

Kommuneregnskapet i Norge:

Noen forklaringer

av

Norvald Monsen

Våren 2013

1. Innledning
2. Utdrag fra kommuneloven (av 1992)
3. Utdrag fra budsjettforskriften (av 2000)
4. Utdrag fra regnskapsforskriften (av 2000)
5. Utdrag fra merknadene til regnskapsforskriften (av 2000)
6. Regnskapssopstillinger
7. Avslutning av driftsregnskapet (DR)
8. Avslutning av investeringsregnskapet (IR)
9. Regnskapsføring av pensjon

1. Innledning

- Kommuneloven av 25. september 1992 nr. 107 (KL)
- Regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 (RL)
- Forskrift om kommunale og fylkeskommunale årsbudsjetter av 15.12.2000 (FKB)
- Forskrift om kommunale og fylkeskommunale årsregnskap og årsberetning av 15.12.2000 (FKR)
- Forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale foretak av 24.08.2006 (FKFR)
- Forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for interkommunale selskaper av 17.12.1999 nr. 1568 (FIKS)
- Forskrift om rapportering fra kommuner og fylkeskommuner av 15.12.2000 (Forskrift om Nasjonal Rapportering – FNR)
- Forskrift om rapportering fra interkommunale selskaper og kommunale kommunale og fylkeskommunale foretak som driver næringsvirksomhet av 21.10.2003, endret i forskrift av 03.11.2004 (FNR-IKS)
- Kommunal RegnskapsStandard, (F) er Foreløpig standard, (HU) er høringsutkast
- Forskrift for Kirkelige Fellesråd og Menighetsråds Økonomiforvaltning av 25.09.2003
- Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner m.v. av 15.06.2004 nr. 0904
- Forskrift om kontrollutvalg i kommuner og fylkeskommuner m.v. av 15.06.2004 nr. 0905

Øyvind Sunde: *Kommuneregnskapet* (NKK Kommunaløkonomisk Forlag, 6. utgave 2010)

Frode Mellempvik, Levi Gårseth-Nesbakk og Helge Mauland: *Regnskap og budsjett i kommunesektoren – en innføring* (Cappelen Damm Akademisk, 2012)

Bjarne Jensen og Norvald Monsen: *Regnskap i stat og kommuner. Om dagens regnskaper og et alternativ* (Høgskolen i Hedmark, Rapport nr. 7, 2009).

2. Utdrag fra kommuneloven (av 1992)

§1. Lovens formål.

Formålet med denne lov er å legge forholdene til rette for et funksjonsdyktig kommunalt og fylkeskommunalt folkestyre, og for en rasjonell og effektiv forvaltning av de kommunale og fylkeskommunale fellesinteresser innenfor rammen av det nasjonale fellesskap og med sikte på en bærekraftig utvikling. Loven skal også legge til rette for en tillitsskapende forvaltning som bygger på en høy etisk standard.

§2. Lovens virkeområde.

Denne lov gjelder for kommuners og fylkeskommuners virksomhet, herunder kommunal og fylkeskommunal virksomhet i medhold av andre lover.

§45. Årsbudsjettet.

1. Kommunestyret og fylkestinget skal innen årets utgang vedta budsjett for det kommende kalenderår.
...

§46. Årsbudsjettets innhold.

1. Årsbudsjettet er en bindende plan for kommunens eller fylkeskommunens midler og anvendelsen av disse i budsjettåret. ...

5. Årsbudsjettet skal være inndelt i en driftsdel og en investeringsdel. ...

§47. Årsbudsjettets bindende virkning.

1. Kommunestyrets eller fylkestingets bevilgninger i årsbudsjettet er bindende for underordnede organer. Dette gjelder ikke for utbetalinger kommunen eller fylkeskommunen er rettslig forpliktet til å foreta, jf. § 46 nr. 1 tredje punktum.

2. Skjer det endringer i løpet av budsjettåret som kan få betydning for de inntekter og utgifter som årsbudsjettet bygger på, skal administrasjonssjefen, kommunerådets leder eller fylkesrådets leder gi melding til kommunestyret og fylkestinget.

3. Får kommunestyret eller fylkestinget melding etter nr. 2 foran, skal det foreta nødvendige endringer i budsjettet. Det samme gjelder når det på annen måte gjøres kjent med forhold som kan bety vesentlig svikt i inntektene eller en vesentlig økning i utgiftene i forhold til budsjettet.

§48. Årsregnskapet og årsberetningen.

1. Kommuner og fylkeskommuner skal for hvert kalenderår utarbeide årsregnskap og årsberetning.

2. Årsregnskapet skal omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året, og anvendelsen av midlene. Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes. Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. ...

6. Departementet kan gi forskrift med nærmere regler om årsregnskapet, årsberetningen og regnskapsføringen.

3. Utdrag fra budsjettforskriften (av 2000)

§2. Virkeområde

Denne forskriften gjelder for kommuner og fylkeskommuner, med unntak av kommunalt eller fylkeskommunalt foretak etter kapittel 11 i kommuneloven.

Denne forskriften gjelder også for interkommunalt eller interfylkeskommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27. ...

§2. Definisjoner

b) Med ”årsbudsjett” menes oppstillingen av forventede inntekter, innbetalinger og bruk av avsetninger, og utgifter, utbetalinger og avsetninger for kommunen eller fylkeskommunen samlet, som ikke inngår i særbudsjett. Når kommunestyret eller fylkestinget vedtar å overføre midler til særbudsjett, føres overføringen opp som utgift i årsbudsjettet.

c) Med ”driftsbudsjett” menes oppstillingen av forventede løpende inntekter og innbetalinger i det år budsjettet gjelder for, tillagt planlagt bruk av løpende inntekter og innbetalinger avsatt i tidligere år, samt oppstilling over kommunestyrets eller fylkestingets bevilgninger som er inndekket ved inntekter, innbetalinger og avsetninger som nevnt.

d) Med ”investeringsbudsjett” menes oppstillingen over forventet bruk av lånemidler, forventede inntekter og innbetalinger i det år budsjettet gjelder for som ikke er å anse som løpende, samt planlagt bruk av slike inntekter og innbetalinger avsatt i tidligere år. I tillegg kommer oppstilling over rammer for utlån, forskutteringer og tiltak av investeringsmessig karakter som kommunestyret eller fylkestinget har vedtatt skal inndeckes ved inntekter, innbetalinger og avsetninger som nevnt.

e) Med ”inntekter” menes godtgjørelse til kommunen eller fylkeskommunen for varer eller tjenester samt pengeoverføringer til kommunen eller fylkeskommunen uten motytelse.

f) Med ”utgifter” menes godtgjørelse fra kommunen eller fylkeskommunen for varer eller tjenester samt pengeoverføringer fra kommunen/fylkeskommunen uten motytelse.

g) Med ”innbetalinger” menes innlåning, mottatte avdrag på utlån, innløsninger av utlån samt mottatte refusjoner på tidligere forskutteringer.

h) Med ”utbetalinger” menes betalte låneavdrag, utlån og forskutteringer til andre.

i) Med ”løpende inntekter eller innbetalinger” menes påregnelige inntekter eller innbetalinger som kommer igjen med jevne mellomrom, jf. likevel § 5 sjette ledd. ...

§6. Årsbudsjettets innhold og inndeling

...

Årsbudsjettet skal stilles opp slik at alle forventede inntekter, innbetalinger og bruk av avsetninger samt utgifter, utbetalinger og avsetninger i året skal tas med uavhengig av om de kan påregnes å være betalt eller ikke ved budsjettårets utgang.

I årsbudsjettet kan føres opp midler til avsetning for bruk i senere budsjettperioder. Midler som i medhold av lov, forskrift eller avtale er reservert særskilte formål skal avsettes til fond reservert for nevnte formål. Øvrige avsetninger, herunder pliktig inndekking av tidligere års regnskapsmessig merforbruk, føres opp til styrking av kommunens eller fylkeskommunens frie fondsbeholdning.

4. Utdrag fra regnskapsforskriften (av 2000)

§1. Virkeområde

Denne forskriften gjelder for kommuner og fylkeskommuner, med unntak av kommunale og fylkeskommunale foretak etter kapittel 11 i kommuneloven.

Denne forskriften gjelder også for interkommunalt eller interfylkeskommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27.

§2. Bokføring

Bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal foretas i tråd med lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring § 3 til § 14 og forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kapittel 2 til 7. ...

§3. Årsregnskapet

Årsregnskapet skal bestå av et driftsregnskap, investeringsregnskap, balanseregnskap, økonomiske oversikter og noteopplysninger.

Driftsregnskapet skal omfatte:

1. Alle løpende inntekter og innbetalinger i året.
2. Løpende inntekter og innbetalinger avsatt i tidligere regnskapsår som er anvendt i regnskapsåret.
3. Anvendelsen av midler som nevnt i nr. 1 og 2 i driftsregnskapet, herunder avsetninger av slike midler for anvendelse i senere regnskapsår og til finansiering av investeringer i årets investeringsregnskap.

Investeringsregnskapet skal omfatte:

1. Bruk av lånemidler.
2. Inntekter fra salg av anleggsmidler, og inntekter og innbetalinger knyttet til investeringsprosjekter, jf. likevel fjerde og femte ledd.
3. Øvrige inntekter og innbetalinger som ikke er løpende.
4. Inntekter og innbetalinger som nevnt under nr. 1-3 avsatt i tidligere regnskapsår som er anvendt i regnskapsåret.
5. Inntekter i driftsregnskapet anvendt for investeringer i årets investeringsregnskap.
6. Utlån, forskutteringer og tiltak av investeringsmessig karakter dekket inn ved inntekter og innbetalinger som nevnt under nr. 1 – 5, herunder avsetninger.
7. Øvrige finansieringstransaksjoner knyttet til utlån og forskutteringer. ...

§5. Noter til årsregnskapet

I årsregnskapet skal gis følgende tilleggsopplysninger i noter, med tydelig henvisning til hvilke elementer i årsregnskapet de knytter seg til:

1. Det skal gis en spesifisering av endring i arbeidskapital i regnskapsåret. ...

§7. Grunnleggende regnskapsprinsipper og god kommunal regnskapsskikk

All tilgang og bruk av midler i løpet av året som vedrører kommunens og fylkeskommunens virksomhet skal fremgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet. Regnskapsføring av tilgang og bruk av midler bare i balanseregnskapet skal ikke forekomme.

Alle utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres brutto. Dette gjelder også for de interne finansieringstransaksjonene. Det skal således ikke gjøres fradrag for tilhørende inntekter til utgiftene, og heller ikke skal inntektene fremstå med fradrag for eventuelle tilhørende utgifter.

Alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes. Dette skal likevel ikke medføre at avleggelsen av årsregnskapet må forskyves utover de frister som er bestemt, jf. § 10.

For lån skal kun den delen av lånet som faktisk er brukt i løpet av året føres i investeringsregnskapet. Den delen av lånet som ikke er brukt, registreres som memoriapost.

I den grad enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt ved tidspunktet for regnskapsavleggelsen, registreres et anslått beløp i årsregnskapet for vedkommende år. Justering i henhold til eksakt beløp foretas i det påfølgende regnskapsår.

Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk, både når det gjelder selve regnskapsføringen og når det gjelder den økonomiske informasjonen årsregnskapet gir. ...

§8. Vurderingsregler

I balanseregnskapet er anleggsmidler eiendeler bestemt til varig eie eller bruk for kommunen eller fylkeskommunen. Andre eiendeler er omløpsmidler. Omløpsmidler skal vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi. Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost. Anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives med like store årlige beløp over levetiden til anleggsmiddelet. ...

Avskrivningene skal starte senest året etter at anleggsmidlet er anskaffet eller tatt i bruk av virksomheten. ...

5. Utdrag fra merknadene til regnskapsforskriften (av 2000)

Til §1

Kommunelovens bestemmelser om årsregnskap og årsberetning er å finne i § 48.

Til § 7

Kommuneregnskapet skal føres etter anordningsprinsippet, jf. § 48 nr. 2 i kommuneloven. Det innebærer at alle kjente utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.

I § 7 er kun bruk av lån angitt som unntak fra anordningsprinsippet. ... Departementet presiserer også at anordningsprinsippet innebærer at det fra og med 2001 kun er anledning til å føre påløpte renter i regnskapet. ...

Ved endring av regnskapsprinsippene for private virksomheter er det slik at virkningen av denne skal føres direkte mot egenkapitalen, jf. § 4-3 i regnskapsloven. Departementet legger på samme måte til grunn at virkningen av endringen i håndteringen av anordningsprinsippet (materialbeholdning, momskompensasjon og renter) i 2001 skal føres direkte mot egenkapitalen, nærmere bestemt mot likviditetsreserven. Endringene vil dermed ikke ha noen resultateffekt i kommuneregnskapet for 2001.

Kommuneloven § 48 fastsetter at årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk ble stiftet 1. november 2000. Denne foreningen vil etter hvert komme med uttalelser, anbefalinger og kommunale regnskapsstandarder som vil angi hvordan transaksjoner skal håndteres. Inntil disse foreligger, kan det være tvil om den regnskapsmessige håndteringen av enkelte transaksjoner. I så fall bør en ta utgangspunkt i kommunelovgivningens bestemmelser om årsbudsjett og årsregnskapet, samt de prinsipper som ligger til grunn for disse bestemmelsene, jf. Ot.prp.nr.43 (1999-2000). Forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper av 1993 kan også gi relevant veiledning.

Departementet legger til grunn at Foreningen for god kommunal regnskapsskikk etter hvert vil gi nærmere prinsipper for skillet mellom hva som skal føres i driftsregnskapet og i investeringsregnskapet. ...

Til § 8

§ 8 gir nærmere regler for verdivurdering i balanseregnskapet. I hovedtrekk er reglene i § 8 identiske med tilsvarende regler i regnskapsloven. ...

Til § 9

Dersom driftsregnskapet ved regnskapsavslutningen viser seg å gi et regnskapsmessig merforbruk, skal dette reduseres ved å stryke nærmere angitte disposisjoner. Regnskapsmessig merforbruk tilsvarer uinndekket negativt netto driftsresultat (regnskapsmessig underskudd) i henhold til forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper av 1993.

6. Regnskapoppstillinger

- se oppstillinger i selve regnskapsforskriften

<http://www.lovddata.no/for/sf/kr/xr-20001215-1424.html>

7. Avslutning av driftsregnskapet (DR)

- Regnskapsmessig overskudd
- Regnskapsmessig underskudd: strykninger

Når driftsregnskapet foreløpig er avsluttet med underskudd, skal følgende disposisjoner revurderes:

- a) Stryke budsjetterte overføringer til investeringsregnskaper vedtatt av kommunestyret selv.
- b) Stryke avsetninger til fond når disse har vært forutsatt finansiert av årets eller tidligere års løpende inntekter eller innbetalinger.
- c) Stryke budsjettert inndekking av tidligere års regnskapsmessige underskudd når dette har vært forutsatt finansiert av årets eller tidligere års løpende inntekter eller innbetalinger.

Strykninger gjennomføres inntil regnskapsmessig underskudd er eliminert. Rekkefølgen er frivillig vedrørende overføring til investeringsregnskapet og avsetningene til fond. Disse to avsetningene skal uansett strykes før inndekking av tidligere års underskudd strykes.

Eksempel 1: Strykninger

Foreløpig regnskapsavslutning viser:

Netto driftsresultat	1.000
Overføring til investeringsregnskapet (budsjettert)	-6.000
Bruk av disposisjonsfond (fulgt reglement)	2.000
Avsatt til inndekking av tidligere underskudd (budsjettert)	-2.000
Avsatt til disposisjonsfond (fulgt reglement)	-4.000
Avsatt til bundne driftsfond	<u>-1.000</u>
Regnskapsmessig underskudd	<u>-10.000</u>

Endelig regnskap viser (etter strykninger):

Netto driftsresultat	1.000
Overføring til investeringsregnskapet (strykning 6.000)	0
Bruk av disposisjonsfond	2.000
Avsatt til inndekking av tidligere underskudd (budsjettert)	-2.000
Avsatt til disposisjonsfond (strykning 4.000)	0
Avsatt til bundne driftsfond	<u>-1.000</u>
Regnskapsmessig over-/underskudd	<u>0</u>

Eksemplet viser at det foreløpige regnskapsmessige underskuddet på 10.000 ble redusert til 0 ved å stryke både overføringen til investeringsregnskapet og avsetningene. Løsningsforslaget bygger på en forutsetning om at overføringen til investeringsregnskapet i sin helhet knyttes til å kommunestyrets budsjettvedtak. Men driftsresultatet tillot altså å gjennomføre inndekkingen av tidligere års underskudd på 2.000.

Eksempel 1: Strykninger

1a) Bokføring FØR strykninger

Balansekonto	
1)	1.000
<hr/>	

Disposisjonsfond	
3)	2.000
5)	4.000
<hr/>	

Tidligere underskudd	
4)	2.000
<hr/>	

Regnskapsmessig underskudd	
7)	10.000
<hr/>	

Driftsregnskap (DR)	
2)	6.000
4)	2.000
5)	4.000
6)	1.000
<hr/>	
	13.000
1)	1.000
3)	2.000
7)	10.000
<hr/>	
	13.000

Investeringsregnskap (IR)	
2)	6.000
<hr/>	

Bundne driftsfond	
6)	1.000
<hr/>	

- 1) Netto driftsresultat: 1.000 (D-Balansekonto og K-DR)
- 2) Overføring til investeringsregnskapet (budsjettert) (6.000) (D-DR og K-IR)
- 3) Bruk av disposisjonfond (fulgt regelementet) (2.000) (D-Disposisjonfond og K-DR)
- 4) Avsatt til inndekking av tidligere underskudd (budsjettert) (2.000) (D-DR og K-Tidligere underskudd)
- 5) Avsatt til disposisjonsfond (4.000) (D-DR og K-Disposisjonfond)
- 6) Avsatt til bundne driftsfond (1.000) (D-DR og K-Bundne driftsfond)
- 7) Regnskapsmessig underskudd (10.000) (K-DR og D-Regnskapsmessig underskudd)

1b) Bokføring ETTER strykninger

Balansekonto	
1)	1.000
<hr/>	

Disposisjonsfond	
3)	2.000
5)	0
<hr/>	

Tidligere underskudd	
4)	2.000
<hr/>	

Regnskapsmessig underskudd	
7)	0
<hr/>	

Driftsregnskap (DR)	
2)	0
4)	2.000
5)	0
6)	1.000
<hr/>	
	3.000
1)	1.000
3)	2.000
7)	0
<hr/>	

Investeringsregnskap (IR)	
2)	0
<hr/>	

Bundne driftsfond	
6)	1.000
<hr/>	

- 1) Netto driftsresultat: 1.000 (D-Balansekonto og K-DR)
- 2) Overføring til investeringsregnskapet (budsjettert) (6.000): **Strykkes**
- 3) Bruk av disposisjonfond (fulgt regelementet) (2.000) (D-Disposisjonfond og K-DR)
- 4) Avsatt til inndekking av tidligere underskudd (budsjettert) (2.000) (D-DR og K-Tidligere underskudd)
- 5) Avsatt til disposisjonsfond (4.000): **Strykkes**
- 6) Avsatt til bundne driftsfond (1.000) (D-Dr og K-Bundne driftsfond)
- 7) Regnskapsmessig underskudd (0) (K-DR og D-Regnskapsmessig underskudd)

• Unntak fra strykninger

”Unntatt fra bestemmelsene om strykninger er avsetninger som er begrunnet i at midlene i medhold av lov, forskrift eller avtale er reservert særskilte formål.” (FKR §9, 3. ledd)

Eksempler på udisponerte inntekter som medfører avsetninger til bundne driftsfond:

1. Øremerkede tilskudd fra staten eller andre, herunder gaver til bestemte formål som ennå ikke er brukt til sitt påtenkte formål.
2. Inntekter som etter lov eller forskrift er forutsatt avsatt til fond.
3. Inntekter som er blitt større enn det lovgivningen tillater (selvkostprinsippet).

Eksempel 2: Unntak fra strykningsbestemmelsene

Foreløpig regnskapsavslutning viser:

Netto driftsresultat	-3.000
Overføring til investeringsregnskapet (budsjettert)	-6.000
Bruk av disposisjonsfond (fulgt reglement)	3.000
Bruk av bundet driftsfond	2.000
Inndekking av tidligere underskudd (budsjett)	-1.000
Avsetning til disposisjonsfond (fulgt reglement)	-4.000
Avsetning til bundne driftsfond	<u>-3.000</u>
Regnskapsmessig underskudd	<u>-12.000</u>

Endelig regnskap viser (etter strykninger):

Netto driftsresultat	-3.000
Overføring til investeringsregnskapet (strykning 6.000)	0
Bruk av disposisjonsfond	3.000
Bruk av bundet driftsfond	2.000
Inndekking av tidligere underskudd (strykning 1.000)	0
Avsetning til disposisjonsfond (strykning 4.000)	-0
Avsetning til bundne driftsfond	<u>-3.000</u>
Regnskapsmessig underskudd	<u>-1.000</u>

Eksemplet viser at avsetningen til budne driftsfond (3.000) blir stående til tross for at regnskapet avsluttes med et regnskapsmessig underskudd på 1.000.

Eksempel 2: Unntak fra strykningsbestemmelsene

2a) Bokføring FØR strykninger

Balansekonto		Driftsregnskap (DR)	
	1) 3.000	1) 3.000	
		2) 6.000	3) 3.000
		5) 1.000	4) 2.000
		6) 4.000	8) 12.000
		7) 3.000	
		17.000	17.000
Disposisjonsfond		Investeringsregnskap (IR)	
3) 3.000	6) 4.000		2) 6.000

Tidligere underskudd		Bundne driftsfond	
	5) 1.000	4) 2.000	7) 3.000
Regnskapsmessig underskudd			
8)	12.000		

- 1) Negativt negativt netto driftsresultat: 3.000 (D-DR og K-Balansekont)
- 2) Overføring til investeringsregnskapet (budsjettert) (6.000) (D-DR og K-IR)
- 3) Bruk av disposisjonsfond (fulgt regelementet) (3.000) (D-Disposisjonfond og K-DR)
- 4) Bruk av bundet driftsfond (2.000) (D-Bundet driftsfond og K-DR)
- 5) Inndekking av tidligere underskudd (budsjettert) (1.000) (D-DR og K-Tidligere underskudd)
- 6) Avsatt til disposisjonsfond (4.000) (D-DR og K-Disposisjonfond)
- 7) Avsatt til bundne driftsfond (3.000) (D-DR og K-Bundne driftsfond)
- 8) Regnskapsmessig underskudd (12.000) (K-DR og D-Regnskapsmessig underskudd)

2b) Bokføring ETTER strykninger

Balansekonto		Driftsregnskap (DR)	
	1) 3.000	1) 3.000	
		2) 0	3) 3.000
		5) 0	4) 2.000
		6) 0	8) 1.000
		7) 3.000	
		6.000	6.000

Disposisjonsfond		Investeringsregnskap (IR)	
3) 3.000	6) 0		2) 0

Tidligere underskudd		Bundne driftsfond	
	5) 0	4) 2.000	7) 3.000
Regnskapsmessig underskudd			
8)	1.000		

- 1) Negativt netto driftsresultat: 3.000 (D-DR og K-Balansekonto)
- 2) Overføring til investeringsregnskapet (budsjettert) (6.000): **Strykkes**
- 3) Bruk av disposisjonsfond (fulgt regelementet) (3.000) (D-Disposisjonfond og K-DR)
- 4) Bruk av bundet driftsfond (2.000) (D-Bundet driftsfond og K-DR)
- 5) Inndekking av tidligere underskudd (budsjettert) (1.000): **Strykkes**
- 6) Avsatt til disposisjonsfond (4.000): Strykkes
- 7) Avsatt til bundne driftsfond (3.000) (D-DR og K-Bundne driftsfond)
- 8) Regnskapsmessig underskudd (1.000) (K-DR og D-Regnskapsmessig underskudd)

Oppsummering:

Alle interne finansieringstransaksjoner, unntatt avsetning til bundne driftsfond, pluss kommunestyrefastsatt overføring til investeringsregnskapet skal strykes så lenge det står igjen et regnskapsmessig underskudd.

8. Avslutning av investeringsregnskapet (IR)

Regnskapsteknisk vil investeringsregnskapet (år t) i en situasjon med merforbruk bli avsluttet med udekket beløp. Dette udekkede beløpet må føres opp til inndekking på kommende års budsjett (år t+1). I en situasjon med mindreforbruk skal investeringsregnskapet avsluttes med udisponert beløp, som skal disponeres i kommende års budsjett (år t+1).

Før man avslutter investeringsregnskapet med udekket finansiering, krever regnskapsforskriften at man gjør visse korrigeringer. Hensikten med disse korrigeringene er å undersøke om det er logisk og hensiktsmessig å ”overprøve” budsjettvedtakene, all den tid investeringsregnskapet samlet viser overskridelser. (Investeringsbudsjettet er vedtatt i balanse). Korrigeringene skal føre til at salderingen med udekket skal reduseres mest mulig, helst elimineres helt.

Forskriften (FKR §9, 4. ledd, 2. setning) bestemmer altså at netto merutgift i investeringsregnskapet (saldering med udekket) skal reduseres ved:

- a) Å redusere budsjetterte avsetninger finansiert av inntekter i investeringsregnskapet.
- b) Å redusere budsjettert, ikke disponert bruk av ubundne investeringsfond til prosjekter med manglende finansiell dekning (dvs. å bruke ubundne investeringsfond inntil budsjettets nivå).

Korrigeringen av investeringsregnskapet skal etter dette gjøres ved enten å redusere avsetninger som følge av inntekter ved salg av anleggsmidler, eller ved å øke bruk av en avsetning. Reduseringen minsker finansieringsbehovet, mens økningen øker finansieringen. Justeringene skal gjennomføres i tråd med budsjettvedtakene.

Regnskapsforskriften har ikke regler om hvilken rekkefølge korrigeringene skal gjennomføres etter.

Eksempel 3: Avslutning av investeringsregnskapet

Regnskapssjefen har foreløpig avlagt dette investeringsregnskapet:

	Regnskap	Budsjett
Salg av fast eiendom	5.000	8.000
Overføringer og refusjoner	<u>6.000</u>	<u>2.000</u>
Sum investeringsinntekter	<u>11.000</u>	<u>10.000</u>
Sum investeringsutgifter	<u>50.000</u>	<u>40.000</u>
Utlån, kjøp av aksjer og andeler	1.000	2.000
Avsatt til ubundet investeringsfond	5.000	8.000
Avsatt til bundet fond	<u>4.000</u>	<u>0</u>
Sum finansieringstransaksjoner	<u>10.000</u>	<u>10.000</u>
Finansieringsbehov	<u>49.000</u>	<u>40.000</u>
Dekket slik:		
Overført fra årets driftsregnskap	10.000	12.000
Bruk av lån	23.000	19.000
Mottatte avdrag utlån, salg av aksjer	1.000	1.000
Bruk av ubundet investeringsfond	3.000	8.000
Bruk av bundet fond	0	0
Udekket	12.000	0
Sum finansiering	49.000	40.000

Tilleggsopplysninger: Kommunen har et regnskapsmessig overskudd på 5.000. Avsetningen til ubundet investeringsfond har sin bakgrunn fra salgsinntekter fast eiendom. Det er mottatt 6.000 som er øremerket investeringstilskudd. Bare 2.000 er brukt, og de resterende 4.000 er avsatt til bundet fond.

3a) FORELØPIG bokføring

Balansekonto (kassekonto m.v.)			
1)	5.000	3)	50.000
2)	6.000	4a)	1.000
9a)	1.000		

Driftsregnskap (DR)	
7)	10.000

Utlån, aksjer og andeler			
4b)	1.000	9b)	1.000

Investeringsregnskap (IR)			
3)	50.000	1)	5.000
4a)	1.000	2)	6.000
5)	5.000	7)	10.000
6)	4.000	8a)	23.000
		9a)	1.000
		10)	3.000
		11)	0
		12)	12.000
	60.000		60.000

Ubundet investeringsfond			
10)	3.000	5)	5.000

Bundet fond			
11)	0	6)	4.000

Udekket i investeringsregnskapet	
12)	12.000

Kapitalkonto (KK)			
8a)	23.000	4b)	1.000
9b)	1.000		

Memoriakonto ubrukte lån			
		8b)	23.000

Motkonto for memoriakonto ubrukte lån	
8b)	23.000

- 1) Salg av faste eiendom (5.000) (D-Balansekonto og K-IR)
- 2) Overføringer og refusjoner (6.000) (D-Balansekonto og K-IR)
- 3) Sum investeringsutgifter (50.000) (K-Balansekonto og D-IR)
- 4a) Utlån, kjøp av aksjer og andeler (1.000) (K-Balansekonto og D-IR)
- 4b) Aktivering av aksjer og andeler (1.000) (D-Aksjer, andeler og K-KK)
- 5) Avsatt til ubundet investeringsfond (5.000) (D-IR og K-Bundet investeringsfond)
- 6) Avsatt til bundet fond (4.000) (D-IR og K-Bundet fond)
- 7) Overført fra årets driftsregnskap (10.000) (D-DR og K-IR)
- 8a) Bruk av lån (23.000) (K-IR og D-KK)
- 8b) Reduksjon av memoriakonti ubrukte lån med låneforbruket (23.000) (K-Memoriakonto ubrukte lån og D-Motkonto memoriakonto ubrukte lån)
- 9a) Mottatte avdrag utlån, salg av aksjer og andeler (1.000) (D-Balansekonto og K-IR)
- 9b) Reduksjon av bokført verdi for avdrag utlån, salg av aksjer og andeler (1.000) (K-Utlån, aksjer og D-KK)
- 10) Bruk av ubundet investeringsfond (3.000) D-Ubundet investeringsfond og K-IR)
- 11) Bruk av bundet fond (0) (D-Bundet fond og K-IR)
- 12) Udekket i investeringsregnskapet (12.000) (K-IR og D-Udekket i investeringsregnskapet (balansekonto))

Endelig avslutning av investeringsregnskapet:

Investeringsregnskapet er altså foreløpig avsluttet med udekket på 12.000, og vi må undersøke om korrigeringsreglene kommer til anvendelse. Først ser vi at kommunen har besparelse på overføringsposten fra driftsregnskapet, til tross for at dette er avsluttet med regnskapsmessig overskudd. Denne overføringen må derfor økes til 12.000. Videre ser vi at kommunestyret budsjetterte med 8.000 fra salg av faste eiendom som i sin helhet skulle gå til avsetning til ubundet investeringsfond (jf. tilleggsopplysning). Det faktiske salget viste 5.000, og dette er da avsatt. Ifølge reglene skal altså disse salgsinntektene gå til å dekke øvrige utgifter i investeringsregnskapet når dette ellers vil bli avsluttet udekket. Endelig ser vi at man bare har brukt 3.000 av ubundne investeringsfond til tross for at budsjettet hjemler bruk av 8.000. Denne posten må også økes.

Korrigert regnskap:

	Regnskap	Budsjett
Salg av fast eiendom	5.000	8.000
Overføringer og refusjoner	6.000	2.000
Sum investeringsinntekter	<u>11.000</u>	<u>10.000</u>
Sum investeringsutgifter	<u>50.000</u>	<u>40.000</u>
Utlån, kjøp av aksjer og andeler	1.000	2.000
Avsatt til ubundet investeringsfond	0	8.000
Avsatt til bundet fond	<u>4.000</u>	<u>0</u>
Sum finansieringstransaksjoner	<u>5.000</u>	<u>10.000</u>
Finansieringsbehov	<u>44.000</u>	<u>40.000</u>
Dekket slik:		
Overført fra årets driftsregnskap	12.000	12.000
Bruk av lån	23.000	19.000
Mottatte avdrag utlån, salg av aksjer	1.000	1.000
Bruk av ubundet investeringsfond	8.000	8.000
Bruk av bundet fond	0	0
Udekket	<u>0</u>	<u>0</u>
Sum finansiering	<u>44.000</u>	<u>40.000</u>

Vi ser at hele udekket beløp i den foreløpige avslutningen ble eliminert.

3b) ENDELIG bokføring

Balanskonto (kassekonto m.v.)		Driftsregnskap (DR)	
1)	5.000	3)	50.000
2)	6.000	4a)	1.000
9a)	1.000	7)	12.000

Utlån, aksjer og andeler			
4b)	1.000	9b)	1.000

Investeringsregnskap (IR)			
3)	50.000	1)	5.000
4a)	1.000	2)	6.000
5)	0	7)	12.000
6)	4.000	8a)	23.000
		9a)	1.000
		10)	8.000
		11)	0
		12)	0
		55.000	55.000

Ubundet investeringsfond			
10)	8.000	5)	0

Bundet fond			
11)	0	6)	4.000

Udekket i investeringsregnskapet			
12)	0		

Kapitalkonto (KK)			
8a)	23.000	4b)	1.000
9b)	1.000		

Memoriakonto ubrukte lån			
		8b)	23.000

Motkonto for memoriakonto ubrukte lån			
8b)	23.000		

- 1) Salg av faste eiendom (5.000) (D-Balanskonto og K-IR)
- 2) Overføringer og refusjoner (6.000) (D-Balanskonto og K-IR)
- 3) Sum investeringsutgifter (50.000) (K-Balanskonto og D-IR)
- 4a) Utlån, kjøp av aksjer og andeler (1.000) (K-Balanskonto og D-IR)
- 4b) Aktivering av aksjer og andeler (1.000) (D-Aksjer, andeler og K-KK)
- 5) Avsatt til ubundet investeringsfond (0) (D-IR og K-Bundet investeringsfond)
- 6) Avsatt til bundet fond (4.000) (D-IR og K-Bundet fond)
- 7) Overført fra årets driftsregnskap (12.000) (D-DR og K-IR)
- 8a) Bruk av lån (23.000) (K-IR og D-KK)
- 8b) Reduksjon av memoriakonti ubrukte lån med låneforbruket (23.000) (K-Memoriakonto ubrukte lån og D-Motkonto memoriakonto ubrukte lån)
- 9a) Mottatte avdrag utlån, salg av aksjer og andeler (1.000) (D-Balanskonto og K-IR)
- 9b) Reduksjon av bokført verdi for avdrag utlån, salg av aksjer og andeler (1.000) (K-Utlån, aksjer og D-KK)
- 10) Bruk av ubundet investeringsfond (8.000) (D-Ubundet investeringsfond og K-IR)
- 11) Bruk av bundet fond (0) (D-Bundet fond og K-IR)
- 12) Udekket i investeringsregnskapet (0) (K-IR og D-Udekket i investeringsregnskapet (balanskonto))

9. Pensjon

Se følgende artikkel:

Monsen, N., Regnskapsføring av pensjon i kommuner: En kommentar til Revisorforeningen, *Kommunal økonomi* (2012), nr. 1, s. 12-14

I *Kommunal økonomi* (10/2011) uttaler Revisorforeningen (s. 22):

”Revisorforeningen mener at alle kostnader, inkludert usikre forpliktelser, skal reflekteres i et regnskap, og mener at dette best kan gjøres innenfor et fullperiodisert regnskap.”

- Hva sier man egentlig her?

Hva er pensjon?

En arbeidstaker opparbeider seg en rettighet – *mens han er ansatt i organisasjonen* – til å få utbetalt en årlig pensjonsytelse (i form av en utbetaling fra organisasjonen) senere (dvs. etter at han er sluttet i organisasjonen).

Hva er de regnskapsmessige problemstillingene?

Hvordan bokføre i LFOR, STAT og KOM?

Talleksempel:

En person tjener 1.000 i år 1 og opparbeider seg *samtidig* en rett til en senere pensjonsutbetaling på 10. Organisasjonens kassebeholdning 1. januar år 1 er 1.500.

- Det påløper en forpliktelse til å betale 10 i pensjon i et senere år. Følgelig er pensjonsutgiften (pensjonsbetalingsforpliktelsen) 10.
- Spørsmål (relevant for KOM): *Når påløper* (oppstår) denne pensjonsutgiften? I år 1 (når den kommuneansatte opparbeider seg pensjonsrettigheten) eller senere (når pensjonen skal utbetales)?
- Pensjonsutbetaling senere er 10 pr år (relevant for LFOR, STAT og KOM).
- Pensjonskostnaden år 1 er 10 (relevant for LFOR)

a) LFOR (kjøpmannens dobbelte bokføring)

ÅPNINGSBALANSE

Kassebeholdning	1.500	Egenkapital	1.500
	1.500		1.500

Kassebeholdning	
IB	1.500
1)	1.000
UB	500
	1.500
	1.500

Lønnsomhetsresultatregnskap (LRR)	
1)	1.000
2)	10
3)	1.010
	1.010
	1.010

Avsetning til pensjon (evt. Pensjonsgjeld)	
UB	10
IB	0
2)	10
	10
	10

Egenkapital	
3)	1.010
UB	490
	1.500
IB	1.500
	1.500

SLUTTBALANSE

Kassebeholdning	500	Avsetning til pensjon/Pensjonsgj.	10
	500	Egenkapital	490
			500

- 1) Betalt lønn (1.000) (K-kassebeholdning og D-LRR)
- 2) Avsetning til pensjon (10) (D-LRR og K-Avsetning til pensjon/Pensjonsgjeld)
- 3) Periodens lønnsomhetsresultat (1.010) (K-LRR og D-Egenkapital)

b) STAT (statsregnskapets dobbelte bokføring)

ÅPNINGSBALANSE

Kassebeholdning	1.500	Avslutningskonto	1.500
	1.500		1.500

Kassebeholdning	
IB	1.500
1)	1.000
UB	500
	1.500
	1.500

Bevilgningsregnskap (BR)	
1)	1.000
2)	1.000
	1.000
	1.000

Konto for forskyvning i balansen (KFB)	
2)	1.000
3)	1.000
	1.000
	1.000

Avslutningskonto	
3)	1.000
UB	500
	1.500
IB	1.500
	1.500

SLUTTBALANSE

Kassebeholdning	500	Avslutningskonto	500
	500		500

- 1) Betalt lønnsutgift (1.000) (K-Kassebeholdning og D-BR)
 - 2) Avslutning av bevilgningsregnskapet mot konto for forskyvning i balansen (1.000) (K-BR og D-KFB)
 - 3) Avslutning av konto for forskyvning i balansen mot avslutningskonto (1.000) (K-KFB og D-Avslutningskonto)
- Ingen bokføring av pensjonsforpliktelsen (10) som vil påløpe og betales i en senere periode jf. kontnatprinsippet). Det kan imidlertid være informativt med en noteopplysning om denne pensjonsforpliktelsen (10).

c) KOM (kommuneregnskapets dobbelte bokføring)

i) Pensjonsforpliktelsen påløper år 1 (når den ansatte opparbeider seg pensjonsrettigheten)

ÅPNINGSBALANSE

Kassebeholdning	1.500	Disposisjonsfond	1.500
	1.500		1.500

Kassebeholdning		Driftsregnskap (DR)	
IB	1.500	1)	1.000
		UB	500
	1.500	2)	10
		3)	1.010
			1.010

Pensjonsgjeld		Disposisjonsfond	
		IB	1.500
UB	10	UB	1.500
	10		1.500

Regnskapsmessig underskudd			
IB	0		
3)	1.010	UB	1.010
	1.010		

SLUTTBALANSE

Kassebeholdning	500	Pensjonsgjeld	10
Regnskapsmessig underskudd	1.010	Disposisjonsfond	1.500
	1.510		1.510

- 1) Betalt lønnsutgift (1.000) (K-Kassebeholdning og D-DR)
- 2) Påløpt pensjonsutgift (10) (D-DR og K-Pensjonsgjeld)
- 3) Regnskapsmessig underskudd (1.010) (K-DR og D-Regnskapsmessig underskudd)
 - Hvis vedtak fattes: Bruk av disposisjonsfond til å dekke inn underskuddet i driftsregnskapet (1.010) (D-Disposisjonsfon og K-Driftsregnskap)

ii) Pensjonsforpliktelsen påløper samme år som den utbetales (dvs. i et senere år)

- **Alternativ 1:** Ingen bokføring, men gjerne noteopplysning om senere pensjonsforpliktelse (10)
- **Alternativ 2:** Hvis bokføring ønskes, kan vi bruke memoraikonti for pensjonsgjeld:

Memoriakonto for pensjonsgjeld		Motkonto for memoraikonto for pensjonsgjeld	
1)	10	1)	10

- 1) Pensjonsgjeld som vil påløpe i en senere periode (10)
(D-Memoriakonto pensjonsgjeld og K-Motkonto for memoraikonto for pensjonsgjeld)