremgå fullstendig. Prinsippet innebærer at det ikke er tillatt å regnskapsføre utgifter netto, etter fradrag for inntekter knyttet til utgiften. Dette gjelder også inntekter som er knyttet til anleggsmidler.

#### **4.4 Anordningsprinsippet**

*Alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.*

Anordningsprinsippet er det styrende periodiseringsprinsippet i kommuneregnskapet. Problemstillinger knyttet til periodisering oppstår fordi regnskapet skal gi et mest mulig relevant bilde av kommunens virksomhet i en avgrenset periode (her regnskapsåret). Forarbeidene presiserer hva som er formålet med periodisering i kommuneregnskapet:

*Anordningsprinsippet skal danne et best mulig grunnlag for å sammenholde budsjett og regnskap gjennom at anskaffelses- og anvendelsestidspunktet, heller enn betalingstidspunktet, er utgangspunkt for regnskapsføringen<sup>39</sup>*

Det følger av både lovteksten og forarbeidene at det ikke er betalingstidspunktet som er utgangspunkt for regnskapsføring i kommuneregnskapet. Anordningsprinsippet presiserer gjennom formuleringen; *enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes* at kontantprinsippet ikke er styrende for regnskapsføringen i kommuneregnskapet. Etter anordningsprinsippet skal utgifter og inntekter regnskapsføres uavhengig av betalingstidspunkt. Det er imidlertid ikke tilstrekkelig til å kunne forstå anordningsprinsippet. Det er derfor nødvendig å drøfte nærmere hva anordningsprinsippet innebærer. Følgende formuleringer i lovteksten er sentrale:

- *kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året*
- *skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år*

---

<sup>39</sup> Ot.prp. nr 43 kap 6.4

Formuleringen i anordningsprinsippet *kjente utgifter (...) i året* er naturlig å forstå som en angivelse av hvilke utgifter og inntekter som skal henføres til et gitt regnskapsår – nemlig de som er kjente. Det er ut fra dette begrepet *kjent* som styrer periodiseringen i kommuneregnskapet. Spørsmålet blir da videre hvordan man kan avgrense kjente utgifter og inntekter fra de som ikke er kjent.

Med utgifter menes i kommunal regnskapsterminologi godtgjørelse fra kommunen for varer eller tjenester samt pengeoverføringer fra kommunen/fylkeskommunen uten motytelse. Med inntekter menes likeledes godtgjørelse til kommunen eller fylkeskommunen for varer eller tjenester samt pengeoverføringer til kommunen uten motytelse. Utbetalinger er definert som låneavdrag, utlån og forskutteringer til andre, mens innbetalinger er definert som innlån, mottatte avdrag på utlån, innløsninger av utlån samt mottatte refusjoner på tidligere forskutteringer.<sup>40</sup>

Utgifter og inntekter i kommuneregnskapet er, som det fremgår av definisjonene ovenfor, knyttet til at økonomiske ressurser skifter eier, det vil si transaksjoner. Formuleringen i anordningsprinsippet om kjente utgifter og inntekter, kan derfor forstås som at transaksjonen skal være kjent. Det samme gjelder for utbetalinger og innbetalinger.

En mer alminnelig forståelse av begrepene inntekter og utgifter, enn det som følger av definisjonene i budsjettforskriften, kan være at med inntekter forstås krav på innbetalinger, enten umiddelbart eller senere, mens utgifter forstås som forpliktelser til utbetalinger, enten umiddelbart eller senere.<sup>41</sup> Ut fra en slik forståelse av begrepene kan et naturlig utgangspunkt være at en utgift er kjent på det tidspunkt kommunen får en forpliktelse til å foreta en utbetaling, mens inntekten er kjent i det kommunen har et krav på innbetaling.

Utgangspunktet for periodisering i kommuneregnskapet må imidlertid drøftes i lys av forarbeidene. At en transaksjon er kjent innebærer derfor normalt at varer er levert og tjenester utført.<sup>42</sup> På dette tidspunktet er transaksjonen gjennomført og omtales derfor i regnskapsterminologi som transaksjonstidspunktet. Transaksjonstidspunktet vil altså være utgangspunkt for periodisering. En transaksjon er gjennomført når det har funnet sted

---

<sup>40</sup> Budsjettforskriften § 2

<sup>41</sup> Jensen og Monsen, 2009

<sup>42</sup> Ot.prp. nr 43 kap 4.3.

overføring av risiko og kontroll. Ved kjøp eller salg av varer vil risikoen som overføres i transaksjonen være eiendelens gevinst- og tapspotensiale, mens kontrollen som overføres er beslutningsmyndigheten og råderetten over eiendelen. Som hovedregel vil transaksjonstidspunktet være sammenfallende med tidspunktet en betalingsforpliktelse eller krav på innbetaling oppstår. For enkelte transaksjoner kan det imidlertid være vanskelig å fastslå transaksjonstidspunktet.

Det kan også argumenteres for at en betalingsforpliktelse eller krav på innbetaling oppstår selv om en transaksjon ikke er gjennomført, slik at regnskapsføring i bevilgningsregnskapet skal skje før transaksjonstidspunktet, forutsatt at visse betingelser er oppfylt. Det betyr at det ikke kan utelukkes at inntekter vil kunne være kjent selv om transaksjonen ikke er gjennomført. Det samme gjelder for utgifter.

Begrepet kjent vil vanligvis oppfattes som forhold man kjenner til eller vet om. Man kan tenke seg at man vil kunne ha "kjennskap til" utgifter og inntekter hvor transaksjonen ikke er gjennomført. For transaksjoner som man har "kjennskap til", men som ikke er gjennomført, vil det kunne hefte usikkerhet ved om transaksjonen faktisk vil bli gjennomført eller ikke. I denne sammenhengen er det naturlig å se hen til at det i kommuneregnskapet bør legges stor vekt på kravet til *pålitelighet*. Et krav til pålitelighet innebærer at begrepet kjent kan forstås slik at det er rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført før inntekten eller utgiften skal regnskapsføres. Med rimelig sikkert forstås en sannsynlighet på over 90 % for at transaksjonen vil bli gjennomført.

Begrepet kjent innebærer derfor en presisering av at en transaksjon må være *rimelig sikker* før den kan regnes som kjent og inntekts- eller utgiftsføring kan skje. En videre forutsetning for regnskapsføring er at transaksjonen kan *måles med tilstrekkelig pålitelighet*. Det kan legges til grunn at det kun er i sjeldne tilfeller at transaksjoner som er rimelig sikre ikke kan måles med tilstrekkelig pålitelighet.

Spørsmålet er deretter om transaksjoner som vil bli gjennomført med rimelig sikkerhet og som kan måles med tilstrekkelig pålitelighet alltid skal regnes som kjente, og regnskapsføres i bevilgningsregnskapet. Lovteksten kan forstås slik at utgifter og inntekter må anses mer "vedkommende" en periode enn en annen. Transaksjoner kan alltid knyttes til en bestemt aktivitet eller periode. Når midler disponeres i kommunene anvendes disse til å gjennomføre

kommunale aktiviteter i inneværende periode eller i senere perioder. I tilfeller der verken transaksjonen eller den tilknyttede aktiviteten er gjennomført, kan heller ikke utgiften anses som kjent etter denne forståelsen. Enkelte transaksjoner vil ikke være konkret knyttet til en aktivitet, men er gjennom bevilgninger, avtaler eller lignende knyttet til en bestemt regnskapsperiode. I disse tilfellene må denne perioden være inntruffet.

Det følger av dette at hovedregelen for tidspunkt for regnskapsføring, det vil si periodisering, i kommuneregnskapet er transaksjonstidspunktet. En transaksjon kan imidlertid regnskapsføres i bevilgningsregnskapet før transaksjonstidspunktet dersom:

- det er rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført,
- transaksjonen kan måles med tilstrekkelig pålitelighet og
- aktiviteten er gjennomført eller perioden er inntruffet

Foruten å begrunne regnskapsføring før transaksjonstidspunktet, vil disse kriteriene også gi retningslinjer for å fastsette tidspunkt for regnskapsføring i de tilfeller det kan være vanskelig å fastsette transaksjonstidspunktet.

Også for utbetalinger og innbetalinger vil transaksjonstidspunktet være utgangspunkt for periodisering. Utbetalinger og innbetalinger, slik det er definert i kommunal regnskapsterminologi, er knyttet til endringer i langsiktige fordringer og forpliktelser. Det vil av den grunn ikke være aktuelt å regnskapsføre utbetalinger og innbetalinger før transaksjonstidspunktet.

Urealisert verdistigning knyttet til markedsbaserte finansielle omløpsmidler anses som opptjent i samsvar med økningen i verdipapirenes markedsverdi.<sup>43</sup> Fordi disse omløpsmidlene er nære substitutter for penger, anses skillet mellom realiserede og urealiserte verdier som lite relevant.

Nærmere beskrivelse av anordningsprinsippet er gjort i notatene:

- Tidspunkt for regnskapsføring av inntekt, innbetaling og gevinst i kommuneregnskapet
- Tidspunkt for regnskapsføring av utgifter, utbetaling og tap i kommuneregnskapet

---

<sup>43</sup> Regnskapsforskriften § 8

I disse to notatene er også begrepene rimelig sikkert og tilstrekkelig pålitelig nærmere presisert. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) legger til grunn at det nærmere innholdet i disse begrepene utvikles gjennom god kommunal regnskapsskikk.

Type	Hovedregel	Fremskutt regnskapsføring
Utgifter	Gjennomført transaksjon	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført</li> <li>- Måles tilstrekkelig pålitelig</li> <li>- Aktivitet gjennomført eller periode inntruffet</li> </ul>
Inntekter	Gjennomført transaksjon	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt</li> <li>- Måles tilstrekkelig pålitelig</li> <li>- Aktivitet gjennomført eller periode inntruffet</li> </ul>
Utbetalinger	Gjennomført transaksjon	Ikke aktuelt
Innbetalinger	Gjennomført transaksjon	Ikke aktuelt

**Figur 8 Tolkning av anordningsprinsippet**

Som følge av at tidspunkt for periodisering kan avvike fra betalingstidspunktet vil det oppstå periodiseringsposter i balansen. Forståelsen av både anordningsprinsippet og arbeidskapitalprinsippet innebærer at periodiseringsposter i balansen skal klassifiseres som kortsiktige poster. Eksempelvis skal forskuddsbetaling regnskapsføres som omløpsmidler også i de tilfeller hvor betaling fra kommunen er relatert til en kjent utgift som ligger langt frem i tid<sup>44</sup>. De grunnleggende regnskapsprinsippene overstyrer behovet for korrekt klassifisering i balansen.

#### **4.4.1 Unntak fra anordningsprinsippet**

For innlån skal kun den delen av lånet som faktisk er brukt i løpet av året føres i investeringsregnskapet. Regnskapsføring av bruk av lån er et unntak fra både

<sup>44</sup> Jf. notatet Tidspunkt for regnskapsføring av utgifter, utbetalinger og tap i kommuneregnskapet

arbeidskapitalprinsippet og anordningsprinsippet. Bestemmelsen er gitt for å gi bedre sammenstilling mellom utgifter og finansiering i investeringsregnskapet.

#### **4.5 Beste estimat**

*I den grad enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt ved tidspunktet for regnskapsavleggelsen, registres et anslått beløp i årsregnskapet for vedkommende år.*

Ved usikkerhet skal det regnskapsføres et anslått beløp i årsregnskapet. Det er denne bestemmelsen som omtales som prinsippet om beste estimat. Beste estimat skal anslås på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når regnskapet avlegges. Dette innebærer at man også skal hensynta ny informasjon etter balansedagen om forhold som eksisterte på balansedagen.

Kravet om beste estimat er synonymt med et krav om å anvende beste skjønn, og innebærer et forbud mot ubegrunnet forsiktighet. Ved utøvelse av skjønn skal det likevel vises aktsomhet slik at inntekter og eiendeler ikke blir overvurdert, og utgifter og gjeld ikke blir undervurdert.

##### **4.5.1 Estimaterendring**

Ved endring av regnskapsestimat regnskapsføres endringen i den perioden hvor endringen gjennomføres. Regnskapsføring kan utsettes dersom dette er i samsvar med god kommunal regnskapsskikk. Om estimaterendringen skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet eller direkte i balansen følger av arbeidskapitalprinsippet. Unntak fra dette kan følge av god kommunal regnskapsskikk.

#### **4.6 Forsiktighetsprinsippet**

*Urealisert tap skal regnskapsføres.*

Forsiktighetsprinsippet er ikke uttrykt i regnskapsforskriften § 7, men er operasjonalisert i regnskapsforskriften § 8 og gjelder implisitt også i kommuneregnskapet.

Forsiktighetsprinsippet begrunner nedskrivning av eiendeler (og oppskrivning av gjeld). Forsiktighetsprinsippet er et modelluavhengig prinsipp som er utledet av kvalitative krav som

settes til regnskapsinformasjon generelt og bør fortolkes i sammenheng med usikkerhet i regnskapsføring og måling.<sup>45</sup>

Forsiktighetsprinsippet er i kommuneregnskapet uttrykt gjennom regnskapsføring av urealisert tap. Prinsippet er begrenset til regnskapsføring av urealisert tap, og det er i strid med forsiktighetsprinsippet å undervurdere eiendeler og inntekter eller overvurdere gjeld og utgifter. Prinsippet bør ses i sammenheng med at ved usikkerhet skal beste estimat benyttes.

Forsiktighetsprinsippet kommer i tillegg til den styrende periodiseringsreglen i kommuneregnskapet, anordningsprinsippet, og overstyrer periodiseringen i forhold til anordningsprinsippet. Prinsippet er operasjonalisert i vurderingsreglene for eiendeler og gjeld. Omløpsmidler skal vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi. Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Tilsvarende skal kortsiktig gjeld vurderes til høyeste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi. Vurderingsreglene sier ingenting om hvordan det urealiserte tapet skal regnskapsføres. Det følger av arbeidskapitalprinsippet at det bare er tap knyttet til arbeidskapitalen som skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet. Tap knyttet til anleggsmidler og langsiktig gjeld regnskapsføres direkte mot egenkapitalen (kapitalkonto).

Forsiktighetsprinsippet medfører asymmetrisk regnskapsføring, i den forstand at urealiserte tap regnskapsføres, men ikke urealisert gevinst. I noen tilfeller vil urealisert tap være sikret. Streng individuell anvendelse av forsiktighetsprinsippet medfører tapsføring av en tapsrisiko som ikke eksisterer. Dette anses som feil forståelse av forsiktighetsprinsippet, og innebærer at ved sikring skal urealisert gevinst og tap regnskapsføres i samme periode.

---

<sup>45</sup> NOU 1995:30 kap 2.1

## 5.0 Måling

*Flere måleattributter er aktuelle i kommuneregnskapet.*

Verdsettelse og måling henger i stor grad sammen med de grunnleggende prinsippene for kommuneregnskapet. Samtidig som det kommunale regnskapet er finansielt orientert er det transaksjonsbasert (basert på gjennomførte transaksjoner). Det er bred enighet om at den opprinnelige transaksjonen skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet, også kalt historisk kost. Dette er operasjonalisert gjennom vurderingsreglene i regnskapsforskriften § 8.

### 5.1 Aktuelle måleattributter

Selv om historisk kost er det naturlige utgangspunktet ved måling er flere andre måleattributter aktuelle i kommuneregnskapet. Følgende alternative måleattributter kan brukes i kommuneregnskapet:

- historisk kost
- gjenanskaffelseskost
- markedsverdi (dagens salgspris)
- realisasjonsverdi (estimert fremtidig salgspris)
- nåverdi av fremtidige kontantstrømmer<sup>46</sup>

Det følger av anordningsprinsippet at historisk kost er det naturlige utgangspunktet. De øvrige måleattributtene er ulike måter å måle virkelig verdi på. I kommuneregnskapet skal pålitelighet tillegges stor vekt. Generelt er historisk kost mer pålitelig enn virkelig verdimåling, mens sistnevnte ofte omtales som mer relevant. I kommuneregnskapet er det ikke gitt at virkelig verdi er mest relevant, da formålet med regnskapet ikke er knyttet til å estimere fremtidige kontantstrømmer, men først og fremst å kontrollere gitte bevilgninger. Vektlegging av pålitelighet innebærer begrenset bruk av virkelig verdimåling i kommuneregnskapet. Forarbeidene<sup>47</sup> viser til at skjønsmessige vurderinger kan være vanskeligere å anvende på en kommune enn en privat bedrift, og presiserer at dette blant annet gjelder spørsmålet om virkelig verdi på kommunale bygninger og utstyr. I noen tilfeller

---

<sup>46</sup> Nåverdi er mer en beregningsteknikk enn en egen måleattributt

<sup>47</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

kan likevel virkelig verdi benyttes som måleattributt. Forsiktighetsprinsippet angir bruk av virkelig verdi ved urealisert tap.

Regnskapsforskriften § 8 åpner i spesielle tilfeller for bruk av virkelig verdi også ved urealisert gevinst. Dette har sammenheng med at regnskapsreglene ikke skal være utformet slik at det skapes muligheter for å manipulere og påvirke regnskapsstørrelser ut fra spesielle interesser. Ved å legge vekt på pålitelighet, stilles det også krav til at informasjonen er nøytral. For eiendeler som omsettes på effektivt fungerende markedsplasser, vil det være liten forskjell mellom realiserte og urealiserte verdier. Dette åpner for muligheten til å manipulere resultatet uten å endre de økonomiske realitetene. Ved bruk av virkelig verdi, behandles urealiserte gevinster og tap symmetrisk.

## **5.2 Fortsatt drift**

*Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift.*

Regnskapet bygger på en underliggende forutsetning om fortsatt drift. Fortsatt drift forutsetningen kommer ikke eksplisitt til uttrykk i regnskapsreguleringen, men regnskapsreglene bygger likevel på denne forutsetningen. En nødvendig betingelse for at regnskapsføring av anleggsmidler og langsiktig gjeld skal være meningsfullt, er at virksomheten kan antas å vedvare i anleggsmidlenes levetid og gjeldens løpetid. Alternativet til fortsatt drift er verdsettelse til virkelig verdi ved avvikling.

Kommunen kan ikke gå konkurs eller avvikles, det er derfor ikke behov for en unntaksbestemmelse om verdsettelse ved avvikling. Kommuner kan, dersom den økonomiske situasjonen tilsier det, settes under administrasjon.<sup>48</sup> Dette innebærer likevel ikke at kommunens virksomhet nedlegges.

---

<sup>48</sup> Kommuneloven § 56

## **Vedlegg1: Definisjonsliste**

### *Anordningsprinsippet*

Alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.

### *Arbeidskapitalprinsippet*

All tilgang og bruk av midler i løpet av året som vedrører kommunens virksomhet skal fremgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet. Regnskapsføring av tilgang og bruk bare i balanseregnskapet skal ikke forekomme.

### *Balansekrav*

Inntektene innenfor en avgrenset periode setter rettslige rammer for hvilke økonomiske forpliktelser kommuner kan pådra seg innenfor samme periode.

### *Beste estimat*

I den grad enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt ved tidspunktet for regnskapsavleggelsen, registres et anslått beløp i årsregnskapet for vedkommende år.

### *Bevilgningsregnskap*

Samlebetegnelse for drifts- og investeringsregnskapene, med unntak av interne finansieringstransaksjoner.

### *Bruk av midler*

Utgifter og utbetalinger.

### *Bruttoprinsippet*

Alle utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres brutto. Dette gjelder også for de interne finansieringstransaksjonene. Det skal således ikke gjøres fradrag for tilhørende inntekter til utgiftene, og heller ikke skal inntektene fremstå med fradrag for eventuelle tilhørende utgifter.

### *Bærekraftig økonomisk utvikling*

En utvikling som ivaretar nåtidens behov uten å stå i veien for at fremtidige generasjoner klarer å ivareta sine.

### *Det finansielle ansvarsprinsipp*

De som drar nytte av et tilbud skal også bære kostnaden ved tilbudet.

### *Finansielt orientert regnskapssystem*

Et regnskap med fokus på finansielle strømmer, og hvordan virksomheten er finansiert.

### *Formuesbevaringsprinsippet*

Handlingsregler for kommunal økonomiforvaltning for å ivareta målet om bærekraftig økonomisk utvikling.

### *Forsiktighetsprinsippet*

Urealisert tap skal regnskapsføres.

### *God kommunal regnskapsskikk*

Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk, både når det gjelder selve regnskapsføringen og når det gjelder den økonomiske informasjonen årsregnskapet gir.

### *Historisk kost*

Prisen på transaksjonstidspunktet. Også kalt anskaffelseskost.

### *Innbetaling*

Innlån, mottatte avdrag på utlån, innløsninger av utlån samt mottatte refusjoner på tidligere forskutteringer.

### *Inntekt*

Godtgjørelse til kommune for varer eller tjenester samt pengeoverføringer til kommunen uten motytelse.

### *Kostnad*

Kostnad er forbruk av ressurser målt i penger. I regnskapssammenheng er kostnader vanligvis definert som periodiserte utgifter. I kommunal regnskapsterminologi bruker man stort sett ikke begrepet kostnad. Det er mer vanlig å bruke begrepet utgift, også om periodiserte størrelser.

#### *Pålitelig*

Informasjonen er objektiv, valid og nøytral.

#### *Relevant*

Informasjon er relevant når den kan påvirke økonomiske beslutninger.

#### *Tilgang av midler*

Inntekter og innbetalinger.

#### *Transaksjon*

En overdragelse og et vederlag.

#### *Transaksjonstidspunkt*

Tidspunkt for overføring av risiko og kontroll. Risiko er gevinst- og tapspotensiale, mens kontroll er beslutningsmyndighet og råderett.

#### *Usikker forpliktelse*

En forpliktelse som har ukjent størrelse eller ukjent oppgjørstidspunkt.

#### *Utbetaling*

Betalte låneavdrag, utlån og forskutteringer til andre.

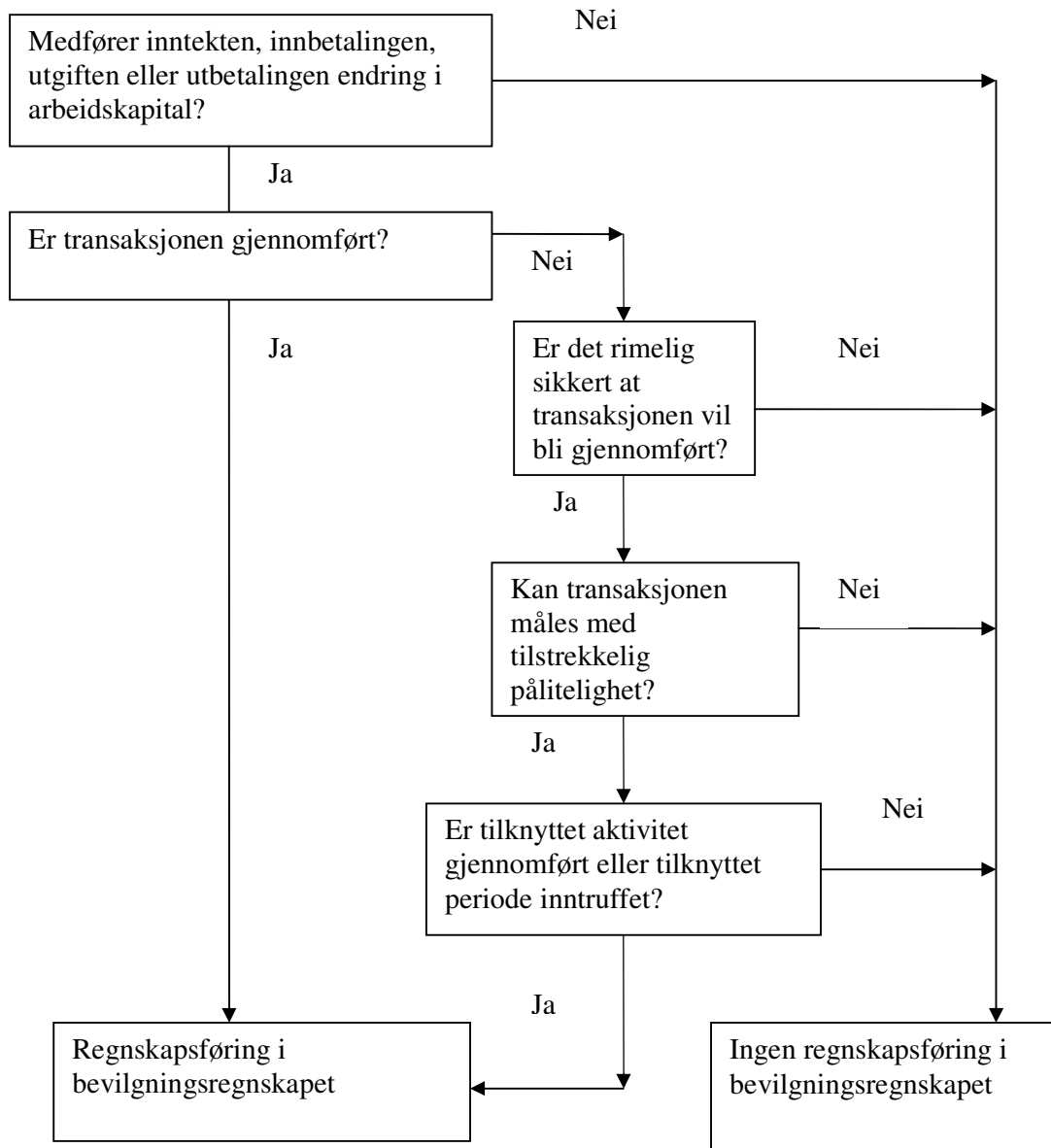
#### *Utgift*

Godtgjørelse fra kommune for varer eller tjenester samt pengeoverføringer fra kommunen uten motytelse.

#### *Validitet*

Informasjonen måler det den gir seg ut for å måle.

## Vedlegg 2: Flytdiagram anordningsprinsippet



## *Henvisninger*

- GKRS (2003)** Notat om GKRS sin plass i kommunal regnskapsføring og GKRS sine organers rolle, notat fra styret i GKRS datert 20.06.03
- International Federation of Accountants – IFAC (1991)** Financial Reporting by National Governments, Study 1
- International Federation of Accountants – IFAC (1993)** Elements of the Financial Statements of National Governments, Study 2
- Jones, R. og Pendlebury, M. (2000)** Public Sector Accounting, (5<sup>th</sup> ed.), London: Prentice Hall.
- KRD (2006)** Kommuneregnskapet – Effektiv ressursbruk og formuesbevaring, Rapport fra arbeidsgruppe nedsatt av Kommunal- og regionaldepartementet, juni 2006
- Mellemvik, F., Bourmistrov, A., Mauland, H., Stemland, J. (2000)** Regnskap i offentlig (kommunal) sektor: behov for en ny modell?, HBO-rapport N9, Høgskolen i Bodø.
- NOU (1990:13)** Forslag til ny lov om kommuner og fylkeskommuner
- NOU (1995:30)** Ny regnskapslov
- Ot.prp. nr 42 (1997-98)** Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)
- Ot.prp. nr. 43 (1999-2000)** Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner med mer.
- Ravnaas, E. (1991)** God regnskapsskikk – som rettslig standard, Næringslivsjus – aktuelle problemstillinger, Universitetsforlaget