

**Tidspunkt for regnskapsføring av inntekt, innbetaling og gevinst
i kommuneregnskapet**

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk
Desember 2011

gkrs

INNHOLDSFORTEGNELSE

OPPSUMMERING.....	3
1.0 INNLEDNING	5
1.1 FORMÅL.....	5
1.2 REGNSKAPSFØRING AV INNTEKT, INNBETALING OG GEVINST	5
1.3 VIDERE FREMSTILLING	6
2.0 INNTEKTER	8
2.1 GJENSIDIGE TRANSAKSJONER	9
2.1.1 LEVERING AV TJENESTER.....	9
2.1.2 SALG AV VARER	11
2.1.3 RENTEINNTEKTER	11
2.1.4 GEVINST VED SALG AV OMLØPSMIDLER	13
2.1.5 SALG AV ANLEGGSMIDLER – VARIGE DRIFTSMIDLER	14
2.1.6 SALG AV FINANSIELLE ANLEGGSMIDLER	15
2.1.7 BETALING FØR OG ETTER TRANSAKSJONSTIDSPUNKTET	16
2.2 ENSIDIGE TRANSAKSJONER	17
2.2.1 SKATT PÅ ALMINNELIG INNTEKT OG FORMUE.....	17
2.2.2 KOMMUNAL EIENDOMSSKATT	19
2.2.3 RAMMETILSKUDD	20
2.2.4 GAVER.....	23
2.2.5 UTBYTTE FRA AKSJESELSKAPER OG ALLMENNAKSJESELSKAPER	25
2.2.6 UTDELING FRA IKS OG INTERKOMMUNALE SAMARBEID.....	26
2.2.7 OVERFØRING FRA KOMMUNALT FORETAK.....	27
2.2.8 BETINGEDE TILSKUDD.....	29
2.3 VERDIBASERT INNTEKT.....	31
2.3.1 UREALISERT GEVINST MARKEDSBASERTE FINANSIELLE OMLØPSMIDLER	32
3.0 INNBETALINGER	34
3.1 INNLÅN	34
3.2 AVDRAG OG INNLØSNING AV UTLÅN	35
3.3 REFUSJONER AV TIDLIGERE FORSKUTTERINGER	36
HENVISNINGER.....	38

Oppsummering

Utgangspunktet for periodisering av inntekter og innbetalinger følger av anordningsprinsippet. Gjennomgangen av de ulike inntekts- og innbetalingsarter viser at kommunens gjensidige transaksjoner i utgangspunktet skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet på tidspunktet for risiko- og kontrollovergang. Kommunens ensidige transaksjoner skal inntektsføres på det tidspunktet hvor kommunen har etablert en disposisjonsrett til midlene, mens kommunens verdibaserte inntekt (urealisert gevinst på markedsbaserte finansielle omløpsmidler) regnskapsføres i samsvar med at inntekten opptjenes, det vil si er realiserbar i et effektivt marked.

Inntekter

Tidspunktet for overgang av kontroll knyttet til økonomiske ressurser (kontrollovergang) er som hovedregel det bestemmende tidspunkt for regnskapsføring av inntekter. Tidspunktet betegnes ofte som transaksjonstidspunktet. På dette tidspunktet anses inntekten som hovedregel å være kjent. Hovedkonklusjonen er således at alle kommunale inntekter skal regnskapsføres i kommunens bevilgningsregnskap på tidspunktet for risiko- og kontrollovergang, det vil si på transaksjonstidspunktet. Unntakene fra denne hovedregelen er knyttet til regnskapsføring av verdibasert inntekt (markedsbaserte finansielle omløpsmidler):

- Kommunens verdibaserte inntekt regnskapsføres i samsvar med at inntekten opptjenes, det vil si er realiserbar i et effektivt marked.

Innbetalinger

Kommunens innbetalinger skal som hovedregel regnskapsføres i bevilgningsregnskapet på det tidspunkt hvor kommunen i henhold til avtale har etablert en disposisjonsrett til midlene. Det vil i praksis si på det tidspunktet kommunen mottar likviditetsoverføringen. Unntaket fra denne hovedregelen er knyttet til regnskapsføring av innlån:

- Innlån skal i henhold til regnskapsforskriften § 7, 4. ledd, inntektsføres i samsvar med at investeringsutgifter påløper.

Transaksjonstyper	Transaksjonstidspunkt	Fremskutt regnskapsføring
2. Inntekter		
<i>2.1 Gjensidige transaksjoner</i>		
2.1.1 Levering av tjenester	Tjenesten utført	
2.1.2 Salg av varer	Varen er levert	
2.1.3 Renteinntekter	Renteinntektene er opptjent	
2.1.4 Gevinst ved salg av omløpsmidler	Omløpsmidlet er overført	
2.1.5 Salg av anleggsmidler – varige driftsmidler	Anleggsmidlet er levert	
2.1.6 Salg av finansielle anleggsmidler	Anleggsmidlet er overført	
<i>2.2 Ensidige transaksjoner</i>		
2.2.1 Skatt på alminnelig inntekt og formue	Overført fra skatteoppkrever	I henhold til månedsoppgjør
2.2.2 Eiendomsskatt	Innbetalt fra skatteyter	Skatten er utskrevet
2.2.3 Rammetilskudd	Utbetalt	For fastsatt periode
2.2.4 Gaver	Overtar disposisjonsretten	
2.2.5 Utbytte fra aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper	Utbyttet utbetalt	Vedtatt av generalforsamling. Iht. avsetning ved kontroll.
2.2.6 Utdeling fra IKS og interkommunale samarbeid	Utdelingen utbetalt	Vedtatt av representantskap. Iht. avsetning ved kontroll.
2.2.7 Overføring fra kommunalt foretak	Disposisjonsretten overført	Beslutning er fattet og tilknyttet periode inntruffet.
2.2.8 Betingede tilskudd	Tilskuddet utbetalt	I takt med utgifter til tilskuddsberettiget aktivitet
<i>2.3 Verdibasert inntekt</i>		
2.3.1 Urealisert vinning markedsbaserte finansielle omløpsmidler		I samsvar med økning i markedsverdi
3. Innbetalinger		
3.1 Innlån	<i>Unntak fra arbeidskapital- og anordningsprinsippet:</i> På det tidspunkt hvor utgiften lånet skal finansiere er påløpt	
3.2 Avdrag og innløsning av utlån	Betalte avdrag/mottatt innløsning	
3.3 Refusjoner av tidligere forskutteringer	Mottatt refusjon	

Figur 1 Oppsummering av ulike transaksjonstyper

1.0 Innledning

1.1 Formål

Formålet med notatet er å beskrive kriteriene for fastsettelsen av tidspunktet for regnskapsføringen av inntekter, innbetalinger og gevinster i kommunens drifts- og investeringsregnskap (bevilgningsregnskapet).

Dette arbeidet inngår som en del av et større arbeid hvor formålet er å kartlegge og beskrive grunnleggende regnskapsprinsipp relatert til det kommunale årsregnskapet, innen de begrensninger kommunelovgivningens økonomibestemmelser representerer. Arbeidet består av notatene:

- Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper
- Regnskapsmessige sammenhenger i kommuneregnskapet
- Tidspunkt for regnskapsføring av inntekt, innbetaling og gevinst i kommuneregnskapet
- Tidspunkt for regnskapsføring av utgift, utbetaling og tap i kommuneregnskapet

1.2 Regnskapsføring av inntekt, innbetaling og gevinst

Kommunesektorens¹ inntekter er i stor grad bestemt av forhold kommuner og fylkeskommuner ikke selv kan påvirke. Skatteinntekter og statlige overføringer utgjør hoveddelen av kommunesektorens finansiering. Skattereglene for inntektsskatten fastsettes av Stortinget, og kommunene og fylkeskommunenes inntekter følger av det lokale inntektsgrunnlaget. Størsteparten av de statlige overføringene er samlet i inntektssystemet og beregnes etter faste kriterier. Andre inntekter som gebyrer og eiendomsskatt er regulert av et nasjonalt regelverk². Kommunenes adgang til å lånefinansiere utgifter er regulert gjennom bestemmelsene i kommunelovens § 50. Kommunen har i tillegg anledning til å skaffe seg inntekter gjennom å drive forretningsvirksomhet i egen regi.

Regnskapsføringen av kommunens inntekter og innbetalinger er bestemt av reglene i kommuneloven av 1992, samt av reglene i forskrift om årsbudsjett (budsjettforskriften) og forskrift om årsregnskap og årsberetning (regnskapsforskriften), begge av 15. desember 2000.

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

Når det i dette notatet vises til forarbeidene til kommuneloven, menes Ot.prp. nr. 43 (1999-2000).

Hovedbestemmelsen for regnskapsføring av inntekter og innbetalinger i kommuneregnskapet er gitt i kommuneloven § 48 nr. 2. Av første setning fremgår at årsregnskapet skal omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året og anvendelsen av disse. Dette omtales gjerne som **arbeidskapitalprinsippet**, Tidspunktet for regnskapsføring reguleres av andre setning, hvor det heter at alle kjente inntekter/innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes. Bestemmelsen omtales ofte som **anordningsprinsippet**. Det er således forståelsen av begrepet kjent som er bestemmende for når inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres i kommuneregnskapet. Gjeldende forskrifter inneholder imidlertid få direkte retningslinjer knyttet til hvordan begrepet kjent skal forstås i forhold til kommunens ulike inntekts- og innbetalingsarter. I forarbeidene presiserer likevel departementet at transaksjonstidspunktet i mange tilfeller vil kunne være bestemmende for regnskapsføringen i kommuneregnskapet. En overordnet beskrivelse av forståelsen av anordningsprinsippet er gitt i et eget notat som inngår i denne serien - ”Kommuneregnskapet – rammeverk og grunnleggende regnskapsprinsipper”. Med utgangspunkt i de nevnte kildene identifiseres tidspunktet for regnskapsføring av inntekter og innbetalinger i kommunens drifts- og investeringsregnskap. I den videre fremstillingen benyttes bevilgningsregnskapet som en samlebetegnelse for drifts- og investeringsregnskapet med unntak av interne finansieringstransaksjoner.

1.3 Videre fremstilling

I den videre fremstilling i notatet er det valgt å diskutere regnskapsføringen av inntekter og innbetalinger i egne avsnitt. Begrunnelsen for inndelingen er å finne i den begrepsavklaringen som presenteres i budsjettforskriften³, hvor inntekter defineres som *godtgjørelse til kommunen eller fylkeskommunen for varer eller tjenester samt pengeoverføringer til kommunen eller fylkeskommunen uten motytelse*, mens begrepet innbetalinger reserveres for *innlån, mottatte avdrag på utlån, innløsninger av utlån samt mottatte refusjoner på tidligere forskutteringer*. Definisjonene illustrerer at de to formene for kommunal ressurstilgang har ulike karakteristika slik at det vil være hensiktsmessig å behandle dem separat. I diskusjonen

² NOU 1996:1

³ Jf. budsjettforskriften § 2

av kommunale inntekter behandles verdibasert og transaksjonsbasert inntekt hver for seg, hvor transaksjonsbasert inntekt videre inndeles i ensidige og gjensidige transaksjoner.

2.0 Inntekter

Ulike inntektsarter

Det kommunale inntektsbegrepet omfatter en rekke ulike inntektsarter. Kommunenes skatteinntekter består av skatt på inntekt, formue og eiendom. Statlige rammeoverføringer omfatter de generelle overføringer kommuner mottar fra staten gjennom inntektssystemet, mens øremerkede tilskudd fra staten er tilskudd som er bestemt til spesielle formål og kan dermed ikke benyttes til annen virksomhet. Salgs- og leieinntekter består blant annet av brukernes egenbetaling ved bruk av kommunale tjenester, herunder gebyrer for vann, kloakk, renovasjons- og feietjenester. I tillegg omfatter inntektsbegrepet renter, utbytte, overføringer og refusjoner fra stat, fylkeskommuner, kommuner og andre, gaver, salg av utstyr og anleggsmidler og konsesjonsinntekter. Årets premieavvik og amortisering av tidligere års utgiftsført premieavvik som etter reglene i regnskapsforskriften § 13-4 føres til inntekt i bevilgningsregnskapet regnskapsføres som en korreksjon til pensjonsutgiftene og omtales i notatet Tidspunkt for regnskapsføring av utgift, utbetaling og tap i kommuneregnskapet, jf. avsnitt 2.1.4.

Transaksjons- basert inntekt

Transaksjoner er relatert til at økonomiske ressurser skifter eier, eller risiko- og kontrollovergang som vil være den regnskapsmessige terminologien. Regnskapsføringen av transaksjonsbasert inntekt skal i utgangspunktet skje når kommunen har gjennomført transaksjonen. Om en transaksjon er gjennomført avgjøres ved om det har funnet sted en overføring av risiko og kontroll. Risiko som overføres er eiendelens gevinst- og tapspotensiale. Med kontroll menes beslutningsmyndighet og råderett. Transaksjonstidspunktet er det tidspunkt hvor både risiko og kontroll i hovedsak er overført. På dette tidspunktet anses inntekten som hovedregel å være kjent.

Risiko og kontroll

Ensidige og gjensidige transaksjoner

Det er innen regnskapslitteraturen vanlig å skille mellom ensidige og gjensidige transaksjoner.⁴ En gjensidig transaksjon kan beskrives som en overdragelse av en eiendel/gode fra en part til en annen hvor denne yter et spesifikt vederlag, mens en ensidig transaksjon kan beskrives som en

⁴ Se for eksempel Johnsen og Kvaal, 1999

overdragelse av en eiendel/gode fra en part til en annen (kommunen) uten krav om å motta en spesifikk fordel (vederlag). En reell transaksjon forutsetter at det skjer en virkelig overføring av risiko og kontroll. Interne kjøp og salg i kommunen vil ikke oppfylle kriteriene for en transaksjon, og vil heller ikke bli omtalt nærmere i dette notatet⁵.

Gevinstbegrepet

Begrepet gevinst er ikke eksplisitt omtalt i de kommunale regnskapsbestemmelsene, verken i lov eller forskrifter. Det betyr ikke at regnskapsføring av gevinster er kommunene uvedkommende. En verdiøkning ved realisasjon av omløpsmidler er å anse som anskaffelse av økonomiske midler i henhold til arbeidskapitalprinsippet⁶. Slike realiserte verdiøkninger skal derfor regnskapsføres som en inntekt i kommunens bevilgningsregnskap og vil være å anse som en netto inntekt i henhold til begrepsbruken i kommuneregnskapet.

2.1 Gjensidige transaksjoner

I presentasjonen av gjensidige transaksjoner skilles det mellom inntekter generert av kommunal tjenesteyting, salg av varer og finansinntekter.

2.1.1 Levering av tjenester

Kommunale tjenester kan være finansiert med gebyrer, egenbetaling eller inntekt fra annen ikke lovpålagt virksomhet. Kommunene har lovhjemmel for å kreve inn ulike typer gebyr, for eksempel vann- og avløpsgebyr. For flere av disse gebyrene begrenser det såkalte selvkostprinsippet kommunenes adgang til å fastsette nivået på gebyrene. Bare kommunens faktiske kostnader knyttet til tjenesten kan kreves dekket gjennom gebyret.⁷ Kommunen påtar seg utgifter for å levere en bestemt type tjeneste og får godtgjøring gjennom gebyrbetalingen fra brukerne av tjenesten. Selv om inntektene i en gitt periode kan være

⁵ Veiledning om regnskapsrapporteringen i KOSTRA drøfter interne kjøp og salg

⁶ Jf. notatet Kommuneregnskapet – rammeverk og grunnleggende prinsipper, kap. 4.2

⁷ Se for eksempel Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester, Kommunal- og regionaldepartementet, H-2140, 2003.

Sammenheng
mellom inntekter og
utgifter

høyere eller lavere enn faktisk påløpt utgift⁸, vil det være en direkte sammenheng mellom kommunens inntekter og utgifter knyttet til tjenestene. Andre kommunale tjenester som for eksempel hjemmehjelpstjenester, inneholder også elementer av egenbetaling eller brukerbetaling. Ved slike kommunale tjenester påtar kommunen seg også utgifter og får dette helt eller delvis dekket gjennom betaling for den gjeldende tjenesten. Også i disse tilfellene vil det være en sammenheng mellom kommunens inntekter og utgifter knyttet til tjenestene. Kommunen har videre anledning til å drive annen ikke lovpålagt virksomhet innen rammen av det kommunale rettssubjekt, såfremt ikke aktiviteten ved lov eller ulovfestede rettsprinsipper er forbeholdt andre. Kommunal utleie av boliger kan være et eksempel på slik annen ikke lovpålagt tjenesteyting. Utleie kjennetegnes ved at kommunen stiller en vare (bolig) til leietakers disposisjon for en begrenset periode mot et avtalt vederlag.

Kommunene fakturerer brukerne av disse tjenestene en eller flere ganger i året. Avhengig av hvordan kommunenes faktureringsrutiner er organisert vil brukerne ved regnskapsårets utløp (per 31.12) ha betalt hele eller deler av periodens forbruk av tjenesten. Brukerne vil også kunne ha betalt deler av neste periodes forbruk av tjenesten.

Kjent = utført

Transaksjon = utført

For transaksjoner knyttet til kommunal tjenesteyting er overdragelsen utførelsen av den aktuelle tjenesten, mens vederlaget er betalingen. Etter anordningsprinsippet skal kommunale inntekter regnskapsføres i bevilgningsregnskapet når de er kjent. At en inntekt relatert til tjenesteyting er kjent innebærer normalt at tjenesten er utført.⁹ Risiko og kontroll knyttet til tjenesten er på det tidspunktet overført til tjenestemottaker. Transaksjonen er således gjennomført når tjenesten er utført. Kriteriene for når en tjeneste er utført kan likevel variere mellom ulike tjenester. For utleie utføres tjenesten i takt med utleieavtalens løpetid, en renovasjonstjeneste kan sies å være levert når avfallet hentes,

⁸ Se for eksempel NOU 1996:1

⁹ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000)

mens en hjemmehjelpstjeneste kan sies å være utført etter hver time hjemmehjelpen har vært hos hjemmehjelpsmottakeren.

Konklusjon

Kommunale tjenester skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført når tjenesten er utført.

2.1.2 Salg av varer

Salg av varer kan også forekomme i kommunal virksomhet. Periodisering av salg av varer følger de samme retningslinjer som for kommunale tjenester. Det er anordningsprinsippet som er bestemmende for periodiseringen. Inntektene skal regnskapsføres når de er kjent. Som hovedregel vil det være på transaksjonstidspunktet. Risiko og kontroll knyttet til varen vil vanligvis være overført til kjøper ved levering. Etter levering vil kommunen ikke ha noen, eller kun ubetydelige, gjenstående forpliktelser knyttet til salgstransaksjonen. Transaksjonen er således gjennomført når varen er levert. At en inntekt relatert til salg av varer er kjent innebærer derfor normalt at varen er levert.¹⁰

Kjent = levert

Konklusjon

Inntekter fra kommunens salg av varer skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført når varen er levert.

2.1.3 Renteinntekter

En gjensidig transaksjon ble i avsnitt 2.1 beskrevet som overdragelse av en eiendel/gode til en annen part hvor denne yter et spesifikt vederlag. I forbindelse med finanstransaksjoner er identifikasjonen av overdragelse og vederlag imidlertid noe mer komplisert enn ved kjøps- og salgstransaksjoner. Overdragelsen i finanstransaksjoner vil være disposisjonsretten til likviditeten, mens betaling av etableringsutgifter,

Overdragelse og vederlag

¹⁰ Ot.prp. nr. 43 (1999-2000)

avdrag og renter vil være vederlaget.¹¹ Renter kan dermed beskrives som vederlag for disposisjonsrett til finansielle eiendeler. Renteinntekter oppstår således ved at kommunen stiller finansielle eiendeler til disposisjon mot et avtalt vederlag. Kun deler av vederlaget i en utlånstransaksjon er å betrakte som inntekt for kommunen. Kommunens renteinntekt i slike utlånstransaksjoner utgjøres av rente og avtalte gebyrer. Den resterende del av vederlaget, avdraget, er i kommunal regnskapsterminologi å forstå som en innbetaling i tråd med definisjonen i budsjettforskriften § 2, og diskuteres i avsnitt 3.2.

Kjent = opptjent

Renteinntekter skal etter anordningsprinsippet inntektsføres når de er kjent. En inntekt er som hovedregel kjent på transaksjonstidspunktet. Renteinntekter kan som nevnt beskrives som vederlag for disposisjonsretten til finansielle eiendeler. Finanstransaksjonen gjennomføres således i takt med at kommunen har stilt likviditeten til disposisjon for finansinstitusjoner og utstedere av rentebærende papirer. Det vil si at transaksjonen er gjennomført etter hvert som renteinntektene i henhold til avtale tilfaller kommunen, det vil si når de er opptjent.

Obligasjoner til forfall

Regnskapsføringen av renteinntekter knyttet til kommunens investeringer i obligasjoner er noe mer problematisk. Investeringer i obligasjoner som kommunen på forhånd har bestemt skal holdes til forfall klassifiseres som finansielle anleggsmidler. Anskaffelseskost for obligasjoner som holdes til forfall er pålydende i norske kroner. Over- og underkurs regnskapsføres som kortsiktig fordring/gjeld, og som finanspost i driftsregnskapet med like store årlige beløp over obligasjonens løpetid. Obligasjonens reelle rente vil imidlertid kunne variere over løpetiden avhengig av utviklingen i rentenivået. Dette medfører at regnskapsført renteinntekt i driftsregnskapet avviker noe fra den opptjente (reelle) renteinntekten. Formålet med regelen er å eliminere renterisiko/resultatsvingninger på obligasjoner som kommunen har inntaksrett og evne til å sitte med til forfall. Løsningen er en praktisk tilnærming til anordningsprinsippet.

Praktisk tilnærming

¹¹ Johnsen og Kvaal, 1999

Konklusjon

Renteinntekter skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Det vil være etter hvert som renteinntekten i henhold til avtale tilfaller kommunen, det vil si er opptjent.

2.1.4 Gevinst ved salg av omløpsmidler

Begrepet gevinst

Begrepet gevinst har sammenheng med verdiøkninger, realisert eller urealisert. Det er likevel problematisk å hevde at enhver verdiøkning representerer en potensiell gevinst. Blant annet påpeker Johnsen og Kvaal (1999) at selv om differansen mellom salgsinntekt og kostnad solgte varer kan sies å være en realisert verdiøkning representerer det ikke en regnskapsmessig gevinst. I det videre innskrenkes begrepet gevinst til å omfatte situasjoner der virkelig verdi av kommunens balanseførte eiendeler på vurderingstidspunktet er høyere enn eiendelens balanseførte verdi. Gevinst kan således være realisert og urealisert. Regnskapsføringen av urealiserte gevinster knyttet til markedsbaserte finansielle omløpsmidler omtales i avsnitt 2.3.1. Det resterende av dette avsnittet er viet til realiserte gevinster knyttet til kommunens salg av finansielle eiendeler klassifisert som omløpsmidler og vurdert i samsvar med bestemmelsen i regnskapsforskriften § 8. Dette vil først og fremst omfatte salg av aksjer, andeler og andre finansielle verdipapirer klassifisert som omløpsmidler.

Kjent =
transaksjons-
tidspunkt

Gevinst ved salg av finansielle omløpsmidler skal etter anordningsprinsippet inntektsføres når den er kjent. Gevinsten er kjent når salgstransaksjonen er gjennomført, det vil si på transaksjonstidspunktet. Salgstransaksjonen er gjennomført når risiko og kontroll knyttet til det finansielle omløpsmidlet har gått over til kjøper, det vil si når omløpsmidlet er overført til kjøper.

Konklusjon

Gevinst ved salg av finansielle omløpsmidler skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet.

Transaksjonen er gjennomført når salgstransaksjonen er gjennomført, det vil si når det finansielle omløpsmidlet er overført til kjøper.

2.1.5 Salg av anleggsmidler – varige driftsmidler

Ved salg av anleggsmidler hvor vederlaget til kommunen er kontanter eller nære substitutter, representerer vederlaget i salgstransaksjonen alltid tilgang av midler etter arbeidskapitalprinsippet. Anordningsprinsippet er styrende for periodisering av salg av anleggsmidler. Etter anordningsprinsippet skal inntekter ved salg av anleggsmidler regnskapsføres som inntekt i investeringsregnskapet når de er kjent. Kjent innebærer normalt at anleggsmiddelet er levert. Etter levering vil kommunen vanligvis ha overført risiko og kontroll knyttet til anleggsmiddelet, og vil ikke ha noen eller kun ubetydelige gjenstående forpliktelser knyttet til salgstransaksjonen, det vil si at salgstransaksjonen er gjennomført.

Kjent = levert

Er vederlaget i transaksjonen et annet anleggsmiddel, er det ikke like åpenbart at vederlaget representerer tilgang av midler for kommunen. Det første som må avklares er i hvilken grad det er gjennomført en reell transaksjon. En reell transaksjon skal innebære at partene bytter til seg noe annet enn det de bytter fra seg.¹² I en slik transaksjon (byttetransaksjon) overdrar kommunen ett anleggsmiddel og mottar et annet anleggsmiddel som vederlag. Kommunens arbeidskapital vil således være uforandret som følge av byttetransaksjonen. Siden vederlagets form ikke bør ha betydning for regnskapsføringen skal slike byttetransaksjoner behandles som to transaksjoner, en salgstransaksjon og en kjøptransaksjon. Salgstransaksjonen representerer en tilgang av midler og regnskapsføres som inntekt i investeringsregnskapet. Kjøptransaksjonen representerer bruk av midler og utgiftsføres i investeringsregnskapet. Både kjøps- og salgstransaksjonen vil ha motpost i balansen (omløpsmidler eller kortsiktig gjeld). Balanseføring bør skje mot samme konto for å unngå at balansen har poster som ikke gjøres opp.

Byttetransaksjon

¹² Johnsen og Kvaal, 1999

Dette innebærer at salgstransaksjonen i byttetransaksjoner skal inntektsføres på samme måte som for salgstransaksjoner hvor vederlaget er kontanter. I enkelte byttetransaksjoner kan motytelsen komme i en senere regnskapsperiode enn ytelsen. Salgstransaksjonen og kjøpstransaksjonen gjennomføres i slike tilfeller på forskjellige tidspunkt og det vil i realiteten etableres et langsiktig mellomværende mellom kommunen og motparten som regnskapsføres som utlån/langsiktig gjeld på tidspunkt for gjennomføring av den første transaksjonen og avdrag på tidspunkt for gjennomføring av den andre transaksjonen.

Konklusjon

Salg av anleggsmidler skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført når anleggsmidlet er levert.

2.1.6 Salg av finansielle anleggsmidler

Finansielle anleggsmidler i en kommune består av aksjer og andeler bestemt for varig eie, som kommunen har anskaffet av næringspolitiske eller samfunnsmessige hensyn, dessuten utlån og obligasjoner som kommunen på forhånd har bestemt skal holdes til forfall. Mottatte avdrag på og innfrielse av utlån betegnes i kommuneregnskapet som en innbetaling, og omtales under avsnitt 3.2.

Ved salg av finansielle anleggsmidler hvor vederlaget til kommunen er kontanter eller nære substitutter, representerer vederlaget i salgstransaksjonen alltid tilgang av midler etter arbeidskapitalprinsippet. Periodisering av inntekten styres av anordningsprinsippet, det vil si at transaksjonen skal inntektsføres i bevilgningsregnskapet når den er kjent.

Kjent = overført

Kjent innebærer normalt at det finansielle anleggsmidlet er overført til kjøper, det vil si at risiko og kontroll knyttet til det finansielle anleggsmidlet er gått over til kjøper.

Obligasjoner til forfall

Obligasjoner som kommunen på forhånd har bestemt skal beholdes til forfall klassifiseres som finansielle anleggsmidler. Anskaffelseskost for

obligasjonen er pålydende i norske kroner. Salg eller oppgjør av obligasjonen representerer tilgang av midler i samsvar med arbeidskapitalprinsippet, og skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet på salgs- eller oppgjørstidspunktet. Salg eller oppgjør inntil obligasjonens pålydende inntektsføres som salg av finansielle anleggsmidler i investeringsregnskapet. Over- eller underkurs ved salg av obligasjonen er å anse som realisasjon av eventuell balanseført over eller underkurs, og regnskapsføres som gevinst eller tap ved salg av omløpsmidler, jf. avsnitt 2.1.4.

Konklusjon

Salg av finansielle anleggsmidler skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført når det finansielle anleggsmidlet er overført til kjøper.

2.1.7 Betaling før og etter transaksjonstidspunktet

Av drøftelsene ovenfor fremgår det at tidspunktet for regnskapsføring av gjensidige transaksjoner som hovedregel er sammenfallende med transaksjonstidspunktet. Betalingstidspunktet er uten betydning. Det kan likevel være grunn til å drøfte de tilfellene der kommunen mottar betaling på et annet tidspunkt enn transaksjonstidspunktet.

Betaling etter transaksjonstidspunktet

Det forhold at betaling ikke har funnet sted på tidspunktet for utførelsen av en tjeneste, levering av en vare etc, dvs. transaksjonstidspunktet, kan skyldes at kommunen har innvilget motparten kreditt. Det kan også skyldes en betalingsforsinkelse. Etter anordningsprinsippet er det den gjennomførte transaksjonen som danner grunnlag for inntektsføringen i bevilgningsregnskapet. Kommunens krav på betaling (fordring) regnskapsføres som omløpsmiddel. Til dette må bemerkes at fordringen skal regnskapsføres som omløpsmiddel også i de tilfeller hvor betaling fra motparten ligger langt frem i tid. Begrunnelsen for dette er å finne i

de grunnleggende sammenhengene i den kommunale regnskapsmodellen¹³.

Betaling før
transaksjons-
tidspunkt

I de tilfeller hvor kommunen mottar betaling for hele eller deler av neste periodes inntekter i inneværende periode, skal betalingstransaksjonen regnskapsføres som kortsiktig gjeld i kommunens balanse.

Konklusjon

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

2.2 Ensidige transaksjoner

I presentasjonen av ensidige transaksjoner skilles det mellom skatteinntekter, overføringer generert gjennom inntektssystemet, gaver, utbytte, overføringer fra andre regnskapsenheter innen kommunen og betingede tilskudd.

Skatteinntektene består av skatt på alminnelig inntekt og formue fra personer, og eventuelt eiendomskatt fra personer og bedrifter. I tillegg mottar enkelte kommuner såkalt naturressursskatt fra kraftforetak. Fylkeskommunene mottar skatt på alminnelig inntekt fra personer og naturressursskatt fra kraftforetak. Eiendomsskatten er en eksklusiv kommunal skatt, naturressursskatten fordeles mellom vertskommunen og fylkeskommunen, formuesskatten fordeles mellom kommunene og staten, mens skatt på alminnelig inntekt fra personer fordeles mellom kommunene, fylkeskommunene og staten etter nærmere gitte regler.

2.2.1 Skatt på alminnelig inntekt og formue

Skatteoppkrever

De kommunale skatteoppkreverne utfører innkrevingsoppgavene knyttet til skatt på vegne av alle skattekreditorene og har kontrollfunksjoner overfor arbeidsgiverne. I inntektsåret består innbetalingene til skatteregnskapet (skatteoppkrever) av innbetalt forskuddstrekk,

¹³ Jf. notatet Regnskapsmessige sammenhenger i kommuneregnskapet

forskuddsskatt, og restskatt. Forskuddstrekket som innbetales består av skatt fra januar til oktober for inneværende inntektsår, samt november og desember foregående inntektsår. Innbetalt forskuddsskatt utgjør innbetalinger for januar til desember knyttet til inneværende inntektsår, samt innbetalt tilleggsforskudd fra januar til april knyttet til foregående inntektsår. Innbetalt restskatt er knyttet til utligningen ved foregående inntektsår eller tidligere.

Innbetalt skatt fra personlige skatteyttere for et inntektsår fordeles mellom staten, fylkeskommunen, kommunen og folketrygden på grunnlag av den samlede utligning av skatt til staten, skatt til fylkeskommunen og skatt til kommunen for vedkommende inntektsår på personlige skatteyttere. Innbetalt skatt fra upersonlige skatteyttere fordeles mellom staten, det felleskommunale skattefondet, fylkeskommunen og kommunen.

Månedsoppgjør

Månedsoppgjørene avgis til skattekontoret og kommunen innen den 10. i påfølgende måned. Når månedsoppgjøret avgis, skal skatteoppkreveren overføre statens, det felleskommunale skattefondets og folketrygdens andel til den sentrale regnskapsenhet (SRE) samtidig som kommunens og fylkeskommunens andel overføres til henholdsvis kommunen og fylkeskommunen. Overføringen fra skatteregnskapet til skattekreditorene, deriblant kommunen, bestemmes av innbetalinger til skatteregnskapet i inntektsåret, samt endring i marginavsetningen.

Regnskapsføringen av overføringen fra skatteregnskapet reguleres av arbeidskapitalprinsippet og anordningsprinsippet. Det vil si at inntektsføring skal foretas når skatteinntekten er kjent. Som hovedregel innebærer anordningsprinsippet at inntekter regnskapsføres på transaksjonstidspunktet. For skatteinntekter vil transaksjonen være gjennomført når risiko og kontroll knyttet til skattemidlene er overført til kommunen, det vil si når kommunens andel av månedsoppgjørene er overført fra skatteoppkrever. I skatteregnskapet blir innbetaling av skatt regnskapsført etter kontantprinsippet. Det er disse innbetalingene etter avsetning til å dekke til gode skatt etter skatteoppgjøret

Juridisk rett til
overføring

(marginavsetning), som etter fastlagte fordelingsnøkler blir fordelt til skattekreditorene. Når skatteyterne innbetaler skatt til skatteoppkrever må det kunne legges til grunn at kommunen får en juridisk rett på å få overført sin andel av skatteinntektene. Det vil således være rimelig sikkert¹⁴ at kommunen mottar skatteinntekten på dette tidspunkt. Skatteinntektene er ikke relatert til utføring av en bestemt tjeneste eller levering av en bestemt vare i en bestemt periode, men skal bidra til finansieringen av et samlet kommunalt tjenestetilbud. Inntektsføringen er derfor ikke betinget av at en tilknyttet aktivitet er gjennomført eller en tilknyttet periode har inntruffet. Kommunens andel av månedsoppgjøret, det vil si innbetalt skatt den enkelte måned, vil etter dette være kjent når siste innbetaling den enkelte måned er mottatt av skatteoppkrever. Det innebærer at skatt på inntekt og formue skal inntektsføres månedlig med de beløp som ifølge månedsoppgjøret for skatt skal overføres fra skatteregnskapet til kommunen som kommunens andel.

Kjent = innbetalt til
skatteoppkrever

Konklusjon

Skatt på alminnelig inntekt og formue skal etter anordningsprinsippet 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.

Utskriving av
eiendomsskatt

2.2.2 Kommunal eiendomsskatt

Det rettslige grunnlaget for kommunene til å skrive ut eiendomsskatt er hjemlet i lov om eiedomsskatt til kommunane av 6. juni 1975 (eiedomsskattelova). I samsvar med § 14 skal eiendomsskatten så langt råd er, skrives ut før 1. mars i skatteåret. Med skatteår i loven menes kalenderåret (regnskapsåret) som eiendomsskatten utskrives for. Den skattepliktiges betaling av utskrevet eiendomsskatt for regnskapsåret organiseres i en eller flere terminer, bestemt av kommunen selv.

¹⁴ Rimelig sikkert tilsvarer en sannsynlighet på 90 % eller mer.

Kjent = utskrevet

Inntektsføring av utskrevet eiendomsskatt reguleres av anordningsprinsippet. Som hovedregel innebærer anordningsprinsippet regnskapsføring på transaksjonstidspunktet. For eiendomsskatteinntekter vil transaksjonen være gjennomført når eiendomsskatten er innbetalt fra skatteyter til kommunen. Kommunen har imidlertid et krav på den skattepliktige på det tidspunkt 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. At kommunen på dette tidspunkt har et krav på den skattepliktige støttes av § 25 i eiendomsskattelova, hvor det heter at eiendomsskatten skal betales til fastsatt tid med de beløp som er bestemt selv om kravet bestrides av den skattepliktige. På dette tidspunktet vil inntekten være rimelig sikker og den kan måles med tilstrekkelig pålitelighet. Eiendomsskatteinntektene er ikke relatert til utføring av en bestemt tjeneste eller levering av en bestemt vare i en bestemt periode, men skal bidra til finansiering av et samlet kommunalt tjenestetilbud. Inntektsføringen er derfor ikke betinget av at en tilknyttet aktivitet er gjennomført eller en tilknyttet periode har inntruffet. Hele den utlignede eiendomsskatten for året inntektsføres derfor når eiendomsskatten er utskrevet.

Konklusjon

Eiendomsskatten skal etter anordningsprinsippet inntektsføres når kommunen har skrevet ut eiendomsskatten.

2.2.3 Rammetilskudd

Rammetilskudd utgjør sammen med skatteinntekter kommunesektorens frie inntekter, som kommunene og fylkeskommunene fritt disponerer innenfor de gjeldende lover og forskrifter. Rammetilskuddet fastsettes ved behandlingen av statsbudsjettet for det aktuelle budsjettåret.

Flere ulike tilskudd

Ved fordelingen av rammetilskuddet tas det hensyn til strukturelle ulikheter i kommunenes og fylkeskommunenes kostnader (utgiftsutjevning) og ulikheter i skatteinntektene (inntektsutjevning). Inntektssystemet inneholder også tilskudd som er distriktpolitisk

begrunnet. Det omfatter også skjønnstilskudd for å korrigere for forhold som ikke ivaretas godt nok i fordelingsystemet for øvrig. Inntektsutjevningen omfatter inntekts- og formuesskatt fra personlige skatteyttere og naturressursskatt fra kraftforetak. Det samlede rammetilskuddet for kommunene og fylkeskommunene er delt i seks ulike typer tilskudd for kommunene og fire for fylkeskommunene.

Inntektsutjevning

I forbindelse med regnskapsføringen er den delen som gjelder inntektsutjevningen av spesiell interesse. Inntektsutjevningens formål er å utjevne (fylkes)kommunenes økonomiske forutsetninger for å tilby et likeverdig tjenestetilbud gjennom å omfordele rammetilskudd fra kommuner med høye skatteinntekter til kommuner med lave skatteinntekter. Inntektsutjevningen både for kommuner og fylkeskommuner er et null-sum-spill der samlet tilskudd og samlet trekk utligner hverandre.

Utbetaling		År	Beregningsgrunnlag for inntektsutjevning	
Termin	Måned		År	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

Figur 2 Forholdet mellom beregningsgrunnlag for inntektsutjevning og utbetaling av rammetilskudd

Rammetilskuddet til kommunene utbetales i 10 terminer i løpet av regnskapsåret. Inntektsutjevningen for den enkelte kommune og fylkeskommune beregnes fortløpende i 10 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.

Rammetilskudd inntektsføres etter anordningsprinsippet, det vil si at tilskuddet skal inntektsføres når det er kjent. Som hovedregel innebærer anordningsprinsippet regnskapsføring på transaksjonstidspunktet. For rammetilskudd vil transaksjonen være gjennomført når tilskuddet er overført til kommunen. Rammetilskuddet er imidlertid på samme måte som skatteinntekter ikke relatert til utføring av en bestemt tjeneste eller levering av en bestemt vare i en bestemt periode, men til et samlet kommunalt tjenestetilbud. Inntektsføringen er derfor ikke betinget av at en tilknyttet aktivitet er gjennomført eller en tilknyttet periode har inntruffet. 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. Med rimelig sikkert menes en sannsynlighet på over 90 %. Etter dette er rammetilskuddet kjent i henhold til den planen Stortinget har vedtatt for beregning og overføring av rammetilskuddet. Med unntak av det inntektsutjevneende tilskuddet fastsettes og overføres rammetilskuddet innenfor den samme perioden og tilskuddet skal følgelig inntektsføres i denne perioden.

Kjent = vedtatt plan for beregning og overføring

Når det gjelder det inntektsutjevneende tilskuddet må inntektsføring være relatert til formålet med tilskuddet som er å utjevne kommunenes skatteinngang det enkelte år. Det betyr at det inntektsutjevneende tilskuddet skal regnskapsføres i samme periode som den skatteinngangen tilskuddet er ment å utjevne. Støtte for dette er å finne i en uttalelse fra Kommunal- og regionaldepartementet hvor det heter at ved utbetalingene av rammetilskuddet i januar og februar må det inntektsutjevneende tilskuddet henføres til den perioden utjevningen gjelder for (november og desember), mens det øvrige rammetilskuddet henføres til perioden som innbetalingen skjer (januar og februar). Det inntektsutjevneende tilskuddet er ikke en egen inntekt i seg selv, men korrigerer en annen inntekt, nemlig skatteinntekten.

Samme periode som skatteinngangen

Konklusjon

Rammetilskuddet skal etter anordningsprinsippet 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.

2.2.4 Gaver

Vederlagsfri
overføring av
økonomisk gode

En gave er en vederlagsfri overføring av et økonomisk gode fra en part til en annen, herunder testamentariske gaver. Det er likevel ikke uvanlig at giver stiller betingelser knyttet til gaveoverføringer. Medfører betingelsen krav om tilbakebetaling dersom betingelsene ikke innfris, har overføringen karakter av å være betinget tilskudd som diskutert i avsnitt 2.2.8. Med gaver forstås i det følgende en vederlagsfri overføring til kommunen uten økonomiske betingelser.

Kjent =
disposisjonsrett

I tilfeller hvor det ikke eksisterer noen form for betingelser knyttet til overføringen og overføringen er i form av kontanter eller nære substitutter representerer overføringen alltid en tilgang etter arbeidskapitalprinsippet. Inntektsføring av gaver bestemmes av anordningsprinsippet. En gave vil være kjent etter anordningsprinsippet på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført når mottaker (kommunen) overtar disposisjonsretten over midlene, det vil si overtar risiko og kontroll knyttet til eiendelen. 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.

I de tilfeller hvor anvendelsen av gaven er avgrenset til et gitt formål, er tidspunkt for inntektsføring ikke like åpenbart. I disse tilfellene er det et spørsmål om overføringen representerer en tilgang av midler etter arbeidskapitalprinsippet. Kommunen mottar økonomiske midler som følge av gaveoverføringen, men anvendelsen av midlene er begrenset til det angitte formål. I hvilken grad denne begrensningen representerer en økonomisk forpliktelse er imidlertid usikkert. Siden det er kommunen

selv som beslutter når midlene skal anvendes og midlene er overført uten krav om tilbakebetaling, må det være riktig å hevde at også en slik formålsbestemt gave vil være kjent etter anordningsprinsippet når mottaker overtar disposisjonsretten til midlene. Den inntektsførte gaven avsettes deretter til et bundet fond frem til det tidspunkt hvor utgiftene til den formålsbestemte aktiviteten påløper.

Gave i form av anleggsmiddel

Dersom gaven er en vederlagsfri overføring av anleggsmiddel eller ettergivelse av en langsiktig forpliktelse, er det ikke åpenbart at overføringen representerer en tilgang for kommunen etter arbeidskapitalprinsippet. Kommunens arbeidskapital vil i utgangspunktet være uforandret som følge av en slik gaveoverføring. Slike gaveoverføringer kan imidlertid, blant annet med henvisning til kommuneloven § 48 nr 2, 1. setning, dekomponeres i to transaksjoner, en ensidig transaksjon (gavetransaksjonen) og en gjensidig transaksjon (en kjøpstransaksjon). En slik dekomponering innebærer at gavetransaksjonen regnskapsføres som inntekt i investeringsregnskapet, med motpost omløpsmidler. Denne gavetransaksjonen representerer en tilgang av midler etter arbeidskapitalprinsippet. Det mottatte anleggsmiddelet utgiftsføres i investeringsregnskapet, med motpost omløpsmidler. Balanseføring bør skje mot samme konto for å unngå at balansen har poster som ikke gjøres opp. En slik kjøpstransaksjon representerer bruk av midler etter arbeidskapitalprinsippet. Det må derfor være riktig å hevde at slike gaveoverføringer skal regnskapsføres tilsvarende gaveoverføringer hvor vederlaget er kontanter. Tilsvarende gjelder ved gaver i form av gjeldsettergivelse.

Konklusjon

En gave skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Dette vil være når kommunen overtar disposisjonsretten til midlene. Gaver i form av anleggsmidler dekomponeres i to transaksjoner, en gavetransaksjon og en kjøpstransaksjon.

2.2.5 Utbytte fra aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper

Utbytte er i aksjeloven og allmennaksjeloven § 3-6, 2. ledd definert som enhver overføring av verdi som direkte eller indirekte kommer aksjeeieren til gode.

Transaksjon =
overført utbytte

Mottatt utbytte på kommunens hånd skal regnskapsføres i samsvar med anordningsprinsippet, det vil si når det er kjent. Som hovedregel skal inntekter regnskapsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen vil være gjennomført når kommunen har overtatt risiko og kontroll knyttet til de overførte verdiene, det vil si når utbyttet er overført til kommunen. Utbytte vedtas av generalforsamlingen i (allmenn)aksjeselskapet etter forslag fra styret og utbetales etter reglene i aksjeloven § 8-3. På det tidspunktet utbyttet er vedtatt av generalforsamlingen vil det normalt være rimelig sikkert, dvs. en sannsynlighet på over 90 %, for at utbyttet vil bli utbetalt. Beløpet kan også fastslås med tilstrekkelig pålitelighet. Det vil derfor være aktuelt med fremskutt regnskapsføring i forhold til transaksjonstidspunktet. Utbytte er ikke relatert til utføring av en bestemt aktivitet eller en bestemt periode, slik at inntektsføring ikke er betinget av at en tilknyttet aktivitet er gjennomført eller at en periode er inntruffet. Utbytte kan derfor som hovedregel anses kjent på det tidspunkt utbyttet er vedtatt av generalforsamlingen i (allmenn)aksjeselskapet.

Kjent = vedtatt av
generalforsamlingen

Før vedtak om utbytte er fattet av generalsforsamlingen vil det normalt foreligge så vidt stor usikkerhet knyttet til endelig utbyttevedtak, at det ikke kan anses som rimelig sikkert at kommunen vil motta utbyttet. Dersom kommunen kan utøve kontroll over beslutningsprosessen i selskapet, kan det imidlertid være rimelig sikkert at utbyttet vil bli utdelt og utbyttets størrelse kan fastslås med tilstrekkelig pålitelighet. Kommunen kan ha slik kontroll som følge av eierskap og/eller aksjonæravtaler, vedtektsfestet utbyttepolitikk eller lignende. Forutsetningen om at det skal være rimelig sikkert at utbyttet vil bli gitt, innebærer at det bare unntaksvis vil være aktuelt å inntektsføre utbytte tidligere enn beslutning om utbytte er fattet. Dette representerer derfor en høy terskel for inntektsføring av utbytte i avsetningsåret.

Konklusjon

Aksjeutbytte skal etter anordningsprinsippet som hovedregel inntektsføres på det tidspunkt utbytte er vedtatt av generalforsamlingen.

2.2.6 Utdeling fra IKS og interkommunale samarbeid

Kommuner kan være deltakere i interkommunale selskaper (IKS), jf. lov om interkommunale selskaper § 1. Kommuner kan også være deltakere i interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27. Det er bare utdelinger fra interkommunale samarbeid som er egne rettssubjekt som er omfattet av drøftingen i dette avsnittet.

Utdelinger av midler fra IKS besluttes av representantskapet etter forslag eller samtykke fra styret¹⁵. Det er ikke gitt tilsvarende regler om utdeling fra interkommunale samarbeid, men det må antas at beslutning om utdeling må treffes av samarbeidets styrende organer.

Mottatt utdeling på kommunens hånd skal regnskapsføres i samsvar med anordningsprinsippet, det vil si når den er kjent. Som hovedregel skal inntekter regnskapsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen vil være gjennomført når kommunen har overtatt risiko og kontroll knyttet til de overførte verdiene, det vil si når utdelingen er overført til kommunen. Utdelingen vedtas av representantskapet i IKS-et etter forslag fra styret eller det styrende organet i det interkommunale samarbeidet. På det tidspunktet utdelingen er vedtatt vil det normalt være rimelig sikkert, dvs. en sannsynlighet på over 90 %, for at utdelingen vil bli gjennomført. Beløpet kan også fastslås med tilstrekkelig pålitelighet. Det vil derfor være aktuelt med fremskutt regnskapsføring i forhold til transaksjonstidspunktet. Utdeling fra IKS og interkommunale samarbeid er vanligvis ikke relatert til utføring av en bestemt aktivitet i kommunen eller en bestemt periode, slik at inntektsføring ikke er betinget av at en tilknyttet aktivitet er gjennomført eller en periode er inntruffet. I motsatt

¹⁵ Jf. lov om interkommunale selskaper § 29

Kjent = vedtatt av representantskapet

fall må i tilfelle også den tilknyttede aktiviteten være gjennomført eller den tilknyttede perioden være inntruffet. Utdeling fra IKS og interkommunale samarbeid kan derfor som hovedregel anses kjent på det tidspunkt utdelingen er vedtatt av representantskapet i IKS-et eller det styrende organet i det interkommunale samarbeidet.

Før vedtak om utdeling er fattet vil det normalt foreligge så vidt stor usikkerhet knyttet til endelig vedtak om utdeling, at det ikke kan anses som rimelig sikkert at utdelingen vil bli gjennomført. Dersom kommunen kan utøve kontroll over beslutningsprosessen i IKS-et eller det interkommunale samarbeidet, kan det imidlertid være rimelig sikkert at utdelingen vil bli gjennomført og beløpet kan fastslås med tilstrekkelig pålitelighet. Kommunen kan ha slik kontroll som følge av eierskap og/eller deltakeravtaler, vedtektsfestet utdelingspolitikk eller lignende. Forutsetningen om at det skal være rimelig sikkert at utdelingen vil bli gjennomført innebærer at det bare unntaksvis vil være aktuelt å inntektsføre utdelinger fra IKS og interkommunale samarbeid tidligere enn beslutning om utdeling er fattet..

Konklusjon

Utdeling fra IKS og interkommunale samarbeid skal etter anordningsprinsippet som hovedregel inntektsføres på det tidspunkt utdeling er vedtatt av representantskapet i IKS eller styrende organ i interkommunale samarbeid.

En del av kommunen

2.2.7 Overføring fra kommunalt foretak

Kommuneloven § 61 åpner for at kommunestyret kan velge å organisere deler av kommunens virksomhet som et kommunalt foretak (KF). Foretaket skal i samsvar med kommuneloven § 62 registreres i foretaksregisteret. Det presiseres imidlertid av kommuneloven § 61 andre setning at det kommunale foretaket ikke er et eget rettssubjekt, men en del av kommunen som juridisk person. Det følger videre av kommuneloven

Egen
regnskapsenhet

§ 75 med forskrift¹⁶ at det kommunale foretaket er en egen regnskapsenhet.

Bestemmende
innflytelse

Kjøp, salg og overføringer innad i det kommunale rettssubjektet, herunder overføringer fra kommunale foretak til kommunen, oppfyller i prinsippet ikke kriteriene for en transaksjon. Siden det avlegges separate regnskap for kommunen og kommunale foretak, må slike overføringer likevel regnskapsføres som transaksjoner. Overføringer fra kommunalt foretak eller andre kommunale regnskapsenheter skal derfor regnskapsføres i samsvar med anordningsprinsippet, det vil si når den er kjent. Transaksjonstidspunktet vil være på det tidspunkt disposisjonsretten knyttet til midlene er overført. Kommunestyret vil i samsvar med bestemmelsene i kommuneloven ha bestemmende innflytelse i det kommunale rettssubjekt. Det vil derfor være rimelig sikkert at overføringen vil bli gjennomført på det tidspunkt hvor beslutning om overføring er fattet og den perioden overføringen eventuelt knytter seg til har inntruffet. På dette tidspunktet vil overføringen også kunne måles med tilstrekkelig sikkerhet. Overføringer fra kommunale foretak til kommunen vil som regel ikke være knyttet til gjennomføring av spesielle aktiviteter i kommunen. I motsatt fall må de tilknyttede aktivitetene være gjennomført for at inntektsføring kan foretas. I praksis vil det ofte ikke være noen forskjell på dette tidspunktet og transaksjonstidspunktet.

I foretakets regnskap skal overføringen regnskapsføres i samme periode som hos kommunen.

Konklusjon

Overføring fra kommunalt foretak skal etter anordningsprinsippet inntektsføres i kommunen når beslutning om overføring er fattet og en eventuell tilknyttet periode har inntruffet.

¹⁶ Forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak av 24.08.2006.

2.2.8 Betingede tilskudd

Overføring av økonomisk gode mot betingelser

Betingede tilskudd kjennetegnes ved overføring av et økonomisk gode mot oppfyllelse av visse betingelser. Med betingede tilskudd menes overføringer til kommuner hvor gjennomføring av forutbestemte aktiviteter er stilt som betingelse for å motta midlene. 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 i forhold til egen ressursinnsats.¹⁷ En skiller ofte mellom to typer av refusjonsordninger, nemlig stykkpristilskudd og prosenttilskudd. Stykkpristilskudd vil si at kommunen mottar et bestemt beløp per enhet som produseres av tjenesten, mens prosenttilskudd vil si at staten helt eller delvis dekker kommunens utgifter til bestemte formål. Videre kan en skille mellom refusjonsordninger som omfatter samtlige kommuner og tilskuddsordninger hvor staten etter søknad dekker en bestemt andel av utgiftene. I tillegg eksisterer enkelte tilskuddsordninger hvor midlene fordeles etter objektive kriterier.¹⁸

Ulike typer tilskudd

Merverdiavgifts-kompensasjon

Kommuner får ved kjøp av varer og tjenester kompensert betalt merverdiavgift¹⁹. Slik merverdiavgiftskompensasjon vil også være å anse som betingede tilskudd, og regnskapsføres som sådan.

Tilsagn til de berettigede formål kan gis på ulike tidspunkt, fra før aktiviteten er påbegynt til etter den er avsluttet. Likedan vil tidspunktet for overføringen av midlene til kommunene kunne variere mellom ulike former for tilskudd. I enkelte tilfeller vil midlene kunne overføres til kommunen før aktiviteten midlene skal finansiere er igangsatt, da med eksplisitt eller implisitt krav om tilbakeføring av midlene til giver dersom aktiviteten ikke gjennomføres. Midlene vil også kunne overføres løpende i perioden hvor aktiviteten utføres eller etter aktiviteten er avsluttet. Det vil ofte være et krav at kommunen i slike tilfeller sender en bekreftelse til giver hvor det dokumenteres at aktiviteten er gjennomført.

¹⁷ NOU 1996:1, NOU 1997:8

¹⁸ NOU 1996:1

¹⁹ Jf. lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner m.v.

Transaksjons-
tidspunktet

Anordningsprinsippet er styrende for inntektsføring av betingede tilskudd. Som hovedregel innebærer anordningsprinsippet at inntekter regnskapsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen ved betingede tilskudd er overføring av økonomiske goder fra tilskuddsgiver til kommunen. Transaksjonen er gjennomført når kommunen har overtatt risiko og kontroll knyttet til de økonomiske godene, det vil si på det tidspunktet midlene er overført til kommunen.

Fremskutt
inntektsføring

For betingede tilskudd kan det imidlertid argumenteres for at inntekten kan være kjent før midlene er overført til kommunen, slik at det er aktuelt med fremskutt inntektsføring i forhold til transaksjonstidspunktet. Tilskudd ytes ofte for å stimulere kommunene til å gjennomføre bestemte aktiviteter. Derfor kan det i de tilfeller hvor den tilskuddsberettigede aktiviteten gjennomføres før midlene mottas være aktuelt å inntektsføre tilskuddet i takt med at utgiftene knyttet til den tilskuddsberettigede aktiviteten påløper. Fordi slike tilskudd er knyttet opp mot visse betingelser, kan kommunen ikke ha en rett til å få overført tilskuddet før betingelsene for å motta tilskuddet er oppfylt. På det tidspunktet kommunen har fått tilsagn om et bestemt tilskudd eller tilskudd til en bestemt aktivitet, og kommunen har oppfylt de formelle og reelle krav knyttet til det aktuelle tilskuddet, har kommunen fått en rett til (krav på) å få overført økonomiske midler fra tilskuddsgiver. Det vil da være rimelig sikkert at transaksjonen vil bli gjennomført, det vil si at tilskuddet vil bli overført til kommunen og det kan normalt måles med tilstrekkelig pålitelighet. Oppfyllelse av de formelle og reelle betingelsene knyttet til tilskuddet vil innebære at den kommunale aktiviteten tilskuddet er knyttet til er gjennomført, eller at en tilknyttet periode vil være inntruffet. Dersom disse kriteriene er oppfylt anses tilskuddet som kjent etter anordningsprinsippet og inntektsføres i kommunens bevilgningsregnskap. Eksempelvis vil kravet om merverdiavgiftskompensasjon være kjent etter hvert som den kompensasjonsberettigede merverdiavgiften utgiftsføres i bevilgningsregnskapet.

Betingelsene er
oppfylt

Likviditets-
overføring før
aktivitet

I de tilfeller hvor midlene overføres kommunen før den tilskuddsberettigede aktiviteten påbegynnes eller perioden tilskuddet er knyttet til er inntruffet, er det et spørsmål hvorvidt de økonomiske ressurser kommunen får overført før aktiviteten påbegynnes, representerer en tilgang av midler etter arbeidskapitalprinsippet. Overføringen medfører at kommunen mottar økonomiske ressurser, samtidig som kommunen påtar seg en fremtidig økonomisk forpliktelse, nemlig å utføre den aktiviteten tilskuddet var betinget av. Slike forpliktelser representerer imidlertid ikke en gjeld til giver. I forarbeidene²⁰ heter det at øremerkede tilskudd, hvor overføringen av midlene finner sted før den tilskuddsberettigede aktiviteten er påbegynt, skal inntektsføres når midlene er mottatt fra giver. Når utgiftene knyttet til aktiviteten ikke er påløpt i perioden hvor midlene mottas, avsettes det inntektsførte tilskuddet til et bundet fond klassifisert som egenkapital. I perioden hvor utgiftene til aktiviteten påløper, reverseres avsetningen gjennom å regnskapsføre bruk av fondet i kommunens bevilgningsregnskap. I slike tilfeller anses tilskuddet som en kjent inntekt på det tidspunkt hvor midlene mottas fra giver.

Inntektsføre og
avsette til bundet
fond

Konklusjon

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

2.3 Verdibasert inntekt

Hovedregelen for vurdering av kommunens omløpsmidler er i følge regnskapsforskriften § 8 laveste verdis prinsipp (LVP). I samme paragraf påpekes det imidlertid at markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi pr. 31.12. Markedsbaserte finansielle eiendeler er nære substitutter til penger og kan selges og gjenerverves i samme øyeblikk uten vesentlige kostnader. Vurdering til virkelig verdi

Virkelig verdi i
stedet for LVP

(markedsverdi) i stedet for LVP innebærer at urealisert verdistigning siden forrige regnskapsperiode vurderes som inntekt. Verdistigningen er å anse som opptjent når den er realiserbar i et effektivt marked.

2.3.1 Urealisert gevinst markedsbaserte finansielle omløpsmidler

Markedsbaserte
finansielle
omløpsmidler

Markedsbaserte finansielle omløpsmidler er finansielle instrumenter og varederivater som inngår i en handelsportefølje med sikte på videresalg og omsettes på børs eller i et regulert marked, samt har god likviditet og eierspredning²¹. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi etter regnskapsforskriften § 8. Med virkelig verdi menes i denne sammenheng markedsverdi.

En økning i virkelig verdi i løpet av regnskapsåret for markedsbaserte finansielle omløpsmidler vil øke kommunens balanseførte arbeidskapital og skal inntektsføres i kommunens driftsregnskap etter arbeidskapitalprinsippet. I forarbeidene presiserer imidlertid Kommunal- og regionaldepartementet at etter anordningsprinsippet er det i utgangspunktet bare gjennomførte transaksjoner som regnes som kjente. Regnskapsføringen av en urealisert gevinst i driftsregnskapet representerer tilsynelatende et brudd med denne bestemmelsen. Det er også verdt å merke seg at denne løsningen ikke er diskutert i forarbeidene til kommuneloven. Det kan likevel ikke være tvil om at årets urealiserte verdiøkning knyttet til markedsbaserte finansielle omløpsmidler etter regnskapsforskriften § 8 skal inntektsføres i kommunens driftsregnskap.

Urealisert gevinst

Fremskutt
regnskapsføring

Regnskapsføring av urealisert verdiøkning vil innebære fremskutt regnskapsføring i forhold til transaksjonstidspunktet. For eiendeler som omsettes på effektivt fungerende markeds plasser vil det være liten forskjell mellom realiserte og urealiserte verdier. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler er nære substitutter til penger. Fordi midlene er likvide, transaksjonskostnadene små og det er én pris i markedet, kan

²⁰ Ot.prp nr. 43 (1999-2000)

²¹ Jf. departementets merknader til regnskapsforskriften § 8, hvor det henvises til regnskapsloven § 5-8.

Realiserbar i et
effektivt marked

eiendelen selges og gjenerverves umiddelbart uten vesentlige kostnader. I den sammenheng kan det vises til at det i forarbeidene til regnskapsloven²² er uttalt at et skille mellom realisert og urealisert knyttet til markedsbaserte finansielle omløpsmidler vil være utydelig og lite relevant. Det grunnleggende prinsipp om at inntekt skal være opptjent er tilfredsstilt ved at inntekten er realiserbar i et effektivt marked, og urealisert gevinst kan følgelig inntektsføres. GKRS legger en lignende oppfatning til grunn for forståelsen av bestemmelsen i regnskapsforskriften § 8. En urealisert gevinst knyttet til markedsbaserte finansielle omløpsmidler kan dermed anses som rimelig sikker og kan estimeres med tilstrekkelig pålitelighet. Inntekten tilsvarende økningen i verdipapirenes markedsverdi kan følgelig anses som kjent etter anordningsprinsippet.

Symmetrisk
regnskapsføring

Ved vurdering etter hovedregelen for omløpsmidler, laveste verdis prinsipp, behandles urealiserte gevinster og tap asymmetrisk. Anvendelsen av dette prinsippet på markedsbaserte finansielle omløpsmidler åpner for muligheten til å manipulere resultatet uten å endre de økonomiske realitetene. Ved vurdering til markedsverdi behandles urealiserte gevinster og tap symmetrisk.

Konklusjon

Urealisert gevinst knyttet til markedsbaserte finansielle omløpsmidler er å anse som kjent etter anordningsprinsippet, i samsvar med økningen i verdipapirenes markedsverdi og skal inntektsføres på balansetidspunktet.

²² NOU 1995:30 kap. 4.5.1

3.0 Innbetalinger

Begrepet
innbetalinger

I samsvar med regnskapsforskriften § 3 skal kommunene i driftsregnskapet regnskapsføre alle løpende inntekter og innbetalinger i løpet av året. Likedan skal kommunen i investeringsregnskapet regnskapsføre bruk av lånemidler, salg av anleggsmidler, inntekter og innbetalinger knyttet til investeringsprosjekter og øvrige inntekter og innbetalinger som ikke er løpende. Begrepet innbetalinger er i denne sammenheng definert i budsjettforskriften § 2 bokstav g) som innlån, mottatte avdrag på utlån, innløsninger av utlån samt mottatte refusjoner på tidligere forskutteringer. Vi ser at begrepet innbetaling ikke omfatter betalingstransaksjoner for oppgjør av kortsiktige fordringer.

I henhold til begrepsavklaringen i avsnittet ovenfor omtales nedenfor den regnskapsmessige behandlingen av kommunalt låneopptak (innlån), avdrag på utlån, innløsning av utlån og refusjoner på forskutteringer.

3.1 Innlån

Unntak fra
anordningsprinsippet

Kommunelovens § 50 gir en uttømmende oversikt over hva kommunen kan lånefinansiere. I regnskapsforskriften § 7, 4. ledd omtales reglene for regnskapsføring av kommunale låneopptak som et unntak fra anordningsprinsippet. Bestemmelsen er gitt for å gi bedre sammenstilling mellom utgifter og tilhørende finansiering i investeringsregnskapet. Det heter i § 7, 4. ledd at for lån skal kun den delen av lånet som faktisk er brukt i løpet av året føres i investeringsregnskapet. Med brukt forstås det tidspunkt hvor utgiften lånemidlene skal finansiere påløper. Med denne bestemmelsen oppstår det et skille mellom tidspunktet for selve låneopptaket og tidspunktet for regnskapsføringen i investeringsregnskapet. Låneopptaket balanseføres på opptakstidspunktet som en langsiktig forpliktelse, men inntektsføres først på det tidspunkt midlene finansierer investeringsutgifter. Låneopptaket representerer på den måten tilgang av midler for kommunen som ikke fremgår av bevilgningsregnskapet, men som utelukkende balanseføres. Dette innebærer et unntak fra arbeidskapitalprinsippet.

Unntak fra
arbeidskapital-
prinsippet

I notatet ”Kommuneregnskapet – rammeverk og grunnleggende regnskapsprinsipper” omtales regnskapsføring av innlån som et unntak både fra arbeidskapitalprinsippet og anordningsprinsippet. Bestemmelsen er gitt for å gi bedre sammenstilling mellom utgifter og finansiering i investeringsregnskapet.

Konklusjon

Innlån skal inntektsføres på det tidspunkt hvor utgiften lånemidlene skal finansiere, er påløpt. Regnskapsføringen av innlån er å betrakte som et unntak både fra arbeidskapitalprinsippet og anordningsprinsippet.

3.2 Avdrag og innløsning av utlån

Et utlån fra kommunen skiller seg fra et kommunalt tilskudd ved at kommunen i samsvar med utlånsavtalen har et etablert krav på tilbakebetaling av de utlånte midler. Som nevnt i avsnitt 2.1.3 består overdragelsen i finanstransaksjoner av likviditeten (lånebeløpet), mens betaling av etableringsutgifter, avdrag og renter er vederlaget. Kommunens renteinntekt i slike utlånstransaksjoner utgjøres av renter og avtalte gebyrer, jf. avsnitt 2.1.3. Den resterende del av vederlaget, avdraget, representerer en tilbakebetaling av likviditeten (lånebeløpet). Avdraget er i kommunal regnskapsterminologi å forstå som en innbetaling i tråd med definisjonen i budsjettforskriften § 2. Utlånsavtalen vil typisk inneholde bestemmelser om vilkårene for tilbakebetaling (avdragene) av de utlånte midlene. Det vil dermed være bestemmelsene i avtalen som avgjør tidspunktet for når kommunen kan forvente (kreve) pengene tilbakebetalt.

Avdrag på utlån skal regnskapsføres som en innbetaling i kommunens bevilgningsregnskap i samsvar med anordningsprinsippet, det vil si når de er kjent. Avdragstransaksjonen er først kjent på det tidspunkt kommunens fordring på skyldneren reduseres, det vil si når avdragene faktisk er betalt. Dette tilsvarer transaksjonstidspunktet.

Transaksjon = betalt

Fremskyndet tilbakebetaling

Ved fremskyndet tilbakebetaling av utlånet i forhold til avtalt plan er det et spørsmål hvorvidt dette representerer en innløsning av utlånet eller en forskuddsbetaling som regnskapsføres som kortsiktig gjeld. Dersom hele utlånet tilbakebetales før utløpet av låneperioden, er det utvilsomt innløsning. I henhold til arbeidskapitalprinsippet representerer en slik innbetaling tilgang av midler og skal følgelig inntektsføres. En forskuddsbetaling av avdrag vil også utvilsomt tilføre kommunen økonomiske midler. Dessuten kan det vanskelig hevdes at kommunen påtar seg noen økonomisk forpliktelse som følge av forskuddsbetalingen, da kommunens fordring på skyldneren faktisk reduseres. Innbetaling som følge av fremskyndet tilbakebetaling – helt eller delvis – av utlån representerer derfor en tilgang for kommunen i den perioden forskuddsbetalingen eller innløsningen finner sted og skal følgelig regnskapsføres i bevilgningsregnskapet.

Konklusjon

Avdrag på kommunale utlån skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført på det tidspunkt kommunens fordring på skyldneren reduseres, det vil si at avdraget faktisk er betalt.

Forskuttering av andres aktiviteter

3.3 Refusjoner av tidligere forskutteringer

Refusjoner av tidligere forskutteringer henspiller på den situasjonen at kommunen får tilbakebetalt – refundert – midler som kommunen tidligere har forskuttet. Forskutteringer er her avgrenset til å gjelde utbetalinger kommunen gjør for midlertidig å finansiere andres aktiviteter, det vil si aktiviteter som ikke skal gjennomføres i kommunens regi. For at en slik utbetaling skal klassifiseres som en forskuttering i denne sammenheng, betinger det at en bindende avtale om tilbakebetaling foreligger. Inneholder en slik avtale også en rentekompensasjon kan forskutteringen betraktes som en utlånsordning.²³

²³ Overå og Bernt, 2006

Kjent når refusjon er mottatt

Kommunen vil i samsvar med beslutningen om forskuttering ha et etablert krav på tilbakebetaling av forskuttede midler på samme måte som ved en utlånsavtale. Forskutteringsavtalen vil da typisk inneholde bestemmelser om tilbakebetaling etter nærmere gitte spesifikasjoner. Det vil dermed være bestemmelsene i avtalen som avgjør tidspunktet for når kommunen kan forvente (kreve) pengene tilbakebetalt. Tilbakebetalingen eller refusjonen skal regnskapsføres som en innbetaling i kommunens bevilgningsregnskap i samsvar med anordningsprinsippet, dvs. når den er kjent. I likhet med avdrag på utlån, jf. avsnitt 3.2, vil refusjoner av tidligere forskutteringer først være kjent på det tidspunkt kommunens fordring reduseres, det vil si når refusjonen faktisk er mottatt. Dette tilsvarer transaksjonstidspunktet.

Konklusjon

Refusjoner av kommunale forskutteringer skal etter anordningsprinsippet inntektsføres på transaksjonstidspunktet. Transaksjonen er gjennomført på det tidspunkt kommunens fordring reduseres, det vil si at refusjonen faktisk er mottatt.

Henvisninger

Johnsen, A. og Kvaal, E.(1999) Regnskapsloven med kommentarer. Cappelen akademisk forlag.

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

Kommunal- og arbeidsdepartementet (1993) Forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper. H-14/90.

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

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