

Kommuneregnskapet

Rammeverk

- DEL A – Rammeverk og grunnleggende prinsipper**
- DEL B – Den kommunale regnskapsmodellen**
- DEL C – Transaksjonstidspunktet**

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk

HØRINGSUTKAST 28. januar 2021

gkrs

Innholdsfortegnelse

KOMMUNEREGNSKAPET RAMMEVERK	6
1. <i>Oppsummering</i>	7
DEL A RAMMEVERK OG GRUNNLEGGENDE PRINSIPPER	10
2. <i>Innledning til del A – rammeverk og grunnleggende prinsipper</i>	11
2.1. Formålet med rammeverket	11
2.1.1. Regnskapssystem og rammeverk	11
2.1.2. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS)	11
2.2. Kjennetegn ved kommunal virksomhet	12
2.3. Kommunenes regnskapsplikt	13
2.4. Konsolidert årsregnskap	14
3. <i>Forutsetninger og formål med kommuneregnskapet</i>	14
3.1. Sentrale hensyn for kommunenes økonomiforvaltning	15
3.2. Handlingsregler for kommuneøkonomien	17
3.2.1. Kravet til økonomisk balanse i drift og investering	18
3.2.2. Skillet mellom drift og investering	18
3.2.3. Begrensningene i bruk av lånemidler	19
3.2.4. Kravet til årlige avdrag	19
3.3. Formålet med regnskapet	19
3.4. Finansielt og bevilgningsorientert regnskapssystem	21
3.5. Brukere	24
3.6. Kvalitetskrav	25
3.6.1. Relevant	26
3.6.2. Pålitelig	26
3.6.3. Forståelig	27
3.6.4. Sammenlignbar	27
3.6.5. Tidsaktuell	28
3.6.6. Verifiserbar	28
4. <i>Grunnleggende regnskapsprinsipper og god kommunal regnskapsskikk</i>	29
4.1. Grunnleggende regnskapsprinsipper	30
4.1.1. Arbeidskapitalprinsippet	31
4.1.2. Bruttoprinsippet	33
4.1.3. Anordningsprinsippet	34
4.1.4. Beste estimat	37
4.2. Verdiendringer på eiendeler og gjeld – regler om måling	37
4.3. God kommunal regnskapsskikk	39
5. <i>Metoder for måling</i>	40
DEL B DEN KOMMUNALE REGNSKAPSMODELLEN	42
6. <i>Kommuneregnskapets oppbygging og sammenhenger</i>	43

6.1.	Oppbyggingen av regnskapet.....	43
6.1.1.	Driftsregnskapet og investeringsregnskapet.....	43
6.1.2.	Resultatbegrepene	44
6.1.3.	Balanseregnskapet	45
6.1.4.	Regnskapsoppstillinger.....	47
6.2.	Egenkapitaldisposisjoner	47
6.2.1.	Avsetning til og bruk av disposisjonsfond	47
6.2.2.	Avsetning til og bruk av ubundne investeringsfond	48
6.2.3.	Avsetning til og bruk av bundne fond	48
6.2.4.	Overføring fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet	49
6.2.5.	Dekning av tidligere års merforbruk og udekket beløp.....	50
6.3.	Avslutning av kommuneregnskapet.....	50
6.3.1.	Avslutning av driftsregnskapet.....	51
6.3.2.	Avslutning av investeringsregnskapet.....	52
6.3.3.	Oversikt over budsjettavvik og årsavslutningsdisposisjoner	53
7.	<i>Grunnleggende sammenhenger</i>	54
7.1.	Kretsløpet for arbeidskapitalen (kretsløp 1)	54
7.2.	Kretsløpet for egenkapitalens fondsdelt (kretsløp 2).....	56
7.3.	Kretsløpet for anleggsmidler og langsiktig gjeld (kretsløp 3).....	57
8.	<i>Noteopplysninger og årsberetning</i>	58
8.1.	Noteopplysninger.....	58
8.2.	Årsberetningen	59
DEL C TRANSAKSJONSTIDSPUNKTET		61
9.	<i>Innledning del C – transaksjonstidspunktet</i>	62
10.	<i>Transaksjoner og verdiendringer</i>	62
10.1.	Transaksjoner og transaksjonstidspunktet	62
10.2.	Verdiendringer	63
11.	<i>Transaksjonstyper, transaksjonstidspunkt og framskutt regnskapsføring</i>	63
11.1.	Oversikt over gjensidige og ensidige transaksjoner – utgifter og inntekter	63
11.1.1.	Gjensidige transaksjoner	64
11.1.2.	Ensidige transaksjoner.....	65
11.2.	Oversikt over verdiendringer – tap og gevinst.....	65
11.3.	Gjensidige og ensidige transaksjoner og tidspunkt for betaling	66
11.4.	Merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon	67
11.4.1.	Utgående merverdiavgift.....	67
11.4.2.	Inngående merverdiavgift	67
11.4.3.	Merverdiavgiftskompensasjon	67
12.	<i>Gjensidige transaksjoner</i>	68
12.1.	Kjøp av varer og tjenester mv.	68
12.1.1.	Kjøp av tjenester.....	68

12.1.2.	Kjøp av varer	69
12.1.3.	Lønn og godtgjørelser	69
12.1.4.	Pensjon	70
12.1.5.	Renteutgifter	71
12.2.	Kjøp av anleggsmidler	71
12.2.1.	Kjøp av varige driftsmidler	71
12.2.2.	Kjøp av aksjer, andeler og obligasjoner (finansielle anleggsmidler)	73
12.2.3.	Utlån (finansielle anleggsmidler) og forskutteringer	73
12.3.	Avdrag på lån og innløsning av lån	74
12.4.	Salg av varer og tjenester mv.	75
12.4.1.	Levering av tjenester	75
12.4.2.	Salg av varer	76
12.4.3.	Renteinntekter	76
12.4.4.	Gevinst og tap ved salg (realisasjon) av omløpsmidler	77
12.4.5.	Salg av varige driftsmidler	77
12.4.6.	Salg av aksjer, andeler og obligasjoner (finansielle anleggsmidler)	77
12.5.	Låneopptak og bruk av lån	78
12.6.	Mottatte avdrag på og innløsning av utlån og refusjoner av tidligere forskutteringer	78
13.	<i>Ensidige transaksjoner</i>	79
13.1.	Tilskudd og overføringer til andre	79
13.1.1.	Tilskudd til andres aktiviteter	79
13.1.2.	Gaver til andre	80
13.1.3.	Kjøp fra og overføringer til kommunalt foretak og interkommunalt samarbeid	81
13.2.	Usikre forpliktelser	82
13.3.	Tilskudd, skatteinntekter og overføringer fra andre	84
13.3.1.	Rammetilskudd	84
13.3.2.	Skatt på alminnelig inntekt og formue	85
13.3.3.	Kommunal eiendomsskatt	86
13.3.4.	Gaver fra andre	87
13.3.5.	Utbytte fra aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper	87
13.3.6.	Utdeling fra IKS og interkommunale samarbeid	88
13.3.7.	Salg til og overføringer fra kommunalt foretak og interkommunalt samarbeid	88
13.3.8.	Betingede tilskudd	89
14.	<i>Verdiendringer – tap og gevinst</i>	90
14.1.	Sikring	90
14.2.	Realiserte og urealiserte tap på omløpsmidler og kortsiktig gjeld	91
14.2.1.	Tap på fordringer	91
14.2.2.	Urealisert tap på finansielle omløpsmidler	91
14.2.3.	Urealisert tap på kortsiktig gjeld	92
14.3.	Urealisert gevinst og tap på markedsbaserte finansielle omløpsmidler	92
VEDLEGG	94

<i>Vedlegg 1 Begrepsforklaring</i>	95
<i>Vedlegg 2 Flytdiagram anordningsprinsippet</i>	97
<i>Vedlegg 3 Regnskapsenheter i konsolidert årsregnskap</i>	98
<i>Vedlegg 4 Henvisninger</i>	99

KOMMUNEREGNSKAPET

RAMMEVERK

1. Oppsummering

Kommuneregnskapet er regulert av bestemmelsene i kommuneloven § 14-6 og forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.¹

Det kommunale regnskapet er finansielt orientert. Regnskapet er 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.

Kommunens årsbudsjett viser hvordan kommunens tilgjengelige ressurser (tilgang på midler) er tenkt brukt i året. Årsregnskapet skal vise hvordan midlene ble brukt. Årsregnskapet gir derfor grunnlag for de folkevalgte til å utøve bevilgningskontroll, dvs. kontroll med bruken av fellesskapets midler.

På bakgrunn av formålet med kommunens økonomiforvaltning bør regnskapet også gi informasjon til brukerne om kommunen ivaretar sin økonomiske handleevne.

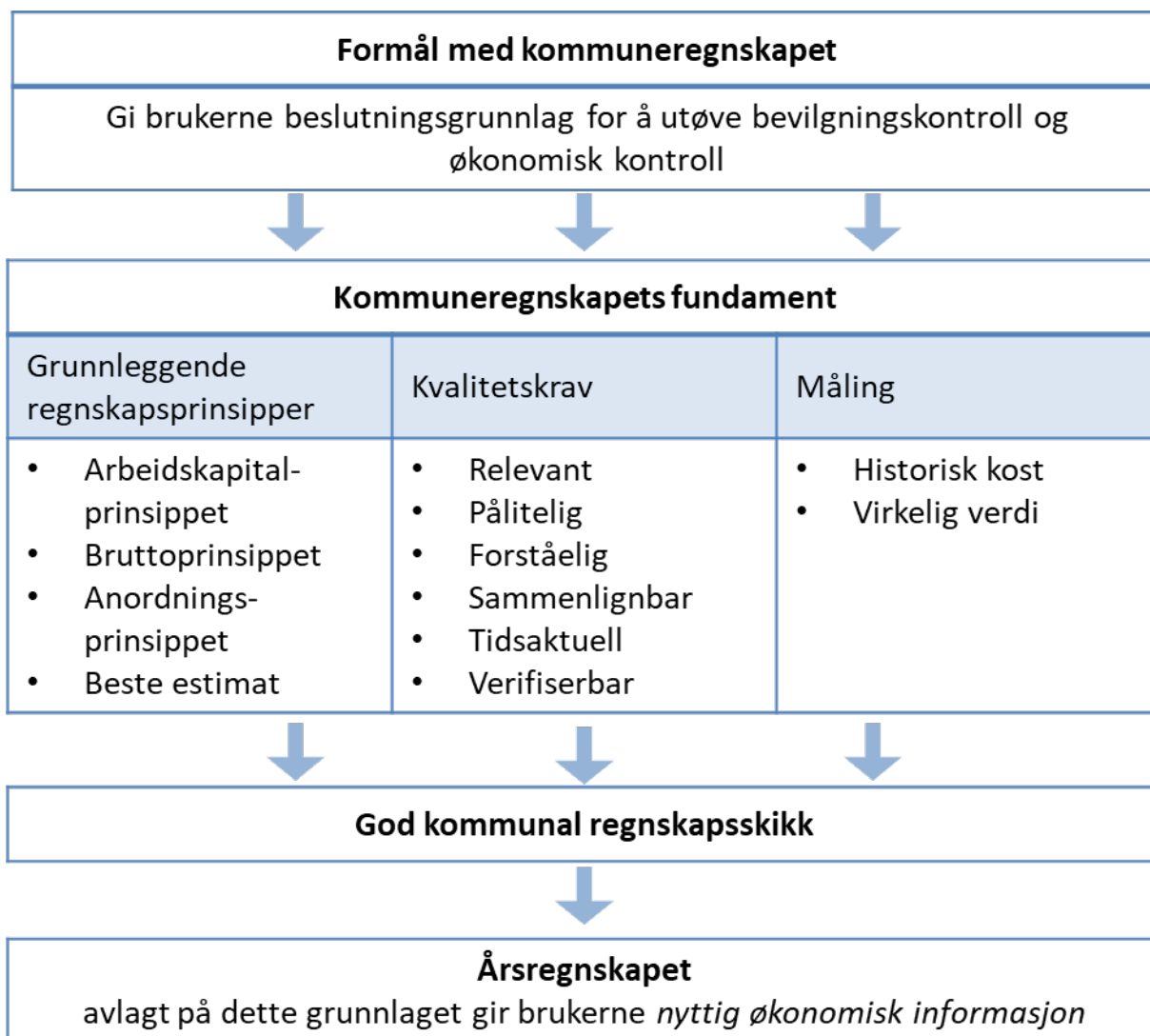
Hovedformålet med kommuneregnskapet er å gi de folkevalgte et beslutningsgrunnlag for å utøve bevilgningskontroll og økonomisk kontroll.

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.

¹ Forskrift av 07.06.2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv. omtales i det videre som budsjett- og regnskapsforskriften.



Figur 1 Rammeverk for kommuneregnskapet

Det finansielt orienterte kommunale regnskapet er basert på de grunnleggende regnskapsprinsippene. Arbeidskapitalprinsippet er selve kjernen i det finansielt orienterte regnskapssystemet. Driftsregnskapet og investeringsregnskapet (som samlet ofte omtales som bevilgningsregnskapet) skal vise årets endring i arbeidskapital. Med utgangspunkt i at regnskapet skal vise all tilgang på og bruk av midler, er det også et grunnleggende regnskapsprinsipp at alle utgifter og inntekter skal regnskapsføres brutto. Inntekter og utgifter tidfestes, dvs. periodiseres, etter anordningsprinsippet til den regnskapsperioden de er kjent. Et periodisert regnskap innebærer at også usikre størrelser skal regnskapsføres. Dette medfører behov for et prinsipp om regnskapsføring etter beste estimat.

Verdsettelse og måling, dvs. å fastsette det beløp en transaksjon eller en annen regnskapspost skal regnskapsføres til, henger i stor grad sammen med de grunnleggende prinsippene for kommuneregnskapet. Historisk kost er hovedregelen for måling i kommuneregnskapet, men virkelig verdi er også aktuelt i noen tilfeller.

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 den rammen de grunnleggende regnskapsprinsippene setter. Kommuneregnskapets fundament, slik det er beskrevet i dette rammeverket, er ment å fungere som en rettesnor og gi veiledning til utvikling av god kommunal regnskapsskikk.

Videre fremstilling

Del A i dette dokumentet beskriver rammeverket og de grunnleggende kommunale regnskapsprinsippene. Del B gir en nærmere beskrivelse av den kommunale regnskapsmodellen. Del C drøfter tidspunkt for regnskapsføring av inntekter og utgifter mv. i kommuneregnskapet.

DEL A

RAMMEVERK

OG GRUNNLEGGENDE PRINSIPPER

2. Innledning til del A – rammeverk og grunnleggende prinsipper

2.1. Formålet med rammeverket

Formålet med rammeverket er å gi en overordnet beskrivelse av kommuneregnskapet og det faglige fundamentet for dette som gir rammene for utvikling av løsninger på praktiske regnskapsspørsmål. Rammeverket er grunnlaget for standardsetting og er retningsgivende for hvordan regnskapsstandarder skal forstås og anvendes. Rammeverket gir også grunnlag for løsninger på praktiske regnskapsspørsmål der det ikke er utviklet god kommunal regnskapsskikk. På den måten skal rammeverket bidra til å øke kvaliteten på regnskapet.

Det er 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 rammeverket og de kommunale regnskapsstandardene vil derfor regnskapsstandardene ha forrang.

2.1.1. Regnskapssystem og rammeverk

Rammeverket beskriver formålet med kommuneregnskapet knyttet opp mot brukerne av regnskapet. Kommuneregnskapet er finansielt orientert. Rammeverket beskriver hvorfor dette regnskapssystemet er valgt, og peker kort på hvilke begrensninger og muligheter dette regnskapssystemet innebærer. Rammeverket forklarer sentrale begreper i kommuneregnskapet og gir en nærmere beskrivelse av de grunnleggende regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet.

Det er flere måter å strukturere regnskapets faglige fundament på. Vanligvis defineres det faglige fundamentet som et rammeverk på flere nivåer, hvor det ene nivået er utledet av nivået over (hierarkisk struktur). Eksempler på dette er det konseptuelle rammeverket som de internasjonale regnskapsstandardene for offentlig sektor (IPSAS) bygger på. For private bedrifter i Norge er det faglige fundamentet regnskapsloven med grunnleggende regnskapsprinsipper. For kommunene er det kommuneloven av 2018 med forskrifter og tilhørende forarbeider som utgjør det faglige fundamentet. Med forarbeidene menes forarbeidene til kommuneloven Prop. 46 L (2017-2018) og NOU 2016:4. Når det gjelder det kommunale regnskapssystemet, er forarbeidene til tidligere kommunelov fremdeles sentrale, herunder spesielt Ot.prp. nr. 43 (1999-2000).

2.1.2. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS)

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk er en uavhengig, ideell forening som skal fremme og utvikle god kommunal regnskapsskikk. Foreningen ble etablert som følge av at departementet, i forbindelse med overgangen til mer rammepregete regler for kommuneregnskapet, mente det var et behov for et uavhengig organ som kan fastsette standarder for god kommunal regnskapsskikk. Dette var en forutsetning for at mer detaljert

regulering av den kommunale regnskapsføringen kunne erstattes av bestemmelser som angir rammer og prinsipper.²

Hovedoppgaven for GKRS er å utarbeide og fastsette standarder for god kommunal regnskapsskikk, samt å uttale seg om prinsipielle spørsmål i tilknytning til disse standardene. De kommunale regnskapsstandardene (KRS) gir normer for hva som regnes som god kommunal regnskapsskikk i henhold til kommuneloven § 14-6.

2.2. Kjennetegn ved kommunal virksomhet

Rammeverket for kommuneregnskapet bygger på kjennetegnene ved kommunal virksomhet.

Kommuner og fylkeskommuner³ kjennetegnes ved at de er selvstendige organer innenfor offentlig forvaltning. Kommunene har et helhetlig samfunnsansvar som kommer til uttrykk gjennom dens rolle som tjenesteyter, demokratisk arena, myndighetsutøver og samfunnsutvikler.⁴ Dette kommer til uttrykk gjennom kommunelovens formålsbestemmelse, jf. kommuneloven § 1-1. Kommunene har følgelig ikke økonomisk formål med sin virksomhet. Kommunenes tilgjengelige økonomiske ressurser er et virkemiddel for å kunne fylle de fire nevnte rollene, og dermed oppnå lokalpolitiske mål og oppfylle lovpålagte krav.

Kommunenes virksomhet finansieres i hovedsak av overføringer fra staten og skatteinntekter. Kun i begrenset grad finansieres tjenestene gjennom betaling fra brukerne, og kun unntaksvis selges kommunale tjenester i et marked. Et sentralt trekk i kommuneregnskapet er derfor det store innslaget av ensidige transaksjoner. Det vil si transaksjoner hvor en eiendel/et gode overdras fra en part til en annen uten krav om å motta en spesifikk fordel (vederlag).

Budsjettet har en sentral rolle i kommunal forvaltning. Budsjettet inneholder kommunestyrets prioriteringer av hvordan kommunens økonomiske ressurser skal benyttes. Budsjettet er bindende. En bevilgning i årsbudsjettet er nødvendig for at administrasjonen kan pådra kommunen utgifter. Derfor er det viktig å kunne sammenligne faktisk bruk av midler (regnskapet) mot bevilgningene (budsjettet).

Kommuner har varige driftsmidler og andre eiendeler først og fremst for å produsere kommunale tjenester og ikke for å generere kontantstrømmer eller skape økonomisk gevinst. Dette har betydning for hvordan kommunens eiendeler skal måles (verdivurdering).

Kommuner kan ikke gå konkurs eller avvikles. Kommuner kan, dersom den økonomiske situasjonen tilsier det, settes under administrasjon⁵, men dette innebærer ikke at kommunens virksomhet nedlegges. Tilsvarende vil kommunenes virksomhet videreføres ved sammenslåing

² Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.2

³ I fortsettelsen omtales både kommuner og fylkeskommuner som kommuner, om ikke annet er angitt. På samme måte dekker kommunestyret også fylkestinget.

⁴ NOU 2016:4 kap. 3.1

⁵ Kommuneloven kapittel 29

av to eller flere kommuner, deling av en kommune eller andre grenseendringer. Kommunenes årsregnskap vil derfor være basert på en underliggende forutsetning om fortsatt drift.

2.3. Kommunenes regnskapsplikt

Kommunene skal avlegge følgende årsregnskap⁶

- kommunekassen
- kommunale foretak
- annen virksomhet som er en del av kommunen eller fylkeskommunen som rettssubjekt, og som skal ha eget regnskap i medhold av lov eller forskrift
- samlet regnskap for kommunen som juridisk enhet (konsolidert årsregnskap)

Årsregnskapene skal avlegges i samsvar med lov og god kommunal regnskapsskikk, dvs. på bakgrunn av de regnskapsprinsipper, kvalitetskrav mv. som er omtalt i dette rammeverket.

Et unntak fra dette er kommunale foretak som driver næringsvirksomhet, og som kan avlegge årsregnskap etter regnskapsloven, hvis det i vedtektene til foretaket er gitt adgang til det.⁷

Annen virksomhet som er en del av kommunen som rettssubjekt, omfatter lånefond⁸ samt interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap som ikke er egne rettssubjekt.

Interkommunale samarbeid i form av kommunale oppgavefelleskap og interkommunale politiske råd skal avlegge egne årsregnskap.⁹ Dette gjelder både samarbeid som er egne rettssubjekt og samarbeid som ikke er egne rettssubjekt, dvs. er en del av kontorkommunen som juridisk enhet. Samarbeidets representantskap treffer vedtak om årsregnskapet og årsberetningen.

Interkommunale samarbeid som ikke er egne rettssubjekt og som har forventete brutto driftsinntekter på mindre enn 5 millioner kroner, kan unnlate å utarbeide eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning. Inntektene og utgiftene til samarbeidet skal da inngå i årsregnskapet til kontorkommunen.¹⁰

⁶ Kommuneloven § 14-6 første ledd

⁷ Dvs. etter reglene i regnskapsloven kapittel 3 til 7, jf. budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 7.

⁸ Kommuneloven § 14-14 tredje ledd

⁹ Kommuneloven § 14-8

¹⁰ Vertskommunesamarbeid etter kommuneloven kapittel 20 er en del av vertskommunen. Det er ikke plikt til å utarbeide eget årsregnskap for vertskommunesamarbeid. Inntektene og utgiftene til vertskommunesamarbeid inngår i årsregnskapet til vertskommunen.

2.4. Konsolidert årsregnskap

Det konsoliderte årsregnskapet skal være et samlet regnskap for kommunen som juridisk enhet.

Formålet med konsolidert regnskap er å gi kommunestyret *oversikt over kommunens samlede økonomiske utvikling og stilling, og et bedre grunnlag for å kunne sammenlikne økonomi og ressursbruk mellom kommuner uavhengig av hvordan kommunene har organisert sin virksomhet.*¹¹

En kommunes konsoliderte årsregnskap skal bestå av regnskapene for alle regnskapsenheter som er en del av kommunen som juridisk enhet. Det innebærer at det konsoliderte regnskapet skal bestå av regnskapene for følgende enheter

- kommunekassen
- kommunale foretak
- kommunale oppgavefellesskap som ikke er egne rettssubjekt
- interkommunale politiske råd som ikke er egne rettssubjekt
- lånefond

En oversikt over hvilke regnskapsenheter som inngår i henholdsvis kommunens konsoliderte årsregnskap og konserntallene i KOSTRA, er tatt inn i vedlegg 3.

Interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap som ikke er egne rettssubjekt, inngår i kontorkommunens konsoliderte årsregnskap. Slike interkommunale samarbeid kan utelates fra det konsoliderte årsregnskapet hvis utelatelsen ikke har betydning for vurdering av kommunens økonomiske utvikling og stilling.

Årsregnskapet til kommunale foretak som fører regnskap etter regnskapsloven, skal omarbeides før konsolideringen.¹²

3. Forutsetninger og formål med kommuneregnskapet

Målene med og rammebetingelsene for kommunenes virksomhet og økonomiforvaltning er sentrale forutsetninger for det kommunale regnskapssystemet og har påvirket hvordan regnskapsreglene er utformet.

¹¹ Prop 46 L (2017-2018) kap. 20.3.4.3

¹² Budsjett- og regnskapsforskriften § 10-3

3.1. Sentrale hensyn for kommunenes økonomiforvaltning

Kommunene skal forvalte økonomien slik at den økonomiske handleevne blir ivaretatt over tid.

Kommunenes økonomiske midler er begrenset, og tjenesteproduksjonen finansieres med de midlene som er tilgjengelig. Det vesentligste spørsmålet i økonomiforvaltningen gjelder ikke det økonomiske resultatet av virksomheten, men hvordan de tilgjengelige midlene fordeles og benyttes for å oppnå lokalpolitiske mål og oppfylle lovpålagte krav. Det økonomiske resultatet, «bunnlinjen», blir bare en kontrollpost og ikke et overordnet mål for virksomheten.¹³ Dette begrunner at kommuneregnskapet er finansielt orientert, det vil si et regnskapssystem hvor det sentrale er tilgjengelige midler og hvordan disse er brukt. I korte trekk betyr det at regnskapet i hovedsak viser inntekter og utgifter (finansielle/betalbare størrelser) og ikke kostnader og økonomisk overskudd/gevinst.

Kommunelovutvalget¹⁴ beskrev de sentrale hensynene som kommunelovens regler om økonomiforvaltning skal ivareta, slik:

- *Støtte opp om det kommunale selvstyret.*
Økonomisk planlegging, balanse mellom inntekter og utgifter og håndtering av risiko og så videre er forutsetninger for å kunne foreta lokalpolitiske prioriteringer, utnytte ressursene best mulig og samtidig sikre det økonomiske handlingsrommet.
Økonomiforvaltningen er også avgjørende for å skape tillit til at ressursene forvaltes på beste måte for innbyggerne.
- *Trygge det finansielle grunnlaget* for alle de tjenestene som kommunene har ansvar for overfor innbyggerne.
- *Støtte opp om statens styring av nasjonaløkonomien.*
Reglene, og da særlig kravet til budsjettbalanse, bidrar til at statens økonomiske politikk overfor kommunene blir styrende for aktivitetsnivået i sektoren.
- Gi kreditorene trygghet for at kommunene alltid vil være i stand til å *dekke sine betalingsforpliktelser.*

Generalbestemmelsen for kommunenes økonomiforvaltning i kommuneloven § 14-1 bygger på disse hensynene og innebærer at kommunene skal:

1. Forvalte økonomien slik at den økonomiske handleevnen blir ivaretatt over tid.
2. Utarbeide samordnete og realistiske planer for egen virksomhet og økonomi og for lokalsamfunnets eller regionens utvikling.
3. Forvalte finansielle midler og gjeld på en måte som ikke innebærer vesentlig finansiell risiko, blant annet slik at betalingsforpliktelser kan innfris ved forfall.

¹³ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 1.4, jf. også kap. 4.3.1

¹⁴ NOU 2016:4 kap. 19.1.1

Å ivareta økonomisk handlefrihet over tid, vil langt på vei være sammenfallende med begrepet *bærekraftig økonomisk utvikling*, ofte omtalt som *generasjonsprinsippet*. Med bærekraftig utvikling forstås en utvikling som ivaretar nåtidens behov uten å stå i veien for at fremtidige generasjoner klarer å ivareta sine.¹⁵

En viktig forutsetning for bærekraftig økonomisk utvikling er at kostnadene ved å produsere tjenester dekkes av de som har nytte av tjenestene slik at kostnadene ikke forskyves til senere generasjoner. Dette kalles det *finansielle ansvarsprinsipp* som tilsier at den som har nytten av et tiltak, også bærer kostnadene ved tiltaket.¹⁶ Prinsippet kan ses på som den økonomiske fortolkningen av generasjonsprinsippet.

Handlingsreglene i kommuneloven må også ses i sammenheng med det som gjerne omtales som *formuesbevaringsprinsippet*. Kommunelovutvalget omtaler formuesbevaringsprinsippet i den forstand at kapitalen ikke skal bygges ned til fordel for dagens drift og til ulempe for kommende generasjoner.¹⁷

Siden det kommunale regnskapssystemet er finansielt orientert, innarbeides ikke nødvendigvis alle kostnader forbundet med tjenesteproduksjonen. Kostnader, og eventuelle inntekter, som ikke innarbeides i det finansielt orienterte regnskapssystemet, kan likevel tas med som tilleggsinformasjon til regnskapet i form av noter og på den måten gi informasjon som kommunestyret kan benytte til å ivareta den økonomiske handleevne over tid.

Kommuneloven inneholder flere såkalte handlingsregler som skal støtte opp om en langsiktig forvaltning og de øvrige hensynene som er nevnt over. Handlingsreglene er nærmere omtalt nedenfor. Samtidig er hensynet til det kommunale selvstyret også vektlagt i kommuneloven og reglene om økonomiforvaltning. Lovgiver har altså vært tilbakeholden med å gi for mange regler som begrenser den økonomiske handlefriheten til kommunene. Et eksempel på dette er balansekravet i kommuneloven § 14-10 femte ledd som stiller krav om at årsbudsjettet skal dekke avsetninger som er nødvendige for en god kommunal økonomiforvaltning, og at investeringene skal ha en egenfinansiering som ivaretar kommunens eller økonomiske handleevne. Vurderingen av hva som er nødvendige avsetninger, og hvor stor egenfinansieringen av investeringene må være, vil være skjønnsmessig og opp til kommunestyret å fastsette. Dette gir kommunene ansvar for, og frihet til, å søke en langsiktig økonomiforvaltning tilpasset lokale forhold.¹⁸

¹⁵ Verdenskommisjonen for miljø og utvikling (Brundtland kommisjonen)

¹⁶ NOU 2016:4 kap. 19.8.3.3

¹⁷ NOU 2016: kap. 19.7.3.1

¹⁸ Prop. 46 L (2017-2018) kap. 20.4.2

3.2. Handlingsregler for kommuneøkonomien

Kommunenes utgifter skal ikke være høyere enn inntektene. Driftsutgiftene skal bare finansieres av løpende inntekter.

Som omtalt ovenfor skal kommunelovens økonomibestemmelser støtte opp om det kommunale selvstyret, trygge det finansielle grunnlaget for kommunenes tjenester, støtte opp om statens styring av nasjonaløkonomien og gi kreditorene sikkerhet for at kommunene kan dekke sine betalingsforpliktelser.

Disse hensynene ligger bak de bestemmelsene som ofte omtales som kommunelovens handlingsregler:

- 1) *Krav til økonomisk balanse i drift og investering*¹⁹
 - all bruk av midler skal ha dekning i årets tilgang på midler
 - det skal foretas avsetninger som er nødvendige for en god kommunal økonomiforvaltning
 - investeringene skal ha en egenfinansiering som ivaretar kommunens økonomiske handleevne
 - tidligere års merforbruk skal dekkes inn²⁰
- 2) *Skillet mellom drift og investering*²¹
 - driftsbudsjettet og driftsregnskapet skal bare finansieres av løpende inntekter
- 3) *Begrensningene i bruk av lånemidler og nedbetaling av lånegjeld*²²
 - lån skal som hovedregel bare brukes til å finansiere eiendeler av varig verdi
- 4) *Krav til årlige avdrag*²³
 - lån skal avdras årlig, og avdragene skal følge det årlige kapitalslitet

¹⁹ Kommuneloven § 14-10.

²⁰ Kommuneloven § 14-11 og § 14-12

²¹ Kommuneloven § 14-9

²² Kommuneloven §§ 14-14 til 14-17

²³ Kommuneloven § 14-18

3.2.1. *Kravet til økonomisk balanse i drift og investering*

Kommunelovens balansekrav innebærer at

- all bruk av midler skal ha dekning i årets tilgang på midler
- det skal foretas avsetninger som er nødvendige for en god kommunal økonomiforvaltning
- investeringene skal ha en egenfinansiering som ivaretar kommunens økonomiske handleevne
- tidligere års merforbruk skal dekkes inn²⁴

Uten krav om at utgiftene må tilpasses inntektene, vil konsekvensen blant annet kunne bli en urimelig fordeling av ressursene mellom generasjonene. At utgifter må tilpasses inntektene innenfor en avgrenset periode, bidrar derfor til rettferdig fordeling mellom generasjoner, effektiv ressursbruk og statens styring av de samlede offentlige utgiftene.²⁵

Balansekravet skal altså sikre at kommunene tilpasser aktivitetsnivået til inntektsrammene. Kommunelovutvalget uttalte følgende:

Dette er et nødvendig utgangspunkt for å kunne etablere et økonomisk handlingsrom. Et merforbruk av ressurser i dag innebærer at det på et senere tidspunkt må brukes mindre. Balansekravet er derfor også sentralt for å ivareta generasjonshensyn og en økonomi som gir grunnlag for et godt og stabilt tjenestetilbud. Balansekravet fremmer også effektivitetshensyn og støtter opp om statens rammestyring av aktivitetsnivået i kommunene.²⁶

3.2.2. *Skillet mellom drift og investering*

Driftsbudsjettet og driftsregnskapet skal bare finansieres av løpende inntekter.

Prinsippet om at den løpende driften bare skal finansieres av løpende inntekter, har lang tradisjon i kommunalforvaltningen. Kommunelovutvalget peker på at prinsippet er bærende for en sunn økonomisk husholdning og gir grunnlag for en langsiktig økonomiforvaltning.²⁷

Hovedregelen om at driften bare skal finansieres av løpende inntekter, innebærer at kommunene av hensyn til kommende generasjoner, ikke skal ha adgang til å basere driften på bruk av formuesverdier.²⁸

Den løpende virksomheten skal altså baseres på inntekter som kan forventes å komme igjen år for år, og som vil kunne være et varig grunnlag for tjenesteproduksjonen. Inntekter fra salg av

²⁴ Kommuneloven § 14-11 og § 14-12

²⁵ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap 4.2

²⁶ NOU 2016:4 kap 19.6.3

²⁷ NOU 2016:4 kap. 19.7.3.

²⁸ Prop. 46 L (2017-2018) kap. 20.5.4

anleggsmidler, bruk av lån og mottatte avdrag på utlån kan derfor ikke finansiere utgifter i driftsbudsjettet.

3.2.3. Begrensningene i bruk av lånemidler

Lån skal som hovedregel bare brukes til å finansiere eiendeler av varig verdi.

Kommunenes adgang til å ta opp lån er begrenset til de formål som fremkommer av kommunelovens bestemmelser.²⁹ Denne begrensningen i bruk av lånemidler er begrunnet i det finansielle ansvarsprinsipp som tilsier at adgangen til å ta opp lån begrenses til utgifter hvor nytten er varig over tid.³⁰

Kommunelovutvalget³¹ uttalte at adgangen til å låne er et nødvendig gode for kommunene, bl.a. for å kunne investere i velferdstilbud og infrastruktur. Lån innebærer imidlertid bindinger for fremtiden i form av rente- og avdragsbetalinger. Kommunene må derfor tilpasse gjelden til et nivå hvor både gjelden og øvrige forpliktelser kan ivaretas innenfor inntektsrammene. Låneadgangen er derfor basert på en avveining mellom kommunens behov for å gjøre investeringer, og hensynet til det økonomiske handlingsrommet for kommende kommunestyre.

3.2.4. Kravet til årlige avdrag

Lån skal avdras årlig og avdragene skal følge det årlige kapitalslitet.

Kommunene skal nedbetale sine lån gjennom årlige avdrag som skal tilsvare avskrivningene, justert for størrelsen på lånegjelden i forhold til anleggsmidlene.

Kommunelovutvalget uttalte at det finansielle ansvarsprinsipp impliserer at lån som har finansiert en investering, bør være tilbakebetalt når levetiden på investeringen er ute. Videre bør lån avdras jevnt over den tiden investeringen er i bruk. I tillegg bør avdragsprofilen følge det årlige kapitalslitet. Det vil si at årlige avdrag bør samsvare forholdsmessig med den årlige verdiforringelsen som følger av slit og elde.³²

3.3. Formålet med regnskapet

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

Nyttig informasjon er informasjon som er relevant for brukerne, både for beslutnings- og kontrollformål. Alle andre mål med regnskapet bør være underordnet dette målet.

²⁹ Kommuneloven §§ 14-14 til 14-17

³⁰ Prop. 46 L (2017-2018) kap. 20.6.1.2

³¹ NOU 2016:4 kap. 19.8.3

³² NOU 2016:4 kap. 19.8.3.3

Hva som er nyttig informasjon i kommuneregnskapet, må utledes fra de ulike formålene som årsbudsjettet og årsregnskapet har i kommunene. Som drøftet i delkapittel 3.5 nedenfor er kommunestyret primærbruker av kommuneregnskapet. De folkevalgte behov for styringsinformasjon står derfor sentralt ved vurderingen av hva som er nyttig informasjon i kommuneregnskapet.

De viktigste oppgavene, som har dannet grunnlag for utforming av det kommunale budsjett- og regnskapssystemet, er:

- *Finanseringsoppgaven*
Å fastsette den samlede ressursbruken og gi informasjon om det er samsvar mellom bruken av midler og de tilgjengelige midler.
- *Prioriteringsoppgaven*
Å fastsette kommunestyrets mål og hvordan tilgjengelige ressurser fordeles (prioriteres) mellom de ulike kommunale tjenestene. Dette ivaretas gjennom budsjettet, mens regnskapet og årsberetningen kan vise hvordan målene og prioriteringene er fulgt opp.
- *Bevilgningsoppgaven/bevilgningskontroll*
Å fastsette bevilgningene og gi informasjon om bruken av midler er i samsvar med bevilgningene.
- *Kontrolloppgaven*
Å gi informasjon til kommunestyret om kommunelovens krav til balanse, skillet mellom drift og investering mv. (jf. handlingsreglene i delkapittel 0) etterleves.
- *Informasjonsoppgaven*
Å gi informasjon om kommunens virksomhet, i både årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen, til kommunens innbyggere og andre.
- *Tilsynsoppgaven (statlig kontroll med kommunal økonomi og tilsyn med kommunale tjenester)*
Å gi informasjon til staten om kommunelovens krav til balanse mv. (jf. handlingsreglene i delkapittel 0) etterleves, og eventuelt om vilkårene for registrering i eller utmelding av ROBEK er oppfylt. I tillegg å gi informasjon om hvordan kommunene følger opp sine lovpålagte oppgaver.
- *Kalkulasjonsoppgaven (pris- og kostnadskalkyler)*
Å gi informasjon som kan gi grunnlag for å vurdere om kommunene utnytter sine ressurser på en effektiv måte. I tillegg å gi informasjon som kan gi grunnlag for å kalkulere gebyrsatser og for å kontrollere overholdelsen av selvkostprinsippet. Årsbudsjettets og årsregnskapets oppstillinger er ikke utformet for å ivareta denne oppgaven, men regnskapsføringen skal gi grunnlag for å frembringe nødvendig informasjon.

Årsbudsjettet viser hvordan de tilgjengelige ressursene (tilgang på midler) er tenkt brukt i året, mens årsregnskapet skal vise hvordan midlene faktisk ble brukt. Årsregnskapet gir derfor

grunnlag for de folkevalgte til å utøve bevilgningskontroll, dvs. kontroll med bruken av fellesskapets midler. Dette hensynet har stått særlig sentralt i utformingen av kommuneregnskapet.³³ Kommuneregnskapet er derfor i denne sammenheng et *bevilgningsorientert regnskap*.

Hovedmålet for kommunenes økonomiforvaltning er å ivareta kommunens økonomiske handleevne over tid, jf. omtalen i delkapittel 0. Det kommunale budsjett- og regnskapssystemet skal gi de folkevalgte et verktøy for å kunne ivareta formålet med økonomiforvaltningen, dvs. å utøve økonomisk kontroll.

Hovedformålet med kommuneregnskapet vil derfor være å gi de folkevalgte et beslutningsgrunnlag for å utøve bevilgningskontroll og økonomisk kontroll.

3.4. Finansielt og bevilgningsorientert regnskapssystem

Kommuneregnskapet er et finansielt og bevilgningsorientert regnskap, med fokus på betalbare størrelser.

Det kommunale regnskapet er et finansielt orientert system. I korthet kan dette forklares ved at kommuneregnskapet først og fremst viser tilgang på og bruk av midler. I korte trekk betyr det at regnskapet i hovedsak viser inntekter og utgifter (finansielle/betalbare størrelser) og ikke kostnader og økonomisk overskudd/gevinst. Drifts- og investeringsregnskapet skal omfatte all tilgang og bruk av midler i løpet av året, se kommuneloven § 14-6. Dette er rammen for forståelsen av det kommunale regnskapssystemet og for utvikling av god kommunal regnskapsskikk.

Kommunene finansierer i hovedsak sin virksomhet gjennom skatteinntekter og statens bevilgninger. Formålet er i hovedsak produksjon av velferdstjenester og ikke salg av tjenester i et marked. Kommuneloven stiller krav om at styringen av den kommunale virksomheten skjer gjennom årlige budsjetter.³⁴

Regnskapets funksjon som kontroll av at budsjettet er fulgt opp (bevilgningskontroll mv.), er langt mer fremtredende i utforming av regnskapssystem for offentlige virksomheter kontra private virksomheter.³⁵

Det forhold at kommunen styres av politisk vedtatte budsjetter, har derfor vært bestemmende for valg av regnskapssystem. Hensynet til bevilgningskontrollen mv. gjenspeiles også i kravet om at årsbudsjett og årsregnskap skal være basert på de samme grunnleggende prinsippene.³⁶ Drifts- og investeringsregnskapet, som viser faktisk tilgang og bruk opp mot budsjettert tilgang

³³ KRD, 2006

³⁴ Kommuneloven § 14-4 andre til fjerde ledd og § 14-5

³⁵ Se for eksempel Jones og Pendlebury (2000) s. 129

³⁶ Forskrift om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner) § 6 fjerde ledd, jf. kommuneloven § 48 nr. 2

og bruk, gir grunnlag for å gjennomføre bevilgningskontroll. Dette finner vi igjen i oppstillingene av drifts- og investeringsregnskapet, benevnt som bevilgningsoversikter.

Lovgiver har lagt til grunn at det finansielle system er best tilpasset kommunenes formål.³⁷ Dette er i først og fremst fordi budsjettet er det sentrale styringsinstrumentet i kommuneforvaltningen. Det er tre hovedspørsmål som må avklares i budsjettssammenheng:

- Hvor store midler er til disposisjon for den kommunale virksomheten i det kommende året?
- Hvordan skal disse fordeles på de oppgaver kommunen er satt til å ivareta?
- Hvilke mål og premisser gjelder for anvendelsen av de midler som er fordelt til de enkelte oppgaver?

Disse spørsmålene vedrører all tilgang på og bruk av finansielle midler.

Et rendyrket finansielt orientert regnskapssystem fanger ikke opp at underliggende endringer i verdien på kommunens eiendeler og forpliktelser påvirker kommunens evne til å finansiere sin virksomhet og dekke sine forpliktelser. Det er derfor nødvendig med bestemmelser for måling og regnskapsføring av negative verdiendringer slik at kommunene må redusere ressursbruken tilsvarende verdireduksjonen. Reglene om måling kan begrunnes i kvalitetskravene til regnskapsinformasjon, jf. drøftelsen i delkapittel 3.6.

Utgifter og inntekter skal regnskapsføres etter anordningsprinsippet, det vil si når utgiften eller inntekten er «kjent». Dette innebærer som hovedregel at transaksjoner skal regnskapsføres på transaksjonstidspunktet, eksempelvis for varer og tjenester; når de er levert eller mottatt. Enkelte transaksjonstyper følger ikke hovedregelen og vil ha et annet tidspunkt for regnskapsføring.

En av de viktigste forskjellene mellom et fullperiodisert regnskapssystem og et system med modifisert periodisering er om avskrivninger av anleggsmidlene belastes driftsresultatet. Avskrivninger innebærer ikke bruk av finansielle midler og skal derfor ikke ha resultateffekt i et finansielt orientert regnskapssystem. Kommunenes anleggsmidler representerer et tjenestepotensial. Avskrivninger synliggjør det kapitalslitet som bruken av anleggsmidlet medfører, og gir dermed uttrykk for et reinvesteringsbehov som er nødvendig for å opprettholde tjenestepotensialet. I kommuneregnskapet ivaretas disse hensynene ved at anleggsmidlene avskrives i balansen. I driftsregnskapet utgiftsføres avskrivningene med virkning for brutto driftsresultat, men tilbakeføres slik at netto driftsresultat er uten effekt av avskrivninger.

Utgangspunktet for den økonomiske styringen av kommunen er i prinsippet at det skal skje reinvesteringer i bygninger og anlegg. Om og i tilfelle når reinvesteringer skal foretas, må i

³⁷ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

hovedsak bero på politiske vurderinger i kommunen og i mindre grad på rene økonomiske vurderinger.³⁸

Kommuneregnskapet har noen sentrale kjennetegn hvor enkelte kjennetegn skiller kommuneregnskapet fra andre regnskapssystemer. Disse er oppsummert i boksen nedenfor.

For en beskrivelse av det kommunale regnskapssystemet og de grunnleggende sammenhengene som den kommunale regnskapsmodellen bygger på, vises til kapittel 0 og 7 i del B i dette rammeverket.


- Kommuneregnskapet viser tilgang og bruk av midler, både til driftsformål og investeringsformål, og for hvert tjenesteområde. Regnskapet viser sammenhengen mot bevilgningene (budsjettet).
- Driftsutgifter og driftsinntekter skal føres i driftsregnskapet, og driftsinntekter kan overføres til finansiering av investeringsutgifter. Investeringsutgifter og investeringsinntekter skal føres i investeringsregnskapet, men inntektene her kan ikke overføres til drift.
- Kommuneregnskapet (netto driftsresultat) belastes med avdrag på lån, og viser dermed den finansielle belastningen av at (deler av) langsiktige investeringer finansieres med lån. Dette er belastningen som dagens brukere av langsiktige eiendeler bærer. Avskrivninger synliggjøres uten resultatvirkning.
- Udisponerte inntekter avsettes til fond (fri egenkapital). Udisponerte *øremerkede* inntekter avsettes til bundne fond, og inngår ikke i kortsiktig eller langsiktig gjeld.
- Kommuneregnskapet viser hvordan et samlet mindreforbruk avsettes til framtidig bruk (fri egenkapital), eventuelt hvordan et samlet merforbruk er dekket inn eller er fremført til inndekning i senere år.
- Kommuneregnskapet kan vise disponering av ubrukte bevilgninger (avsetning til fond) på tjenestenivå når kommunestyret har gitt adgang til dette.
- Kommuneregnskapet gir grunnlag for å vurdere ressursbruk på tjenestene, både i sammenligning med andre kommuner (KOSTRA), og i sammenligning mot alternative driftsformer. Avskrivninger kan inngå i ressursbruken på tjenestenivå.
- Kommuneregnskapet gir grunnlag for å vurdere betalingsevne.
- Kommuneregnskapet gir grunnlag for statlig kontroll med kommunenes økonomiforvaltning.

³⁸ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

3.5. Brukere

Kommunestyret er kommuneregnskapets primærbrukere.

Det finnes mange ulike brukere av kommuneregnskaper. Boksen nedenfor lister opp åtte ulike grupper av brukere:



- Innbyggere
- Politikere
- Statlige myndigheter
- Långivere
- Gebyrbetalere
- Administrasjonen
- Kommunalt ansatte
- Offentligheten/media

Kommunen selv er den primære brukeren av regnskapet.³⁹ Kommuneregnskapet er på flere måter et verktøy for styringen av kommunen.

Regnskapet bør samtidig gi informasjon som er sentral for statens oppfølging av kommuneøkonomien, og også tilpasses innbyggernes og andre behov for informasjon.

Kommunen selv forstås som *kommunestyret*. Kommunestyret er innbyggernes valgte representanter, og det styrer kommunen på vegne av befolkningen. Det er kommunestyrets ansvar å kontrollere administrasjonen, bl.a. basert på den informasjonen regnskapet gir. Følgelig har kommunestyret et stort behov for et regnskapssystem som sikrer god regnskapsinformasjon til kontroll- og beslutningsformål. Det at kommunestyret er kommuneregnskapets primærbruker, har vært avgjørende for valg av et bevilgningsorientert regnskap i kommunal sektor.

Kommunestyret styrer på vegne av *innbyggerne* i kommunen og står ansvarlig overfor dem ved valg. Innbyggerne er videre mottakere av tjenester fra kommunen og er en sentral bidragsyter til kommunen gjennom betaling av skatt. Innbyggerne har følgelig en stor interesse i informasjon om hvordan kommunen driver sin virksomhet og forvalter sine ressurser.

Statlige myndigheter har stort behov for informasjon om virksomheten i kommunene. Både fordi kommunesektoren utgjør en vesentlig del av nasjonaløkonomien, og fordi kommunene

³⁹ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 6.2

har ansvar for å ivareta en rekke lovpålagte oppgaver. Statlige myndigheter treffer bl.a. beslutninger om inn- og utmelding i registeret om betinget godkjenning og kontroll (ROBEK) på bakgrunn av årsregnskapet,⁴⁰ og kan i slike tilfeller anses som en primær bruker av regnskapet. Det samme gjelder når staten følger opp enkeltkommuners økonomi. Øvrig informasjonsbehov om kommunenes økonomi vil i stor grad dekkes gjennom KOSTRA hvor kommunens regnskap er en viktig informasjonskilde.

Långivere, i form av banker og andre kredittinstitusjoner, har behov for informasjon for å vurdere kommunens evne til å gjøre opp sine forpliktelser.

Med *gebyrbetalere* forstås grupper som betaler for kommunale tjenester, uten nødvendigvis å være innbyggere i kommunen. Dette omfatter blant annet næringsdrivende og eiere av fritidsboliger. Gebyrbetalere vil være opptatt av at man mottar de tjenestene en betaler for, og at gebyrene er korrekt fastsatt.

Utforming av regnskapsreglene bør søke å møte informasjonsbehovet til alle brukergruppene. Ved valg av politikerne som regnskapets primære brukere, gjøres det likevel en avveining mellom kommunestyrets og øvrige brukeres informasjonsbehov. Som omtalt i delkapittel 3.3 har hensynet til bevilgningsoppgaven og bevilgningskontrollen stått særlig sentralt i utformingen av kommuneregnskapet. 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.⁴¹ Offentlighetens rett til innsyn i kommuneforvaltningen innebærer også en rett til innsyn i regnskapsinformasjon utover det som kan presenteres innenfor rammen av et årsregnskap.

Vanligvis vil også andre brukergruppers viktigste informasjonsbehov være dekket ved å ta utgangspunkt i kommunestyrets informasjonsbehov.

3.6. Kvalitetskrav

Kvalitative krav til regnskapsinformasjon tar utgangspunkt i brukernes informasjonsbehov.

Det er 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.

Det stilles også andre kvalitetskrav til regnskapet som vil være mer brukerspesifikke. For at regnskapsinformasjonen skal være nyttig, må den være *forståelig* for brukeren. Den bør også være *sammenlignbar* over tid og med andre.

⁴⁰ Kommuneloven § 28-1

⁴¹ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

Åpenhet og transparens

I offentlig sektor er også *åpenhet og transparens* om økonomiske disposisjoner sentrale tilleggskrav til regnskapet. Et regnskap som ivaretar de formålene som er beskrevet i delkapittel 3.3 ovenfor, vil bl.a. gi regnskapsbrukeren grunnlag for å vurdere hvorvidt kommunens midler benyttes i samsvar med offentlighetens interesser og til innbyggernes beste. En åpen og transparent regnskapsrapportering innebærer at alle vesentlige økonomiske hendelser og vesentlige forhold for å bedømme kommunens resultat og stilling, inkluderes og tas hensyn til. Åpenhet og transparens er imidlertid ikke selvstendige kvalitative egenskaper, men er mål som oppnås gjennom at alle kvalitative egenskaper omtalt nedenfor, er tilfredsstillt.

Vesentlighet og kost-nytte

Oppfyllelse av kvalitetskravene må 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.

3.6.1. Relevant

Informasjon er relevant når den *kan* påvirke brukernes økonomiske beslutninger. Relevant regnskapsinformasjon har derfor prediksjonsverdi, dvs. informasjonens relevans ved bruk til å forutsi og beregne fremtidige inntekter og utgifter, og tilbakemeldingsverdi. Slik relevant informasjon har derfor betydning både framover i tid for framtidige budsjetter, og for historiske data knyttet til kontrollformål med regnskapet.

Regnskapsinformasjon som gir verdi for fremtidige beregninger, er informasjon som gir grunnlag for å prioritere oppgaver og bevilge økonomiske ressurser, jf. prioriteringsoppgaven og bevilgningsoppgaven omtalt i delkapittel 3.3. Tilsvarende vil kommuneregnskapets fokus på å sammenligne faktisk og planlagt bruk av ressurser, dvs. bevilgningskontroll, gi regnskapet tilbakemeldingsverdi. Det samme gjelder skillet mellom drift og investering som gir tilbakemeldingsverdi bl.a. for regnskapets kontrolloppgave.

3.6.2. Pålitelig

Pålitelighet innebærer at brukerne må kunne stole på opplysningene i regnskapet. Kravet til pålitelighet ligger blant annet bak de grunnleggende bokføringsprinsippene fullstendighet, realitet og nøyaktighet.⁴²

⁴² Bokføringsloven § 4

Regnskapet må være basert på virkelige hendelser som kan dokumenteres.⁴³ 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 eller inntekter 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.

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. Siden hensynet til bevilgningskontroll og kontroll med overholdelse av handlingsreglene er sentralt i kommuneregnskapet, bør pålitelighet tillegges størst vekt.

3.6.3. Forståelig

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. Det må stilles krav om at regnskapet har en form som gjør det forståelig for brukerne.⁴⁴ Ulike brukergrupper har ulike forutsetninger for å forstå regnskapsinformasjon. Siden kommunestyret er definert som primærbrukere av regnskapet, innebærer det at kommuneregnskapet ikke kan utformes utfra forutsetningene til profesjonelle regnskapsbrukere. Ved utforming av regnskapsregler vil det likevel måtte legges til grunn at brukerne har en rimelig forståelse for økonomiske sammenhenger og kan sette seg inn i regnskapsinformasjonen.

Kravet til forståelighet innebærer at informasjon om kompliserte økonomiske forhold må presenteres på en mest mulig forståelig måte. Kravene til noteopplysninger, herunder å gi opplysninger om forhold som vesentlige for vurderingen av den økonomiske utviklingen og stillingen i kommunen, er sentrale for å ivareta kravet til forståelighet. Med politikere som viktigste brukere blir også kommunedirektørens årsberetning et sentralt verktøy for å gjøre regnskapsinformasjonen forståelig.

3.6.4. Sammenlignbar

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

⁴³ Validitet

⁴⁴ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 6.2

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.

Sammenligning mellom kommuner kan imidlertid være vanskelig. Det skyldes at den kommunale virksomheten er mangfoldig, og at sammenligning fordrer at like forhold presenteres likt, noe som ikke alltid er tilfellet. 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.⁴⁵ Kravet til obligatoriske og ensartete oppstillinger av budsjett og regnskap,⁴⁶ bidrar også til å ivareta kravet til sammenlignbarhet.

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 regnskapsregler.

3.6.5. Tidsaktuell

Tidsaktuell betyr at regnskapsinformasjonen blir tilgjengelig for brukere mens den er nyttig for brukernes beslutninger. Å ha relevant informasjon tilgjengelig tidlig, kan forbedre nytten som beslutningsgrunnlag. Mangel på aktualitet kan gjøre regnskapsinformasjonen mindre nyttig.

Tidsfristene som gjelder for kommunens årsregnskap, dvs. regnskapsavleggelse innen 22. februar⁴⁷, revisjonsberetning innen 15. april⁴⁸ og behandling av regnskapet i kommunestyret innen 30. juni⁴⁹, kan bl.a. forstås i lys av et krav om tidsaktuell regnskapsinformasjon.

3.6.6. Verifiserbar

Versifiserbarhet er en kvalitativ egenskap ved regnskapsinformasjonen som innebærer at informasjonen faktisk presenterer de økonomiske fenomenene den utgir seg for å presentere. Verifiserbarhet innebærer at kompetente og uavhengige observatører generelt sett kan være enige, men ikke nødvendigvis fullstendig enige, om at

- informasjonen presenterer de økonomiske og andre fenomener som den utgir seg for å presentere uten vesentlig feil, eller
- en passende gjenkjennings-, måle- eller presentasjonsmetode er brukt uten vesentlige feil

⁴⁵ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

⁴⁶ Budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 5

⁴⁷ Kommuneloven § 14-6 sjette ledd

⁴⁸ Kommuneloven § 24-8 første ledd

⁴⁹ Kommuneloven § 14-3 andre ledd

De grunnleggende bokføringsprinsippene⁵⁰ om dokumentasjon av bokførte opplysninger, sporbarhet, oppbevaring og sikring av regnskapsmateriale, vil ivareta hensynet til verifiserbarhet. Kravene til ensartet presentasjon av regnskapsinformasjon i kommunene vil også bidra til å sikre verifiserbarhet.

4. Grunnleggende regnskapsprinsipper og god kommunal regnskapsskikk

I tillegg til de grunnleggende regnskapsprinsippene og øvrige regnskapsregler skal kommuneregnskapet utarbeides i samsvar med den rettslige standarden god kommunal regnskapsskikk. Forståelsen for hva som til enhver tid er god kommunal regnskapsskikk, skal utvikles i tråd med de grunnleggende regnskapsprinsippene som gjelder for kommuneregnskapet.

De grunnleggende regnskapsprinsippene gir også veiledning på spørsmål som ikke er direkte dekket i lov, forskrift og standarder. I slike sammenhenger er derfor de grunnleggende regnskapsprinsippene en viktig rettesnor for Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) ved utviklingen av regnskapsstandarder.

Regnskapsføringen etter de grunnleggende regnskapsprinsippene, spesielt periodiseringen etter anordningsprinsippet, modifiseres av reglene om måling i forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.⁵¹ (budsjett- og regnskapsforskriften) kapittel 3.

⁵⁰ Bokføringsloven § 4

⁵¹ Forskrift av 7. juni 2009 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv. omtales i det følgende som budsjett- og regnskapsforskriften.

4.1. Grunnleggende regnskapsprinsipper

Årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med de grunnleggende regnskapsprinsippene.

De grunnleggende regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet er beskrevet i kommuneloven § 14-6 tredje ledd. Tabell 1 oppsummerer de grunnleggende regnskapsprinsippene.

Arbeidskapitalprinsippet	All tilgang og bruk av midler i året skal fremgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet.
Bruttoprinsippet	All tilgang og bruk av midler skal regnskapsføres brutto.
Anordningsprinsippet	Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.
Beste estimat	Hvis størrelsen på et beløp er usikkert, brukes beste estimat.

Tabell 1 Grunnleggende regnskapsprinsipper og god kommunal regnskapsskikk

Arbeidskapitalprinsippet definerer den finansielt orienterte regnskapsmodellen ved at det er tilgang og bruk av midler som skal regnskapsføres i drifts- og investeringsregnskapet. De øvrige regnskapsprinsippene regulerer når og hvordan tilgang og bruk skal regnskapsføres.

Begrepene tilgang og bruk av midler brukes i beskrivelsen av flere av prinsippene, og også andre steder i kommuneloven. Innholdet i begrepene vil imidlertid ha litt ulik betydning i ulike sammenhenger. Innholdet i tilgang og bruk av midler er oppsummert i Tabell 2.

Tilgang og bruk	Grunnleggende regnskapsprinsipper			
Utgifter og inntekter	Arbeidskapitalprinsippet	Anordningsprinsippet	Bruttoprinsippet	Budsjettbalanse (merforbruk og udekket)
Urealisert tap/gevinst MFO		Målingsreglene (Forsiktighetsprinsipp)		
Urealisert tap OM/KG				
Egenkapitaldisposisjoner				

Tabell 2 Tilgang og bruk av midler

4.1.1. Arbeidskapitalprinsippet

All tilgang på og bruk av midler i året skal framgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet.

Arbeidskapitalprinsippet betyr at drifts- og investeringsregnskapet skal vise *all tilgang og bruk* av midler. Det innebærer at alle endringer i arbeidskapitalen enten må føres i driftsregnskapet eller i investeringsregnskapet. Dette betyr et forbud mot regnskapsføring av tilgang og bruk av midler bare i balanseregnskapet.⁵²

Arbeidskapitalen er definert som differansen mellom omløpsmidler og kortsiktig gjeld. Kommuneregnskapet sier derfor noe om blant annet kommunens evne til å dekke sine betalingsforpliktelser, i hvert fall på kort sikt (jf. målet om å ivareta kommunens økonomiske handleevne).

Begrepet *tilgang* i kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav a forstås som midler som tilføres fra eksterne kilder, det vil si inntekter. Inntekter øker kommunens arbeidskapital. Verdiøkninger på omløpsmidler og verdireduksjoner på kortsiktig gjeld som følger av reglene om måling, jf. delkapittel 4.2, øker kommunens evne til å finansiere sin virksomhet. En slik verdiøkning øker også arbeidskapitalen og regnes som tilgang på midler.

Begrepet *bruk* forstås som midler som anvendes til å gjennomføre kommunale aktiviteter i perioden, det vil si utgifter. Utgifter reduserer kommunens arbeidskapital. Verdireduksjoner på omløpsmidler og verdiøkninger på kortsiktig gjeld som følger av reglene av måling, jf. delkapittel 4.2, reduserer kommunens evne til å finansiere sin virksomhet. En slik verdireduksjon reduserer også arbeidskapitalen og regnes som bruk av midler.

Enhver økning i arbeidskapitalen, med unntak av periodens låneopptak som ikke er regnskapsført i investeringsregnskapet (økning i ubrukte lånemidler), skal altså regnskapsføres som inntekter i drifts- eller investeringsregnskapet. Likeledes skal enhver reduksjon i arbeidskapitalen, med unntak av bruk av tidligere opptatte lån som ikke er regnskapsført i investeringsregnskapet (reduksjon i ubrukte lånemidler), regnskapsføres som utgifter i drifts- eller investeringsregnskapet. I dette ligger også et forbud mot regnskapsføring av tilgang og bruk av midler bare i balanseregnskapet.⁵³

Kommunen kan plassere midler kortsiktig i finansielle instrumenter. Kjøp av slike instrumenter medfører kun en omplassering av allerede balanseførte omløpsmidler (likvider) til andre finansielle omløpsmidler og endrer ikke kommunens arbeidskapital. Kjøp av finansielle omløpsmidler er derfor ikke å anse som en utgift eller bruk av midler, og regnskapsføres derfor kun i kommunens balanseregnskap uten å være i konflikt med forbudet mot regnskapsføring av tilgang og bruk bare i balansen.

⁵² Prop 46 L (2017-2018) merknadene til § 14-6

⁵³ Prop. 46 L (2017-2018), merknadene til § 14-6.

Tilsvarende regnskapsføres salg av finansielle omløpsmidler også i utgangspunktet som en ren balansepostering. Avviket salgssummen fra det finansielle omløpsmidlets balanseførte verdi på salgstidspunktet, representerer en slik realisert verdiendring tilgang på eller bruk av midler i samsvar med arbeidskapitalprinsippet. En realisert verdiendring (gevinst eller tap) skal følgelig regnskapsføres i kommunens driftsregnskap. Siden det bare er nettoen, dvs. den realiserede verdiendringen, som er å anse som inntekt eller utgift, vil en slik regnskapsføring ikke komme i konflikt med bruttoprinsippet, jf. avsnitt 4.1.2.

Endringer i balansens sammensetning som innebærer endring i egenkapitalen (kapitalkonto), men *ikke* i arbeidskapital, er ikke å anse som tilgang eller bruk av midler. Et eksempel på dette er nedskrivning av anleggsmidler. Slike endringer skal derfor regnskapsføres utelukkende i balansen.

Unntak fra arbeidskapitalprinsippet

Arbeidskapitalprinsippet er 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.

Regnskapsføring av lån

Et sentralt unntak fra arbeidskapitalprinsippet er likevel regnskapsføring av innlån. For lån skal kun den delen av lånet som er brukt i året, føres i investeringsregnskapet.⁵⁴ Den delen av lånet som ikke er brukt, registreres som memoriapost. Ved regnskapsføring av lån skilles det altså mellom regnskapsføringen av låneopptaket (i balanseregnskapet) og inntektsføringen i investeringsregnskapet som følger tidspunktet for bruk av lån. Låneopptaket representerer derfor tilgang av midler for kommunen som ikke fremgår av drifts- eller investeringsregnskapet, men som utelukkende balanseføres. Bestemmelsen er gitt for å gi bedre sammenstilling mellom utgifter og finansiering i investeringsregnskapet. Dette innebærer således et unntak fra arbeidskapitalprinsippet. Tilgang på og bruk av midler i kommuneregnskapet inkluderer dermed ikke endringer i ubrukte lånemidler.

Prinsippendringer

Prinsippendringer skal etter budsjett- og regnskapsforskriften § 3-7 regnskapsføres direkte mot egenkapitalen. Dette gjelder også prinsippendringer som påvirker arbeidskapitalen. Unntaket er begrunnet med at ved prinsippendringer oppstår virkninger for flere regnskapsperioder som ikke vedrører årets regnskapsperiode og dermed ikke bør påvirke årets drifts- og investeringsregnskap. Prinsippendringer har derfor karakter av å være uvanlige hendelser. Regnskapsprinsipper skal være konsistente over tid (jf. avsnitt 3.6.4), men endringer i lover, forskrifter eller god kommunal regnskapsskikk kan medføre at regnskapsprinsippene endres.

⁵⁴ Budsjett- og regnskapsforskriften § 2-6 første ledd

Egenkapitalkontiene for prinsippendringer kan ha både positive og negative saldoer. Kommunene skal ikke foreta avsetninger for å dekke opp negative saldoer, og heller ikke budsjettere med bruk av eventuelle positive saldoer for disse kontoene.

Pensjonsutgifter

Kommunens pensjonsutgifter⁵⁵ regnskapsføres i henhold til budsjett- og regnskapsforskriften §§ 3-5 og 3-6. I tillegg til utgiftsføring av årets pensjonspremie, skal premieavviket, det vil si differansen mellom betalt pensjonspremie og beregnet netto pensjonskostnad, regnskapsføres som en inntekt eller utgift. Premieavviket skal amortiseres i senere års regnskap. Det er i utgangspunktet pensjonspremien som er å anse som bruk av midler som skal regnskapsføres i drifts- og investeringsregnskapet i samsvar med arbeidskapitalprinsippet. Premieavviket er en kalkulatorisk og ikke-betalbar størrelse som for kommunen ikke innebærer noen fordring på, eller forpliktelse overfor, en annen part. Premieavviket og senere amortisering av dette er i så måte ikke å regne som tilgang og bruk av midler i vanlig forstand. Når premieavviket og senere amortisering likevel skal regnskapsføres som tilgang og bruk, kan dette ses på som et unntak fra arbeidskapitalprinsippet i den forstand at arbeidskapitalen dermed også omfatter kalkulatoriske og ikke-betalbare størrelser.

4.1.2. *Bruttoprinsippet*

All tilgang på og bruk av midler skal regnskapsføres brutto.

Ifølge bruttoprinsippet skal all tilgang og bruk regnskapsføres brutto, dvs. hver for seg. Det skal således ikke gjøres fradrag for tilhørende inntekter til utgiftene, og inntektene skal ikke ha fradrag for eventuelle tilhørende utgifter. Den samlede tilgangen skal derfor fremgå fullstendig av drifts- og investeringsregnskapet. På samme måte skal den samlede bruken av midler fremgå fullstendig av drifts- og investeringsregnskapet. Dette gjelder også utgifter og inntekter som er knyttet til anleggsmidler.

I denne sammenhengen må begrepene tilgang og bruk også forstås å omfatte bruk av og avsetning til fond. Bruttoprinsippet gjelder derfor også for egenkapitaldisposisjonene. Det innebærer at avsetninger til og bruk av samme fond skal regnskapsføres hver for seg, altså brutto.

Bruttoprinsippet er ikke til hinder for at inntekter og utgifter kan presenteres netto i regnskapsoppstillingene. Bevilgningsoversiktene for drift og investering og økonomisk oversikt drift presenterer netto bruk av eller avsetning til fond.⁵⁶

⁵⁵ Jf. del C avsnitt 4.1.4 for nærmere drøfting av regnskapsføring av pensjon.

⁵⁶ Budsjett- og regnskapsforskriften §§ 5-4 til 5-6

4.1.3. Anordningsprinsippet

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

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 til tidligere kommunelov 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.⁵⁷

Det følger av både lovteksten⁵⁸ 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 altså utgifter og inntekter regnskapsføres uavhengig av betalingstidspunktet. Dette er imidlertid ikke tilstrekkelig til å kunne forstå anordningsprinsippet. Følgende formuleringer i lovteksten er sentrale

- kjente utgifter og inntekter i året
- skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år

Formuleringen *kjente utgifter og inntekter 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 dermed begrepet *kjent* som styrer periodiseringen i kommuneregnskapet. Spørsmålet blir videre hvordan man kan avgrense kjente utgifter og inntekter fra de som ikke er kjent.

Med utgifter menes i kommunal regnskapsterminologi godtgjørelse fra kommunen for varer og tjenester, godtgjørelse for kjøp av aksjer og andeler klassifisert som anleggsmidler samt tap ved salg eller annen realisasjon av omløpsmidler. Utgift omfatter også pengeoverføringer fra kommunen uten motytelse samt betalte låneavdrag, utlån og forskutteringer til andre. Med inntekter menes likeledes pengeoverføringer til kommunen uten motytelse, godtgjørelse til kommunen for varer og tjenester, godtgjørelse for salg av aksjer og andeler klassifisert som anleggsmidler samt gevinst ved salg eller annen realisasjon av omløpsmidler. Inntekt omfatter også innlån, mottatte avdrag på utlån, innløsninger av utlån samt mottatte refusjoner på tidligere forskutteringer.

⁵⁷ Ot.prp. nr 43 kap 6.4

⁵⁸ Kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav c.

Utgifter og inntekter i kommuneregnskapet er, som det fremgår av definisjonene ovenfor, knyttet til at økonomiske ressurser skifter eier, det vil si transaksjoner. Vilkåret om kjente utgifter og inntekter kan derfor forstås som at *transaksjonen* skal være kjent.

Utgangspunktet for periodisering i kommuneregnskapet må samtidig drøftes i lys av forarbeidene. I forarbeidene til tidligere kommunelov sies det om anordningsprinsippet at *det at transaksjonen er «kjent» innebærer at varer og tjenester må være levert/utført eller mottatt i regnskapsperioden.*⁵⁹ Tidspunktet for levering av varer og tjenester er dermed utgangspunktet 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, det vil si tidspunktet da transaksjonen er gjennomført*, er altså utgangspunktet for periodisering i kommuneregnskapet.

Det kan imidlertid argumenteres for at en forpliktelse til å overføre eller krav på å motta økonomiske ressurser kan ha oppstått selv om en transaksjon ikke er gjennomført. Det betyr at utgifter eller inntekter vil måtte regnes som kjent selv om transaksjonen ikke er gjennomført.

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 også 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 om *pålitelighet*. Kravet om pålitelighet tilsier at begrepet kjent bare kan forstås slik at det må være rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført, før inntekten eller utgiften skal regnes som kjent og regnskapsføres. Med rimelig sikkert forstås en sannsynlighet på over 90 % for at transaksjonen vil bli gjennomført.

En videre forutsetning for regnskapsføring er at transaksjonen kan *måles med tilstrekkelig pålitelighet*. Det kan legges til grunn at det kun er i sjeldne tilfeller at transaksjoner som er rimelig sikre, ikke kan måles med tilstrekkelig pålitelighet.

Spørsmålet er deretter om transaksjoner som vil bli gjennomført med rimelig sikkerhet og som kan måles med tilstrekkelig pålitelighet, alltid skal regnes som kjente og regnskapsføres i drifts- eller investeringsregnskapet. Lovteksten leses naturlig 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

⁵⁹ Ot.prp. nr. 43 kap. 4.3

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.

Det følger dessuten av forarbeidene til ny kommunelov at *anordningsprinsippet skal forstås slik at flerårige tilskudd utgiftsføres etter hvert som tilskuddene overføres til mottaker, slik at de årlige tilskuddene kan finansieres over de budsjettårene som tilskuddet løper.*⁶⁰ Slike flerårige tilskudd vil være knyttet til de ulike regnskapsperiodene (de budsjettårene tilskuddet løper). På generelt grunnlag legges det til grunn at forpliktelser til å gjennomføre ensidige transaksjoner som kommunen pålegger seg selv, gjennom bevilgninger eller med hjemmel i bevilgninger gitt av kommunestyret, vil være knyttet til den regnskapsperioden/det budsjettåret vedtaket gjelder for, og dermed ikke vil være kjent før denne perioden er inntruffet.

Oppsummering

For gjensidige transaksjoner vil tidspunktet for regnskapsføring alltid være transaksjonstidspunktet.

Ensidige transaksjoner kan imidlertid regnskapsføres i drifts- og investeringsregnskapet før transaksjonstidspunktet, dvs. være gjenstand for fremskutt regnskapsføring, 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, se delkapittel 0.

Omløpsmidler skal som hovedregel måles til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi, jf. delkapittel 4.2 nedenfor. Måling til laveste verdis prinsipp innebærer at urealiserte tap regnskapsføres, men ikke urealiserte gevinster. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal imidlertid måles til virkelig verdi på balansedagen slik at også urealisert verdistigning regnskapsføres. Fordi disse omløpsmidlene er nære substitutter for penger, anses skillet mellom realiserte og urealiserte verdier som lite relevant. Urealiserte verdiendringer knyttet til markedsbaserte finansielle omløpsmidler kan derfor anses som kjent inntekt eller utgift i samsvar med endringen i verdipapirenes markedsverdi.⁶¹

Nærmere beskrivelse av anordningsprinsippet er gjort i del C.

⁶⁰ Prop 46 L (2017-2018), kapittel 20.5.4

⁶¹ Budsjett- og regnskapsforskriften § 3-3

Unntak fra anordningsprinsippet

Bestemmelsen om regnskapsføring av bruk av lån, som er omtalt i avsnitt 4.1.1 og del C, er et unntak fra både arbeidskapitalprinsippet og anordningsprinsippet.

Likeledes fremstår regnskapsføringen av premieavvik i henhold til budsjett- og regnskapsforskriften §§ 3-5 og 3-6, jf. omtalen i avsnitt 4.1.1 og del C, som unntak fra både arbeidskapital- og anordningsprinsippet.

4.1.4. Beste estimat

Hvis størrelsen på et beløp er usikkert, brukes beste estimat.

Prinsippet om beste estimat innebærer at det ved usikkerhet, dvs. at enkelte inntekter eller utgifter ikke kan fastsettes eksakt, skal det regnskapsføres et anslått beløp i årsregnskapet. Anslaget skal tilsvare beste estimat. Beste estimat skal anslås på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når regnskapet avlegges. Dette innebærer at man også skal ta hensyn til ny informasjon etter balansedagen om forhold som eksisterte på balansedagen.

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

Estimatendring

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 estimatendringen skal regnskapsføres i drifts- eller investeringsregnskapet eller direkte i balansen, følger av arbeidskapitalprinsippet. Unntak fra dette kan følge av god kommunal regnskapsskikk.

4.2. Verdiendringer på eiendeler og gjeld – regler om måling

Urealisert tap skal regnskapsføres.

Den virkelige verdien på omløpsmidler og kortsiktig gjeld, f.eks. kommunens utestående fordringer eller finansielle plasseringer, kan i mange tilfeller reduseres. Slike verdiendringer påvirker kommunens evne til å finansiere sin virksomhet og dekke sine forpliktelser, men regnskapsføringen av slike verdiendringer er ikke utfyllende regulert av de grunnleggende regnskapsprinsippene. Det er derfor nødvendig med bestemmelser for måling og regnskapsføring av negative verdiendringer slik at kommunene må redusere ressursbruken tilsvarende verdireduksjonen. Reglene om måling kan begrunnes i kvalitetskravene til regnskapsinformasjon, jf. drøftelsen i delkapittel 3.6.

Reglene for måling av eiendeler og gjeld i budsjett- og regnskapsforskriften §§ 3-2 og 3-3 innebærer at omløpsmidler som hovedregel skal måles til laveste verdi av anskaffelseskost og

virkelig verdi (laveste verdis prinsipp), mens kortsiktig gjeld tilsvarende skal måles til høyeste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi (høyeste verdis prinsipp). Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Tilsvarende skal langsiktig gjeld oppskrives så lenge økningen i forpliktelsen ikke skyldes renteendringer.

Ut fra dette kan det utledes at reglene om måling bygger på et forsiktighetsprinsipp i den forstand at urealiserte tap skal regnskapsføres. Forsiktighetsprinsippet er ikke nevnt som et grunnleggende regnskapsprinsipp i kommuneloven § 14-6 og er heller ikke definert som et grunnleggende regnskapsprinsipp i dette rammeverket.

Reglene om måling innebærer at urealiserte tap både på eiendeler og gjeld skal regnskapsføres i balansen og påvirker arbeidskapitalen. Deretter følger det av arbeidskapitalprinsippet at urealiserte tap på omløpsmidler og kortsiktig gjeld skal regnskapsføres i drifts- og investeringsregnskapet som bruk av midler. Tap knyttet til anleggsmidler og langsiktig gjeld påvirker ikke arbeidskapitalen og regnskapsføres derfor direkte mot egenkapitalen (kapitalkonto).

Reglene om måling skal praktiseres i samsvar med det grunnleggende regnskapsprinsippet om beste estimat.

Reglene om måling kommer i tillegg til den styrende periodiseringsregelen, anordningsprinsippet, og modifierer periodiseringen i forhold til anordningsprinsippet.

Laveste verdis prinsipp for omløpsmidler og høyeste verdis prinsipp for kortsiktig gjeld medfører asymmetrisk regnskapsføring i den forstand at urealiserte tap, men ikke urealisert gevinst, føres i balansen, og etter arbeidskapitalprinsippet dermed føres som bruk av midler i driftsregnskapet. Et unntak gjelder for markedsbaserte finansielle omløpsmidler hvor både urealisert tap og urealisert gevinst skal føres i balansen, og etter arbeidskapitalprinsippet dermed føres som tilgang på og bruk av midler i driftsregnskapet. Dette bygger på at disse omløpsmidlene er nære substitutter for penger slik at skillet mellom realiserede og urealiserte verdier anses som lite relevant. Det vil si at slike urealiserte gevinster og tap regnskapsmessig kan anses som realiserede. For markedsbaserte finansielle omløpsmidler kan dermed urealiserte gevinster og tap anses som kjente inntekter og utgifter i henhold til anordningsprinsippet, jf. avsnitt 4.1.3 ovenfor.

I noen tilfeller vil urealisert tap være sikret. Streng individuell anvendelse av reglene om måling vil da kunne medføre tapsføring av en tapsrisiko som ikke eksisterer. For å forhindre dette, er det gitt et unntak for regnskapsføring av sikring, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-3 tredje ledd. Ved sikring skal gevinst og tap på et sikringsinstrument sammenstilles med tap eller gevinst på sikringsobjektet. Nærmere kriterier for håndtering av sikring i kommuneregnskapet utvikles gjennom god kommunal regnskapsskikk.

4.3. God kommunal regnskapsskikk

Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk.

Ifølge kommuneloven § 14-6 fjerde ledd skal årsregnskapene føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. Denne bestemmelsen innebærer at det er nødvendig, men ikke tilstrekkelig, å følge de konkrete kravene i lov og forskrift. God kommunal regnskapsskikk er en rettslig standard som skal utvikles innenfor den rammen lovgivningen setter. Dette vil blant annet si innenfor rammen av et finansielt, bevilgningsorientert kommuneregnskap og det mulighetsområdet de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsforskriften setter.

God kommunal regnskapsskikk er ment som et dynamisk begrep som bør utvikle seg 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. Bruken av skjønn blir dermed betydelig.⁶² Dette skjønnet skal forvaltes av foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS), jf. nærmere omtale i avsnitt 2.1.2 ovenfor.

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.

Regnskapslovutvalget legger i 2015 følgende forståelse til grunn for forholdet mellom regnskapsstandarder og god regnskapsskikk:⁶³

God regnskapsskikk er i dag en rettslig standard som gir rom for dynamisk regnskapsregulering. Rammene for regnskapsreguleringen følger av regnskapsloven, mens detaljreguleringen skjer gjennom regnskapsstandarder som kan tilpasses og endres med de behov som måtte oppstå. På de områder hvor det foreligger regnskapsstandarder vil innholdet i god regnskapsskikk i stor grad være bestemt av de løsninger som er nedfelt i regnskapsstandardene. På områder hvor det ikke foreligger standard eller annen autorativ uttalelse, vil det være den gode praksis, dvs. den gode skikk, som er styrende for hva som er å anse som god regnskapsskikk. I slike tilfeller må den enkelte regnskapspliktige foreta en konkret vurdering av kvalitetskriteriet god og utbredelseskriteriet skikk.

Den samme forståelsen legges til grunn for forholdet mellom god kommunal regnskapsskikk og kommunale regnskapsstandarder.

De løsningene for regnskapsføring som følger av den rettslige standarden god kommunal regnskapsskikk, kan som utgangspunkt ikke fravike bestemmelser i lov og forskrift. God

⁶² Ravnaas, 1991

⁶³ NOU 2015:10 Lov om regnskapsplikt, kap. 11.10

kommunal regnskapsskikk kan bare fravike bestemmelser i lov og forskrift hvis dette er særskilt fastsatt i lov eller i forskrift. Departementet har etter kommuneloven § 14-6 syvende ledd hjemmel til å fastsette forskriftsregler som gir unntak fra bestemmelsene i første til sjette ledd, herunder hjemmel til å fastsette at nærmere angitte bestemmelser i lov eller i forskrift kan fravikes dersom det følger av god kommunal regnskapsskikk.

5. Metoder for måling

Verdsettelse og måling innebærer å fastsette det beløpet en post skal regnskapsføres til i balansen eller drifts- og investeringsregnskapet. 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 basert på gjennomførte transaksjoner. Den opprinnelige transaksjonen skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet, dvs. historisk kost. Dette er operasjonalisert gjennom vurderingsreglene i budsjett- og regnskapsforskriften §§ 3-2 og 3-3.

Det følger av anordningsprinsippet at historisk kost er det naturlige utgangspunktet for måling av verdier i kommuneregnskapet. Flere andre måter å fastsette verdier på, er imidlertid i bruk i kommuneregnskapet. Disse andre målemetodene er ulike måter å måle *virkelig verdi* på. God kommunal regnskapsskikk regulerer når de ulike målemetodene er aktuelle.

Målemetoder

- Historisk kost
- Gjenanskaffelseskost
- Markedsverdi (dagens salgspris)
- Realisasjonsverdi (estimert fremtidig salgspris)
- Nåverdi av fremtidige kontantstrømmer

I kommuneregnskapet skal pålitelighet tillegges stor vekt. Generelt er historisk kost mer pålitelig enn virkelig verdi, 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 måling til virkelig verdi i kommuneregnskapet. Skjønnsmessige vurderinger kan være vanskeligere å anvende på en kommune enn en privat bedrift. Dette gjelder blant annet spørsmålet om virkelig verdi på

kommunale bygninger og utstyr.⁶⁴ I noen tilfeller kan likevel virkelig verdi benyttes som målemetode. Reglene om måling angir bruk av virkelig verdi ved urealisert tap.

Budsjett- og regnskapsforskriften § 3-3 første ledd 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.

⁶⁴ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 4.3.1

DEL B

DEN KOMMUNALE REGNSKAPSMODELLEN

6. Kommuneregnskapets oppbygging og sammenhenger

6.1. Oppbyggingen av regnskapet

6.1.1. Driftsregnskapet og investeringsregnskapet

Kommunens tilgang og bruk av midler skal regnskapsføres enten i driftsregnskapet eller i investeringsregnskapet. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet følger av kommuneloven § 14-6 annet ledd og § 14-9. Bakgrunnen for dette er nærmere omtalt i avsnitt 3.2.2 ovenfor.

Driftsregnskapet skal omfatte⁶⁵

- løpende inntekter
- utgifter til drift
- overføring til investering
- bruk av og avsetninger til driftsfond
- dekning av tidligere års merforbruk

Investeringsregnskapet skal omfatte⁶⁶

- utgifter til investeringer i anleggsmidler og inntekter knyttet til anskaffelser av anleggsmidler
- inntekter fra salg av anleggsmidler og utgifter knyttet til salg av anleggsmidler
- bruk av lån
- utlån og mottatte avdrag på utlån
- overføring fra drift
- bruk av og avsetninger til investeringsfond
- dekning av tidligere års udekket beløp

Tilskudd til andres investeringer, avdrag på lån, utbytte og uttak av kapital fra selskaper samt inntekter fra salg av aksjer klassifisert som anleggsmidler kan etter nærmere regler føres både i drifts- og investeringsregnskapet.⁶⁷

⁶⁵ Jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-1

⁶⁶ Jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-2

⁶⁷ Jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-4 til § 2-9

6.1.2. Resultatbegrepene

Resultatbegrepene i kommuneregnskapet følger av de obligatoriske oversiktene for drifts- og investeringsregnskapet.⁶⁸

Brutto driftsresultat er sum driftsinntekter fratrukket sum driftsutgifter inklusive avskrivninger. Med driftsinntekt forstås løpende inntekter med unntak av renteinntekter, utbytte og gevinster på finansielle omløpsmidler, som klassifiseres som finansinntekter. Driftsutgifter er løpende utgifter med unntak av renteutgifter, tap på finansielle omløpsmidler og avdrag på lån, som klassifiseres som finansutgifter.

Netto driftsresultat er brutto driftsresultat fratrukket netto finansutgifter (finansutgifter fratrukket finansinntekter) og tillagt reversering av avskrivningene.

Netto driftsresultat skal disponeres eller dekkes etter reglene i budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 4. Slik disponering eller dekning vil kunne være ulike former for egenkapitaldisposisjoner: overføring til investering, (netto) avsetninger til eller bruk av fond, og eventuelt dekning av tidligere års merforbruk, se delkapittel 6.2. Etter gjennomføring av disse egenkapitaldisposisjonene vil regnskapet vise et foreløpig merforbruk, dvs. at summen av netto driftsresultat og egenkapitaldisposisjoner er negativ, eller et foreløpig mindreforbruk, dvs. at summen er positiv. Et foreløpig merforbruk eller mindreforbruk reduseres gjennom reglene om avslutning av kommuneregnskapet som beskrevet i delkapittel 6.3. Reglene innebærer at driftsregnskapet ikke skal avsluttes med et mindreforbruk. Dersom netto driftsresultat ikke er tilstrekkelig til å dekke pliktige egenkapitaldisposisjoner etter anvendelse av avslutningsreglene, avlegges driftsregnskapet med et udekket beløp som fremføres til dekning i senere år.⁶⁹ Dette udekkete beløpet benevnes *merforbruk*. Sagt med andre ord oppstår merforbruk når årets tilgang på midler, inklusive bruk av tidligere års avsetninger, ikke kan dekke årets bruk av midler, inklusive avsetninger til senere års bruk, i driftsregnskapet.

Investeringsregnskapet inneholder ikke noe eksplisitt resultatbegrep. På samme måte som i driftsregnskapet skal differansen mellom («resultatet av») investeringsinntektene, investeringsutgiftene og netto utgifter knyttet til videreutlån, disponeres eller dekkes etter reglene i budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 4. Reglene om avslutning av kommuneregnskapet, som beskrevet i delkapittel 6.3, innebærer at investeringsregnskapet ikke kan avsluttes med et udisponert beløp, dvs. at investeringsregnskapet ikke avsluttes med finansiering som ikke er benyttet til å finansiere investeringer eller avsetninger. Dersom dette «resultatet» ikke er tilstrekkelig til å dekke pliktige egenkapitaldisposisjoner etter anvendelse av avslutningsreglene, benevnes differansen som udekket beløp. Sagt med andre ord oppstår udekket beløp når årets tilgang på midler, inklusive bruk av tidligere års avsetninger, ikke kan dekke årets bruk av midler, inklusive avsetninger til senere års bruk, i investeringsregnskapet. Udekket beløp fremføres til inndekning i det påfølgende regnskapsåret.

⁶⁸ Jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-4 til § 5-6

⁶⁹ Jf. kommuneloven § 14-11

Driftsregnskap	Investeringsregnskap
Driftsinntekter	- Investeringsutgifter
- Driftsutgifter	+ Investeringsinntekter
- Avskrivninger	-/+ Netto utgifter videreutlån
= <u>Brutto driftsresultat (R1)</u>	
- Netto finansutgifter	+ Overføring fra drift
+ <u>Motpost avskrivninger</u>	-/+ Netto avsetninger til eller bruk av investeringsfond
= <u>Netto driftsresultat (R2)</u>	- Dekning av tidligere års udekket
	= <u>Fremført til inndeckning i senere år (udekket) (R4)</u>
<i>Disponering eller dekning av netto driftsresultat:</i>	
- Overføring til investering	
-/+ Netto avsetninger til eller bruk av driftsfond	
- <u>Dekning av tidligere års merforbruk</u>	
= <u>Fremført til inndeckning i senere år (merforbruk) (R3)</u>	

Figur 2 Resultatbegreper i regnskapsforskriften

6.1.3. Balanseregnskapet

Kommunens balanseregnskap skal vise verdien av kommunens balanseførte eiendeler, gjeld og egenkapital ved utgangen av regnskapsåret.

Klassifiseringen av eiendeler og gjeld følger av reglene i budsjett- og regnskapsforskriften § 3-1. Eiendeler som er vesentlige og til varig eie, klassifiseres som anleggsmidler, mens øvrige eiendeler klassifiseres som omløpsmidler. Lån som er tatt opp for å finansiere investeringer, klassifiseres som langsiktig gjeld,⁷⁰ mens annen gjeld klassifiseres som kortsiktig. I tillegg skal pensjonsmidler og pensjonsforpliktelser klassifiseres som henholdsvis anleggsmidler og langsiktig gjeld, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-5.

Egenkapital

Kommunens balanseførte egenkapital tilsvarer forskjellen mellom balanseført verdi av eiendeler og gjeld. Egenkapitalen er inndelt i en kapitalkonto og flere ulike fond (egenkapitalens fondsdeler).

Kapitalkontoens funksjon er blant annet å motvirke egenkapitalvirkningen av at anskaffelse av anleggsmidler og bruk av lån regnskapsføres som tilgang og bruk av midler. Kapitalkontoen benyttes for transaksjoner knyttet til anleggsmidler, herunder avskrivning og nedskrivning av disse, og lån, herunder bruk av lån og avdrag på lån. Kapitalkontoen er lik differansen mellom balanseført verdi av anleggsmidler og langsiktig gjeld justert for ubrukte lånemidler. Ubrukte lånemidler er den delen av langsiktig gjeld som ikke er regnskapsført som inntekt i investeringsregnskapet, dvs. som ikke er anvendt som finansiering av investeringer.

⁷⁰ Nærmere bestemt: Lån som er tatt opp for å finansiere investeringer etter kommuneloven §§ 14-15 første og andre ledd, 14-16, 14-17 første ledd, trossamfunnsloven § 14 fjerde ledd eller gravplassloven § 3 tredje ledd, er langsiktig gjeld

Kapitalkontoen viser dermed i utgangspunktet hvor stor andel av anleggsmidlene som er finansiert med andre midler enn lån, dvs. egenfinansiering og tilskudd.

Egenkapitalens fondsdel er midler avsatt i drifts- og investeringsregnskapet til bruk i senere år, samt merforbruk i driftsregnskapet og udekket beløp i investeringsregnskapet. De avsatte midlene klassifiseres i bundne og ubundne fond hvor midler avsatt til bundne fond er øremerket til et bestemt formål av andre enn kommunen selv, eller som følge av bestemmelser i lov og forskrift.

Balanseregnskap	
Anleggsmidler	Egenkapital
	Disposisjonsfond
	Bundne driftsfond
	Merforbruk i driftsregnskapet
	Prinsippendringer som påvirker AK (drift)
	Ubundne investeringsfond
	Bundne investeringsfond
	Udekket beløp i investeringsregnskapet
	Prinsippendring som påvirker AK (inv.)
	Kapitalkonto
	Langsiktig gjeld
Omløpsmidler	Kortsiktig gjeld
<u>Sum eiendeler</u>	<u>Sum egenkapital og gjeld</u>

Figur 3 Balanseregnskapet

På samme måte som det er en sammenheng mellom anleggsmidler, langsiktig gjeld og kapitalkontoen, er det en tilsvarende sammenheng mellom omløpsmidler, kortsiktig gjeld og egenkapitalens fondsdel, se Figur 4. Også i denne sammenhengen justeres det for ubrukte lånemidler. Det vil igjen si at egenkapitalens fondsdel skal tilsvare arbeidskapitalen justert for ubrukte lånemidler.

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

Figur 4 Grunnleggende sammenhenger i balansen

6.1.4. Regnskapsoppstillinger

Driftsregnskapet, investeringsregnskapet og balanseregnskapet som beskrevet ovenfor skal stilles opp i samsvar med de oppstillingene som fremkommer av budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 5:

- bevilgningsoversikter – drift
- bevilgningsoversikter – investering
- økonomisk oversikt etter art – drift
- balanseregnskap
- oversikt over samlet budsjettavvik og årsavslutningsdisposisjoner
- noteopplysninger

Regnskapsoppstillingene for drifts- og investeringsregnskapet skal i tillegg til det aktuelle året vise beløp for det opprinnelige vedtatte årsbudsjettet, det regulerte årsbudsjettet og det forrige årsregnskapet. Balanseregnskapet skal vise tall for inneværende og forrige års regnskap.

6.2. Egenkapitaldisposisjoner

Avsetninger til og bruk av fond, dekning av merforbruk i driftsregnskapet, dekning av udekket beløp i investeringsregnskapet og overføring fra drift til investering (omtalt som egenkapitaldisposisjoner) endrer ikke arbeidskapitalen. Anordningsprinsippet kommer heller ikke til anvendelse på egenkapitaldisposisjonene.

Egenkapitaldisposisjoner regnskapsføres som utgangspunkt i tråd med kommunestyrets vedtak, men bare så langt dette følger av reglene om årsavslutning i budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 4. Årsavslutningsreglene omtales nærmere i delkapittel 6.3.

6.2.1. Avsetning til og bruk av disposisjonsfond

Avsetning til og bruk av disposisjonsfond gjøres i driftsregnskapet. Midler på disposisjonsfondet kan kommunestyret disponere fritt.

Avsetning til og bruk av disposisjonsfond skal i utgangspunktet regnskapsføres i samsvar med budsjettet.⁷¹ Dette er en konsekvens av årsbudsjettets bindende virkning.⁷² I tillegg skal løpende inntekter som ikke er anvendt i budsjettåret i henhold til kommuneloven § 14-9 annet ledd, avsettes til disposisjonsfond.

Kommunestyret kan gi underordnet organ delegert myndighet til å avsette til og bruke av disposisjonsfond innenfor rammen av de enkelte bevilgninger.⁷³ Slik avsetning og bruk

⁷¹ Budsjett- og regnskapsforskriften § 4-1 første ledd

⁷² Kommuneloven § 14-5

⁷³ Budsjett- og regnskapsforskriften § 5-4 annet ledd

kommer i tillegg til avsetning og bruk som kommunestyret selv har fastsatt i budsjettet, og vil ikke fremkomme av årsbudsjettet, men kommer i tillegg til budsjetttrammene i bevilgningsoversikt drift post 6.⁷⁴ Avsetning til og bruk av disposisjonsfond i bevilgningsoversikten regnskapsføres således i henhold til delegasjonsfullmakten, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 4-1 første ledd, og inngår i bevilgningsoversikt drift post 20.

Bruk av disposisjonsfond kan finansiere årets investeringer gjennom overføring til investering i driftsregnskapet. Dersom investeringsregnskapet ikke benytter denne finansieringen (overføring fra drift), skal overføringen reduseres og i utgangspunktet også redusere bruk av disposisjonsfond, se delkapittel 6.3.

Avsetning til og bruk av disposisjonsfond kan bli endret som følge av reglene for avslutning av kommuneregnskapet, se delkapittel 6.3.

6.2.2. Avsetning til og bruk av ubundne investeringsfond

Avsetning til og bruk av ubundne investeringsfond gjøres i investeringsregnskapet. Midler på ubundet investeringsfond kan kommunestyret disponere fritt.

På samme måte som for disposisjonsfondet skal avsetning til og bruk av ubundet investeringsfond regnskapsføres i samsvar med det som er fastsatt i budsjettet eventuelt i tråd med delegasjonsfullmakt.

Avsetning til og bruk av ubundet investeringsfond kan bli endret som følge av reglene for avslutning av kommuneregnskapet, se delkapittel 6.3.

6.2.3. Avsetning til og bruk av bundne fond

Midler som *i medhold av lov, forskrift eller avtale* er reservert særskilte formål, og som ikke benyttes i budsjettåret, skal *avsettes* til bundne fond, jf. kommuneloven § 14-10 fjerde ledd. Avsetninger av slike midler skal således skje når inntektsførte midler er større enn de påløpte utgiftene til formålet, eller på annet grunnlag skal avsettes. Typisk er slike midler

- øremerkede tilskudd fra staten eller andre, herunder gaver til bestemte formål, som ennå ikke er brukt til sitt påtenkte formål
- inntekter som etter lov eller forskrift er forutsatt avsatt til fond
- inntekter som er blitt større enn det lovgivningen tillater (selvkost)

Avsetninger til og bruk av bundne driftsfond regnskapsføres i driftsregnskapet, mens avsetninger til og bruk av bundne investeringsfond regnskapsføres i investeringsregnskapet.

⁷⁴ Budsjett- og regnskapsforskriften § 5-4 første ledd

Midler på bundne fond kan, avhengig av vilkårene for bruken, i visse tilfeller anses som en økonomisk forpliktelse for kommunen. Slike forpliktelser er altså i kommuneregnskapet ikke klassifisert som gjeld, men egenkapital.

På samme måte som for bruk av frie fond er utgangspunktet at *bruk* av bundne fond må ha hjemmel i årsbudsjettet eller delegert fullmakt fra kommunestyret (bruk av bundne midler er også underlagt kommunestyrets budsjettmyndighet). Kommunestyret eller underordnet organ vil normalt ha avgjørende innflytelse over når aktiviteten midlene skal finansiere, blir gjennomført.

Hvis utgiftene til formålet likevel ikke er påløpt, er det i lys av kommuneloven § 14-10 fjerde ledd naturlig å legge til grunn at bruk av bundne fond *likevel ikke* regnskapsføres som fastsatt i budsjettet eller etter fullmakt. Denne løsningen kan også begrunnes med at i den grad utgifter til formålet ikke er påløpt, er kommunens forpliktelse heller ikke redusert.

Tilsvarende, i de tilfellene det er påløpt utgifter *utover* bruk av bundne fond fastsatt i budsjettet eller etter fullmakt, vil forpliktelsen til å utføre aktiviteten være redusert. Dette begrunner regnskapsføring av bruk av bundne fond utover det som er fastsatt i budsjettet eller etter fullmakt. Bruk av bundne fond regnskapsføres således i takt med gjennomføring av aktiviteten midlene er øremerket til.

Avsetninger til og bruk av bundne fond er således betinget av om utgiftene til formålet er påløpt. Dette gjelder likevel ikke på samme måte for avsetning til og bruk av selvkostfond som skal skje etter reglene i selvkostforskriften § 8. Avsetning til selvkostfond regnskapsføres når et overskudd er høyere enn fremført underskudd i selvkostkalkylen, jf. selvkostforskriften § 8 andre ledd andre punktum. I tillegg avsettes også beregnede renteinntekter, jf. fjerde ledd. Bruk av selvkostfond regnskapsføres når selvkostkalkylen viser underskudd, jf. tredje ledd første punktum.

Skulle øremerkede midler ikke bli brukt opp, må resterende overføres tilbake til giver.

6.2.4. Overføring fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet

Overføring av midler fra driftsregnskapet til investeringsregnskap regnskapsføres i henholdsvis driftsregnskapet og investeringsregnskapet.

På samme måte som for disposisjonsfond og ubundet investeringsfond skal overføring fra drift til investering som utgangspunkt regnskapsføres i samsvar med det som er fastsatt i budsjettet, eventuelt i tråd med delegasjonsfullmakt.⁷⁵

Overføring fra drift til investering kan bli endret som følge av reglene for avslutning av kommuneregnskapet, se delkapittel 6.3.

⁷⁵ Jf. kommuneloven § 14-5 første ledd

Dersom underordnet organ benytter bundne driftsfond til finansiering av utgifter i investeringsregnskapet, vil dette gjøres som overføring til investering. Slik overføring er ikke gjenstand for strykning, se delkapittel 6.3.

6.2.5. Dekning av tidligere års merforbruk og udekket beløp

Kommunestyret skal i forbindelse med vedtak av årsregnskapet angi hvordan et merforbruk i driftsregnskapet skal dekkes inn, jf. kommuneloven § 14-3 andre ledd. Merforbruk i driftsregnskapet dekkes inn innenfor fristene i kommuneloven § 14-11 første ledd. Kommunestyret tar endelig stilling til den årlige inndekningen av merforbruket i forbindelse med revisjon av inneværende års budsjett eller fastsettelsen av kommende års budsjett.

Dekning av merforbruk regnskapsføres i driftsregnskapet i tråd med gjeldende budsjettvedtak. Dekning av merforbruk kan imidlertid måtte reduseres dersom driftsregnskapet ellers ville bli gjort opp med (nytt) merforbruk, og i visse tilfeller også måtte økes, se delkapittel 6.3.

Et udekket beløp i investeringsregnskapet skal føres opp til dekning i investeringsbudsjettet året etter at det oppsto, dvs. som budsjettjustering i det året hvor årsregnskapet behandles, jf. kommuneloven § 14-11 tredje ledd. Dekning av udekket beløp regnskapsføres i tråd med dette uavhengig av om dette skaper et nytt udekket beløp i investeringsregnskapet. Dekning av udekket beløp kan altså ikke fremføres til senere år slik som merforbruk i driftsregnskapet.

6.3. Avslutning av kommuneregnskapet

Driftsregnskapet og investeringsregnskapet avsluttes ved at egenkapitaldisposisjonene endres for at regnskapet ikke skal inneholde disposisjoner det ikke er rom eller behov for, og for å hindre at inndekning av merforbruk skyves ut i tid. Beløp som ikke er dekket inn, fremføres til inndekning i senere år.

Ved avslutning av årsregnskapet skal egenkapitaldisposisjonene som nevnt i delkapittel 6.2 økes eller reduseres i samsvar med reglene for årsavslutning i budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 4.

Reglene bygger på at det ikke skal gjennomføres egenkapitaldisposisjoner som det ikke er rom for, eller som det ikke er behov for.⁷⁶ Reglene overstyrer de beslutningene som kommunestyret eller underordnet organ etter fullmakt har gjort om bruk av og avsetninger til fond mv. Visse egenkapitaldisposisjoner skal således ikke gjennomføres hvis dette medfører at regnskapet avsluttes med et merforbruk eller mindreforbruk i driftsregnskapet, eller et udekket eller udisponert beløp i investeringsregnskapet.

Dessuten pålegger reglene å øke bruken av disposisjonsfond for å redusere et eventuelt merforbruk. Dette bygger på kommunelovutvalgets utredning som viste til at «*et merforbruk*

⁷⁶ Se Høringsnotat om ny budsjett- og regnskapsforskrift, KMD desember 2018.

betyr at det er brukt mer midler enn det som var finansiert i årsbudsjettet. Hvis kommunen på samme tid har midler på disposisjonsfondet, er realiteten i et merforbruk at midler på disposisjonsfondet allerede er brukt. En plikt til å redusere merforbruket med bruk av disposisjonsfond vil bidra til at inndekningen av merforbruket ikke skyves ut i tid. Det vil også sikre at kommuner med et merforbruk ikke samtidig kan finansiere nye bevilgninger med bruk av disposisjonsfondet (midler som allerede er brukt) etter at årsregnskapet er lagt frem.»⁷⁷

Reglene innebærer også at netto tilgang på midler skal disponeres fullt ut ved årsavslutningen ved bl.a. å øke avsetninger til fond. Driftsregnskapet skal dermed ikke avsluttes med et mindreforbruk, og investeringsregnskapet skal ikke avsluttes med et udisponert beløp.

6.3.1. Avslutning av driftsregnskapet

Utgangspunktet er at egenkapitaldisposisjonene først regnskapsføres i samsvar med det som er fastsatt i budsjettet, eventuelt bestemt i tråd med delegasjonsfullmakt, se delkapittel 6.2.

Overføring fra drift til investering skal likevel reduseres hvis det er nødvendig for å unngå avsetning av løpende inntekter på investeringsfond. Bakgrunnen er at løpende inntekter ikke kan bindes til investeringsformål gjennom avsetning til ubundet investeringsfond, slik at handlingsrommet til kommende kommunestyre snevres inn, jf. kommuneloven § 14-9 andre ledd. Overføring fra drift til investering kan derfor bare foretas så langt det er nødvendig for å sikre finansiell dekning i årets investeringsregnskap, men likevel ikke høyere enn det som er fastsatt i budsjettet, eventuelt bestemt i tråd med delegasjonsfullmakt.

***Merforbruk i driftsregnskapet*⁷⁸**

Dersom den foreløpige regnskapsavslutningen viser et merforbruk i driftsregnskapet, skal merforbruket reduseres så mye som mulig ved å redusere (stryke) følgende egenkapitaldisposisjoner før regnskapet avsluttes

- a) overføring til investering
- b) avsetning til disposisjonsfond
- c) inndekning av tidligere års merforbruk

Overføringer av midler som etter lov eller avtale er reservert for særskilte formål, er skjermet og skal ikke strykes.

Hvis driftsregnskapet fremdeles viser merforbruk etter at strykningene er gjennomført, skal merforbruket reduseres ytterligere ved å bruke av disposisjonsfond så lenge det er tilgjengelige midler på fondet og midlene ikke er skjermet i tråd med lov eller forskrift. Den delen av

⁷⁷ NOU 2016:4 pkt. 19.6.3.2

⁷⁸ Budsjett- og regnskapsforskriften § 4-2.

disposisjonsfondet som i det opprinnelige budsjettvedtaket for året etter regnskapsåret er budsjettert brukt til å finansiere driftsbudsjettet, er skjermet for bruk ved årsavslutningen.

Merforbruk som heller ikke kan dekkes inn med slik bruk av disposisjonsfond, skal fremføres til inndekning senere år. Fristene for inndekning følger av kommuneloven § 14-11.⁷⁹

Mindreforbruk i driftsregnskapet⁸⁰

Dersom den foreløpige regnskapsavslutningen viser et mindreforbruk i driftsregnskapet, skal mindreforbruket reduseres så mye som mulig ved å redusere (stryke) bruk av disposisjonsfond.

Hvis driftsregnskapet fremdeles viser mindreforbruk etter dette, skal mindreforbruket dekke inn tidligere års merforbruk ved at dekning av tidligere års merforbruk økes. Overskytende mindreforbruk avsettes til disposisjonsfond.

Driftsregnskapet skal derfor aldri avsluttes med et mindreforbruk.

Bruk av disposisjonsfond ved merforbruk i balanseregnskapet⁸¹

Hvis balanseregnskapet viser et merforbruk fra tidligere år, etter at disposisjonene omtalt ovenfor er gjennomført, skal merforbruket dekkes inn ved bruk av midler på disposisjonsfond så lenge det fortsatt er tilgjengelige midler på fondet og midlene ikke er skjermet i tråd med lov eller forskrift.

Slik inndekning av merforbruk ved bruk av disposisjonsfondet skal føres i driftsregnskapet før regnskapet avsluttes.

6.3.2. Avslutning av investeringsregnskapet

Utgangspunktet er at egenkapitaldisposisjonene først regnskapsføres i samsvar med det som er fastsatt i budsjettet, eventuelt bestemt i tråd med delegasjonsfullmakt, se delkapittel 6.2.

Overføring fra driftsregnskapet skal reduseres for å unngå at løpende inntekter avsettes til investeringsfond, jf. også omtalen i avsnitt 6.3.1 ovenfor.

Bruk av lån skal også reduseres i forhold til budsjettert beløp så langt det følger av budsjett- og regnskapsforskriften § 2-6.

⁷⁹ For kommunale foretak, interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap gjelder reglene i kommuneloven § 14-12.

⁸⁰ Budsjett- og regnskapsforskriften § 4-3.

⁸¹ Budsjett- og regnskapsforskriften § 4-4.

Udekket i investeringsregnskapet⁸²

Dersom den foreløpige regnskapsavslutningen viser et udekket beløp i investeringsregnskapet, skal det udekkete beløpet reduseres så mye som mulig ved å redusere (stryke) avsetninger til ubundet investeringsfond, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 4-5 første ledd.

Hvis investeringsregnskapet fortsatt viser et udekket beløp etter at strykningene er gjennomført, skal det udekkete beløpet føres opp til dekning på investeringsbudsjettet i det år regnskapet legges fram.

Udisponert i investeringsregnskapet

Dersom den foreløpige regnskapsavslutningen viser et udisponert beløp i investeringsregnskapet, skal det udisponerte beløpet reduseres så mye som mulig ved å redusere (stryke) følgende disposisjoner før regnskapet avsluttes

- a) overføring fra drift
- b) bruk av lån
- c) bruk av ubundet investeringsfond

Viser investeringsregnskapet fortsatt et udisponert beløp etter at strykningene er gjennomført, skal dette beløpet avsettes til ubundet investeringsfond.

Investeringsregnskapet skal derfor aldri avsluttes med et udisponert beløp.

6.3.3. Oversikt over budsjettavvik og årsavslutningsdisposisjoner

Årsavslutningsreglene innebærer at egenkapitaldisposisjonene i det avlagte årsregnskap normalt vil avvike fra årsbudsjettet.

Gjennomførte strykninger og øvrige årsoppgjørdisposisjoner vil ikke fremgå direkte av oppstillingene over drifts- og investeringsregnskapet, men vil normalt være av vesentlig betydning for å forstå årsregnskapet. Årsregnskapet skal derfor inneholde oppstillinger som gir en samlet oversikt over budsjettavvik og årsoppgjørdisposisjonene, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-9.

Oversiktene synliggjør også hva beløpet på «bunnlinjen» ville vært dersom budsjettdisposisjonene ble gjennomført i tråd med budsjettet og budsjettfullmakter («budsjettavviket»).

⁸² Budsjett- og regnskapsforskriften § 4-5.

7. Grunnleggende sammenhenger

I kommuneregnskapet utgjør arbeidskapitalprinsippet den mest sentrale økonomiske sammenhengen hvor alle endringer i kommunens arbeidskapital regnskapsføres som tilgang og bruk i drifts- og investeringsregnskapet.

Enhver endring i kommunens arbeidskapital (omløpsmidler og kortsiktig gjeld) vil som hovedregel medføre en endring i egenkapitalens fondsdel. Arbeidskapitalen og egenkapitalens fondsdel øker som følge av økning i balanseført verdi av omløpsmidler. Det samme skjer ved reduksjon av balanseført verdi av kortsiktig gjeld. Siden egenkapitalens fondsdel endres tilsvarende arbeidskapitalen, vil endringer i egenkapitalens fondsdel tilsvare regnskapsført tilgang og bruk av midler i drifts- og investeringsregnskapet.

De sentrale sammenhengene i kommuneregnskapet omtales gjerne som kretsløp.

7.1. Kretsløpet for arbeidskapitalen (kretsløp 1)

Kommunens balanseførte arbeidskapital øker ved at omløpsmidlene øker eller kortsiktig gjeld reduseres. Det skjer ved regnskapsføring av tilgang på midler i kommunens drifts- og investeringsregnskap i form av inntekter tilført fra eksterne samt verdiøkninger på omløpsmidler og verdireduksjoner på kortsiktig gjeld som følger av reglene om måling.

Tilsvarende vil arbeidskapitalen reduseres ved at den kortsiktige gjelden øker eller omløpsmidlene reduseres. Det skjer ved regnskapsføring av bruk av midler i kommunens drifts- og investeringsregnskap i form av utgifter til eksterne samt verdireduksjoner på omløpsmidler og verdiøkninger på kortsiktig gjeld som følger av reglene om måling.

Siden det kun er den delen av et lån som er brukt i året som inntektsføres i investeringsregnskapet, jf. avsnitt 4.1.1, oppstår det en forskjell mellom årets inntekter og årets endring i arbeidskapitalen (omløpsmidlene).

Den grunnleggende sammenhengen i kretsløp 1 er derfor at differansen mellom tilgang og bruk av midler (i drifts- og investeringsregnskapet), korrigert for endring ubrukte lånemidler, skal samsvare med endring i kommunens balanseførte arbeidskapital. Forskjellen mellom periodens opptak av langsiktig gjeld og regnskapsføring av lånemidler i investeringsregnskapet fremkommer som endring i ubrukte lånemidler.

Prinsippendringer som påvirker arbeidskapitalen, skal regnskapsføres direkte mot egenkapitalen (konto for prinsippendringer), jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-7. Dette innebærer unntak fra de grunnleggende sammenhengene i kommuneregnskapet.

Kretsløpet for arbeidskapitalen (kretsløp 1)	
Endring i arbeidskapital i drifts- og investeringsregnskapet	
	Driftsinntekter
+	Investeringsinntekter
+	Finansinntekter i drift
	<hr/>
=	Sum Inntekter (Tilgang) (A)
	 Driftsutgifter
+	Investeringsutgifter
+	Finansutgifter i drift
	<hr/>
=	Sum Utgifter (Bruk) (B)
	 Periodens endring (A-B)
+/-	Endring ubrukte lånemidler
	<hr/>
=	Endring i arbeidskapital
Endring i arbeidskapital i balanseregnskapet	
	Omløpsmidler 31.12.
-	Kortsiktig gjeld 31.12.
	<hr/>
=	Arbeidskapital 31.12. (X)
	 Omløpsmidler 01.01.
-	Kortsiktig gjeld 01.01.
	<hr/>
=	Arbeidskapital 01.01. (Y)
	 <hr/>
=	Endring i arbeidskapital (X-Y)

Figur 5 Kretsløpet for arbeidskapitalen

7.2. Kretsløpet for egenkapitalens fondsdel (kretsløp 2)

Også bruk av og avsetning til fond skal regnskapsføres i drifts- og investeringsregnskapet. Bruk av og avsetning til fond i drifts- og investeringsregnskapet skal i kretsløp 2 samsvare med endringene på de respektive fondstypene i balansen. Denne sammenhengen gjelder også for egenkapitalens fondsdel totalt. Det vil si at endringer i egenkapitalens fondsdel skal være lik summen av bruk av og avsetning til fond i drifts- og investeringsregnskapet og årets eventuelle merforbruk i driftsregnskapet og udekket i investeringsregnskapet.

Kretsløpet for egenkapitalen (kretsløp 2)	
Driftsregnskapet	
	Overført til investeringsregnskapet
+/-	Netto avsetning/bruk driftsfond
+	Dekning av tidligere års merforbruk i drift
+	Årets merforbruk til fremføring
=	Sum disponeringer og fremføring av merforbruk (a)
Investeringsregnskapet	
-	Overført fra driftsregnskapet
+/-	Netto avsetning/bruk investeringsfond
+	Dekning av tidligere års udekket i investering
+	Årets udekket til fremføring
=	Sum overføringer, avsetninger og fremføring (b)
=	Endring fond mv i drifts- og investering (a+b)
Balanseregnskapet (egenkapitalen)	
	Sum egenkapital 31.12.
-	Kapitalkonto 31.12.
=	Egenkapitalens fondsdel 31.12. (x)
	Sum egenkapital 01.01.
-	Kapitalkonto 01.01.
=	Egenkapitalens fondsdel 01.01. (y)
=	Endring egenkapital (x-y)

Figur 6 Kretsløpet for egenkapitalen

7.3. Kretsløpet for anleggsmidler og langsiktig gjeld (kretsløp 3)

Som omtalt i avsnitt 6.1.3 ovenfor, tilsvarende kapitalkontoen forskjellen mellom anleggsmidler og langsiktig gjeld, justert for ubrukte lånemidler. Det er derfor endringer i disse størrelsene som fører til endringer i kapitalkontoen.

Investeringer i anleggsmidler øker kommunens anleggsmidler og dermed kapitalkonto. Senere endringer i balanseført verdi av disse anleggsmidlene vil, med unntak av reversering av tidligere nedskrivninger, redusere kapitalkontoen.

Opptak av langsiktig gjeld reduserer kapitalkontoen, men ikke på opptakstidspunktet. Reduksjonen skjer først når lånemidlene regnskapsføres som inntekt (bruk av lån) i investeringsregnskapet. Lån som er tatt opp, men ikke brukt, medfører endring (økning) av ubrukte lånemidler. Senere endringer i balanseført verdi av den langsiktige gjelden skjer hovedsakelig ved betaling av avdrag på og innfrielse av lån. Dette vil øke kapitalkontoen. Eventuell oppskrivning av langsiktig gjeld etter målingsreglene (i praksis begrenset til oppskrivning av valutalån), jf. delkapittel 4.2, vil redusere kapitalkontoen. Slike verdiendringer føres direkte mot kapitalkontoen uten noen tilsvarende føring i drifts- eller investeringsregnskapet.

Pensjonsforpliktelser og pensjonsmidler er klassifisert som henholdsvis langsiktig gjeld og anleggsmidler. Endringer i balanseført verdi på disse postene føres direkte mot kapitalkonto uten å ha noen tilsvarende føring i drifts- eller investeringsregnskapet. En økning av pensjonsmidlene vil øke kapitalkontoen, mens en økning i pensjonsforpliktelsene vil redusere kapitalkontoen.

Kapitalkonto
Øker kapitalkonto (krediteringer):
Aktivering av varige driftsmidler
Reversert nedskrivning av varige driftsmidler
Kjøp av aksjer og andeler klassifisert som anleggsmidler
Reversert nedskrivning av aksjer og andeler
Utlån
Aktivert egenkapitalinnskudd pensjonskasse
Avdrag på eksterne lån
Aktivering av immaterielle eiendeler
Reversert nedskrivning av immaterielle eiendeler
Økning pensjonsmidler
Reduksjon pensjonsforpliktelser
Reduserer kapitalkonto (debiteringer):
Avgang varige driftsmidler
Av- og nedskrivning av varige driftsmidler
Avgang aksjer og andeler
Nedskrivning av aksjer og andeler
Avdrag på utlån
Avskrivning utlån
Reduksjon egenkapitalinnskudd pensjonskasse
Avgang immaterielle eiendeler
Av- og nedskrivning av immaterielle eiendeler
Bruk av midler fra eksterne lån
Reduksjon pensjonsmidler
Økning pensjonsforpliktelser
Urealisert kurstap utenlandslån

Figur 7 Transaksjoner på kapitalkontoen

8. Noteopplysninger og årsberetning

8.1. Noteopplysninger

Noteopplysninger er en forklaring og utdyping av informasjon til poster i driftsregnskapet, investeringsregnskapet og balansen. Det er verken hensiktsmessig eller plass til å gi alle slike opplysninger i regnskapsoppstillingene. Notene skal bidra til å øke regnskapsbrukerens forståelse og vurdering av regnskapet.

Budsjett- og regnskapsforskriften §§ 5-10 til 5-14 gir bestemmelser om faste noteopplysninger, dvs. opplysninger som alltid skal gis så langt de er aktuelle.

I tillegg til de faste noteopplysningene skal det gis noteopplysninger om andre forhold hvis opplysningene ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig og er vesentlige for vurderingen av den økonomiske utviklingen og stillingen, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-15.

Notene skal være nummerert og i regnskapsoppstillingene skal det så langt som mulig henvises til tilhørende note.

8.2. Årsberetningen

Kommunene skal også utarbeide en årsberetning for kommunens samlede virksomhet, jf. kommuneloven § 14-7. Kommunenes plikt til å utarbeide en årsberetning må ses både som en del av administrasjonens rapportering til kommunestyret, og som kommunens informasjon om sentrale forhold ved kommunens virksomhet til allmennheten.⁸³ Nærmere krav til innhold i årsberetningen følger av kommuneloven § 14-7 annet ledd. Se boksen nedenfor.

Innhold i årsberetningen

- forhold som er viktige for å bedømme den økonomiske utviklingen og stillingen, og om den økonomiske utviklingen og stillingen ivaretar den økonomiske handleevnen over tid
- vesentlige beløpsmessige avvik mellom årsbudsjettet og årsregnskapet, og vesentlige avvik fra kommunestyrets eller fylkestingets premisser for bruken av bevilgningene
- virksomhetens måloppnåelse og andre ikke-økonomiske forhold som er av vesentlig betydning for kommunen eller fylkeskommunen eller innbyggerne
- tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å sikre en høy etisk standard
- den faktiske tilstanden når det gjelder kjønnslikestilling
- hva kommunen eller fylkeskommunen gjør for å oppfylle arbeidsgivers aktivitetsplikt etter likestillings- og diskrimineringsloven § 26

Årsberetning er den lovpålagte årsrapporteringen som skal redegjøre for kommunens virksomhet og økonomi for året som har gått. Kommunene utarbeider vanligvis nokså brede og omfattende årsrapporter som redegjør for de mange sidene av kommunens virksomhet. I disse rapportene inngår gjerne også opplysningene som kommunene er pålagt å gi i årsberetningen. Årsberetningen kan også være innarbeidet som en egen avgrenset del i årsrapporten. I noen tilfeller kan kommunen både ha utarbeidet en egen årsberetning som har en kortere og

⁸³ NOU 2016:4 kapittel 19.5.5

overordnet form, og i tillegg en bredere årsrapport. Kommuneloven legger til rette for at kommunene har muligheten til å velge ulike rapporteringsløsninger ut fra hva de finner best⁸⁴.

⁸⁴ Prop 46 L (2017-2018) kap. 20.3.5.4

DEL C

TRANSAKSJONSTIDSPUNKTET

9. Innledning del C – transaksjonstidspunktet

Formålet med denne delen av rammeverket er å fastsette tidspunktet for når ulike typer transaksjoner og verdiendringer skal regnskapsføres. Utgifter og inntekter skal regnskapsføres etter anordningsprinsippet, det vil si når utgiften eller inntekten er «kjent». Dette innebærer som hovedregel at transaksjoner skal regnskapsføres på transaksjonstidspunktet, eksempelvis for varer og tjenester når de er levert eller mottatt. Enkelte transaksjonstyper følger ikke hovedregelen og vil ha et annet tidspunkt for regnskapsføring. Dette konkretiseres nedenfor.

Beskrivelsen av transaksjonstidspunktet og tidspunktet for regnskapsføring er bygd opp etter følgende kategorier

- gjensidige transaksjoner
- ensidige transaksjoner
- verdiendringer (tap og gevinst)

10. Transaksjoner og verdiendringer

10.1. Transaksjoner og transaksjonstidspunktet

Regnskapsføring av utgifter og inntekter har som utgangspunkt at kommunen har gjennomført en transaksjon. Transaksjoner er kjennetegnet ved at økonomiske ressurser skifter eier, og dette avgjøres ved om det har funnet sted en overføring av risiko og kontroll. Overføring av risiko betyr at eiendelens gevinst- og tapspotensial er ført over til motparten. Overføring av kontroll betyr overføring av beslutningsmyndighet og råderett over eiendelen. Mottakeren har således både overtatt en risiko ved å eie eiendelen, men også en mulighet til å utnytte eiendelen til egen fordel eller vinning. Transaksjonstidspunktet er det tidspunktet hvor både risiko og kontroll i hovedsak er overført.

En reell transaksjon forutsetter at det skjer en virkelig overføring av risiko og kontroll. Interne kjøp og salg mv. mellom virksomheter som er en del av samme kommune/rettssubjekt, vil ikke oppfylle kriteriene for en transaksjon. Med unntak for (interne) overføringer til/fra egne kommunale foretak, vil slike "interne transaksjoner" ikke bli omtalt nærmere her.

Det er vanlig å skille mellom ensidige og gjensidige transaksjoner. En gjensidig transaksjon er en overdragelse av en eiendel eller et gode fra en part til en annen mot et spesifikt vederlag, for eksempel varekjøp eller renter på lån. En ensidig transaksjon er en overdragelse av en eiendel eller et gode fra en part til en annen, men da uten krav om å motta en spesifikk motytelse (vederlag), for eksempel et tilskudd.

Det kan oppstå situasjoner hvor kommunen får en forpliktelse til å avgi økonomiske midler til en annen part på et fremtidig tidspunkt. Gitt at visse vilkår er oppfylt, skal slike usikre forpliktelser likevel regnskapsføres før transaksjonen er gjennomført.

10.2. Verdiendringer

Noen posterings i regnskapet har ikke utgangspunkt i at det er gjennomført en transaksjon. Også verdiendringer på eiendeler og gjeld skal regnskapsføres når det følger av reglene om måling, selv om verdier ikke har skiftet eier, jf. budsjett- og regnskapsforskriften §§ 3-2 og 3-3.

Reglene om måling av omløpsmidler og kortsiktig gjeld innebærer at urealisert tap skal regnskapsføres. For markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal både urealisert gevinst og tap regnskapsføres.

Reglene om måling av anleggsmidler krever avskrivninger og nedskrivninger. Avskrivningene fordeler anleggsmidlenes verdifall over deres forventete utnyttbare levetid. Reglene om måling av langsiktig gjeld innebærer at gjelden i enkelte (sjeldne) tilfeller skal oppskrives.

11. Transaksjonstyper, transaksjonstidspunkt og framskutt regnskapsføring

I dette kapitlet gis det en oversikt over de ulike transaksjonstypene og tidspunktet for regnskapsføring. En nærmere beskrivelse av transaksjonstidspunktet for de ulike typene transaksjonene gis i kapitlene 12 til 14.

11.1. Oversikt over gjensidige og ensidige transaksjoner – utgifter og inntekter

Periodisering av utgifter og inntekter følger anordningsprinsippet, dvs. når utgiften eller inntekten er «kjent». Utgifter og inntekter regnskapsføres dermed som hovedregel på transaksjonstidspunktet som er tidspunktet der risiko og kontroll er overført, se avsnitt 4.1.3.

For ensidige transaksjoner må det vurderes fremskutt regnskapsføring. Det innebærer å utgifts- eller inntektsføre transaksjonen før risiko og kontroll er overført, altså før transaksjonstidspunktet er inntruffet. Utgifts- og inntektsføring av ensidige transaksjoner skal skje før transaksjonstidspunktet (fremskutt) dersom

- det er rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført, og
- transaksjonen kan måles med tilstrekkelig pålitelighet, og
- eventuell tilknyttet aktivitet eller periode er gjennomført eller inntruffet

11.1.1. Gjensidige transaksjoner

Nedenfor gis en oversikt over transaksjonstidspunktet og tidspunktet for regnskapsføring av ulike typer gjensidige transaksjoner.

TRANSAKSJONSTYPER	TRANSAKSJONSTIDSPUNKT	FREMSKUTT REGNSKAPSFØRING
UTGIFTER		
<i>Gjensidige transaksjoner</i>		
Kjøp av tjenester	Tjenesten utført	
Kjøp av varer	Varen er levert	
Lønn og godtgjørelser	Den ansatte har levert ytelser i henhold arbeidsavtalen.	
Pensjonspremie	Den ansatte har levert ytelser	
Premieavvik	<i>Unntak fra arbeidskapital og anordningsprinsippet:</i> Regnskapsføring av premieavvik iht. regnskapsforskriften § 3-5 annet ledd.	
Renteutgifter	Rentene er påløpt	
Kjøp av anleggsmidler – varige driftsmidler	Anleggsmidlet er levert	
Kjøp av finansielle anleggsmidler	Anleggsmiddelet er overført	
Utlån og forskutteringer	Likviditeten er overført eller pådratt forpliktelse på vegne av forskuddsmottaker	
Avdrag på og innløsning av innlån	Avdrag er betalt	Ikke-betalt del av minimumsavdrag
INNETEKTER		
<i>Gjensidige transaksjoner</i>		
Levering av tjenester	Tjenesten er utført	
Salg av varer	Varen er levert	
Renteinntekter	Renteinntektene er opptjent	
Gevinst og tap ved salg av omløpsmidler	Omløpsmiddelet er overført	
Salg av varige driftsmidler	Anleggsmiddelet er levert	
Salg av finansielle anleggsmidler	Anleggsmiddelet er overført	
Bruk av lån	<i>Unntak fra arbeidskapital- og anordningsprinsippet:</i> På det tidspunkt hvor utgiften lånet skal finansiere, er påløpt	
Mottatte avdrag på og innløsning av utlån og refusjoner av tidligere forskutteringer	Avdrag betalt/innløsning mottatt, refusjonen er mottatt	

Tabell 3 Gjensidige transaksjoner – utgifter og inntekter.

11.1.2. Ensidige transaksjoner

Nedenfor gis en oversikt over transaksjonstidspunktet og tidspunktet for regnskapsføring av ulike typer ensidige transaksjoner.

TRANSAKSJONSTYPER	TRANSAKSJONSTIDSPUNKT	FREMSKUTT REGNSKAPSFØRING
<i>Ensidige transaksjoner</i>		
UTGIFTER		
Tilskudd til andres aktiviteter	Tilskuddet er utbetalt	Tilskuddet er vedtatt, rimelig sikkert at vil bli utbetalt, kan måles med tilstrekkelig pålitelighet og eventuell tilknyttet periode inntruffet
Gaver	Gaven er overført	Gaven er vedtatt og kommunen har påtatt seg en forpliktelse til å overføre økonomiske midler til mottaker
Overføringer til kommunalt foretak	Disposisjonsretten er overført	Beslutning er fattet og tilknyttet periode inntruffet
<i>Usikre forpliktelser</i>		
Usikre forpliktelser		Rimelig sikkert transaksjonen vil bli gjennomført, kan estimeres med tilstrekkelig pålitelighet og har en klar årsakssammenheng med gjennomført aktivitet eller inntruffet periode
INNETEKTER		
Skatt på alminnelig inntekt og formue	I henhold til månedsoppgjør	
Eiendomsskatt	Skatten er utskrevet	
Rammetilskudd	Utbetalt	Inntektsutjevnerende del for fastsatt periode
Gaver	Overtar disposisjonsretten	
Utbytte fra aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper		Vedtatt av generalforsamlingen
Utdeling fra IKS og interkommunale samarbeid		Vedtatt av representantskapet
Overføring fra kommunalt foretak	Disposisjonsretten overført	Beslutning er fattet og tilknyttet periode inntruffet
Betingede tilskudd	Tilskuddet er mottatt	I takt med utgifter til tilskuddsberettiget aktivitet

Tabell 4 Ensidige transaksjoner – utgifter, usikre forpliktelser og inntekter

11.2. Oversikt over verdiendringer – tap og gevinst

Realiserte tap regnskapsføres på det tidspunktet de konstateres.

Urealiserte tap på omløpsmidler og kortsiktig gjeld regnskapsføres når verdireduksjon inntreffer. Dette innebærer fremskutt regnskapsføring, det vil si før realisasjon og transaksjonstidspunktet.

Urealisert gevinst og tap på markedsbaserte finansielle omløpsmidler regnskapsføres i samsvar med endringene i verdipapirenes markedsverdi.

Nedenfor gis en oversikt over tidspunktet for regnskapsføring av verdiendringer på omløpsmidler og kortsiktig gjeld.

TRANSAKSJONSTYPER	TRANSAKSJONSTIDSPUNKT	FREMSKUTT REGNSKAPSFØRING
<i>Verdiendringer</i>		
Tap på fordringer	Verdireduksjonen er konstatert (realiserte tap)	Verdireduksjonen er inntruffet (urealiserte tap)
Tap på finansielle omløpsmidler		Verdireduksjonen er inntruffet
Tap på kortsiktig gjeld		Verdiøkning er inntruffet
Tap markedsbaserte finansielle omløpsmidler		I samsvar med reduksjon i markedsverdi
Gevinst markedsbaserte finansielle omløpsmidler		I samsvar med økning i markedsverdi

Tabell 5 Transaksjoner knyttet til verdiendringer – tap og gevinst

11.3. Gjensidige og ensidige transaksjoner og tidspunkt for betaling

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

Etter anordningsprinsippet er det den gjennomførte kjøpstransaksjonen som danner grunnlag for utgiftsføringen i drifts- og investeringsregnskapet, og tilsvarende for inntekter. Betalingstidspunktet for oppgjør av inntekter og utgifter er uten betydning for vurdering av hva som er transaksjonstidspunktet. Transaksjonstidspunktet vil ikke alltid sammenfalle med betalingstidspunktet.

Ved kjøp og salg av varer og tjenester er det normalt å innvilge kredittid for betaling. I denne perioden, fra transaksjonstidspunktet til betalingstidspunktet, vil inntekter og utgifter være regnskapsført mot henholdsvis kortsiktig fordring og kortsiktig gjeld.

Hvis kommunen i inneværende periode betaler hele eller deler av neste periodes anskaffelse av varer eller tjenester, skal betalingstransaksjonen regnskapsføres som forskuddsbetalte varer eller tjenester under omløpsmidler/kortsiktige fordringer. Tilsvarende gjelder for salg av varer og tjenester.

Hvis kommunen i inneværende periode mottar betaling for hele eller deler av neste periodes salg av varer og tjenester, skal betalingstransaksjonen regnskapsføres som forskuddsbetalte inntekter under kortsiktig gjeld.

11.4. Merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon

Merverdiavgift er en avgift til staten ved omsetning av varer og tjenester. For salg av varer og tjenester legges det til merverdiavgift, mens for kjøp av varer og tjenester trekkes det fra merverdiavgift dersom kjøpet skjer innenfor et avgiftspliktig område.

Store deler av kommunal virksomhet er utenfor avgiftspliktig område, og da behandles merverdiavgift som del av kjøpsutgiften. Det påløper da heller ikke utgående merverdiavgift på salg av varer/tjenester.

11.4.1. Utgående merverdiavgift

Ved omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester legger kommunen til utgående merverdiavgift. Oppkrevd utgående merverdiavgift regnes ikke som en inntekt for kommunen og betalingen av merverdiavgiften til staten regnes tilsvarende ikke som en utgift. Salg av avgiftspliktige varer og tjenester inntektsføres derfor med netto salgsbeløp, og den utgående merverdiavgiften er en kortsiktig gjeld overfor staten.

11.4.2. Inngående merverdiavgift

Ved kjøp av varer og tjenester til bruk i avgiftspliktig virksomhet kan kommunen kreve fradrag for betalt inngående merverdiavgift. Fradragsberettiget merverdiavgift regnes ikke som en del av utgiften ved kjøp av varer og tjenester. Tilsvarende regnes ikke fradrag for inngående merverdiavgift som en inntekt for kommunen. Det er altså netto kjøpesum som regnes som utgift, og den inngående merverdiavgiften er en kortsiktig fordring overfor staten.

11.4.3. Merverdiavgiftskompensasjon

Dersom en kommune kjøper varer og tjenester til bruk på et område som ikke er avgiftspliktig, vil kommunen få kompensert merverdiavgiften som følger av kjøpet, etter nærmere regler i merverdiavgiftskompensasjonsloven. Kompensasjon for merverdiavgift er en refusjon av utgifter kommunen har hatt og vil derfor regnes som en inntekt for kommunen. Tilsvarende vil den delen av kjøpesummen som gjelder kompensasjonsberettiget merverdiavgift, regnes som en utgift.

Transaksjonstidspunktet for merverdiavgift er sammenfallende med kjøpet av varen eller tjenesten, jf. omtalen under delkapitlene 12.1 og 12.2 nedenfor. Kravet om merverdiavgiftskompensasjon vil derfor være kjent etter hvert som den kompensasjonsberettigede merverdiavgiften utgiftsføres i drifts- eller investeringsregnskapet.

Kompensasjonskravet sendes inn periodevis for to og to kalendermåneder og må være Skatteetaten i hende innen én måned og ti dager etter utløpet av perioden. Denne fristen er å oppfatte som absolutt i den forstand at kompensasjonskrav som ikke er tatt med i riktig periode,

vil være tapt, jf. bestemmelsene om tidspunkt for registrering av regnskapsopplysninger.⁸⁵ Dette gjelder også dersom oppgaven leveres for sent. Det er dato for utstedelse av salgsdokumentasjon som er bestemmende for hvilken termin kompensasjonskravet kan tas med på.

12. Gjensidige transaksjoner

12.1. Kjøp av varer og tjenester mv.

12.1.1. Kjøp av tjenester

Tjenestekjøp skal utgiftsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når tjenesten er utført.

Tjenestekjøp omfatter for eksempel anskaffelser av energi (strøm), telefoni, forsikringer og bruk av eksterne konsulenter og advokater. Ved slike transaksjoner er det utførelsen av den aktuelle tjenesten som er overdragelsen, mens betalingen er vederlaget. Tidspunktet for når tjenesten er utført, er sammenfallende med tidspunktet for når kommunen har mottatt den aktuelle tjenesten.

En utgift til tjenestekjøp er normalt kjent i tråd med anordningsprinsippet når tjenesten er utført.⁸⁶ Transaksjonen er å anse som gjennomført når risiko og kontroll knyttet til tjenesteleveransen har gått over på kommunen, altså som hovedregel når tjenesten er utført.

Ved kjøp av tjenester vil transaksjonen i normaltilfellet være gjennomført løpende etter hver utført time i regnskapsperioden. Er oppgjøret fra kommunen betinget av at oppdraget utføres etter 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. Denne delen regnes i så fall ikke som kjent.

Fakturering av tjenester forekommer både etter at tjenesten er levert, suksessivt med leveringene eller på forskudd. Faktureringstidspunktet har ikke betydning for periodisering av tjenestekjøp. Heller ikke betalingstidspunktet har betydning for tidspunktet for regnskapsføring. Derfor skal også tjenester som faktureres og betales å konto, regnskapsføres når tjenesten utføres, dvs. på transaksjonstidspunktet. Kriteriene for når en tjeneste er utført kan likevel variere mellom ulike tjenestetyper. For kommunale forsikrings- og leieavtaler utføres tjenesten i takt med avtalens løpetid, en advokattjeneste kan som hovedregel sies å være utført etter hver anvendt advokattime, mens forsyningen av energi utføres etter antall forbrukte kilowattimer.

⁸⁵ Bokføringsloven § 5, jf. bokføringsforskriften § 3-1 om bokføringsspesifikasjon og dokumentasjonsdato

⁸⁶ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kapittel 4.3.1

12.1.2. Kjøp av varer

Varekjøp skal utgiftsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når varen er levert.

Varekjøp omfatter for eksempel kjøp av læremateriell, kontorrekvisita, medisinsk forbruksmaterieell og materialer. I slike transaksjoner er det varen som er overdragelsen, og betalingen er vederlaget.

En utgift til kjøp av varer er normalt kjent når varen er levert.⁸⁷ Når varen er mottatt, vil kommunen vanligvis ha fått overført både risiko og kontroll. Kommunens kjøp av varer regnskapsføres således på transaksjonstidspunktet.

Det vil typisk være en tidsforskjell mellom anskaffelsen av en vare og tidspunktet for når varen benyttes i tjenesteproduksjonen (forbrukstidspunktet). Denne tidsforskjellen skal altså ikke medføre balanseføring mot beholdningskonti (varebeholdning) i kommuneregnskapet siden tilgang og bruk av midler skal fremgå av drifts- eller investeringsregnskapet, og periodiseringen skal følge anordningsprinsippet.

12.1.3. Lønn og godtgjørelser

Lønn og andre godtgjørelser skal utgiftsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når den ansatte har levert de ytelsene som vedkommende er forpliktet til i henhold til arbeidsavtalen.

Kommunens ansatte mottar vederlag som motytelse for sin arbeidsinnsats (utført arbeid) i henhold til arbeidsavtalen. Med vederlag menes her enhver godtgjørelse, herunder avtalt fast lønn, lønn etter timeforbruk (variabel lønn), lønn etter oppnådde resultater (bonuser), sluttvederlag, overtidsgodtgjørelse, feriepenger, fremtidige pensjonsytelser, avtalefestet pensjon (AFP) og andre godtgjørelser knyttet til den enkeltes ansettelsesforhold, eksempelvis fri bolig. Med ansatte menes ansatte i faste stillinger, midlertidige stillinger, bistillinger, engasjementer, faste vikarer etc. Begrepet ansatte omfatter her også folkevalgte eller personer som har et kommunalt eller fylkeskommunalt tillitsverv, og som mottar godtgjøring.

Utgifter til lønn og andre godtgjørelser vil normalt være kjent når arbeidsinnsatsen er utført. På samme måte som for tjenestekjøp er transaksjonen å anse som gjennomført når arbeidet er utført. Utgifter til lønn og andre godtgjørelser regnskapsføres således på transaksjonstidspunktet. Tilhørende arbeidsgiveravgift regnes på samme måte som kjent når arbeidet er utført.

Har den ansatte gjennom sitt arbeid opparbeidet seg rettigheter til bonuser, regnes utgiftene som kjent i den perioden hvor rettigheten til bonusen er opparbeidet.

⁸⁷ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kapittel 4.3.1

De ansatte har i noen tilfeller rett på ytelser selv om arbeidet ikke er utført, for eksempel ved sykdom, permisjoner mv. Slike ytelser er knyttet til en definert periode og vil være en kjent utgift når denne perioden har inntruffet.

Sluttvederlag skal regnskapsføres på det tidspunktet sluttvederlaget er en kjent utgift for kommunen. Dette er når det er rimelig sikkert⁸⁸ at sluttvederlaget skal ytes, og det kan måles med tilstrekkelig pålitelighet. Som hovedregel vil sluttvederlag være rimelig sikkert på det tidspunktet avtalen er akseptert av begge parter. Regnskapsføring av sluttvederlag skal altså skje uavhengig av utbetalingstidspunktet, men tidligst på det tidspunktet det foreligger en oppsigelse.

12.1.4. Pensjon

Årets pensjonspremie skal utgiftsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. som hovedregel når kravet er utstedt. Premieavvik skal regnskapsføres i samsvar med budsjett- og regnskapsforskriften § 3-5.

Årets pensjonspremie (både ved tilskudds- og ytelsesplaner) skal utgiftsføres når utgiften er kjent. Kommunen ivaretar sine pensjonsforpliktelser overfor de ansatte gjennom betaling av pensjonspremien. Pensjonspremien avhenger av kommunens lønnsutgifter, og den nærmere utregning av pensjonspremien avhenger av flere faktorer som følger av lov og avtaleverk. Pensjonsordningen administreres av et forsikringsselskap eller pensjonskasse, og det kan derfor legges til grunn at transaksjonstidspunktet vil være når pensjonspremien skal betales iht. avtale med pensjonsleverandøren.

I tillegg til pensjonspremien skal årets premieavvik regnskapsføres. Premieavviket er lik differansen mellom årets pensjonspremie og årets beregnede netto pensjonskostnad.⁸⁹ Årets premieavvik skal inntektsføres mot kortsiktig fordring hvis pensjonspremien er større enn netto pensjonskostnad. Årets premieavvik skal utgiftsføres mot kortsiktig gjeld hvis pensjonspremien er mindre enn netto pensjonskostnad.⁹⁰

Balanseførte premieavvik skal som hovedregel tilbakeføres ("amortiseres") med like årlige beløp over sju år.⁹¹ Over tid er det dermed pensjonspremiene som belastes drifts- og investeringsregnskapet.

⁸⁸ Rimelig sikkert svarer til en sannsynlighet på over 90 %

⁸⁹ Med årets netto pensjonskostnad siktes det til summen av årets pensjonsopptjening og årets rentekostnad på pensjonsforpliktelsen (brutto pensjonskostnad), fratrukket årets forventete avkastning på pensjonsmidlene, slik dette beregnes i tråd med anerkjente aktuarmetoder.

⁹⁰ Jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-5 andre ledd

⁹¹ Se nærmere regler om tilbakeføringsperiodene i budsjett- og regnskapsforskriften § 3-5 tredje og fjerde ledd

12.1.5. Renteutgifter

Renter skal utgiftsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. i takt med at rentene påløper og skal godskrives kreditor.

I finanstransaksjoner er det likviditeten som er overdragelsen, mens etableringsomkostninger, renter og avdrag er det samlede vederlaget for å retten til å disponere finansielle eiendeler (retten til å låne likviditeten).

Renteutgifter skal regnskapsføres når de er kjent, som hovedregel på transaksjonstidspunktet. Rentetransaksjoner regnes som gjennomført i takt med at det påløper renter, det vil si etter hvert som de skal godskrives kreditor i henhold til avtalen. For innlån (låneopptak) skal derfor renter utgiftsføres etter hvert som de er påløpt.

Opptakskost for obligasjonslån er, som for annen langsiktig gjeld, pålydende i norske kroner på det tidspunktet gjelden oppstår. Eventuell over- eller underkurs regnskapsføres som renteinntekt eller renteutgift på tidspunktet for låneopptaket.

Rentebytteavtaler som inngår i sikring av lånegjelden, bokføres som renteutgift med det beløp som kommunen betaler, eller får utbetalt på den aktuelle termin. Ved sikring vil bokførte renteutgifter da være summen av renteutgifter på lån og betaling/utbetaling på rentebytteavtaler. For regnskapsmessig sikring og føring av gevinst og tap vises det til delkapittel 14.1.

12.2. Kjøp av anleggsmidler

12.2.1. Kjøp av varige driftsmidler

Kjøp av varige driftsmidler skal utgiftsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når driftsmiddelet er levert.

Varige driftsmidler er

- faste eiendommer og anlegg (formålsbygg, VAR-anlegg, veier mv.)
- utstyr, maskiner og transportmidler

Ved kjøp av varige driftsmidler er det driftsmidlet som er overdragelsen og betalingen er vederlaget.

Utgifter til kjøp av varige driftsmidler er normalt kjent når driftsmiddelet er levert. Når driftsmiddelet er mottatt, vil kommunen vanligvis ha fått overført både risiko og kontroll. Kommunens kjøp av varige driftsmidler regnskapsføres således på transaksjonstidspunktet.

Ved nybygg eller påkostning kan anskaffelse av varige driftsmidler pågå over et lengre tidsrom. I slike tilfeller er utgiften kjent når varer og tjenester er levert og utført underveis i byggeprosessen. Transaksjonen er således gjennomført i takt med fremdriften i prosjektet.

Dersom kommunen ikke er byggherre, er transaksjonstidspunktet som hovedregel ved overtagelse.

Dersom vederlaget er et anleggsmiddel, er det ikke åpenbart at vederlaget representerer bruk av midler for kommunen.⁹² I en slik transaksjon (byttetransaksjon) overdras det et nytt anleggsmiddel til kommunen og kommunen yter et annet anleggsmiddel som vederlag. Kommunens arbeidskapital vil således være uforandret som følge av byttetransaksjonen.

Da vederlagets form ikke har betydning for regnskapsføringen, skal slike byttetransaksjoner dekomponeres i to transaksjoner: én kjøpstransaksjon (overdragelsen til kommunen) og én salgstransaksjon (kommunens ytelse). Kjøpstransaksjonen representerer bruk av midler og regnskapsføres som utgift i investeringsregnskapet, mens salgstransaksjonen representerer tilgang på midler og inntektsføres i investeringsregnskapet. Løsningen ivaretar at anskaffelse og avhending av anleggsmidler synliggjøres i investeringsregnskapet som tilgang på og bruk av midler i tråd med arbeidskapitalprinsippet og bruttoprinsippet på samme måte som når kjøp og salg av anleggsmidler ikke gjennomføres som byttetransaksjoner.

Også ved byttetransaksjoner skal henholdsvis kjøpstransaksjonen og salgstransaksjonen regnskapsføres på respektive transaksjonstidspunkter. Kjøpstransaksjonen utgiftsføres når det ene anleggsmidlet er levert til kommunen, og salgstransaksjonen inntektsføres når kommunen har levert fra seg det andre anleggsmidlet.

Både kjøps- og salgstransaksjonen i byttetransaksjoner skal utgifts- og inntektsføres på samme måte som transaksjoner hvor vederlaget er kontanter. Kjøps- og salgstransaksjonen har som utgangspunkt motpost under henholdsvis kortsiktig gjeld (for kjøp) og kortsiktig fordring (for salg). Balanseføring av både kjøps- og salgstransaksjonen skal imidlertid skje mot samme konto under enten kortsiktig fordring eller kortsiktig gjeld for å unngå at balansen har poster som ikke gjøres opp.

Når byttet ikke gjennomføres i samme regnskapsperiode, vil den som har mottatt et anleggsmiddel ha en forpliktelse til å overføre tilsvarende verdier til motparten i en senere regnskapsperiode. Fordringen og forpliktelsen vil dermed representere et langsiktig mellomværende mellom kommunen og motparten. Ved kjøp av anleggsmidler er salgstransaksjonen (eiendelen kommunen yter som vederlag) kjøpets reelle finansiering. Dersom kjøpstransaksjonen gjennomføres først, kan kommunens forpliktelse til å gjennomføre salgstransaksjonen regnskapsmessig anses som langsiktig gjeld på tidspunktet for gjennomføring av kjøpstransaksjonen. Gitt at kjøpstransaksjonen innebærer anskaffelse av et anleggsmiddel som kan lånefinansieres, vil en slik løsning ikke komme i egentlig konflikt med budsjett- og regnskapsforskriften § 3-1 andre ledd første punktum.⁹³ Mellomværendet

⁹² Det må avklares i hvilken grad det er gjennomført en reell transaksjon. En reell transaksjon innebærer at partene bytter til seg noe annet enn det de bytter fra seg. Johnsen og Kvaal, 1999

⁹³ Bestemmelsens ordlyd begrenser langsiktig gjeld til lån som er tatt opp etter kommuneloven § 14-15 første eller andre ledd, § 14-16, § 14-17 første ledd, trossamfunnsloven § 14-4 fjerde ledd eller gravplassloven § 3 andre ledd (jf. tidligere kirkeloven § 15 sjette ledd).

regnskapsføres derfor som langsiktig gjeld (lån) på tidspunktet for gjennomføring av den første transaksjonen, og avdrag på tidspunktet for gjennomføring av den andre transaksjonen. Dermed finansieres utgiften (regnskapsmessig) med låneopptak og bruk av lån. Transaksjonene føres i investeringsregnskapet.

Dersom salgstransaksjonen gjennomføres først, kan kommunens rett til å få gjennomført kjøpstransaksjonen tilsvarende anses regnskapsmessig som langsiktig fordring på tidspunktet for gjennomføring av salgstransaksjonen. Mellomværendet regnskapsføres derfor som langsiktig fordring (utlån) på tidspunktet for gjennomføring av den første transaksjonen, og mottatte avdrag på utlån på tidspunktet for gjennomføring av den andre transaksjonen. Dermed disponeres inntekten (regnskapsmessig) til utlån. Transaksjonene føres i investeringsregnskapet.

12.2.2. Kjøp av aksjer, andeler og obligasjoner (finansielle anleggsmidler)

Kjøp av aksjer, andeler og obligasjoner skal utgiftsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når det finansielle anleggsmidlet er overført til kommunen.

Ved kjøp av aksjer, andeler og obligasjoner, er det aksjen, andelen eller obligasjonen som er overdragelsen, og betalingen er vederlaget.

Utgifter til kjøp av aksjer mv. som er finansielle anleggsmidler, er normalt kjent når den finansielle eiendelen er overført til kommunen. Når eiendelen er mottatt, vil kommunen vanligvis ha fått overført både risiko og kontroll. Kommunens kjøp av aksjer mv. som er finansielle anleggsmidler, regnskapsføres således på transaksjonstidspunktet.

12.2.3. Utlån (finansielle anleggsmidler) og forskutteringer

Utlån skal utgiftsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når kontrollen med likviditeten er overført til låntaker. Forskutteringer i form av betaling direkte til leverandør utgiftsføres når kommunen har pådratt seg en betalingsforpliktelse på vegne av forskuddsmottaker.

Ved utlån er det overføringen av likviditet til andre som er overdragelsen, mens låntakerens betaling av etableringsutgifter, renter og avdrag er vederlaget.

Utlån er kjent når likviditeten er overført til låntaker. Først når likviditeten er overført, har låntaker overtatt risiko og kontrollen knyttet til likviditeten, og kommunen har påtatt seg en risiko for mislighold. Utlån regnskapsføres således på transaksjonstidspunktet.

Overføring av likviditet vil ikke forekomme før de formelle forutsetningene for utlånet er oppfylt (lånesøknaden er godkjent mv.). Derfor er det ikke relevant å behandle eventuelle forskuddsutbetalinger.

Forskutteringer er overføring av likviditet fra kommunen til en annen part med avtale om tilbakebetaling ("refusjon"). En slik avtale er å regne som et utlån. Motivet fra kommunens side

ved forskutteringer kan typisk være å forsere gjennomføringen andres aktiviteter i påvente av at den andre parten finner annen finansiering.

Dersom forskutteringen skjer ved at kommunen overfører likviditet direkte til forskuddsmottaker (utbygger/byggherre), regnskapsføres forskutteringen på samme tidspunkt som annen utlån av likviditet, det vil si når likviditeten er overført til forskuddsmottaker (låntaker).

Dersom forskutteringen i stedet skjer i form av at kommunen betaler utbyggingen eller lignende direkte til leverandøren/entreprenøren, regnskapsføres også dette som utlån. I disse tilfellene vil imidlertid forskutteringen være kjent på det tidspunktet leverandøren/entreprenøren har levert varer eller utført tjenester som kommunen skal forskuttede. På dette tidspunktet inntreffer kommunens plikt til å overføre økonomiske ressurser på vegne av forskuddsmottaker. Kommunens krav på forskuddsmottaker må anses å oppstå samtidig. I slike tilfeller blir tidspunktet for utgiftsføringen tilsvarende tidspunktet for regnskapsføring av kjøp av varer og tjenester, jf. avsnitt 12.1.1 og 12.1.2.

12.3. Avdrag på lån og innløsning av lån

Avdrag på lån skal utgiftsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når avdraget er betalt og kommunens gjeldsforpliktelse overfor kreditor reduseres. Utgiftsført avdrag i driftsregnskapet må minst tilsvare minimumsavdrag etter kommuneloven § 14-18.

I finanstransaksjoner er det den lånte likviditeten som er overdragelsen, mens etableringsomkostninger, renter og avdrag vil være vederlaget.

Avdrag skal regnskapsføres når det er kjent, som hovedregel på transaksjonstidspunktet. Kommunen har risiko og kontroll med likviditeten inntil avdraget faktisk er tilbakebetalt. Transaksjonstidspunktet for avdrag er således når likviditeten er tilbakeført og gjeldsforpliktelsen overfor kreditor er redusert. Avdrag utgiftsføres dermed på det tidspunktet avdraget er betalt. Siden kommunens tilbakebetalingsforpliktelse er uendret inntil gjeldsforpliktelsen overfor kreditor er redusert, vil det som hovedregel ikke være aktuelt med regnskapsføring på et tidligere tidspunkt.

Kommuneloven § 14-18 innebærer en plikt til å *nedbetale* lån minst lik minimumsavdraget. Hvis kommunen i et regnskapsår ikke har belastet driftsregnskapet med betalt avdrag minst lik minimumsavdraget, skal driftsregnskapet likevel belastes med avdrag lik minimumsavdraget, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-5. Det manglende (ikke-betalte) beløpet utgiftsføres som avdragsutgift med motpost kortsiktig gjeld.

En fremskyndet tilbakebetaling av lånet er en innløsning eller en forskuddsbetaling. Transaksjonstidspunktet for slike innløsninger eller forserte avdragsbetalinger er når gjeldsforpliktelsen er redusert eller eliminert. Fremskyndet tilbakebetaling utgiftsføres dermed også på betalingstidspunktet.

Dersom kommunen har lånefond, er det en egen regnskapsenhet og et regnskapsmessig mellomledd for kommunens innlån fra eksterne långivere og kommunens virksomheter som låntaker. Avdrag på lånefondets eksterne lån føres i samsvar med reglene i budsjett- og regnskapsforskriften § 2-5 og utgiftsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når avdraget er betalt og kommunens eksterne gjeldsforpliktelse over kreditor er redusert. Avdrag på lån fra lånefondets låntakere til lånefondet vil kunne ha en annen avdragsprofil og et annet transaksjonstidspunkt enn lånefondets eksterne avdrag i regnskapsåret. Størrelsen på de interne avdragene vil imidlertid være knyttet til låntakernes avdragsbetjening i budsjettåret og skal regnskapsføres i samme periode som i lånefondet.

12.4. Salg av varer og tjenester mv.

12.4.1. Levering av tjenester

Gebyrer, egenandeler ol. for kommunale tjenester skal inntektsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når tjenesten er utført.

Kommunale tjenester kan være finansiert med gebyrer, egenbetalinger eller andre inntekter. Eksempler på inntekter er

- vann-, avløps- og renovasjonsgebyrer basert på selvkost
- egenbetaling eller brukerbetaling for hjemmehjelpstjenester
- leieinntekter fra utleie av boliger eller lokaler

Ved kommunal tjenesteyting er det utførelsen av tjenesten som er overdragelsen, mens betalingen er vederlaget. Inntektene er normalt kjent når tjenesten er utført. Transaksjonen er gjennomført når risiko og kontroll knyttet til tjenesten er overført til tjenestemottaker, altså som hovedregel når tjenesten er utført. Inntekter fra kommunal tjenesteyting regnskapsføres således på transaksjonstidspunktet.

Kommunen fakturerer én eller flere ganger i året. Brukerne kan ha betalt hele eller deler av periodens forbruk av tjenesten ved regnskapsårets utløp, eller forbruk kan bli avregnet i ny periode. Brukerne kan også ha betalt deler av neste periodes forbruk. Hverken faktureringsstidspunktet eller betalingstidspunktet har betydning for periodisering av inntektene fra kommunal tjenesteyting.

Kriteriene for når en tjeneste er utført, kan variere mellom ulike tjenester. En renovasjonstjeneste er utført når avfallet hentes, en hjemmehjelpstjeneste er utført etter hver time hjemmehjelpen har vært hos hjemmehjelpsmottakeren, men for utleie utføres tjenesten i takt med utleieavtalens løpetid.

12.4.2. Salg av varer

Varesalg skal inntektsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når varen er levert.

Salg av varer følger den samme periodiseringen som for levering av kommunale tjenester.

Inntekter fra salg av varer er normalt kjent når varen er levert. Risiko og kontroll knyttet til varen vil normalt være overført til kjøper ved levering. Etter levering vil kommunen ikke ha noen, eller kun ubetydelige, gjenstående forpliktelser knyttet til salgstransaksjonen. Inntekter fra salg av varer regnskapsføres således på transaksjonstidspunktet.

12.4.3. Renteinntekter

Renter skal inntektsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. i takt med at rentene opptjenes og skal tilfalle kommunen.

I finanstransaksjoner er det likviditeten som er overdragelsen, mens etableringsomkostninger, renter og avdrag er det samlede vederlaget for retten til å disponere finansielle eiendeler (retten til å låne likviditeten).

Renteinntekter skal inntektsføres når de er kjent, som hovedregel på transaksjonstidspunktet. Rentetransaksjoner regnes som gjennomført i takt med at det opptjenes renter, det vil si etter hvert som renteinntektene i henhold til avtale tilfaller kommunen. For utlån skal derfor renter inntektsføres etter hvert som de er opptjent.

Virkelig verdi på fastrenteobligasjoner (finansiell eiendel) varierer med endringer i markedsrenten. Jo nærmere obligasjonens forfall man kommer, jo mindre vil forskjellene mellom markedsrenten og obligasjonsrenten påvirke virkelig verdi. Dersom kommunen holder en slik obligasjon til forfall, vil kontantstrømmen fra obligasjonen i realiteten være sikret, og endringer i virkelig verdi som skyldes renteendringer, vil i praksis være uten betydning. Obligasjonene balanseføres til anskaffelseskost, og eventuell over- eller underkurs periodiseres lineært over løpetiden på obligasjonen.

Ved kjøp av obligasjoner (plassering) vil en del av kjøpsprisen være betaling for rente som kommunen får utbetalt ved neste renteforfall, men som er påløpt på selgers hånd. Denne delen av kjøpesummen inngår ikke i anskaffelseskost, men regnskapsføres i driftsregnskapet på transaksjonstidspunktet, dvs. ved kjøp av obligasjonen.

For regnskapsmessig sikring og føring av gevinst og tap vises det til delkapittel 14.1.

12.4.4. Gevinst og tap ved salg (realisasjon) av omløpsmidler

Gevinst og tap ved salg av finansielle omløpsmidler skal inntekts- eller utgiftsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når omløpsmidlet er overført til kjøper.

Ved salg av finansielle omløpsmidler vil differansen mellom salgssummen og balanseført verdi være en realisert gevinst eller et realisert tap. Dette vil først og fremst omfatte salg av aksjer, andeler og andre finansielle verdipapirer.

Realisert gevinst og tap ved salg av finansielle omløpsmidler skal inntekts- eller utgiftsføres når den/det er kjent, det vil si når salgstransaksjonen er gjennomført. Transaksjonen er gjennomført når risiko og kontroll knyttet til det finansielle omløpsmiddelet er overført til kjøper. Realisert gevinst og tap inntekts- eller utgiftsføres således på transaksjonstidspunktet.

Urealiserte gevinster og tap ved salg av finansielle omløpsmidler omtales i kapittel 14.

12.4.5. Salg av varige driftsmidler

Salg av varige driftsmidler skal inntektsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når driftsmiddelet er levert.

Ved salg av varige driftsmidler er det driftsmiddelet som er overdragelsen, og betaling er vederlaget.

Inntekter fra salg av varige driftsmidler er normalt kjent når driftsmiddelet er levert. Etter levering har kommunen vanligvis overført risiko og kontroll, og den vil ikke ha noen, eller kun ubetydelige, gjenstående forpliktelser knyttet til salgstransaksjonen. Salg av varige driftsmidler regnskapsføres således på transaksjonstidspunktet.

Dersom vederlaget i transaksjonen er et annet anleggsmiddel, regnskapsføres dette som en byttetransaksjon se avsnitt 12.2.1.

12.4.6. Salg av aksjer, andeler og obligasjoner (finansielle anleggsmidler)

Salg av aksjer, andeler og obligasjoner skal inntektsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når det finansielle anleggsmiddelet er overført til kjøper.

Ved salg av aksjer, andeler og obligasjoner er det aksjen, andelen eller obligasjonen som er overdragelsen, og betalingen er vederlaget.

Inntekter ved salg av aksjer mv. som er finansielle anleggsmidler, er normalt kjent når den finansielle eiendelen er overført til kjøper. Når eiendelen er overført, har risiko og kontroll knyttet til det finansielle anleggsmiddelet gått over til kjøper. Salg av aksjer mv. som er finansielle anleggsmidler, regnskapsføres således på transaksjonstidspunktet.

12.5. Låneopptak og bruk av lån

Låneopptak balanseføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når likviditeten er overført til kommunen. Bruk av lån inntektsføres i samsvar med det som er brukt til å finansiere utgifter i regnskapsåret.

Låneopptak regnskapsføres i balanseregnskapet på transaksjonstidspunktet, det vil si på det tidspunktet det oppstår en gjeldsforpliktelse for kommunen overfor långiver. Dette vil som hovedregel være på tidspunktet for likviditetsoverføringen.

Kun den delen av opptatte lån som faktisk er brukt til å finansiere utgifter i investeringsregnskapet i regnskapsåret, skal inntektsføres i investeringsregnskapet i vedkommende år, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-6. Bruk av lån inntektsføres derfor som utgangspunkt i takt med at lånet brukes til å finansiere utgifter. Bruk av lån må likevel reduseres i de tilfellene det følger av budsjett- og regnskapsforskriften § 2-6 og § 4-6.

12.6. Mottatte avdrag på og innløsning av utlån og refusjoner av tidligere forskutteringer

Mottatte avdrag på utlån skal inntektsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når avdraget er innbetalt og kommunens fordring er redusert.

I finanstransaksjoner er det den lånte likviditeten som er overdragelsen, mens etableringsomkostninger, renter og avdrag vil være vederlaget. Mottatte avdrag på utlån skal regnskapsføres når de er kjent, som hovedregel på transaksjonstidspunktet. Kommunen får tilbake risiko og kontroll over likviditeten først når avdraget faktisk er innbetalt. Transaksjonstidspunktet for mottatte avdrag er således når likviditeten er tilbakeført til kommunen, og kommunens fordring er redusert. Mottatte avdrag inntektsføres dermed på det tidspunktet avdraget er betalt.

Fremskyndet tilbakebetaling av utlånet er en innløsning eller en forskuddsbetaling. Transaksjonstidspunktet for slike innløsninger eller forserte avdragsbetalinger er når gjeldsforpliktelsen er redusert eller eliminert. Fremskyndet tilbakebetaling utgiftsføres dermed også på betalingstidspunktet.

Refusjoner av forskutteringer er tilbakebetaling av midler som kommunen tidligere har forskuttet, jf. avsnitt 12.2.3. Refusjon av forskutteringer skal regnskapsføres når de er kjent, som hovedregel på transaksjonstidspunktet. Kommunen får tilbake risiko og kontroll over likviditeten først når refusjonen faktisk er innbetalt. Transaksjonstidspunktet for refusjonen er således når likviditeten er tilbakeført til kommunen, og kommunens fordring er redusert. Refusjonen inntektsføres dermed på det tidspunktet refusjonen er betalt.

13. Ensidige transaksjoner

13.1. Tilskudd og overføringer til andre

13.1.1. Tilskudd til andres aktiviteter

Tilskudd til andres aktiviteter utgiftsføres når det er overført til mottaker. Tilskudd til andres aktiviteter skal likevel utgiftsføres når kommunen har påtatt seg en forpliktelse til å overføre økonomiske midler til den tilskuddsberettigede. Det vil være 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.

Tilskudd til andre er en vederlagsfri overføring av midler med forutsetning om at mottakeren oppfyller visse betingelser, typisk å gjennomføre bestemte aktiviteter. Med begrepet ‘andre’ menes her andre virksomheter enn kommunen selv, det vil si andre enn kommunen som juridisk person.

Overføringer uten betingelser er gaver, se avsnitt 13.1.2. I enkelte tilfeller kan betingelsene bære preg av direkte motytelser. Slike tilskudd har likhetstrekk med kjøp av tjenester og regnskapsføres som sådan, jf. avsnitt 12.1.1.

Tilskudd til andres aktiviteter skal utgiftsføres når tilskuddet er kjent, som utgangspunkt på transaksjonstidspunktet. Selv om det kan hevdes at kommunen allerede på tilsagnstidspunktet har forpliktet seg og frasagt seg en viss kontroll over de økonomiske midlene, vil risiko og kontroll ikke være fullt overført til mottakeren før tilskuddet faktisk er overført. Utgangspunktet er derfor at tilskudd til andres aktiviteter utgiftsføres når midlene er overført.

Tilsagn om tilskudd til andres aktiviteter kan gis på ulike tidspunkt: fra før aktiviteten er påbegynt, til etter at den er avsluttet. I enkelte tilfeller vil midlene kunne overføres fra kommunen før aktiviteten er igangsatt, og da med krav om tilbakeføring dersom aktiviteten ikke gjennomføres. Midlene vil også kunne overføres løpende i perioden hvor aktiviteten utføres, eller etter at aktiviteten er avsluttet. Ofte er det krav om at tilskuddsmottaker sender kommunen dokumentasjon om at aktiviteten er gjennomført.

Kommunen kan reelt sett ha pådratt seg en forpliktelse til å yte tilskuddet før transaksjonen er gjennomført. Kontrollen med de økonomiske midlene kan altså være overført i så stor grad at tilskuddet likevel kan anses som en kjent utgift *før* utbetalingstidspunktet (transaksjonstidspunktet). Det kan da være aktuelt å utgiftsføre tilskudd før midlene er overført (fremskutt regnskapsføring). Et tilskudd vil være kjent og skal utgiftsføres før transaksjonstidspunktet når følgende (alle) tre vilkår er oppfylt

- kommunen har vedtatt å yte et bestemt tilskudd
- det er rimelig sikkert at tilskuddet vil bli utbetalt
- tilskuddet kan måles med tilstrekkelig pålitelighet

Dersom de reelle vilkårene for å motta tilskuddet er oppfylt, vil det normalt være rimelig sikkert at tilskuddet vil bli utbetalt. Det vil da også som hovedregel være mulig å måle utgiften med tilstrekkelig pålitelighet.

Et enkeltstående tilskudd som skal finansiere en konkret aktivitet hos tilskuddsmottaker, f.eks. et prosjekt eller et arrangement, vil med rimelig sikkerhet bli utbetalt når prosjektet eller arrangementet er gjennomført. Såfremt også de to øvrige vilkårene for fremskutt regnskapsføring er oppfylt, vil slike tilskudd dermed regnes som kjent og utgiftsføres på dette tidspunktet. Avhengig av de konkrete betingelsene for tilskuddet kan et tilskudd anses som en kjent utgift i takt med at utgiftene til aktiviteten påløper.

For tilskudd som skal ytes over flere år, kommer perioden/året inn som en faktor i tillegg. For slike tilskudd må også perioden/året ha inntruffet for at tilskuddet skal anses som en kjent utgift. Tilskudd som skal ytes over flere år, utgiftsføres altså etter hvert som perioden/året inntreffer, uavhengig av betalingstidspunktet. Dette ivaretar at flerårige tilskudd kan finansieres over de budsjett- og regnskapsårene som forpliktelsen løper. Normalt vil tidspunktet for utgiftsføring og betalingstidspunktet være sammenfallende.

Dersom tilskuddet ikke gis i form av midler, men i form av ettergivelse av en langsiktig fordring, vil arbeidskapitalen på ettergivelsestidspunktet være uforandret. Det er da ikke åpenbart at tilskuddet er bruk av midler. Tilskuddet kan imidlertid dekomponeres i to transaksjoner: én tilskuddstransaksjon og én innløsningstransaksjon. Det innebærer at innløsningstransaksjonen regnskapsføres som mottatt avdrag i drifts- eller investeringsregnskapet med motpost omløpsmidler. Tilskuddet utgiftsføres deretter i driftsregnskapet med motpost omløpsmidler. Den balanseførte langsiktige fordringen føres 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 ettergivelse av langsiktig gjeld skal regnskapsføres på denne måten, siden slik regnskapsføring forutsetter at det reelt sett gis et tilskudd til mottaker.

13.1.2. Gaver til andre

Gaver til andre utgiftsføres når de er overført til mottaker. Gaver til andre skal likevel utgiftsføres når kommunen har påtatt seg en forpliktelse til å overføre økonomiske midler til mottaker. Gaver som ikke er penger eller nære substitutter, som kjøp av varer eller kjøp av anleggsmidler, vil være uavhengig av gavetidspunktet.

En gave er en vederlagsfri overføring av midler uten betingelser fra givers side. Dersom kommunen stiller betingelser med krav om tilbakebetaling dersom betingelsene ikke innfris, er gaven en overføring og behandles som et tilskudd, se avsnitt 13.1.1.

Gaver kan for eksempel være utdeling av kommunale priser, utdelinger i forbindelse med jubileer og utdelinger ved andre markeringer. Gaver til ansatte utover grensene i skatteloven, er fordel vunnet ved arbeid og regnes som lønn, se avsnitt 12.1.3.

En gave skal utgiftsføres når den er kjent, som utgangspunkt på transaksjonstidspunktet. Gavetransaksjonen vil være gjennomført når risiko og kontroll knyttet til gavemidlene har gått over til mottaker. Utgangspunktet er derfor at gaver utgiftsføres når gaven er overført (overlevert). Kommunen kan reelt sett ha pådratt seg en forpliktelse til å yte gaven før transaksjonen er gjennomført. Kontrollen med gaven kan altså være overført i så stor grad at gaven likevel kan anses som en kjent utgift *før* utbetalingstidspunktet (transaksjonstidspunktet). Det kan da være aktuelt å utgiftsføre gaven før midlene er overført (fremskutt regnskapsføring). En gave vil være kjent og skal utgiftsføres før transaksjonstidspunktet når følgende (alle) tre vilkår er oppfylt

- kommunen har vedtatt å yte et bestemt tilskudd
- det er rimelig sikkert at tilskuddet vil bli utbetalt
- tilskuddet kan måles med tilstrekkelig pålitelighet

For gaver gitt i form av kontanter og nære substitutter vil det normalt være rimelig sikkert at gaven vil bli overført til mottaker på det tidspunktet gaven er bevilget (kommunen har vedtatt gaven, enten administrativt eller politisk). På dette tidspunktet kan gaven som hovedregel også måles med tilstrekkelig sikkerhet. For gaver gitt gjennom egen bevilgning i årsbudsjettet, vil bevilgningstidspunktet likevel aldri være tidligere enn budsjettårets begynnelse.

Gaver som ikke er penger eller nære substitutter, utgiftsføres som av kjøp av varer (se avsnitt 12.1.2) eller kjøp av varige driftsmidler (se avsnitt 12.2.1) uavhengig av gavetidspunktet.

13.1.3. Kjøp fra og overføringer til kommunalt foretak og interkommunalt samarbeid⁹⁴

Overføring til egne kommunale foretak og interkommunale samarbeid som er en del av kommunen som rettssubjekt, skal utgiftsføres i kommunekassen/kontorkommunen når de har fått rett til å disponere midlene.

Kjøp, salg og overføringer mv. mellom virksomheter innenfor kommunen som rettssubjekt oppfyller ikke kriteriene for en transaksjon. Kommunale foretak og interkommunale samarbeid er imidlertid egne regnskapsenheter. Kjøp, salg og overføringer mv. mellom kommunekassen og eget kommunalt foretak eller mellom kontorkommunen og samarbeidet behandles derfor

⁹⁴ Med interkommunalt samarbeid menes her samarbeid i form av interkommunalt politisk råd eller kommunalt oppgavefellesskap og som utarbeider eget årsregnskap, men som er en del av kontorkommunen som rettssubjekt. Avsnitt 5.1.3 gjelder således ikke for kjøp fra og overføringer til interkommunalt samarbeid som er eget rettssubjekt eller som er del av en annen kommune som rettssubjekt.

som transaksjoner i samsvar med anordningsprinsippet. For kjøp og salg mv. mellom forskjellige rettssubjekter vises det til omtalen av gjensidige transaksjoner foran.

Overføring til interkommunale samarbeid som kommunen er deltaker i, men ikke er kontorkommune for, er overføring til annet rettssubjekt og behandles som tilskudd til andres aktiviteter, se avsnitt 13.1.1.

Overføringer⁹⁵ fra kommunekassen til egne kommunale foretak, eller fra kontorkommunen til interkommunale samarbeid, skal utgiftsføres når de er kjent. Dette vil som hovedregel være når foretaket eller samarbeidet i henhold til vedtak i kommunestyret har fått rett til å disponere midlene. På det tidspunktet hvor kommunestyret har vedtatt overføringen, er det rimelig sikkert at overføringen vil bli gjennomført. På dette tidspunktet vil overføringen også kunne måles med tilstrekkelig sikkerhet.

Vedtak om overføringer til egne kommunale foretak og interkommunale samarbeid som er en del av kommunen som rettssubjekt, er normalt knyttet til et bestemt budsjettår. Overføringen vil derfor ikke være kjent før budsjettårets begynnelse.

Kommunestyret kan også knytte betingelser til at det skal gjennomføres bestemte aktiviteter til overføringen. I slike tilfeller vil overføringene ha preg av tilskudd til andres aktiviteter, og det vises til avsnitt 13.1.1.

I foretakets eller samarbeidets regnskap skal overføringen regnskapsføres i samme periode som i kommunekassens regnskap.

13.2. Usikre forpliktelser

Usikre forpliktelser skal utgiftsføres når de er kjent. Usikre forpliktelser er kjent 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 i kommunen eller inntruffet periode.

En kommune har en forpliktelse hvis den har en plikt til å avgi økonomiske ressurser 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. Kommunen kan ha en forpliktelse uten at motparten enda er kjent.

En forpliktelse i sammenhengen her har alltid utgangspunkt *i en hendelse knyttet til en kommunal aktivitet* som har funnet sted innen balansedagen. Den er ikke betinget av *kommunens* fremtidige handlinger. Fremtidige drifts- eller investeringsutgifter er derfor ikke å anse som forpliktelser i denne sammenheng.

⁹⁵ Begrepet overføringer omfatter her også tilskudd til foretakets eller samarbeidets drift eller investeringer.

En usikker forpliktelse er en forpliktelse som har ukjent størrelse og/eller ukjent oppgjørstidspunkt. Både oppgjørstidspunktet og *om* forpliktelsen faktisk vil komme til oppgjør, kan være usikkert. Hvis det er usikkert om forpliktelsen faktisk kommer til oppgjør, er den usikre forpliktelsen en *betinget forpliktelse*, det vil si at plikten til å avgi økonomiske ressurser *også* avhenger av bestemte *fremtidige* (utløsende) hendelser som kommunen selv ikke kan påvirke.

Usikre forpliktelser skal bare utgiftsføres i kommuneregnskapet når det følger av anordningsprinsippet, det vil si når utgiften regnes som kjent og utgiften gjelder vedkommende regnskapsår.

For at en usikker forpliktelse skal representere en kjent utgift etter anordningsprinsippet, må den kommunale aktiviteten (hendelsen som skaper den usikre forpliktelsen) være gjennomført før balansedagen, jf. også del A avsnitt 4.1.3. Aktiviteter knyttet til en gjensidig transaksjon vil ikke være gjennomført før transaksjonen er gjennomført. Regnskapsføring av usikre forpliktelser er derfor kun knyttet til (ikke fullførte) ensidige transaksjoner. Det vil typisk være fremtidige overføringer av pengebeløp uten krav om motytelse med ukjent størrelse og/eller ukjent oppgjørstidspunkt.

Vederlagsfrie forpliktelser som kommunen legger på seg selv, vil ikke regnes som usikre forpliktelser i sammenhengen her. Slike forpliktelser vil ha karakter av vederlagsfrie tilskudd eller gaver til andre, og slike utgifter regnskapsføres som sådan, se avsnittene 13.1.1 og 13.1.2 i denne delen (del C) av rammeverket. Hendelser som skaper usikre forpliktelser, omfatter derfor ikke selvpålagte forpliktelser i form av tilsagn, bevilgninger og lignende.

Hendelser som skaper usikre forpliktelser i kommuneregnskapet, vil dermed være kommunal aktivitet som påfører kommunen en forpliktelse uten at dette har vært i kommunens hensikt. Det typiske eksemplet på en usikker forpliktelse er et (rettslig) erstatningsansvar. Kommunen har bare en usikker forpliktelse hvis den har en klar årsakssammenheng med den kommunale aktiviteten, eksempelvis hvis kommunens aktiviteter har forvoldt skade på annen manns eiendom som leder til et erstatningsansvar.

En usikker forpliktelse regnes som en kjent utgift og skal utgiftsføres før transaksjonstidspunktet (fremskutt regnskapsføring) hvis det er rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført, og forpliktelsens størrelse kan måles med tilstrekkelig pålitelighet.⁹⁶ For betingete forpliktelser betyr det at det må være rimelig sikkert at den *fremtidige* utløsende hendelsen vil inntreffe. Så lenge årsakssammenhengen er sammensatt og usikker, og kommunens ansvar er mer uklart, er kravet om rimelig sikkerhet normalt ikke oppfylt. Det er kun i sjeldne tilfeller at det ikke vil være mulig å estimere størrelsen på en forpliktelse med tilstrekkelig pålitelighet. Dersom kommunens forpliktelse er knyttet til en bestemt

⁹⁶ Rimelig sikkert svarer til en sannsynlighet på over 90 %

regnskapsperiode, må også denne perioden være inntruffet. Hvis disse kriteriene ikke er oppfylt, utgiftsføres forpliktelsen på transaksjonstidspunktet.

13.3. Tilskudd, skatteinntekter og overføringer fra andre

13.3.1. Rammetilskudd

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

Generelt om rammetilskudd

Rammetilskuddet fastsettes ved behandlingen av statsbudsjettet for det aktuelle budsjettåret. Ved fordelingen av rammetilskuddet tas det hensyn til strukturelle ulikheter i kommunenes og fylkeskommunenes utgifter (utgiftsutjevning) og ulikheter i skatteinntektene (inntektsutjevning). Inntektsutjevningen omfatter inntekts- og formuesskatt fra personlige skatteyttere og naturressursskatt fra kraftforetak. Inntektssystemet inneholder også tilskudd som er distriktpolitisk begrunnet. Det omfatter i tillegg skjønntilskudd for å korrigere for forhold som ikke ivaretas godt nok i fordelingsystemet for øvrig.

I forbindelse med regnskapsføringen er den delen som gjelder inntektsutjevningen av spesiell interesse. Inntektsutjevningens formål er å utjevne de økonomiske forutsetningene for å kunne tilby et likeverdig tjenestetilbud gjennom å omfordele rammetilskudd fra kommuner med høye skatteinntekter til kommuner med lave skatteinntekter. Inntektsutjevningen et «null-sum-spill» der samlet tilskudd og samlet trekk utligner hverandre. Nedenfor vises en oversikt over beregningsgrunnlaget for inntektsutjevning og utbetaling av rammetilskudd:

Termin	Utbetaling Måned	År	Beregningsgrunnlag for inntektsutjevning	År
1	Januar	1	Januar - november	0
2	Februar	1	Januar – desember	0
3	Mars	1	Januar	1
4	April	1	Januar – februar	1
5	Mai	1	Januar – mars	1
6	Juni	1	Januar – april	1
7	Juli	1	Januar – mai	1
8	September	1	Januar - juli	1
9	Oktober	1	Januar – august	1
10	November	1	Januar - september	1

Tabell 6 Forholdet mellom beregningsgrunnlag for inntektsutjevning og utbetaling av rammetilskudd

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

Tidspunktet for inntektsføring av rammetilskudd

Rammetilskudd inntektsføres når det er kjent, det vil si på transaksjonstidspunktet. For rammetilskudd vil transaksjonen være gjennomført når tilskuddet er overført til kommunen. Slike inntekter er derfor å anse som kjent når det er rimelig sikkert at kommunen vil motta midlene, og inntekten kan måles med tilstrekkelig pålitelighet, dvs. før transaksjonstidspunktet. Rammetilskuddet er kjent og inntektsføres derfor i henhold til den planen Stortinget har vedtatt for beregning og overføring av rammetilskuddet. Med unntak av det inntektsutjevningende tilskuddet, fastsettes og overføres rammetilskuddet innenfor den samme perioden i ti terminer, og tilskuddet inntektsføres i samme perioder.

Inntektsføring av det inntektsutjevningende tilskuddet er relatert til formålet med dette tilskuddet som er å utjevne kommunenes skatteinngang det enkelte år. Det betyr at det inntektsutjevningende tilskuddet skal regnskapsføres i samme periode som den skatteinngangen tilskuddet er ment å utjevne. I forbindelse med utbetaling av rammetilskuddet i januar og februar, skal den inntektsutjevningende delen av tilskuddet henføres til den perioden utjevningen gjelder for (november og desember). Det øvrige rammetilskuddet henføres til perioden som innbetalingen skjer (januar og februar). Det inntektsutjevningende tilskuddet er ikke en egen inntekt i seg selv, men korrigerer en annen inntekt, nemlig skatteinntekten.

13.3.2. Skatt på alminnelig inntekt og formue

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

Generelt om skatteinntekter

Fra 1.11.2020 er skatteoppkreverfunksjonen overført fra kommunen til Skatteetaten.

I inntektsåret består innbetalingene til Skatteetaten av innbetalt forskuddstrekk, forskuddsskatt og restskatt med renter og gebyr. Forskuddstrekket består av skatt fra januar til oktober for inneværende inntektsår samt november og desember foregående inntektsår. Innbetalt forskuddsskatt utgjør innbetalinger for januar til desember for inneværende inntektsår samt innbetalt tilleggsforskudd fra januar til april for foregående inntektsår. Innbetalt restskatt er knyttet til utlignet skatt ved foregående inntektsår eller tidligere.

Innbetalt skatt til Skatteetaten fra personlige og upersonlige skatteyttere fordeles hver måned mellom skattekreditorene (kommune, fylkeskommune og staten) etter Stortingets skattevedtak for det enkelte år.

Skatteetaten gjennomfører etter utløpet av hver måned et periodisk oppgjør og utarbeider en rapport som overordnet viser hvordan månedens innbetalinger fordeler seg på de ulike skatteordninger, og hvordan disse igjen er fordelt på skattekreditorene. Kommunens og fylkeskommunens andel med fratrukk av det som eventuelt er utbetalt som forskudd på periodisk oppgjør, utbetales/innkreves (ved eventuelt negativt månedsoppgjør) etter det periodiske oppgjøret. Normalt utbetales forskudd på periodisk oppgjør den 17. i innbetalingsmånen og restoppgjøret den 2. i måneden etter.

Tidspunktet for inntektsføring av skatteinntekter

Inntektsføring av overføringen fra skatteregnskapet skal foretas når skatteinntekten er kjent, dvs. på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført når kommunens andel av månedsoppgjørene er overført fra skatteoppkrever.

I skatteregnskapet blir innbetaling av skatt regnskapsført etter kontantprinsippet. Det foretas en avsetning til å dekke skatt til gode hos skattyterne etter skatteoppgjøret (marginavsetning). Denne blir fordelt til skattekreditorene etter fastlagte fordelingsnøkler. Når skatteytterne har innbetalt skatt, har kommunen fått en juridisk rett på å få overført sin andel av skatteinntektene. Det er rimelig sikkert⁹⁷ at kommunen mottar skatteinntekten på dette tidspunktet. Kommunens andel av månedsoppgjøret vil etter dette være kjent når siste innbetaling den enkelte måned er mottatt av skatteoppkrever, dvs. før transaksjonstidspunktet, og skal dermed inntektsføres med de beløp som ifølge månedsoppgjøret er kommunens andel.

13.3.3. Kommunal eiendomsskatt

Eiendomsskatten skal inntektsføres når kommunen har skrevet ut eiendomsskatten.

Eiendomsskatt skal inntektsføres når skatteinntekten er kjent. For eiendomsskatteinntekter vil transaksjonen være gjennomført når eiendomsskatten er innbetalt fra skatteyter til kommunen. Kommunen har imidlertid et krav på den skattepliktige på det tidspunktet kommunen har rettet et krav om innbetaling av årets utlignede eiendomsskatt til den enkelte skattepliktige, det vil si når skatten for det enkelte skatteåret er utskrevet, jf. eiendomsskattelova § 25, selv om kravet eventuelt bestrides av den skattepliktige. Når skatten er utskrevet, vil inntekten være rimelig sikker, den kan måles med tilstrekkelig pålitelighet og dermed kjent. Eiendomsskatt inntektsføres derfor før transaksjonstidspunktet, det vil si når skatten er utskrevet.

⁹⁷ Rimelig sikkert tilsvarer en sannsynlighet på 90 % eller mer.

13.3.4. Gaver fra andre

En gave skal inntektsføres på transaksjonstidspunktet, dvs. når kommunen overtar disposisjonsretten til midlene. Gaver i form av anleggsmidler dekomponeres i to transaksjoner, én gavetransaksjon og én kjøptransaksjon.

En gave er en vederlagsfri overføring av midler uten betingelser fra givers side, herunder testamentariske gaver. Stiller giver betingelser med krav om tilbakebetaling dersom betingelsene ikke innfris, er overføringen et betinget tilskudd, se avsnitt 13.3.8.

Gaver i form av kontanter eller nære substitutter er kjent på tidspunktet der mottaker (kommunen) overtar disposisjonsretten over midlene, det vil si når kommunen overtar risiko og kontroll (transaksjonstidspunktet). Inntektsføring på et tidligere tidspunkt vil ikke være aktuelt da det som hovedregel ikke vil være rimelig sikkert at kommunen vil motta gaven før denne faktisk er mottatt.

Når en gave er gitt til et bestemt formål, er anvendelsen av midlene begrenset til det angitte formålet, men denne begrensningen anses ikke å være en økonomisk forpliktelse. Siden kommunen selv beslutter når midlene skal anvendes, og midlene er overført uten krav om tilbakebetaling, er en slik formålsbestemt gave kjent når mottaker (kommunen) overtar disposisjonsretten til midlene. Den inntektsførte gaven avsettes deretter til et bundet fond frem til tidspunktet der utgiftene til den formålsbestemte aktiviteten påløper.

Dersom gaven er en vederlagsfri overføring av et anleggsmiddel, eller en ettergivelse av en langsiktig forpliktelse, er arbeidskapitalen uforandret. Slike gaveoverføringer kan dekomponeres i to transaksjoner: én ensidig gavetransaksjon og én gjensidig kjøptransaksjon (anleggsmiddel) eller en avdragstransaksjon (langsiktig forpliktelse). Slik dekomponering innebærer at gavetransaksjonen skal regnskapsføres som inntekt i investeringsregnskapet med motpost omløpsmidler. Det mottatte anleggsmidlet eller den reduserte forpliktelsen utgiftsføres i investeringsregnskapet med motpost omløpsmidler.

13.3.5. Utbytte fra aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper

Aksjeutbytte skal inntektsføres på det tidspunktet utbytte er vedtatt av generalforsamlingen.

Mottatt utbytte på kommunens hånd skal inntektsføres når utbyttet er kjent. Som utgangspunkt er utbyttet kjent på transaksjonstidspunktet, det vil si når utbyttet er overført til kommunen. Når et utbytte er vedtatt av generalforsamlingen, vil det normalt være rimelig sikkert at utbyttet vil bli utbetalt, og beløpet kan fastslås med tilstrekkelig pålitelighet. Utbytte kan derfor anses kjent før transaksjonstidspunktet, det vil si på det tidspunktet utbyttet er vedtatt av generalforsamlingen i (allmenn)aksjeselskapet.

13.3.6. Utdeling fra IKS og interkommunale samarbeid⁹⁸

Utdeling fra IKS og interkommunale samarbeid skal inntektsføres på det tidspunktet utdeling er vedtatt av representantskapet i IKS-et eller av representantskapet i det interkommunale samarbeidet.

Utdelinger av midler fra interkommunale selskaper (IKS) besluttes av representantskapet etter forslag eller samtykke fra styret.⁹⁹ Det er ikke gitt tilsvarende regler om utdeling fra interkommunale samarbeid, men det antas at det øverste organet treffer beslutning om utdeling, dvs. samarbeidets representantskap.

Mottatt utdeling på kommunens hånd skal inntektsføres når den er kjent. Som utgangspunkt er utdelingen kjent på transaksjonstidspunktet, dvs. når utdelingen er overført til kommunen. Når utdelingen er vedtatt av representantskapet i IKS-et eller representantskapet i det interkommunale samarbeidet, vil det normalt være rimelig sikkert at utdelingen vil bli gjennomført og beløpet kan også fastslås med tilstrekkelig pålitelighet. Utdeling kan derfor anses kjent før transaksjonstidspunktet, det vil si på det tidspunktet utbyttet er vedtatt av representantskapet.

13.3.7. Salg til og overføringer fra kommunalt foretak og interkommunalt samarbeid¹⁰⁰

Overføring fra egne kommunale foretak og interkommunale samarbeid som er del av kommunen som rettssubjekt, skal inntektsføres i kommunekassen/kontorkommunen når den har fått rett til å disponere midlene.

Kjøp, salg og overføringer mv. mellom virksomheter innenfor kommunen som rettssubjekt oppfyller ikke kriteriene for en transaksjon. Kommunale foretak og interkommunale samarbeid er imidlertid egne regnskapsenheter. Kjøp, salg og overføringer mv. mellom kommunekassen og eget kommunalt foretak, eller mellom kontorkommunen og samarbeidet, behandles derfor som transaksjoner i samsvar med anordningsprinsippet. For kjøp og salg mv. vises det til omtalen av gjensidige transaksjoner foran.

Overføring fra interkommunale samarbeid som kommunen er deltaker i, men ikke er kontorkommune for, er overføring fra annet rettssubjekt og behandles som utdeling, se avsnitt 13.3.6.

⁹⁸ Med interkommunalt samarbeid menes her samarbeid i form av interkommunalt politisk råd eller kommunalt oppgavefellesskap og som utarbeider eget årsregnskap. Avsnitt 13.3.6 gjelder ved utdeling fra interkommunalt samarbeid som er eget rettssubjekt og ikke er innenfor kontorkommunen.

⁹⁹ Jf. lov om interkommunale selskaper § 29

¹⁰⁰ Med interkommunalt samarbeid menes her samarbeid i form av interkommunalt politisk råd eller kommunalt oppgavefellesskap og som utarbeider eget årsregnskap, men som er en del av kontorkommunen som rettssubjekt. Avsnitt 13.3.7 gjelder således ikke for salg til og overføringer fra interkommunalt samarbeid som er eget rettssubjekt eller som er del av en annen kommune som rettssubjekt.

Overføringer fra egne kommunale foretak til kommunekassen eller fra et interkommunalt samarbeid til kontorkommunen, skal inntektsføres når de er kjent. Dette vil som hovedregel være når kommunekassen i henhold til vedtak i kommunestyret har fått rett til å disponere midlene. På det tidspunktet hvor kommunestyret har vedtatt overføringen, er det rimelig sikkert at overføringen vil bli gjennomført. På dette tidspunktet vil overføringen også kunne måles med tilstrekkelig sikkerhet.

Vedtak om overføringer fra egne kommunale foretak og interkommunale samarbeid som er en del av kommunen som rettssubjekt, er normalt knyttet til et bestemt budsjettår. Overføringen vil derfor ikke være kjent før budsjettårets begynnelse.

I foretakets og samarbeidets regnskap skal overføringen regnskapsføres i samme periode som i kommunekassen.

13.3.8. Betingede tilskudd

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

Generelt om tilskuddsordninger

Betingede tilskudd er overføringer til kommunen med vilkår om at bestemte aktiviteter skal gjennomføres. I det alt vesentligste vil slike tilskudd være overføringer fra staten og andre offentlige institusjoner.

Statlige øremerkede tilskudd er ofte utformet som refusjonsordninger hvor kommunene mottar tilskudd fra staten etter kommunens egen ressursinnsats.¹⁰¹ Videre kan en skille mellom refusjonsordninger som omfatter samtlige kommuner, og tilskuddsordninger hvor staten etter søknad, dekker en bestemt andel av utgiftene. I tillegg er det enkelte tilskuddsordninger hvor midlene fordeles etter objektive kriterier.¹⁰²

Kommuner får ved kjøp av varer og tjenester kompensert betalt merverdiavgift, jf. også omtalen foran i avsnitt 1.4.3.¹⁰³ Slik merverdiavgiftskompensasjon vil også være å anse som betingede tilskudd og regnskapsføres som sådan.

Tilsagn til de berettigede formål kan gis på ulike tidspunkter, fra før aktiviteten er påbegynt til etter at den er avsluttet. Likedan vil tidspunktet for overføringen av midlene til kommunene kunne variere mellom ulike former for tilskudd.

¹⁰¹ NOU 1996:1, NOU 1997:8

¹⁰² NOU 1996:1

¹⁰³ Jf. lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

Tidspunkt for inntektsføring av betingete tilskudd

Betingede tilskudd skal regnskapsføres når de er kjent, dvs. på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført når kommunen har overtatt risiko og kontroll, og tilskuddet inntektsføres derfor på det tidspunktet midlene er overført til kommunen.

For betingede tilskudd kan imidlertid inntekten være kjent før midlene er overført til kommunen slik at det er aktuelt med inntektsføring før transaksjonstidspunktet (fremskutt regnskapsføring). Tilskudd ytes ofte for å stimulere kommunene til å gjennomføre bestemte aktiviteter. Derfor kan det, i de tilfellene der den tilskuddsberettigede aktiviteten gjennomføres før midlene mottas, være aktuelt å inntektsføre tilskuddet i takt med at utgiftene knyttet til den tilskuddsberettigede aktiviteten påløper. Først på det tidspunktet kommunen har fått tilsagn om et bestemt tilskudd, og kommunen har oppfylt de formelle og reelle krav, har kommunen fått en rett til (krav på) å få overført midlene. På dette tidspunktet er det rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført, kan normalt måles med tilstrekkelig pålitelighet og tilknyttet periode har inntruffet (aktiviteten er gjennomført). Dersom disse kriteriene er oppfylt, anses tilskuddet som kjent og skal inntektsføres. Eksempelvis vil kravet om merverdiavgiftskompensasjon være kjent etter hvert som den kompensasjonsberettigede merverdiavgiften utgiftsføres i drifts- eller investeringsregnskapet.

14. Verdiendringer – tap og gevinst

I dette kapitlet omtales regnskapsføring av tap og gevinst på omløpsmidler og kortsiktig gjeld som følge av reglene om måling. Realiserte tap er de konstaterte tap. Urealisert tap (eller gevinst) på omløpsmidler foreligger når virkelig verdi på måletidspunktet er lavere (eller høyere) enn bokført verdi, og motsatt for kortsiktig gjeld.

Urealisert tap og gevinst regnskapsføres som utgift eller inntekt i driftsregnskapet. Urealisert tap og gevinst oppstår uten at det er foretatt transaksjoner og utløser ingen betalingsforpliktelser.

14.1. Sikring

Ved regnskapsmessig sikring skal gevinster og tap fra sikringsinstrument sammenstilles med gevinster og tap fra sikringsobjekt. Regnskapsmessig sikring forutsetter at det ligger en økonomisk sikring til grunn.

Finansielle omløpsmidler og finansielle forpliktelser klassifisert som kortsiktig gjeld skal som hovedregel måles til laveste/høyeste verdis prinsipp. Dette gir en asymmetrisk regnskapsføring ved at tap skal utgiftsføres, mens tilsvarende gevinst ikke kan inntektsføres.

Budsjett- og regnskapsforskriften § 3-3 tredje ledd har imidlertid et unntak fra denne hovedregelen ved sikring. Ved regnskapsmessig sikring skal gevinst eller tap på et sikringsinstrument sammenstilles med tap eller gevinst på sikringsobjektet. For kontantstrømsikring innebærer det at verdiendring på sikringsinstrumentet ikke regnskapsføres

før sikringen opphører, og for verdisikring at verdiendring på sikringsinstrument ikke regnskapsføres før sikringsinstrumentet realiseres.

14.2. Realiserte og urealiserte tap på omløpsmidler og kortsiktig gjeld

14.2.1. Tap på fordringer

Tap på fordringer skal utgiftsføres på det tidspunktet hvor verdireduksjonen (tapet) inntreffer.

Med fordringer menes her krav på betaling som kommunen har på en annen part. Slike krav har typisk oppstått som følge av salg av varer, tjenester og anleggsmidler på kreditt, hvor salgsinntekten er balanseført som kortsiktig fordring.

Realiserte tap regnskapsføres på det tidspunktet de konstateres.

Videre skal fordringer nedskrives til virkelig verdi dersom denne er lavere enn bokført verdi (pålydende).¹⁰⁴ Nedskrivning foretas selv om kommunen ikke har gjort forsøk på å innfordre kravet. For å finne det sannsynlige eller forventede tapet, tas det utgangspunkt i det beløpet som kan forventes innbetalt i tilknytning til den enkelte fordring. Differansen mellom fordringens bokførte verdi og virkelig verdi utgiftsføres på det tidspunktet hvor verdireduksjonen (tapet) inntreffer.

De forventede tapene baseres på estimater, og forskjellen mellom et estimert beløp for inneværende periode og tilsvarende estimat for en tidligere regnskapsperiode utgjør estimatendringen. Endring i estimater skal balanseføres og utgifts- eller inntektsføres i den perioden hvor endringen gjennomføres. For en regnskapsperiode vil derfor regnskapsførte tap på fordringer både omfatte realiserte tap og et forventet tap knyttet til fordringsmassen ved utgangen av perioden.

Regnskapsføring av urealiserte tap på fordringer er fremskutt i forhold til transaksjonstidspunktet.

14.2.2. Urealisert tap på finansielle omløpsmidler

Urealisert tap på finansielle omløpsmidler skal utgiftsføres på det tidspunktet hvor verdireduksjonen inntreffer.

Kommunen kan plassere ledige midler i verdipapirer som aksjer og andeler, obligasjoner, sertifikater og andre finansielle eiendeler. Slike eiendeler skal, når de er klassifisert som finansielle omløpsmidler, nedskrives til virkelig verdi dersom denne er lavere enn bokført verdi (pålydende). En negativ verdiendring i løpet av regnskapsåret vil dermed redusere

¹⁰⁴ Bokført verdi er lik anskaffelseskost (pålydende) justert for tidligere nedskrivninger (og ev. reverseringer av nedskrivninger).

omløpsmidlene. Det urealiserte tapet utgiftsføres i driftsregnskapet på det tidspunktet hvor verdireduksjonen (tapet) inntreffer. Regnskapsføringen av urealiserte tap på finansielle omløpsmidler er fremskutt i forhold til transaksjonstidspunktet.

Gevinst eller tap på et sikringsinstrument skal sammenstilles med tap eller gevinst på sikringsobjektet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-3 tredje ledd, og motvirker dermed et urealisert tap eller en urealisert gevinst på sikringsobjektet.

Dersom virkelig verdi er høyere enn ved forrige balansetidspunkt, skal bokført verdi økes tilsvarende (reversering av urealisert tap), men ikke mer enn til anskaffelseskost. Slike verdiøkninger inntektsføres i driftsregnskapet.

14.2.3. Urealisert tap på kortsiktig gjeld

Urealisert tap på kortsiktig gjeld skal utgiftsføres på det tidspunktet hvor verdiøkningen inntreffer.

Finansielle forpliktelser klassifisert som kortsiktig gjeld måles til høyeste verdi av opptakskost og virkelig verdi (høyeste verdis prinsipp). Utgiftsføringen er på tidspunkt for når verdiøkningen inntreffer, dvs. på balansetidspunktet.

Ved regnskapsmessig sikring skal gevinster og tap fra sikringsinstrument sammenstilles med gevinster og tap fra sikringsobjekt.

14.3. Urealisert gevinst og tap på markedsbaserte finansielle omløpsmidler

Urealisert gevinst og tap på markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal inntektsføres og utgiftsføres på balansetidspunktet i samsvar med økningen i verdipapirenes markedsverdi.

Markedsbaserte finansielle omløpsmidler er finansielle instrumenter som inngår i en handelsportefølje med sikte på videresalg, som omsettes på børs eller i et regulert marked og som har god likviditet og eierspredning.

Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal balanseføres til virkelig verdi. Dette innebærer at verdireduksjoner i løpet av regnskapsåret vil redusere omløpsmidlene, mens verdiøkninger vil øke omløpsmidlene. Verdireduksjoner utgiftsføres og verdiøkninger inntektsføres i henhold til arbeidskapitalprinsippet.

Markedsbaserte finansielle omløpsmidler er nære substitutter til penger og kan selges og gjenerverves i samme øyeblikk uten vesentlige kostnader. Dermed anses skillet mellom realiserte og urealiserte verdier som utydelig og lite relevant. Urealisert gevinst på markedsbaserte finansielle omløpsmidler kan anses som rimelig sikker og kan estimeres med tilstrekkelig pålitelighet. En urealisert gevinst kan således anses som en opptjent inntekt når den er realiserbar i et effektivt marked. Urealisert gevinst på markedsbaserte finansielle omløpsmidler regnes derfor som en kjent inntekt som skal inntektsføres i driftsregnskapet på

balansetidspunktet i samsvar med økningen i verdipapirene markedsverdi. Tilsvarende gjelder for urealisert tap på markedsbaserte finansielle omløpsmidler.

VEDLEGG

Vedlegg 1 Begrepsforklaring

Amortisering

Tilbakeføring av premieavvik regnskapsført etter budsjett- og regnskapsforskriften § 3-5 om regnskapsføring av pensjon. Premieavvik er differansen mellom årets pensjonspremie og årets beregnede netto pensjonskostnad. Premieavviket skal fra og med påfølgende år tilbakeføres over syv år med like årlige beløp. Premieavvik som oppsto i regnskapsårene 2011 til og med 2013 skal tilbakeføres over ti år. Premieavvik som oppsto i regnskapsårene til og med 2010 skal tilbakeføres over femten år.

Bruk av midler

Bruk av midler har ulik betydning i ulike sammenhenger. I tilknytning til arbeidskapitalprinsippet omfatter bruk av midler utgifter og urealiserte verdireduksjoner som følge av målingsreglene. I tilknytning til bruttoprinsippet og kravet til budsjettbalanse omfatter begrepet også egenkapitaldisposisjoner.

Egenkapitaldisposisjoner

Interne disposisjoner som gjennom regnskapsføring i drifts- og investeringsregnskapet synliggjør hvordan kommunens netto utgifter finansieres eller netto inntekter disponeres. Disposisjonene omfatter avsetninger til og bruk av fond, dekning av merforbruk i driftsregnskapet og udekket beløp i investeringsregnskapet, og overføring fra drift til investering.

Historisk kost

Prisen på transaksjonstidspunktet, også kalt anskaffelseskost.

Inntekt

Pengeoverføringer til kommunen uten motytelse, godtgjørelse til kommunen for varer og tjenester, godtgjørelse for salg av aksjer og andeler klassifisert som anleggsmidler samt gevinst ved salg eller annen realisasjon av omløpsmidler. Inntekt omfatter også innlån, mottatte avdrag på utlån, innløsninger av utlån samt mottatte refusjoner på tidligere forskutteringer. Som inntekt regnes også urealisert gevinst på markedsbaserte finansielle omløpsmidler.

Kostnad

Kostnad er forbruk av ressurser målt i penger. I regnskapssammenheng er kostnader vanligvis definert som periodiserte utgifter. Kostnad omfatter også tap (jf. målingsregler). I kommunal regnskapsterminologi brukes ikke begrepet kostnad, men begrepet utgift, også om periodiserte størrelser.

Tilgang av midler

Tilgang av midler har ulik betydning i ulike sammenhenger. I tilknytning til arbeidskapitalprinsippet omfatter tilgang av midler inntekter og urealiserte verdiøkninger som følge av målingsreglene. I tilknytning til bruttoprinsippet og kravet til budsjettbalanse omfatter begrepet også egenkapitaldisposisjoner.

Transaksjon

En overdragelse og et vederlag.

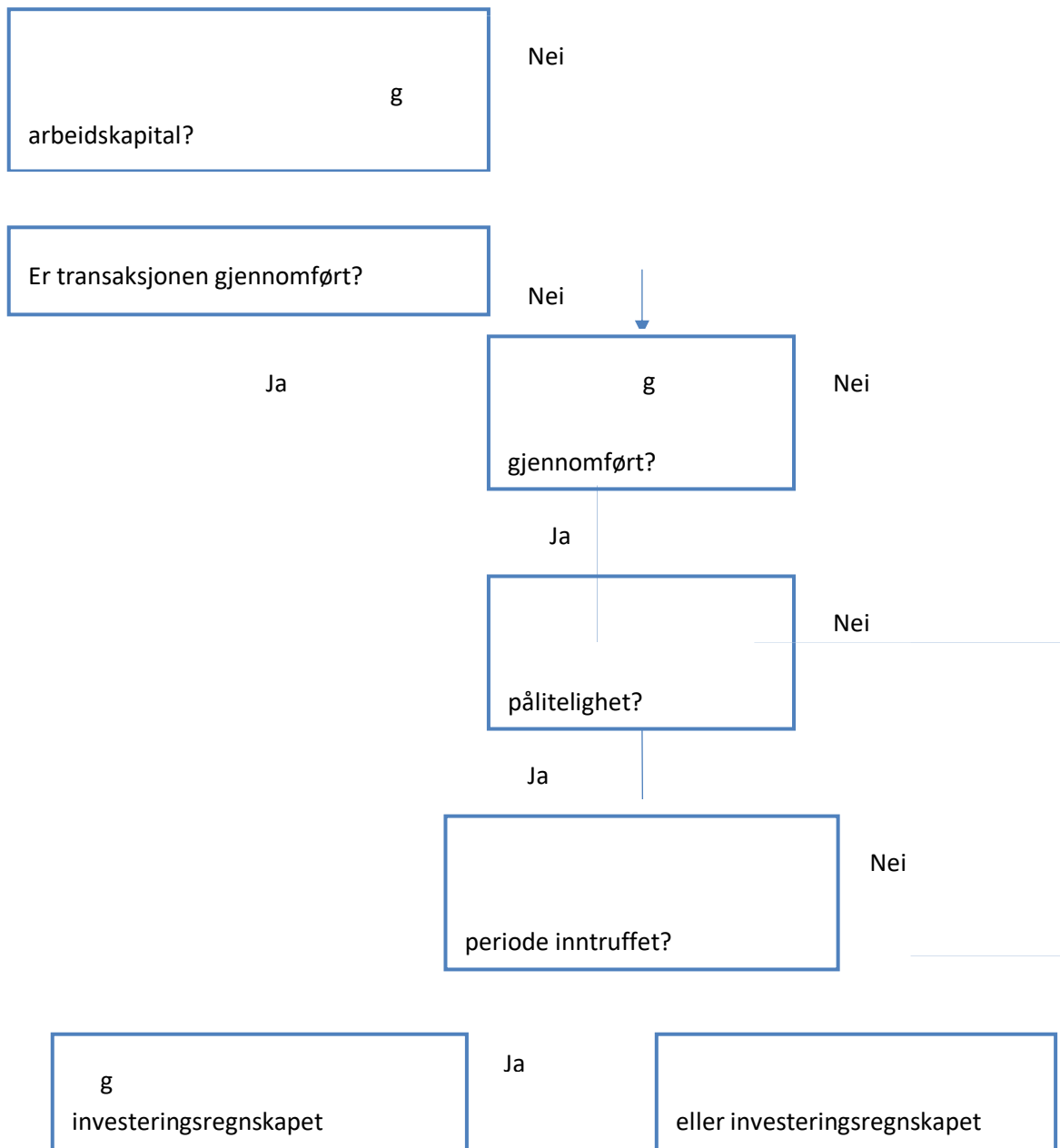
Transaksjonstidspunkt

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

Utgift

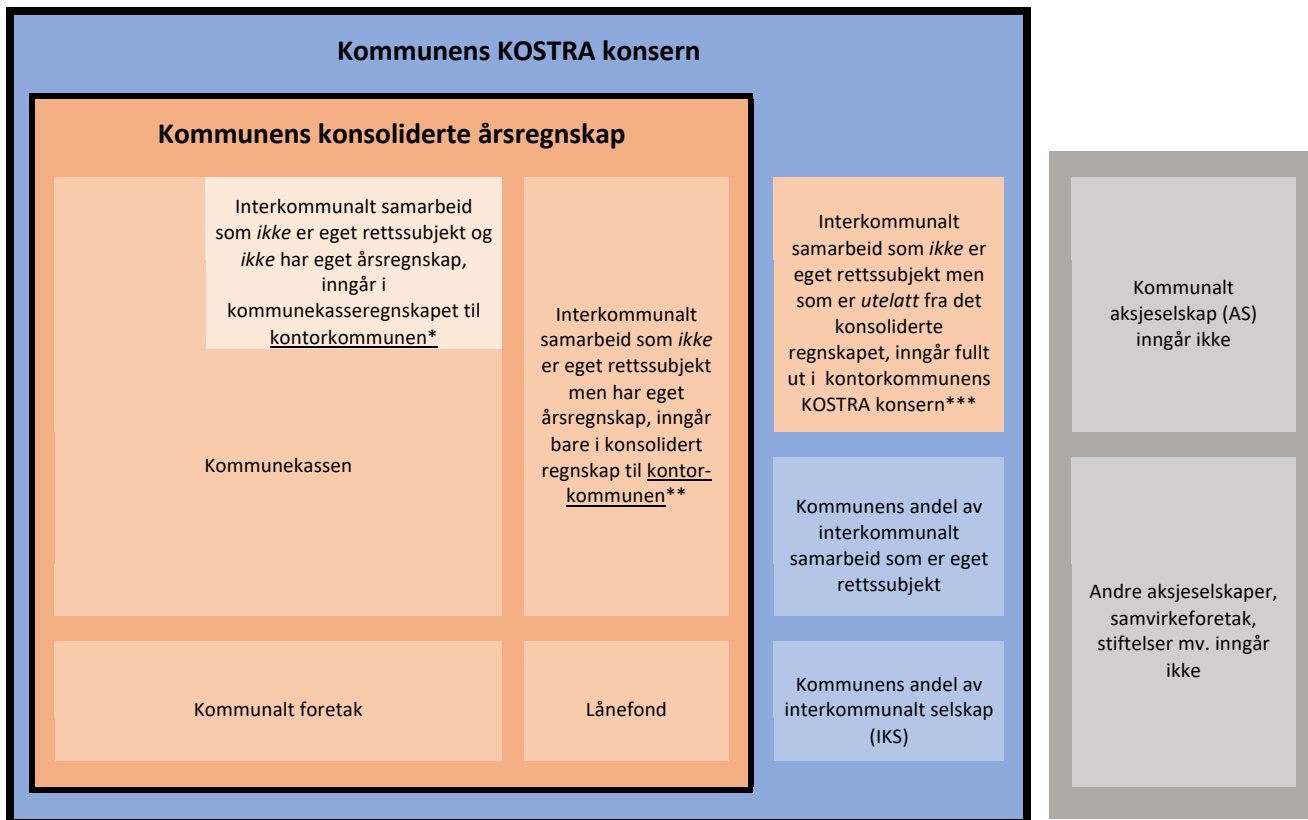
Godtgjørelse fra kommune for varer og tjenester, godtgjørelse for kjøp av aksjer og andeler klassifisert som anleggsmidler samt tap ved salg eller annen realisasjon av omløpsmidler. Utgift omfatter også pengeoverføringer fra kommunen uten motytelse samt betalte låneavdrag, utlån og forskutteringer til andre. Som utgift regnes også urealisert tap på markedsbaserte finansielle omløpsmidler.

Vedlegg 2 Flytdiagram anordningsprinsippet



Vedlegg 3 Regnskapsenheter i konsolidert årsregnskap

Figuren illustrerer hvilke regnskapsenheter som inngår i kommunens konsoliderte årsregnskap og KOSTRA-konsern.



Regnskapsenheter som er del av kommunen som rettssubjekt og del av KOSTRA konsern

Regnskapsenheter som er eget rettssubjekt og del av KOSTRA konsern

Regnskapsenheter som er eget rettssubjekt, men ikke del av KOSTRA konsern

Vedlegg 4 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 Public Sector Accounting Standards Board (2014) The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities

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.

Mellemvik, F., Gårseth-Nesbakk, L. og Mauland, H. (2012) Regnskap og budsjett i kommunesektoren en innføring, Cappelen Damm akademisk

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

NOU (1993:28) Nytt skatteregnskap

NOU (1995:30) Ny regnskapslov

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

NOU (1997:8) Om finansiering av kommunesektoren.

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

NOU (2015:10) Lov om regnskapsplikt

NOU (2016:4) Ny kommunelov

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.

Overå O, og Bernt J.F. (2019) Kommuneloven 2018 med kommentarer, Kommuneforlaget.

Prop. 46 L (2017-2018) Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven)

Ravnaas, E. (1991) God regnskapsskikk – som rettslig standard, Næringslivsjus – aktuelle problemstillinger, Universitetsforlaget

Sunde, Ø. (2020) Kommuneregnskapet (8. utgave), NKK Kommunaløkonomisk Forlag