

Det kommunale regnskapssystem

- grunnleggende sammenhenger

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk
Juni 2010

gkrs

1.0 INNLEDNING	3
1.1 FORMÅL	4
1.2 VIDERE FREMSTILLING	4
2.0 DEN KOMMUNALE REGNSKAPSMODELLEN	5
2.1 ØKONOMISKE MIDLER SOM DISPONERES OG ANVENDELSE AV DISSE	5
2.2 REGNSKAPSOPPSTILLINGER	6
2.2.1 DRIFTS- OG INVESTERINGSREGNSKAP	6
2.2.2 RESULTATBEGREP	6
2.2.3 BALANSEREGNSKAP	7
2.2.4 BALANSEFØRT EGENKAPITAL - GRUNNLEGGENDE SAMMENHENGER	9
3. AVSLUTTENDE KOMMENTAR	12
<i>HENVISNINGER</i>	13

1.0 Innledning

Kommunalforvaltningen¹ står for en vesentlig del av produksjonen, sysselsettingen og etterspørselen i norsk økonomi. Hovedtyngden av kommunenes og fylkeskommunenes økonomiske virksomhet foregår imidlertid utenfor effektivt virkende markeder og uten at produksjonen skaper sin egen inntekt. I et slikt perspektiv har staten et uttrykt behov for å kunne styre ressursbruken i kommunalforvaltningen på lang sikt.² I kommunallovgivningen er det således lagt til grunn at den nasjonaløkonomiske styring av den kommunale virksomhet i stor utstrekning skjer gjennom årlige bevilgninger.³ De periodiske (årlige) inntektsrammene for kommunesektoren fastsettes av Stortinget og kommunene baserer sin virksomhet i stor utstrekning på årlige bevilgninger fra Stortinget, skatteinntekter med basis i de skattevedtak Stortinget årlig fastsetter og betaling fra brukere hvor betalingen ofte er hjemlet i lover vedtatt av Stortinget.

I et slikt perspektiv vil også det kommunale budsjett- og regnskapssystemet gi grunnlag for nasjonal styring av økonomiforvaltningen i kommunal sektor.⁴ Bestemmelsene i kommuneloven § 45 pålegger således den enkelte kommune å utarbeide budsjett for den økonomiske aktiviteten i kommende kalenderår. Budsjettvedtaket skal i samsvar med kommuneloven § 48 følges opp med utarbeidelsen av et årsregnskap for samme periode. Et sentralt element i det kommunale budsjett- og regnskapssystemet er kravet om balanse mellom inntekter og utgifter.² Et slikt balansekrav innebærer at inntektene innenfor en avgrenset periode setter rettslige rammer for hvilke økonomiske forpliktelser kommunene kan pådra seg innenfor samme periode. Eksistensen av et balansekrav kan begrunnes med hensynet til en effektiv ressursutnyttelse mellom generasjoner og nettopp statens behov for styring av og kontroll med kommunesektoren. I det kommunale budsjett- og regnskapssystemet er dette balansekravet operasjonalisert gjennom et sett av bestemmelser eller handlingsregler. Kommunene skal budsjettere med et driftsresultat som minst er tilstrekkelig til å dekke renter, avdrag og nødvendige avsetninger. Underskudd på årsregnskapet som ikke kan dekkes på budsjettet i det år regnskapet legges fram, skal føres opp til dekning i det følgende års budsjett. Regelen i kommuneloven § 48 nr. 4 innebærer at regnskapsmessig underskudd i årsregnskapet skal komme til fratrukk i de frie reservene, slik at det kun er anledning til å

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

² NOU 1990:13

³ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000)

⁴ Ot.prp. nr. 42 (1991-1992)

fordele et underskudd over flere år når kommunen mangler tilstrekkelige avsetninger. Et regnskapsunderskudd vil imidlertid ikke føre til krav om å endre et eventuelt budsjettvedtak om bruk av frie reserver.⁵ Begrensningene i økonomisk handlefrihet som følger av balansekravet (handlingsreglene) sikter mot at kommunene ikke skal kunne opprettholde eller øke sin løpende virksomhet gjennom å bygge ned sin formue og omtales sammen med det generelle forbudet mot å benytte såkalte investeringsinntekter til driftsformål i kommunal terminologi som formuesbevaringsprinsippet.⁶

1.1 Formål

Formålet med notatet er å beskrive det kommunale regnskapssystemet og de fundamentale forutsetningene dette systemet bygger på.

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

1.2 Videre fremstilling

I notatet presenteres en beskrivelse av den kommunale regnskapsmodellen slik denne presenteres i kommunallovgivningen. Utgangspunkt for beskrivelsen vil være kommuneloven § 48 nr. 2, samt forskrift om årsregnskap og årsberetning av 15. desember 2000 (regnskapsforskriften). Det er lagt betydelig vekt på å gi en beskrivelse av modellens begrepsbruk, regnskapsoppstillinger og modellinterne sammenhenger.

⁵ Se for eksempel Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) og Overå og Bernt, 2006

⁶ NOU, 1990:13

2.0 Den kommunale regnskapsmodellen

Kommunelovens økonomibestemmelser med tilhørende forskrifter utgjør rammen for det som kan beskrives som den kommunale regnskapsmodellen. Kommuneloven § 48 pålegger kommunene å utarbeide et årsregnskap. Kommunal- og regionaldepartementet har i regnskapsforskriften gitt utfyllende bestemmelser for utarbeidelsen og presentasjonen av årsregnskapet.

2.1 Økonomiske midler som disponeres og anvendelse av disse

Det kommunale årsregnskapet skal i samsvar med kommunelovens § 48 nr. 2, 1. setning, omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året og anvendelsen av disse midlene, og kan dermed beskrives som et arbeidskapitalorientert regnskap.⁷ Bestemmelsen omtales også arbeidskapitalprinsippet⁸. I regnskapsforskriften § 7 er prinsippet formulert som at all tilgang og bruk av midler i løpet av året som vedrører kommunens og fylkeskommunens virksomhet skal fremgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet. Innholdet i de to bestemmelsene er det samme. Midlene som disponeres i regnskapsperioden kan være tilført fra eksterne kilder i regnskapsperioden eller tidligere perioder. Disponible midler tilført fra eksterne kilder i regnskapsperioden omtales i kommunal regnskapsterminologi som inntekter og innbetalinger, mens disponible midler tilført fra eksterne kilder i tidligere perioder omtales som bruk av avsetninger. Midlene som disponeres kan anvendes til å gjennomføre kommunale aktiviteter i denne perioden eller i senere perioder. Anvendte midler til gjennomføringen av kommunale aktiviteter i perioden omtales i kommunal regnskapsterminologi som utgifter og utbetalinger, mens anvendte midler bestemt til gjennomføring av kommunal aktivitet i senere perioder omtales som avsetninger.

Inntekter og innbetalinger er definert i forskrift om årsbudsjett av 15. desember 2000 (budsjettforskriften) § 2. Inntekt er definert som *godtgjørelse til kommunen eller fylkeskommunen for varer eller tjenester samt pengeoverføringer til kommunen/fylkeskommunen uten motytelse*. Innbetaling er definert som *innlån, mottatte avdrag på utlån, innløsninger av utlån samt mottatte refusjoner på tidligere forskutteringer*. Samme forskrift definerer utgifter som *godtgjørelse fra kommunen eller fylkeskommunen for*

⁷ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000)

varer eller tjenester samt pengeoverføringer fra kommunen/fylkeskommunen uten motytelse. Utbetalinger er tilsvarende definert som betalte låneavdrag, utlån og forskutteringer til andre.

2.2 Regnskapsoppstillinger

Det kommunale årsregnskapet består i samsvar med regnskapsforskriften § 3 av driftsregnskap, investeringsregnskap, balanseregnskap, økonomiske oversikter og noter. De økonomiske midlene kommunen har til disposisjon i løpet av året og anvendelsen av disse skal regnskapsføres i enten driftsregnskapet eller investeringsregnskapet. Regnskapsforskriften § 3 inneholder samtidig bestemmelser for i hvilket regnskap ulike kategorier av økonomiske midler skal regnskapsføres.

2.2.1 Drifts- og investeringsregnskap

I henhold til regnskapsforskriften § 3 skal løpende inntekter og innbetalinger som hovedregel regnskapsføres i driftsregnskapet, mens øvrige inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres i investeringsregnskapet. Løpende er i denne sammenheng relatert til inntekter og innbetalinger som kommer igjen med jevne mellomrom. Bruk av avsetninger skal som hovedregel regnskapsføres i det regnskap hvor avsetningen i sin tid ble regnskapsført.

Anvendelsen av de løpende inntektene og innbetalingene regnskapsføres i driftsregnskapet, mens anvendelsen av de øvrige inntektene og innbetalingene skal regnskapsføres i investeringsregnskapet. Det følger av regnskapsforskriften at inntekter og innbetalinger som skal regnskapsføres i investeringsregnskapet ikke kan anvendes til driftsformål. Regnskapsforskriften åpner imidlertid for å overføre inntekter og innbetalinger fra drifts- til investeringsregnskapet.

2.2.2 Resultatbegrep

Regnskapsforskriften beskriver flere ulike resultatbegrep. Brutto driftsresultat er i § 4 definert som driftsinntekter fratrukket driftsutgifter og avskrivninger. Netto driftsresultat defineres som brutto driftsresultat tillagt netto finanstransaksjoner og avskrivninger. Med driftsinntekt i § 4 forstås løpende inntekter og innbetalinger, med unntak av renteinntekter og utbytte, som benevnes eksterne finanstransaksjoner. Begrepet driftsutgift tilsvarer løpende utgifter og

⁸ Jf. notatet Kommuneregnskapet – rammeverk og grunnleggende prinsipper

utbetalinger, med unntak av renteutgifter, låneomkostninger og avdrag, som benevnes eksterne finanstransaksjoner. Regnskapsmessig mer-/mindreforbruk er netto driftsresultat tillagt periodens bruk av avsetninger fratrukket avsetninger i perioden.

Regnskapsforskriften omtaler eksplisitt ingen resultatbegrep knyttet til investeringsregnskapet eller økonomisk oversikt investering. Dersom utgifter og utbetalinger regnskapsført i investeringsregnskapet (investeringsutgifter) og avsetninger er høyere enn inntekter og innbetalinger regnskapsført i investeringsregnskapet (investeringsinntekter) og periodens bruk av avsetninger, skal imidlertid differansen i samsvar med regnskapsforskriften § 9, 4. ledd, dekkes inn i påfølgende regnskapsperiode (år). Differansen regnskapsføres tilsvarende bruk av avsetning. I det motsatte tilfellet skal differansen regnskapsføres i påfølgende regnskapsår som en avsetning. Siden regnskapsføringen av differansene er tilsvarende regnskapsføringen av regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk i driftsregnskapet, er det nærliggende å forstå udekket/udisponert i investeringsregnskapet som et resultatbegrep. Av regnskapsforskriften utledes følgelig fire resultatbegrep. Tre resultatbegrep er knyttet til driftsregnskapet (økonomisk oversikt drift), mens ett er knyttet til investeringsregnskapet (økonomisk oversikt investering), se figur 1.

Driftsregnskap	Investeringsregnskap
Driftsinntekter	Investeringsinntekter
- Driftsutgifter	- Investeringsutgifter
- Avskrivninger	
<u>= Brutto driftsresultat (R1)</u>	
- Netto eksterne finanstransaksjoner	
+ Motpost avskrivninger	
<u>= Netto driftsresultat (R2)</u>	
- Overført til investeringsregnskap	+ Overført fra driftsregnskapet
- Avsetninger	- Avsetninger
+ Bruk avsetninger	+ Bruk avsetninger
<u>= Regnskapsmessig mer-/mindreforbruk (R3)</u>	<u>= Udekket/udisponert (R4)</u>

Figur 1 Resultatbegrep i regnskapsforskriften

2.2.3 Balanseregnskap

Kommunens balanseregnskap skal i henhold til regnskapsforskriften § 3, 5. ledd, vise status for kommunens balanseførte eiendeler, gjeld og egenkapital ved utgangen av regnskapsåret. I regnskapsforskriften § 8, 1. ledd klassifiseres balanseførte eiendeler bestemt til varig eie og

bruk som anleggsmidler, mens kommunens øvrige balanseførte eiendeler klassifiseres som omløpsmidler. Forskriften gjør ingen tilsvarende klassifisering for balanseført gjeld. Kommunen skal likevel skille mellom langsiktige og kortsiktige forpliktelser, jamfør oppstillingsplan for balanseregnskapet gitt i regnskapsforskriftens vedlegg nr. 3. Brutto pensjonsforpliktelser som beskrevet i regnskapsforskriften § 13-2 og låneopptak knyttet til finansiering av formålene beskrevet i kommunelovens § 50, skal klassifiseres som langsiktig gjeld. Kommunens øvrige forpliktelser klassifiseres som kortsiktig gjeld.

Kommunens balanseførte egenkapital tilsvarer forskjellen mellom balanseført verdi av eiendeler og gjeld og er i følge forskriftens oppstillingsplan inndelt i en kapitalkonto og flere ulike fond (egenkapitalens fondsdel). Kapitalkontoen representerer differansen mellom balanseført verdi av anleggsmidler og langsiktig gjeld, justert for ubrukte lånemidler, hvor ubrukte lånemidler er andelen av langsiktig gjeld som ikke er regnskapsført i investeringsregnskapet. Kapitalkontoen viser dermed egenkapitalfinansiert andel av anleggsmidlene. Egenkapitalens fondsdel representerer økonomiske midler avsatt i drifts- og investeringsregnskapet, samt regnskapsmessig mer-/mindreforbruk i driftsregnskapet og udekket/udisponert i investeringsregnskapet. De avsatte midlene klassifiseres i bundne og ubundne fond, hvor midler avsatt til bundne fond er øremerket til et bestemt formål av andre enn kommunen selv eller som følge av bestemmelser i lov og forskrift.

Balanseregnskap	
Anleggsmidler	Egenkapital
	Disposisjonsfond
	Bundne driftsfond
	Ubundne investeringsfond
	Bundne investeringsfond
	Regnskapsmessig mindreforbruk (drift)
	Regnskapsmessig merforbruk (drift)
	Udekket investeringsregnskap
	Udisponert investeringsregnskap
	Endring av regnskapsprinsipp som påvirker AK (drift)
	Endring av regnskapsprinsipp som påvirker AK (investering)
	Kapitalkonto
	Langsiktig gjeld
Omløpsmidler	Kortsiktig gjeld
<u>Sum eiendeler</u>	<u>Sum egenkapital og gjeld</u>

Figur 2 Balanseregnskapet

2.2.4 Balanseført egenkapital - grunnleggende sammenhenger

I foregående avsnitt ble kapitalkonto definert som forskjellen mellom balanseført verdi av anleggsmidler og langsiktig gjeld, justert for ubrukte lånemidler. Det forholdet som her er beskrevet omtales i kommunal regnskapsterminologi som en grunnleggende sammenheng. En tilsvarende sammenheng eksisterer mellom kommunens arbeidskapital, ubrukte lånemidler og egenkapitalens fondsdel, hvor arbeidskapital er definert som differansen mellom balanseført verdi av omløpsmidler og kortsiktig gjeld. Det vil si at egenkapitalens fondsdel skal tilsvare kommunens arbeidskapital justert for ubrukte lånemidler.

Grunnleggende sammenhenger			
Omløpsmidler	+	Anleggsmidler	= Eiendeler
-		-	-
Kortsiktig gjeld	+	Langsiktig gjeld	= Gjeld
=			
Arbeidskapital			
-		+	
Ubrukte lånemidler		Ubrukte lånemidler	
=		=	=
<u>Egenkapitalens fondsdel</u>	+	<u>Kapitalkonto</u>	= <u>Egenkapital</u>

Figur 3 Grunnleggende sammenhenger i balanseregnskapet

Med utgangspunkt i disse sammenhengene kan endringene i kommunens balanseførte egenkapital forklares. Endringer i egenkapitalens kapitalkonto oppstår som hovedregel ved endringer i balanseført verdi av anleggsmidler og langsiktig gjeld i regnskapsperioden. Investeringer i anleggsmidler øker på anskaffelsestidspunktet kommunens balanseførte verdi av anleggsmidler og kapitalkonto. Senere endringer i balanseført verdi av disse anleggsmidlene vil vanligvis redusere kapitalkontoen. Reversering av tidligere nedskrivninger og økning i pensjonsmidler vil øke kapitalkontoen. Kapitalkonto reduseres ikke på opptakstidspunktet for langsiktig gjeld, men først ved regnskapsføring av lånemidlene i investeringsregnskapet. Som tidligere nevnt utgjør forskjellen mellom periodens opptak av langsiktig gjeld og regnskapsføring av lånemidler i investeringsregnskapet, endring ubrukte lånemidler. Senere endringer i balanseført verdi av den langsiktige gjelden føres mot kapitalkonto. Senere endringer vil vanligvis øke kommunens kapitalkonto. Økning i pensjonsforpliktelser og urealisert valutatap på langsiktig gjeld vil redusere kapitalkontoen.

Kapitalkonto
Reduserer kapitalkonto (debiteringer): Reduksjon av anleggsmidler (salg og av- og nedskrivning) Bruk av lån Pensjonsforpliktelser
Øker kapitalkonto (krediteringer): Økning av anleggsmidler (investering og reversering av nedskrivning) Reduksjon av lånegjeld (avdrag og innløsning) Pensjonsmidler

Figur 4 Transaksjoner på kapitalkontoen

Enhver endring i balanseført verdi av omløpsmidler og kortsiktig gjeld, medfører en endring i kommunens arbeidskapital og vil som hovedregel medføre en endring i egenkapitalens fondsdel. Arbeidskapitalen og egenkapitalens fondsdel øker som følge av økning i balanseført verdi av omløpsmidler eller reduksjon i balanseført verdi av kortsiktig gjeld. Omløpsmidlene øker eller kortsiktig gjeld reduseres ved regnskapsføring av inntekter og innbetalinger i kommunens drifts- eller investeringsregnskap (bevilgningsregnskap)⁹. Tilsvarende reduseres arbeidskapitalen ved økning i kortsiktig gjeld eller reduksjon av omløpsmidler. Den kortsiktige gjelden øker eller omløpsmidlene reduseres ved regnskapsføring av utgifter og utbetalinger i kommunens bevilgningsregnskap.

Unntaket fra denne hovedregelen er relatert til regnskapsføringen av langsiktig gjeld. På opptaktstidspunktet øker låneopptak kommunens langsiktige gjeld med en tilsvarende økning av omløpsmidlene. Dersom lånemidlene i opptaksperioden ikke regnskapsføres i investeringsregnskapet vil kommunes omløpsmidler og arbeidskapital øke, uten en tilsvarende økning i egenkapitalens fondsdel. Igjen utgjør forskjellen mellom periodens opptak av langsiktig gjeld og regnskapsføring av lånemidler i investeringsregnskapet, endring ubrukte lånemidler.

⁹ Bevilgningsregnskap brukes her som en samlebetegnelse for drifts- og investeringsregnskapene med unntak av interne finansieringstransaksjoner.

Økonomiske midler til disposisjon	
Inntekter/innbetaling (Tilgang)	Bruk av fond
Driftsinntekter/-innbetalinger	Bruk avsetning drift
+ Investeringsinntekter/ -innbetalinger	+ Bruk avsetning investering
	Bruk av tidligere års regnskapsmessig
+ <u>Finansinntekter/-innbetalinger drift</u>	+ mindreforbruk
	Bruk av tidligere års udisponert
= <u>Sum Inntekter/innbetaling (Tilgang) (A)</u>	+ <u>investering</u>
	= <u>Sum bruk av fond (a)</u>

Anvendelse av økonomiske midler	
Utgifter/Utbetaling (Bruk)	Avsetning til fond
Driftsutgifter/-utbetalinger	Avsetning drift
+ Investeringsutgifter/-utbetalinger	+ Avsetning investering
	Til dekning av tidligere års
+ <u>Finansutgifter/-utbetalinger drift</u>	+ regnskapsmessig merforbruk
	Til dekning av tidligere års udekket
= <u>Sum Utgifter/Utbetaling (Bruk) (B)</u>	+ <u>investering</u>
	= <u>Sum avsetning til fond (b)</u>

Endring i arbeidskapital	
Periodens endring (A-B)	Periodens endring (b-a)
+ <u>Endring ubrukte lånemidler</u>	+ <u>Endring ubrukte lånemidler</u>
= <u>Endring i arbeidskapital</u>	= <u>Endring i arbeidskapital</u>

Figur 5 Grunnleggende sammenhenger i drifts- og investeringsregnskapet

Sammenhengen mellom periodens regnskapsførte inntekter, innbetalinger, utgifter, utbetalinger, endringer i egenkapitalens fondsdel og arbeidskapital er vist i figur 5. Det er i denne sammenheng verdt å merke seg at inntekter og innbetalinger her 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). Enhver tilgang av økonomiske midler medfører dermed en økning i egenkapitalens fondsdel. Bruk av økonomiske midler kan likeledes defineres som enhver reduksjon i arbeidskapital og således en reduksjon i egenkapitalens fondsdel. Merk at ved prinsippendringer som påvirker arbeidskapitalen må arbeidskapitalen korrigeres for dette i prinsippendringensåret.

Endringene i kommunens arbeidskapital, definert som differansen mellom tilgang og bruk av midler (A-B i figur 5), korrigert for endring ubrukte lånemidler, skal på samme måte samsvare med endring i kommunens balanseførte arbeidskapital, definert som differansen mellom omløpsmidler og kortsiktig gjeld. Kommunene skal i note til årsregnskapet vise denne sammenhengen mellom bevilgningsregnskapet og balansen¹⁰.

3. Avsluttende kommentar

De omtalte grunnleggende sammenhengene i modellen vil fungere som en ramme for forståelsen av det kommunale regnskapssystem og for utviklingen av god kommunal regnskapsskikk. GKRS legger til grunn at det skal tungtveiende argumenter til for at regnskapsføring i strid med disse sammenhengene skal kunne omtales som god kommunal regnskapsskikk.

¹⁰ Regnskapsforskriften § 5

Henvisninger

NOU (1990: 13) Forslag til ny lov om kommuner og fylkeskommuner

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

Ot.prp. nr. 42 (1991-1992) Om lov om kommuner og fylkeskommuner

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