

**Kommuneregnskapet
Rammeverk og grunnleggende prinsipper**

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk
Desember 2011

gkrs

OPPSUMMERING	3
1.0 INNLEDNING	6
1.1 FORMÅL MED NOTATET	6
1.2 REGNSKAPSSYSTEM OG RAMMEVERK	6
1.2 VIDERE FREMSTILLING	7
2.0 MÅL FOR KOMMUNAL VIRKSOMHET OG ØKONOMIFORVALTNING	9
2.1 MÅL FOR KOMMUNAL VIRKSOMHET	9
2.2 BÆREKRAFTIG ØKONOMISK UTVIKLING	10
2.3 ØKONOMISK HANDLEFRIHET	12
2.4 HANDLINGSREGLER	13
3.0 FINANSIELT ORIENTERT REGNSKAPSSYSTEM	16
3.1 BEVILGNINGSORIENTERT REGNSKAP	16
3.2 FORMÅLET MED REGNSKAPET	19
3.3 BRUKERE	20
3.4 KVALITETSKRAV	21
4.0 GRUNNLEGGENDE REGNSKAPSPRINSIPPER OG GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK	25
4.1 GOD KOMMUNAL REGNSKAPSSKIKK	27
4.2 ARBEIDSKAPITALPRINSIPPET	28
4.2.1 UNNTAK FRA ARBEIDSKAPITALPRINSIPPET	30
4.3 BRUTTOPRINSIPPET	31
4.4 ANORDNINGSPRINSIPPET	32
4.4.1 UNNTAK FRA ANORDNINGSPRINSIPPET	38
4.5 BESTE ESTIMAT	39
4.5.1 ESTIMATENDRING	39
4.6 FORSIKTIGHETSPRINSIPPET	39
5.0 INTERNE FINANSIERINGSTRANSAKSJONER	42
5.1 DEFINISJON AV INTERNE FINANSIERINGSTRANSAKSJONER	42
5.2 REGNSKAPSFØRING AV INTERNE FINANSIERINGSTRANSAKSJONER	43
5.3 STRYKNINGER OG KORRIGERINGER	47
6.0 MÅLING	50
6.1 AKTUELLE MÅLEATTRIBUTTER	50
6.2 FORTSATT DRIFT	51
VEDLEGG1: DEFINISJONSLISTE	53
HENVISNINGER	58

Oppsummering

Det kommunale regnskapet er finansielt orientert. Regnskapet og bevilgningsorientert, og kommunestyret/fylkestinget er regnskapets sluttbrukere. Dette henger sammen med at formålet med kommunal virksomhet er å gi størst mulig velferd til befolkningen innenfor de rammene lovgivningen og de folkevalgte fastsetter.

På bakgrunn av de overordnede målene for økonomiforvaltning bør regnskapet gi informasjon til brukerne om:

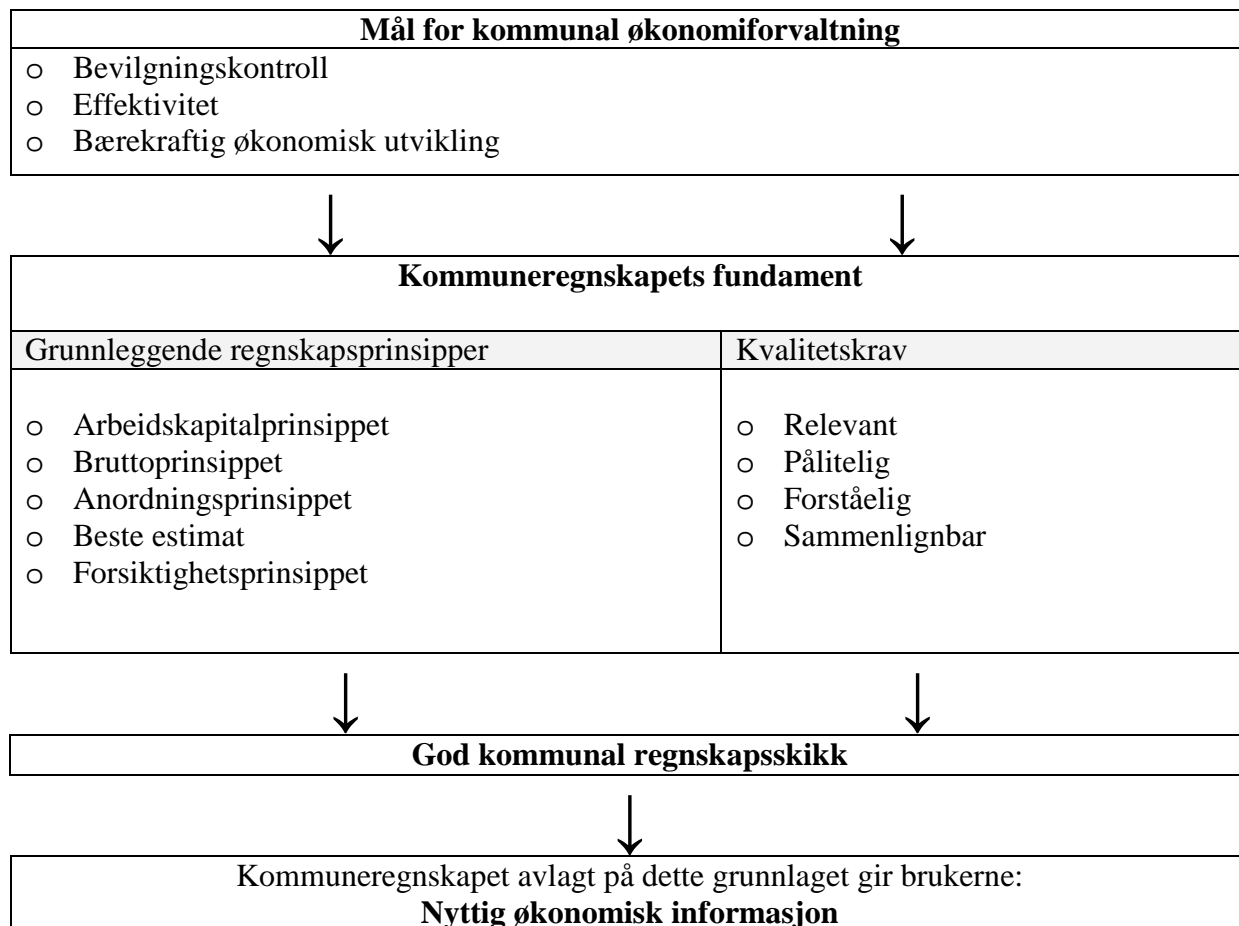
- a) Bevilgningskontroll: vise sammenheng mellom faktisk tilgang og bruk av midler og budsjett
- b) Effektivitet: vise kostnader som et grunnlag for å vurdere måloppnåelse
- c) Bærekraftig økonomisk utvikling: vise kommunens evne til å finansiere sin aktivitet og møte sine forpliktelser, både på kort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

Utforming av regnskapsreglene skjer på bakgrunn av en avveining mellom ulike hensyn og informasjonsbehov. I kommuneregnskapet bør hensynet til 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 øvrig, 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

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.

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
- Regnskapsmessige sammenhenger i kommuneregnskapet
- Tidspunkt for regnskapsføring av inntekt, innbetaling og gevinst i kommuneregnskapet
- Tidspunkt for regnskapsføring av utgift, utbetaling og tap i kommuneregnskapet

I notatet beskrives rammeverket for kommuneregnskapet slik dette presenteres i kommunallovgevingen 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.

Det er imidlertid de kommunale regnskapsstandardene slik disse er nedfelt i standarder for god kommunal regnskapsskikk (KRS) som gir uttrykk for god kommunal regnskapsskikk på de områdene som er omhandlet i standardene. Ved eventuell motstrid mellom disse notatene og de kommunale regnskapsstandardene, vil derfor regnskapsstandardene ha forrang.

1.2 Regnskapssystem og rammeverk

I notatet beskrives formålet med regnskap i kommunal sektor¹, knyttet opp mot brukerne av regnskapet. Det kommunale regnskapet er finansielt orientert, og notatet beskriver hvorfor

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

dette regnskapssystemet er valgt for kommunal sektor, 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 med utspring i privat sektor er det konseptuelle rammeverket som de internasjonale regnskapsstandardene (IFRS) bygger på. Dette rammeverket legges også til grunn internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor (IPSAS)². For private bedrifter i Norge er det faglige fundamentet regnskapsloven med grunnleggende regnskapsprinsipper. For kommunene er det kommuneloven av 1992 og forskrift om årsregnskap og årsberetning av 15. desember 2000 (regnskapsforskriften) som utgjør det faglige fundamentet, og det er i disse kildene de grunnleggende regnskapsprinsippene ligger nedfelt. Dette faglige fundamentet er imidlertid i liten grad eksplisitt beskrevet, blant annet fordi det ikke finnes forarbeider til forskrifter.

Med utgangspunkt i bestemmelsene i kommunelovgivningen og forarbeidene til denne, beskrives i dette notatet 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.

1.2 Videre fremstilling

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. Kapittel 5 tar for seg regnskapsføring av bruk av og avsetning til fond mv., de interne finansieringstransaksjonene.

² International Public Sector Accounting Standards utgitt av International Accounting Standards Board (IPSASB), et standardsettende organ under International Federation of Accountants (IFAC). IPSASB arbeider med å utarbeide et eget rammeverk, som tar hensyn til særegenheter for offentlig sektor

I kapittel 6 er verdsettelse og måling i kommuneregnskapet omtalt. I vedlegg til notatet er sentrale begreper i kommuneregnskapet definert.

Grunnleggende krav til og bestemmelser om innretting av regnskapsarbeidet og registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger er gitt i regnskapsforskriften § 2 og bokføringsloven med forskrift. Disse bestemmelsene er ikke gjenstand for drøfting i dette notatet.

2.0 Mål for kommunal virksomhet og økonomiforvaltning

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.³

Ikke økonomisk formål

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. I motsetning til privat virksomhet har kommunene 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.⁴ Fravær av økonomisk resultat som formål begrunner et regnskapssystem som fokuserer på tilgjengelige midler og bruken av disse, dvs. et finansielt orientert regnskapssystem.

Hovedhensyn for kommunenes økonomiforvaltning

På bakgrunn av dette viser kommunelovutvalget⁵ til tre hovedhensyn som bør ligge til grunn for lovgivers regulering av kommunenes økonomiforvaltning, herunder utformingen 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,*

³ NOU 1990:13 kap. 16.2

⁴ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 1.4

⁵ NOU 1990:13 kap. 16.1

- 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.

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. Loven skal også legge til rette for en tillitskapende forvaltning som bygger på en høy etisk standard.

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.*⁶

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.

Generasjons-
prinsippet

⁶ Verdenskommisjonen for miljø og utvikling (Brundtland kommisjonen)

Det finansielle
ansvarsprinsipp

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. Dette kalles også 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*⁷

Sikre et stabilt
velferdstilbud

Forarbeidene⁸ utdypet hva som er ment med effektiv kommunaløkonomisk styring:

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 landegrensene.

Det kommunale regnskapssystemet er finansielt orientert med fokus på finansielle strømmer for å vise årets tilgang av midler og bruken av disse. Denne typen regnskap 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

⁷ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap 1.4

⁸ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 9.3

Tilleggsinformasjon til regnskapet 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.

Lokal økonomisk handlefrihet

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:⁹

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.

Nødvendige avsetninger

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".*

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

⁹ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 1.1

finansielle systemet sikrer ikke tilstrekkelige avsetninger til å opprettholde kommunens formue i alle situasjoner.¹⁰

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 forpliktelse. Informasjon om slike kostnader bør likevel fremgå av regnskapet, for eksempel i form av noter.¹¹

2.4 Handlingsregler

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

Driftsutgifter skal dekket av løpende inntekter

Kommuneloven setter flere begrensninger på kommunenes handlefrihet for å sikre bærekraftig økonomisk utvikling. Den viktigste handlingsregelen er at kommunens løpende driftsutgifter skal dekket av de løpende inntekter (driftsbalanse). I dette ligger at en kommunes tjenestenivå ikke skal opprettholdes ved å bygge ned formuen.

Formuesbevaringsprinsippet

Bakgrunnen for dette prinsippet er at full økonomisk handlefrihet for den enkelte kommune i noen tilfeller kan komme i konflikt med hensynet til bærekraftig økonomisk utvikling. En avveiningen mellom den lokale handlefriheten og bærekraftig økonomisk utvikling er foretatt ved å utarbeide noen handlingsregler for kommunal økonomiforvaltning, gjerne kalt formuesbevaringsprinsippet. Formuesbevaring som begrep er riktig nok ikke definert i forarbeidene eller omtalt i selve kommuneloven.

Formuesbevaring – grunnleggende prinsipp for kommunal økonomiforvaltning

Likevel er det en vanlig forståelse i det kommunaløkonomiske miljøet at formuesbevaring er et grunnleggende prinsipp for kommunal økonomiforvaltning (Arbeidsgruppe KRD, 2006). Kommunelovutvalget¹² 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

¹⁰ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

¹¹ Ot.prp. nr 43 (1999-2000) kap 4.3.1

¹² NOU 1990:13 kap. 16.4

formuesbevaringsprinsippet. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) legger til grunn at innholdet i formuesbevaringsprinsippet defineres av kommunelovens handlingsregler.

Handlingsregler

Handlingsreglene slik de følger av økonomibestemmelsene i kommuneloven:

- 1) Balansekravet¹³
 - driftsresultatet skal minst dekke renter, avdrag og nødvendige avsetninger¹⁴
 - krav til inndekning av tidligere års regnskapsmessige underskudd¹⁵
- 2) Skillet mellom drift og investering¹⁶
 - ikke-løpende inntekter skal ikke brukes til dekning av driftsutgifter
- 3) Begrensningene i bruk av lånemidler og nedbetaling av lånegjeld¹⁷
 - 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.

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

¹³ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap 4.2

¹⁴ Kommuneloven § 46 nr. 6

¹⁵ Kommuneloven § 48 nr. 4

¹⁶ Kommuneloven § 46 nr. 5

¹⁷ Kommuneloven § 50

investeringsregnskapet. Denne regnskapsstandarden angir hvilke utgifter som skal føres i driftsregnskapet og hvilke som skal føres i investeringsregnskapet.

3.0 Finansielt orientert regnskapssystem

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

Fokus på finansielle 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 at regnskapet først og fremst viser finansielle strømmer (betalbare størrelser). Bevilgningsregnskapet¹⁸ 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 Regnskapsmessige sammenhenger i kommuneregnskapet.

3.1 Bevilgningsorientert regnskap

Det finansielt orienterte regnskapet er bevilgningsorientert.

Styring gjennom årlige bevilgninger

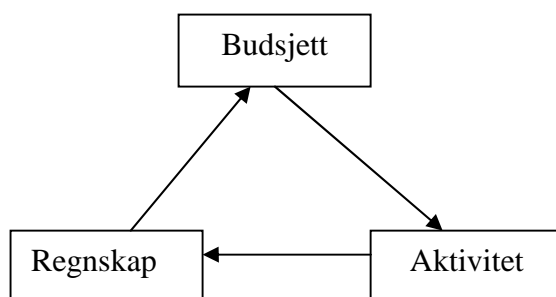
Årsbudsjett

Kommuner finansierer i hovedsak sin virksomhet gjennom 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*

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

hvilke økonomiske rammer disse skal realiseres innenfor. I årsregnskap og årsberetning vil kommunestyret få informasjon om dette er oppnådd.¹⁹

Bevilgningskontroll Regnskapets funksjon som kontroll av budsjettet (bevilgningskontroll) er langt mer fremtredende i utforming av regnskapssystem for offentlige virksomheter kontra private virksomheter.²⁰ Budsjettet viser forventet tilgang på midler, og hvordan fellesskapets midler er planlagt anvendt i året, mens regnskapet viser faktisk tilgang på midler og hvordan midlene faktisk er anvendt. Regnskapet er ment å avbilde de kommunens aktiviteter. I Figur 2 er sammenhengen mellom budsjett og regnskap vist.



Figur 2 Forhold mellom budsjett og regnskap²¹

Det forhold at kommunen styres av politisk vedtatte budsjetter, og dermed bevilgningsfokuset, har vært bestemmende for valg av regnskapssystem og gjenspeiles også i kravet om at at årsbudsjett og årsregnskap skal være basert på de samme grunnleggende prinsipper²². Det finansielt orienterte regnskapet er bevilgningsorientert.

Bevilgningsorientert regnskap

Det kommunale regnskapssystemet er finansielt orientert, og inntekter og utgifter skal periodiseres. Internasjonalt er det stor variasjon i grad av periodisering²³ i offentlig sektor. Noen land har valgt regnskaper basert på kontantprinsippet mens andre igjen har valgt full periodisering

¹⁹ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 3.4

²⁰ Se for eksempel Jones og Pendlebury (2000) s. 129

²¹ Mellemlvik m.fl. (2000)

²² Forskrift om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner) § 6 fjerde ledd, jf. kommuneloven § 48 nr. 2

²³ Periodisering kalles også tidsavgrensning: å regnskapsføre inntekter og utgifter i korrekt periode etter periodiseringsreglene, evt. fordele beløpet over flere regnskapsperioder.

(accrual accounting). Det er vanlig å inndelegge regnskapssystemer i fire typer system, alt etter graden av periodisering.²⁴

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

Modifisert
periodisert regnskap

Forarbeidene²⁵ beskriver kommuneregnskapet som et regnskap som ligger et sted 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

²⁴ Denne inndelingen er gjort i ot.prp. 43 (1999-2000), og er hentet fra IFAC, study 2 (1993)

²⁵ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

Kjente utgifter og inntekter

inntekter/innbetalinger skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet, uavhengig av betalingstidspunkt. Dette innebærer at kommuneregnskapet i stor grad inneholder periodiserte poster.

3.2 Formålet med regnskapet

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

Relevant 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.²⁶ Et viktig mål ved utvikling av regnskapsregler er at regnskapet bør gi et mest mulig korrekt bilde av kommunens økonomiske situasjon.²⁷ Utvikling av teoretisk forankrede rammeverk med vekt på formålet med regnskapet har stått sentralt i den internasjonale regnskapsutviklingen, både i privat og offentlig sektor

Viktig verktøy ved styring og kontroll i den enkelte kommune

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

Kommunal- og regionaldepartementet (KRD) skriver i forarbeidene: *Et system som setter fokus på bruken av ressurser, sikrer ikke nødvendigvis*

²⁶ IFAC, 1991. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) er opprettet av og er organisert under IFAC

²⁷ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap 6.1

Bevilgningskontroll
spesielt vektlagt

en effektiv utnyttelse av ressurser²⁸. Det er vanskelig å utforme et regnskapssystem som ivaretar alle informasjonsbehov. Regnskapets bevilgningsfokus innebærer at informasjon som er nyttig ved bevilgningskontroll er spesielt vektlagt ved utforming av kommunale regnskapsregler.

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 identifiserer syv ulike grupper brukere av kommuneregnskapet.



Figur 4 Brukere av kommuneregnskapet

Kommunen viktigste
bruker

I forarbeidene²⁹ 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.

²⁸ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 1.4

²⁹ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 6.2

Kommunen selv forstås som kommunestyret eller fylkestinget.

Kommunestyret er innbyggernes representanter

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 et regnskapssystem, som sikrer god regnskapsinformasjon til kontroll- og beslutningsformål. Det at kommunestyret/fylkestinget er kommuneregnskapets primærbruker, har vært avgjørende for valg av et bevilgningsorientert regnskap i kommunal sektor.

Kontroll- og beslutningsformål

Politikerne regnskapets primære brukere

Utforming av regnskapsreglene bør søke å møte informasjonsbehovet til alle brukergruppene. Ved valg av politikerne som regnskapets primære brukere gjøres det likevel en avgrensning 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.³⁰ 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.

Relevans

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.

³⁰ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

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

Pålitelighet innebærer at brukerne må kunne stole på opplysningene i regnskapet. Regnskapet må være basert på virkelige hendelser som kan dokumenteres.³¹ 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. Slike leieavtaler regnskapsføres som kjøp av leieobjektet i stedet for leie som er den formelle formen.

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. I den grad enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt, skal et anslått beløp registreres i årsregnskapet for vedkommende år. Hensynet til nøytral og objektiv informasjon er ivaretatt gjennom kravet til beste estimat.

Pålitelighet tillegges stor vekt

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.

³¹ Validitet

- Forståelighet** 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 forarbeidene³² 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.
- Sammenlignbarhet** I tillegg til at informasjonen bør være relevant og pålitelig, bør den også være sammenlignbar, både i forhold til andre kommuner og over tid. Sammenlignbarhet er ikke et krav på lik linje med de primære kvalitetskravene som er omtalt ovenfor, 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. Sammenlignbarhet ivaretas først og fremst gjennom et rimelig standardisert regelverk og gjennom god kommunal regnskapsskikk. Bl.a. har lovgiver ved utforming av regnskapsreglene forsøkt å begrense omfanget av skjønsmessige vurderinger.³³ 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.

³² Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 6.2

³³ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1



Figur 5 Regnskapsinformasjonen skal tilfredsstille de generelle kvalitetskravene

Vesentlighet og
kost/nytte

Utarbeidelse av regnskapsinformasjon krever ressurser av den regnskapspliktige. Oppfyllelse av kvalitetskravene må derfor vurderes i lys 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. Vesentlighet avhenger av størrelsen på en regnskapspost eller feil, sett i forhold til omstendighetene rundt utelatelsen eller feilen. Vesentlighet uttrykker derfor en grenseverdi eller terskel mer enn en kvalitativ egenskap ved informasjonen. Vesentlighet er dermed å anse som en gjennomgripende begrensning i anvendelsen av de generelle kvalitetskravene.

4.0 Grunnleggende regnskapsprinsipper og god kommunal regnskapsskikk

Grunnleggende regnskapsprinsipper rettesnor for 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 skal også gi veiledning på spørsmål som ikke er direkte dekket i lov, forskrift og standarder. De grunnleggende regnskapsprinsippene er derfor en viktig rettesnor for Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) i utvikling av regnskapsstandarder, og avgrensner mulighetsområder for løsninger på praktiske regnskapsspørsmål.

Grunnleggende regnskapsprinsipper

1. Arbeidskapitalprinsippet
2. Bruttoprinsippet
3. Anordningsprinsippet
4. Beste estimat
5. Forsiktighetsprinsippet

Figur 6 Oversikt over grunnleggende regnskapsprinsipper

De grunnleggende regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet er beskrevet i regnskapsforskriften § 7. Anordningsprinsippet er i tillegg hjemlet direkte i kommuneloven.³⁴ Forsiktighetsprinsippet er ikke eksplisitt definert som et grunnleggende regnskapsprinsipp i regnskapsforskriften, men kan utledes fra vurderingsregelen i regnskapsforskriften § 8 om laveste verdis prinsipp, det vil si at urealiserte tap skal regnskapsføres. Forsiktighetsprinsippet gjelder derfor implisitt i kommuneregnskapet.

³⁴ 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.³⁵

Rettslig standard 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.

Dynamisk begrep God kommunal regnskapsskikk er ment som et dynamisk begrep som bør utvikle seg i takt med endring i økonomiske forhold, og at 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.³⁶

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk Dette skjønnen 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.³⁷

³⁵ Regnskapsforskriften § 7, 6. ledd

³⁶ Ravnaas, 1991

³⁷ GKRS (2003)

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. I forarbeidende til regnskapsloven av 1998 drøfter Finansdepartementet forholdet mellom regnskapsstandarder og god regnskapsskikk:³⁸

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.*³⁹

Kommuneregnskapet er arbeidskapitalorientert i og med at bevilgningsregnskapet skal vise all tilgang og bruk av midler.⁴⁰ Arbeidskapitalen er definert som 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). Også

Evne til å dekke
betalings-
forpliktelser

³⁸ Ot.prp. nr. 42 (1997-98) pkt 6.8.5

³⁹ Regnskapsforskriften § 7, 1. ledd

⁴⁰ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3

forpliktelser hvor det er knyttet usikkerhet til oppgjørsverdi og/eller oppgjørstidspunkt kan være kortsiktig gjeld og dermed være gjenstand for regnskapsføring. Nærmere avgrensning av omløpsmidler og kortsiktig gjeld utvikles og fastsettes gjennom god kommunal regnskapsskikk.

Tilgang = økning i arbeidskapital

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.

Bruk = reduksjon i arbeidskapital

Anskaffelse av omløpsmidler

Kommunen kan plassere deler av sine ledige midler kortsiktig i finansielle instrumenter som aksjer, andeler, obligasjoner og sertifikater for å oppnå gunstigst mulig avkastning. En slik kjøpstransaksjon medfører kun en omplassering av allerede balanseførte omløpsmidler (likvider) til andre finansielle omløpsmidler. Dette endrer således ikke kommunens arbeidskapital, dvs. differansen mellom omløpsmidler og kortsiktig gjeld. Kjøpet av slike verdipapirer, og andre omplasseringer mellom ulike omløpsmidler, er derfor ikke å anse som en utgift eller bruk av økonomiske midler som skal regnskapsføres i kommunens bevilgningsregnskap. Slike transaksjoner regnskapsføres derfor kun i kommunens balanseregnskap.

Salg av omløpsmidler

Ved et senere salg, eller annen realisasjon, av de finansielle papirene (omløpsmidlene) regnskapsføres også salgstransaksjonen av samme grunn i utgangspunktet som en ren balansepostering. Avviker 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. En verdiøkning (gevinst) eller verdireduksjon (tap) skal følgelig regnskapsføres i kommunens bevilgningsregnskap. Slike realiserte verdiendringer er å forstå som en netto utgift eller netto inntekt i kommunal regnskapsterminologi.

Endringer i arbeidskapital skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet

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 balansens sammensetning som innebærer endring 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.⁴¹

Regnskapsføring av innlån

Et sentralt unntak fra arbeidskapitalprinsippet er regnskapsføring av innlån. For lån skal kun den delen av lånet som er brukt i året føres i investeringsregnskapet⁴². 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

⁴¹ Jf. notatet Regnskapsmessige sammenhenger i kommuneregnskapet

⁴² Regnskapsforskriften § 7, 4. ledd

midler i kommunal regnskapsterminologi kan dermed defineres som enhver økning i arbeidskapital, med unntak av ubrukte lånemidler.

Prinsippendringer Prinsippendringer skal etter regnskapsforskriften § 7, 7. ledd regnskapsføres direkte mot egenkapitalen. Dette gjelder også prinsippendringer som påvirker arbeidskapitalen.⁴³ 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. avsnitt 3.4), men endringer i lover, forskrifter eller god kommunal regnskapsskikk kan medføre at regnskapsprinsippene endres.

Pensjon Kommunens pensjonsutgifter⁴⁴ regnskapsføres i henhold til regnskapsforskriften § 13. I tillegg til utgiftsføring av årets pensjonspremie skal premieavviket, det vil si differansen mellom betalt pensjonspremie og estimert netto pensjonskostnad, regnskapsføres som en inntekt eller utgift. Premieavviket skal amortiseres i senere års regnskap. Det er pensjonspremien som er å anse som bruk av midler som skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet i samsvar med arbeidskapitalprinsippet. Regnskapsføring av premieavvik og senere amortisering av dette fremstår dermed som et unntak fra arbeidskapitalprinsippet.

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.*⁴⁵

Samlet tilgang og bruk skal fremgå fullstendig

⁴³ Se også forskrift om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner) § 5, 9. ledd

⁴⁴ Jf. notatet Tidspunkt for regnskapsføring av utgifter, utbetalinger og tap i kommuneregnskapet avsnitt 2.1.4 for nærmere drøfting av regnskapsføring av pensjon.

⁴⁵ Regnskapsforskriften § 7 annet ledd

Ifølge bruttoprinsippet skal alle eksterne og interne utgifter/utbetalinger og inntekter/ innbetalinger regnskapsføres brutto, dvs. hver for seg. Den samlede tilgang og bruk av midler skal derfor fremgå fullstendig av bevilgningsregnskapet. 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.*⁴⁶

Periodiserings-
prinsippet i
kommuneregnskapet

Anordningsprinsippet er det styrende prinsippet for periodisering av inntekter og utgifter i kommuneregnskapet. Problemstillinger knyttet til periodisering oppstår fordi regnskapet skal gi et mest mulig dekkende 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.*⁴⁷

Regnskapsføring
uavhengig av
betalingstidspunkt

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

⁴⁶ Regnskapsforskriften § 7 tredje ledd

⁴⁷ Ot.prp. nr 43 kap 6.4

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*

”Kjent” styrer periodiseringen

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.

Utgifter, inntekter, utbetalinger og innbetalinger

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.⁴⁸

Transaksjoner

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

⁴⁸ Forskrift om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner) § 2

eller senere.⁴⁹ 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. I Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) sies om anordningsprinsippet at *dette prinsippet innebærer at alle kjente utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger i året skal tas med i bevilgningsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når regnskapene avsluttes. At transaksjonen er «kjent» innebærer at varer og tjenester må være levert/utført eller mottatt i regnskapsperioden.*⁵⁰

Leveringstidspunkt
utgangspunkt for
periodisering

Tidspunkt for levering av varer og tjenester er dermed utgangspunkt for periodisering av utgifter og inntekter i kommuneregnskapet. På dette tidspunktet er transaksjonen gjennomført og omtales derfor i regnskapsterminologi som transaksjonstidspunktet. Dette utgangspunktet må også gjelde andre transaksjoner enn kjøp og salg av varer og tjenester. Transaksjonstidspunktet vil altså være utgangspunkt for periodisering i kommuneregnskapet. En transaksjon er gjennomført når det har funnet sted 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.

Overføring av risiko
og kontroll

Transaksjons-
tidspunktet

Det kan imidlertid 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 utgifter vil kunne være kjent selv om transaksjonen ikke er gjennomført. Det samme gjelder for inntekter.

Kjent før
transaksjons-
tidspunktet

⁴⁹ Jensen og Monsen, 2009

⁵⁰ Ot.prp. nr. 43 kap. 4.3

Rimelig sikkert

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.

Måles med tilstrekkelig pålitelighet

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.

Tilknyttet aktivitet eller periode

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 som oftest 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. Ved kjøp av varer og tjenester som skal brukes i gjennomføringen av den kommunale tjenesteproduksjonen, kan kommunens aktivitet ikke være gjennomført før varen eller tjenesten er

levert. Tilsvarende resonnement kan gjøres også for andre gjensidige transaksjoner. Regnskapsføring tidligere enn transaksjonstidspunktet vil derfor ikke være aktuelt for gjensidige transaksjoner.

Enkelte transaksjoner vil ikke være konkret knyttet til en aktivitet i kommunen, men er gjennom bevilgninger, avtaler eller lignende knyttet til en bestemt regnskapsperiode. I disse tilfellene må denne perioden være inntruffet.

Hovedregel:
Regnskapsføring på
transaksjons-
tidspunktet

Det følger av dette at hovedregelen for periodisering i kommuneregnskapet er transaksjonstidspunktet. Det vil si at transaksjoner skal regnskapsføres på det tidspunkt transaksjonen er gjennomført, kjennetegnet med risiko- og kontrollovergang. For gjensidige transaksjoner vil dette alltid være tidspunktet for regnskapsføring.

Unntak: Fremskutt
regnskapsføring

Andre transaksjoner 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

Denne forståelsen av anordningsprinsippet er illustrert i vedlegg 2.

Utbetalinger og
innbetalinger

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.

Markedsbaserte
finansielle
omløpsmidler

Urealisert verdistigning knyttet til markedsbaserte finansielle omløpsmidler anses som opptjent i samsvar med økningen i

verdipapirenes markedsverdi.⁵¹ Fordi disse omløpsmidlene er nære substitutter for penger, anses skillet mellom realiserte og urealiserte verdier som lite relevant.

Type	Hovedregel	Fremskutt regnskapsføring
Utgifter	Gjennomført transaksjon	- Rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført - Måles tilstrekkelig pålitelig - Aktivitet gjennomført eller periode inntruffet
Inntekter	Gjennomført transaksjon	- Rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt - Måles tilstrekkelig pålitelig - Aktivitet gjennomført eller periode inntruffet
Utbetalinger	Gjennomført transaksjon	Ikke aktuelt
Innbetalinger	Gjennomført transaksjon	Ikke aktuelt

Figur 8 Tolkning av anordningsprinsippet

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

I disse to notatene er også begrepene rimelig sikkert og tilstrekkelig pålitelig nærmere presisert. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk

⁵¹ Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 8

(GKRS) legger til grunn at det nærmere innholdet i disse begrepene utvikles gjennom god kommunal regnskapsskikk.

Periodiseringspost
er klassifiseres
som kortsiktige

Som følge av at tidspunkt for regnskapsføring 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 tid⁵².

4.4.1 Unntak fra anordningsprinsippet

Innlån

Når kommunen tar opp lån (innlån), skal kun den delen av lånet som faktisk er brukt i løpet av året føres som inntekt i investeringsregnskapet. Regnskapsføring av bruk av lån er et unntak fra både arbeidskapitalprinsippet og anordningsprinsippet. Bestemmelsen er gitt for å gi bedre sammenstilling mellom utgifter og finansiering i investeringsregnskapet.

Pensjon

Kommunens pensjonsutgifter⁵³ regnskapsføres i henhold til regnskapsforskriften § 13. I tillegg til utgiftsføring av årets pensjonspremie skal premieavviket, det vil si differansen mellom betalt pensjonspremie og estimert netto pensjonskostnad, regnskapsføres som en inntekt eller utgift. Premieavviket og amortiseringen av dette representerer ikke inntekter eller utgifter i samsvar med de definisjoner som gitt i budsjettforskriften § 2. Regnskapsføring av premieavvik og senere amortisering av dette fremstår således som et unntak fra anordningsprinsippet.

⁵² Jf. notatet Tidspunkt for regnskapsføring av utgifter, utbetalinger og tap i kommuneregnskapet

⁵³ Jf. notatet Tidspunkt for regnskapsføring av utgifter, utbetalinger og tap i kommuneregnskapet avsnitt 2.1.4 for nærmere drøfting av regnskapsføring av pensjon.

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.⁵⁴

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.

Beste skjønn

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 Estimaterdring

Ved endring av regnskapsestimater regnskapsføres endringen i den perioden hvor endringen gjennomføres. Regnskapsføring kan utsettes dersom dette er i samsvar med god kommunal regnskapsskikk. Om estimaterdringen 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 kan utledes fra vurderingsreglene i regnskapsforskriften § 8 og gjelder implisitt også i kommuneregnskapet.

⁵⁴ Regnskapsforskriften § 7, 5. ledd

Forsiktighetsprinsippet begrunner nedskrivning av eiendeler (og oppskrivning av gjeld). Forsiktighetsprinsippet er uavhengig av regnskapsmodell og er utledet av kvalitative krav som settes til regnskapsinformasjon generelt, og bør fortolkes i sammenheng med usikkerhet i regnskapsføring og måling.⁵⁵

Forsiktighetsprinsippet er i kommuneregnskapet uttrykt gjennom kravet om 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.

Overstyres
anordningsprinsippet

Forsiktighetsprinsippet kommer i tillegg til den styrende periodiseringsreglen i kommuneregnskapet, anordningsprinsippet, og overstyres 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).

Bare tap knyttet til
arbeidskapitalen
føres i bevilgnings-
regnskapet

Asymmetrisk
regnskapsføring

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 vil da kunne medføre tapsføring av en tapsrisiko som ikke eksisterer. Dette anses som feil forståelse av forsiktighetsprinsippet. Når urealisert tap er sikret, skal urealisert gevinst

Sikring

⁵⁵ NOU 1995:30 kap 2.1

og tap regnskapsføres i samme periode. Nærmere kriterier for håndtering av sikring i kommuneregnskapet utvikles gjennom god kommunal regnskapsskikk.

5.0 Interne finansieringstransaksjoner

Anordningsprinsippet gjelder ikke for interne finansieringstransaksjoner.

5.1 Definisjon av interne finansieringstransaksjoner

Regnskapsføres som tilgang og bruk

I kommunens driftsregnskap er netto driftsresultat forskjellen mellom inntekter/innbetalinger og utgifter/utbetalinger. Regnskapsmessig mer-/mindreforbruk er netto driftsresultat tillagt periodens bruk av avsetninger fratrukket avsetninger. Utgifter og utbetalinger tilsvarer begrepet bruk mens inntekter og innbetalinger tilsvarer begrepet tilgang i regnskapsforskriften § 7, 1. ledd (jf. avsnitt 4.2). Også periodens avsetninger og bruk av avsetninger vil regnskapsmessig fremstå som henholdsvis bruk og tilgang.

Omdisponeringer innenfor egenkapital

Avsetninger regnskapsføres på ulike fond under egenkapitalen. Også bevegelser på øvrige kontoer under egenkapitalens fondsdel⁵⁶ regnskapsføres som tilgang og bruk i bevilgningsregnskapet. Slik tilgang og bruk involverer ikke transaksjoner med eksterne og innebærer således kun omdisponeringer innenfor den bokførte egenkapitalen. Slike disposisjoner benevnes i kommunal regnskapsterminologi som interne finansieringstransaksjoner, se figur 9.

- Avsetning til og bruk av disposisjonsfond
- Avsetning til og bruk av ubundne investeringsfond
- Avsetning til og bruk av bundne driftsfond
- Avsetning til og bruk av bundne investeringsfond
- Overføring fra drifts- til investeringsregnskapet
- Dekning av tidligere års regnskapsmessige merforbruk
- Dekning av tidligere års udekket i investeringsregnskapet
- Bruk av tidligere års regnskapsmessige mindreforbruk
- Bruk av tidligere års udisponert i investeringsregnskapet

Figur 9 Interne finansieringstransaksjoner

⁵⁶ Jf. notatet Regnskapsmessige sammenhenger i kommuneregnskapet avsnitt 2.2.3 for nærmere beskrivelse av innholdet i egenkapitalens fondsdel.

Interne finansieringstransaksjoner kan defineres som interne disposisjoner som gjennom regnskapsføring i bevilgningsregnskapet synliggjør hvordan kommunens netto utgifter finansieres.

Nedenfor drøftes kriterier for regnskapsføring av de ulike interne finansieringstransaksjonene innenfor regnskapsåret. Det er ingen bestemmelser som regulerer når i regnskapsåret disse disposisjonene skal regnskapsføres. Videre omtales også bestemmelsene om avslutning av drifts- og investeringsregnskapet, strykningsbestemmelsene.

Kapitalkonto

Bevegelsene på kapitalkontoen har ikke sin bakgrunn i interne finansieringstransaksjoner og er ikke nærmere drøftet her⁵⁷. Årets regnskapsmessige mer-/mindreforbruk i driftsregnskapet og udekket/udisponert i investeringsregnskapet regnskapsføres mot sine respektive konti under egenkapitalens fondsdel. Disse posteringene representerer ikke disposisjoner som gjennomføres i regnskapet og omhandles ikke videre i dette avsnittet.

5.2 Regnskapsføring av interne finansieringstransaksjoner

Avsetning av midler til fond og dekning av tidligere års regnskapsmessig merforbruk/udekket er regnskapsmessig å anse som bruk av midler. Bruk av tidligere avsatte midler og bruk av tidligere års regnskapsmessig mindreforbruk/udisponert anses tilsvarende som tilgang i regnskapsåret. Tilsvarende vil overføringer fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet representere bruk av midler i driftsregnskapet og tilgang på midler i investeringsregnskapet. Interne finansieringstransaksjoner omfattes imidlertid ikke av definisjonene av utgifter og utbetalinger eller inntekter og innbetalinger⁵⁸. Anordningsprinsippet, jf. omtalen i avsnitt 4.4, vil derfor ikke gjelde for regnskapsføringen av interne finansieringstransaksjoner.

⁵⁷ Jf. notatet Regnskapsmessige sammenhenger i kommuneregnskapet avsnitt 2.2.4

⁵⁸ Jf. budsjettforskriften § 2

Avsetning til og bruk av disposisjonsfond

Kommunen kan avsette midler til disposisjonsfond for bruk senere år. Disposisjonsfond disponeres fritt av kommunestyret. Det kan kun avsettes til disposisjonsfond i driftsregnskapet. Bruk av disposisjonsfond kan regnskapsføres både i drifts- og investeringsregnskapet.

Regnskapsføring i
samsvar med
budsjett

Interne finansieringstransaksjoner er som hovedregel disposisjoner som skal budsjetteres, jf. budsjettforskriften § 5. Avsetning til og bruk av disposisjonsfond skal regnskapsføres i samsvar med budsjettert avsetning og bruk i budsjettskjema 1A. Dette er en konsekvens av årsbudsjettets bindende virkning⁵⁹ og det forhold at anordningsprinsippet ikke gjelder for interne finansieringstransaksjoner. Av samme grunn skal budsjettert bruk av disposisjonsfond regnskapsføres selv om driftsregnskapet ikke har behov for midlene.

Regnskapsføring i
henhold til
delegasjonsfullmakt

Kommunestyret kan gi underordnet organ delegert myndighet til å avsette til og bruke av disposisjonsfond innenfor rammen av de enkelte bevilgninger⁶⁰. Slik avsetning og bruk kommer i tillegg til avsetning og bruk som kommunestyret selv har budsjettert og vil ikke fremkomme av årsbudsjettet, men inngå i de enkelte budsjetttrammene i budsjett- og regnskapsskjema 1B. Avsetning og bruk i regnskapsskjema 1B regnskapsføres således i henhold til delegasjonsfullmakten.

Frie midler i driftsregnskapet skal ikke bindes til fremtidige investeringsformål gjennom avsetninger til ubundne investeringsfond. Bruk av disposisjonsfond direkte i investeringsregnskapet kan innenfor budsjettets rammer bare gjøres inntil det nivået, som er nødvendig for å sikre finansiell dekning i årets investeringsregnskap.

⁵⁹ Jf. kommuneloven § 46 nr. 1

⁶⁰ Jf. budsjettforskriften § 4, 3. ledd

Avsetning til og bruk av ubundne investeringsfond

Kan kun brukes i investeringsregnskapet

Kommunen kan avsette frie inntekter i investeringsregnskapet til ubundne investeringsfond. Det følger av formuesbevaringsprinsippet, jf. avsnitt 2.4, at ikke-løpende inntekter ikke skal brukes til dekning av driftsutgifter. Ubundne investeringsfond kan derfor kun brukes i investeringsregnskapet.

Avsetning til ubundne investeringsfond regnskapsføres i samsvar med budsjettert avsetning. Kommunestyret har ikke anledning til å delegere avsetning til og bruk av ubundne investeringsfond til underordnet organ.

Bruk i den grad det er nødvendig

Budsjettert bruk av ubundne investeringsfond er imidlertid å anse som frie midler i investeringsregnskapet som inngår i felles finansiering av investeringene. Innenfor rammen av budsjettert bruk skal derfor bruk av ubundne investeringsfond kun regnskapsføres i den grad det er nødvendig for å finansiere årets investeringsutgifter.

Avsetning til og bruk av bundne fond

Bundne fond omfatter avsetninger som kommunen ikke kan disponere fritt. Det ligger bindinger på midlene gjennom lov, forskrift eller avtale med giver. Kommunen kan ikke på eget initiativ opprette bundne fond. Avsetninger til bundne driftsfond regnskapsføres i driftsregnskapet, mens avsetninger til bundne investeringsfond regnskapsføres i investeringsregnskapet. Bundne driftsfond kan, avhengig av vilkårene, brukes både i driftsregnskapet og investeringsregnskapet. Bundne investeringsfond kan kun anvendes i investeringsregnskapet.

Avsetning som følge av lov, forskrift eller avtale

Midler som i medhold av lov, forskrift eller avtale er reservert særskilte formål skal avsettes til bundne fond⁶¹. Avsetning til bundne fond gjennomføres derfor i samsvar med vilkårene, uavhengig av budsjett.

⁶¹ Jf. budsjettforskriften § 6, 5. ledd

Vilkårene, gitt i lov, forskrift eller avtale, knyttet til midlene på bundne fond innebærer en økonomisk forpliktelse for kommunen til å utføre den aktiviteten avsetningen var betinget av. Slike forpliktelser representerer imidlertid ikke en gjeld til giver. Bundne fond klassifiseres som egenkapital.

Bruk regnskapsføres i takt med oppfyllelse av vilkår

Dersom kommunen har gjennomført den økonomiske aktiviteten forutsatt i vilkårene for midlene, vil det ikke lenger være en forpliktelse knyttet til bruken av midlene. Vilårene for bruken av midlene kan dermed anses å overstyre en eventuell budsjettert bruk av bundne fond. Det kan derfor argumenteres for at bruk av bundne fond regnskapsføres i takt med gjennomføringen av den økonomiske aktiviteten som var forutsatt i vilkårene for bruk av midlene.

Overføring fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet

Overføring av midler fra driftsregnskapet til finansiering av investeringer i årets investeringsregnskap skal budsjetteres⁶². Tilsvarende som for avsetninger til disposisjonsfond, kan fullmakt til overføringer delegeres til underordnet organ. Slik overføring vil ikke fremkomme av årsbudsjettet, men inngå i de enkelte budsjetttrammene i budsjett- og regnskapsskjema 1B. Motposten i investeringsregnskapet blir imidlertid i budsjett- og regnskapsskjema 2A. Det må likevel antas at det ikke er krav til budsjettering av delegert overføring.

Regnskapsføres i den grad det er nødvendig

Frie midler i driftsregnskapet skal ikke bindes til fremtidige investeringsformål gjennom avsetninger til ubundne investeringsfond. Overføring fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet kan derfor bare gjøres inntil det nivået, innenfor budsjettets eller delegasjonsfullmaktens rammer, som er nødvendig for å sikre finansiell dekning i årets investeringsregnskap. I noen tilfeller kan det imidlertid være stilt krav i lov eller forskrift om overføring av midler fra driftsregnskapet til

⁶² Jf. budsjettforskriften § 5, 5. ledd nr. 5

investeringsregnskapet⁶³. Slike overføringer skal gjennomføres selv om det ikke er nødvendig for å sikre finansiell dekning i årets investeringsregnskap.

Dekning av og bruk av tidligere års regnskapsmessig mer-/mindreforbruk og udekket/udisponert

Kommunestyret skal i forbindelse med vedtak av årsregnskapet angi disponering av regnskapsmessig mindreforbruk eller dekning av regnskapsmessig merforbruk. Vedtak om disponering eller dekning skal innarbeides i årsbudsjettet i samsvar med vedtaket. Tilsvarende skal udekket beløp fra investeringsregnskapet føres opp til dekning og et udisponert beløp føres opp til inntekt i investeringsbudsjettet⁶⁴.

Regnskapsføres i samsvar med budsjett

Dekning av regnskapsmessig merforbruk og disponering av regnskapsmessig mindreforbruk i driftsregnskapet skal dermed regnskapsføres i samsvar med budsjett. Det samme gjelder dekning av tidligere års udekket og disponering av tidligere års udisponert i investeringsregnskapet. Selv om kommunens driftsresultat skulle gi rom for det, kan det ikke dekkes inn mer av regnskapsmessig merforbruk enn budsjettet.

5.3 Strykninger og korrigeringer

Regnskapsforskriften § 9 gir bestemmelser om avslutning av driftsregnskapet og investeringsregnskapet. For å unngå at driftsregnskapet avsluttes med et regnskapsmessig merforbruk eller at investeringsregnskapet avsluttes med et udekket beløp skal visse interne finansieringstransaksjoner reverseres. Disse bestemmelsene omtales som strykingsregler for driftsregnskapet og korrigeringsregler for investeringsregnskapet.

Strykingsregler og korrigeringsregler

⁶³ Jf. budsjettforskriften § 5, 10. ledd som stiller minimumskrav til overføring av en andel av merverdiavgiftskompensasjon fra investeringer.

⁶⁴ Jf. regnskapsforskriften § 9, 4. ledd

Overstyrer interne finansierings-transaksjoner

Et regnskapsmessig merforbruk i driftsregnskapet eller udekket beløp i investeringsregnskapet innebærer at kommunen har redusert økonomisk evne til å gjennomføre planlagte disposisjoner. Gjennom å overstyre interne finansieringstransaksjoner som er gjennomført i henhold til budsjett eller delegasjonsfullmakt, sikrer strykings- og korrigeringsreglene at den reduserte økonomiske evnen blir tatt hensyn til.

Strykninger i driftsregnskapet

I driftsregnskapet skal et regnskapsmessig merforbruk reduseres før regnskapet avsluttes ved å:

- 1. Stryke eventuelle budsjetterte overføringer fra driftsregnskapet til finansiering av utgifter i årets investeringsregnskap vedtatt av kommunestyret eller fylkestinget selv.*
- 2. Stryke eventuelle avsetninger til fond når disse har vært forutsatt finansiert av årets eller tidligere års løpende inntekter eller innbetalinger.*
- 3. Stryke budsjettert inndekning av tidligere års regnskapsmessige merforbruk når dette har vært forutsatt finansiert av årets eller tidligere års løpende inntekter eller innbetalinger.*

Strykning av overføringer fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet er begrenset til overføringer vedtatt av kommunestyret selv, dvs. budsjetterte overføringer. Overføringer som er gjennomført i henhold til delegasjonsfullmakt eller som følge av krav i lov eller forskrift skal ikke strykes. Strykning av avsetninger er ikke begrenset til budsjetterte avsetninger, slik at også avsetninger til disposisjonsfond gjennomført i henhold til delegasjonsfullmakt er gjenstand for strykninger. Imidlertid er avsetning til bundne fond er unntatt fra strykninger⁶⁵.

Korrigeringer i investeringsregnskapet

I investeringsregnskapet skal følgende korrigeringer foretas i regnskapet for å redusere et udekket beløp:

⁶⁵ Jf. regnskapsforskriften § 9, 3. ledd

- *reducere budsjetterte avsetninger finansiert av inntekter i investeringsregnskapet*
- *overføre budsjettert, ikke disponert bruk av ubundne investeringsfond til prosjekter med manglende finansiell dekning*

Reduksjon av budsjetterte avsetninger innebærer at årets inntekter skal inngå i felles finansiering av årets investeringsregnskap, i den grad dette er nødvendig for å oppnå finansiell dekning, før de kan avsettes til finansiering av senere års investeringer.

Videre skal bruk av ubundne investeringsfond som internt var henført til et spesifikt prosjekt ikke reduseres dersom det er nødvendig for å oppnå finansiell dekning, selv om det aktuelle prosjektet ikke "trenger" finansieringen.

Årets utgifter skal dekkes først

Oppsummert innebærer styknings- og korrigeringsreglene at kommunen skal dekke årets utgifter før tidligere års utgifter kan dekkes og det kan avsettes frie midler til senere års bruk.

Note om strykninger og korrigeringer

Gjennomførte strykninger og korrigeringer vil ikke fremgå direkte av regnskapsoppstillingene, men vil normalt være av vesentlig betydning for å forstå årsregnskapet. Det bør derfor gis tilleggsopplysninger om gjennomførte strykninger og korrigeringer i note til årsregnskapet.

6.0 Måling

Verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet

Verdsettelse og måling henger i stor grad sammen med de grunnleggende prinsippene for kommuneregnskapet. Samtidig som det kommunale regnskapet er finansielt orientert er det også 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.

6.1 Aktuelle måleattributter

Flere måleattributter er aktuelle i kommuneregnskapet.

Selv om historisk kost er det naturlige utgangspunktet ved måling er flere aktuelle måter å fastsette verdier på aktuelle i kommuneregnskapet. Følgende alternative måleattributter kan brukes i kommuneregnskapet:

- historisk kost
- gjenanskaffelseskost
- markedsverdi (dagens salgspris)
- realisasjonsverdi (estimert fremtidig salgspris)
- nåverdi av fremtidige kontantstrømmer⁶⁶

Historisk kost er utgangspunktet

Pålitelighet vektlegges

Begrenset bruk av virkelig verdi

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 for eksempel å estimere fremtidige kontantstrømmer, men først og fremst å kontrollere gitte bevilgninger. Vektlegging av pålitelighet innebærer begrenset bruk av virkelig verdimåling i

⁶⁶ Nåverdi er mer en beregningsteknikk enn en egen måleattributt

kommuneregnskapet. Forarbeidene⁶⁷ viser til at skjønnsmessige 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 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.

6.2 Fortsatt drift

Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift.

Underliggende
forutsetning

Regnskapet bygger på en underliggende forutsetning om fortsatt drift. Forutsetningen om fortsatt drift kommer ikke eksplisitt til uttrykk i regnskapsreglene, men regnskapssystemet 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.

Ikke behov for
unntaksbestemmelse

Kommunen kan ikke gå konkurs eller avvikles. Det er derfor ikke behov for en unntaksbestemmelse om verdsettelse ved avvikling. Kommuner

⁶⁷ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

kan, dersom den økonomiske situasjonen tilsier det, settes under administrasjon.⁶⁸ Dette innebærer likevel ikke at kommunens virksomhet nedlegges.

⁶⁸ 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. Prinsippet innebærer at eiendeler og inntekter ikke skal overvurderes og at gjeld og utgifter ikke skal undervurderes.

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.

Interne finansieringstransaksjoner

Interne disposisjoner som gjennom regnskapsføring i bevilgningsregnskapet synliggjør hvordan kommunens netto utgifter finansieres.

Korrigeringer (i investeringsregnskapet)

Reversering av regnskapsførte avsetninger og omdisponeringer for å redusere et udekket beløp i investeringsregnskapet.

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.

Rimelig sikkert

En sannsynlighet for at en transaksjon blir gjennomført eller en hendelse inntreffer på 90 % eller mer.

Strykninger

Reversering av regnskapsførte interne finansieringstransaksjoner for å redusere et regnskapsmessig merforbruk i driftsregnskapet.

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.

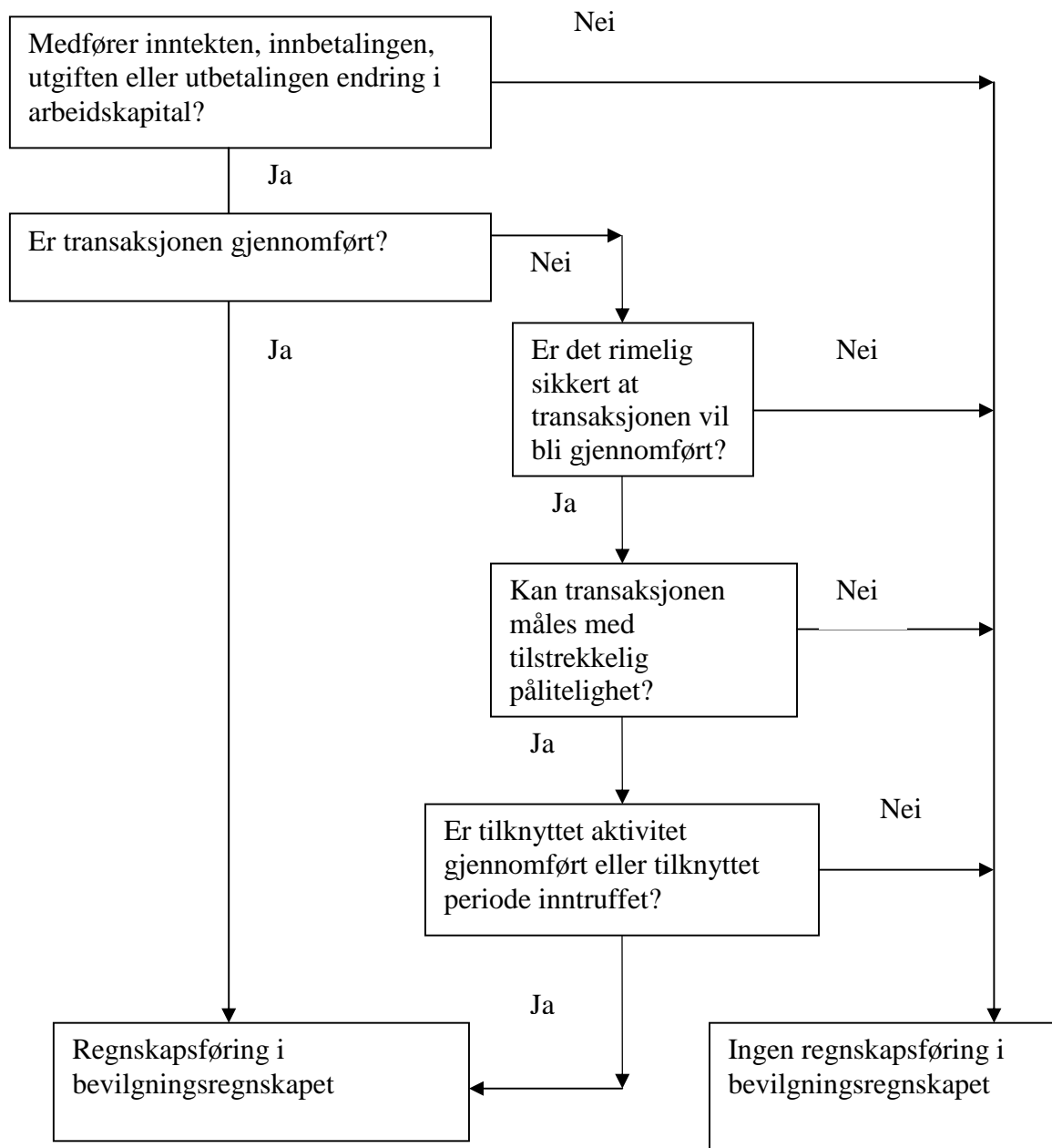
Utgift

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
- Jensen, B. og Monsen, N. Nytræ (2009)** Regnskap i stat og kommuner: Om dagens regnskaper og et alternativ, Høgskolen i Hedmark
- Jones, R. og Pendlebury, M. (2000)** Public Sector Accounting, (5th 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