

Tidspunkt for regnskapsføring av utgifter, utbetaling og tap i kommuneregnskapet

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk
Juni 2010

The logo for 'Foreningen for god kommunal regnskapsskikk' (gkrs) consists of the lowercase letters 'gkrs' in a white, sans-serif font, centered within a light blue rectangular box.

INNHOLDSFORTEGNELSE

<u>OPPSUMMERING</u>	3
<u>1.0 INNLEDNING</u>	4
1.1 FORMÅL	5
1.2 VIDERE FREMSTILLING	5
<u>2.0 UTGIFTER</u>	6
2.1 GJENSIDIGE TRANSAKSJONER	6
2.1.1 KJØP AV TJENESTER	7
2.1.2 KJØP AV VARER	8
2.1.3 LØNN OG GODTGJØRELSER	9
2.1.4 RENTEUTGIFTER	12
2.1.5 KJØP AV ANLEGGSMIDLER – VARIGE DRIFTSMIDLER	13
2.1.6 KJØP AV FINANSIELLE ANLEGGSMIDLER	15
2.1.7 TAP VED SALG AV OMLØPSMIDLER	16
2.1.8 TILSKUDD TIL ANDRES AKTIVITETER	18
2.1.9 BETALING FØR OG ETTER TRANSAKSJONSTIDSPUNKTET	21
2.2 ENSIDIGE TRANSAKSJONER	22
2.2.1 GAVER	22
2.2.2 OVERFØRINGER TIL KOMMUNALT FORETAK	24
2.3 UREALISERTE TAP	25
2.3.1 FINANSIELLE OMLØPSMIDLER	26
2.3.2 TAP PÅ FORDRINGER	27
2.4 USIKRE FORPLIKTELSER	28
<u>3.0 UTBETALINGER</u>	31
3.1 UTLÅN	31
3.2 AVDRAG PÅ OG INNLØSNING AV INNLÅN	32
3.3 FORSKUTTERINGER	34
<u>HENVISNINGER</u>	36

Oppsummering

Periodisering av utgifter og utbetalinger i regnskapet følger av anordningsprinsippet (kommuneloven § 48 nr. 2, andre setning). Gjennomgangen av de ulike utgifts- og utbetalingsarter viser at kommunens transaksjoner som hovedregel skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet på transaksjonstidspunktet. Det er først på dette tidspunktet at utgiften eller utbetalingen er kjent etter anordningsprinsippet. Utgiftsføring skal skje før transaksjonstidspunktet dersom det er rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført, og transaksjonen kan måles med tilstrekkelig pålitelighet, samt at ev. tilknyttet aktivitet eller periode er gjennomført eller inntruffet. Utgifter og utbetalinger skal utgiftsføres i bevilgningsregnskapet uavhengig av betalingstidspunkt.

Dette betyr at transaksjonstidspunktet som hovedregel er det bestemmende tidspunkt for regnskapsføring av utgifter i bevilgningsregnskapet. Hovedkonklusjonen er således at alle utgifter skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet på tidspunktet for risiko og kontrollovergang. Unntatt fra denne hovedregelen er knyttet til regnskapsføring av urealiserte tap. Urealiserte tap regnskapsføres når verdireduksjon inntreffer, og representerer en fremskutt utgiftsføring i forhold til transaksjonstidspunktet. Dette følger av forsiktighetsprinsippet, som overstyrer anordningsprinsippet.

1.0 Innledning

Kommunesektorens¹ utgifter er i det vesentligste knyttet til produksjon og formidling av et bredt spekter av tjenester blant annet innen helse- og sosialsektoren, kultursektoren og undervisningssektoren, i tillegg til viktige samferdsels- og utbyggingsoppgaver.

Regnskapsføring av kommunens utgifter og utbetalinger er bestemt av reglene i kommuneloven av 1992, forskrift om årsbudsjett (budsjettforskriften) 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 utgift og utbetalinger i kommuneregnskapet er gitt i kommunelovens (kommuneloven) § 48 nr. 2, andre setning, hvor det heter at alle kjente utgifter/utbetalinger 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 utgifter og utbetalinger skal regnskapsføres i kommuneregnskapet. Gjeldende forskrifter inneholder imidlertid få direkte retningslinjer knyttet til hvordan begrepet kjent skal forstås i forhold til kommunens ulike utgifts- og utbetalingsarter. I forarbeidene presiserer likevel departementet at transaksjonstidspunktet i mange tilfeller vil være bestemmende for regnskapsføringen i kommuneregnskapet. En overordnet beskrivelse av forståelsen av anordningsprinsippet er gitt i notatet Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper. Basert på de nevnte kildene identifiseres tidspunkt for regnskapsføring av utgifter og utbetalinger i kommunens drifts- og investeringsregnskap. I den videre fremstilling benyttes bevilgningsregnskapet som en samlebetegnelse for drifts- og investeringsregnskapet.

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

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

- 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 utgifter, utbetalinger og tap i kommunens drifts- og investeringsregnskap (bevilgningsregnskap).

1.2 Videre fremstilling

I arbeidet med problemstillingen er det valgt å diskutere regnskapsføring av utgifter, utbetalinger og tap i egne avsnitt. Begrunnelsen for inndelingen er å finne i den begrepsavklaring som presenteres i forskrift om årsbudsjett av 15. desember 2000 (budsjettforskriften). Med utgifter menes godtgjørelse fra kommunen eller fylkeskommunen for varer eller tjenester samt pengeoverføringer fra kommunen/fylkeskommunen uten motytelse, mens begrepet utbetalinger reserveres for betalte låneavdrag, utlån og forskutteringer til andre. Definisjonene illustrerer at de to formene for kommunal ressursanvendelse har ulike karakteristika. Det kan derfor være hensiktsmessig å behandle dem separat. Om begrepet tap er imidlertid forskriften taus, dette til tross for at forventet tap knyttet til kommunale fordringer oppstått som følge av kommunalt gitt kreditt skal budsjetteres, jf. budsjettforskriften § 6. I diskusjonen av kommunale tap behandles, med unntak av tap på fordringer, realiserte og urealiserte tap separat.

2.0 Utgifter

Ulike utgiftarter

Det kommunale utgiftsbegrepet omfatter en rekke ulike utgiftsarter. Kjøp av tjenester, kjøp av varer, kjøp av anleggsmidler, lønn til egne ansatte, renteutgifter, abonnementer, forsikringer, overføringer til andre etc. Transaksjoner er relatert til at økonomiske ressurser skifter eier, eller kontrollovergang som vil være den regnskapsmessige terminologien. Regnskapsføringen av transaksjonsbaserte utgifter har som utgangspunkt at kommunen har gjennomført en transaksjon. 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.

Gjennomført transaksjon

Ensidige og gjensidige transaksjoner

Det er innen regnskapslitteraturen vanlig å skille mellom ensidige og gjensidige transaksjoner.² 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 (kommunen) til en annen 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.

2.1 Gjensidige transaksjoner

I presentasjonen av kommunale utgiftsarter klassifisert som gjensidige transaksjoner kan det være hensiktsmessig å trekke et skille mellom utgifter relatert til kommunalt kjøp av tjenester, varer og anleggsmidler, samt finansutgifter og kommunens tilskudd til andres aktiviteter.

² Se for eksempel Johnsen og Kvaal, 1999

2.1.1 Kjøp av tjenester

Ulike typer tjenester

Kommunale tjenestekjøp omfatter for eksempel anskaffelser av energi (strøm), telefoni, forsikringer og bruk av eksterne konsulenter og advokater. Ved transaksjoner knyttet til kommunalt tjenestekjøp er overdragelsen utførelsen av den aktuelle tjenesten, mens vederlaget er betalingen. Transaksjonen er å anse som gjennomført når risiko og kontroll knyttet til tjenesteleveransen har gått over på kommunen. Det vil som hovedregel være når tjenesten er utført. Siden tjenester i de fleste tilfeller ikke kan lagres, vil således transaksjonen ved kjøp av eksempelvis konsulenttjenester i normalt tilfellet løpende være gjennomført etter hver utførte time i regnskapsperioden. Er oppgjør fra kommunen betinget av at oppdraget utføres i henhold til gitte kriterier, kan det oppstå tvist om tjenesten er utført eller ikke. Ved slike tvister vil en del av risikoen og kontrollen knyttet til tjenesteleveransen fremdeles ligge hos leverandøren. Det kan derfor hevdes at den omtvistede delen av tjenesteytingen representerer en ikke-gjennomført transaksjon.

Transaksjon = utført

Kjent = utført

Etter anordningsprinsippet skal kommunale utgifter regnskapsføres i bevilgningsregnskapet når de er kjent. At en utgift relatert til kommunalt tjenestekjøp er kjent etter anordningsprinsippet innebærer normalt at tjenesten er utført.³ Det kan være rimelig å anta at tidspunktet når tjenesten er utført er sammenfallende med tidspunktet når kommunen forbruker den aktuelle tjenesten. Fordi transaksjoner knyttet til tjenestekjøp anses som gjennomført etter hvert som den aktuelle tjenesten utføres, må det være riktig å hevde at utgifter knyttet til kommunalt tjenestekjøp skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet på transaksjonstidspunktet. Betalingstidspunktet har ingen betydning for tidspunkt for regnskapsføring. Derfor skal også tjenester som betales à konto regnskapsføres når tjenesten utføres, dvs. på transaksjonstidspunktet. Kriteriene for når en tjeneste er utført eller ytet kan likevel variere mellom ulike tjenestearter. For kommunale forsikrings- og leieavtaler utføres tjenesten i takt med avtalens løpetid, en advokattjeneste kan som hovedregel sies å være utført etter hver

³ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

anvendte advokattime, mens forsyningen av energi utføres etter antall forbrukte kilowattimer.

Konklusjon

Kommunalt tjenestekjøp skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført når tjenesten er utført.

2.1.2 Kjøp av varer

Kommunalt varekjøp omfatter for eksempel læremateriell, kontorrekvisita, og materialer. I transaksjoner knyttet til kommunalt varekjøp representerer varen overdragelsen, mens vederlaget er betalingen. En vesentlig forskjell mellom tjenester og varer er at i motsetning til tjenester kan varer lagres. Mens tjenester i normalttilfellet vil forbrukes på anskaffelsestidspunktet vil det typisk eksistere en tidsforskjell mellom anskaffelsen av en vare og tidspunktet hvor varen benyttes i kommunal produksjon (forbrukstidspunktet). Transaksjoner knyttet til kjøp av varer er å anse som gjennomført når både risiko og kontroll knyttet til varen er overført fra leverandør til kommunen. Risikoen som overføres i kjøpstransaksjonen er eiendelens gevinst- og tapspotensiale, mens kontrollen som overføres til kommunen er beslutningsmyndigheten og råderetten over eiendelen.

Risiko- og kontroll

I følge anordningsprinsippet skal kommunale utgifter regnskapsføres i bevilgningsregnskapet når de er kjent. At en utgift relatert til kjøp av varer er kjent innebærer normalt at varen er levert.⁴ Etter levering vil kommunen vanligvis ha fått overført både risiko og kontroll knyttet til varen. Kommunens kjøp av varer skal derfor regnskapsføres i bevilgningsregnskapet på transaksjonstidspunktet.

Kjent = levert

⁴ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

Konklusjon

Varekjøp skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres på transaksjonstidspunktet. Dette vil være når varen er levert.

Ulike typer lønn og godtgjørelser

2.1.3 Lønn og godtgjørelser

I henhold til arbeidsavtalen mottar kommunens egne ansatte en godtgjørelse fra kommunen som motytelse for sin arbeidsinnsats (ytelse). I forbindelse med lønnstransaksjoner vil den ansattes ytelse være overdragelsen, mens vederlaget består av kommunens godtgjørelse for utført arbeid. Med vederlag menes enhver godtgjørelse til egne ansatte, det vil si avtalt fast lønn, lønn i forhold til innsats (variabel lønn), lønn i forhold til oppnådde resultater (bonuser), sluttvederlag, overtidsgodtgjørelse, feriepenger, fremtidige pensjonsytelser, avtalefestet pensjon (AFP) og andre godtgjørelser knyttet til den enkeltes ansettelsesforhold, for eksempel fri bolig. Kommunens forpliktelser i henhold til lov om folketrygd, arbeidsgiveravgiften, er også en del av kommunens utgifter knyttet til egne ansatte. Med egne ansatte menes ansatte i faste stillinger, i midlertidige stillinger, i bistillinger, i engasjementer, faste vikarer, etc. Begrepet egne ansatte omfatter her også innehavere av politiske verv, kommunale ombudsmenn og lignende.

De ansatte har levert ytelser etter avtale

Ved regnskapsføringen av utgifter til egne ansatte og andre utgifter knyttet til dette (som arbeidsgiveravgift o.l.), samlet omtalt som lønnsutgifter, skal anordningsprinsippet legges til grunn. Utgiftene regnskapsføres når de er kjent. At en utgift relatert til avlønning av egne ansatte er kjent innebærer normalt at de ansatte har utført de ytelsene som er spesifisert i den enkelte arbeidsavtale, for eksempel et gitt antall timer. Transaksjoner knyttet til lønn/arbeid er å anse som gjennomført når arbeidsinnsatsen er utført. Det kan for øvrig ikke være urimelig å anta at tidspunktet når arbeidet er utført er sammenfallende med når kommunen "forbruker" arbeidet. Når transaksjoner knyttet til arbeid anses som gjennomført etter hvert som arbeidet er utført, må det (på samme måte som for tjenestekjøp) være rimelig å konkludere med at lønnsutgifter til

egne ansatte skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet på transaksjonstidspunktet. Kommunens utgift består av hele den avtalte godtgjørelsen i perioden, dvs. brutto lønn, feriepenger, overtid, avtalte fremtidige pensjonsytelser (pensjonsløftet), samt arbeidsgiveravgift. Har den ansatte gjennom sitt arbeid opparbeidet seg rettigheter til bonuser skal disse regnskapsføres i den perioden hvor rettigheten til bonusen er opparbeidet.

Kommunens ansatte har i mange tilfeller rett på ytelser selv om arbeidet ikke er utført, for eksempel ved sykdom, enkelte permisjoner mv. Slike ytelser kan anses å være knyttet til en nærmere definert periode, og vil representere en kjent utgift for kommunen når denne perioden har inntruffet.

Sluttvederlag

Sluttvederlag som er avtalt med en identifisert ansatt skal regnskapsføres på det tidspunkt sluttvederlaget anses som en kjent utgift for kommunen, altså uavhengig av betalingstidspunkt. Sluttvederlaget kan vanskelig knyttes til transaksjonen som ligger i den ansattes arbeidsinnsats. Regnskapsføring av sluttvederlag skal derfor gjøres når det er rimelig sikkert⁵ at sluttvederlaget skal ytes og det kan måles med tilstrekkelig pålitelighet. Som hovedregel vil ytelse av sluttvederlag være rimelig sikkert på det tidspunkt avtalen er akseptert av begge parter. Sluttvederlag er knyttet til at den ansatte faktisk slutter. Regnskapsføring av sluttvederlag kan derfor tidligst skje på det tidspunkt det foreligger en oppsigelse.

Pensjon

Kommunens pensjonsløfte skal regnskapsføres etter regnskapsforskriften § 13. Årets pensjonspremie (både ved tilskudds- og ytelsesplaner) skal utgiftsføres i kommunens driftsregnskap, eventuelt investeringsregnskap.

Pensjonskostnad

Utgiftsføring av årets pensjonspremie i bevilgningsregnskapet følger av arbeidskapitalprinsippet. I tillegg til pensjonspremien skal årets premieavvik regnskapsføres i bevilgningsregnskapet og som

⁵ Rimelig sikkert svarer til en sannsynlighet på over 90 %

Premieavvik

omløpsmidler eller kortsiktig gjeld i balansen⁶. Premieavvik er differansen mellom netto pensjonskostnad og innbetalt premie. Med netto pensjonskostnad menes i denne sammenheng endring i nåverdi mellom pensjonsforpliktelse i begynnelsen og slutten av året, korrigert for netto renteendring på pensjonsforpliktelsene og pensjonsmidler.⁷

Regnskapsføringen av premieavviket som omløpsmidler eller kortsiktig gjeld skaper imidlertid enkelte regnskapsmessige utfordringer. Til forskjell fra etterskuddsbetaling knyttet til kommunens vare- og tjenestekjøp har ikke denne et avtalt oppgjørstidspunkt i vanlig forstand. Et premieavvik balanseført som kortsiktig gjeld vil eksempelvis komme implisitt til oppgjør i tiden frem mot pensjoneringstidspunktet, gjennom pensjonspremien. Tilsvarende gjelder også for premieavvik balanseført som omløpsmidler. Kommunen må derfor reversere inntektsføring eller utgiftsføring av premieavviket i kommende regnskapsperiode eller fordele reverseringen over 15 år.

Pensjonspremien skal regnskapsføres

Kommunen ivaretar som hovedregel sine pensjonsforpliktelser overfor de ansatte gjennom betaling av pensjonspremien. Over tid er det også pensjonspremien som belastes bevilgningsregnskapet, siden premieavviket reverseres. Det kan derfor ikke være urimelig å hevde at det er pensjonspremien som er å anse som bruk av midler⁸ og dermed representerer endring i kommunens arbeidskapital. Det er derfor pensjonspremien som skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet i samsvar med arbeidskapitalprinsippet.

Kommunens netto pensjonskostnad er en del av de ansattes motytelse for sin arbeidsinnsats og kan anses som en kjent forpliktelse. Denne størrelsen påvirker kommunens netto pensjonsforpliktelse, som regnskapsføres som anleggsmidler og langsiktig gjeld i kommunens balanse, og påvirker således ikke arbeidskapitalen. Regnskapsføring av

⁶ Jf. regnskapsforskriften § 13-1

⁷ Se NRS nr 6 Pensjonskostnader

⁸ Jf. regnskapsforskriften § 7

premieavviket som omløpsmidler/kortsiktig gjeld kan anses som en regnskapsteknisk løsning som følger av at premieavviket skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet.

Unntak fra
anordningsprinsippet

Regnskapsføringen av premieavviket er av lovavdelingen i Justis- og politidepartementet er omtalt som et unntak fra anordningsprinsippet. Forståelsen er begrunnet med at premieavviket isolert sett ikke representerer reelle inntekter eller utgifter i samsvar med de definisjoner som gitt i budsjettforskriften § 2 bokstav e og f. Gitt at lovgiver har ønsket å belaste bevilgningsregnskapet med pensjonskostnaden fremfor de årlige pensjonspremiene, kan regnskapsføringen beskrives som en praktisk tilnærming til anordningsprinsippet.

Konklusjon

Lønn og andre godtgjørelser skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres på transaksjonstidspunktet. Dette vil si når den ansatte har levert de ytelser han/hun i henhold til arbeidsavtalen er forpliktet til.

2.1.4 Renteutgifter

Overdragelse og
vederlag

En gjensidig transaksjon kan beskrives 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. Kommunens renteutgifter oppstår således ved at denne ved å motta likviditet gjennom avtale forplikter seg til å yte et gitt vederlag. Kun deler av vederlaget i en innlånstransaksjon er å betrakte som utgift for kommunen. Kommunens renteutgift i slike innlånstransaksjoner utgjør renter og avtalte gebyrer. Den resterende del av vederlaget, avdraget, er i kommunal

⁹ Johnsen og Kvaal, 1999

regnskapsterminologi å forstå som en utbetaling i tråd med definisjonen i budsjettforskriftens § 2, og diskuteres i avsnitt 3.2 nedenfor.

Kjent = påløpt

Renteutgifter skal etter anordningsprinsippet regnskapsføres når de er kjent. For kommunens innlånning fra finansinstitusjoner og gjennom utstedelse av rentebærende papirer betyr dette at renteutgiftene som hovedregel skal regnskapsføres i kommunens bevilgningsregnskap etter hvert som de i henhold til avtale, skal godskrives kreditor, det vil si når de er påløpt. Betaling fra kommunen, etter dette tidspunktet regnskapsføres som kortsiktig gjeld, mens forskuddsbetaling regnskapsføres som omløpsmidler.

Obligasjonslån:
over- eller underkurs

Opptakskost for obligasjonslån som holdes til forfall er pålydende i norske kroner på det tidspunkt gjelden oppstår. Over- eller underkurs regnskapsføres som kortsiktig fordring/gjeld, og regnskapsføres som finanspost i driftsregnskapet med like store årlige beløp over løpetiden. Obligasjonens reelle rente vil imidlertid kunne variere over løpetiden avhengig av utviklingen i rentenivået. Løsningen er å anse som en praktisk tilnærming til anordningsprinsippet.

Konklusjon

Renteutgifter skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres på transaksjonstidspunktet. Dette vil som hovedregel være når utgiften er påløpt, dvs. når rentene skal godskrives kreditor i henhold til avtale, eller i samsvar med underliggende økonomisk realitet.

2.1.5 Kjøp av anleggsmidler – varige driftsmidler

Kjent = levert

Ved kjøp av anleggsmidler hvor vederlaget fra kommunen er kontanter eller nære substitutter representerer vederlaget i kjøpstransaksjonen alltid bruk av midler i samsvar med arbeidskapitalprinsippet. Periodisering av utgiften reguleres av anordningsprinsippet, og transaksjonen skal regnskapsføres i investeringsregnskapet når den er kjent. Kjent innebærer normalt at anleggsmidlet er levert fra leverandør. Etter levering vil

kommunen vanligvis ha fått overført risiko og kontroll knyttet til anleggsmidlet og leverandøren vil ikke ha noen eller kun ubetydelige gjenstående forpliktelser knyttet til transaksjonen.

Kommunen
byggherre

Anskaffelse av varige driftsmidler pågår ofte over et lengre tidsrom, for eksempel ved nybygg eller påkostning på eksisterende bygningsmasse. Tidspunkt for regnskapsføring av anlegg under utførelse følger av anordningsprinsippet, dvs. når utgiften er kjent. Dersom kommunen er byggherre, og således selv har risikoen for gjennomføring av prosjektet, kan dette sammenlignes med kjøp av varer og tjenester. Levering anses å skje når den enkelte vare er levert eller tjeneste utført, altså underveis i byggeprosessen. Det kan således ikke være urimelig å hevde at transaksjonen er gjennomført i takt med fremdriften i prosjektet. Dersom kommunen i sjeldne tilfeller ikke er byggherre må transaksjonen som hovedregel anses skjedd ved overtagelse.

Byttransaksjon

Er vederlaget i transaksjonen et anleggsmiddel, er det ikke like åpenbart at vederlaget representerer bruk av midler for kommunen. Det første som må avklares er i hvilken grad det er gjennomført en reell transaksjon. En reell transaksjon skal innebære at partene bytter til seg noe annet enn det de bytter fra seg.¹⁰ I en slik transaksjon (byttransaksjon) overdrar kommunen ett anleggsmiddel og mottar et nytt anleggsmiddel som vederlag. Kommunens arbeidskapital vil således være uforandret som følge av byttransaksjonen. Siden vederlagets form ikke bør ha betydning for regnskapsføringen skal slike byttransaksjoner dekomponeres i to transaksjoner, en salgstransaksjon og en kjøpstransaksjon. 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). Balansføring bør skje mot samme konto for å unngå at balansen har poster som ikke gjøres opp. Dette innebærer at kjøpstransaksjonen i byttransaksjoner skal

¹⁰ Johnsen og Kvaal, 1999

utgiftsføres på samme måte som for kjøpstransaksjoner hvor vederlaget er kontanter.

Avskrivninger

Anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives med like store årlige beløp over levetiden til anleggsmiddelet¹¹. Avskrivninger medfører ingen betalbare strømmer og påvirker således ikke kommunens arbeidskapital. Avskrivninger skal derfor ikke utgiftsføres i bevilgningsregnskapet. Siden regnskapsforskriften likevel legger til grunn utgiftsføring av avskrivninger, er det derfor også bestemt at de samme avskrivningene også reverseres gjennom en egen regnskapslinje for motpost avskrivninger.

Konklusjon

Kjøp av anleggsmidler skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er som hovedregel gjennomført når anleggsmidlet er levert.

2.1.6 Kjøp av finansielle anleggsmidler

Finansielle anleggsmidler i en kommune består av aksjer og andeler bestemt for varig eie, som kommunen har anskaffet av næringspolitiske eller samfunnsmessige hensyn, utlån og obligasjoner til som kommunen på forhånd har bestemt skal holdes til forfall. Utlån betegnes i kommunal regnskapsterminologi som en utbetaling, og omtales under avsnitt 3.1.

Kjent = overført

Ved kjøp av finansielle anleggsmidler hvor vederlaget fra kommunen er kontanter eller nære substitutter representerer vederlaget i kjøpstransaksjonen alltid bruk av midler i samsvar med arbeidskapitalprinsippet. Periodisering av utgiften reguleres av anordningsprinsippet, og transaksjonen skal regnskapsføres i investeringsregnskapet når den er kjent. Kjent innebærer normalt at det finansielle instrumentet er overført til kommunen, dvs. risiko og kontroll knyttet til instrumentet er gått over til kommunen.

¹¹ Regnskapsforskriften § 8

**Obligasjoner til
forfall**

Obligasjoner som kommunen på forhånd har bestemt skal beholdes til forfall klassifiseres som finansielle anleggsmidler. Anskaffelseskost for obligasjonen er pålydende i norske kroner. Obligasjonens pålydende representerer dermed bruk av midler i samsvar med arbeidskapitalprinsippet, og skal regnskapsføres i investeringsregnskapet på anskaffelsestidspunktet. Over- eller underkurs regnskapsføres som kortsiktig fordring/gjeld, og regnskapsføres som finanspost i driftsregnskapet med like store årlige beløp over løpetiden. Løsningen er en praktisk tilnærming til anordningsprinsippet.

Konklusjon

Kjøp av finansielle anleggsmidler skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er som hovedregel gjennomført når det finansielle anleggsmidlet er overført til kommunen.

2.1.7 Tap ved salg av omløpsmidler

Begrepet tap har sammenheng med verdireduksjoner, realisert eller urealisert. I det videre innskrenkes begrepet tap til å omfatte situasjoner der virkelig verdi av kommunens balanseførte eiendeler på vurderingstidspunktet er lavere enn eiendelens balanseførte verdi på samme tidspunkt. Som det fremgår av beskrivelsen kan tap således være realisert og urealisert. Det kan i forbindelse med diskusjonen av regnskapsmessige tap være hensiktsmessig å trekke et skille mellom tap knyttet til kommunens anleggsmidler og kommunens omløpsmidler. Årsaken til dette er å finne i de grunnleggende sammenhengene i kommuneregnskapet som beskrevet i notatet ”Det kommunale regnskapssystem – grunnleggende sammenhenger”. Der presiseres det at enhver reduksjon (realisert og urealisert) i balanseført verdi av kommunens anleggsmidler i etterkant av anskaffelsestidspunktet regnskapsføres mot kapitalkonto direkte. De grunnleggende sammenhengene i kommuneregnskapet medfører at slike verdireduksjoner ikke representerer en anvendelse av økonomiske midler

i samsvar med arbeidskapitalprinsippet. Det resterende av dette avsnittet er derfor viet til realiserte tap knyttet til kommunens salg av omløpsmidler, i samsvar med KRS nr. 1 og vurdert i samsvar med regnskapsforskriften § 8 2. ledd 1. setning. Det presiseres at kommunene i realiteten kun har finansielle omløpsmidler. Regnskapsføringen av urealiserte tap knyttet til omløpsmidler omtales i avsnitt 2.3.

Kjent =
transaksjons-
tidspunkt

Utgifter skal i samsvar med anordningsprinsippet utgiftsføres når de er kjent. Tapet er kjent når salgstransaksjonen er gjennomført, det vil si på transaksjonstidspunktet. Dette vil være når eiendelen i henhold til avtale eller underliggende økonomiske realitet overføres fra selger til kjøper.

Begrepet tap

Begrepet tap er imidlertid ikke eksplisitt omtalt i de kommunale regnskapsbestemmelser, verken i lov eller forskrifter. Det betyr ikke at regnskapsføring av tap er kommunene uvedkommende. Kommunen kan plassere deler av sine ledige midler kortsiktig i finansielle papirer som aksjer, andeler, obligasjoner og sertifikater for å oppnå gunstigst mulig avkastning. Kjøpet av slike verdipapirer skal likevel ikke regnskapsføres i kommunens bevilgningsregnskap. Dette til tross for at kjøpet på transaksjonstidspunktet representerer en reduksjon av kommunens økonomiske midler. Etter arbeidskapitalprinsippet skal kjøpstransaksjonen kun regnskapsføres i kommunens balanseregnskap. Kjøpstransaksjonen endrer ikke kommunens balanseførte arbeidskapital. Transaksjonen medfører kun en omplassering av allerede balanseførte omløpsmidler (likvider).

Realisert
verdiendring

Ved et senere salg av de finansielle papirene regnskapsføres også salgstransaksjonen i utgangspunktet som en ren balansepostering. Avviket salgssummen fra de finansielle papirenes balanseførte verdi på salgstidspunktet representerer likevel en slik realisert verdiendring en anskaffelse eller anvendelse av økonomiske midler i samsvar med arbeidskapitalprinsippet. Dette følger av de grunnleggende

sammenhengene i den kommunale regnskapsmodellen¹². En verdireduksjon (tap) skal regnskapsføres i kommunens driftsregnskap.

Forståelsen av begrepet anvendelse av økonomiske midler er i notatet ”Det kommunale regnskapssystem – grunnleggende sammenhenger” avgrenset til kommunens utgifter, utbetalinger og avsetninger. Det er åpenbart at slike realiserte verdireduksjoner ikke representerer en avsetning og når utbetalinger samtidig er uttømmende definert i budsjettforskriften § 2 g, kan det dermed ikke være urimelig å anta at slike realiserte verdireduksjoner er å forstå som en netto utgift i kommunal regnskapsterminologi.

Konklusjon

Tap ved salg av finansielle omløpsmidler skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen vil som hovedregel være gjennomført når salget er gjennomført i henhold til avtale eller underliggende økonomiske realitet.

2.1.8 Tilskudd til andres aktiviteter

Tilskudd er en overføring av et økonomisk gode fra en part til en annen mot oppfyllelse av visse betingelser. Overføringer med ubetinget krav om tilbakebetaling har karakter av å være utlån og vil bli diskutert i avsnitt 3.1. Det er vanlig at giver (kommunen) stiller betingelser knyttet til slike tilskudd. Betingelsene vil typisk være relatert til gjennomføring av bestemte oppgaver eller formål. Overføringer uten betingelser er gaver og diskuteres i avsnitt 2.2.2. I enkelte tilfeller kan betingelsene bære preg av direkte motytelser. Slike tilskudd har klare likhetstrekk med kjøp av tjenester og regnskapsføres som sådan, jf. avsnitt 2.1.1. I det videre diskuteres utelukkende tilskudd uten krav til direkte motytelse eller tilbakebetaling.

Overføring med
betingelser

¹² Jf. notatet Det kommunale regnskapssystem – grunnleggende sammenhenger

Tilsagn og gjennomføring av aktivitet

Tilsagn til de berettigede formål kan gis på ulike tidspunkt, fra før aktiviteten er påbegynt til etter den er avsluttet. I enkelte tilfeller vil midlene kunne overføres fra kommunen før aktiviteten midlene skal finansiere er igangsatt, da med krav om tilbakeføring av midlene til kommunen dersom aktiviteten ikke gjennomføres. Midlene vil også kunne overføres løpende i perioden hvor aktiviteten utføres eller etter at aktiviteten er avsluttet. Ofte vil det være et krav at den tilskuddsberettigede sender en bekreftelse til kommunen hvor det dokumenteres at aktiviteten er gjennomført. Levering av slik dokumentasjon anses ikke som motytelse. Det må her presiseres at med begrepet andres aktiviteter menes her virksomhet gjennomført av andre enn kommunen selv, hvor begrepet kommunen selv referer til kommunen som juridisk person. Støtte for en slik forståelse er å finne i kommuneloven § 46 nr. 2.

Kjent før utbetalingstidspunkt

Tidspunktet for regnskapsføring av tilskudd reguleres av anordningsprinsippet, det vil si når tilskuddet er kjent. Tilskuddet kan være kjent før utbetalingstidspunktet. Ikke utbetalte tilskudd kan inngå i kategorien usikre forpliktelser, og kan både være rettslig og selvpålagt. En selvpålagt forpliktelse er en forpliktelse som følger av kommunens aktiviteter, og som kommunen ikke har noe realistisk alternativ til å gjøre opp. Forpliktelsen kan ha oppstått som følge av etablert praksis, politiske vedtak eller erklæringer som er bekjentgjort for andre parter. Kommunen har en selvpålagt forpliktelse dersom den gjennom handling har skapt velbegrunnede forventninger hos berørte parter om at den vil påta seg et økonomisk ansvar uten å ha rettslig plikt til dette. Et budsjettvedtak eller et annet intensjonsvedtak som kommunen selv påvirker gjennomføringen av vil vanligvis **ikke** oppfylle kriteriene for en selvpålagt forpliktelse. Unntaket er hvis kommunen ikke har noen annet realistisk alternativ enn å gjøre opp forpliktelsen.

Forpliktelse

Et tilskudd vil etter dette som hovedregel være kjent når kommunen gjennom lovlig fattet vedtak har besluttet å yte et bestemt tilskudd eller

Rimelig sikkert

tilskudd til en bestemt aktivitet, og det er rimelig sikkert¹³ at tilskuddet vil bli utbetalt, og det kan måles med tilstrekkelig pålitelighet. I vurderingen av hvorvidt det er rimelig sikkert at tilskuddet vil bli utbetalt, legges det vanligvis vekt på om tilskuddsmottaker (søker) har akseptert betingelsene og innrettet seg slik at den tilskuddsberettigede aktiviteten med rimelig sikkerhet vil bli gjennomført. Hvorvidt aktiviteten faktisk er gjennomført har normalt ingen betydning utover at det vil være et element i sannsynlighetsvurderingen. Er tilskuddet knyttet

Tilknyttet periode

til en gitt periode, må denne perioden ha inntruffet. På dette tidspunktet har kommunen påtatt seg en forpliktelse til å overføre økonomiske midler til den tilskuddsberettigede. Tilsvarende må også være riktig i de tilfeller hvor kommunestyret har vedtatt en tilskuddsramme for bestemte aktiviteter eller formål og hvor de enkelte søknader behandles og godkjennes administrativt.

Ettergivelse av langsiktig gjeld

Dersom tilskuddet ikke gis i form av kontanter eller nære substitutter, men i form består av ettergivelse av langsiktig gjeld, er det ikke åpenbart at tilskuddet representerer en anvendelse for kommunen i samsvar med arbeidskapitalprinsippet. Kommunens arbeidskapital vil på ettergivelsestidspunktet være uforandret som følge av gjeldsettergivelsen. Tilskuddet kan imidlertid, blant annet med henvisning til arbeidskapitalprinsippet, dekomponeres i to transaksjoner, en tilskuddstransaksjon og en innløsningstransaksjon. En slik dekomponering innebærer at innløsningstransaksjonen regnskapsføres som mottatt avdrag i investeringsregnskapet, med motpost omløpsmidler. Denne innløsningstransaksjonen representerer en anskaffelse av midler i samsvar med arbeidskapitalprinsippet. Tilskuddet utgiftsføres deretter i driftsregnskapet, med motpost omløpsmidler. Tilskuddstransaksjonen representerer anvendelse av midler i samsvar med arbeidskapitalprinsippet. Den balanseførte forpliktelsen føres bort mot kapitalkonto. Slike tilskudd skal regnskapsføres tilsvarende tilskudd hvor vederlaget er kontanter. Tilsvarende gjelder når tilskuddet gis ved en overføring av anleggsmidler. Det bør presiseres at ikke enhver

¹³ Rimelig sikkert svarer til en sannsynlighet på over 90 %

ettergivelse av langsiktig gjeld skal regnskapsføres på denne måten, siden slik regnskapsføring forutsetter at det reelt sett gis et tilskudd til mottaker.

Konklusjon

Tilskudd til andres aktiviteter skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres når kommunen påtar seg en forpliktelse til å overføre økonomiske midler til den tilskuddsberettigede. Det vil som hovedregel være på når kommunen har vedtatt å yte tilskuddet, det er rimelig sikkert at tilskuddet vil bli utbetalt, det kan måles med tilstrekkelig pålitelighet og en eventuell tilknyttet periode har inntruffet.

2.1.9 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 betaling finner sted til et annet tidspunkt enn transaksjonstidspunktet. De tilfeller der kommunen overfører likviditet for midlertidig å finansiere andres aktiviteter, omtales som forskutteringer og drøftes i avsnitt 3.3

Betaling etter transaksjonstidspunkt

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 fått innvilget kreditt hos sin tjenesteleverandør. Det kan også skyldes en betalingsforsinkelse fra kommunen. Uavhengig av årsaken til betalingsutsettelsen kan denne forstås som en finansieringstransaksjon. Dette gjelder også ved avbetalingskjøp eller lignende. Etter anordningsprinsippet er det den gjennomførte kjøpstransaksjonen som danner grunnlag for utgiftsføringen i bevilgningsregnskapet. Betalingsforpliktelsen regnskapsføres som kortsiktig gjeld. Til dette må bemerkes at betalingsforpliktelsen skal regnskapsføres som kortsiktig gjeld også i de tilfeller hvor betaling fra

kommunen ligger langt frem i tid. Begrunnelsen for dette er å finne i de grunnleggende sammenhengene i den kommunale regnskapsmodellen¹⁴.

Betaling før
transaksjonstids-
punkt

I de tilfeller hvor kommunen betaler hele eller deler av neste periodes anskaffelse av tjenester i inneværende periode, skal betalingstransaksjonen regnskapsføres som forskuddsbetalte varer eller tjenester under omløpsmidler i kommunens balanse.

Konklusjon

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

2.2 Ensidige transaksjoner

I presentasjonen av kommunale utgiftsarter klassifisert som ensidige transaksjoner kan det være hensiktsmessig å trekke et skille mellom gaver og overføringer til kommunale foretak.

2.2.1 Gaver

En gave er en vederlagsfri overføring av et økonomisk gode fra en part til en annen. Det er likevel ikke uvanlig at giver stiller betingelser knyttet til betingelsene ikke innfris, har overføringen karakter av å være et tilskudd som diskutert i avsnitt 2.1.8. Med gave forstås i det resterende avsnittet en vederlagsfri overføring av et økonomisk gode fra kommunen til andre uten økonomiske betingelser. I den grad kommunen gir gaver vil det gjerne være i forbindelse sin rolle som vertskap for besøkende delegasjoner fra nærings- og organisasjonsliv og forvaltning, eller gjennom utdeling av kommunale priser. Kommunen vil også kunne gi gaver til ansatte i forbindelse med jubileer og andre særlige begivenheter. Det må presiseres at gaver til ansatte utover bestemmelsene i skatteloven, er fordel vunnet ved arbeid og er dermed å betrakte som lønn (se avsnitt 2.1.3).

¹⁴ Jf. notatet Det kommunale regnskapssystem – grunnleggende sammenhenger

Kjent =
bevilgningstidspunkt

Gaver skal utgiftsføres i samsvar med anordningsprinsippet, det vil si når den er kjent. For gaver gitt i form av kontanter og nære substitutter vil det normalt være rimelig sikkert at gaven vil bli gitt og den kan måles med tilstrekkelig sikkerhet på det tidspunkt gaven bevilges. Slike gaveoverføringer skal derfor utgiftsføres på bevilgningstidspunktet. Bevilgningstidspunktet vil vanligvis være når det fattes endelig vedtak om gaven, enten administrativt eller politisk. For gaver gitt gjennom egen bevilgning i årsbudsjettet, vil bevilgningstidspunktet ikke være tidligere enn budsjettårets begynnelse. Dersom gaven unntaksvis gis uten at det foreligger noe politisk eller administrativ vedtak, vil bevilgningstidspunktet være sammenfallende med overrekkelsestidspunktet. Bevilgningstidspunktet vil også være sammenfallende med transaksjonstidspunktet, slik at regnskapsføring i slike tilfeller skal skje på overrekkelsestidspunktet.

Utbetaling etter
bevilgningstidspunkt

Dette gjelder uavhengig av om utbetalingen har skjedd eller ikke. Utbetaling etter bevilgningstidspunktet regnskapsføres som kortsiktig gjeld. Dette gjelder selv om gavemottaker skal benytte gaven over flere år, og utbetalingen derfor skjer over flere år.

Merk at det nesten alltid vil foreligge betingelser knyttet til overføringer som går over flere år, eksempelvis knyttet til aktivitet eller regnskapsavleggelse. I de fleste tilfeller vil derfor slike overføringer være tilskudd, se avsnitt 2.1.8.

Gaver som ikke er penger eller nære substitutter utgiftsføres etter kriteriene for regnskapsføring av varer (se avsnitt 2.1.2) og anleggsmidler (se avsnitt 2.1.4), uavhengig av gavetidspunktet.

Konklusjon

Gaveoverføringer fra kommunen til andre skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres på transaksjonstidspunktet. Dette vil være når gaven bevilges. For gaver som ikke er penger eller nære substitutter til penger vil utgiftsføring følge av periodiseringsreglene for

varer eller anleggsmidler, og således være uavhengig av hva som defineres som gavetidspunktet.

2.2.2 Overføringer til 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 av kommunen som juridisk person. Det følger videre av bestemmelsen i kommuneloven § 75 at det kommunale foretaket er en egen regnskapsenhet.

Del av kommunen

Som en konsekvens av statusen som egen regnskapsenhet skal ordinære kjøps-, salgs og finansieringstransaksjoner mellom kommunen og det kommunale foretaket, i kommunens tilfelle regnskapsføres i samsvar med arbeidskapitalprinsippet og anordningsprinsippet. Kommunen kan i tillegg yte tilskudd til foretakets løpende drift eller investeringer. Slike tilskudd omtales gjerne i kommunal regnskapsterminologi som overføringer. Overføringer til interkommunale selskap (IKS), kommunalt opprettede stiftelser, kommunalt eide aksjeselskap, interkommunale samarbeid (kommuneloven § 27) og vertskommunesamarbeid (kommuneloven § 28a flg.), er å forstå som overføringer til andres aktiviteter og ble diskutert i avsnitt 2.1.8. Det må presiseres at dette gjelder for alle interkommunalt samarbeid etter kommuneloven kapittel 5, uavhengig av om disse er egne rettssubjekt.

Egen regnskapsenhet

Overføringer til egne kommunale foretak skal regnskapsføres i samsvar med anordningsprinsippet, det vil si når de er kjent. Kommunen vil i samsvar med bestemmelsene i kommunelovens kapittel 11 ha bestemmende innflytelse i det kommunale foretaket. På grunn av kommunens bestemmende innflytelse i foretaket vil det være i samsvar med anordningsprinsippet å utgiftsføre overføringer til kommunale

Kjent =
vedtatt overføring

foretak på det tidspunkt hvor kommunestyret har vedtatt overføringen 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. En forsinket likviditetsoverføring i forhold til dette tidspunktet må regnskapsføres med motpost kortsiktig gjeld. Overføring av likviditet før dette tidspunkt vil ikke kunne forekomme, det vil således ikke være relevant å diskutere eventuelle forskuddsutbetalinger opp i mot arbeidskapitalprinsippet. Det presiseres at overføringen skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet (ev. resultatregnskapet) i samme periode hos enheten det overføres midler til.

Kommunestyret kan knytte betingelser til overføringen til egne kommunale foretak. I slike tilfeller vil overføringene ha preg av gjensidige transaksjoner og regnskapsføres på samme måte som tilskudd til andres aktiviteter, slik det ble diskutert i avsnitt 2.1.8.

Konklusjon

Overføringer fra kommunen til egne kommunale foretak skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. på det tidspunkt hvor kommunestyret har vedtatt overføringen og en eventuell tilknyttet periode har inntruffet.

2.3 Urealiserte tap

Virkelig verdi lavere enn balanseført verdi

Begrepet urealisert tap beskriver en situasjon hvor virkelig verdi av kommunens balanseførte eiendeler på et gitt tidspunkt, er lavere enn balanseført verdi på samme tidspunkt. Slike urealiserte verdireduksjoner vil kunne være knyttet til kommunens anleggsmidler og omløpsmidler. Som nevnt i avsnitt 2.1.6 representerer ikke urealiserte verdireduksjoner knyttet til kommunens balanseførte anleggsmidler anvendelse av økonomiske midler etter arbeidskapitalprinsippet. Her omtales derfor bare urealiserte tap knyttet til omløpsmidler. Tilsvarende vurderingsregler gjelder for gjeldsposter.

2.3.1 Finansielle omløpsmidler

Ulike typer finansielle omløpsmidler

Kommunen vil kunne plassere deler av sine ledige midler kortsiktig i finansielle papirer som aksjer, obligasjoner, andeler og sertifikater for å oppnå gunstigst mulig avkastning. Dette er nærmere beskrevet i notat om tidspunkt for regnskapsføring av inntekt, innbetaling og gevinst i kommuneregnskapet, avsnitt 2.3.1. Kjøpstransaksjonen balanseføres til anskaffelseskost som omløpsmidler, i samsvar med bestemmelsen i § 8, 1. ledd i regnskapsforskriften. I samsvar med § 8, 1. ledd skal verdipapirene nedskrives til virkelig verdi dersom denne er lavere enn anskaffelseskost. En slik negativ verdiendring i løpet av regnskapsåret vil dermed redusere kommunens balanseførte arbeidskapital, og verdireduksjonen må således regnskapsføres i kommunens bevilgningsregnskap for ikke å bryte de grunnleggende sammenhengene i kommuneregnskapet (se GKRS, 2004). Dette medfører at den urealiserte verdireduksjonen representerer bruk av midler i samsvar med arbeidskapitalprinsippet.

Forsiktighetsprinsippet

Forsiktighetsprinsippet fremkommer ikke som et av de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsforskriften § 7. I notatet Kommuneregnskapet – rammeverk og prinsipper anses likevel forsiktighetsprinsippet som et av de grunnleggende regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet. Dette grunnleggende regnskapsprinsippet er operasjonalisert gjennom verdivurderingsregelen laveste verdis prinsipp (regnskapsforskriften § 8). Forsiktighetsprinsippet gjelder derfor implisitt i kommuneregnskapet. Regnskapsføring av realiserte tap ved salg av aksjer, andeler og lignende i avsnitt 2.1.7 ble beskrevet som regnskapsføring i samsvar med anordningsprinsippet (som en kjent utgift). Siden regnskapsføringen av verdireduksjonen ved urealiserte tap blir å anse som fremskutt i forhold til transaksjonstidspunktet, er det nærliggende å argumentere for at regnskapsføringen av urealiserte tap representerer en overstyring av anordningsprinsippet begrunnet i forsiktighetsprinsippet..

Overstyring av anordningsprinsippet

Reversering av nedskrivning

I samsvar med etablert regnskapsteori skal nedskrivninger reverseres dersom grunnlaget for nedskrivningen (den urealiserte verdireduksjonen) på et fremtidig tidspunkt ikke lenger er tilstede, det vil si at markedsverdien er høyere enn balanseført verdi. Opprinnelig anskaffelseskost setter imidlertid et tak for reverseringer. Det er rimelig å anta at tilsvarende også er ment å gjelde for nedskrivninger etter regnskapsforskriften. At anskaffelseskost representerer et tak for reverseringen følger også av regnskapsforskriften § 8.

Konklusjon

Urealisert tap på finansielle omløpsmidler skal etter forsiktighetsprinsippet utgiftsføres på det tidspunkt hvor verdireduksjonen inntreffer. Regnskapsføringen av det urealiserte tapet er å betrakte som en overstyring av anordningsprinsippet.

Fordring oppstått som følge av kredittsalg

2.3.2 Tap på fordringer

Med fordringer menes her krav på vederlag oppstått som følge av kommunens salg av varer, tjenester og anleggsmidler på kreditt. Kredittsalget inntektsføres når dette er kjent i samsvar med anordningsprinsippet og balanseføres som kortsiktig fordring (omløpsmiddel). I samsvar med regnskapsforskriften § 8 og det grunnleggende regnskapsprinsippet om forsiktighet (forsiktighetsprinsippet)¹⁵ skal fordringen nedskrives til virkelig verdi dersom denne er lavere enn anskaffelseskost (pålydende). For å finne det sannsynlige eller forventede tapet må en ta utgangspunkt i det beløp som kan forventes innbetalt i tilknytning til den enkelte fordring. Det må her bemerkes at fordringene skal nedskrives til virkelig verdi (forventet innbetaling) selv om kommunen ikke har gjort forsøk på å innfordre kravet. Differansen mellom fordringens anskaffelseskost og virkelig verdi må regnskapsføres i kommunens bevilgningsregnskap for ikke å bryte de grunnleggende sammenhengene i kommuneregnskapet¹⁶.

¹⁵ Jf. notatet ”Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper

¹⁶ Jf. notatet ”Det kommunale regnskapssystemet – grunnleggende sammenhenger”

To størrelser:
 - Forventet tap
 - Estimatendring

Tap på fordringer i bevilgningsregnskapet består av to størrelser:

1) Forventet tap

- differanse mellom virkelig verdi og pålydende på fordringsmassen

2) Estimatendring

- korleksjon av tidligere anslått beløp for forventet tap

Dette betyr at det i kommunens bevilgningsregnskap for en gitt regnskapsperiode vil regnskapsføres et forventet tap knyttet til fordringsmassen kommunen har ved utgangen av perioden, samt estimatendring av tidligere anslått beløp. Endringer i estimater skal regnskapsføres i den perioden hvor endringen gjennomføres. Estimatendringer er ikke behandlet i dette notatet.

Forsiktighets-
 prinsippet

Som for urealisert tap for finansielle omløpsmidler følger utgiftsføring av urealisert tap av forsiktighetsprinsippet. Regnskapsføringen av verdireduksjonen blir å anse som fremskutt i forhold til transaksjonstidspunktet.

Konklusjon

Tap på fordringer skal etter forsiktighetsprinsippet utgiftsføres på det tidspunkt hvor verdireduksjonen (tapet) inntreffer. Regnskapsføringen av tap på fordringer er å betrakte som en overstyring av anordningsprinsippet.

2.4 Usikre forpliktelser

Plikt til å avgi
 økonomiske midler

En kommune har en forpliktelse hvis den har plikt til å avgi økonomiske midler til en annen part på et framtidig tidspunkt. At kommunen har en plikt innebærer at kommunen ikke har noe annet realistisk alternativ enn å gjøre opp forpliktelsen, jf. diskusjonen i avsnitt 2.1.8. En usikker forpliktelse har ukjent størrelse og/eller oppgjørstidspunkt. Forpliktelsen gjelder uavhengig av om den andre parten er kjent.

Inntrådt hendelse En forpliktelse har alltid utgangspunkt i en inntrådt hendelse, dvs. en hendelse som har funnet sted innen balansedagen. At forpliktelsen har utgangspunkt i en inntrådt hendelse, betyr at den på balansedagen ikke er betinget av kommunens fremtidige handlinger. Hendelser som skaper grunnlag for regnskapsføring av usikre forpliktelser i kommuneregnskapet vil være knyttet til en kommunal aktivitet.

Kommunal aktivitet Usikre forpliktelser som drøftes i avsnittet her er knyttet til ikke fullførte transaksjoner. Er transaksjonen gjennomført vil det ikke foreligge noen usikkerhet. Også andre hendelser enn transaksjoner kan være opphav til forpliktelser. Eksempel på en slik hendelse er et uhell som har påført annen part skade.

Regnskapsføring før transaksjonstidspunktet Tidspunktet for regnskapsføring av usikre forpliktelser reguleres av anordningsprinsippet, det vil si når den tilhørende utgiften er kjent. Som en følge av at usikre forpliktelser er knyttet til ikke fullførte transaksjoner, vil regnskapsføring av usikre forpliktelser alltid innebære regnskapsføring før transaksjonstidspunktet. For at en usikker forpliktelse skal innebære en kjent utgift må det være rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført¹⁷.

Som følge av at en usikker forpliktelse har en ukjent oppgjørsværdi og/eller oppgjørstidspunkt må forpliktelsen verdsettes til anslått beløp (beste estimat)¹⁸, jf regnskapsforskriften § 7. Det vil derfor være et vilkår for regnskapsføring at forpliktelsen må kunne estimeres med tilstrekkelig pålitelig. Det legges til grunn at det kun i sjeldne tilfeller ikke vil være mulig å estimere en forpliktelse med tilstrekkelig pålitelighet.

Som nevnt vil en usikker forpliktelse som skal regnskapsføres i kommuneregnskapet ha utgangspunkt i en inntrådt hendelse knyttet til en kommunal aktivitet. For at en usikker forpliktelse skal representere en kjent utgift etter anordningsprinsippet må aktiviteten være gjennomført

¹⁷ Rimelig sikkert svarer til en sannsynlighet på over 90 %

¹⁸ Se også notatet Kommuneregnskapet – rammeverk og grunnleggende prinsipper

Årsakssammenheng før balansedagen. Det må således være en klar årsakssammenheng mellom aktiviteten eller hendelsen og den usikre forpliktelsen. For eksempel vil årsakssammenhengen normalt være tilstrekkelig klar dersom kommunens aktiviteter har forvoldt påregnelig skade på annen manns eiendom. En forpliktelse knyttet til opprydding av gammel forurensing vil imidlertid som oftest ha en for sammensatt og usikker årsakssammenheng med kommunens aktiviteter for å kunne representere en usikker forpliktelse som skal regnskapsføres. Tilsvarende må en eventuell periode forpliktelsen er knyttet til være inntruffet for at forpliktelsen vil være en kjent utgift.

Konklusjon

Usikre forpliktelser vil som hovedregel være kjent etter anordningsprinsippet når det er rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført, forpliktelsen kan estimeres med tilstrekkelig pålitelighet og forpliktelsen har en klar årsakssammenheng med en gjennomført aktivitet eller inntruffet periode.

3.0 Utbetalinger

I samsvar med regnskapsforskriften skal kommunene i driftsregnskapet regnskapsføre alle løpende utgifter og utbetalinger i løpet av året. Likedan skal kommunen i investeringsregnskapet regnskapsføre utlån av kommunale midler (eksklusive utlån begrunnet i sosiallovgivningen og næringslån) og avdrag på innlån ut over ordinær avdragsplan. Begrepet utbetalinger er i denne sammenheng definert i budsjettforskriften § 2 bokstav h) som utlån, betalte avdrag på innlån, samt forskutteringer til andre.

Ulike typer utbetalinger

Begrepet utbetaling omfatter ikke betalingstransaksjoner for oppgjør av kortsiktig gjeld, jf. bestemmelsen i budsjettforskriften § 2 bokstav h). I samsvar med begrepsavklaringen i avsnitt 1 omtales nedenfor den regnskapsmessige behandlingen av kommunale utlån, avdrag på utlån, innløsning av utlån og forskutteringer til andre.

3.1 Utlån

Med utlån forstås overføring av likviditet til andre, herunder private, kommunale foretak og private selskaper (eksempelvis næringslån, etableringslån/startlån). Et utlån skiller seg fra et kommunalt tilskudd ved at kommunen i samsvar med utlånsavtalen vil ha et etablert krav på tilbakebetaling av de utlånte midler. Ved kommunale utlån vil likviditeten være overdragelsen, mens skyldners betaling av etableringsutgifter, avdrag og renter vil være vederlaget. I normalttilfellet vil utlånstransaksjoner være å anse som gjennomført når både risiko og kontroll er overført fra kommunen til skyldner.

Overføring av likviditet

Anordningsprinsippet regulerer tidspunktet for regnskapsføring av utlånstransaksjonen i bevilgningsregnskapet. Utlånstransaksjonen er kjent i samsvar med anordningsprinsippet på det tidspunkt hvor skyldner (låntaker) oppfyller de formelle og reelle krav knyttet til den aktuelle utlånsordning og lovlig vedtak i kommunestyret vedrørende utlånstransaksjonen er fattet, samt at likviditeten er overført til skyldner.

Kjent = vedtatt, krav oppfylt og likviditet overført

Dette tilsvarer transaksjonstidspunktet. Det er først når kontrollen over likviditeten er overført til skyldner at kommunen har påtatt seg en risiko for mislighold.¹⁹ Dette må holde også i de tilfeller hvor kommunestyret har vedtatt en utlånsramme for en gitt utlånsordning og de enkelte lånesøknader behandles administrativt. Overføring av likviditet før de formelle forhold knyttet til utlånet er på plass vil ikke kunne forekomme, det vil således ikke være relevant å diskutere eventuelle forskuddsutbetalinger i forhold til anordningsprinsippet.

Konklusjon

Kommunale utlån skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført på det tidspunkt hvor kontrollen med likviditeten er overført til skyldner og kommunen har påtatt seg en risiko for mislighold.

3.2 Avdrag på og innløsning av innlån

Overdragelse og vederlag

Overdragelsen i finanstransaksjoner vil være likviditeten, mens betaling av etableringsutgifter, avdrag og renter vil være vederlaget. Mens renter og gebyrer kan beskrives som vederlag for disposisjonsrett til finansielle eiendeler, representerer den resterende delen av vederlaget, avdraget, en tilbakebetaling av likviditeten (lånebeløpet). Avdraget, er i kommunal regnskapsterminologi å forstå som en utbetaling i tråd med definisjonen i budsjettforskriften § 2. Avtalen med kreditor vil typisk inneholde bestemmelser om vilkårene for tilbakebetaling av de lånte midlene. Bestemmelsene i avtalen vil dermed fastsette tidspunktet for når kommunen er forpliktet til å betale tilbake likviditeten.

Avdragsplan

Tidspunkt for regnskapsføring av avdrag på lån reguleres av anordningsprinsippet. Det er først på det tidspunkt kommunen i henhold til avtalt tilbakebetalingsplan er forpliktet til å tilbakebetale likviditeten utbetalingen vil være kjent i samsvar med anordningsprinsippet. Betalte avdrag på innlån skal regnskapsføres som en utbetaling i kommunens

¹⁹ Se for eksempel dekningslovens kapittel 7

**Utsatt
tilbakebetaling**

bevilgningsregnskap (drifts- eller investeringsregnskapet) med det beløp som forventes betalt i henhold til den til enhver tid gjeldende avtale eller tilbakebetalingsplan. Ved forsinket betaling i forhold til avtale regnskapsføres den avtalte avdragsbetalingen som utgift med motpost kortsiktig gjeld. Er utbetalte avdrag mindre enn kommunelovens minimumsavdrag (kommuneloven § 50 nr. 7a) skal resterende minimumsavdrag regnskapsføres tilsvarende. Det presiseres at i slike tilfeller må balanseført verdi av lån reduseres tilsvarende, med motpost kapitalkonto.

**Fremskyndet
tilbakebetaling**

Ved fremskyndet tilbakebetaling av lånet i forhold til avtale er det et spørsmål hvorvidt dette representerer en innløsning av lånet eller en forskuddsbetaling. Ved tilbakebetaling av hele lånet før utløpet av låneperioden er det utvilsomt innløsning. I slike tilfeller må regnskapsføringen vurderes opp mot arbeidskapitalprinsippet. En innløsning vil utvilsomt redusere kommunens økonomiske midler og det kan vanskelig hevdes at innløsningen representerer en eiendel (fordring) for kommunen, da kommunen har innfridd sine forpliktelser overfor kreditor. Utbetalingen representerer en kommunal anvendelse av økonomiske midler i den perioden innløsningen finner sted. Et tilsvarende resonnement må kunne benyttes i tilknytning til delvis innfrielse eller forsert avdragsbetaling i henhold til opprinnelig avtale.

Konklusjon

Avdrag på kommunale innlån skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres i samsvar med avtalt tilbakebetalingsplan, dvs. på det tidspunkt kommunen har en forpliktelse til å overføre økonomiske midler til kreditor. Utgiftsført avdrag må uavhengig av tilbakebetalingsplan minst tilsvare minimumsavdrag etter kommuneloven § 50 nr. 7. Ved forskuddsbetaling i forhold til avtalt avdragsplan, samt innløsning av kommunale innlån regnskapsføres forskuddsbetalingen det året likviditetsoverføringen finner sted.

3.3 Forskutteringer

Midlertidig finansiering av andres aktiviteter

Forskutteringer er her avgrenset til å gjelde likviditetsoverføringer kommunen gjør for midlertidig å finansiere andres aktiviteter, det vil si aktiviteter som ikke skal gjennomføres i kommunens regi. Eksempelvis overføring av likviditet fra kommunen til staten i forbindelse med forsering av vegprosjekter. For at en slik utbetaling skal klassifiseres som en forskuttering må det foreligge en bindende avtale om tilbakebetaling. Inneholder en slik avtale også en rentekompensasjon kan forskutteringen betraktes som en utlånsordning.²⁰

Bindende avtale

Kjent = krav på forskuddsmottaker

Anordningsprinsippet regulerer tidspunktet for regnskapsføring av forskutteringstransaksjonen i bevilgningsregnskapet. Forskutteringstransaksjonen er gjennomført (transaksjonstidspunktet), og dermed kjent i samsvar med anordningsprinsippet, på det tidspunktet kommunen får et krav på den part kommunen forskutterer for (forskuddsmottaker). Dette forutsetter i alle tilfeller at kommunen har fattet vedtak om forskuttering. Det faktiske tidspunktet for regnskapsføring vil imidlertid avhenge av hvilken måte kommunen forskutterer utgiftene på. Kommuner kan i prinsippet forskuttere utgifter på to forskjellige måter, enten ved overføring av likviditet direkte til utbygger, det vil si forskuddsmottaker, eller ved at kommunen betaler utbyggingen mv. direkte til leverandøren.

Forskjellige måter å forskuttere

Dersom forskutteringen skjer i form av likviditetsoverføringer til forskuddsmottaker (utbygger), vil kommunens krav oppstå når likviditeten er overført forskuddsmottaker. I slike tilfeller skal forskutteringen regnskapsføres som utlån, jf. drøftelsen i avsnitt 3.1.

I de tilfeller kommunens forskuttering skjer gjennom at kommunen betaler utbyggingen eller lignende direkte til leverandør, vil forskutteringen være kjent i samsvar med anordningsprinsippet, på det tidspunkt leverandøren har levert de varer eller ytt de tjenester kommunen skal forskuttere. På dette tidspunktet inntreffer en plikt for

²⁰ Se for eksempel Overå og Bernt, 2006

kommunen til å overføre økonomiske ressurser til aktiviteten forskutteringen skal finansiere, og kommunen kan anses å ha pådratt seg en forpliktelse på vegne av forskuddsmottaker. Kommunens krav på forskuddsmottaker må anses å oppstå samtidig. I slike tilfeller blir tidspunktet for regnskapsføringen av forskuttering sammenlignbar med tidspunktet for regnskapsføring av kjøp av varer og tjenester, jf. diskusjonen i avsnitt 2.1.1, 2.1.2 og 2.1.5.

Overføring av likviditet før de formelle forhold knyttet til forskutteringen er på plass vil ikke kunne forekomme, det vil således ikke være relevant å diskutere eventuelle forskuddsutbetalinger opp i mot arbeidskapitalprinsippet.

Konklusjon

Kommunale forskutteringer skal etter anordningsprinsippet utgiftsføres på transaksjonstidspunktet. Det vil si at forskuttering i form av likviditetsoverføring til forskuddsmottaker regnskapsføres som utlån, mens forskuttering i form av betaling direkte til leverandør regnskapsføres som utlån når kommunen har pådratt seg en forpliktelse på vegne av forskuddsmottaker.

Henvisninger

- Johnsen, A. og Kval, E. (1999)** Regnskapsloven med kommentarer. Cappelen akademisk forlag.
- Kommunal- og regionaldepartementet (2000)** Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner med mer. Ot.prp. (1999-2000).
- Kommunal- og regionaldepartementet (1999)** Høring – Kommunelovens regler om økonomisk planlegging og forvaltning.
- Kommunal- og arbeidsdepartementet (1993)** Forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper. H-14/90.
- Kommunal- og regionaldepartementet (2006)** Kommuneregnskapet – Effektiv ressursbruk og formuesbevaring, Rapport fra arbeidsgruppe nedsatt av Kommunal- og regionaldepartementet, juni 2006
- Overå O. og Bernt J.F. (2006)** Kommuneloven med kommentarer. Kommuneforlaget.