

Høringsnotat om ny budsjett- og regnskapsforskrift

Kommunal- og moderniseringsdepartementet, desember 2018

Innhold

Innhold	2
1 Om forslaget	4
1.1 Innledning	4
1.2 Generelt om innholdet i ny forskrift	5
1.3 Sentrale forslag	5
1.4 Struktur og oppbygning av ny forskrift	6
1.5 Økonomiske og administrative konsekvenser	7
1.6 Begrepsavklaringer	7
2 Skillet mellom drift og investering	8
2.1 Generelt	8
2.2 Ikke-løpende inntekter	8
2.3 Bruk av driftsfond i investeringsbudsjettet og -regnskapet	9
2.4 Utlån	9
2.5 Tilskudd til andres investeringer	10
2.6 Utdelinger fra selskaper og salg av aksjer	10
3 Klassifisering og måling av eiendeler og gjeld i balansen	12
3.1 Klassifisering og måling	12
3.2 Avskrivninger	12
3.3 Dekomponering	12
4 Årsavslutningen	13
4.1 Generelt	13
4.2 Strykningsreglene	13
4.3 Pliktig bruk eller avsetning til fond	13
4.4 Overføring fra drift til investering	14
4.5 Bruk av driftsfond i investeringsbudsjettet og -regnskapet	15
5 Obligatoriske oppstillinger i økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet	16
5.1 Generelt	16
5.2 Økonomisk oversikt drift	16
5.3 Økonomisk oversikt investering	18

5.4	Bevilgningsoversikter drift	18
5.5	Bevilgningsoversikt investering.....	19
5.6	Balansregnskapet.....	19
5.7	Oversikt over årsavslutningsdisposisjoner.....	19
6	Noteopplysninger i årsregnskapet	21
6.1	Forskriftsregulering av notekravene	21
6.2	Faste noteopplysninger	21
7	Tidsfrister for oversendelse av økonomiplanen og årsbudsjettet mv.	23
8	Særlige regler for kommunale foretak og interkommunale samarbeid	24
8.1	Generelt.....	24
8.2	Oppstillinger og noteopplysninger.....	24
8.3	Unntaksregler for foretak som primært driver kommersiell virksomhet	24
8.4	Unntaksregler for små samarbeid	26
8.5	§ 27-samarbeid som ikke er omdannet til interkommunalt politisk råd eller kommunalt oppgavefellesskap	26
9	Særlige regler for lånefond	27
9.1	Generelt.....	27
9.2	Oppstillinger	27
9.3	Avdrag på lån og bruk av lån mv.....	27
10	Konsolidert årsregnskap	29
11	Merknader til ny budsjett- og regnskapsforskrift.....	30
12	Forslag til ny budsjett- og regnskapsforskrift	76

1 Om forslaget

1.1 Innledning

Departementet legger med dette frem forslag til ny forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv. (korttittel: budsjett- og regnskapsforskriften). Forslaget bygger på økonomibestemmelsene i den nye kommuneloven som Stortinget vedtok den 22. juni 2018. Loven er sanksjonert, men er ennå ikke trådt i kraft. Denne loven vil i dette høringsnotatet bli omtalt som *kommuneloven (2018)* eller *den nye kommuneloven* eller lignende.

Forslaget til ny forskrift er hjemlet i den nye kommuneloven §§ 14-3, 14-4, 14-6, 14-8 og 14-9. Departementet har her fått hjemmel til å gi forskrifter om blant annet hvilke oversikter som økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet skal inneholde, hvilke utgifter og inntekter som hører til i henholdsvis drifts- og investeringsdelen av årsbudsjettet mv., og om regnskapsføringen og regnskapsavslutningen. Departementet er også gitt enkelte hjemler til å fastsette forskriftsbestemmelser som gir unntak fra lovbestemmelser.

Departementet foreslår én felles budsjett- og regnskapsforskrift, som erstatter dagens forskrifter. Følgende forskrifter erstattes:

- forskrift 15.12.2000 nr. 1423 om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner), heretter omtalt som budsjettforskriften,
- forskrift 15.12.2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner), heretter omtalt som regnskapsforskriften, og
- forskrift 24.8.2006 nr. 10333 om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak, heretter omtalt som særbudsjettforskriften.

Den nye budsjett- og regnskapsforskriften gir regler om både økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning. Forskriften skal gjelde for kommunene og fylkeskommunene, kommunale og fylkeskommunale foretak etter kommuneloven (2018) kapittel 9, interkommunale politiske råd etter kommuneloven (2018) kapittel 18 og kommunale oppgavefellesskap etter kommuneloven (2018) kapittel 19, samt for lånefond etter kommuneloven (2018) § 14-14.

Departementet foreslår at budsjett- og regnskapsforskriften skal gjelde fra og med budsjett- og regnskapsåret 2020. Dette bygger på at departementet legger opp til at økonomibestemmelsene i ny kommunelov kapittel 14 skal tre i kraft fra samme tidspunkt. Årsbudsjettet for 2020 og økonomiplanen for perioden 2020-2023, som skal vedtas før utgangen av 2019, skal dermed utarbeides og vedtas i tråd med reglene i ny kommunelov og ny forskrift.

For budsjett- og regnskapsåret 2019 innebærer departementets forslag at dagens lov (1992) og forskrifter gjelder. Det vil si at budsjettet og regnskapet for 2019 etter forslaget skal utarbeides og vedtas i tråd med gjeldende regler.

1.2 Generelt om innholdet i ny forskrift

Forslaget til ny forskrift er delt inn tematisk, etter følgende kapitler:

- Kapittel 1. Virkeområde
- Kapittel 2. Skillet mellom drift og investering
- Kapittel 3. Klassifisering og måling, regnskapsføring av pensjon mv.
- Kapittel 4. Årsavslutningen
- Kapittel 5. Oppstillinger og opplysninger i økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet
- Kapittel 6. Oversendelse av økonomiplanen mv. til departementet
- Kapittel 7. Særlige regler for kommunale og fylkeskommunale foretak
- Kapittel 8. Særlige regler for kommunale og fylkeskommunale foretak som primært driver kommersiell virksomhet
- Kapittel 9. Særlige regler for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap
- Kapittel 10. Særlige regler for lånefond
- Kapittel 11. Konsolidert årsregnskap
- Kapittel 12. Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser

Reglene i kapitlene 2 til 6 inneholder generelle regler som gjelder både for kommunekassen, kommunale foretak, interkommunale politiske råd, kommunale oppgavefellesskap og lånefond.

Reglene i kapitlene 7 til 10 samt kapittel 11 kommer i tillegg til de generelle reglene i kapitlene 2 til 6, eller gir unntak fra en eller flere av de generelle reglene.

Forslaget til ny forskrift bygger i stor grad på gjeldende regler, slik at en rekke regler blir videreført i ny forskrift. Samtidig foreslår departementet flere endringer og justeringer i reglene, sammenlignet med gjeldende rett, hvor bare de mest sentrale endringsforslagene blir omtalt i dette høringsnotatet. Departementet viser til merknadene til forskriften, som gir utdypende kommentarer og forklaringer til de enkelte bestemmelsene i forslaget.

1.3 Sentrale forslag

Departementet vil spesielt gjøre høringsinstansene oppmerksomme på følgende forslag:

Det tas inn enkelte nye regler som klargjør skillet mellom drift og investering. Det gis nærmere regler om føring av utbytte og uttak av kapital fra selskaper. Begrepet ikke-løpende inntekter oppheves. Adgangen til å føre bruk av driftsfond i investeringsregnskapet oppheves.

Avskrivningsreglene endres. Det stilles krav om at avskrivningstiden for den enkelte eiendel skal fastsettes ut fra en konkret vurdering. Dagens sjablonmessige avskrivningstider blir i stedet gjort om til maksimale avskrivningstider. Det åpnes for dekomponering av større varige driftsmidler.

Det gis mer utfyllende regler om årsavslutningen, hvor strykingsreglene i hovedsak videreføres. I tillegg stilles det krav om å dekke inn et merforbruk i driften med tilgjengelige midler på disposisjonsfond. Et eventuelt mindreforbruk i driften eller et udisponert beløp i investering skal settes av til frie fond, før regnskapet avsluttes. Det

stilles også krav om å gi en oversikt som viser hvilke disposisjoner som er foretatt administrativt i henhold til reglene om årsavslutningen.

Oppstillingsplanene bygger i stor grad på de obligatoriske oppstillingene i gjeldende forskrifter, men med flere justeringer. Brutto driftsresultat og netto driftsresultat videreføres som de eneste resultatbegrepene i økonomisk oversikt drift. Dagens budsjett- og regnskapsskjema 2A videreføres ikke, men erstattes av en ny økonomisk oversikt for investeringene.

Kravene til noteopplysninger blir gjennomgående regulert i forskriften. Deriblant blir det uttømmende slått fast hvilke noteopplysninger som alltid skal gis i årsregnskapet.

Adgangen for kommunale foretak til følge regnskapsloven snevres inn til bare å gjelde for kommunale foretak som primært driver kommersiell virksomhet. Samtidig gis det adgang til å unnlate å ta med slike foretak i det konsoliderte årsregnskapet.

Interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap som ikke er eget rettssubjekt og som har inntekter mindre enn 5 millioner kroner, fritas fra lovens plikt til å utarbeide eget årsbudsjett og årsregnskap.

Forskriften gir nærmere regler om utarbeidelsen av det konsoliderte årsregnskapet.

1.4 Struktur og oppbygning av ny forskrift

Dagens budsjettforskrift, regnskapsforskrift og særbudsjettforskrift inneholder mange like bestemmelser. Også etter ny kommunelov vil budsjett- og regnskapsreglene i all hovedsak være de samme både for kommunekassen, kommunale foretak, interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap. Med kommunekassen siktes det til de delene av kommunens virksomhet som ligger under kommunedirektørens ansvar. Dessuten vil reglene om økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet i stor grad måtte være like, for eksempel når det gjelder skillet mellom drift og investering og oppstillingsplanene. Departementet foreslår derfor å samle reglene om budsjett og regnskap mv. i én felles forskrift. Dette vil gjøre reglene enklere tilgjengelig og bidra til at omfanget av forskriftsregler blir redusert.

Forslaget til ny forskrift er bygget opp med ny struktur og rekkefølge på flere av bestemmelsene, sammenlignet med gjeldende forskrifter. I forslaget ligger det også en rekke språklige endringer, sammenlignet med ordlyden i gjeldende forskrifter.

Gjeldende budsjettforskrift og regnskapsforskrift inneholder i dag flere bestemmelser som primært gjentar bestemmelser i dagens lov. Departementet legger opp til å unngå denne typen dobbeltregulering i ny forskrift. Den nye forskriften inneholder derfor primært supplerende regler til bestemmelsene i ny kommunelov. Bestemmelser som gjentar ny lov er som hovedregel ikke tatt inn i forslaget til ny forskrift. Forskriften gjengir likevel lovtekst enkelte steder, der det er hensiktsmessig å sette reglene i en sammenheng som kan lette forståelsen av reglene. Eksempelvis gjelder det bestemmelser i forslaget §§ 2-4 og 2-8, som til dels gjentar bestemmelser i ny lov § 14-9.

De kommunale regnskapsstandardene, som er fastsatt av Foreningen for god kommunal regnskapsskikk, inneholder i dag flere sentrale og grunnleggende bestemmelser som bør

løftes opp og formaliseres i forskrift. Forslaget til ny forskrift inneholder derfor flere slike nye bestemmelser. Eksempelvis er det tatt inn regler om avdrag på lån og virkningen av endring av regnskapsprinsipp.

Dagens forskrifter inneholder flere bestemmelser om forhold som det ikke er nødvendig å regulere. Eksempelvis gjelder dette kommunestyrets adgang til å fastsette nettobevilgninger og til å avsette midler for bruk i senere budsjettår, og kommunestyrets adgang til å gi et underordnet organ myndighet til å foreta en nærmere fordeling (spesifisering) av hvordan kommunestyrets bevilgninger skal benyttes. Denne typen bestemmelser som følger av regelverket forøvrig er ikke videreført, hverken i ny lov eller i forslaget til ny forskrift.

1.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget til ny budsjett- og regnskapsforskrift innebærer enkelte nye plikter og flere justeringer i eksisterende plikter, sammenlignet med gjeldende krav til utformingen av økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet. Hver for seg, men også samlet, innebærer endringene kun mindre eller små økonomiske og administrative konsekvenser.

Konsekvensene vil være knyttet til de nødvendige tilpasningene som administrativt må gjennomføres, eksempelvis når det gjelder regnskapsføringen eller regnskapssystemet, og opplæring og veiledning mv. I dette ligger det også engangskostnader ved overgangen til nytt regelverk. Det er ikke mulig å anslå de konkrete merutgiftene, eller å tallfeste gevinstene ved den nye forskriften i form av bedre styringsinformasjon mv.

1.6 Begrepsavklaringer

Kommune benyttes i dette høringsnotatet som felles betegnelse for kommune og fylkeskommune. På samme måte omtales bare *kommunale* organer, selv om fremstillingen også gjelder for tilsvarende fylkeskommunale organer.

I dagens kommunelov og forskrifter benyttes begrepene *inntekter og innbetalinger og utgifter og utbetalinger*. I tråd med ny kommunelov benyttes bare fellesbegrepene *inntekter og utgifter* i forslaget til ny budsjett- og regnskapsforskrift. Etter ny lov og forskrift skal begrepet inntekter forstås slik at det også omfatter innbetalinger slik dette er definert i gjeldende budsjettforskrift § 2 bokstav g. Begrepet utgifter omfatter også utbetalinger slik dette er definert i gjeldende budsjettforskrift § 2 bokstav h. Begrepsendringen er gjort for å forenkle forskriftsteksten, og skal ikke innebære materielle endringer i regnskapsføringen.

2 Skillet mellom drift og investering

2.1 Generelt

Forslaget til ny forskrift bygger på at økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet skal deles i en driftsdel og en investeringsdel, jf. ny lov §§ 14-4 fjerde ledd og 14-6 andre ledd. Utgifter til drift skal føres i driftsdelen av økonomiplanen, årsbudsjett og årsregnskapet, og driftsdelen skal bare finansieres av løpende inntekter, jf. ny lov § 14-9 første og andre ledd.

Forslaget til ny forskrift kapittel 2 gir nærmere regler om hvilke utgifter og inntekter som hører til i henholdsvis drift og investering. Det ligger til grunn at skillet mellom drift og investering er det samme for både økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet.

I hovedsak innebærer forslaget at det gjeldende skillet mellom drift og investering blir videreført. Utgifter til drift og løpende inntekter skal føres i driftsdelen, mens utgifter til investeringer i anleggsmidler, inntekter som er knyttet til investeringer og inntekter fra salg av anleggsmidler skal føres i investeringsdelen. Også bruk av lån, utlån og mottatte avdrag på utlån skal som i dag føres i investeringsdelen. Forslaget viderefører dessuten at avdrag på lån, og utbytte og uttak fra kapital fra selskaper, i enkelte tilfeller skal føres i investeringsdelen.

Departementets vurdering er at det for enkelte bestemte utgifter og inntekter bør komme klarere fram av reglene om utgiften eller inntekten hører til i enten drift eller investering. Departementet foreslår derfor å presisere blant annet at avdrag på lån og utgifter til vedlikehold hører til i drift, mens utgifter til påkostninger på bygninger mv. hører til i investering. Forslaget inneholder ikke nærmere regler om skillet mellom vedlikehold og påkostning, det vil si utdypende regler om hvilke tiltak som må regnes som vedlikehold og hvilke tiltak som må regnes som påkostning. Dette skillet må fortsatt praktiseres i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.

Departementet foreslår også å forskriftsfeste at tilskudd til andre som hovedregel er drift og de unntakene fra dette som følger av kommuneloven (2018) § 14-9 første ledd. Dette for at forskriften skal gi en lett tilgjengelig oversikt over relevante bestemmelser. Departementet foreslår dessuten nærmere regler om føringen av inntekter fra utbytte eller unntak av kapital fra selskaper.

I det følgende omtales forslagene til endringer i reglene om skillet mellom drift og investering.

2.2 Ikke-løpende inntekter

Departementet foreslår å ikke videreføre regelen i budsjettforskriften § 5 femte ledd nr. 3 og regnskapsforskriften § 3 tredje ledd nr. 3, om at investeringsdelen også skal omfatte *øvrige inntekter og innbetalinger som ikke er løpende*. Etter Kommunal regnskapsstandard (KRS) nr. 4 punkt 4.3 skal en inntekt bare klassifiseres som ikke-løpende dersom inntekten er både *uvanlig, uregelmessig og vesentlig*. Bakgrunnen for forslaget er at begrepene uvanlig, uregelmessig og vesentlig kan være svært skjønnsmessige, slik at det kan være vanskelig å avgrense om en inntekt må regnes som ikke-løpende. I prinsippet

kan det også hevdes at en rekke typer inntekter kan betegnes som både uvanlige, uregelmessige og vesentlige, selv om det ikke er usikkerhet om at inntekten tilhører driftsdelen også når den er av engangskarakter. Begrepet øvrige ikke-løpende inntekter bidrar således til tvil om hvilke inntekter som skal føres i drift og hvilke som ikke skal det. Departementet finner heller ikke mange konkrete eksempler på hvilke inntekter som eventuelt skal regnes som ikke-løpende, og slik sett framstår dette som en restkategori av inntekter.

Departementets vurdering er at forskriften ikke bør inneholde begrepet ikke-løpende inntekt, siden begrepet har et såpass uklart og usikkert innhold. I forslaget til ny forskrift er det således kun nærmere angitte inntekter som skal føres i investeringsdelen. Dette er inntekter som er knyttet til investeringer (øremerkete investeringstilskudd mv.) og inntekter fra salg av anleggsmidler, samt bruk av lån og mottatte avdrag på utlån. I tillegg skal også enkelte typer utdelinger fra selskaper føres i investeringsdelen, se nærmere omtale i punkt 2.6.

Departementets forslag klargjør på denne måten hvilke inntekter som hører til i drift, og hvilke inntekter som ikke gjør det. Forslaget bidrar fortsatt til at kommunenes drift ikke finansieres ved bruk av formuesverdier.

2.3 Bruk av driftsfond i investeringsbudsjettet og -regnskapet

Departementet foreslår at det ikke lenger skal være adgang til å finansiere investeringsdelen med direkte bruk av driftsfond. Dette følger av oppstillingsplanene i forskriftsforslaget §§ 5-4 og 5-5, hvor for eksempel bruk av disposisjonsfond ikke lenger er en mulig post i oppstillingen økonomisk oversikt investering. Forslaget innebærer at all finansiering av investeringsdelen med driftsmidler skal skje via overføringsposten fra drift til investering, både når finansieringskilden er bruk av disposisjonsfond og bundet driftsfond.

Departementets forslag bygger på at dette kan bidra til at kommuneregnskapet blir enklere å lese, for eksempel på den måten at all bruk av driftsmidler til finansiering av investeringer vil framkomme av driftsregnskapet. Forslaget bidrar også til et enklere regelverk hvor all bruk av driftsmidler til investeringer, enten det er bruk av årets driftsinntekter eller driftsfond, blir gjenstand for de samme strykingsreglene og håndtert på samme måte ved regnskapsavslutningen, i situasjoner der driften viser et merforbruk og det er behov for redusere bruken av driftsmidler til investeringer. Dette er nærmere omtalt i punkt 4 om årsavslutningen.

2.4 Utlån

Forslaget til ny forskrift legger opp til at det ikke lenger skal være adgang til å føre utlån over driftsdelen i økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet. Dette følger av forslaget til ny oppstillingsplan for økonomisk oversikt drift i § 5-4, hvor posten utlån ikke er videreført.

Forslaget gjelder i praksis såkalte sosialutlån og næringsutlån. Slik forskriftsforslaget er utformet, vil også slike typer utlån måtte føres i investering, også når utlånene finansieres med midler som er overført fra drift, jf. punkt 2.3. Løsningen har utgangspunkt i de

ordinære reglene for føring av utlån, hvor utlån føres i investering og balanseføres. Fra et rent regnskapsfaglig ståsted kan det være naturlig at alle utlån håndteres og presenteres i regnskapet på samme måte. Utlån som i realiteten er tilskudd, føres fortsatt i driftsdelen som tilskudd til andre. Slike tilskudd balanseføres da ikke som utlån.

Løsningen i forskriftsforslaget er ikke ment å ha andre konsekvenser enn regnskapsmessige konsekvenser for kommunene. Løsningen er heller ikke ment å innebære negative konsekvenser for stønadsmottakere på sosialtjenesteområdet. Departementet ber imidlertid spesielt om høringsinstansenes syn på om det er hensiktsmessig å legge opp til at også sosiale utlån og næringsutlån skal føres i investering, deriblant om forslaget kan ha betydning for kommunenes valg av stønadsform innenfor rammen av sosialtjenesteloven § 21, og om forslaget kan påvirke kommunens handlingsrom eller praksis for å omgjøre lån til bidrag når tjenestemottaker likevel ikke kan tilbakebetale lånet.

2.5 Tilskudd til andres investeringer

I forslaget til ny forskrift er det tatt inn en bestemmelse om at tilskudd til andres investeringer i visse tilfeller kan føres i investeringsdelen. Bestemmelsen bygger på ny kommunelov, som etter § 14-16 første og andre ledd gir en viss adgang til å ta opp lån til å finansiere tilskudd til andres investering, og som etter § 14-19 første ledd åpner for å føre slike tilskudd i investeringsdelen.

I forslaget til ny forskrift presiseres det at tilskudd til andres investeringer som kan lånefinansieres etter ny kommunelov § 14-16 første og andre ledd og kirkeloven § 15 sjette ledd, kan føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet hvis tilskuddet finansieres av inntekter her. Bestemmelsen innebærer at tilskudd til andre kan føres i investeringsdelen, både hvis det aktuelle tilskuddet skal finansieres av egne inntekter i investering og hvis det aktuelle tilskuddet skal finansieres av låneopptak.

2.6 Utdelinger fra selskaper og salg av aksjer

Utdelinger

Departementet viser til at dagens forskrifter ikke inneholder særskilte regler om hvordan utdelinger fra selskaper skal inntektsføres. Inntektsføringen av utdelinger må i dag vurderes ut fra de generelle reglene om at løpende inntekter skal i drift og at ikke-løpende inntekter skal i investering, jf. blant annet dagens regnskapsforskrift § 3.

Departementets vurdering er at det er behov for å klargjøre regelverket med mer spesifikke bestemmelser om hvordan utdelinger fra selskaper skal føres. Dette bygger på at midler som deles ut fra selskaper kan ha ulike kilder, og at enkelte typer utdelinger er av en slik karakter at de må føres i investering og ikke kan regnes som løpende inntekter i drift.

Departementet foreslår i forskriften § 2-7 at utdelinger fra selskaper skal føres i drift når det er tale om utdeling av midler (resultater) som selskapet har tjent opp i kommunens

eiertid. Dette bygger på at slike utdelinger anses som avkastning på kommunens investering. Andre typer utdelinger skal etter forslaget føres i investering. Dette er utdelinger av verdier som kommunen har betalt vederlag for ved investeringen i selskapet, og utdelinger av kapital som er skutt inn i selskapet. Forslaget svarer i hovedsak til det som Foreningen for god kommunal regnskapsskikk har lagt til grunn i sitt notat om utdeling fra aksjeselskaper (september 2012).

Forslaget klargjør hvilke typer utdelinger som skal i drift og hvilke som skal i investering. Forslaget innebærer samtidig at det i de enkelte tilfellene må gjøres en nærmere vurdering av hva som er de utdelte midlenes egentlige opphav. Denne vurderingen kan i noen tilfeller være krevende, siden den selskapsrettslige formen på utdelingen ikke uten videre kan legges til grunn. For eksempel kan det ikke uten videre legges til grunn at en utdeling som er foretatt etter utbyttereglene i aksjeloven kapittel 8 alltid skal regnes som en inntekt som skal føres i drift. Forslaget ivaretar imidlertid at utdelinger fra selskaper håndteres i kommunens budsjetter og regnskaper ut fra om midlene reelt sett representerer avkastning eller utbetaling av investert kapital.

Salg av aksjer

Etter kommuneloven (2018) § 14-9 fjerde ledd skal en andel av inntektene fra aksjesalg regnes som løpende inntekter, forutsatt at kommuner har bestemmende innflytelse i selskapet. Departementets forslag til hvordan denne inntektsandelen skal beregnes, bygger videre på beregningsreglene i gjeldende regnskapsforskrift § 3 fjerde ledd. Forslaget til beregningsreglene i ny forskrift § 2-8 er imidlertid omformulert med tanke på at disse reglene bør harmonere med reglene om inntektsføring av utbytte i § 2-7.

3 Klassifisering og måling av eiendeler og gjeld i balansen

3.1 Klassifisering og måling

I hovedsak blir reglene i gjeldende regnskapsforskrift § 8 om klassifisering og måling av eiendeler og gjeld i balanseregnskapet videreført, jf. forslaget §§ 3-1 til 3-3.

3.2 Avskrivninger

Etter gjeldende regler skal avskrivningene av varige driftsmidler følge faste sjablonger (faste avskrivningstider), samtidig som det er anledning til å fastsette kortere avskrivningstider enn sjablongene, jf. regnskapsforskriften § 8 andre og tredje ledd.

Departementets vurdering er at avskrivningstiden prinsipielt bør vurderes konkret for den enkelte eiendel. Som utgangspunkt vil dette gi riktigere avskrivningskostnader i regnskapet. Departementet foreslår derfor som ny regel i § 3-4 at anleggsmidler som har begrenset utnyttbar levetid, skal avskrives planmessig over den utnyttbare levetiden til anleggsmidlet. Dette innebærer at avskrivningstiden skal fastsettes etter en konkret vurdering og ikke etter en fast sjablong. Avskrivningen av en eiendel skal være planmessig, men ikke nødvendigvis lineær.

Departementet er samtidig opptatt av at avdragstiden på lån ikke blir for lang. Etter ny kommunelov er kravet til minimumsavdrag koblet til avskrivningene i regnskapet, jf. lov § 14-18. Med lange regnskapsmessige avskrivningstider vil avdragstiden på lån bli tilsvarende lang. Departementet foreslår derfor at ny forskrift fastsetter maksimale avskrivningstider for ulike typer varige driftsmidler. De maksimale avskrivningstidene som foreslås tilsvarende dagens sjablonger, med enkelte justeringer. Departementet har ikke funnet sterke grunner til å gjøre større endringer i disse, men ber om innspill på om det er hensiktsmessig å gjøre flere justeringer her.

Forslaget til nye avskrivningsregler gjelder kun for nye eiendeler. Eksisterende eiendeler avskrives etter allerede påbegynt avskrivningsplan.

3.3 Dekomponering

Departementet foreslår også at det åpnes for dekomponering av større varige driftsmidler, jf. forslaget § 3-4 fjerde ledd. Det vil si at eiendelen (typisk et bygg) deles i større komponenter, og at de ulike komponentene kan balanseføres og avskrives hver for seg ut fra levetiden på de enkelte komponentene. Bakgrunnen for forslaget er at dette kan gi riktigere avskrivningskostnader i regnskapet. Dekomponering kan også bidra til å forenkle praktiseringen av skillet mellom vedlikehold og påkostning, ved at utskifting av komponenter regnes som påkostning. Bruk av dekomponering vil være frivillig.

Departementet foreslår ikke nærmere regler om hvordan dekomponeringen skal skje, og hvilke avskrivningstider som da skal gjelde. Dette må utvikles i tråd med god kommunal regnskapsskikk. Ved dekomponering foreslår imidlertid departementet at gjennomsnittlig avskrivningstid for de ulike delene av eiendelen, ikke skal være lengre enn den maksimale avskrivningsperioden som gjelder for eiendelen uten dekomponering. Dette skal bidra til likhet i kravet til minimumsavdraget, uavhengig av om eiendeler dekomponeres.

4 Årsavslutningen

4.1 Generelt

Departementets forslag til regler om årsavslutningen bygger som i dag på at alle frie midler i investeringsregnskapet skal regnes som felles finansiering av investeringsutgiftene. Frie midler i investeringsregnskapet skal ikke knyttes til enkeltprosjekter ved regnskapsavslutningen, selv om bestemte inntekter i årsbudsjettet på en annen måte kan være henført til enkeltprosjekter.

Departementets forslag inneholder mer utfyllende og presiserende regler om regnskapsavslutningen. Mer utfyllende regler tydeliggjør trinnene i regnskapsavslutningen. Det presiseres for eksempel at overføring til investering skal reduseres, hvis dette må til for å unngå avsetninger av løpende inntekter på investeringsfond.

4.2 Strykningsreglene

Forslaget til regler for regnskapsavslutningen bygger videre på de såkalte strykningsreglene i gjeldende regnskapsforskrift § 9. I stor grad videreføres strykningsreglene, med enkelte justeringer, jf. forslaget §§ 4-1 og 4-3. I korte trekk innebærer strykningsreglene at budsjetterte avsetninger til eller bruk av (frie) fond ikke skal gjennomføres, hverken i driftsregnskapet eller investeringsregnskapet, hvis regnskapet viser at det likevel ikke er rom for eller behov for å gjennomføre slike disposisjoner. Heller ikke overføringer fra drift til investering skal gjennomføres, hvis dette bidrar til et merforbruk i driftsregnskapet. Dette innebærer at det skal prioriteres å redusere et merforbruk i driftsregnskapet, selv om dette kan skape et nytt finansieringsbehov for påløpte utgifter i investeringsregnskapet.

Departementets forslag inneholder ikke uttømmende regler om i hvilken rekkefølge strykninger skal foretas. Der forskriften åpner for dette, bør rekkefølgen reguleres nærmere i et internt reglement, slik at dette blir gjenstand for politisk behandling. Blant annet er dette aktuelt hvis investeringsregnskapet viser et (foreløpig) udisponert beløp, og det dermed er spørsmål om hvilken finansieringskilde, eksempelvis bruk av lån eller bruk av ubundet investeringsfond, som skal reduseres først.

4.3 Pliktig bruk eller avsetning til fond

Kommunelovutvalget foreslo enkelte nye regler for avslutningen av driftsregnskapet, jf. NOU 2016: 4 kapittel 19.6. Disse reglene kommer i tillegg til strykningsreglene. Blant annet foreslo utvalget at et eventuelt merforbruk i driftsregnskapet skal dekkes inn mot en tilsvarende reduksjon av disposisjonsfondet, før regnskapet avsluttes. Utvalgets begrunnelse var blant annet at dette bidrar til at inndekning av merforbruk ikke skyves ut i tid, og til en forenkling av kommuneregnskapet.

Kommunelovutvalgets forslag fikk bred støtte hos høringsinstansene under høringen av NOU 2016: 4. Departementet har sluttet seg til utvalgets vurderinger og forslag, men

mener imidlertid at denne typer regler bør reguleres i forskrift og ikke i lov, jf. Prop. 46 L (2017–2018) kapittel 20.4.

Utvalgets forslag til nye regler om avslutningen av driftsregnskapet er med enkelte justeringer innarbeidet i forslaget til ny budsjett- og regnskapsforskrift, jf. forslaget § 4-2. Forslaget innebærer at det i driftsregnskapet føres bruk av disposisjonsfond, så langt det er mulig for å redusere et opparbeidet merforbruk i driften, selv om slik bruk av fond ikke er budsjettert.

Departementet foreslår i tillegg at tilsvarende regler som utvalget foreslo for avslutningen av driftsregnskapet, til dels også skal gjelde for avslutningen av investeringsregnskapet, jf. forslaget § 4-4. Forslaget viderefører samtidig at et udekket beløp i investeringsregnskapet (etter styrkninger) skal framføres uten at det først skal reduseres mot tilgjengelige midler på investeringsfond. Dette for at reglene ikke skal gripe inn i mulighetene til å benytte lånefinansiering der det er aktuelt, eller i mulighetene til å beholde egenkapital som er nødvendig for å finansiere investeringer som ikke kan lånefinansieres.

Videre skal det i driftsregnskapet føres avsetninger til disposisjonsfond dersom driftsregnskapet viser et mindreforbruk, selv om slike avsetninger til fond ikke er budsjettert. Departementet foreslår at en tilsvarende plikt til å avsette til ubundet investeringsfond, også skal gjelde hvis investeringsregnskapet viser et udisponert beløp.

Departementets forslag innebærer at driftsregnskapet aldri skal avlegges med et mindreforbruk, og at investeringsregnskapet aldri skal avlegges med et udisponert beløp på bunnlinjen. Mindreforbruk og udisponert beløp vil således være begreper som kun opptrer i det foreløpige regnskapet, før årsavslutningsdisposisjonene er endelig gjennomført.

4.4 Overføring fra drift til investering

Etter gjeldende rett skal overføringer fra drift til investering strykes så langt det er nødvendig, hvis driftsregnskapet viser et merforbruk, jf. regnskapsforskriften § 9 første og andre ledd. Denne strykningsplikten gjelder kun for overføringer som er budsjettert og vedtatt av kommunestyret selv, jf. § 9 første ledd nr. 1. Overføringer fra drift til investering som er foretatt av et underordnet organ etter fullmakt er altså unntatt, og skal ikke strykes. Dette unntaket innebærer at investeringsutgifter som pådras av et underordnet organ med hjemmel i en driftsbevilgning er sikret finansiering med driftsinntekter, selv om driften samlet sett viser et merforbruk. Merforbruket i driften (tilsvarende den delen som ikke strykes) må da finansieres på annen måte.

Departementet foreslår at dette unntaket ikke videreføres i ny forskrift, og at strykningsreglene skal være de samme for alle overføringer fra drift til investering, uavhengig av hvilket organ som har foretatt overføringen. Dette følger av forslaget § 4-1 andre ledd og tredje ledd bokstav a, hvor overføringer som er foretatt av et underordnet organ etter fullmakt ikke lenger blir unntatt fra strykningsplikten. Det vil si at også overføringer fra drift til investering som er foretatt av et underordnet organ skal strykes om nødvendig dersom driftsregnskapet viser et merforbruk. Følgelig vil det i situasjoner med merforbruk i driften kunne bli behov for å finne ny finansiering for investeringer som er foretatt av et underordnet organ innenfor en driftsbevilgning, tilsvarende det som

gjelder for investeringsutgifter som er bestemt av kommunestyret selv. Dersom strykninger medfører et udekket beløp i investeringsregnskapet, innebærer forslaget at det er organet med budsjettmyndigheten som må avgjøre hvordan inndekningen skal skje.

Forslaget om å ikke videreføre unntaket bygger på at reduksjon av merforbruk i driftsregnskapet skal prioriteres, selv om dette kan skape et nytt finansieringsbehov for påløpte utgifter i investeringsregnskapet. Departementets vurdering er at forslaget gir et enklere regelverk basert på felles prinsipper for hvilke disposisjoner som skal strykes ved regnskapsavslutningen. Departementet viser for øvrig til at også avsetninger til fond som er foretatt av et underordnet organ skal være gjenstand for eventuelle strykninger, både etter gjeldende rett og forslaget til ny forskrift.

4.5 Bruk av driftsfond i investeringsbudsjettet og -regnskapet

Etter gjeldende rett kan bruk av disposisjonsfond føres direkte i investeringsbudsjettet og –regnskapet, jf. oppstillingsplanene i vedleggene i gjeldende regnskapsforskrift. Det vil si at investeringene kan finansieres med frie driftsinntekter fra tidligere år, uten at dette går via posten for overføring fra drift til investering. Dagens forskrift inneholder ingen klare regler som begrenser denne adgangen, heller ikke dersom driftsregnskapet ved regnskapsavslutningen viser et merforbruk. Det vil si at i situasjoner med merforbruk i driften, vil muligheten til å finansiere investeringsregnskapet med frie driftsmidler avhenge av hvordan finansieringen er postert. Dersom driftsmidler benyttes til å finansiere årets investeringer via overføringsposten, kan finansieringen bli utsatt for strykninger. Dersom tidligere års driftsinntekter benyttes til å finansiere årets investeringer ved direkte bruk av disposisjonsfond i investeringsregnskapet, kan finansieringen ikke bli utsatt for strykninger.

Departementets vurdering er at dette er en uheldig og ikke konsekvent løsning. I situasjoner med merforbruk i driften, bør all bruk av frie driftsmidler i investeringsregnskapet håndteres etter de samme reglene. I forslaget til ny forskrift er dette ivare tatt ved at det ikke lenger åpnes for å finansiere investeringsdelen med direkte bruk av driftsfond, men at all finansiering av investeringsdelen med driftsmidler, herunder driftsfond, skal skje via overføringsposten fra drift til investering, jf. oppstillingsplanene i forskriftsforslaget §§ 5-4 og 5-5. Dette innebærer at all bruk av frie driftsmidler til finansiering av investeringer vil kunne være gjenstand for strykninger ved et merforbruk i driften, uavhengig om det er tale om bruk av årets driftsinntekter eller bruk av disposisjonsfond. Samtidig presiseres det i forskriften at overføringer av bundne midler fra drift til investering er skjermet for strykninger, jf. forslaget § 4-1 tredje ledd.

5 Obligatoriske oppstillinger i økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet

5.1 Generelt

Departementets forslag til hvilke oppstillinger som økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet skal inneholde, bygger videre på dagens obligatoriske oppstillinger, jf. budsjett- og regnskapsskjema 1 og 2 og økonomisk oversikt for henholdsvis drift og investering. Disse skjemaene og oversiktene er i dag fastsatt i vedleggene til gjeldende budsjettforskrift og regnskapsforskrift.

Departementet foreslår flere endringer i de obligatoriske oversiktene. Endringene er gjort med sikte på forenkling og bedre oversiktlighet. Forslaget innebærer at flere poster i de obligatoriske oppstillingene er slått sammen, rekkefølgen på enkelte poster er endret og flere poster har fått nye navn. Samtidig foreslår departementet at poster i de obligatoriske oppstillingene kan *deles opp*, og at det kan *tilføyes* poster som ikke framgår av forskriften. Dette gir fleksibilitet og mulighet for å spesifisere poster der dette anses som hensiktsmessig.

Forslaget åpner ikke for at kommunene kan *slå sammen* eller *utelate* poster i oppstillingene i kommunens økonomiplan, årsbudsjett og årsregnskap. Forslaget åpner derimot for at kommunale foretak, interkommunale politiske råd, kommunale oppgavefelleskap og lånefond i sine budsjetter og regnskaper, kan slå sammen eller utelate poster. Dette gir disse enhetene mulighet til å tilpasse oppstillingene til de forskjellige type virksomhetene som drives i de ulike enhetene. Forslaget inneholder ingen nærmere regler om hvilke tilpasninger som bør foretas i oppstillingene til for eksempel et kommunalt foretak eller et lånefond. Departementets vurdering er at disse tilpasningene best gjøres lokalt ut fra hvilken virksomhet den konkrete enheten driver.

5.2 Økonomisk oversikt drift

Departementet foreslår at oppstillingen *økonomisk oversikt drift* i hovedsak videreføres i sin nåværende form, men med flere endringer, jf. forslaget § 5-4. Formålet med oversikten er å vise inntektene og utgiftene fordelt etter ulike hovedtyper (art), resultater og disponeringen eller deknningen av netto driftsresultat gjennom avsetninger til eller bruk av fond mv.

I forslaget er antallet obligatoriske poster redusert ved å slå sammen flere poster. Departementet ser det ikke som hensiktsmessig å videreføre et obligatorisk skille mellom overføringer med og uten motytelse i denne oversikten. Også skillet mellom kjøp av varer/tjenester som inngår i, eller som erstatter egenproduksjon, utgår.

Brutto driftsresultat og *netto driftsresultat* videreføres som resultatbegreper. I forslaget blir dagens post *resultat eksterne finanstransaksjoner* erstattet med posten *netto finansutgifter*.

Departementet har vurdert om oversikten også bør inneholde et nytt resultatbegrep som tar høyde for tidsforskyvninger mellom når formålsbundne midler mottas og brukes. Et slikt resultatbegrep kan for eksempel bli benevnt *Årets driftsresultat etter netto avsetninger til bundne driftsfond*. Et slikt resultat vil tilsvare netto driftsresultat fratrukket årets avsetninger av ubrukte formålsbundne midler og tillagt årets bruk av slike avsetninger. Hensikten med et slikt resultatbegrep er et resultatmål som ikke er påvirket av at formålsbundne midler kan bli mottatt ett år, men først bli brukt i et senere år. Departementet foreslår at kommunene ikke pålegges å ta inn et nytt slikt resultatbegrep i oppstillingen økonomisk oversikt drift.

Departementets forslag om å ikke innføre et nytt obligatorisk resultatbegrep bygger på at netto driftsresultat fortsatt skal være det sentrale resultatbegrepet. Dette resultatbegrepet samsvarer best med de grunnleggende regnskapsprinsippene, og gir over tid det beste uttrykket for utviklingen i kommunens økonomi, alle inntekter og utgifter sett under ett.

Departementet viser videre til at utviklingen i netto driftsresultat naturlig nok bør forklares for kommunestyret mv., og i analyseøyemed vil det kunne være hensiktsmessig å korrigere resultatet for ulike forhold, enten det gjelder formålsbundne midler eller andre forhold. Departementets vurdering er at slike forklaringer, og eventuelle resultatbegreper hvor netto driftsresultat er korrigert for ulike forhold, bør gis i årsberetningen. Dette bygger på at det uansett skal gis supplerende eller utdypende informasjon i årsberetningen hvis dette er viktig for å forstå den økonomiske utviklingen, jf. kommuneloven § 14-7 andre ledd bokstav a. Det er altså departementets syn at løsningen bør være at den enkelte kommune gir nærmere forklaringer til årets netto driftsresultat i årsberetningen, hvor det da redegjøres nærmere for resultatutviklingen og hvilke bindinger som eventuelt ligger på kommunestyrets mulighet til å disponere årets netto driftsresultat, enten disse bindingene skyldes øremerking av midler, plikt til å dekke inn tidligere års merforbruk eller eventuelle andre forhold. Å innføre et nytt obligatorisk resultatbegrep som skissert ovenfor vil i så måte ikke alene være et tilstrekkelig grep for å forklare årsregnskapet, utviklingen i resultatet eller det økonomiske handlingsrommet.

Departementet vil dessuten peke på at forskriftsforslaget åpner for at den enkelte kommune kan velge å tilføye forklarende poster i resultatoppstillingen, jf. forslaget § 5-3. For eksempel gir forslaget mulighet til å spesifisere netto driftsresultat ved å tilføye en post som angir hvor stor del av resultatet som må tilordnes ubrukte formålsbundne midler. Denne løsningen åpner for at den enkelte kommune, i tillegg til redegjørelsen i årsberetningen, kan spesifisere økonomisk oversikt drift ut fra hva som er vesentlig i den enkelte kommune.

I forslaget til økonomisk oversikt drift er posten for fordelte utgifter videreført som korreksjons-/inntektspost. Departementet ber om høringsinstansenes syn på om denne posten kan og bør tas ut av oversikten. Departementet viser til at det varierer mellom kommunene om det føres beløp på denne linjen, og hvor store beløp som føres. Departementet ser også at enkelte kommuner fører relativt store beløp på linjen for fordelte utgifter. Spesielt i disse kommunene vil for eksempel linjene for lønnsutgifter og varekjøp kunne vise for store beløp. Som utgangspunkt tilsier dette at posten for fordelte

utgifter bør utgå. Departementet vil vurdere dette nærmere i sammenheng med forskriftsreglene om rapportering til KOSTRA og obligatorisk kontoplan.

5.3 Økonomisk oversikt investering

Departementet foreslår en ny oppstillingsplan for *økonomisk oversikt investering*, jf. forslaget § 5-5. Denne skal også erstatte dagens budsjett- og regnskaps skjema 2A .

Forskjellen mellom dagens økonomisk oversikt investering og skjema 2A, er at finansieringsbehovet (investeringsutgiftene mv.) og finansieringen av investeringsutgiftene (inntektene mv.) stilles opp på to til dels ulike måter, blant annet med ulik rekkefølge på postene. Samtidig er det flere likheter i disse to oppstillingene. Det er lite hensiktsmessig med to såpass like oppstillinger. Departementet foreslår derfor at de to oppstillingene erstattes av én oppstilling.

Den nye oppstillingen skal blant annet få fram utgiftene til de ulike typene av investeringer (investeringer i varige driftsmidler, finansielle anleggsmidler mv.). Forslaget til ny økonomisk oversikt investering er således ikke en rent artsinndelt oppstilling som synliggjør de ulike utgiftstypene (lønn og varekjøp ved egne investeringer mv.). Dette vil gi en enklere oversikt over de ulike investeringene, samtidig som finansieringen blir synliggjort. Departementet foreslår også at inntekter og utgifter knyttet til formidlingslån samles i en egen bolk i oversikten.

Også for oppstillingen økonomisk oversikt investering foreslår departementet å slå sammen flere poster for å forenkle oppstillingen.

Departementet har vurdert om det skal åpnes for at det i oppstillingen økonomisk oversikt investering i årsregnskapet tas inn en egen post for "bruk av likviditet", noe som var tema ved kommunal- og forvaltningskomiteens behandling av forslaget til ny kommunelov, jf. Innst. 369 L (2017–2018). Departementet vil ikke foreslå å åpne for dette. En slik post vil eventuelt gjelde i de tilfellene hvor planlagt finansiering ikke tas inn i regnskapet og utbetalinger knyttet til investeringsutgifter i stedet (midlertidig) er dekket av "ledig likviditet". Departementets vurdering er at oppstillingen økonomisk oversikt investering kun skal vise de egentlige finansieringskildene (inntekter, bruk av fond mv.), og at utgifter utover dette skal framkomme som udekket beløp.

5.4 Bevilgningsoversikter drift

Departementet foreslår å videreføre at det skal utarbeides to bevilgningsoversikter for driftsdelen i henholdsvis økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet, jf. forslaget § 5-7.

Den første er en oppstilling som gir en oversikt over frie inntekter, og hvordan disse inntektene disponeres. Denne oppstillingen bygger videre på oppstillingskravene i gjeldende budsjett- og regnskaps skjema 1A, men med flere endringer. Forslaget tydeliggjør formålet med oppstillingen, som er å vise generelle midler til disposisjon, og hvordan disse midlene benyttes til å dekke henholdsvis generelle finansutgifter og avsetninger til fond mv. og hva som er disponibelt til bevilgninger til de enkelte

budsjettområdene. Det er tatt inn poster som klargjør dette. Departementets mener at antallet poster i oppstillingen kan reduseres. I forslaget er derfor flere poster slått sammen, med åpning for å tilføye poster som ønskes spesifisert.

Den andre oppstillingen er en oversikt over bevilgningene til de enkelte budsjettområdene, tilsvarende gjeldende budsjett- og regnskapskapsskjema 1B.

I forslaget slås det fast at inntekter som ikke knytter seg til bestemte formål (rammetilskudd, skatteinntekter, andre generelle inntekter og renteinntekter mv.) inngår i "skjema 1A". Andre inntekter tilhører "skjema 1B". Utover dette gir ikke forskriften nærmere regler om hvilke inntekter som skal henføres til de to oversiktene, fordi det for enkelte inntekter kan være ulikt om en kommune mener det er hensiktsmessig å henføre inntekten til "skjema 1A" eller "skjema 1B".

5.5 Bevilgningsoversikt investering

Forslaget til ny forskrift § 5-8 innebærer at det også skal utarbeides en oppstilling som gir oversikt over bevilgningene til de enkelte investeringene, basert på gjeldende budsjett- og regnskapskapsskjema 2B. Departementet foreslår at oppstillingen skal gi en oversikt over bevilgningene til både (henholdsvis) varige driftsmidler, tilskudd til andres investeringer, investeringer i aksjer og andeler, og utlån.

5.6 Balanseregnskapet

Departementet foreslår flere endringer i oppstillingen av balanseregnskapet, som i dag er regulert i vedlegg 3 i regnskapsforskriften. Dette er primært justeringer i grupperingen av, og rekkefølgen på, ulike typer eiendeler, gjeld og egenkapital, jf. forslaget § 5-9.

Forslaget til oppstilling av balanseregnskapet inneholder en ny egen post for såkalte immaterielle eiendeler, selv om slike eiendeler ikke er utbredte i kommunesektoren..

Departementet foreslår samtidig at gruppen av immaterielle eiendeler i det kommunale budsjett- og regnskapssystemet skal forstås snevrere enn det som følger av regnskapslovens regler. Det vil si at immaterielle eiendeler i kommuneregnskapet avgrenses til kjøp av rettigheter (konsesjoner o.l). Dette innebærer for eksempel at forskning og utvikling eller goodwill ikke inngår. Kjøp av programvare eller bruksrettigheter til dette omfattes heller ikke, men skal fortsatt regnes som varige driftsmidler når kriteriene for balanseføring er oppfylt.

5.7 Oversikt over årsavslutningsdisposisjoner

Årsavslutningsreglene innebærer at avsetninger til og bruk av fond mv. i årsregnskapet normalt vil avvike fra årsbudsjettet. Departementet foreslår at det stilles krav om nye oppstillinger i årsregnskapet som forklarer disse avvikene, jf. forslaget § 5-10.

Oversiktene skal vise hvilke disposisjoner som er foretatt administrativt i henhold til reglene for årsavslutningen. For eksempel vil dette kunne være strykninger av overføring fra drift til investering, økning i bruk av disposisjonsfond for å redusere et eventuelt

merforbruk, eller avsetning av et eventuelt mindreforbruk til disposisjonsfond. Oversiktene synliggjør for eksempel også hva beløpet på bunnlinsen i driftsregnskapet ville vært dersom avsetninger til og bruk av fond mv. ble gjennomført i tråd med årsbudsjettet og budsjettfullmakter, uavhengig av størrelsen på netto driftsresultat i regnskapet ("budsjettavviket").

6 Noteopplysninger i årsregnskapet

6.1 Forskriftsregulering av notekravene

Gjeldende regnskapsforskrift § 5 inneholder ingen overordnet regulering av hvilke noteopplysninger som skal gis i årsregnskapet, men fastsetter enkelte krav til hvilke noteopplysninger som årsregnskapet skal omfatte. De kommunale regnskapsstandardene som er fastsatt av Foreningen for god kommunal regnskapsskikk stiller imidlertid en rekke krav til noteopplysninger, jf. spesielt KRS 6. Notekravene i de kommunale regnskapsstandardene kan framstå som omfattende.

Departementets vurdering er at kravene til noteopplysninger bør samles og reguleres i forskrift. Dette vil gjøre kravene mer oversiktlige, og sette en klarere rettslig ramme for hvilke noteopplysninger som kreves, også for utviklingen av god kommunal regnskapsskikk. Departementet foreslår derfor utfyllende forskriftsregler om hvilke noter som årsregnskapet skal inneholde, jf. §§ 5-11 og 5-12.

Departementets forslag bygger på at oppstillingene av driftsregnskapet, investeringsregnskapet, balanseregnskapet og tilleggsopplysningene i notene, samlet sett skal gi tilstrekkelig informasjon om sentrale forhold i årsregnskapet. Plikten til å gi utfyllende opplysninger om regnskapsposter o.l. i note skal samtidig primært knytte seg til om opplysningene er vesentlige for å kunne forstå og vurdere regnskapet. Departementet har kommet til at det bør stilles krav om en rekke obligatoriske noter i kommuneregnskapet, jf. ny forskrift § 5-12.

Forholdet til årsberetningen

Årsregnskapet og årsberetningen skal være separate dokumenter som skal kunne leses og forstås hver for seg. Etter kommuneloven (2018) § 14-7 andre ledd bokstav a skal årsberetningen inneholde en redegjørelse for forhold som er viktige for å bedømme den økonomiske utviklingen og stillingen, og om den økonomiske utviklingen og stillingen ivaretar den økonomiske handleevnen over tid. Den nye kommuneloven stiller ikke utfyllende krav til innholdet i redegjørelsen, og gir heller ikke hjemmel til å fastsette nærmere regler om dette i forskrift.

Ved utformingen av notekravene har departementet lagt til grunn at redegjørelsesplikten i årsberetningen dreier seg om å gi overordnede forklaringer til den økonomiske situasjonen slik den fremgår av årsregnskapet. Dette er typisk opplysninger om og vurderinger av resultat, likviditet, gjeld og egenkapital mv., og opplysninger om risikoforhold og samfunnsmessige utviklingstrekk mv. som har viktig økonomisk betydning.

Departementets forslag til notekrav tar altså utgangspunkt i at denne typen informasjon gis i årsberetningen, og ikke i noter i årsregnskapet.

6.2 Faste noteopplysninger

Forslaget til ny forskrift fastsetter et sett med krav til noteopplysninger som gir utfyllende informasjon om innholdet i regnskapsposter mv., jf. ny forskrift § 5-12. Kravene i § 5-12

gir ikke en uttømmende liste over alle noteopplysninger som er aktuelle i årsregnskapet, men har til hensikt å dekke de opplysningene som etter departementets vurdering bør være faste noteopplysninger i regnskapet til kommunekassen og i kommunens konsoliderte regnskap. Disse notekravene gjelder forhold som normalt kan sies å være aktuelle og vesentlige for alle kommuner. Kravene til slike faste noteopplysninger bør framgå av forskriften. I den grad det kan være behov for å stille krav om ytterligere faste noteopplysninger, bør også slike framgå av forskriften og ikke som obligatoriske tillegg omtalt i regnskapsstandarder. Dette kan gi et mer uoversiktlig regelverk. Departementet ber spesielt om høringsinstansenes syn på om notekravene i § 5-12 er hensiktsmessige og dekkende.

Forslaget til faste noteopplysninger bygger i stor grad på notekravene i gjeldende forskrift og KRS 6. Departementet foreslår imidlertid flere endringer i notekravene som etter departementets vurdering gjør informasjonen i notene mer relevant. For eksempel er kravene til spesifisering av endringer i arbeidskapitalen og kapitalkonto endret og forenklet. Departementet foreslår også enkelte nye krav. For eksempel innebærer forslaget at det i en ny note om utlån skal opplyses om hvem kommunen har gitt lån til, slik det også skal opplyses om hvem kommunen har stilt garantier for. Et annet eksempel er at det i noten om lån stilles krav om å opplyse om hvordan lånegjelden er fordelt på ulike typer låneformål.

Alle de faste noteopplysningene nevnt i § 5-12 skal alltid gis, så fremt det er tale om opplysninger som er aktuelle. Dette vil normalt være tilfelle for kommunekassen og det konsoliderte regnskapet. Enkelte typer opplysninger nevnt i § 5-12 kan imidlertid utelates hvis de ikke regnes som vesentlige. For kommunale foretak, interkommunale politisk råd, kommunale oppgavefelleskap vil det i større grad være åpning for å utelate noteopplysninger nevnt i § 5-12, når den virksomheten som drives innebærer at disse noteopplysningene ikke er aktuelle.

I mange tilfeller vil det være behov for å gi ytterligere noteopplysninger om vesentlige forhold, utover de faste noteopplysningene. Dette kan gjelde en rekke ulike forhold, som kan variere mellom år og mellom virksomheter. Departementet ser det ikke som hensiktsmessig å regulere dette uttømmende, og foreslår i stedet en generell plikt til å gi supplerende noteopplysninger i tillegg til de faste noteopplysningene. Denne plikten skal bare gjelde for vesentlige forhold, jf. § 5-11 andre ledd.

7 Tidsfrister for oversendelse av økonomiplanen og årsbudsjettet mv.

Den nye kommuneloven viderefører at økonomiplanen, årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen skal oversendes til departementet, og at fristen for dette fastsettes i forskrift, jf. ny lov § 14-3.

Departementet legger fortsatt opp til at kommunenes oversendelser skal gå til fylkesmannen, mens fylkeskommunenes oversendelser skal gå til departementet.

I forslaget er interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap fritatt fra lovens oversendelsesplikt, jf. forslaget § 9-5. Dette fritaket gjelder både for oversendelsen av økonomiplanen, årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen.

Departementet foreslår at *økonomiplanen* og *årsbudsjettet* med tilhørende dokumenter skal oversendes fra kommunen til departementet (fylkesmannen) snarest mulig, og senest 30 dager etter vedtaket, jf. forslaget § 6-1. Forslaget bygger på at det kan variere noe når økonomiplanen og årsbudsjettet blir vedtatt, og at siste frist for oversendelse bør løpe fra vedtakstidspunktet og ikke fra 31.12. For noen kommuner vil forslaget i praksis innebære en kortere frist, og for andre en lengre frist, sammenlignet med gjeldende rett.

Forslaget innebærer at departementet skal ha mottatt økonomiplanen og årsbudsjettet ved inngangen til februar i budsjettåret, for de kommunene og fylkeskommunene som vedtar dette nærmest årsskiftet. I praksis vil dette tilsvare det som gjelder i dag.

Oppstillingen *økonomisk oversikt drift* kan etter forslaget ettersendes, men da innen 1. mars det året som budsjettet som gjelder for.

Departementet foreslår at *årsregnskapet* og *årsberetningen* med tilhørende dokumenter skal oversendes fra kommunen til departementet (fylkesmannen) snarest mulig, og senest 30 dager etter vedtaket, jf. forslaget § 6-1. Dette tilsvarer dagens regler.

8 Særlige regler for kommunale foretak og interkommunale samarbeid

8.1 Generelt

Kommunale foretak, interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap skal etter forslaget utarbeide årsbudsjett og årsregnskap etter de generelle reglene i forskriftsforslaget kapittel 2 til 5. Departementet foreslår imidlertid enkelte særlige regler som skal gjelde for disse virksomhetene i tillegg til de generelle reglene, jf. forslaget kapittel 7 til 9.

Videre foreslår departementet at enkelte typer kommunale foretak, interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap skal ha adgang til å utarbeide årsbudsjett og årsregnskap etter andre regler enn reglene i ny forskrift kapittel 2 til 5.

8.2 Oppstillinger og noteopplysninger

Departementet viser til at foretakene, rådene og oppgavefelleskapene bør kunne utarbeide budsjett- og regnskapsoppstillinger som er tilpasset de ulike virksomhetene som drives. Departementet foreslår derfor å åpne for at disse virksomhetene i de økonomiske oversiktene, bevilgningsoversiktene og i oppstillingen av balanseregnskapet, kan slå sammen uvesentlige poster med andre poster, jf. forslaget §§ 7-1 og 9-1. Forslaget åpner også for at disse virksomhetene kan utelate poster som ikke er aktuelle fra oppstillingene.

Departementet foreslår dessuten at foretakene, rådene og oppgavefelleskapene også skal utarbeide enkelte særskilte noteopplysninger, i tillegg de faste noteopplysningene nevnt i § 5-12, jf. forslaget §§ 7-2 og 9-2.

8.3 Unntaksregler for foretak som primært driver kommersiell virksomhet

Etter dagens regler har kommunale foretak som driver næringsvirksomhet adgang til å utarbeide årsbudsjett og årsregnskap etter prinsippene i regnskapsloven, jf.

særbudsjettforskriften §§ 6 og 19. Forslaget til ny budsjett- og regnskapsforskrift viderefører adgangen til å følge regnskapsloven for visse kommunale foretak.

Departementet foreslår imidlertid endringer i hvem denne adgangen skal gjelde for. Nærmere bestemt foreslår departementet at adgangen bare skal gjelde for kommunale foretak som for en overveiende del driver kommersiell virksomhet, jf. forslaget § 8-1. Denne typen foretak kan følge regnskapsloven hvis kommunestyret åpner for dette.

Forslaget innebærer at en snevrere krets av kommunale foretak er omfattet av unntaket, sammenlignet med gjeldende rett. Forslaget betyr at for å kunne følge regnskapsloven, er det ikke lenger tilstrekkelig at foretaket driver næringsvirksomhet i den betydningen som ellers følger av kommunelovens regler, jf. kommuneloven (2018) § 14-19 om forbudet mot å stille garantier for næringsvirksomhet. Etter forslaget stilles det krav om at foretaket for en overveiende del driver kommersiell virksomhet. Adgangen til å følge regnskapsloven er således rettet mot foretak hvor foretakets virksomhet er utpreget

markedsrettet. Blant annet må det som utgangspunkt legges til grunn at over 80 prosent av foretakets samlede inntekter må komme fra kommersiell virksomhet.

Samtidig foreslår departementet at foretakene som benytter seg av adgangen til å følge regnskapsloven, også kan utelates fra det konsoliderte årsregnskapet etter kommuneloven (2018) § 14-6 første ledd bokstav d, jf. forslaget § 11-3. Dette legger til rette for at man kan unngå det praktiske merarbeidet som følger av at et regnskap etter regnskapsloven må omarbeides før konsolidering.

Departementets forslag bygger på lovens utgangspunkt, som er at alle typer kommunale foretak, også de som driver i markedet, skal inngå i det konsoliderte regnskapet til kommunen som juridisk enhet. Hensynene bak kravet om å utarbeide konsolidert årsregnskap tilsier at gruppen av kommunale foretak som kan holdes utenfor konsolidering ikke bør være for omfattende. Dersom en større gruppe foretak kan holdes utenfor, vil dette bidra til å uthule lovkravet. Departementet viser også til at lovens forskriftshjemmel neppe åpner for at en større gruppe av kommunale foretak kan følge andre regnskapsregler enn de som er gitt i kommuneloven.

Et alternativ til det forslaget som er beskrevet over, kan være å gi noen flere typer foretak adgang til å følge regnskapsloven. Med dette alternativet blir det samtidig aktuelt å begrense adgangen til å holde slike foretak utenfor det konsoliderte årsregnskapet, og da slik at hovedregelen vil være at alle foretak som følger regnskapsloven likevel må omarbeides og inngå i det konsoliderte årsregnskapet. Dette for å ivareta hensynene bak lovkravet om konsolidert årsregnskap. Departementet ønsker høringsinstansenes syn også på dette alternativet.

Overgangsregler

Departementets forslag innebærer som nevnt over at en snevrere krets av kommunale foretak skal ha adgang til å følge regnskapsloven. Dette innebærer at enkelte foretak som i dag følger regnskapsloven med hjemmel i særbudsjettforskrift § 19, mister denne adgangen, og dermed må legge om regnskapet mv. til de ordinære reglene for kommunale foretak (forskriften kapittel 2 til 5 og 7).

Departementet foreslår at denne gruppen av foretak skal få tid til å gjennomføre omleggingen i løpet av 2019 og 2020. Det vil si at foretakene som mister adgangen til å følge regnskapsloven, likevel kan videreføre etablert praksis også for budsjett- og regnskapsåret 2020 i tråd med reglene i gjeldende særbudsjettforskrift §§ 6 og 19. Fra og med budsjett- og regnskapsåret 2021 må foretak som mister adgangen til å følge regnskapsloven utarbeide budsjett og regnskap i tråd med de ordinære forskriftsreglene.

For foretakene som oppfyller kriteriene for å utarbeide regnskap etter regnskapsloven mv. i forskriftsforslaget § 8-1 første ledd, gjelder reglene i forskriftsforslaget kapittel 8 fra og med budsjett- og regnskapsåret 2020.

8.4 Unntaksregler for små samarbeid

Departementet foreslår at interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap som er små og som ikke er eget rettssubjekt skal kunne unnlate å utarbeide eget budsjett og regnskap, jf. forslaget § 9-3. Adgangen gjelder bare hvis samarbeidets forventede brutto driftsinntekter er lavere enn 5 millioner kroner. Det må også være fastslått i samarbeidsavtalen at adgangen kan benyttes.

Råd og oppgavefelleskap som ikke utarbeider eget budsjett og regnskap skal inngå i årsbudsjettet og årsregnskapet til kontorkommunen, jf. forslaget § 9-4. Representantskapet skal da utarbeide et detaljbudsjett for bruk av bevilgningen i kontorkommunens budsjett, og bli forelagt et detaljregnskap.

8.5 § 27-samarbeid som ikke er omdannet til interkommunalt politisk råd eller kommunalt oppgavefelleskap

Interkommunale samarbeid som er organisert etter gjeldende kommunelov § 27 har en frist på fire år til å omdanne seg til interkommunalt politisk råd eller kommunalt oppgavefelleskap, jf. ny kommunelov § 31-2. For slike samarbeid er det et spørsmål om samarbeidet i perioden frem til omdanning skal utarbeide årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning etter reglene i gjeldende budsjettforskrift og regnskapsforskrift, eller om dette skal utarbeides i tråd med reglene i ny kommunelov § 14-8 og ny budsjett- og regnskapsforskrift kapittel 2 til 5 og 9.

Forslaget til ny forskrift må forstås slik at nye regler skal gjelde for årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til § 27-samarbeid i perioden fram til omdanning, fra det tidspunktet som de nye reglene trer i kraft. Det vil si fra og med budsjett- og regnskapsåret 2020, jf. forslaget §§ 13-1 og 13-2.

Dette innebærer at § 27-samarbeid som er eget rettssubjekt skal utarbeide eget årsregnskap mv., selv om dette eventuelt ikke har vært praktisert.

Også § 27-samarbeid som ikke er eget rettssubjekt skal utarbeide eget årsregnskap mv., selv om dette ikke har vært etablert praksis. § 27-samarbeid som ikke er eget rettssubjekt og som er små kan imidlertid unnlate å utarbeide eget årsregnskap mv. hvis samarbeidet har driftsinntekter lavere enn 5 millioner kroner, jf. forslaget § 9-3. I så fall gjelder reglene i forslaget § 9-4.

Departementet ber om innspill på om dette kan medføre vesentlige unødige konsekvenser.

9 Særlige regler for lånefond

9.1 Generelt

Lånefond er en ordning som kommuner kan etablere etter ny kommunelov § 14-14 tredje ledd for innlån til kommunen, hvor innlånene til lånefondet lånes ut til de ulike regnskapsenhetene innenfor kommunen som rettssubjekt. Lånefondet er på denne måten en «internbank» for kommunen, med et eget budsjett og regnskap. Lånefondet er altså et budsjett- og regnskapsmessig mellomledd for kommunens innlån fra eksterne långivere og kommunens ulike virksomheter som låntakere. Lånefond er en del av kommunen som rettssubjekt.

Lånefondet skal etter forslaget utarbeide årsbudsjett og årsregnskap etter de generelle reglene i forskriften kapittel 2 til 5. Departementet foreslår imidlertid enkelte særlige regler som også skal gjelde for lånefondet.

9.2 Oppstillinger

Etter gjeldende rett skal budsjettet og regnskapet til lånefond stilles opp etter egne oppstillingsplaner, jf. budsjettforskriften § 14 og regnskapsforskriften § 6. Disse oversiktene er forskjellige fra de økonomiske oversiktene og balanseregnskapet som ellers gjelder for kommunenes budsjett og regnskap.

Departementet foreslår at dagens særskilte oppstillingsplaner for lånefondet ikke videreføres, og at budsjettet og regnskapet til lånefondet i stedet skal stilles opp etter samme plan som kommunens budsjett og regnskap for øvrig, jf. oppstillingsplanene i forskriftsforslaget kapittel 5. Dette innebærer blant annet at oversiktene for lånefondet også skiller mellom drift og investering. En slik løsning er bedre tilpasset konsolideringen av kommunens regnskaper.

I forslaget presiseres det at lånefondets budsjett og regnskap bare skal omfatte transaksjoner som gjelder opptak av lån til lånefondet og utlån fra lånefondet til virksomheter som er en del av kommunen som rettssubjekt, jf. forslaget § 10-1. Det er behov for å tilpasse oppstillingen av lånefondets budsjett og regnskap til dette. Forslaget åpner således for at lånefondet i de økonomiske oversiktene for henholdsvis drift og investering og i oppstillingen av balanseregnskapet kan slå sammen uvesentlige poster med andre poster, jf. § 10-4. Forslaget åpner også for at lånefondet kan utelate poster som ikke er aktuelle fra oppstillingene. Departementets forslag regulerer ikke nærmere hvilke tilpasninger som bør gjøres i oppstillingene.

9.3 Avdrag på lån og bruk av lån mv.

Departementet foreslår enkelte særlige regler for lånefondet, for eksempel at lånefondet som utgangspunkt skal føre mottatte avdrag på utlån i drift, jf. forslaget § 10-2.

Bestemmelsene i forskriftsforslaget §§ 2-5 og 2-6 om avdrag på og bruk av lån gjelder også for lånefondet. For eksempel skal også lånefondet minst føre minimumsavdraget i

drift, og avdrag på lån kan kun føres av lånefondet i investering når det følger av bestemmelsene i § 2-5. Dette vil blant annet være aktuelt dersom lånefondets låntaker fører et avdrag over investering etter § 2-5 første ledd tredje punktum.

Også i lånefondets investeringsbudsjett og -regnskap skal det bare føres den delen av opptatte lån som brukes til å finansiere årets utlån fra lånefondet, og bruk av lån kan ikke gå utover de øvrige begrensningene som ligger i § 2-6. Det følger for øvrig av bestemmelsen i § 2-6 at lånefondet bare fører utlån i samsvar med bruk av lån hos lånefondets låntakere. Dette innebærer at lånefondets låntakere i sitt regnskap ikke vil ha ubrukte lånemidler knyttet til lån som kommer fra lånefondet.

Det er nytt at låneopptak ikke lenger skal føres i lånefondets bevilgningsregnskap i sin helhet. Den delen av opptatte lån som ikke brukes, føres også i lånefondets balanseregnskap på memoriakonto for ubrukte lånemidler.

Regnskapsføring av utlån fra lånefondet og låneopptak fra lånefondet forutsetter for øvrig at lånefondet har foretatt tilstrekkelige låneopptak og at det har skjedd en likviditetsoverføring fra långiver til lånefondet, med mindre lånefondet låner ut eget «overskudd».

10 Konsolidert årsregnskap

Departementet viser til at kommunene etter ny lov § 14-6 første ledd bokstav d skal utarbeide et samlet regnskap for kommunen som rettssubjekt. Det følger av loven at det konsoliderte årsregnskapet skal omfatte kommunekassens regnskap, regnskapet til kommunale foretak og regnskapet til eventuelle andre virksomheter som skal ha eget regnskap, slik som lånefond. I tillegg skal regnskapet til interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefelleskap som ikke er eget rettssubjekt inngå i det konsoliderte regnskapet til kontorkommunen.

Departementet foreslår å forskriftsfeste nærmere regler for det konsoliderte årsregnskapet. Det presiseres at det konsoliderte regnskapet skal vise kommunen som én økonomisk enhet, jf. forslaget § 11-1. Interne transaksjoner mellom enhetene som inngår i konsolideringen skal elimineres, og regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet skal legges til grunn.

Det skal utarbeides en økonomisk oversikt for henholdsvis drift og investering, og et balanseregnskap, jf. forslaget § 11-2. Videre foreslår departementet at det ikke stilles krav om å utarbeide bevilgningsoversikter på konsolidert nivå. Det foreslås imidlertid at det konsoliderte regnskapet skal omfatte enkelte særskilte noteopplysninger i tillegg de faste noteopplysningene nevnt i forskriften § 5-12, jf. forslaget § 11-4. Samtidig åpnes det for at det i det konsoliderte årsregnskapet kan utelates noteopplysninger som nevnt i § 5-12 når dette er i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.

Departementet foreslår at enkelte typer kommunale foretak, interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap kan holdes utenfor det konsoliderte årsregnskapet, jf. forslaget § 11-3. Unntaket fra konsolideringsplikten gjelder for det første for kommunale foretak som fører regnskap etter regnskapsloven i tråd med reglene i forskriften kapittel 8. For det andre gjelder unntaket for råd og oppgavefelleskap som ikke er eget rettssubjekt. Slike virksomheter kan utelates hvis dette ikke har betydning for å bedømme kommunens økonomiske utvikling og stilling.

Regnskapet til interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap som er eget rettssubjekt, skal ikke inngå i konsolideringen. Det samme gjelder andre virksomheter eller selskaper som er eget rettssubjekt, slik som interkommunale selskaper og aksjeselskaper.

11 Merknader til ny budsjett- og regnskapsforskrift

Kapittel 1. Virkeområde

Til § 1-1 Saklig virkeområde

Denne forskriften utfyller kommunelovens bestemmelser om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning. Forskriften gjelder for kommunene og fylkeskommunene, og for kommunale og fylkeskommunale foretak. Forskriften gjelder videre for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap. Forskriften gjelder også for lånefond.

Kapittel 2. Skillet mellom drift og investering

Bestemmelsene i kapittel 2 utfyller reglene i kommuneloven § 14-9 om skillet mellom drift og investering i økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet. Bestemmelsene i §§ 2-1 og 2-2 fastsetter hvilke inntekter og utgifter mv. som skal føres i henholdsvis drift og investering. Bestemmelsene i §§ 2-3 til 2-8 gir nærmere bestemmelser om enkelte typer inntekter og utgifter. Utover det som følger av lov og forskrift, må den nærmere avgrensningen av skillet mellom drift og investering foretas i samsvar med god kommunal regnskapsskikk, jf. kommuneloven § 14-6.

Til § 2-1 Inntekter og utgifter mv. i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet

Bestemmelsen fastsetter hvilke typer inntekter og utgifter mv. som hører til i drift.

Første ledd bokstav a innebærer at alle løpende inntekter skal føres i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet, jf. kommuneloven § 14-9 andre ledd første punktum. Begrepet løpende inntekter omfatter blant annet skatteinntekter, rammetilskudd, andre generelle tilskudd eller driftstilskudd fra staten eller andre, gaver, inntekter fra salg av tjenester, gebyrer og brukerbetalinger. Begrepet omfatter også finansinntekter, for eksempel renteinntekter og gevinster på finansielle plasseringer som er klassifisert som omløpsmidler.

Begrepet løpende inntekter retter seg i utgangspunktet mot inntekter som påregnelig kommer årlig eller med jevne mellomrom. Begrepet løpende inntekter skal imidlertid forstås vidt, og omfatte alle inntekter som gjerne omtales som «driftsinntekter», også hvis de regnes som vesentlige, ekstraordinære, uregelmessige, sjeldne eller uvanlige. En inntekt skal regnes som løpende inntekt og føres i driften, unntatt i de tilfellene hvor det følger av § 2-2 eller andre bestemmelser i lov eller forskrift at inntekten skal føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet.

Bokstav b innebærer at utgifter til drift skal føres i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet, jf. kommuneloven § 14-9 første ledd første punktum. Med utgifter til drift siktes det til alle utgifter som gjelder den løpende driften av virksomheten, også vesentlige eller ekstraordinære utgifter til drift. Begrepet omfatter blant annet lønnsutgifter, utgifter til kjøp av varer og tjenester, og tilskudd til andre.

Begrepet omfatter også finansutgifter, eksempelvis renteutgifter og tap på finansielle plasseringer som er klassifisert som omløpsmidler, og avdrag på lån. Utgifter kan bare føres i investering i de tilfellene hvor dette følger av § 2-2 eller andre bestemmelser i lov eller forskrift.

Bokstav c innebærer at økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet skal vise overføringer av midler fra drift til finansiering av økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet.

Bokstav d innebærer at bruk av og avsetninger til driftsfond skal føres i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet. Begrepet driftsfond sikter til både disposisjonsfondet (ubundet driftsfond) og bundne driftsfond. Forslaget til ny forskrift åpner ikke for at bruk av driftsfond til finansiering av investeringer kan føres direkte i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet. Finansiering av investeringer med midler fra driftsfond må således skje gjennom bruk av posten overføring til investering.

Med begrepet disposisjonsfond menes den delen av kommunens eller fylkeskommunens egenkapital som er bygd opp av ubrukte inntekter fra driftsregnskapet, og som ikke er reservert for særskilte formål etter lov, forskrift eller avtale. Disposisjonsfondet vil omfatte alle oppsparte frie driftsinntekter, inkludert oppsparte frie driftsinntekter som kommunestyret eller fylkestinget selv (eller det organet som har budsjettmyndigheten) har reservert for særskilte formål.

Bokstav e innebærer at inndekning av tidligere års merforbruk i driftsregnskapet skal føres i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet.

Andre ledd innebærer at også inntekter fra salg av aksjer som er klassifisert som finansielle anleggsmidler, i en viss utstrekning, skal føres i drift. Nærmere bestemmelser om dette er gitt i § 2-8.

Til § 2-2 Inntekter og utgifter mv. i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet

Bestemmelsen fastsetter hvilke typer inntekter og utgifter mv. som hører til i investering.

Første ledd bokstav a innebærer at utgifter til investeringer i anleggsmidler skal føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet. Med investeringer i anleggsmidler siktes det til anskaffelser av eiendeler som er vesentlige og til varig eie. Varige driftsmidler vil normalt bare regnes som vesentlige (betydelige) når anskaffelseskost er høyere enn et gitt beløp. Finansielle anleggsmidler vil normalt alltid være vesentlige, uavhengig av beløp. Avgrensningen av hva som er vesentlig for ulike typer eiendeler må foretas i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.

Bokstav b angir inntektene som skal føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet. For det første gjelder dette inntekter fra salg av anleggsmidler, jf. likevel unntaket i § 2-8. For det andre omfattes inntekter knyttet til investeringer. Det siktes her til inntekter som opptjenes i tilknytning til at det påløper investeringsutgifter, typisk kompensasjon for merverdiavgift, eller midler som etter lov,

forskrift eller avtale/tilsagn er forbeholdt investeringer (investeringstilskudd, gaver som er gitt til investeringsformål o.l).

Bokstav c innebærer at bruk av lån bare kan føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet. Adgangen til å bruke lån som finansieringskilde er begrenset av kommuneloven §§ 14-14 til 14-17. Nærmere bestemmelser om bruk av lån er gitt i forskriften § 2-6. Det følger av arbeidskapitalprinsippet, jf. kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav a, at bruk av likviditetslån eller driftskreditt etter kommuneloven § 14-15 tredje ledd bare skal regnskapsføres i balansen. Slik bruk av lån eller kreditt inngår således ikke her.

Bokstav d presiserer at utlån skal føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet. Med utlån siktes det både til utlån av egne midler og til utlån finansiert med lån (videreutlån) etter kommuneloven § 14-17. Alle typer utlån er omfattet, også sosiale utlån (utlån etter sosialtjenesteloven § 21) og utlån til næring. Utlån som i realiteten må regnes som tilskudd til andre omfattes ikke av bokstav d. Slike tilskudd, og eventuelle tilbakebetalinger, skal føres i drift, jf. § 2-1 første ledd.

Bokstav d innebærer også at mottatte avdrag på alle typer utlån skal føres i investering.

Mottatte avdrag på videreutlån kan kun finansiere avdrag på lån eller nye videreutlån, jf. kommuneloven § 14-17 andre ledd. Hvis mottatte avdrag på videreutlån ikke er fullt ut benyttet til å finansiere avdrag på lån eller nye videreutlån, må det overskytende beløpet avsettes til bundet investeringsfond.

Forslaget til ny forskrift åpner ikke for å føre utlån og mottatte avdrag på utlån i drift. Dette innebærer at sosiale utlån og næringsutlån, og mottatte avdrag på slike utlån, som etter gjeldende forskrifter har blitt ført i drift, må føres i investering i henhold til bokstav d. Dette gjelder også dersom sosiale utlån og næringsutlån skal finansieres med midler fra drift.

Bokstav e innebærer at økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet skal vise overføringer av midler fra drift til finansiering av utgifter i investering.

Bokstav f innebærer at bruk av og avsetninger til investeringsfond skal føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet. Begrepet investeringsfond sikter til både ubundet og bundne investeringsfond. Det kan ikke foretas avsetninger til investeringsfond hvis avsetningen knytter seg til løpende inntekter fra driften, jf. kommuneloven § 14-9 andre ledd andre punktum, jf. også § 4-1 andre ledd og § 4-3 andre ledd. Forslaget til ny forskrift åpner ikke for at bruk av driftsfond kan føres direkte i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet. Finansiering av investeringer med midler fra driftsfond må således skje gjennom bruk av posten overføring fra drift.

Bokstav g innebærer at inndekning av tidligere års udekket beløp i investeringsregnskapet skal føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet.

Andre ledd innebærer at også enkelte andre utgifter og inntekter enn de som er nevnt i § 2-2 første ledd, i visse tilfeller skal føres i investering. Dette gjelder enkelte typer tilskudd til andres investeringer, enkelte avdrag på lån og visse typer utbytter og uttak av kapital fra selskaper. Nærmere bestemmelser om dette er gitt i §§ 2-4, 2-5 og 2-7.

Til § 2-3 Vedlikehold og påkostninger på varige driftsmidler

Første ledd første punktum presiserer at utgifter til vedlikehold er utgifter til drift, som skal føres i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet. Med vedlikehold menes tiltak for å holde eiendelen i stand, med en relativ standard tilsvarende som da eiendelen ble anskaffet. Utgifter til tiltak som må regnes som vedlikehold skal føres i drift, selv om vedlikeholdet er ekstraordinært, eksempelvis som følge av at vedlikeholdet er utelatt eller utsatt.

Andre punktum presiserer at utgifter til vesentlige og varige påkostninger er investeringer i anleggsmidler, som skal føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet. Med påkostning menes tiltak som fører eiendelen til en høyere (relativ) standard enn da eiendelen ble anskaffet. Med påkostning menes også tiltak som fører eiendelen til en annen stand enn da eiendelen ble anskaffet, slik at for eksempel eiendelens kapasitet økes eller eiendelens funksjonalitet endres. Påkostninger som eventuelt ikke er vesentlige og varige, behandles som vedlikehold.

Til § 2-4 Tilskudd til andres investeringer

Første punktum presiserer at tilskudd til andres investeringer er utgifter til drift, som skal føres i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet.

Andre punktum innebærer et unntak fra regelen om at tilskudd til andre skal føres i drift, jf. kommuneloven § 14-9 første ledd andre punktum. Unntaket åpner for at tilskudd til andres investeringer i visse tilfeller kan føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet. Unntaket gjelder bare i de tilfellene der tilskuddet kan lånefinansieres etter kommuneloven § 14-16 første eller andre ledd. Unntaket i andre punktum kan både anvendes hvis det aktuelle tilskuddet skal finansieres av inntekter i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet, og hvis det aktuelle tilskuddet skal finansieres av låneopptak. Hvis det aktuelle tilskuddet skal finansieres av løpende inntekter, føres tilskuddet i drift. Andre punktum gjelder tilsvarende for tilskudd til kirkelig fellestråds investeringer i kirker og gravplasser, jf. kirkeloven § 15 første ledd bokstav a og b, og adgangen til å lånefinansiere dette etter kirkeloven § 15 sjette ledd.

Til § 2-5 Avdrag på lån

Første ledd gjelder for avdrag på lån som er tatt opp etter kommuneloven § 14-15 første eller andre ledd (lån til egne investeringer) eller § 14-16 (lån til andres investeringer og til innfrielse av kausjoner) eller med hjemmel i annen lov (lån til investeringer i kirker og gravplasser etter kirkeloven § 15 sjette ledd). *Første punktum* presiserer at avdrag på slike

lån er utgifter til drift, som skal føres i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet.

Andre punktum slår fast at det i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet skal føres samlede avdrag på slike lån som minst tilsvare minimumsavdraget beregnet etter kommuneloven § 14-18, jf. også kommuneloven § 14-10 andre ledd.

Også avdrag utover minimumsavdraget, herunder innfrielse av lån utover minimumsavdraget, er utgifter til drift etter første punktum. *Tredje punktum* fastsetter et unntak fra dette. Unntaket innebærer at hvis avdrag eller innfrielse av lån utover minimumsavdraget finansieres av inntekter i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet, skal avdraget eller innfrielsen føres her. Unntaket åpner ikke for å føre avdrag på eller innfrielse av lån som finansieres av løpende inntekter, i investering. Det vil si at avdrag på eller innfrielse av lån som skal føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet etter tredje punktum, ikke kan finansieres av midler som er overført fra drift.

Andre ledd gjelder for avdrag på lån som er tatt opp etter kommuneloven § 14-17 (lån til videre utlån), herunder innfrielse av slike lån. Bestemmelsen slår fast at avdrag på eller innfrielse av slike lån skal føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet.

Til § 2-6 Bruk av lån

Denne paragrafen presiserer begrepet bruk av lån i § 2-2 første ledd bokstav c og de begrensningene på bruk av lån i økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet som følger av kommunelovens regler om lån.

Første ledd første punktum presiserer at det bare er den delen av et opptatt lån som faktisk er brukt til å finansiere utgifter til investeringer eller til videre utlån, som skal føres som bruk av lån i investeringsregnskapet. Bestemmelsen er et unntak fra arbeidskapitalprinsippet og anordningsprinsippet, jf. kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav a og c. Unntaket innebærer at årets utgifter sammenstilles med tilhørende finansiering med lån. Den delen av et lån som er tatt opp, men som ikke er brukt, skal ikke føres i investeringsregnskapet, men registreres på memoriakonto for ubrukte lånemidler, jf. *andre punktum*.

Andre ledd presiserer at det ikke kan regnskapsføres bruk av lån utover det beløpet som er fastsatt i investeringsbudsjettet. Dette bygger på at bruken av lån som finansieringskilde må avgjøres av organet som har budsjettmyndigheten. Investeringsbudsjettet gir både en øvre ramme for årets låneopptak, jf. kommuneloven § 14-14 andre ledd andre punktum, og en øvre ramme for årets bruk av lån. Bestemmelsen må forstås slik at *post 13 Bruk av lån* i økonomisk oversikt investering etter § 5-5, ikke kan være høyere enn i investeringsbudsjettet. Tilsvarende kan ikke *post 16 Bruk av lån til videreutlån* være høyere enn i investeringsbudsjettet.

Tredje ledd presiserer at årets bruk av lån ikke kan være høyere enn de utgiftene som etter loven kan lånefinansieres. Bestemmelsen må forstås slik at *post 13 Bruk av lån* i økonomisk oversikt investering etter § 5-5 ikke kan være høyere enn de utgiftene som kan lånefinansieres etter kommuneloven § 14-15 første og andre ledd og § 14-16, og etter kirkeloven § 15 sjette ledd. Bestemmelsen må videre forstås slik at *post 16 Bruk av lån* til videreutlån ikke kan være høyere enn de utlånene som kan finansieres med lån etter kommuneloven § 14-17 første ledd.

Fjerde ledd retter seg mot tilfeller hvor det påløp utgifter i forrige års investeringsregnskap som medførte at investeringsregnskapet ble avlagt med et udekket beløp. Eksempelvis kan det være tilfelle hvis en investering hadde en raskere framdrift enn planlagt, eller hvis planlagt finansiering uteble. Et udekket beløp må finansieres året etter at utgiftene påløp, jf. kommuneloven § 14-11 tredje ledd og § 14-12 første ledd andre punktum. Bestemmelsen slår derfor fast at bruk av lån kan være høyere enn det som følger av tredje ledd, hvis bruk av lån skal finansiere dekning av et tidligere års udekket beløp. Årets bruk av lån kan således overstige årets utgifter som kan lånefinansieres hvis det foreligger et udekket beløp i forrige års investeringsregnskap som må dekkes inn. Dette gjelder bare i de tilfellene der det udekkete beløpet skyldes utgifter som med hjemmel i lov kan lånefinansieres.

Til § 2-7 Utbytte og uttak av kapital fra selskaper

Bestemmelsen regulerer spørsmålet om utdeling av midler fra et selskap skal føres som inntekt i drift eller investering. Med begrepet selskap siktes det til aksjeselskap, interkommunalt selskap o.l.

Bestemmelsen deler utdeling av midler i tre kategorier; utdeling av opptjente resultater i kommunens eller fylkeskommunens eiertid, utdeling av innskutt kapital og utdeling av verdier som kommunen eller fylkeskommunen har betalt vederlag for. Bestemmelsen må forstås slik at den selskapsrettslige formen på utdelingen ikke skal være avgjørende for om inntekten skal føres i drift eller investering. Det er det reelle innholdet i midlene som deles ut som er avgjørende for om inntekten skal regnes som opptjente resultater i kommunens eller fylkeskommunens eiertid, eller om inntekten skal regnes som utdeling av innskutt kapital, eller som utdeling av verdier som kommunen eller fylkeskommunen har betalt vederlag for.

Første ledd innebærer at utdeling av midler fra et selskap skal regnes som en løpende inntekt, hvis utdelingen representerer resultater som er opptjent i selskapet i kommunens eller fylkeskommunens eiertid. Inntekten skal da føres i drift etter § 2-1 første ledd bokstav a. Utdeling av resultater som selskapet har opptjent *før* kommunens eller fylkeskommunens eiertid skal føres i investering, jf. andre ledd.

Med begrepet *resultater* siktes det til den egenkapitalen som selskapet har opptjent selv, inklusive endringer i regnskapsprinsipp, feil og verdiendringer o.l. som ikke resultatføres men som endrer egenkapitalen.

I enkelte tilfeller kan situasjonen være at egenkapital som selskapet har tjent opp selv, blir benyttet til en forhøyelse av aksjekapitalen, jf. aksjeloven § 10-20 om fondsemisjon. Slik aksjekapital kan senere settes ned igjen etter aksjeloven § 12-1 og føres tilbake til den opptjente egenkapitalen. Ved utdeling av slike midler skal utdelingen regnes som utdeling av resultater, som etter første ledd skal føres i drift hvis midlene er tjent opp i kommunens eller fylkeskommunens eiertid. Dette gjelder selv om aksjeposten i kommunens eller fylkeskommunens balanseregnskap må skrives ned etter utdelingen.

I praksis kan kapital som først har vært skutt inn i selskapet, enten av kommunen eller fylkeskommunen eller andre eiere, bli overført i selskapets balanseregnskap til den opptjente egenkapitalen. Dette kan i aksjeselskaper skje ved nedsettelse av aksjekapitalen etter aksjeloven § 12-1 første ledd og avsetning til fond (i praksis til annen egenkapital, jf. regnskapsloven § 6-2). Slik egenkapital omfattes ikke av begrepet resultater eller opptjent egenkapital etter første ledd. Utdeling av slike midler skal behandles som innskutt kapital og føres i investering etter andre ledd.

Første ledd gjelder selv om beløpet som deles ut er vesentlig, og ikke regelmessig. Eksempelvis skal utdeling av resultater som er opptjent over flere år regnes som løpende inntekt, selv om beløpet er betydelig og av engangskaraktér.

Andre ledd innebærer at utdeling av kapital som er skutt inn i et selskap, skal føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet. Med begrepet *innskutt kapital* siktes det til den egenkapitalen som eierne har skutt inn i selskapet ved stiftelse eller ved senere kapitalforhøyelse (emisjon). Bestemmelsen gjelder uavhengig av om kapitalen som deles ut, er skutt inn av kommunen eller fylkeskommunen selv (tilbakebetaling) eller av andre eiere.

Eksempelvis vil midler som deles ut, kunne ha sitt opphav i tidligere innbetalt aksjekapital, selv om midlene før utdeling ikke er klassifisert som det i selskapets regnskap. Utdelingen skal i slike tilfeller behandles som utdeling av innskutt kapital, og føres i investering.

I enkelte tilfeller kan situasjonen være at selskapets innskutte aksjekapital har sitt opphav i opptjente resultater fra virksomheten. I slike tilfeller skal dette regnes som utdeling av resultater, som etter første ledd skal føres i drift hvis midlene er tjent opp i kommunens eller fylkeskommunens eiertid. Dette gjelder selv om aksjeposten i kommunens eller fylkeskommunens balanseregnskap må skrives ned etter utdelingen.

Andre ledd innebærer også at utdeling av verdier som kommunen eller fylkeskommunen har betalt vederlag for, skal føres i investering. Bestemmelsen retter seg for eksempel mot tilfeller der kommunen eller fylkeskommunen kjøper eierandeler i et selskap, hvor kjøpsprisen (vederlaget) også gjenspeiler verdier i selskapet som er opptjent før kommunen eller fylkeskommunens eiertid, og hvor disse verdiene deles ut til kommunen eller fylkeskommunen etter kjøpstidspunktet. Slike utdelinger skal etter andre ledd føres i investering.

Andre ledd gjelder selv om beløpet som deles ut er uvesentlig, og selv om utdelingen skjer over flere år.

Utdeling av midler fra et selskap i forbindelse med avvikling av selskapet skal regnskapsføres etter reglene i § 2-2 første ledd bokstav b og § 2-8.

Dersom et selskap kjøper egne aksjer fra kommunen eller fylkeskommunen, skal dette regnskapsføres av kommunen eller fylkeskommunen etter reglene i § 2-8.

Til § 2-8 Salg av aksjer klassifisert som finansielle anleggsmidler

Bestemmelsen gjelder ved salg av aksjer som er klassifisert som finansielle anleggsmidler, og regulerer hvor stor del av denne salgsinntekten som skal føres i driften.

Første ledd gjentar kommuneloven § 14-9 fjerde ledd første punktum, som slår fast at en andel av inntektene fra salg av aksjer som er klassifisert som finansielle anleggsmidler skal regnes som løpende inntekter. Denne bestemmelsen gir et unntak fra utgangspunktet om at ved salg av aksjer som er klassifisert som finansielle anleggsmidler, skal salgsinntekten i sin helhet inntektsføres i investering, slik som ved salg av andre anleggsmidler. Dette utgangspunktet er nedfelt i forskriften § 2-2 første ledd bokstav b. Unntaket betyr at en andel av inntekten fra aksjesalget skal føres i driften. Hvor stor denne andelen er, følger av bestemmelsene i andre og tredje ledd. Adgangen til å føre en andel av salgsinntekten i driften forutsetter at kommunen eller fylkeskommunen, alene eller sammen med andre kommuner eller fylkeskommuner, har bestemmende innflytelse i selskapet, jf. kommuneloven § 14-9 fjerde ledd andre punktum.

Andre ledd fastsetter at beløpet som skal føres i driften skal tilsvare den delen av salgsinntekten som gjenspeiler (ikke utdelte) resultater som er opptjent i selskapet i kommunens eller fylkeskommunens eiertid og som ved en videreføring av eierskapet til aksjene kunne blitt utdelt til kommunen eller fylkeskommunen og inntektsført i driften etter § 2-7 første ledd.

Andre ledd har utgangspunkt i at resultater som er opptjent i selskapet i kommunens eller fylkeskommunens eiertid, skal håndteres på samme måte i kommunens eller fylkeskommunens budsjett og regnskap, enten disse verdiene realiseres for kommunen eller fylkeskommunen ved fortsatt eierskap til aksjene og utdeling fra selskapet, eller ved salg av aksjene.

Målt på salgstidspunktet, skal bestemmelsen ivareta at beløpet som tas i drift i forbindelse med aksjesalget, tilsvarer det som potensielt kunne blitt regnet som utdeling av opptjente resultater i eiertiden gitt at eierskapet ble videreført. Vurderingen av hva som anses som opptjente resultater i eiertiden i forbindelse med salg, vil tilsvare vurderingene som gjøres i forbindelse med utdelinger etter § 2-7.

Det følger av bestemmelsen at kommunen eller fylkeskommunen ved salg av aksjer ikke skal kunne inntektsføre et beløp i driften som er større enn det beløpet som kommunen eller fylkeskommunen kunne inntektsført i driften i en situasjon der eierskapet ble videreført, målt ut fra kapitalen i selskapet på salgstidspunktet.

Det følger videre av bestemmelsen at andelen av salgsinntekten som skal føres i drift, må stå i forhold den eierandelen som selges. Hvis for eksempel eierandelen før salg er 100 og

opptjente resultater knyttet til denne eierandelen er på 10, må beløpet som henføres til drift være på 5 dersom det er 50 prosent av eierandelen som selges.

Situasjonen kan videre være slik at kommunen eller fylkeskommunen mottar et utbytte fra selskapet etter at salgavtalen er inngått, hvor dette utbyttet omfattes av beregningen etter andre ledd. *Tredje ledd* slår derfor fast at beløpet som er beregnet etter andre ledd i så fall skal reduseres med det utbetalte utbyttet, hvis dette utbyttet føres i driften etter § 2-7 første ledd.

Kapittel 3. Klassifisering og måling av eiendeler og gjeld, regnskapsføring av pensjon, virkninger av endring i regnskapsprinsipp og bokføring

Bestemmelsene i kapittel 3 gir nærmere regler om eiendeler og gjeld i balanseregnskapet, regnskapsføring av pensjon og virkning av endring i regnskapsprinsipp, samt enkelte utfyllende bestemmelser om bokføring.

Til § 3-1 Klassifisering av eiendeler og gjeld

Bestemmelsene i § 3-1 fastsetter hvordan eiendeler og gjeld skal klassifiseres i balanseregnskapet. Nærmere krav til spesifisering av ulike typer eiendeler og gjeld følger av oppstillingsplanen for balanseregnskapet i § 5-9. For øvrig må kravet til balanseføring av eiendeler og gjeld ses i sammenheng med de grunnleggende regnskapsprinsippene i kommuneloven § 14-6 tredje ledd.

Første ledd første punktum innebærer at eiendeler som er vesentlige (betydelige) og bestemt til varig eie, skal klassifiseres som anleggsmidler. Bestemmelsen presiserer at eiendelen skal være vesentlig før den kan klassifiseres som anleggsmiddel. Varige driftsmidler vil normalt bare regnes som vesentlige når anskaffelseskost er høyere enn et gitt beløp. Finansielle anleggsmidler vil normalt alltid være vesentlige, uavhengig av beløp. Avgrensningen av hva som er vesentlig for ulike typer eiendeler må foretas i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.

I tillegg til varige driftsmidler og finansielle anleggsmidler, er også immaterielle eiendeler en underkategori av anleggsmidler, jf. oppstillingsplanen for balanseregnskapet i § 5-9. Kategorien immaterielle eiendeler under anleggsmidlene skal etter denne forskriften forstås snevert, og snevrere enn det som følger av regnskapsloven. Etter denne forskriften skal immaterielle eiendeler kun omfatte kjøp av rettigheter (konsesjoner e.l.) som kan gi fremtidige fordeler. Utgifter til eventuell forskning eller utvikling inngår ikke.

Kjøp av programvare eller bruksrettigheter til dette skal heller ikke regnes som immaterielle eiendeler. Kjøp av programvare eller bruksrettigheter til dette som kan regnes som anleggsmidler, skal klassifiseres inn under varige driftsmidler. Dette viderefører gjeldende rett.

Eiendeler som ikke klassifiseres som anleggsmidler, skal klassifiseres som omløpsmidler, jf. *andre punktum*. Bestemmelsen må imidlertid forstås i sammenheng med arbeidskapitalprinsippet og anordningsprinsippet, jf. kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav a og c. Dette innebærer blant annet at driftsmidler som ikke er vesentlige og

varige, ikke skal balanseføres som omløpsmidler. Det er således ikke åpning for å balanseføre varelager eller materialbeholdning.

Andre ledd første punktum innebærer at det kun er lån som er tatt opp til visse typer formål som skal klassifiseres som langsiktig gjeld. Dette er lån til formål som nevnt i kommuneloven § 14-15 første og andre ledd (lån til egne investeringer), § 14-16 (lån til andres investeringer) og § 14-17 første ledd (lån til videreutlån). Også leieforpliktelser hvor avtalen regnes som lånefinansiert kjøp inngår. I tillegg skal lån til investeringer i kirke og gravplasser som er tatt opp etter kirkeloven § 15 sjette ledd, klassifiseres som langsiktig gjeld. Bestemmelsen må forstås slik at lån til nevnte formål er langsiktig gjeld, uavhengig av lånets løpetid. Også avdrag som forfaller det påfølgende regnskapsåret skal regnes som langsiktig gjeld.

Gjeld som ikke klassifiseres som langsiktig gjeld er kortsiktig gjeld, jf. *andre punktum*. Også denne bestemmelsen må forstås i sammenheng med arbeidskapitalprinsippet og anordningsprinsippet, jf. kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav a og c. Dette innebærer blant annet at det ikke er åpning for å balanseføre ubrukte bundne midler som kortsiktig gjeld.

Til § 3-2 Måling av anleggsmidler og langsiktig gjeld i balanseregnskapet

Bestemmelsen gir reglene for måling (verdivurdering) av anleggsmidler og langsiktig gjeld i balanseregnskapet på balansetidspunktet (31.12.).

Etter *første ledd første punktum* skal anleggsmidler måles til anskaffelseskost. Med anskaffelseskost ved kjøp, siktes det til kjøpsprisen med tillegg for utgiftene som er knyttet til kjøpet. Den nærmere avgrensningen av anskaffelseskost må foretas i samsvar med god kommunal regnskapsskikk. Anleggsmidlets verdi skal likevel justeres for eventuelle avskrivninger og nedskrivninger, jf. *andre til fjerde punktum*.

Andre punktum slår fast at anleggsmidler som har begrenset utnyttbar levetid, skal avskrives i tråd med bestemmelsene i § 3-4. Med utnyttbar levetid siktes det til den perioden eiendelen forventes å kunne brukes. Avskrivningene skal synliggjøres i økonomisk oversikt drift, men skal ikke påvirke netto driftsresultat, jf. oppstillingsplanen i § 5-4.

Hvis verdien (markedsverdien eller bruksverdien) til et anleggsmiddel blir vesentlig redusert sammenlignet med balanseført verdi, og verdifallet anses å bli varig, skal anleggsmidlet nedskrives til virkelig verdi, jf. *tredje punktum*. Med virkelig verdi siktes det for varige driftsmidler i denne sammenhengen til det som er høyest av salgsverdi og bruksverdi. Det nærmere innholdet i virkelig verdi må følge av god kommunal regnskapsskikk. Nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede, jf. *fjerde punktum*. Bestemmelsen åpner ikke for oppskrivning av anleggsmidler i andre tilfeller enn ved reversering. Nedskrivninger skal ikke inngå i økonomisk oversikt drift, men det skal gis noteopplysninger om nedskrivninger i tråd med § 5-12 bokstav d.

Andre ledd gir regler for måling av langsiktig gjeld. *Første punktum* slår fast at langsiktig gjeld skal måles til opptakskost. Med opptakskost siktes det til gjeldens pålydende ved tidspunktet for låneopptak. Det nærmere innholdet i opptakskost må følge av god kommunal regnskapsskikk. Verdien av langsiktig gjeld må likevel justeres for betalte avdrag.

Andre punktum innebærer at langsiktig gjeld skal oppskrives ved en varig økning i gjeldsforpliktelsen. Renteendringer på langsiktig gjeld skal likevel ikke medføre oppskrivning av gjelden, jf. *tredje punktum*. Etter *fjerde punktum* skal oppskrivningen reverseres i den utstrekning grunnlaget for oppskrivningen ikke lenger er til stede. Bestemmelsen åpner ikke for nedskrivning av langsiktig gjeld i andre tilfeller enn ved reversering.

Til § 3-3 Måling av omløpsmidler og kortsiktig gjeld i balanseregnskapet

Bestemmelsen gir reglene for måling (verdivurdering) av omløpsmidler og kortsiktig gjeld i balanseregnskapet på balansetidspunktet (31.12.).

Etter *første ledd første punktum* skal omløpsmidler måles til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi (laveste verdis prinsipp). Med virkelig verdi i denne sammenhengen siktes det i utgangspunktet til markedsverdi. Det nærmere innholdet i virkelig verdi må følge av god kommunal regnskapsskikk. Bestemmelsen skal forstås slik at anordningsprinsippet etter kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav c overstyres, ved at også urealisert verdifall på omløpsmidler skal utgiftsføres som tap, og ved at senere urealisert verdistigning (reversering av tap) skal inntektsføres.

Etter *andre punktum* skal markedsbaserte finansielle omløpsmidler måles til virkelig verdi. Bestemmelsen er et unntak fra laveste verdis prinsipp i første punktum, og innebærer at markedsbaserte finansielle omløpsmidler alltid skal vurderes til markedsverdi i balansen. Det vil si at alle urealiserte verdistigninger og verdifall på slike eiendeler skal inntektsføres som gevinst eller utgiftsføres som tap. Med markedsbaserte finansielle omløpsmidler siktes det til finansielle instrumenter som er klassifisert som omløpsmidler, og som inngår i en handelsportefølje beregnet for videresalg i verdipapirmarkedet, og som omsettes på en autorisert og regulert markeds plass (eksempelvis børs) og som har god eierspredning og likviditet. Også denne bestemmelsen skal forstås slik at anordningsprinsippet etter kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav c overstyres.

Andre ledd fastsetter regler for måling av kortsiktig gjeld. *Første punktum* slår fast at kortsiktig gjeld skal måles til det høyeste av opptakskost og virkelig verdi.

Gjeldende regnskapsforskrift § 8 siste ledd tredje punktum slår fast at kortsiktig gjeld som vurderes likt som markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi. Departementet ser ikke behovet for denne bestemmelsen, og bestemmelsen er derfor ikke videreført.

Tredje ledd gjelder ved regnskapsmessig sikring. Bestemmelsen slår fast at gevinst eller tap på et sikringsinstrument skal sammenstilles med tap eller gevinst på sikringsobjektet. Sikringsobjektet kan være én bestemt eiendel eller forpliktelse, eller en portefølje av

likeartede eiendeler eller forpliktelser. Bestemmelsen gir et unntak fra verdivurderingsreglene i første og andre ledd som krever regnskapsføring av urealisert tap og gevinst. Bestemmelsen innebærer ved kontantstrømsikring for eksempel at urealisert tap på en rentebytteavtale ikke skal regnskapsføres hvis avtalen fungerer som sikringsinstrument for rentene på et lånebeløp (sikringsobjekt). Bestemmelsen gjelder også ved verdisikring. Bestemmelsen erstatter bestemmelsene i gjeldende regnskapsforskrift § 8 sjette ledd andre punktum og niende ledd andre punktum.

Til § 3-4 Avskrivninger av anleggsmidler

Første ledd er nytt. *Første punktum* slår fast at anleggsmidler som har begrenset utnyttbar levetid, skal avskrives planmessig over den utnyttbare levetiden til anleggsmidlet. Med utnyttbar levetid siktes det til den perioden eiendelen forventes å kunne brukes. I praksis vil bestemmelsen gjelde varige driftsmidler, og eventuelle immaterielle eiendeler med begrenset levetid. Normalt vil alle varige driftsmidler ha begrenset levetid, med unntak for tomter.

Det følger av første punktum at det må tas stilling til hvor lang den utnyttbare levetiden er, og at avskrivningene skal foretas over denne perioden.

Det følger også av første punktum at avskrivningene skal være planmessige. Med planmessige siktes det til at avskrivningene følger en fast og forutsigbar plan, som samsvarer med bruken av anleggsmidlet. På grunn av usikkerheten om hva som er en nøyaktig avskrivningsplan, vil lineære avskrivninger normalt anses å oppfylle kravet om planmessighet. Bestemmelsen åpner for andre avskrivningsmetoder enn lineære avskrivninger.

Andre punktum innebærer at avskrivningsperioden likevel ikke kan være lengre enn det som er angitt i bokstavene a til e. Bestemmelsen må forstås slik at hvis maksimal avskrivningsperiode er kortere enn den forventede utnyttbare levetiden, skal de maksimale avskrivningsperiodene benyttes selv om forventet levetid er lengre. Bestemmelsen må også forstås slik at maksimale avskrivningsperioder bare kan benyttes dersom den forventete utnyttbare levetiden er lik eller lengre enn de angitte maksimale avskrivningsperiodene. Dersom forventet levetid er kortere enn maksimal avskrivningsperiode, skal forventet levetid legges til grunn, jf. første punktum.

Maksimale avskrivningsperioder for eiendeler som ikke er nevnt i andre bokstavene a til e eller som ikke naturlig faller inn under noen av kategoriene, må følge av god kommunal regnskapsskikk.

Andre ledd fastsetter at avskrivningene skal starte senest året etter at anleggsmidlet er anskaffet. For investeringsprosjekter vil dette si senest året etter at prosjektet er ferdigstilt og klart til bruk. Dersom det går tid mellom anskaffelsestidspunktet og tidspunktet for når anleggsmidlet tas i bruk, kan det tas hensyn til dette i avskrivningsplanen, jf. første ledd.

Tredje ledd er ny. *Første punktum* åpner for at større varige driftsmidler kan deles opp i ulike komponenter som avskrives hver for seg. Bestemmelsen er primært relevant for bygninger, hvor bygningen kan dekomponeres i flere bestanddeler, for eksempel

bygningsskropp, tak/vinduer/yttervegger, og tekniske installasjoner. De ulike bestanddelene følger så hver sin avskrivningsplan ut fra forventet levetid eller tid til utskifting, med raskere avskrivningsplan for det som må skiftes ut først. *Andre punktum* innebærer at dekomponering ikke skal medføre at gjennomsnittlig avskrivningsperiode blir lengre enn det som følger av første ledd. Eksempelvis kan den gjennomsnittlige levetiden for et skolebygg som dekomponeres i regnskapet, ikke være lengre enn 40 år. Bestemmelsene i § 3-4 kommer kun til anvendelse for nye anleggsmidler. Eksisterende anleggsmidler avskrives etter avskrivningsplanen som allerede benyttes i tråd med gjeldende regnskapsforskrift § 8.

Til § 3-5 Pensjonspremier, premieavvik, pensjonsmidler og pensjonsforpliktelser

Bestemmelsene i § 3-5 gir nærmere regler for regnskapsføring av pensjon som skal bidra til at budsjettet og regnskapet belastes med pensjonskostnader som er mer stabile og forutsigbare over tid. Andre og tredje ledd om regnskapsføring av premieavvik er unntak fra arbeidskapitalprinsippet i kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav a og anordningsprinsippet i kommuneloven § 14-6 bokstav c. Bestemmelsene gjelder også pensjonsordningene i Statens Pensjonskasse, selv om disse ikke er fondert.

Første ledd presiserer at pensjonspremiene skal utgiftsføres i samsvar med anordningsprinsippet, jf. kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav c. Arbeidsgiveravgift regnskapsføres på samme måte.

Andre ledd første punktum definerer begrepet årets premieavvik, som er differansen mellom årets pensjonspremie og årets netto pensjonskostnad (inklusive arbeidsgiveravgift). Med pensjonspremie siktes det til innbetalinger som skal dekke pensjonsytelser som pensjonsordningens medlemmer har rett til. Kostnader til administrasjon og forvaltning av pensjonsordningen skal ikke inngå i pensjonspremien når premieavviket beregnes. Premie for rentegaranti skal heller ikke inngå. Med årets netto pensjonskostnad siktes det til summen av årets pensjonsopptjening og årets rentekostnad på pensjonsforpliktelsen (brutto pensjonskostnad), fratrukket årets forventete avkastning på pensjonsmidlene, slik dette beregnes i tråd med anerkjente aktuar metoder. Blant annet må det tas hensyn til forventet fremtidig lønnsvekst og regulering av pensjonene. Virkningen av estimatendringer og planendringer inngår ikke i netto pensjonskostnad, jf. syvende ledd.

Andre punktum gjelder dersom pensjonspremien er større enn netto pensjonskostnad. Da skal premieavviket (inklusive arbeidsgiveravgift) føres til inntekt. Samtidig skal beløpet balanseføres under omløpsmidlene, jf. oppstillingsplanen for balanseregnskapet i § 5-9.

Tredje punktum gjelder dersom pensjonspremien er mindre enn netto pensjonskostnad. Da skal premieavviket (inklusive arbeidsgiveravgift) føres til utgift. Samtidig skal beløpet balanseføres under kortsiktig gjeld, jf. oppstillingsplanen for balanseregnskapet i § 5-9.

Andre og tredje punktum innebærer at regnskapet samlet sett blir belastet med årets netto pensjonskostnad (inklusive arbeidsgiveravgift) i stedet for årets pensjonspremie.

Tredje ledd første punktum stiller krav om at premieavvikene som balanseføres etter andre ledd, skal amortiseres (tilbakeføres) fullt ut. Amortiseringen skal foretas i syv år, fra og med det påfølgende året, det vil si året etter at premieavviket ble balanseført.

Amortiseringen skal foretas med like årlige beløp. Kravet om tilbakeføring innebærer at premieavviket som er inntektsført i år 1 etter andre ledd andre punktum, reverseres gjennom en årlig utgiftsføring fra og med år 2, med et årlig beløp som tilsvarer 1/7 av det opprinnelig balanseførte premieavviket. Det balanseførte beløpet reduseres samtidig med 1/7 hvert år. Tilsvarende gjelder for premieavvik som er utgiftsført etter andre ledd tredje punktum, med påfølgende inntektsføring og reduksjon av det balanseførte beløpet.

Regelen om amortisering over 7 år gjelder bare for premieavvik oppstått i 2014 og senere. *Andre punktum* slår fast at premieavvik som er oppstått i perioden 2011 til 2013 fortsatt skal amortiseres over ti år. *Tredje punktum* slår fast at premieavvik som er oppstått i 2010 og tidligere fortsatt skal amortiseres over femten år.

Fjerde ledd åpner for at premieavvik som balanseføres etter andre ledd, amortiseres fullt ut i året etter at det oppsto. Amortisering foretas da i sin helhet, i stedet for å fordele denne over 7 år som angitt i tredje ledd første punktum. Det ligger til det organet som skal vedta årsregnskapet, å avgjøre om denne muligheten skal benyttes. Fjerde ledd er ikke til hinder for at tidligere års premieavvik fortsatt amortiseres over henholdsvis syv, ti og femten år, mens fremtidige premieavvik amortiseres fullt ut året etter at det oppsto.

Det følger av tredje og fjerde ledd at premieavvik ikke kan amortiseres direkte mot egenkapitalen.

Femte ledd første punktum innebærer at også pensjonsmidlene (brutto) skal føres opp i balanseregnskapet under anleggsmidlene. Med pensjonsmidlene siktes det til alle midler som er avsatt til dekning av pensjonsforpliktelsene. Egenkapital i egen pensjonskasse eller gjensidig livsforsikringsselskap skal likevel ikke medregnes i pensjonsmidlene, jf. *andre punktum*. *Tredje punktum* slår fast at pensjonsmidlene skal vurderes til virkelig verdi. Obligasjoner som inngår i pensjonsmidlene og som holdes til forfall, skal likevel vurderes til anskaffelseskost, jf. *fjerde punktum*.

Sjette ledd første punktum innebærer at også pensjonsforpliktelsene (brutto) skal føres opp i balanseregnskapet under langsiktig gjeld. *Andre punktum* innebærer at pensjonsforpliktelsen skal måles til nåverdien av de estimerte fremtidige pensjonsytelsene som virksomhetens ansatte regnskapsmessig har opptjent rett til ved utgangen av regnskapsåret, inklusive arbeidsgiveravgift, slik dette beregnes i tråd med anerkjente aktuar metoder. Blant annet må det tas hensyn til forventet fremtidig lønnsvekst og regulering av pensjonene.

Syvende ledd slår fast at estimatavvik kun skal regnskapsføres i balansen. Med estimatavvik for pensjonsmidlene (eller pensjonsforpliktelsene) siktes det til differansen mellom de estimerte pensjonsmidlene (eller pensjonsforpliktelsene) ved utgangen av foregående regnskapsår (31.12. år 0) og nytt beste estimat for pensjonsmidlene (eller pensjonsforpliktelsene) ved inngangen til regnskapsåret (1.1. år 1). Slike estimatendringer oppstår for eksempel som følge av endringer i økonomiske eller aktuarmessige

forutsetninger. Bestemmelsen slår videre fast at også virkningen av planendringer på pensjonsforpliktelsene kun skal balanseføres. Med planendringer siktes det til endringer i reglene for utmåling av pensjonsytelsene. Virkningen av planendringer tilsvarer differansen mellom pensjonsforpliktelsen estimert etter gamle regler og pensjonsforpliktelsen estimert etter nye regler, for det samme måletidspunktet.

Til § 3-6 Forutsetninger for beregning av netto pensjonskostnad, pensjonsmidler og pensjonsforpliktelser

Første ledd første punktum slår fast at de økonomiske forutsetningene som skal legges til grunn for beregning av netto pensjonskostnad, pensjonsmidlene og pensjonsforpliktelsene etter § 3-5, skal fastsettes av departementet. Med økonomiske forutsetninger siktes det til forventet lønnsvekst, diskonteringsrente for pensjonsforpliktelsen, avkastning på pensjonsmidlene, endringer i folketrygdens grunnbeløp og regulering av pensjoner mv.

Første punktum slår også fast at beregningene skal gjøres på grunnlag av anerkjente aktuarmessige forutsetninger. Det siktes her til forutsetninger om levealder, uførhet, dødelighet, avgangstidspunkt o.l.

Andre punktum åpner for at de aktuarmessige forutsetningene kan inneholde sikkerhetsmarginer. Dette innebærer at beregningene av netto pensjonskostnad og pensjonsforpliktelsene kan bygge på de samme forutsetningene som ligger til grunn for beregning av forsikringsmessig pensjonspremie og premiereserve. Departementet kan likevel etter *tredje punktum* fastsette nærmere hvilke aktuarmessige forutsetninger som skal brukes i beregningene.

Hvis det foretas endringer i de aktuarmessige beregningsforutsetningene, og disse endringene har vesentlig effekt på netto pensjonskostnad, pensjonsmidlene og pensjonsforpliktelsene, skal endringene ikke brukes i beregningen før det tidspunktet som departementet bestemmer, jf. *andre ledd første punktum*. Det følger av *andre punktum* at departementet alltid fastsetter tidspunktet for når planendringer skal tas inn i beregningene.

Til § 3-7 Virkninger av endring av regnskapsprinsipp

Første punktum innebærer at virkninger av endring av regnskapsprinsipp skal føres direkte mot egenkapitalen. Med endring av regnskapsprinsipp siktes det til en systematisk endring i hvordan inntekter eller utgifter periodiseres, eller hvordan eiendeler eller gjeld måles. Bestemmelsen innebærer at endring av regnskapsprinsipp ikke skal påvirke resultatet i driftsregnskapet eller investeringsregnskapet i det året endringen gjennomføres.

Bestemmelsen skiller mellom virkninger som påvirker arbeidskapitalen, og ikke. Etter *andre punktum* skal virkninger som påvirker arbeidskapitalen, føres mot egen konto for slike prinsippendringer. Etter *tredje punktum* skal virkninger som påvirker anleggsmidler eller langsiktig gjeld, føres mot kapitalkonto.

Negativ saldo som skyldes prinsippendring regnes ikke som merforbruk eller udekket, og forskriften stiller heller ikke krav om at negativ saldo skal dekkes inn. Positiv saldo som

skyldes prinsippendring regnes ikke som avsetninger til fond, og forskriften åpner heller ikke for at positiv saldo kan føres som bruk av avsetninger til finansiering av utgifter.

Til § 3-8 Bokføring

Regnskapsopplysninger skal bokføres, spesifiseres, dokumenteres og oppbevares i samsvar med bokføringsloven §§ 3 til 14 med tilhørende forskrift, jf. kommuneloven § 14-6 femte ledd.

Begrepet pliktig regnskapsrapportering er et sentralt begrep i bokføringsloven, fordi bokføringsloven kun retter seg mot utarbeidelse av og kontrollen med pliktig regnskapsrapportering. Begrepet pliktig regnskapsrapportering er definert i bokføringsloven § 3. I bokføringsforskriften § 2-1 er det nærmere fastsatt hva som skal regnes som pliktig regnskapsrapportering. Bokføringsforskriften § 2-1 gjelder imidlertid kun for virksomhet som er bokføringspliktig etter bokføringsloven § 2.

Første ledd erstatter gjeldende regnskapsforskrift § 2 tredje ledd. Første ledd definerer hva som skal regnes som pliktig regnskapsrapportering for virksomhet som er bokføringspliktig etter kommuneloven § 14-6 femte ledd. For slik virksomhet vil pliktig regnskapsrapportering omfatte årsregnskap etter kommuneloven § 14-6 og § 14-8 og regnskapsrapporten til KOSTRA etter kommuneloven § 16-1.

Kommunal og fylkeskommunal virksomhet som har plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt mv. etter skatteforvaltningsloven § 8-2, eller plikt til å levere skattemelding for merverdiavgift etter skatteforvaltningsloven § 8-3, er bokføringspliktig etter bokføringsloven § 2 andre ledd «for den virksomhet som drives». For slik virksomhet gjelder fortsatt definisjonen av pliktig regnskapsrapportering i bokføringsforskriften § 2-1.

Andre ledd viderefører gjeldende regnskapsforskrift § 2 andre ledd. *Første punktum* fastsetter et unntak fra kravene i bokføringsforskriften § 5-3-2 om fortløpende registrering av kontantsalg på kassaapparat mv. Unntaket innebærer at kravene i § 5-3-2 kan fravikes for en avgrenset virksomhet dersom kontantsalget i den aktuelle virksomheten er mindre enn 3G i løpet av regnskapsåret. Dersom kravene i § 5-3-2 fravikes, skal kontantsalget dokumenteres etter reglene i bokføringsforskriften delkapittel § 5-4, så langt de passer, jf. andre punktum. *Tredje punktum* presiserer at adgangen til å fravike bokføringsforskriften § 5-3-2 ikke gjelder for virksomhet som er bokføringspliktig etter bokføringsloven § 2 andre ledd.

Kapittel 4. Avslutningen av driftsregnskapet og investeringsregnskapet

Bestemmelsene i dette kapitlet regulerer hvordan driftsregnskapet og investeringsregnskapet skal avsluttes før årsregnskapet avlegges og vedtas. Årsavslutningsdisposisjonene skal stilles opp i en egen oversikt, jf. § 5-10.

Bestemmelsene i dette kapitlet gjelder ikke for det konsoliderte regnskapet, jf. § 11-1 fjerde ledd.

Til § 4-1 Strykninger av budsjettdisposisjoner i driftsregnskapet

Bestemmelsen gir regler om at avsetninger til eller bruk av disposisjonsfond mv. som er vedtatt i driftsbudsjettet eller som har hjemmel i delegert myndighet, likevel ikke skal gjennomføres i driftsregnskapet, hvis gjennomføring av disposisjonene medfører at driftsregnskapet avsluttes med et merforbruk eller et mindreforbruk på bunnlinjen.

Første ledd regulerer det første trinnet i avslutningen av driftsregnskapet, før strykninger mv. Etter *første punktum* skal bruk av og avsetning til disposisjonsfond, overføring til investering og inndekning av tidligere års merforbruk først føres i samsvar med de beløpene som er vedtatt i årsbudsjettet. *Andre punktum* slår fast at også bruk av og avsetning til disposisjonsfond og overføring til investering som er vedtatt av underordnet organ, skal tas med. Slike disposisjoner kan kun bestemmes av et underordnet organ når organet har fått delegert myndighet til dette.

Ved årsavslutningen skal ubrukte bundne inntekter alltid avsettes i sin helhet til bundet fond. Dette følger av kommuneloven § 14-10 fjerde ledd. Bruk av bundet fond føres i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.

Andre ledd innebærer at beløpet som overføres fra drift til investering etter første ledd likevel må reduseres, dersom overføringen medfører at løpende inntekter avsettes på investeringsfond. Behovet for å redusere overføringen må således ses i sammenheng med avslutningen av investeringsregnskapet. Plikten til å redusere overføringen er uavhengig av om det er behov for å gjennomføre strykninger etter tredje ledd bokstav a, og kommer også i tillegg til slike strykninger hvis det er nødvendig. Bestemmelsen bygger på kommuneloven § 14-9 andre ledd andre punktum.

Dersom driftsregnskapet viser seg å gi et («foreløpig») merforbruk etter at årsavslutningsdisposisjonene i første og andre ledd er gjennomført, stiller *tredje ledd første punktum* krav om å redusere merforbruket så mye som mulig (ned til 0) ved å foreta strykninger av overføring til investering mv. Merforbruket må reduseres så langt det er mulig å foreta strykninger. Med strykninger menes å redusere det beløpet som føres i regnskapet, sammenlignet med det som i utgangspunktet er ført etter første ledd og andre ledd. Bestemmelsen bygger på at disposisjoner som det likevel ikke er rom for å gjennomføre, må reverseres. For det første skal overføringer fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet strykes, jf. *bokstav a*. Det er nytt at overføring til investering som er vedtatt av underordnet organ ikke lenger er unntatt fra strykninger. Unntaket som ligger i gjeldende regnskapsforskrift § 9 første ledd nr. 1 er ikke videreført. For det andre skal avsetninger til disposisjonsfond strykes, jf. *bokstav b*. Avsetninger som er vedtatt av underordnet organ er ikke unntatt fra strykninger, og skal også strykes. Avsetninger til bundne fond skal ikke strykes. For det tredje skal inndekning av tidligere års merforbruk i driftsregnskapet strykes, jf. *bokstav c*.

Andre punktum presiserer at overføringer av bundne midler til bruk i investering ikke er gjenstand for strykninger. Overføring av bundne inntekter eller midler fra et bundet driftsfond som også kan benyttes til investering, skal således ikke strykes.

Tredje punktum innebærer at strykning av inndekning av tidligere års merforbruk etter første punktum bokstav c først kan gjennomføres etter at strykninger etter bokstav a og b er gjennomført så langt som mulig. Strykning av inndekning av merforbruk fra tidligere år skal således bare gjennomføres hvis årets merforbruk ikke er redusert ned til 0 ved hjelp av strykninger etter bokstav a og b. Forskriften regulerer ikke rekkefølgen på strykninger etter bokstav a og b.

Dersom driftsregnskapet viser seg å gi et («foreløpig») mindreforbruk etter at årsavslutningsdisposisjonene i første og andre ledd er gjennomført, stiller *fjerde ledd* krav om å redusere mindreforbruket så mye som mulig (ned til 0) ved å stryke bruk av disposisjonsfond. Mindreforbruket må reduseres så langt det er mulig å foreta strykninger. Bestemmelsen bygger på at en disposisjon som det likevel ikke er nødvendig å foreta, må reverseres. Det følger av bestemmelsen at bruk av bundne fond ikke skal strykes. Bestemmelsen i fjerde ledd er ny.

Til § 4-2 Bruk av disposisjonsfond, fremføring av merforbruk og disponering av mindreforbruk i driftsregnskapet

Bestemmelsen er ny, og pålegger bruk av disposisjonsfond, selv om det ikke er vedtatt i budsjettet, dersom dette er mulig og nødvendig for å redusere et merforbruk før driftsregnskapet avsluttes. Bestemmelsen pålegger også inndekning av et merforbruk fra tidligere år eller avsetning til disposisjonsfond før regnskapet avsluttes, selv om dette ikke er vedtatt i budsjettet, hvis driftsregnskapet ellers vil bli avsluttet med et mindreforbruk.

Første ledd gjelder hvis driftsregnskapet fortsatt viser et merforbruk etter at årsavslutningsdisposisjonene i § 4-1 er gjennomført. *Første punktum* innebærer at merforbruket da skal reduseres ytterligere ved bruk av disposisjonsfondet før regnskapet avsluttes, så langt balanseregnskapet viser at det er midler på fondet. Bestemmelsen innebærer at driftsregnskapet bare skal legges frem med et merforbruk på bunnlinjen hvis det ikke finnes tilgjengelige midler på disposisjonsfondet som kan redusere merforbruket. Et merforbruk kan følgelig bare fremføres til inndekning i senere år i den grad det ikke finnes midler på disposisjonsfondet til å dekke inn merforbruket umiddelbart.

Andre punktum skjermer den delen av disposisjonsfondet som i det opprinnelige vedtaket om årsbudsjett for året etter regnskapsåret brukes til å finansiere driftsbudsjettet. Bestemmelsen innebærer at denne delen av disposisjonsfondet ikke skal benyttes til å redusere et merforbruk etter første punktum. Hvis for eksempel saldoen på disposisjonsfondet er 100 per 31.12 i år 0, og det er vedtatt at 40 av disse skal finansiere budsjettet i år 1, betyr bestemmelsen at det maksimalt er de resterende 60 på disposisjonsfondet som eventuelt kan gå med til å dekke et merforbruk i regnskapet for år 0.

Bruk av disposisjonsfond som er vedtatt i forbindelse med revideringer av årsbudsjettet er ikke skjermet etter andre punktum. Heller ikke bruk av disposisjonsfond som er bestemt av underordnet organ i tråd med delegert myndighet er skjermet.

Dersom et merforbruk ikke kan reduseres til 0 etter bruk av disposisjonsfond i tråd med første punktum, vil det være det gjenstående merforbruket som føres opp på bunnlinjen

når regnskapet avlegges, og som fremføres til inndekning i senere år, jf. *tredje punktum*. Inndekningen må skje innenfor fristene i kommuneloven § 14-11 og § 14-12.

Andre ledd gjelder hvis driftsregnskapet fortsatt viser et mindreforbruk etter at årsavslutningsdisposisjonene nevnt i § 4-1 er gjennomført. Bestemmelsen innebærer at mindreforbruket da skal disponeres fullt ut, før regnskapet avsluttes. Hvis balanseregnskapet viser et merforbruk fra tidligere år, følger det av *første punktum* at dette skal dekkes inn først ved å føre opp slik inndekning i driftsregnskapet, begrenset oppad til størrelsen på (det «foreløpige») mindreforbruket. Hvis mindreforbruket er større enn tidligere års merforbruk, skal det overskytende avsettes til disposisjonsfond ved å føre opp slik avsetning i driftsregnskapet, jf. *andre punktum*. Driftsregnskapet skal etter dette ikke lenger legges frem med et mindreforbruk på bunnlinjen.

Til § 4-3 Strykninger av budsjettdisposisjoner i investeringsregnskapet

Bestemmelsen gir regler om at avsetninger til eller bruk av ubundet investeringsfond mv. som er vedtatt i investeringsbudsjettet eller med hjemmel i delegert myndighet, likevel ikke skal gjennomføres i investeringsregnskapet, hvis gjennomføring av disposisjonene medfører at investeringsregnskapet avsluttes med et udekket eller et udisponert beløp på bunnlinjen.

Første ledd regulerer det første trinnet i avslutningen av investeringsregnskapet, før strykninger mv. Etter *første punktum* skal bruk av og avsetning til ubundet investeringsfond, overføring fra drift og inndekning av tidligere års udekket beløp først føres i samsvar med de beløpene som er vedtatt i årsbudsjettet. *Andre punktum* slår fast at også bruk av og avsetning til ubundet investeringsfond og overføring fra drift som er vedtatt av underordnet organ, skal tas med. Slike disposisjoner kan kun bestemmes av et underordnet organ når organet har fått delegert myndighet til dette.

Ved årsavslutningen skal ubrukte bundne inntekter alltid avsettes i sin helhet til bundet fond. Dette følger av kommuneloven § 14-10 fjerde ledd. Bruk av bundet fond føres i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.

Bruk av lån føres i samsvar med § 2-6.

Andre ledd svarer til § 4-1 andre ledd.

Tredje ledd presiserer at også bruk av lån vil kunne måtte reduseres i forhold til budsjettert beløp. Dette følger av § 2-6. Eksempelvis må bruk av lån reduseres dersom dette er nødvendig for å unngå at bruk av lån finansierer andre utgifter enn det som kan lånefinansieres. Bruk av lån må også reduseres dersom det er nødvendig for å unngå at investeringsregnskapet finansieres med mer lån enn det er behov for, jf. femte ledd.

Dersom investeringsregnskapet viser seg å gi et («foreløpig») udekket beløp etter at årsavslutningsdisposisjonene i første og andre ledd er gjennomført, stiller *fjerde ledd* krav om å redusere det udekkete beløpet så mye som mulig (ned til 0) ved å foreta strykninger. Det udekkete beløpet må reduseres så langt det er mulig ved å foreta strykninger av avsetninger til ubundet investeringsfond. Avsetninger som er vedtatt av underordnet organ, er ikke unntatt fra strykninger, og skal også strykes. Avsetninger til bundne fond skal ikke strykes.

Bestemmelsen bygger på at disposisjoner som det likevel ikke er rom for å gjennomføre, må reverseres. Inndekning av tidligere års udekket beløp i investeringsregnskapet skal ikke strykes.

Dersom investeringsregnskapet viser seg å gi et («foreløpig») udisponert beløp etter at årsoppgjørdisposisjonene i første til tredje ledd er gjennomført, stiller *femte ledd* krav om å redusere det udisponerte beløpet så mye som mulig (ned til 0) ved å foreta strykninger. Det udisponerte beløpet må reduseres så langt det er mulig å foreta strykninger. Bestemmelsen bygger på at disposisjoner som det likevel ikke er nødvendig å foreta, må reverseres. For det første skal overføringer fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet strykes, jf. *bokstav a*. For det andre skal bruk av lån strykes, jf. *bokstav b*. For det tredje skal bruk av ubundet investeringsfond strykes. Bestemmelsen regulerer ikke rekkefølgen på disse strykningene. Det følger av bestemmelsen at bruk av bundne fond ikke skal strykes. Bestemmelsen i femte ledd er ny.

Til § 4-4 Fremføring av udekket beløp og disponering av udisponert beløp i investeringsregnskapet

Første ledd svarer til kommuneloven § 14-11 tredje ledd og § 14-12 første ledd tredje punktum, og presiserer at et udekket beløp skal føres opp til dekning på budsjettet i det samme året som det udekkete beløpet legges frem. Dette innebærer at investeringsbudsjettet for år 1 må reguleres hvis det oppstår et udekket beløp i investeringsregnskapet for år 0. Dette viderefører gjeldende rett.

Andre ledd gjelder hvis investeringsregnskapet fortsatt viser et udisponert beløp etter at årsavslutningsdisposisjonene nevnt i § 4-3 er gjennomført. Bestemmelsen innebærer at det udisponerte beløpet da skal disponeres fullt ut, før regnskapet avsluttes.

Investeringsregnskapet skal således ikke lenger legges frem med et eventuelt udisponert beløp på bunnlinsen.

Kapittel 5. Obligatoriske oppstillinger i økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet

Bestemmelsene i dette kapitlet stiller krav til hvilke oppstillinger og opplysninger som økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet skal inneholde.

Til § 5-1 Oppstillinger i økonomiplanen og årsbudsjettet

Første ledd første punktum angir hvilke oppstillinger som økonomiplanen og årsbudsjettet skal inneholde. *Andre punktum* stiller krav om at oppstillingene i økonomiplanen og årsbudsjettet skal inneholde kolonner med beløp for det forrige budsjettåret og for det sist vedtatte årsregnskapet, i tillegg til beløpene for budsjettperioden.

Andre ledd presiserer at kravene til oppstillinger i første ledd, også gjelder ved innstillingene til vedtak om økonomiplan og årsbudsjett. Oppstillingene skal således inngå i det alminnelige ettersynet etter kommuneloven § 14-3 fjerde ledd.

Til § 5-2 Oppstillinger og opplysninger i årsregnskapet

Første ledd første punktum angir hvilke oppstillinger som årsregnskapet skal inneholde.

Andre punktum stiller krav om at oppstillingene i årsregnskapet skal inneholde kolonner med beløp for det opprinnelige vedtatte årsbudsjettet, det regulerte årsbudsjettet og det forrige årsregnskapet, i tillegg til beløpene for regnskapsperioden. *Tredje punktum* presiserer at balanseregnskapet kun skal vise verdiene ved utgangen av regnskapsåret og verdiene ved utgangen av forrige regnskapsår.

Andre ledd innebærer at årsregnskapet også skal inneholde noteopplysningene som angitt i §§ 5-11 og 5-12.

Tredje ledd presiserer at kravene til oppstillinger og noteopplysninger i første og andre ledd, også gjelder for avleggelsen av årsregnskapet, og ved innstillingen til vedtak om årsregnskap.

Til § 5-3 Spesifisering av poster

Oppstillingsplanene etter §§ 5-4 til 5-10 er obligatoriske på den måten at alle de angitte postene skal tas med og stilles opp i den rekkefølgen som det framgår av de nevnte bestemmelsene. Bestemmelsen i § 5-3 åpner for å avvike fra dette ved å enten dele opp poster eller tilføye nye poster, men uten at rekkefølgen endres. Eksempelvis kan oppdeling skje ved at det opprettes en egen post for utbytte i økonomisk oversikt drift, som skilles ut fra posten for renteinntekter, utbytter og gevinster på finansielle omløpsmidler. Eksempelvis kan tilføyelse av poster skje ved at det opprettes poster for «konserntinterne» fordringer og gjeld, som spesifiserer hvor stor del av sum fordringer og gjeld som er interne innenfor kommunen eller fylkeskommunen som rettssubjekt. Tilføyelse av poster kan også være aktuelt dersom det er vesentlige inntekter eller utgifter som bør framgå direkte av oppstillingen.

Adgangen til å tilføye poster vil være begrenset av reglene i kapittel 2. Eksempelvis kan det ikke tilføyes en post i investeringsregnskapet for bruk av bundet driftsfond, jf. §§ 2-1 og 2-2.

Til § 5-4 Økonomisk oversikt – drift

Første ledd innebærer at økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet skal inneholde en oppstilling som omfatter alle inntektene og utgiftene i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet etter type (artsinndelt regnskap), med tilhørende resultater og disponering (eller dekning) av netto driftsresultat. Oppstillingen i første ledd svarer i hovedsak til økonomisk oversikt drift i vedlegg 3 i gjeldende budsjettforskrift og vedlegg 4 i gjeldende regnskapsforskrift.

For å ivareta lovens krav til balanse i økonomiplanen og årsbudsjettet, og forutsetningen om at alle midler skal disponeres ved budsjettering, må beløpet på *post 27 Sum disponeringer eller dekning av netto driftsresultat* være lik netto driftsresultat (med motsatt fortegn). Det vil si at det i økonomiplanen og årsbudsjettet ikke skal gi et beløp på bunnlinjen *post 28 Fremført til inndekning i senere år (merforbruk)*. Et avvik mellom

tilgang på og bruk av midler kan bare forekomme på bunnlinjen i regnskapet, og da i henhold til årsavslutningsreglene som merforbruk, jf. kapittel 4 om årsavslutningen.

Post 28 svarer til post 13 i oppstillingen etter § 5-7 første ledd, med samme beløp.

Andre ledd første punktum åpner for at driftsutgiftene på posten 10 til 14 ikke spesifiseres ved innstillingen til og vedtak om økonomiplan og årsbudsjett. I så fall må postene spesifiseres senest 1. mars, jf. *andre punktum*.

Til § 5-5 Økonomisk oversikt – investering

Første ledd innebærer at økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet skal inneholde en oppstilling som omfatter alle utgiftene og inntektene i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet, med tilhørende avsetninger og bruk av avsetninger mv.

Utgiftene (brutto) til henholdsvis investeringer i varige driftsmidler, tilskudd til andres investeringer, investeringer i aksjer og andeler i selskaper, og utlån, skal angis på postene 1 til 4. Det stilles ikke lenger krav om at utgiftene til investeringer skal spesifiseres i oppstillingen etter utgiftsart (lønn, vare- og tjenestekjøp mv.). Bruttobeløpene på postene 1 til 4 skal spesifiseres i en bevilgningsoversikt, jf. § 5-8.

Post 2 Tilskudd til andres investeringer omfatter bare tilskudd til andres investeringer som kan føres i investering etter kommuneloven § 14-9 første ledd andre punktum. Se også § 2-4.

Post 4 omfatter kun utlån som finansieres med egne midler. Post 12 omfatter kun mottatte avdrag på slike utlån.

Utlån som lånefinansieres etter kommuneloven § 14-17 (videreutlån), og avdrag knyttet til dette, føres på postene 15 til 18.

Forskriften åpner ikke lenger for at bruk av driftsfond kan føres direkte i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet, jf. § 2-2 første ledd bokstav f.

For å ivareta lovens krav til balanse i økonomiplanen og årsbudsjettet, og forutsetningen om at alle midler skal disponeres ved budsjettering, kan det ikke budsjetteres med et beløp på bunnlinjen, det vil si *post 25 Fremført til inndekning i senere år (udekket)*. Et avvik mellom tilgang på og bruk av midler kan bare forekomme på bunnlinjen i regnskapet, og da i henhold til årsavslutningsreglene som et udekket beløp.

Oppstillingen svarer i hovedsak til økonomisk oversikt investering i vedlegg 4 i gjeldende budsjettforskrift og vedlegg 5 i gjeldende regnskapsforskrift. Oppstillingen erstatter også gjeldende budsjett- og regnskapskjema 2A, som ikke videreføres, jf. vedlegg 2 i gjeldende budsjettforskrift og regnskapsforskrift.

Til § 5-6 Oversikt over gjeld og andre vesentlige langsiktige forpliktelser i økonomiplanen og årsbudsjettet

Bestemmelsen presiserer kravet i kommuneloven § 14-4 andre ledd andre punktum. Bestemmelsen innebærer at økonomiplanen og årsbudsjettet skal inneholde en oversikt over den årlige utviklingen i gjeld (lånegjeld) og andre vesentlige langsiktige forpliktelser (leieavtaler, forpliktelser til å yte tilskudd, og liknende) i den perioden som økonomiplanen eller årsbudsjettet gjelder for. Forskriften regulerer ikke hvordan dette skal stilles opp.

Til § 5-7 Bevilgningsoversikter – drift

Første ledd første punktum innebærer at økonomiplanen og årsbudsjettet skal inneholde en oppstilling av de generelle driftsinntektene (inntektene som ikke knytter seg til bestemte formål), og hvordan disse inntektene disponeres.

Post 2 omfatter alle driftsinntekter som regnes som generelle midler, unntatt rammetilskudd og skatteinntekter på post 1 og renteinntekter mv. på post 3.

Summen av de generelle driftsinntektene framkommer på *post 4 Sum generelle midler til disposisjon*. Deretter viser oppstillingen disponeringen av denne rammen.

Etter fradrag for renteutgifter mv. og avdrag, framkommer generelle midler til disposisjon etter finansutgifter på post 7.

Etter fratrukk for overføring av generelle midler fra drift til investering, og avsetning av generelle midler til driftsfond (eller bruk av driftsfond), og eventuell inndekning av merforbruk, skal oppstillingen vise den gjenstående rammen av frie midler som er disponibel til årets drift av de ulike budsjettområdene i virksomheten. Dette skal framkomme på *post 11 Sum generelle midler disponibelt til bevilgninger drift*.

Beløpet på *post 12 Sum generelle midler bevilget til drift*, skal vise summen av bevilgningene til de ulike budsjettområdene. Beløpet på post 12 skal hentes fra bevilgningsoversikten etter andre ledd, jf. andre ledd andre punktum.

For å ivareta lovens krav til balanse i økonomiplanen og årsbudsjettet, og forutsetningen om at alle midler skal disponeres ved budsjettering, må det i økonomiplanen og årsbudsjettet være samsvar mellom beløpet på post 11 og beløpet på post 12. Det vil si at det ikke skal gi et beløp på bunnlinjen, det vil si *post 13 Fremført til inndekning i senere år (merforbruk)*. Et avvik mellom tilgang på og bruk av midler kan bare forekomme på bunnlinjen i regnskapet, og da i henhold til årsavslutningsreglene som merforbruk.

Post 13 svarer til post 28 i oppstillingen etter § 5-4 første ledd, med samme beløp.

Andre punktum åpner for at renteinntekter mv., renteutgifter mv. og avdrag på lån (inntekter og utgifter på postene 3, 5 og 6) i stedet kan budsjetteres på de enkelte budsjettområdene, dersom det anses hensiktsmessig. I så fall vil dette omfattes av bevilgningene i oppstillingen etter andre ledd, og aktuelle beløp må trekkes ut av oppstillingen etter første ledd.

Oppstillingen etter første ledd svarer i hovedsak til gjeldende budsjett- og regnskapsskjema 1A, jf. vedlegg 1 i gjeldende budsjettforskrift og regnskapsforskrift. Kravene til noteopplysninger i budsjettskjema 1A er ikke videreført i forslaget til ny forskrift.

Andre ledd første punktum innebærer at økonomiplanen og årsbudsjettet skal inneholde en oppstilling av de enkelte bevilgningene til drift av de ulike budsjettområdene i virksomheten.

Rammen for bevilgningene vil være beløpet på post 11 i oppstillingen etter første ledd, sammen med inntektene som knytter seg til bestemte formål (inntektene som ikke er tatt med i oversikten etter første ledd).

Med begrepet bevilgning menes den økonomiske rammen som et underordnet organ kan disponere til de enkelte budsjettområdene og angitte formål i henhold til budsjettvedtaket. I bestemmelsen er begrepet bevilgninger brukt som et fellesbegrep for både økonomiplanen og budsjettet. Det er likevel kun bevilgningene i årsbudsjettet som vil være bindende, jf. kommuneloven § 14-5 første ledd.

Første punktum presiserer også at oppstillingen av bevilgningene skal være i tråd med det som er bestemt av det organet som har budsjettmyndigheten (det organet som treffer vedtak om økonomiplan og årsbudsjett). Forskriften gir ikke bestemmelser om hvordan bevilgningene skal deles inn i ulike budsjettområder, eller om bevilgningene skal gis som rammer eller være mer detaljerte. Forskriften regulerer heller ikke om bevilgningene skal gis i form av bruttobevilgninger eller nettobevilgninger eller en kombinasjon. Dette avgjøres av organet som har budsjettmyndigheten.

Oppstillingen av bevilgningene kan gis i en egen oversikt, eller som en spesifisering av post 12 i oppstillingen etter første ledd.

Andre punktum innebærer at det skal være samsvar mellom nettosummen av bevilgningene i oppstillingen etter andre ledd og beløpet på post 12 i oppstillingen etter første ledd.

Med nettosummen av bevilgningene siktes det til summen av nettobevilgningene, eventuelt summen av utgiftsbevilgningene fratrukket summen av inntektsbevilgningene (inntektene som knytter seg til bestemte formål) og eventuelt motpost avskrivninger.

Nettosummen skal ikke inkludere poster som «uspesifisert innsparing» eller «effektivisering» utenfor bevilgningene. Slike poster regnes ikke som inntektsposter eller salderinger av økonomiplanen eller årsbudsjettet. Innsparinger må innarbeides i budsjettet ved å trekke ned størrelsen på konkrete bevilgninger. Innsparinger som ikke er fordelt på budsjettområdene gjennom nedtrekk av bevilgninger må således framkomme som merforbruk. Dette må ses på bakgrunn av lovens bestemmelser om at det organet som har budsjettmyndigheten har plikt å prioritere og fastsette bevilgningene (budsjettmyndigheten kan ikke delegeres), at de fastsatte bevilgningene er bindende, og at økonomiplanen og årsbudsjettet skal være i balanse og realistiske.

Oppstillingen av bevilgningene etter andre ledd svarer til gjeldende budsjett- og regnskapsskjema 1B, jf. vedlegg 1 i gjeldende budsjettforskrift og regnskapsforskrift.

Tredje ledd presiserer at årsregnskapet skal inneholde tilsvarende oppstillinger som økonomiplanen og årsbudsjettet skal etter første og andre ledd. Med tilsvarende oppstillinger siktes det til at inntektene og utgiftene mv. presenteres i regnskapsoppstillingene på samme måte og med samme detaljeringsnivå som oppstillingene i budsjettet.

Til § 5-8 Bevilgningsoversikt – investering

Oppstillingene etter første og andre ledd bygger på gjeldende budsjett- og regnskapsskjema 2B, jf. vedlegg 2 i budsjettforskriften og regnskapsforskriften.

Første ledd første punktum innebærer at økonomiplanen og årsbudsjettet skal inneholde en oppstilling av de enkelte bevilgningene til henholdsvis investeringer i varige driftsmidler, tilskudd til andres investeringer, investeringer i aksjer og andeler, og utlån. Bestemmelsen er et krav om å spesifisere bruttobeløpene på postene 1 til 4 i oppstillingen etter § 5-5 første ledd.

Første punktum presiserer også at oppstillingen av bevilgningene skal være i tråd med det som er bestemt av det organet som har budsjettmyndigheten (det organet som treffer vedtak om økonomiplan og årsbudsjett). Forskriften regulerer ikke om bevilgningene skal gis som investeringsrammer eller for enkeltprosjekter. Dette avgjøres av den som har budsjettmyndigheten.

Forskriften regulerer heller ikke om bevilgningene til de enkelte formålene skal gis i form av bruttobevilgninger eller nettobevilgninger eller en kombinasjon. *Andre punktum* innebærer imidlertid et krav om at oppstillingen av bevilgningene skal inneholde bruttobeløp for utgiftene. Dette gjelder også dersom bestemte inntekter knyttes til bestemte investeringer og tas med i oppstillingen av bevilgningene, og dersom det benyttes nettobevilgninger.

Dersom oppstillingen av bevilgningene til investeringer i varige driftsmidler mv. inneholder inntekter, skal disse inntektene likevel inngå i oppstillingen etter § 5-5 første ledd.

Tredje punktum innebærer at det skal være samsvar mellom bruttoutgiftene i oppstillingen av bevilgningene og beløpene på postene 1 til 4 i oppstillingen etter § 5-5 første ledd.

Andre ledd presiserer at årsregnskapet skal inneholde tilsvarende oppstilling som økonomiplanen og årsbudsjettet skal etter første ledd. Med tilsvarende oppstillinger siktes det til at inntektene og utgiftene mv. i investeringsregnskapet presenteres i regnskapsoppstillingene på samme måte og med samme detaljeringsnivå som oppstillingene i budsjettet.

Til § 5-9 Balanseregnskapet

Bestemmelsen slår fast hvordan balanseregnskapet med oversikt over ulike typer av eiendeler, gjeld og egenkapital skal stilles opp. Oppstillingsplanen bygger på gjeldende balanseregnskap, jf. vedlegg 3 i gjeldende regnskapsforskrift.

Til § 5-10 Oversikt over årsavslutningsdisposisjoner

Bestemmelsen stiller krav om at det skal gis en oversikt over de disposisjonene som er foretatt ved regnskapsavslutningen etter reglene i forskriften kapittel 4, både for driftsregnskapet og investeringsregnskapet.

Formålet med oppstillingene er for det første å synliggjøre hva beløpet på bunnlinjen i regnskapet ville vært, dersom overføring fra drift til investering, avsetninger og bruk av avsetninger ble gjennomført i tråd med budsjetterte beløp og bruk av delegert myndighet, uavhengig av om årets inntekter og utgifter faktisk viser at det er rom for eller behov for å gjennomføre disse disposisjonene. Dette beløpet gis på post 1 i oppstillingene, og viser det samlede avviket mellom budsjettet og regnskapet, gitt at de nevnte årsavslutningsdisposisjonene ble gjennomført i tråd med budsjettet og delegert myndighet.

Formålet med oppstillingene er for det andre å vise hvilke årsavslutningsdisposisjoner (strykninger mv.) som er foretatt, etter at overføring fra drift til investering, avsetninger og bruk av avsetninger først er gjennomført i tråd med budsjettet og delegert myndighet. Disse disposisjonene skal vises på postene 2 til 5 og 7 til 9 i oppstillingen for driftsregnskapet, og på postene 2 til 5 og 7 i oppstillingen for investeringsregnskapet. Dette forklarer differansen mellom (1) overføring fra drift til investering, avsetninger og bruk av avsetninger i henhold til budsjett og delegert myndighet, og (2) overføring fra drift til investering, avsetninger og bruk av avsetninger etter at regnskapet er avsluttet. Også differansen mellom budsjett og regnskap for bruk av lån inngår.

Første ledd gjelder oppstillingen for driftsregnskapet. *Første punktum* innebærer at post 1 skal vise beløpet som framkommer på bunnlinjen som («foreløpig») mer- eller mindreforbruk, etter at føringene nevnt i § 4-1 første ledd er foretatt. Dette beløpet viser det samlede avviket mellom driftsbudsjettet og driftsregnskapet («budsjettavvik»), gitt at årsavslutningsdisposisjonene kun ble gjennomført i tråd med driftsbudsjettet og bruk av delegert myndighet.

Postene 2 til 5 og 7 til 9 forklarer differansen mellom disponeringer (eller dekning) av netto driftsresultat i tråd med budsjett og bruk av delegert myndighet, og disponeringer (eller dekning) av netto driftsresultat etter at regnskapet er avsluttet.

Postene 2 til 4 skal vise de beløpene som er strøket etter § 4-1 tredje ledd. Reduksjonen av overføring til investering etter § 4-1 andre ledd inngår også i post 2.

Post 5 skal vise beløpet som er strøket etter § 4-1 fjerde ledd.

Post 6 skal vise beløpet som framkommer på bunnlinjen som («foreløpig») mer- eller mindreforbruk, etter at føringene nevnt i § 4-1 andre, tredje og fjerde ledd er foretatt.

Post 7 skal vise bruk av disposisjonsfond i samsvar med § 4-2 første ledd.

Post 8 og 9 skal vise disponeringene av et mindreforbruk i samsvar med § 4-2 andre ledd.

Post 10 skal vise (den endelige) bunnlinjen i driftsregnskapet etter at regnskapet er avsluttet. Beløpet skal samsvare med beløpet på post 28 i økonomisk oversikt drift etter § 5-4.

Andre punktum åpner for at de angitte postene kan utelates når de ikke er aktuelle, avhengig av om det foreligger et («foreløpig») mer- eller mindreforbruk og om den aktuelle disposisjonen er foretatt. Postene 1, 6 og 10 kan ikke utelates.

Andre ledd gjelder oppstillingen for investeringsregnskapet. *Første punktum* innebærer at post 1 skal vise beløpet som framkommer på bunnlinjen som («foreløpig») udekket eller udisponert beløp, etter at føringene nevnt i § 4-3 første ledd er foretatt. Dette beløpet viser det samlede avviket mellom investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet («budsjettavvik»), gitt at årsavslutningsdisposisjonene kun ble gjennomført i tråd med investeringsbudsjettet og bruk av delegert myndighet.

Post 2 skal vise beløpet som er strøket etter § 4-3 fjerde ledd.

Postene 3 til 5 skal vise de beløpene som er strøket etter § 4-3 femte ledd. Reduksjonen av overføring fra drift etter § 4-3 andre ledd inngår også i post 3. Reduksjonen av bruk av lån etter § 4-3 tredje ledd inngår også i post 4.

Post 6 skal vise beløpet som framkommer på bunnlinjen som («foreløpig») udekket eller udisponert beløp etter at føringene nevnt i § 4-3 andre, tredje, fjerde og femte ledd er foretatt.

Post 7 skal vise disponeringen av et udisponert beløp i samsvar med § 4-4 andre ledd.

Post 8 skal vise (den endelige) bunnlinjen i investeringsregnskapet etter at regnskapet er avsluttet. Beløpet skal samsvare med beløpet på post 25 i økonomisk oversikt investering etter § 5-5.

Andre punktum åpner for at de angitte postene kan utelates når de ikke er aktuelle, avhengig av om det foreligger et («foreløpig») udekket eller udisponert beløp og om den aktuelle disposisjonen er foretatt. Postene 1, 6 og 8 kan ikke utelates.

Til § 5-11 Noteopplysninger i årsregnskapet

Kommuneloven § 14-6 andre ledd stiller krav om at årsregnskapet skal omfatte noteopplysninger, det vil si utfyllende opplysninger om årsregnskapet. Bestemmelsen i § 5-11 gir nærmere regler om innholdet i denne opplysningsplikten.

Første ledd første punktum innebærer at årsregnskapet skal inneholde de noteopplysningene som er angitt i § 5-12. I hovedsak stiller § 5-12 krav om å gi utfyllende opplysninger om innholdet i ulike poster i årsregnskapet.

Det følger av første punktum at notene i § 5-12 i utgangspunktet er obligatoriske. Det vil si at det alltid skal gis opplysninger som nevnt i § 5-12, med mindre det følger av den aktuelle bestemmelsen i § 5-12 at opplysninger kan utelates. Dette vil bare være tilfelle der bestemmelsen i § 5-12 stiller opp et vesentlighetskrav. Det kan således kun unnlates å

gi noter om forhold som nevnt i § 5-12 hvis den aktuelle bestemmelsen åpner for en vesentlighetsvurdering.

I flere tilfeller vil opplysninger nevnt i § 5-12 ikke være aktuelle, fordi det ikke foreligger forhold som § 5-12 angir at det skal opplyses om. *Andre punktum* presiserer derfor at notekravene i § 5-12 bare gjelder når opplysningene nevnt i § 5-12 er aktuelle. Dette innebærer at opplysninger nevnt i § 5-12 utelates fra årsregnskapet når de ikke er aktuelle.

Eksempelvis vil det alltid være aktuelt å opplyse om arbeidskapitalen etter § 5-12 bokstav a, både for kommune- og fylkeskommunekassen, foretak, lånefondet, politiske råd og oppgavefelleskap.

Bestemmelsen i andre punktum er særlig relevant for regnskapet til kommunale og fylkeskommunale foretak, lånefondet, interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap, fordi virksomhetens art og innholdet i regnskapet vil variere. Eksempelvis utelates noten om aksjer og andeler etter § 5-12 bokstav e når slike investeringer ikke er foretatt.

Bestemmelsen i andre punktum kan i noen tilfeller også være relevant for regnskapet til kommunekassen eller fylkeskommunekassen. Eksempelvis utelates noten om inntekter fra salg av aksjer etter § 5-12 bokstav q når slike salg ikke er foretatt.

Første ledd innebærer således at alle kommuner og fylkeskommuner, i hovedsak må innarbeide alle de noteopplysningene som er nevnt i § 5-12 i kommunekassens eller fylkeskommunekassens regnskap. For regnskapet til kommunale og fylkeskommunale foretak, lånefondet, interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap innebærer første ledd at man i større grad kan tilpasse hvilke noteopplysninger som innarbeides i regnskapet ut fra den enkelte virksomhet.

Opplysningene som er nevnt i § 5-12 vil ikke alltid gi tilstrekkelig utfyllende informasjon om årsregnskapet. Det vil da være nødvendig å gi ytterligere noteopplysninger. *Andre ledd* slår fast en generell plikt til også å gi andre opplysninger enn de opplysningene som er nevnt i § 5-12. Denneplikten retter seg kun mot opplysninger som ikke framgår av årsregnskapet for øvrig, det vil si opplysninger som ikke framgår av de obligatoriske oppstillingene av driftsregnskapet, investeringsregnskapet eller balanseregnskapet eller øvrige noter. I hovedsak vil opplysningsplikten etter andre ledd gjelde forhold som er regnskapsført, men den vil også kunne gjelde forhold som ikke regnskapsføres.

Opplysningsplikten etter andre ledd gjelder dessuten kun for opplysninger som er vesentlige for å bedømme den økonomiske utviklingen og stillingen. Dette setter en grense for hvor omfattende og detaljerte noteopplysninger som kreves for å oppfylle opplysningsplikten. Utdypende informasjon om enkeltransaksjoner eller innholdet i regnskapsposter faller utenfor opplysningsplikten etter andre ledd hvis ikke informasjonen er vesentlig for å bedømme den økonomiske utviklingen og stillingen.

Tredje ledd stiller krav om nummerering av notene, og til at det henvises fra regnskapsposter til noter, så langt det er mulig.

Til § 5-12 Faste noteopplysninger i årsregnskapet

Bokstav a første punktum stiller krav om å oppgi arbeidskapitalen (omløpsmidler minus kortsiktig gjeld) ved inngangen og utgangen av året. Også årets endring skal oppgis, og etter *andre punktum* skal endringen spesifiseres ved hjelp av de nevnte hovedstørrelsene for å vise sammenhengen mellom årets endring i arbeidskapitalen og drifts- og investeringsregnskapet. Bestemmelsen stiller ikke krav om å spesifisere anskaffelse og anvendelse av midler, eller endringene i balansepostene som inngår i arbeidskapitalen.

Bokstav b stiller krav om å spesifisere årets endring i kapitalkonto. Det følger av bestemmelsen at det er tilstrekkelig å spesifisere endringen ved hjelp av årets endring i anleggsmidler, langsiktig gjeld og ubrukte lånemidler samt virkningen av endring i regnskapsprinsipp.

Bokstav c første punktum stiller krav om å opplyse om vesentlige endringer i regnskapsprinsipp. Det siktes her til opplysninger om hva endringen gjelder, årsaken til endringen og virkningen av endringen. Noten kan unnlates dersom virkningen av endringen ikke er vesentlig. Etter *andre punktum* gjelder det samme for endringer i regnskapsestimer og korrigeringer av tidligere års feil.

Bokstav d første punktum stiller krav om å angi hvor lang avskrivningstid og hvilken avskrivningsplan som er valgt, for hver gruppe av varige driftsmidler. Med hver gruppe av varige driftsmidler siktes det til de fem gruppene av varige driftsmidler som nevnt i § 3-4 andre ledd. *Andre punktum* stiller for hver gruppe krav om å spesifisere verdien av varige driftsmidler ved inngangen og utgangen av regnskapsåret, og å spesifisere endringene som påvirker balanseført verdi. Leide eiendeler som skal aktiveres som varige driftsmidler inngår, og slike skal etter *tredje punktum* spesifiseres hvis avtalen er av vesentlig verdi. Etter *fjerde punktum* skal det i tillegg opplyses om årsaken til vesentlige nedskrivninger og vesentlige reverseringer av slike. Med vesentlige nedskrivninger siktes det til nedskrivninger av varige driftsmidler av stor verdi. Opplysningsplikten gjelder ikke for nedskrivninger av mindre varige driftsmidler. *Femte punktum* innebærer at det må opplyses om hvilke deler/komponenter et varig driftsmiddel består av ved dekomponering etter § 3-4 fjerde ledd, og hvor stor andel av samlet anskaffelseskost som er henført til de enkelte komponentene. Det må også opplyses om avskrivningsperiodene som er valgt for de ulike komponentene, og om gjennomsnittlig avskrivningstid.

Bokstav e første punktum stiller krav om å spesifisere eierandelen og balanseført verdi for hvert selskap som virksomheten har eierandeler i. Kravet gjelder bare for aksjer og andeler som klassifiseres som finansielle anleggsmidler. Hvis det har vært vesentlige endringer i eierandelen i et selskap, skal dette angis, jf. *andre punktum*. *Tredje punktum* innebærer at det i tillegg skal opplyses om eventuelle vesentlige nedskrivninger av eierandeler, årsaken til nedskrivningen, og tilsvarende for vesentlige reverseringer av nedskrivninger. Med vesentlige nedskrivninger siktes det til nedskrivninger av eierandeler av stor verdi. Opplysningsplikten gjelder ikke for nedskrivninger av mindre eierandeler.

For hvert utlån som er gitt, stiller *bokstav f første punktum* krav om å spesifisere hvem som er låntaker og om utlånet er finansiert med egne midler eller med låneopptak (lån til videre utlån). *Andre punktum* åpner for at utlån til samme låntaker kan angis samlet.

Tredje punktum åpner for at utlån til privatpersoner (husholdninger) kan angis samlet. Eksempelvis gjelder dette for Husbankens startlån. *Fjerde punktum* innebærer at eventuelle vesentlige tap på utlån skal oppgis. Opplysningsplikten gjelder ikke for tap som ikke er vesentlige.

Bokstav g gjelder for finansielle eiendeler som er markedsbaserte finansielle omløpsmidler og som dermed skal vurderes til virkelig verdi, jf. § 3-3 første ledd andre punktum. *Første punktum* innebærer at det for slike eiendeler skal opplyses om sum anskaffelseskost, markedsverdi ved inngangen av året, årets endring i markedsverdi og markedsverdi ved utgangen av året. Bestemmelsen stiller ikke krav om å spesifisere beløpene for ulike kategorier av eiendeler eller for hver enkelt eiendel. *Andre punktum* innebærer at det også skal gis tilsvarende opplysninger for derivater (sumtall). Dette omfatter også derivater som ikke er finansielle omløpsmidler og som måles etter laveste verdis prinsipp, jf. § 3-3 første ledd første punktum. Derivater som inngår i regnskapsmessig sikring omfattes likevel ikke.

Bokstav h stiller krav om å spesifisere hvilke finansielle eiendeler som regnskapsføres etter reglene om sikring, jf. § 3-3 tredje ledd. Det skal også angis hva som er sikringsobjekter, formålet med sikringen og sikringens varighet.

Bokstav i første punktum stiller krav om å spesifisere hvordan resterende lånegjeld fordeler seg på de ulike låneformålene, henholdsvis egne investeringer, andres investeringer, innfrielse av kausjoner og videreutlån. Dersom en nøyaktig fordeling ikke er mulig, gis en anslagsvis fordeling. Leieforpliktelser som skal klassifiseres som langsiktig gjeld inngår, og slike skal etter *andre punktum* spesifiseres hvis avtalen er av vesentlig verdi. Etter *tredje punktum* skal det opplyses om gjennomsnittlig løpetid og rente. Dette kan oppgis for den samlede gjelden. *Fjerde punktum* stiller krav om at det i tillegg skal opplyses om lån og beløp som eventuelt forfaller og som må refinansieres i løpet av det året regnskapet legges fram, det vil si innen tolv måneder (31.12.) etter regnskapsårets slutt.

Bokstav j første punktum stiller krav om å angi beregnet minimumsavdrag. I tillegg skal grunnlaget for beregningen spesifiseres, jf. *andre punktum*.

Hvis mottatte avdrag på videreutlån er brukt til å betale avdrag på andre innlån enn lån som er tatt opp til videreutlån (lån etter kommuneloven § 14-17 første ledd), skal dette korrigeres for i beregningen av minimumsavdraget, jf. kommuneloven § 14-18 tredje ledd. Bestemmelsen i § 5-12 *bokstav j tredje punktum* innebærer at slik korrigerings skal spesifiseres.

Bokstav k første punktum stiller for det første krav om å oppgi størrelsen på pensjonspremiene og netto pensjonskostnad, og hvordan dette leder til årets premieavvik. For det andre stilles det krav om å angi størrelsen på de samlede amortiseringskostnadene, og årets samlede pensjonskostnader (summen av netto pensjonskostnad og amortiseringskostnader). *Andre punktum* stiller krav om å oppgi hvilke amortiseringstider som benyttes. Etter *tredje punktum* skal det opplyses om hvor mye som er brukt av premiefondet til å finansiere pensjonspremiene i regnskapsåret, og innestående midler på

premiefondet ved utgangen av året. *Fjerde punktum* stiller krav om å spesifisere de ulike elementene som utgjør netto pensjonskostnad (årets pensjonsopptjening, rentekostnad mv.) og årets endring i pensjonsmidler (årets avkastning mv. samt estimatavvik) og brutto pensjonsforpliktelser (årets pensjonsopptjening, rentekostnad mv. samt estimatavvik og virkningen av eventuelle planendringer). Etter *femte punktum* skal også beregningsforutsetningene angis.

Bokstav l stiller krav om å oppgi andre vesentlige langsiktige forpliktelser. Bestemmelsen gjelder langsiktige forpliktelser som etter regnskapsreglene ikke skal balanseføres. Eksempelvis gjelder kravet for vesentlige leieforpliktelser eller vesentlige forpliktelser til å yte årlige tilskudd til andre. Opplysningsplikten gjelder ikke for forpliktelser som ikke er vesentlige.

Bokstav m gjelder både kausjoner og annen økonomisk garanti. *Første punktum* stiller krav om å spesifisere hvem den enkelte garanti gjelder for (ved kausjoner: hvem som er låntaker), type garanti (kausjon eller selvstendig garanti), godkjent garantiramme (øvre ramme for garantiansvaret, ved kausjoner: maksimalt låneopptak), opprinnelig garantiansvar (ved kausjoner: opptatte lån), gjenstående garantiansvar (ved kausjoner: resterende lånebeløp) og utløpstidspunkt. Notene skal også omfatte godkjente garantier selv om garantiansvaret ikke har begynt å løpe. For kausjoner innebærer det at det også skal opplyses om garantien selv om låneopptaket enda ikke er foretatt. *Andre punktum* åpner for at garantier for privatpersoner (husholdninger) kan angis samlet. *Tredje punktum* innebærer at en innfrielse eller mulig innfrielse av en garanti (sannsynlighetsovervekt) skal spesifiseres med hvilken garanti det gjelder og beløp.

Bokstav n første punktum stiller krav om å oppgi andre vesentlige usikre forpliktelser. Bestemmelsen gjelder usikre forpliktelser som ikke regnskapsføres. Det siktes her til mulige fremtidige utgifter som skyldes en allerede inntrådt hendelse, eksempelvis mulige erstatningsutgifter. Opplysningsplikten gjelder ikke for usikre forpliktelser som ikke er vesentlige. Plikten gjelder heller ikke dersom det er svært lite sannsynlig at forpliktelsen må innfris, jf. *andre punktum*.

For bundne fond som er vesentlige, stiller *bokstav o første punktum* krav om å angi hvilket formål det enkelte fondet er knyttet til. Årets avsetning til eller bruk av det enkelte fondet og størrelsen på fondet skal spesifiseres, jf. *andre punktum*. *Tredje punktum* stiller krav om å angi årsaken til at midler på et bundet fond ikke er benyttet i regnskapsåret. Kravet gjelder kun bundne fond som er vesentlige.

Bokstav p innebærer at hovedstørrelsene i selvkostregnskapet for hvert gebyrområde skal framstilles i note. Kravet gjelder bare for gebyrer som er underlagt selvkostprinsippet i lov eller forskrift.

Bokstav q innebærer at det ved salg av aksjer klassifisert som finansielle anleggsmidler, skal oppgis hvor mye av inntekten som er ført i henholdsvis drift og investering.

Bokstav r innebærer at økonomiske ytelser til ledende personer skal oppgis med beløp.

Bokstav s innebærer at godtgjørelse til revisor skal oppgis, med beløp for henholdsvis revisjonstjenester og rådgivningstjenester. Opplysningene skal gis både for regnskapsrevisor og forvaltningsrevisor.

Til § 5-13 Separat resultatoppstilling for maritime og offshorerelaterte sikkerhetskurs

Bestemmelsene her gjelder kun for fylkeskommuner, hvis fylkeskommunen har skoler som tilbyr maritime og offshorerelaterte sikkerhetskurs i markedet, jf. *første ledd*.

Andre ledd innebærer at det i årsregnskapet til fylkeskommunen skal gis opplysninger i note, i tillegg til notene som følger av § 5-11 og 5-12. Det skal gis separate resultatoppstillinger for henholdsvis skolens ordinære opplæringsvirksomhet og denne typen kommersiell kursvirksomhet. Videre skal det opplyses om hvilke prinsipper som er benyttet for fordelingen av inntekter og kostnader mellom virksomhetene ved utarbeidelsen av resultatoppstillingene. Det skal også opplyses om begrunnelsen for de valgte prinsippene.

Tredje ledd stiller krav til prinsippene. For det første skal prinsippene være konsekvente og objektive. For det andre skal fordelingsprinsippene gjenspeile skolens økonomiske og organisatoriske struktur. Videre skal prinsippene være slik at den kommersielle kursvirksomheten dekker alle kostnadene knyttet til sin virksomhet, herunder alle variable kostnader og en forholdsmessig andel av skolens faste kostnader.

Kapittel 6. Oversendelse av økonomiplanen, årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til departementet

Til § 6-1 Frister for oversendelse

Kommuneloven § 14-3 femte ledd fastsetter en plikt til å sende økonomiplanen, årsbudsjettet, årsregnskapene og årsberetningene mv. til departementet. Plikten innebærer for årsbudsjettet at det som skal oversendes er både budsjettvedtaket (herunder vedtak om opptak av lån) og budsjettdokumentet, med de obligatoriske oppstillingene etter kapittel 5. Også saksdokumentene til det innstillende organet skal sendes med, og det siktes her til de dokumentene som sendes fra det innstillende organet til kommunestyret eller fylkestinget (eksempelvis formannskapetets innstilling). Det tilsvarende gjelder for økonomiplanen, årsregnskapet og årsberetningen. Ved oversendelsen av årsregnskapet og årsberetningen, skal også revisjonsberetningen og kontrollutvalgets uttalelse følge med. Bestemmelsene i § 6-1 fastsetter fristene for når de nevnte dokumentene skal oversendes.

Oversendelsesplikten i kommuneloven § 14-3 femte ledd og oversendelsesfristen i forskriften § 6-1 gjelder også for årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen mv. til kommunale og fylkeskommunale foretak, samt for budsjettet og regnskapet til lånefond.

Oversendelsesplikten gjelder ikke for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap, jf. § 9-5. § 6-1 gjelder følgelig heller ikke for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap.

Første ledd første punktum innebærer at økonomiplanen og årsbudsjettet mv. skal sendes snarest mulig etter vedtak, uavhengig av vedtakstidspunktet, men ikke senere enn 30 dager etter vedtakstidspunktet. Også økonomisk oversikt drift etter § 5-4 skal oversendes, selv om spesifisering av driftsutgifter er utelatt etter § 5-4 andre ledd første punktum.

Andre punktum innebærer at økonomisk oversikt med endelig spesifisering av driftsutgiftene kan ettersendes, men senest 1. mars, jf. § 5-4 andre ledd andre punktum.

Andre ledd innebærer at også årsregnskapet og årsberetningen mv. skal sendes snarest mulig etter vedtak, uavhengig av vedtakstidspunktet, men ikke senere enn 30 dager etter vedtakstidspunktet.

Kapittel 7. Særlige regler for kommunale og fylkeskommunale foretak

Bestemmelsene i dette kapitlet gjelder kun for kommunale og fylkeskommunale foretak etter kommuneloven kapittel 9.

Reglene i forskriften kapittel 2 til 6 gjelder også for årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til kommunale og fylkeskommunale foretak. Blant annet skal også foretakets budsjett og regnskap deles i drift og investering etter reglene i kapittel 2, regnskapet skal føres etter reglene i kapittel 3 og avsluttes etter reglene i kapittel 4, og budsjettet og regnskapet skal inneholde oppstillinger slik det følger av reglene i kapittel 5. Reglene i forskriften kapittel 2 til 6 gjelder imidlertid bare så langt det ikke følger noe annet av bestemmelsene i kapitlet her.

Kommuneloven stiller ikke krav om at det skal settes opp en økonomiplan for kommunale og fylkeskommunale foretak.

Til § 7-1 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsbudsjettet og årsregnskapet i kapittel 5

Bestemmelsen gir kommunale og fylkeskommunale foretak enkelte muligheter til å fravike kravene til oppstillingene i budsjettet og regnskapet. Bestemmelsen gjelder de økonomiske oversiktene for henholdsvis drift og investering etter §§ 5-4 og 5-5, bevilgningsoversiktene etter §§ 5-7 og 5-8, og balanseregnskapet etter § 5-9. Bestemmelsen gjelder for oppstillingene både i årsbudsjettet og årsregnskapet.

Bestemmelsen gir adgang til å slå sammen poster som inneholder uvesentlige beløp med andre poster. Eksempelvis kan et kommunalt foretak som har enkelte (uvesentlige) tilskudd fra andre slå sammen denne posten (post 3) i økonomisk oversikt drift med posten for salgs- og leieinntekter (post 8), for å få et mer oversiktlig budsjett og regnskap. Det er ikke krav om å spesifisere poster som er sammenslått i note.

Bestemmelsen gir også adgang til å utelate poster som ikke er aktuelle. Eksempelvis kan et kommunalt foretak unnlate å ta med postene for rammetilskudd og skatteinntekter i økonomisk oversikt drift, for å få et mer oversiktlig budsjett og regnskap.

Til § 7-2 Særlige noteopplysninger i årsregnskapet

Bokstav a stiller krav om å opplyse hvor stor del av inntektene som kommer fra egen kommune eller fylkeskommune og hvor stor del av inntektene som kommer fra andre eksterne parter.

Bokstav b stiller krav om å opplyse om overføringer som er foretatt for å dekke inn merforbruk, jf. overføringsplikten i kommuneloven § 14-12 andre ledd.

Opplysningsplikten etter § 7-2 kommer i tillegg til de notene som foretaket skal utarbeide etter §§ 5-11 og 5-12.

Kapittel 8. Særlige regler for kommunale og fylkeskommunale foretak som primært driver kommersiell virksomhet

Bestemmelsene i dette kapitlet gjelder kun for kommunale og fylkeskommunale foretak etter kommuneloven kapittel 9 som for en overveiende del driver kommersiell virksomhet.

Utgangspunktet er at denne typen foretak er omfattet av de samme reglene som kommunen eller fylkeskommunen og andre typer foretak for øvrig. Dette gjelder ikke bare reglene i forskriften kapittel 2 til 7. Også reglene i kommuneloven kapittel 14 gjelder for foretak som driver kommersielt, eksempelvis reglene om årsbudsjett, årsregnskap, skillet mellom drift og investering, låneopptak og avdrag på lån mv. Kommunale og fylkeskommunale foretak som driver kraftvirksomhet er imidlertid med hjemmel i energiloven pålagt å utarbeide regnskap etter regnskapsloven.

Etter bestemmelsene i dette kapitlet, har også foretak som driver utpreget kommersiell virksomhet adgang til å utarbeide regnskap etter regnskapsloven, uavhengig av hvilken type kommersiell virksomhet som drives. I tillegg gir bestemmelsene slike foretak adgang til å utarbeide et årsbudsjett som er tilpasset kommersiell virksomhet.

Til § 8-1 Tilpasset årsbudsjett og årsregnskap etter regnskapsloven.

Første ledd første punktum gir for det første foretak som for en overveiende del driver kommersiell virksomhet adgang til å utarbeide et årsbudsjett som er tilpasset denne typen virksomhet. Tilpasningene må imidlertid gjøres slik at årsbudsjettet tilfredsstiller kommunelovens krav til årsbudsjettet, eksempelvis at det er i balanse, realistisk, oversiktlig og fullstendig.

For det andre gis slike foretak adgang til å utarbeide årsregnskapet etter regnskapslovens regler, blant annet etter de grunnleggende prinsippene og oppstillingskravene i regnskapsloven. Bestemmelsen innebærer også adgang til å utarbeide årsregnskapet etter regnskapslovens regler for små foretak, gitt at det kommunale eller fylkeskommunale foretaket går inn under definisjonen av små foretak i regnskapsloven § 1-6.

Adgangen etter første ledd gjelder kun for foretak som for en overveiende del driver kommersiell virksomhet. Med kommersiell virksomhet siktes det til virksomhet i et marked med et økonomisk gevinstformål og (reell) økonomisk risiko. Dette kan for eksempel være skogsdrift, kinodrift eller utleie av næringslokaler. Utleie av bygg til

leietakere innenfor kommunen eller fylkeskommunen skal på sin side ikke regnes som kommersiell virksomhet.

I tillegg til at virksomheten må være kommersiell, må den kommersielle virksomheten utgjøre den overveiende delen av foretakets samlede virksomhet. Dette må forstås slik at den kommersielle virksomheten må være den største og den dominerende virksomheten i foretaket. Som utgangspunktet må det legges til grunn at over 80 prosent av foretakets samlede inntekter må komme fra kommersiell virksomhet for at foretaket skal kunne bli omfattet av første ledd. Terskelen er således høy, og gruppen av foretak som omfattes av adgangen i første ledd tilsvarende snever.

Andre punktum slår fast at adgangen til å utarbeide tilpasset årsbudsjett og årsregnskap etter regnskapsloven bare gjelder hvis dette er fastsatt i foretakets vedtekter. Det er altså ikke tilstrekkelig at foretaket for en overveiende del driver kommersiell virksomhet. Det er kommunestyret eller fylkestinget som fastsetter vedtektene, jf. kommuneloven § 9-3. Dette innebærer at kommunestyret eller fylkestinget avgjør om foretaket kan benytte seg av adgangen. Dersom det er fastsatt i vedtektene at foretaket *kan* benytte seg av adgangen, vil avgjørelsen ligge til foretakets styre. Kommunestyret eller fylkestinget kan også selv bestemme at foretaket skal benytte seg av adgangen.

Andre ledd innebærer at hvis foretaket skal benytte seg av adgangen etter første ledd, så gjelder reglene i § 8-2 til § 8-5.

Til § 8-2 Årsbudsjettets innhold

Første ledd første punktum stiller to krav til årsbudsjettets innhold. For det første skal årsbudsjettet omfatte et driftsbudsjett med en resultatoppstilling etter regnskapsloven. Resultatoppstillingen kan enten være den som framgår av regnskapsloven § 6-1, eller den som framgår av § 6-1a. For det andre skal årsbudsjettet omfatte et investeringsbudsjett med en oppstilling av investeringsutgiftene (utgifter til investeringer i anleggsmidler) og hvordan disse finansieres (egne midler, tilskudd fra andre eller lån). Oversikten nevnt i forskriften § 5-5 første ledd kan være et utgangspunkt for denne oppstillingen, så langt den passer.

Andre punktum slår fast at oppstillingene som nevnt i første punktum også skal vise beløp for det forrige budsjettåret og for det sist vedtatte årsregnskapet, i tillegg til beløpene for budsjettåret. Dette svarer til § 5-1 første ledd andre punktum.

Tredje punktum presiserer at reglene i forskriften kapittel 2 til 5 og kapittel 7 ikke gjelder for foretak som skal utarbeide et tilpasset årsbudsjett. Dette innebærer adgang til å ikke følge nevnte regler, eksempelvis kravene til hvilke oppstillinger som årsbudsjettet skal inneholde.

Andre ledd presiserer at årsbudsjettet også skal inneholde en oversikt over foretakets utvikling i gjeld og andre vesentlige langsiktige forpliktelser, og angi hvor mye lån som skal tas opp i budsjettåret, jf. kommuneloven § 14-4 andre ledd andre og tredje punktum. Bestemmelsen stiller også krav om å opplyse om størrelsen på foretakets avdrag på lån.

Til § 8-3 Årsregnskapets innhold

Første ledd første punktum innebærer at årsregnskapet skal inneholde et resultatregnskap, en balanse, en kontantstrømoppstilling og noteopplysninger i tråd med regnskapsloven, med de unntak som gjelder for små foretak definert i regnskapsloven § 1-6.

Andre punktum presiserer at reglene i kommuneloven § 14-6 andre til fjerde ledd og forskriften kapittel 2 til 5 og 7 da ikke gjelder for utarbeidelsen av årsregnskapet.

Andre ledd første punktum stiller krav om at årsregnskapet i tillegg skal inneholde en oppstilling av investeringsutgiftene og finansieringen av disse, på samme måte som årsbudsjettet skal inneholde en slik oppstilling.

Andre punktum slår fast at resultatoppstillingen og oppstillingen av investeringene med finansiering også skal inneholde kolonner med beløp for det opprinnelige vedtatte årsbudsjettet, det regulerte årsbudsjettet og det forrige årsregnskapet, i tillegg til beløpene for regnskapsåret. Dette svarer til § 5-2 første ledd andre punktum. Kravet om å vise budsjettbeløp gjelder kun for resultatregnskapet, og ikke de øvrige oppstillingene som skal gis etter regnskapsloven.

Tredje ledd stiller krav om å gi noteopplysninger som kommer i tillegg til regnskapslovens krav. Etter *første punktum* skal det for det første gis en note i tråd med forskriften § 5-12 bokstav j. For det andre skal det gis noter i tråd med forskriften § 7-2 bokstav a og b. Etter *andre punktum* skal det også opplyses om størrelse på foretakets avdrag på lån.

Til § 8-4 Årsberetningens innhold

Bestemmelsen presiserer at kommunale og fylkeskommunale foretak, uavhengig av foretakets størrelse, skal utarbeide en årsberetning etter kommuneloven 14-7, selv om foretaket utarbeider årsregnskap etter regnskapsloven. Dette presiserer at regnskapslovens adgang for små foretak til å ikke utarbeide årsberetning, ikke gjelder for kommunale og fylkeskommunale foretak etter kommuneloven kapittel 9. Dette presiserer også at årsberetningen skal utarbeides i henhold til kommuneloven § 14-7, og ikke etter regnskapsloven § 3-3a.

Til § 8-5 Inndekning av merforbruk

Første ledd første punktum presiserer at et merforbruk i foretaket skal dekkes inn i tråd med reglene i kommuneloven § 14-12 første og andre ledd. Begrepet merforbruk finnes imidlertid ikke i resultatoppstillingen etter regnskapsloven. *Andre punktum* slår derfor fast at det er negativ egenkapital i foretaket, slik egenkapitalen måles etter regnskapsloven, som skal regnes som merforbruk etter kommuneloven.

Kapittel 9. Særlige regler for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap

Bestemmelsene i dette kapitlet gjelder kun for interkommunale politiske råd etter kommuneloven kapittel 18 og kommunale oppgavefellesskap etter kommuneloven kapittel 19.

Reglene i forskriften kapittel 2 til 5 gjelder også for årsbudsjettet og årsregnskapet til interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap. Blant annet skal også samarbeidets budsjett og regnskap deles i drift og investering etter reglene i kapittel 2, regnskapet skal føres etter reglene i kapittel 3 og avsluttes etter reglene i kapittel 4, og budsjettet og regnskapet skal inneholde oppstillinger slik det følger av reglene i kapittel 5. Reglene i forskriften kapittel 2 til 5 gjelder imidlertid bare så langt det ikke følger noe annet av bestemmelsene i kapitlet her.

Kommuneloven stiller ikke krav om at det skal settes opp en økonomiplan for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap.

Til § 9-1 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsbudsjettet og årsregnskapet i kapittel 5

Bestemmelsen gir interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap enkelte muligheter til å fravike kravene til oppstillingene i budsjettet og regnskapet.

Bestemmelsen gjelder de økonomiske oversiktene for henholdsvis drift og investering etter §§ 5-4 og 5-5, bevilgningsoversiktene etter §§ 5-7 og 5-8, og balanseregnskapet etter § 5-9. Bestemmelsen gjelder for oppstillingene både i årsbudsjettet og årsregnskapet.

Bestemmelsen gir adgang til å slå sammen poster som inneholder uvesentlige beløp med andre poster. Eksempelvis kan et kommunalt oppgavefellesskap som har enkelte (uvesentlige) salgs- og leieinntekter slå sammen denne posten (post 8) i økonomisk oversikt drift, med posten for tilskudd fra andre (post 3), for å få et mer oversiktlig budsjett og regnskap. Det er ikke krav om å spesifisere poster som er sammenslått i note.

Bestemmelsen gir også adgang til å utelate poster som ikke er aktuelle. Eksempelvis kan et kommunalt oppgavefellesskap unnlate å ta med postene for rammetilskudd og skatteinntekter i økonomisk oversikt drift, for å få et mer oversiktlig budsjett og regnskap. Dersom det ikke foreligger inntekter eller utgifter som hører til i investering, kan bevilgningsoversikt investering og økonomisk oversikt investering utelates i sin helhet.

Til § 9-2 Særlige noteopplysninger i årsregnskapet

Bokstav a stiller krav om å opplyse hvor stor del av inntektene som kommer fra deltakerkommunene og hvor stor del av inntektene som kommer fra andre eksterne parter.

Bokstav b stiller krav om å opplyse om overføringer som er foretatt for å dekke inn merforbruk, jf. overføringsplikten i kommuneloven § 14-12 tredje ledd.

Opplysningsplikten etter § 9-2 kommer i tillegg til de notene som samarbeidet skal utarbeide etter §§ 5-11 og 5-12.

Til § 9-3 Unntak fra kravet om eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning

Første ledd første punktum gir adgang for interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefelleskap til å ikke utarbeide eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning. Adgangen gjelder kun for interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefelleskap som ikke er eget rettssubjekt og som har forventete brutto driftsinntekter på mindre enn 5 millioner kroner. Begge vilkårene må være oppfylt. Bestemmelsen må forstås slik at dersom regnskapet viser at samarbeidets inntekter er på 5 millioner kroner eller mer, vil det likevel ikke være krav om å utarbeide eget regnskap, dersom budsjetterte inntekter var lavere enn 5 millioner kroner og samarbeidet ikke utarbeidet eget årsbudsjett. Dersom regnskapet viser at samarbeidets inntekter er på mindre enn 5 millioner kroner, vil det likevel være krav om å utarbeide eget årsregnskap hvis det ble utarbeidet eget årsbudsjett med inntekter på over 5 millioner kroner. Bestemmelsen er et unntak fra kommuneloven § 14-8 første ledd første og andre punktum om eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning.

Andre punktum innebærer at et samarbeid bare kan benytte seg av unntaksadgangen i første ledd hvis dette er slått fast i samarbeidsavtalen.

Andre ledd innebærer at hvis samarbeidet ikke utarbeider eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning, skal samarbeidets budsjett og regnskap håndteres etter reglene i § 9-4. Bestemmelsen innebærer også at hvis samarbeidet ikke utarbeider eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning, så gjelder ikke reglene i kommuneloven § 14-8 første ledd tredje punktum, § 14-8 andre ledd, § 14-12 og § 24-1 fjerde ledd.

Til § 9-4 Særlige regler når det ikke utarbeides eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning

Bestemmelsen regulerer hvordan budsjettet og regnskapet skal håndteres, hvis et interkommunalt politisk råd eller et kommunalt oppgavefelleskap etter § 9-3 første ledd ikke utarbeider eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning.

Første ledd innebærer at samarbeidets økonomi skal inngå i budsjettet og regnskapet til kontorkommunen, på linje med andre virksomheter innenfor kommunekassen. Det vil dermed være kommunestyret i kontorkommunen som i forbindelse med vedtak om årsbudsjett og årsregnskap for kontorkommunen også vedtar samarbeidets budsjetttrammer og regnskap.

Andre ledd første punktum presiserer at den økonomiske rammen for samarbeidet skal føres opp som en egen bevilgning i bevilgningsoversiktene i kontorkommunens årsbudsjett. Det må ligge til grunn at den økonomiske rammen som vedtas av kommunestyret i kontorkommunen, bygger på de avtalene som er inngått av deltakerne i samarbeidet.

Andre punktum gir representantskapet i samarbeidet myndigheten til å fastsette den nærmere fordelingen av bevilgningen, det vil si å spesifisere samarbeidets inntekter og hvordan disse skal brukes i et detaljbudsjett. Denne fordelingen er ikke en del av kontorkommunens årsbudsjett, og skal ikke framstilles i årsbudsjettdokumentet. Bestemmelsen fastsetter ingen tidsfrist for når fordelingen skal være utarbeidet.

Tredje ledd første punktum presiserer at samarbeidets inntekter og utgifter skal føres opp i bevilgningsoversiktene i kontorkommunens årsregnskap med samme detaljeringsgrad som bevilgningen i årsbudsjettet. *Andre punktum* innebærer at kontorkommunen også skal utarbeide et detaljregnskap med en nærmere fordeling av samarbeidets inntekter og utgifter. Detaljregnskapet skal ha samme detaljeringsgrad som detaljbudsjettet fastsatt av representantskapet. Andre punktum innebærer videre at detaljregnskapet skal forelegges representantskapet for behandling, slik at representantskapet blir gjort kjent med samarbeidets økonomi og kan ta stilling til om det er behov for å iverksette tiltak. Detaljregnskapet er et utdrag fra kontorkommunens årsregnskap. Detaljregnskapet skal således ikke vedtas av representantskapet.

Til § 9-5 Unntak fra plikten til å oversende årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til departementet

Bestemmelsen fritar interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap fra plikten i kommuneloven § 14-3 femte ledd til å oversende årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til departementet. Bestemmelsen i § 6-1 gjelder heller ikke.

Kapittel 10. Særlige regler for lånefond

Bestemmelsene i dette kapitlet gjelder kun for lånefond etter kommuneloven § 14-14 tredje ledd.

Lånefond er en ordning i kommunen eller fylkeskommunen for innlån til kommunen eller fylkeskommunen, hvor innlånene til lånefondet lånes ut til de ulike regnskapsenhetene innenfor kommunen eller fylkeskommunen som rettssubjekt. Lånefondet er på denne måten en «internbank» for kommunen eller fylkeskommunen, med et eget budsjett og regnskap. Lånefondet er et budsjett- og regnskapsmessig mellomledd for kommunens eller fylkeskommunens innlån fra eksterne långivere og kommunens eller fylkeskommunens ulike virksomheter som låntaker. Lånefond er en del av kommunen som rettssubjekt.

Reglene i forskriften kapittel 2 til 6 gjelder også for budsjettet og regnskapet til lånefond. Blant annet skal også lånefondets budsjett og regnskap deles i drift og investering etter reglene i kapittel 2, regnskapet skal føres etter reglene i kapittel 3 og avsluttes etter reglene i kapittel 4, og budsjettet og regnskapet skal inneholde oppstillinger slik det følger av reglene i kapittel 5. Reglene i forskriften kapittel 2 til 6 gjelder imidlertid bare så langt det ikke følger noe annet av bestemmelsene i kapitlet her.

Kommuneloven stiller ikke krav om at det skal settes opp en økonomiplan for lånefond.

Til § 10-1 Lånefondets årsbudsjett og årsregnskap

Bestemmelsen regulerer hvilke transaksjoner (inntekter og utgifter) som kan tas inn i lånefondets budsjett og regnskap. Begrepet transaksjoner omfatter også interne transaksjoner mellom lånefondet og lånefondets låntakere (kommunekassen eller fylkeskommunekassen mv).

Bestemmelsen inneholder to vilkår for hvilke transaksjoner som kan tas inn i lånefondets budsjett og regnskap.

For det første omfattes bare transaksjoner som er knyttet til lånefondets opptak av lån og utlån. Det siktes her til opptak av lån og bruk av lån, utlån og omkostninger, renter og avdrag på opptatte lån, samt lånefondets administrasjonsutgifter knyttet til dette. Videre siktes det til omkostninger, renter og avdrag på lån som lånefondet mottar fra låntakerne, og refusjon av lånefondets administrasjonsutgifter som er belastet lånefondets låntakere.

Bestemmelsen åpner ikke for å føre andre typer inntekter eller utgifter i lånefondet, jf. likevel reglene i § 10-6 andre ledd om plikt for kommunekassen eller fylkeskommunen til å overføre midler til lånefondet.

Lånefondets inntekter kan være større enn lånefondets utgifter, både i drift og investering, eksempelvis som følge av at lånefondets avdragsutgifter er lavere enn mottatte avdrag fra låntakerne i kommunen eller fylkeskommunen. Bestemmelsen i § 10-1 er ikke til hinder for at lånefondet disponerer eventuelle merinntekter til nye utlån. Lånefondets utlån i et år kan som følge av dette overstige lånefondets opptak av og bruk av nye lån i året.

For det andre omfattes bare utlån til virksomheter som er en del av kommunen eller fylkeskommunen som rettssubjekt. Det følger av bestemmelsen at det kan bare lånes ut midler fra lånefondet til kommunen eller fylkeskommunen som juridisk person. Utlån fra kommunen eller fylkeskommunen til andre (eksterne virksomheter, privatpersoner mv.), må føres i kommunekasseregnskapet eller fylkeskommunekasseregnskapet, eventuelt i regnskapet til kommunalt eller fylkeskommunalt foretak eller til det kommunale oppgavefellesskapet dersom dette er aktuelt. Også utlån fra kommunen eller fylkeskommunen til interkommunalt politisk råd eller kommunalt oppgavefellesskap som er eget rettssubjekt, og utlån til interkommunalt selskap etter lov om interkommunale selskaper, må føres i kommunekassen eller fylkeskommunekassen.

Selv om bestemmelsen i § 10-1 er til hinder for at utlån til andre rettssubjekter føres i lånefondet, er bestemmelsen ikke til hinder for at det til lånefondet tas opp lån etter kommuneloven § 14-17. Også slike lån må lånefondet låne ut innenfor kommunen eller fylkeskommunen som juridisk person, mens videreutlånet til andre (eksterne virksomheter, privatpersoner mv.) som nevnt over må føres i kommunekasseregnskapet eller fylkeskommunekasseregnskapet.

Til § 10-2 Mottatte avdrag på lån i lånefondets årsbudsjett og årsregnskap

Bestemmelsene i §§ 2-5 og 2-6 om avdrag på og bruk av lån gjelder også for lånefondet. Eksempelvis skal også lånefondet minst føre minimumsavdraget i drift, og avdrag på lån kan kun føres av lånefondet i investering når det følger av bestemmelsene i § 2-5. Dette vil blant annet være aktuelt dersom lånefondets låntaker fører et avdrag over investering etter § 2-5 første ledd tredje punktum.

Også i lånefondets investeringsbudsjett og investeringsregnskap skal det bare føres den delen av opptatte lån som brukes til å finansiere årets utlån fra lånefondet, og bruk av lån kan ikke gå utover de øvrige begrensningene som ligger i § 2-6. Det følger for øvrig av bestemmelsen i § 2-6 at lånefondet bare fører utlån i samsvar med bruk av lån hos

lånefondets låntakere. Dette innebærer at lånefondets låntakere i sitt regnskap ikke vil ha ubrukte lånemidler knyttet til lån som kommer fra lånefondet.

Det er nytt at låneopptak ikke lenger skal føres i lånefondets bevilgningsregnskap i sin helhet. Den delen av opptatte lån som ikke brukes, føres også i lånefondets balanseregnskap på memoriakonto for ubrukte lånemidler.

Regnskapsføring av utlån fra lånefondet og låneopptak fra lånefondet forutsetter for øvrig at lånefondet har foretatt tilstrekkelige låneopptak og at det har skjedd en likviditetsoverføring fra långiver til lånefondet, med mindre lånefondet låner ut «overskudd» som omtalt under § 10-1.

Første punktum fastsetter et unntak fra § 2-2 første ledd bokstav d om at mottatte avdrag på utlån skal føres i investering. Unntaket innebærer at lånefondet som hovedregel skal inntektsføre mottatte avdrag på sine utlån i drift. Dette bygger blant annet på at lånefondet har avdragsutgifter i drift som dermed må ha finansiering i drift. Unntaket gjelder bare når lånefondets låntaker har utgiftsført avdrag til lånefondet over drift, jf. andre punktum.

Andre punktum innebærer at unntaket i første punktum ikke gjelder når lånefondets låntaker har utgiftsført avdrag til lånefondet over investering, jf. § 2-5 første ledd tredje punktum og § 2-5 andre ledd. I slike tilfeller skal også lånefondet inntektsføre mottatte avdrag på sine utlån i investering, i tråd med den alminnelige regelen i § 2-2 første ledd bokstav d. Lånefondet skal altså inntektsføre mottatte avdrag i drift eller investering, avhengig av om låntaker har utgiftsført avdraget i drift eller investering.

Til § 10-3 Unntak fra reglene om premieavvik, pensjonsmidler og pensjonsforpliktelser

Bestemmelsen innebærer at reglene i § 3-5 andre til syvende ledd ikke gjelder for lånefondet.

Til § 10-4 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsbudsjettet og årsregnskapet i kapittel 5

Bestemmelsen gir enkelte muligheter til å fravike kravene til oppstillingene i budsjettet og regnskapet til lånefondet. Bestemmelsen gjelder de økonomiske oversiktene for henholdsvis drift og investering etter §§ 5-4 og 5-5, og balanseregnskapet etter § 5-9. Bestemmelsen gjelder for oppstillingene både i årsbudsjettet og årsregnskapet.

Bestemmelsen gir for det første adgang til å slå sammen poster som inneholder uvesentlige beløp med andre poster. Det er ikke krav om å spesifisere poster som er sammenslått i note.

Bestemmelsen gir for det andre adgang til å utelate poster som ikke er aktuelle. Hvilke regnskapslinjer som er aktuelle for lånefondet følger av § 10-1. Eksempelvis kan lånefondet unnlate å ta med postene for rammetilskudd og skatteinntekter for å få et mer oversiktlig budsjett og regnskap.

For øvrig gjelder adgangen etter § 5-3 til å dele opp eller tilføye poster også for lånefondet. Dette gjelder både økonomisk oversikt drift, økonomisk oversikt investering

og balanseregnskapet. Oppdeling av eller tilføyelse av poster i lånefondets budsjett og regnskap må skje innenfor rammene av § 10-1.

Andre ledd innebærer at det ikke er plikt til å stille opp bevilgningsoversiktene etter §§ 5-7 og 5-8 i lånefondets årsbudsjett og årsregnskap.

Til § 10-5 Særlige noteopplysninger i lånefondets årsregnskap

Første ledd stiller krav om å opplyse om overføringer som er foretatt for å dekke inn merforbruk, jf. overføringsplikten i § 10-6 andre ledd.

Opplysningsplikten etter § 10-5 kommer i tillegg til de notene som skal utarbeides for lånefondet etter §§ 5-11 og 5-12.

Til § 10-6 Inndekning av merforbruk i driftsregnskapet og udekket beløp i investeringsregnskapet

Første ledd innebærer at et merforbruk i driftsregnskapet til lånefondet skal føres opp til dekning på lånefondets driftsbudsjett for det året merforbruket legges fram. Bestemmelsen svarer til kommuneloven § 14-12 første ledd første punktum.

Andre ledd innebærer en plikt for kommunen eller fylkeskommunen til å overføre midler fra kommunekassen eller fylkeskommunekassen til lånefondet, hvis lånefondet ikke har dekket inn et merforbruk i driftsregnskapet i sin helhet i samsvar med første ledd. Plikten som kommunen eller fylkeskommunen har til å overføre midler til lånefondet, er den samme plikten som kommunen eller fylkeskommunen har etter kommuneloven § 14-12 andre ved merforbruk i et kommunalt eller fylkeskommunalt foretak.

Tredje ledd innebærer at et udekket beløp i investeringsregnskapet til lånefondet skal føres opp til dekning på lånefondets investeringsbudsjett for det året det udekkete beløpet legges fram. Bestemmelsen svarer til kommuneloven § 14-12 første ledd andre punktum.

Kapittel 11. Konsolidert årsregnskap for kommuner og fylkeskommuner

Bestemmelsene i dette kapitlet gjelder for det konsoliderte årsregnskapet til kommuner og fylkeskommuner etter kommuneloven § 14-6 første ledd bokstav d.

Til § 11-1 Konsolidering

Første ledd slår fast formålet med det konsoliderte årsregnskapet som kommuner og fylkeskommuner skal utarbeide etter kommuneloven § 14-6 første ledd bokstav d. Det skal vise kommunen eller fylkeskommunen som rettssubjekt som én økonomisk enhet. Det følger av kommuneloven § 14-6 bokstav d at regnskapsenheter som er en del av kommunen eller fylkeskommunen som juridisk enhet, skal inngå i konsolideringen. Dette er kommunekassens eller fylkeskommunekassens regnskap, regnskapet til kommunale eller fylkeskommunale foretak og regnskapet til eventuell annen virksomhet som skal ha eget regnskap, slik som lånefond. I tillegg skal regnskapet til interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefelleskap som ikke er eget rettssubjekt inngå i det konsoliderte

regnskapet til kontorkommunen, jf. kommuneloven § 14-8 andre ledd. Det er enkelte unntak fra konsolideringsplikten, se forskriften § 11-3.

Andre ledd første punktum innebærer at konsolideringen som utgangspunkt skal skje ved at regnskapene til enhetene som skal inngå i konsolideringen, summeres sammen. Det konsoliderte årsregnskapet utarbeides således ved at like poster av eiendeler, forpliktelser, inntekter og utgifter mv. i regnskapene som skal inngå, legges sammen. Det er de avsluttede regnskapene som skal slås sammen. Det vil si at årsoppgjørdisposisjonene skal være gjennomført i hvert regnskap i tråd med reglene i kapittel 4 før konsolideringen.

Andre punktum innebærer at transaksjoner (inntekter og utgifter) og mellomværender (fordringer og gjeld) skal elimineres ved sammenslåingen av postene etter første punktum, slik at interne transaksjoner og mellomværender mellom enhetene som inngår i konsolideringen ikke skal framgå av det konsoliderte årsregnskapet. Bestemmelsen åpner ikke for å fravike elimineringsplikten.

Tredje ledd bygger på at det konsoliderte årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper (like transaksjoner skal være regnskapsført likt). Bestemmelsen retter seg i praksis mot tilfeller hvor regnskapsføringen i en regnskapsenhet avviker fra regnskapsføringen i kommunekassen eller fylkeskommunekassen, eksempelvis at et kommunalt foretak har ført regnskapet etter regnskapsloven med hjemmel i § 8-1, eller at et kommunalt foretak har ført enkelte transaksjoner annerledes enn i kommunekassen på et område der kommunelovens regnskapsregler eventuelt åpner for ulike regnskapsløsninger. *Første punktum* innebærer at det er regnskapsløsningene som er brukt i kommunekassens eller fylkeskommunekassens regnskap som skal legges til grunn for konsolideringen. Anvendelsen av regnskapsreglene i kommunekassens eller fylkeskommunekassens regnskap skal altså være bestemmende for hvordan regnskapsreglene skal anvendes i det konsoliderte regnskapet.

Andre punktum slår fast en omarbeidingsplikt. Plikten innebærer at dersom en regnskapsenhet har brukt andre regnskapsprinsipper enn i kommunekassens eller fylkeskommunekassens regnskap, skal regnskapet omarbeides i samsvar med regnskapsføringen i kommunekassen eller fylkeskommunekassen før det inkluderes i det konsoliderte regnskapet. Omarbeidingsplikten gjelder for eksempel for et kommunalt foretak som har ført regnskapet etter regnskapsloven i tråd med § 8-1 eller annen lov. Plikten gjelder også hvis for eksempel et kommunalt foretak har valgt en annen regnskapsmessig løsning for føringen av enkelte transaksjoner.

Tredje punktum gir et unntak fra omarbeidingsplikten i andre punktum. Unntaket gir adgang til å ikke omarbeide regnskapsføringen av enkeltransaksjoner eller enkeltposter før konsolidering. Unntaket gjelder bare hvis, og i den utstrekning, det samsvarer med god kommunal regnskapsskikk. Adgangen er begrenset og vil så langt god kommunal regnskapsskikk åpner for det, bare gjelde enkeltransaksjoner eller enkeltposter (kategorier av transaksjoner, eller poster i drifts- eller investeringsregnskapet, eller balanseposter) i de andre regnskapene enn kommunekassens eller fylkeskommunekassens regnskap. Bestemmelsen gir ikke adgang til å fravike hovedregelen i første punktum om at det konsoliderte regnskapet skal bygge på prinsippene i kommunekassen eller

fylkeskommunekassen. Bestemmelsen overlater til den rettslige standarden god kommunal regnskapsskikk å definere om, og i hvilke tilfeller, det ikke er hensiktsmessig eller nødvendig å omarbeide enkelttransaksjoner eller enkeltposter.

Fjerde ledd presiserer at det ikke skal gjennomføres strykninger eller disponeringer mot fond mv. etter reglene i kapittel 4 ved utarbeidelsen av det konsoliderte årsregnskapet. Dette bygger på at det konsoliderte årsregnskapet skal slås sammen på grunnlag av de regnskapene som inngår, og at loven ikke stiller krav om inndekning av merforbruk i det konsoliderte årsregnskapet (inndekningskravene er rettet direkte mot de enkelte regnskapene som inngår i konsolideringen). Bestemmelsen innebærer at årsoppgjørdisposisjonene i det konsoliderte regnskapet skal tilsvare summen av disse disposisjonene i de enkelte regnskapene. Det skal for eksempel ikke gjennomføres strykninger av budsjettere overføringer fra drift til investering i det konsoliderte årsregnskapet, selv om regnskapet skulle vise et merforbruk ved konsolideringen. Følgelig vil det konsoliderte regnskapet for eksempel kunne vise både et merforbruk fra årets drift på bunnlinjen, samtidig som det viser inndekning av merforbruk fra tidligere år.

Til § 11-2 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsregnskapet i kapittel 5

Første ledd gir et unntak fra § 5-2 første ledd andre punktum, og innebærer at økonomisk oversikt drift, økonomisk oversikt investering og balanseregnskapet i det konsoliderte årsregnskapet kun skal vise beløp for årets regnskap og for forrige års regnskap. Det er ikke krav om å vise budsjettbeløp.

Andre ledd innebærer at det ikke er krav om å utarbeide bevilgningsoversikter på konsolidert nivå. Det er heller ikke krav om å utarbeide en konsolidert oversikt over årsavslutningsdisposisjoner.

Til § 11-3 Unntak fra kravet om konsolidering

Bestemmelsen gir unntak fra kravet i kommuneloven § 14-6 bokstav d om at alle regnskapsenheter som er en del av kommunen eller fylkeskommunen som juridisk enhet, skal inngå i konsolideringen. Enhetene som er nevnt i første og andre ledd kan holdes utenfor det konsoliderte årsregnskapet.

Første ledd gir unntak for kommunale eller fylkeskommunale foretak som fører regnskap etter regnskapslovens prinsipper med hjemmel i denne forskriften § 8-1 eller annen lov. Et eksempel på det siste kan være foretak som fører regnskap etter regnskapslovens prinsipper etter forskrift 11. mars 1999 nr. 302 om kontroll av nettvirksomhet § 2-4, jf. energiloven § 10-6.

Unntaket i første ledd er frivillig å benytte seg av for kommunene eller fylkeskommunene. Hvis slike foretak likevel ikke utelates fra konsolideringen, gjelder § 11-1 tredje ledd. Det vil si at regnskapet til foretaket, før konsolideringen, må omarbeides i samsvar med reglene i kommuneloven § 14-6 og denne forskrift.

Andre ledd første punktum er et unntak fra kommuneloven § 14-8 andre ledd, og gjelder interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefelleskap som ikke er eget

rettssubjekt og som fører eget regnskap. Unntaket gjelder imidlertid bare hvis utelatelsen fra det konsoliderte årsregnskapet ikke har betydning for å bedømme kontorkommunens økonomiske utvikling og stilling. Unntaket retter seg mot tilfeller der størrelsen på det aktuelle samarbeidets økonomi er uvesentlig i forhold kontorkommunen som økonomisk enhet.

Andre punktum innebærer at adgangen til å utelate interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap etter første punktum, likevel ikke gjelder hvis disse enhetene sammen er så store at de har betydning for å bedømme kontorkommunens økonomiske utvikling og stilling. I slike tilfeller skal enhetene likevel tas med i det konsoliderte regnskapet så langt det har betydning for å bedømme kontorkommunens økonomiske utvikling og stilling. Begrepet så langt skal forstås slik: Hvis det for eksempel er seks små samarbeid som hver for seg kan utelates etter første punktum, kreves det bare å ta med fire av dem hvis de to siste ikke har betydning for bedømmelsen.

Til § 11-4 Særlige noteopplysninger i det konsoliderte årsregnskapet

Opplysningspliktene i denne bestemmelsen kommer i tillegg til de notene som skal utarbeides for det konsoliderte årsregnskapet etter §§ 5-11 og 5-12.

Bokstav a slår fast at det skal opplyses om hvilke enheter som inngår i konsolideringen.

Det skal også opplyses om hvilke enheter som eventuelt er utelatt, jf. *bokstav b*.

Bokstav c innebærer at det skal opplyses om eventuelle endringer i hvilke enheter som inngår i det konsoliderte regnskapet. Det siktes her til situasjoner hvor for eksempel et kommunalt foretak går over til å følge regnskapsloven eller omdannes til et aksjeselskap, eller omvendt.

Bokstav d er et krav om å opplyse om sentrale størrelser fra regnskapet til de enhetene som er utelatt fra konsolideringen, eller som har kommet til eller gått ut av konsolideringen. Dette kan være resultat, eiendeler, gjeld, egenkapital eller annet. Eksempelvis kan det være relevant å opplyse om at et kommunalt foretak som er utelatt fra konsolideringen, har betydelig egenkapital. Kravet gjelder bare hvis opplysningene er vesentlige for å kunne bedømme kommunens eller fylkeskommunens økonomiske utvikling og stilling. Det betyr at enheter som er utelatt, eller har kommet til eller gått ut, må være av en viss størrelse før opplysningsplikten gjelder. Således vil enheter som er utelatt fra konsolideringen etter § 11-3 andre ledd i praksis ikke være omfattet av opplysningsplikten i bokstav d.

Bokstav e retter seg mot tilfeller hvor interkommunale politiske råd eller kommunale oppgavefellesskap som ikke er eget rettssubjekt, inngår i det konsoliderte årsregnskapet, og hvor samarbeidet utgjør en betydelig del av det. Bestemmelsen innebærer at det skal opplyses om hvor stor del av samarbeidets økonomi som er knyttet til de andre deltakerkommunene, eksempelvis andelen av gjeld som andre deltakerkommuner har ansvar for. Kravet gjelder bare hvis opplysningene er vesentlige for å kunne bedømme kommunens eller fylkeskommunens økonomiske utvikling og stilling.

Etter § 5-11 skal det konsoliderte årsregnskapet også inneholde alle notene som er nevnt i § 5-12. Dette vil ikke alltid være hensiktsmessig. Etter *andre ledd* kan derfor noter som nevnt i § 5-12 utelates fra det konsoliderte årsregnskapet, når dette følger av god kommunal regnskapsskikk.

Kapittel 12. Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser

Til § 12-2 Overgangsregler

Tredje ledd gjelder for kommunale og fylkeskommunale foretak som ved forskriftens ikrafttredelse utarbeider årsregnskap etter regnskapsloven mv. i tråd med reglene i forskrift 24.8.2006 nr. 1033 om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak §§ 6 og 19, men som ikke har adgang til å følge regnskapsloven mv. etter ny forskrift § 8-1. Slike foretak gis etter *første punktum* en ekstra overgangsperiode på ett år for å legge om årsregnskapet mv. i tråd med reglene i ny forskrift kapittel 2 til 5 og 7. Slike foretak kan altså følge regnskapsloven mv. i tråd med reglene i kapittel 8 til og med budsjett- og regnskapsåret 2020. Etter *andre punktum* skal slike foretak utarbeide årsbudsjett og årsregnskap etter reglene i ny forskrift kapittel 2 til 5 og 7 fra og med budsjett- og regnskapsåret 2021.

12 Forslag til ny budsjett- og regnskapsforskrift

Forskrift xx. yy 2019 nr. nn om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.

Korttittel: Budsjett- og regnskapsforskriften

Fastsatt av Kommunal- og moderniseringsdepartementet xx. yy 2019 med hjemmel i lov 22 juni 2018 nr. 83 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) § 14-3 femte ledd, § 14-4 sjette ledd, § 14-6 syvende ledd, § 14-8 tredje ledd og § 14-9 tredje og fjerde ledd.

Kapittel 1. Virkeområde

§ 1-1 *Saklig virkeområde*

Forskriften gjelder for

- a) økonomiplanen, årsbudsjettet, årsregnskapene og årsberetningen til kommuner og fylkeskommuner
- b) årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til kommunale og fylkeskommunale foretak etter kommuneloven kapittel 9
- c) årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til interkommunale politiske råd etter kommuneloven kapittel 18 og kommunale oppgavefellesskap etter kommuneloven kapittel 19
- d) årsbudsjettet og årsregnskapet til lånefond etter kommuneloven § 14-14 tredje ledd.

Kapittel 2. Skillet mellom drift og investering

§ 2-1 *Inntekter og utgifter mv. i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet*

Økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet skal omfatte

- a) løpende inntekter
- b) utgifter til drift
- c) overføring til investering
- d) bruk av og avsetninger til driftsfond
- e) dekning av tidligere års merforbruk.

Økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet skal også omfatte inntekter fra salg av aksjer så langt dette følger av § 2-8.

§ 2-2 *Inntekter og utgifter mv. i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet*

Økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet skal omfatte

- a) utgifter til investeringer i anleggsmidler
- b) inntekter fra salg av anleggsmidler og inntekter som er knyttet til investeringer
- c) bruk av lån
- d) utlån og mottatte avdrag på utlån
- e) overføring fra drift

- f) bruk av og avsetninger til investeringsfond
- g) dekning av tidligere års udekket beløp.

Økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet skal også omfatte:

- a) tilskudd til andres investeringer når dette følger av § 2-4
- b) avdrag på lån når dette følger av § 2-5
- c) utbytte og uttak av kapital fra selskaper når dette følger av § 2-7.

§ 2-3 Vedlikehold og påkostninger på varige driftsmidler

Utgifter til vedlikehold av varige driftsmidler regnes som utgifter til drift. Utgifter til vesentlige og varige påkostninger regnes som utgifter til investeringer i anleggsmidler.

§ 2-4 Tilskudd til andres investeringer

Tilskudd til andres investeringer regnes som utgifter til drift. Tilskudd til andres investeringer som kan lånefinansieres etter kommuneloven § 14-16 første eller andre ledd eller kirkeloven § 15 sjette ledd, kan likevel føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet hvis de finansieres av inntekter her.

§ 2-5 Avdrag på lån

Avdrag på lån som er tatt opp etter kommuneloven § 14-15 første eller andre ledd eller § 14-16 eller med hjemmel i annen lov, regnes som utgifter til drift. I økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet skal det føres avdrag på slike lån som samlet minst tilsvarer minimumsavdraget beregnet etter kommuneloven § 14-18. Avdrag på slike lån utover minimumsavdraget skal bare føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet, hvis de finansieres av inntekter her.

Avdrag på lån som er tatt opp etter kommuneloven § 14-17 føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet.

§ 2-6 Bruk av lån

Den delen av et lån som er brukt til å finansiere utgifter i regnskapsåret føres i investeringsregnskapet. Den delen av lånet som ikke er brukt, registreres på memoriakonto for ubrukte lånemidler.

Bruk av lån i investeringsregnskapet kan ikke være høyere enn det som er fastsatt i investeringsbudsjettet.

Bruk av lån kan ikke være høyere enn årets utgifter som med hjemmel i lov kan finansieres med lån.

Bruk av lån kan likevel være høyere enn det som følger av tredje ledd hvis bruken finansierer dekning av et tidligere års udekket beløp i investeringsregnskapet, og hvis det udekkete beløpet knytter seg til utgifter som med hjemmel i lov kan finansieres med lån.

§ 2-7 Utbytte og uttak av kapital fra selskaper

Utdeling av resultater som er opptjent i selskapet i løpet av kommunens eller fylkeskommunens eiertid regnes som løpende inntekter.

Utdeling av innskutt kapital eller verdier som kommunen eller fylkeskommunen har betalt vederlag for føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet.

§ 2-8 *Salg av aksjer klassifisert som finansielle anleggsmidler*

En andel av inntektene fra salg av aksjer som er klassifisert som finansielle anleggsmidler regnes som løpende inntekter.

Andelen som utgjør løpende inntekter etter første ledd skal tilsvare den delen av salgsinntekten som gjenspeiler resultatene som er opptjent i selskapet i løpet av kommunens eller fylkeskommunens eiertid, og som ved en videreføring av eierskapet til aksjene kunne blitt utdelt og inntektsført i driften etter § 2-7 første ledd.

Beløpet etter andre ledd skal reduseres med utbyttet som eventuelt utbetales til kommunen eller fylkeskommunen, hvis utbyttet inngår i beregningen etter andre ledd og inntektsføres i driften etter § 2-7 første ledd.

Kapittel 3. Klassifisering og måling av eiendeler og gjeld, regnskapsføring av pensjon, virkninger av endring i regnskapsprinsipp og bokføring

§ 3-1 *Klassifisering av eiendeler og gjeld i balanseregnskapet*

Eiendeler som er vesentlige og til varig eie klassifiseres i balanseregnskapet som anleggsmidler. Andre eiendeler klassifiseres som omløpsmidler.

Lån som er tatt opp etter kommuneloven §§ 14-15 første eller andre ledd, 14-16, 14-17 første ledd eller kirkeloven § 15 sjette ledd klassifiseres i balanseregnskapet som langsiktig gjeld. Annen gjeld klassifiseres som kortsiktig gjeld.

§ 3-2 *Måling av anleggsmidler og langsiktig gjeld i balanseregnskapet*

Anleggsmidler måles til anskaffelseskost. Anleggsmidler som har begrenset utnyttbar levetid avskrives etter § 3-4. Anleggsmidler nedskrives til virkelig verdi ved et vesentlig og varig verdifall. Nedskrivningen reverseres i den grad grunnlaget for nedskrivningen faller bort.

Langsiktig gjeld måles til opptakskost. Langsiktig gjeld oppskrives ved en varig økning i forpliktelsen. Langsiktig gjeld oppskrives likevel ikke ved renteendringer på lån. Oppskrivningen reverseres i den grad grunnlaget for oppskrivningen faller bort.

§ 3-3 *Måling av omløpsmidler og kortsiktig gjeld i balanseregnskapet*

Omløpsmidler måles til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler måles til virkelig verdi.

Kortsiktig gjeld måles til det høyeste av opptakskost og virkelig verdi.

Ved sikring skal gevinst eller tap på et sikringsinstrument sammenstilles med tap eller gevinst på sikringsobjektet.

§ 3-4 *Avskrivninger av anleggsmidler*

Anleggsmidler som har begrenset utnyttbar levetid avskrives planmessig over den utnyttbare levetiden til anleggsmidlet. Avskrivningsperioden kan likevel ikke være lengre enn

a) 5 år for IKT-utstyr og programvare, kontormaskiner, og lignende

- b) 10 år for inventar og innredning, større utstyr, verktøy og maskiner, kjøretøy, og lignende
- c) 20 år for større nyttekjøretøy og anleggsmaskiner, renseanlegg, pumpestasjoner, forbrenningsanlegg og andre tekniske anlegg, og lignende
- d) 40 år for barnehagelokaler, skolelokaler, idrettshaller og idrettsanlegg, boliger og lokaler til bofellesskap, veger og parkeringsplasser, terminalbygninger, kaier og kaianlegg, båter og ferger, ledningsnett, og lignende
- e) 50 år for administrasjonslokaler, institusjonslokaler, kulturbygg, lagerbygg, brannstasjoner, og lignende.

Avskrivningene skal starte senest året etter at anleggsmidlet er anskaffet.

Større varige driftsmidler som består av deler med ulik levetid kan dekomponeres slik at delene av driftsmidlet avskrives hver for seg. Ved dekomponering skal gjennomsnittlig avskrivningstid for de ulike delene ikke være lengre enn det som følger av første ledd.

§ 3-5 *Pensjonspremier, premieavvik, pensjonsmidler og pensjonsforpliktelser*

Årets pensjonspremie skal utgiftsføres i tråd med kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav c.

Årets premieavvik er differansen mellom årets pensjonspremie og årets beregnede netto pensjonskostnad. Årets premieavvik skal inntektsføres og balanseføres, hvis pensjonspremien er større enn netto pensjonskostnad. Årets premieavvik skal utgiftsføres og balanseføres, hvis pensjonspremien er mindre enn netto pensjonskostnad.

Premieavviket som er balanseført etter andre ledd skal fra og med påfølgende år tilbakeføres over syv år med like årlige beløp. Premieavvik som oppsto i regnskapsårene 2011 til og med 2013, skal tilbakeføres over ti år. Premieavvik som oppsto i regnskapsårene til og med 2010 skal tilbakeføres over femten år.

Et premieavvik som er balanseført etter andre ledd kan i stedet for tilbakeføring etter tredje ledd, tilbakeføres fullt ut i året etter at premieavviket oppsto.

Pensjonsmidlene klassifiseres som anleggsmidler i balanseregnskapet. Egenkapital i egen pensjonskasse eller gjensidig livsforsikringselskap skal ikke innregnes i pensjonsmidlene. Pensjonsmidlene skal måles til virkelig verdi. Obligasjoner som holdes til forfall, skal likevel måles til anskaffelseskost.

Pensjonsforpliktelsen klassifiseres som langsiktig gjeld i balanseregnskapet. Pensjonsforpliktelsene skal måles til nåverdien av opptjente fremtidige pensjonsytelser.

Estimatavvik for pensjonsmidlene og pensjonsforpliktelsene, og virkningen av planendringer på pensjonsforpliktelsene, skal kun regnskapsføres i balansen.

§ 3-6 *Forutsetninger for beregning av netto pensjonskostnad, pensjonsmidler og pensjonsforpliktelser*

Beregningene av netto pensjonskostnad, pensjonsmidlene og pensjonsforpliktelsene etter § 3-5, skal gjøres på grunnlag av de økonomiske forutsetningene som departementet fastsetter, og på grunnlag av anerkjente aktuarmessige forutsetninger. De aktuarmessige forutsetningene kan inneholde sikkerhetsmarginer. Departementet kan fastsette nærmere aktuarmessige forutsetninger.

Departementet fastsetter tidspunktet for implementering av endringer i aktuarmessige forutsetninger, hvis endringene har vesentlig betydning for måling av netto

pensjonskostnad, pensjonsmidlene eller pensjonsforpliktelsene. Departementet fastsetter også tidspunktet for implementering av planendringer i beregningene av netto pensjonskostnad, pensjonsmidlene og pensjonsforpliktelsene.

§ 3-7 Virkninger av endring av regnskapsprinsipp

Hvis det foretas en endring av anvendt regnskapsprinsipp, skal virkningen føres direkte mot egenkapitalen. Virkninger som påvirker arbeidskapitalen føres mot egen konto for prinsippendringer. Virkninger som påvirker anleggsmidler eller langsiktig gjeld føres mot kapitalkonto.

§ 3-8 Bokføring

For virksomhet som er bokføringspliktig etter kommuneloven § 14-6 femte ledd, skal pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven § 3 omfatte regnskapsrapportering etter kommuneloven §§ 14-6, 14-8 og 16-1.

Hvis kontantsalg i en avgrenset virksomhet er mindre enn tre ganger folketrygdens grunnbeløp i løpet av et regnskapsår, kan kravene i bokføringsforskriften § 5-3-2 fravikes for denne virksomheten. Hvis bokføringsforskriften § 5-3-2 fravikes, skal kontantsalget dokumenteres etter reglene i bokføringsforskriften delkapittel § 5-4, så langt de passer. Første og andre punktum gjelder ikke for virksomhet som er bokføringspliktig etter bokføringsloven § 2 andre ledd.

Kapittel 4. Avslutningen av driftsregnskapet og investeringsregnskapet

§ 4-1 Strykninger av budsjettdisposisjoner i driftsregnskapet

Ved avslutningen av driftsregnskapet skal bruk av og avsetning til disposisjonsfond, overføring til investering og dekning av tidligere års merforbruk først føres i samsvar med budsjetterte beløp. I tillegg føres bruk av og avsetning til disposisjonsfond og overføring til investering som er vedtatt av underordnet organ.

Overføring til investering skal reduseres hvis det er nødvendig for å unngå at overføringen medfører avsetning av løpende inntekter på investeringsfond.

Hvis driftsregnskapet viser et merforbruk etter at disposisjonene i første og andre ledd er gjennomført, skal merforbruket reduseres så mye som mulig ved å

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

Overføring av midler som etter lov eller avtale er reservert for særskilte formål kan likevel ikke strykes etter bokstav a. Strykninger etter bokstav a og b gjennomføres så mye som mulig før det foretas strykninger etter bokstav c.

Hvis driftsregnskapet viser et mindreforbruk etter at disposisjonene i første og andre ledd er gjennomført, skal mindreforbruket reduseres så mye som mulig ved å stryke bruk av disposisjonsfond.

§ 4-2 Bruk av disposisjonsfond, fremføring av merforbruk og disponering av mindreforbruk i driftsregnskapet

Hvis driftsregnskapet fortsatt viser et merforbruk etter at disposisjonene i § 4-1 første til tredje ledd er gjennomført, skal merforbruket reduseres ytterligere ved bruk av

disposisjonsfond, så lenge det er tilgjengelige midler på fondet. Den delen av disposisjonsfondet som i det opprinnelige budsjettvedtaket for året etter regnskapsåret brukes til å finansiere driftsbudsjettet, kan likevel ikke brukes til å redusere merforbruket. Et merforbruk som ikke kan reduseres etter første punktum fremføres til inndekning etter kommuneloven §§ 14-11 eller 14-12.

Hvis driftsregnskapet fortsatt viser et mindreforbruk etter at disposisjonene i § 4-1 første, andre og fjerde ledd er gjennomført, skal mindreforbruket dekke inn eventuelle tidligere års merforbruk. Et mindreforbruk som ikke dekker inn et merforbruk etter første punktum avsettes til disposisjonsfond.

§ 4-3 *Strykninger av budsjettdisposisjoner i investeringsregnskapet*

Ved avslutningen av investeringsregnskapet skal bruk av og avsetning til ubundet investeringsfond, overføring fra drift og inndekning av tidligere års udekket beløp først føres i samsvar med budsjetterte beløp. I tillegg føres bruk av og avsetning til ubundet investeringsfond og overføring fra drift som er vedtatt av underordnet organ.

Overføring fra drift skal reduseres hvis det er nødvendig for å unngå at overføringen medfører avsetning av løpende inntekter på investeringsfond.

Bruk av lån skal reduseres i forhold til budsjetterte beløp så langt det følger av § 2-6.

Hvis investeringsregnskapet viser et udekket beløp etter at disposisjonene i første og andre ledd er gjennomført, skal det udekkete beløpet reduseres så mye som mulig ved å stryke avsetninger til ubundet investeringsfond.

Hvis investeringsregnskapet viser et udisponert beløp etter at disposisjonene i første til tredje ledd er gjennomført, skal det udisponerte beløpet reduseres så mye som mulig ved å

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

§ 4-4 *Fremføring av udekket beløp og disponering av udisponert beløp i investeringsregnskapet*

Hvis investeringsregnskapet fortsatt viser et udekket beløp etter at disposisjonene i § 4-3 første til fjerde ledd er gjennomført, skal det udekkete beløpet føres opp til dekning på investeringsbudsjettet i det året som regnskapet legges fram.

Hvis investeringsregnskapet fortsatt viser et udisponert beløp etter at disposisjonene i § 4-3 første, andre, tredje og femte ledd er gjennomført, skal det udisponerte beløpet avsettes til ubundet investeringsfond.

Kapittel 5. Obligatoriske oppstillinger og opplysninger i økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet

§ 5-1 *Oppstillinger i økonomiplanen og årsbudsjettet*

Økonomiplanen og årsbudsjettet skal inneholde oppstillingene som nevnt i §§ 5-4 til 5-8. Oppstillingene skal også vise beløp for det forrige budsjettåret og det sist vedtatte årsregnskapet.

Første ledd gjelder tilsvarende for innstillingene til vedtak om økonomiplan og årsbudsjett.

§ 5-2 Oppstillinger og opplysninger i årsregnskapet

Årsregnskapet skal inneholde oppstillingene som nevnt i §§ 5-4, 5-5 og 5-7 til 5-10. Oppstillingene skal også vise beløp for det opprinnelige vedtatte årsbudsjettet, det regulerte årsbudsjettet og det forrige årsregnskapet. Oppstillingen av balanseregnskapet skal kun vise verdiene ved utgangen av regnskapsåret og verdiene i forrige årsregnskap.

Årsregnskapet skal inneholde opplysningene som nevnt i §§ 5-11 og 5-12.

Første og andre ledd gjelder tilsvarende for avleggelsen av og innstillingen til vedtak om årsregnskap.

§ 5-3 Spesifisering av poster

I oppstillingene etter §§ 5-4 til 5-10 kan det foretas en oppdeling av poster eller tilføyelse av poster som ikke framgår av oppstillingsplanene.

§ 5-4 Økonomisk oversikt – drift

Inntektene, utgiftene, avsetningene og bruken av avsetninger i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet, skal stilles opp med følgende poster i denne rekkefølgen:

1. Rammetilskudd
 2. Andre tilskudd fra staten
 3. Tilskudd fra andre
 4. Inntekts- og formuesskatt
 5. Eiendomsskatt
 6. Andre skatteinntekter
 7. Brukerbetalinger
 8. Salgs- og leieinntekter
 9. Sum driftsinntekter
 10. Lønn og sosiale utgifter
 11. Kjøp av varer og tjenester
 12. Tilskudd til andre
 13. Avskrivninger
 14. Fordelte utgifter
 15. Sum driftsutgifter
 16. Brutto driftsresultat
 17. Renteinntekter, utbytter og gevinster på finansielle omløpsmidler
 18. Renteutgifter og tap på finansielle omløpsmidler
 19. Avdrag på lån
 20. Netto finansutgifter
 21. Motpost avskrivninger
 22. Netto driftsresultat
- Disponering eller dekning av netto driftsresultat:
23. Overføring til investering
 24. Netto avsetninger til eller bruk av bundne driftsfond

25. Netto avsetninger til eller bruk av disposisjonsfond
26. Dekning av tidligere års merforbruk i driftsregnskapet
27. Sum disponeringer eller dekning av netto driftsresultat
28. Fremført til inndekning i senere år (merforbruk)

I vedtak om og innstilling til vedtak om økonomiplan og årsbudsjett kan spesifiseringen av driftsutgiftene på postene 10 til 14 utelates. Postene 10 til 14 skal være spesifisert senest 1. mars i det året som budsjettet gjelder for.

§ 5-5 Økonomisk oversikt – investering

Utgiftene, inntektene, avsetningene og bruken av avsetninger i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet, skal stilles opp med følgende poster i denne rekkefølgen:

1. Investeringer i varige driftsmidler
2. Tilskudd til andres investeringer
3. Investeringer i aksjer og andeler i selskaper
4. Utlån
5. Avdrag på lån
6. Sum investeringsutgifter
7. Kompensasjon for merverdiavgift
8. Tilskudd fra andre
9. Salg av varige driftsmidler
10. Salg av finansielle anleggsmidler
11. Utdeling fra selskaper
12. Mottatte avdrag på utlån
13. Bruk av lån
14. Sum investeringsinntekter
15. Videreutlån
16. Bruk av lån til videreutlån
17. Avdrag på lån til videreutlån
18. Mottatte avdrag på videreutlån
19. Netto utgifter videreutlån
20. Overføring fra drift
21. Netto avsetninger til eller bruk av bundne investeringsfond
22. Netto avsetninger til eller bruk av ubundet investeringsfond
23. Dekning av tidligere års udekket i investeringsregnskapet
24. Sum overføring fra drift og avsetninger
25. Fremført til inndekning i senere år (udekket)

§ 5-6 Oversikt over gjeld og andre vesentlige langsiktige forpliktelser i økonomiplanen og årsbudsjettet

Økonomiplanen og årsbudsjettet skal inneholde en oversikt over den årlige utviklingen i gjeld og andre vesentlige langsiktige forpliktelser i planperioden.

§ 5-7 Bevilgningsoversikter – drift

Inntektene som ikke knytter seg til bestemte formål i økonomiplanens driftsdel og driftsbudsjettet, og disponeringen av disse inntektene, skal stilles opp med følgende poster i denne rekkefølgen:

1. Rammetilskudd og skatteinntekter
2. Andre generelle inntekter
3. Renteinntekter, utbytter og gevinster på finansielle omløpsmidler
4. Sum generelle midler til disposisjon
5. Renteutgifter og tap på finansielle omløpsmidler
6. Avdrag på lån
7. Sum generelle midler til disposisjon etter finansutgifter
8. Overføring til investering
9. Netto avsetninger til eller bruk av driftsfond
10. Dekning av tidligere års merforbruk i driftsregnskapet
11. Sum generelle midler disponibelt til bevilgninger drift
12. Sum generelle midler bevilget til drift
13. Fremført til inndekning i senere år (merforbruk)

Første punktum er ikke til hinder for at renter og avdrag i stedet kan inngå i bevilgningene etter andre ledd.

Bevilgningene til de enkelte budsjettområdene i økonomiplanens driftsdel og driftsbudsjettet, skal stilles opp i tråd med det som er bestemt av det organet som har budsjettmyndigheten. Nettosummen av bevilgningene skal tilsvare beløpet på post 12 i oppstillingen etter første ledd.

Årsregnskapet skal inneholde tilsvarende oppstillinger som nevnt i første og andre ledd.

§ 5-8 Bevilgningsoversikt – investering

Bevilgningene til investeringer i varige driftsmidler, tilskudd til andres investeringer, investeringer i aksjer og andeler, og utlån, skal stilles opp i tråd med det som er bestemt av det organet som har budsjettmyndigheten. Oppstillingen av bevilgningene skal inneholde bruttobeløp. Bruttobeløpene til henholdsvis investeringer i varige driftsmidler, tilskudd til andres investeringer, investeringer i aksjer og andeler, og utlån, skal tilsvare beløpene på postene 1 til 4 i oppstillingen etter § 5-5 første ledd.

Årsregnskapet skal inneholde en tilsvarende oppstilling som nevnt i første ledd.

§ 5-9 Balanseregnskapet

Eiendeler, egenkapital og gjeld skal stilles opp med følgende poster i denne rekkefølgen:

A. Anleggsmidler

I. Varige driftsmidler

1. Faste eiendommer og anlegg
2. Utstyr, maskiner og transportmidler

II. Finansielle anleggsmidler

1. Aksjer og andeler
2. Obligasjoner
3. Utlån

III. Immaterielle eiendeler

IV. Pensjonsmidler

B. Omløpsmidler

I. Bankinnskudd og kontanter

II. Finansielle omløpsmidler

1. Aksjer og andeler
2. Obligasjoner
3. Sertifikater
4. Derivater

III. Kortsiktige fordringer

1. Kundefordringer
2. Andre kortsiktige fordringer
3. Premieavvik

Sum eiendeler

C. Egenkapital

I. Drift

1. Disposisjonsfond
2. Bundne driftsfond
3. Merforbruk i driftsregnskapet
4. Prinsippendringer som påvirker arbeidskapitalen

II. Investering

1. Ubundet investeringsfond
2. Bundne investeringsfond
3. Udekket beløp i investeringsregnskapet
4. Kapitalkonto
5. Prinsippendringer som påvirker arbeidskapitalen

D. Langsiktig gjeld

I. Lån

1. Gjeld til kredittinstitusjoner
2. Obligasjonslån
3. Sertifikatlån

II. Pensjonsforpliktelse

E. Kortsiktig gjeld

I. Kortsiktig gjeld

1. Leverandørgjeld
2. Likviditetslån

3. Derivater
4. Annen kortsiktig gjeld
5. Premieavvik

Sum egenkapital og gjeld

F. Memoriakonti

- I. Ubrukte lånemidler
- II. Andre memoriakonti
- III. Motkonto for memoriakontiene

§ 5-10 *Oversikt over årsavslutningsdisposisjoner*

Disposisjonene som er foretatt i tråd med §§ 4-1 og 4-2 skal for driftsregnskapet stilles opp med følgende poster:

1. Mer- eller mindreforbruk før strykninger (budsjettavvik)
2. Strykning av overføring til investering
3. Strykning av avsetninger til disposisjonsfond
4. Strykning av dekning av tidligere års merforbruk i driftsregnskapet
5. Strykning av bruk av disposisjonsfond
6. Mer- eller mindreforbruk etter strykninger
7. Bruk av disposisjonsfond for reduksjon av merforbruk etter strykninger
8. Disponering av mindreforbruk etter strykninger for dekning av tidligere års merforbruk i driftsregnskapet
9. Disponering av mindreforbruk etter strykninger for avsetning til disposisjonsfond.
10. Fremført til inndekning i senere år (merforbruk).

Postene 2 til 5 og 7 til 9 kan utelates hvis de ikke er aktuelle.

Disposisjonene som er foretatt i tråd med § 4-3 og § 4-4 skal for investeringsregnskapet stilles opp med følgende poster:

1. Udekket eller udisponert beløp før strykninger (budsjettavvik)
2. Strykning av avsetninger til ubundet investeringsfond
3. Strykning av overføring fra drift
4. Strykning av bruk av lån
5. Strykning av bruk av ubundet investeringsfond
6. Udekket eller udisponert beløp etter strykninger
7. Disponering av udisponert beløp etter strykninger for avsetning til ubundet investeringsfond.
8. Fremført til inndekning i senere år (udekket).

Postene 2 til 5 og 7 kan utelates hvis de ikke er aktuelle.

§ 5-11 *Noteopplysninger i årsregnskapet*

I noter til årsregnskapet skal det gis opplysninger som nevnt i § 5-12. Første punktum gjelder bare så langt opplysningene er aktuelle.

Det skal også gis noteopplysninger om andre forhold hvis opplysningene ikke framgår av årsregnskapet for øvrig og er vesentlige for vurderingen av den økonomiske utviklingen og stillingen.

Notene skal nummereres. I oppstillingene i årsregnskapet skal det så langt som mulig gis henvisninger fra regnskapsposter til tilhørende note.

§ 5-12 Faste noteopplysninger i årsregnskapet

- a) Det skal opplyses om hva arbeidskapitalen er ved inngangen av året, årets endring i arbeidskapitalen, og hva arbeidskapitalen er ved utgangen av året. Årets endring i arbeidskapitalen skal spesifiseres med netto driftsresultat, netto inntekter og bruk av lån i investeringsregnskapet, endring i ubrukte lånemidler og virkningen av endring i regnskapsprinsipp.
- b) Årets endring i kapitalkonto skal spesifiseres med årets endring i bokført verdi av anleggsmidlene og langsiktig gjeld, endring i ubrukte lånemidler og virkningen av endring i regnskapsprinsipp.
- c) Det skal opplyses om vesentlige endringer i regnskapsprinsipp. Det skal også opplyses om vesentlige endringer i regnskapsestimater og om vesentlige korrigeringer av tidligere års feil.
- d) For hver gruppe av varige driftsmidler skal det opplyses om avskrivningsperioder og avskrivningsplan. For hver gruppe av varige driftsmidler skal det også opplyses om balanseført verdi ved inngangen av året, årets tilgang, avgang, avskrivninger, nedskrivninger og eventuelle reverseringer av nedskrivninger, og balanseført verdi ved utgangen av året. Leide varige driftsmidler som er balanseført skal spesifiseres hvis leieavtalen er vesentlig. Det skal i tillegg opplyses om årsaken til vesentlige nedskrivninger og eventuelle reverseringer av slike. For varige driftsmidler som er dekomponert skal det også opplyses om de ulike delenes andel av anskaffelseskost og avskrivningsperiode, og om gjennomsnittlig avskrivningstid.
- e) For aksjer og andeler under finansielle anleggsmidler skal det for hvert selskap opplyses om eierandelen og balanseført verdi ved utgangen av regnskapsåret. Det skal også opplyses om vesentlige endringer i eierandeler. Det skal i tillegg opplyses om vesentlige nedskrivninger, og eventuelle reverseringer av slike, og årsaken til dette.
- f) For utlån under finansielle anleggsmidler skal det for hvert utlån opplyses om lånets størrelse, hvem som er låntaker, og om utlånet er finansiert med egne midler eller med lån etter kommuneloven § 14-17. Utlån til samme låntaker kan angis samlet. Utlån til privatpersoner kan også angis samlet. Det skal i tillegg opplyses om vesentlige tap på utlån.
- g) For markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal det opplyses om sum anskaffelseskost, balanseført verdi ved inngangen av året, årets resultatførte verdiendring og balanseført verdi ved utgangen av året. Første punktum gjelder tilsvarende for derivater som ikke regnskapsføres etter reglene om sikring.
- h) Det skal opplyses om hvilke finansielle eiendeler som regnskapsføres etter reglene om sikring, hva som er tilhørende sikringsobjekter, formålet med sikringen og sikringens varighet.
- i) For lån skal det opplyses om hvor mye som er knyttet til henholdsvis egne investeringer, andres investeringer, innfrielse av kausjoner og videreutlån. Leieforpliktelser knyttet til varige driftsmidler som er balanseført skal spesifiseres hvis leieavtalen er vesentlig. Det skal også opplyses om gjennomsnittlig løpetid og rente. Det skal i tillegg opplyses om verdien på lån som forfaller og må refinansieres i det året som regnskapet legges fram.

- j) Det skal opplyses om størrelsen på minimumsavdraget beregnet etter kommuneloven §14-18 første ledd. Det skal også opplyses om sum avskrivninger, verdien på lånegjelden og verdien på de varige driftsmidlene som ligger til grunn for beregningen. Hvis mottatte avdrag på videreutlån er brukt til å betale avdrag på lån til formål som nevnt i §§ 14-15 første og andre ledd og 14-16, skal det opplyses om beløpet og hvordan minimumsavdraget er korrigert for dette.
- k) Det skal opplyses om årets pensjonspremier, netto pensjonskostnad og premieavvik, og om årets amortiseringskostnader og samlet pensjonskostnad. Det skal også opplyses om hvilke amortiseringsperioder som benyttes for amortisering av premieavvik. Det skal i tillegg opplyses om størrelsen på bruk av premiefond i året og midler på premiefond ved utgangen av året. Årets netto pensjonskostnad og årets endring i pensjonsmidler og brutto pensjonsforpliktelse skal spesifiseres. Det skal opplyses om hvilke beregningsforutsetninger som er brukt.
- l) Det skal opplyses om andre vesentlige langsiktige forpliktelser som ikke balanseføres.
- m) For hver garanti skal det opplyses om hvem garantien er stilt for, type garanti, godkjent garantiramme, opprinnelig garantiansvar og gjenstående garantiansvar ved utgangen av regnskapsåret, og når garantiansvaret utløper. Garantier som gjelder privatpersoner kan summeres og opplyses samlet. Hvis en garanti er innfridd eller det er sannsynlig at en garanti må innfris, skal det opplyses om hvilken garanti det gjelder og innfrielsesbeløpet.
- n) Det skal opplyses om andre vesentlige usikre forpliktelser som ikke er regnskapsført. Dette kan unnlates, hvis det er svært lite sannsynlig at forpliktelsen må innfris.
- o) For bundne fond som er vesentlige skal det opplyses om hvilket formål fondet er bundet til. Det skal også opplyses om årets avsetning til eller bruk av fondet og størrelsen på fondet ved utgangen av året. Hvis det ikke har vært brukt av fondet i regnskapsåret, skal det i tillegg opplyses om årsaken til dette.
- p) For gebyrer som etter lov eller forskrift ikke skal være større enn selvkost, skal det for hvert gebyrområde opplyses om gebyrinntekter, beregnet selvkost, selvkostresultat, avsetning til eller bruk av selvkostfondet, eventuelt dekning av fremført underskudd fra tidligere år eller fremføring av årets underskudd til dekning i senere år. Det skal også opplyses om størrelsen på selvkostfondet, eventuelt akkumulert underskudd, ved utgangen av året. For inntekter fra salg av aksjer som er klassifisert som finansielle anleggsmidler skal det opplyses om beløpet som er ført i henholdsvis investeringsregnskapet og driftsregnskapet.
- r) Det skal opplyses om ytelser til ledende personer i virksomheten.
- s) Det skal opplyses om godtgjørelser til regnskapsrevisor og forvaltningsrevisor, fordelt på revisjon og rådgivning.

§ 5-13 *Separat resultatoppstilling for maritime og offshorerelaterte sikkerhetskurs*

Denne bestemmelsen gjelder for fylkeskommuner som har skoler som tilbyr maritime og offshorerelaterte sikkerhetskurs i markedet.

I note til fylkeskommunens årsregnskap skal det gis resultatoppstillinger for skolens ordinære opplæringsvirksomhet og for maritime og offshorerelaterte sikkerhetskurs i

markedet. Det skal også opplyses om prinsippene for fordelingen av inntekter og kostnader mellom virksomhetene, og om begrunnelsen for prinsippene som er valgt.

Prinsippene for fordelingen av inntekter og kostnader mellom virksomhetene skal være konsekvente og objektive, og gjenspeile skolens økonomiske og organisatoriske struktur. Prinsippene skal også være slik at den kommersielle kursvirksomheten dekker alle kostnadene knyttet til sin virksomhet, herunder alle variable kostnader og en forholdsmessig andel av skolens faste kostnader.

Kapittel 6. Oversendelse av økonomiplanen, årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til departementet

§ 6-1 Frister for oversendelse

Økonomiplanen og årsbudsjettet skal sammen med saksdokumentene fra det innstillende organet sendes til departementet snarest mulig, og senest 30 dager etter at økonomiplanen eller årsbudsjettet er vedtatt. Økonomisk oversikt for drift etter § 5-4 med endelig spesifisering av postene 10 til 14 skal sendes til departementet snarest mulig, og senest 1. mars i det året som budsjettet gjelder for.

Årsregnskapet og årsberetningen, med saksdokumentene fra det innstillende organet, revisjonsberetningen og kontrollutvalgets uttalelse til årsregnskapet og årsberetningen, skal sendes til departementet snarest mulig, og senest 30 dager etter at årsregnskapet og årsberetningen er vedtatt.

Kapittel 7. Særlige regler for kommunale og fylkeskommunale foretak

§ 7-1 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsbudsjettet og årsregnskapet i kapittel 5

Kommunale og fylkeskommunale foretak kan i oppstillingene etter §§ 5-4, 5-5 og 5-7 til 5-9 slå sammen uvesentlige poster med andre poster, og utelate poster som ikke er aktuelle.

§ 7-2 Særlige noteopplysninger i årsregnskapet

I tillegg til noteopplysningene som nevnt i §§ 5-11 og 5-12 skal årsregnskapet til kommunale og fylkeskommunale foretak inneholde noter med følgende opplysninger:

- a) Hvor stor andel av foretakets inntekter som kommer fra egen kommune eller fylkeskommune, og hvor stor andel av foretakets inntekter som kommer fra andre.
- b) Overføringer fra kommunekassen eller fylkeskommunekassen som er foretatt for å dekke inn et merforbruk i foretaket.

Kapittel 8. Særlige regler for kommunale og fylkeskommunale foretak som primært driver kommersiell virksomhet

§ 8-1 Tilpasset årsbudsjett og årsregnskap etter regnskapsloven.

Kommunale og fylkeskommunale foretak som for en overveiende del driver kommersiell virksomhet, kan utarbeide et årsbudsjett som er tilpasset den kommersielle virksomheten og utarbeide årsregnskapet etter reglene i regnskapsloven kapittel 3 til 7. Første punktum gjelder bare hvis det er fastsatt i vedtektene til foretaket at årsbudsjettet kan tilpasses og at årsregnskapet kan utarbeides etter regnskapsloven.

Hvis foretaket benytter seg av adgangen i første ledd, gjelder §§ 8-2 til 8-5.

§ 8-2 *Årsbudsjettets innhold*

Årsbudsjettet skal inneholde et driftsbudsjett med en resultatoppstilling som nevnt i regnskapsloven § 6-1 eller 6-1a, og et investeringsbudsjett med en oppstilling av investeringsutgiftene og finansieringen av disse. Oppstillingene skal også vise beløp for det forrige budsjettåret og det sist vedtatte årsregnskapet. Reglene i forskriften kapittel 2 til 5 og 7 gjelder ikke.

Årsbudsjettet skal også inneholde en oversikt over foretakets utvikling i gjeld og andre vesentlige langsiktige forpliktelser, og angi hvor mye lån som skal tas opp i budsjettåret samt størrelsen på foretakets avdrag på lån.

§ 8-3 *Årsregnskapets innhold*

Årsregnskapet skal inneholde de oppstillingene og opplysningene som følger av regnskapsloven. Kommuneloven § 14-6 andre til fjerde ledd og reglene i forskriften kapittel 2 til 5 og 7 gjelder ikke.

Årsregnskapet skal også inneholde en oppstilling av investeringsutgiftene og finansieringen av disse. Resultatregnskapet etter regnskapsloven og oppstillingen av investeringsutgiftene og finansieringen skal også vise beløp for det opprinnelige vedtatte årsbudsjettet, det regulerte årsbudsjettet og det forrige årsregnskapet.

I tillegg skal årsregnskapet inneholde noteopplysninger som nevnt i § 5-12 bokstav j og § 7-2 bokstav a og b. I note skal det også opplyses om størrelsen på foretakets avdrag på lån.

§ 8-4 *Årsberetningens innhold*

Årsberetningen skal utarbeides etter kommuneloven § 14-7.

§ 8-5 *Inndekning av merforbruk*

Tidligere års merforbruk skal dekkes inn etter kommuneloven § 14-12 første og andre ledd. Som merforbruk regnes negativ egenkapital i foretaket målt etter reglene i regnskapsloven.

Kapittel 9. Særlige regler for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap

§ 9-1 *Unntak fra kravene til oppstillinger i årsbudsjettet og årsregnskapet i kapittel 5*

Interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap kan i oppstillingene etter §§ 5-4, 5-5 og 5-7 til 5-9 slå sammen uvesentlige poster med andre poster, og utelate poster som ikke er aktuelle.

§ 9-2 *Særlige noteopplysninger i årsregnskapet*

I tillegg til noteopplysningene som nevnt i §§ 5-11 og 5-12, skal årsregnskapet til interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap inneholde noter med følgende opplysninger:

- a) Hvor stor andel av samarbeidets inntekter som kommer fra deltakerkommunene, og hvor stor andel av samarbeidets inntekter som kommer fra andre.

b) Overføringer fra deltakerkommunene som er foretatt for å dekke inn et merforbruk i samarbeidet.

§ 9-3 Unntak fra kravet om eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning

Interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap som ikke er et eget rettssubjekt og som har forventete brutto driftsinntekter på mindre enn 5 millioner kroner i budsjettåret, kan unnlate å utarbeide eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning etter kommuneloven § 14-8 første ledd første og andre punktum. Første punktum gjelder bare hvis det er fastsatt i samarbeidsavtalen at samarbeidet kan unnlate å utarbeide eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning.

Hvis samarbeidet ikke utarbeider eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning, gjelder § 9-4, men ikke kommuneloven §§ 14-8 første ledd tredje punktum, 14-8 andre ledd, 14-12 og 24-1 fjerde ledd.

§ 9-4 Særlige regler når det ikke utarbeides eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning

Inntektene til det interkommunale politiske rådet eller det kommunale oppgavefelleskapet, og disponeringen av inntektene, skal inngå i årsbudsjettet og årsregnskapet til kontorkommunen.

Den økonomiske rammen for samarbeidets virksomhet skal i årsbudsjettet til kontorkommunen føres opp som en egen bevilgning i bevilgningsoversiktene etter §§ 5-7 og 5-8. Representantskapet i samarbeidet fastsetter den nærmere fordelingen av bevilgningen i et detaljbudsjett.

Samarbeidets inntekter og utgifter skal i årsregnskapet til kontorkommunen føres opp i bevilgningsoversiktene etter §§ 5-7 og 5-8 på samme detaljeringsnivå som bevilgningen i kontorkommunens årsbudsjett. Den nærmere fordelingen av samarbeidets inntekter og utgifter skal forelegges representantskapet i et detaljregnskap på samme detaljeringsnivå som detaljbudsjettet.

§ 9-5 Unntak fra plikten til å oversende årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til departementet

Plikten til å oversende årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen i kommuneloven § 14-3 femte ledd, jf. § 6-1 i forskriften her, gjelder ikke for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap.

Kapittel 10. Særlige regler for lånefond

§ 10-1 Lånefondets årsbudsjett og årsregnskap

Årsbudsjettet og årsregnskapet til lånefond etter kommuneloven § 14-14 tredje ledd skal bare omfatte transaksjoner som er knyttet til opptak av lån til lånefondet og utlån fra lånefondet til virksomheter som er en del av kommunen eller fylkeskommunen som rettssubjekt.

§ 10-2 Mottatte avdrag på lån i lånefondets årsbudsjett og årsregnskap

Lånefondet skal føre mottatte avdrag på utlån i drift. Første punktum gjelder ikke hvis lånefondets låntaker har ført avdraget i investering.

§ 10-3 *Unntak fra reglene om premieavvik, pensjonsmidler og pensjonsforpliktelser*

Reglene om premieavvik, pensjonsmidler og pensjonsforpliktelser i § 3-5 andre til syvende ledd gjelder ikke for lånefond.

§ 10-4 *Unntak fra kravene til oppstillinger i årsbudsjettet og årsregnskapet i kapittel 5*

Lånefondet kan i oppstillingene etter §§ 5-4, 5-5 og 5-9 slå sammen uvesentlige poster med andre poster, og utelate poster som ikke er aktuelle.

Oppstillingskravene i §§ 5-7 og 5-8 gjelder ikke for lånefondet.

§ 10-5 *Særlige noteopplysninger i lånefondets årsregnskap*

I tillegg til noteopplysningene som følger av §§ 5-11 og 5-12 skal det i note til lånefondets årsregnskap opplyses om overføringer fra kommunekassen eller fylkeskommunekassen som er foretatt for å dekke inn et merforbruk i lånefondet.

§ 10-6 *Inndekning av merforbruk i driftsregnskapet og udekket beløp i investeringsregnskapet*

Et merforbruk i driftsregnskapet til lånefondet skal dekkes inn året etter at merforbruket oppsto.

Hvis et merforbruk i driftsregnskapet til lånefondet ikke er fullt ut dekket inn i regnskapet i året etter at merforbruket oppsto, gjelder kommuneloven § 14-12 andre ledd tilsvarende for kommunekassen eller fylkeskommunekassen.

Et udekket beløp i investeringsregnskapet til lånefondet skal føres opp til dekning på lånefondets investeringsbudsjett året etter at det udekkete beløpet oppsto.

Kapittel 11. Konsolidert årsregnskap for kommuner og fylkeskommuner

§ 11-1 *Konsolidering*

Det konsoliderte årsregnskapet etter kommuneloven § 14-6 første ledd bokstav d skal vise kommunen eller fylkeskommunen som én økonomisk enhet.

Det konsoliderte årsregnskapet skal utarbeides på grunnlag av årsregnskapene til de enhetene som inngår i det konsoliderte årsregnskapet. Transaksjonene og mellomværendene mellom de konsoliderte enhetene skal ikke tas med i det konsoliderte årsregnskapet.

Det konsoliderte årsregnskapet utarbeides etter regnskapsprinsippene som er brukt i kommunekassens eller fylkeskommunekassens årsregnskap. Hvis det i andre årsregnskap som inngår i konsolideringen er brukt andre regnskapsprinsipper, skal disse regnskapene omarbeides før konsolidering. Omarbeiding før konsolidering kan unnlates for enkelttransaksjoner eller enkeltposter så langt det er i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.

Reglene om årsavslutning i kapittel 4 gjelder ikke for det konsoliderte årsregnskapet.

§ 11-2 *Unntak fra kravene til oppstillinger i årsregnskapet i kapittel 5*

Oppstillingene av det konsoliderte årsregnskapet etter §§ 5-4, 5-5 og 5-9 skal vise beløp for årets regnskap og det forrige årsregnskapet.

Oppstillingskravene i §§ 5-7, 5-8 og 5-10 gjelder ikke for det konsoliderte årsregnskapet.

§ 11-3 *Unntak fra kravet om konsolidering*

Kommunale og fylkeskommunale foretak som fører regnskap etter regnskapslovens prinsipper med hjemmel i § 8-1 i forskriften her eller annen lov, kan utelates fra det konsoliderte regnskapet.

Interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefelleskap som ikke er et eget rettssubjekt og som fører eget regnskap, kan utelates fra konsolideringen hvis utelatelsen ikke har betydning for vurderingen av kommunens eller fylkeskommunens økonomiske utvikling og stilling. Hvis det er flere enheter som hver for seg kan utelates etter første punktum, skal enhetene likevel tas med i konsolideringen så langt det er nødvendig for vurderingen av kommunens eller fylkeskommunens økonomiske utvikling og stilling.

§ 11-4 *Særlige noteopplysninger i det konsoliderte årsregnskapet*

I tillegg til noteopplysningene som nevnt i §§ 5-11 og 5-12, skal det konsoliderte årsregnskapet inneholde noter med følgende opplysninger:

- a) Hvilke enheter som inngår i det konsoliderte regnskapet.
- b) Hvilke enheter som eventuelt er utelatt etter § 11-3.
- c) Hvilke enheter som har kommet til eller som har gått ut av det konsoliderte regnskapet siden forrige regnskapsår.
- d) Regnskapsopplysninger om enheter som nevnt i bokstav b og c, hvis dette har vesentlig betydning for vurderingen av kommunens eller fylkeskommunens økonomiske utvikling og stilling.
- e) Andelen av inntekter, utgifter, eiendeler, gjeld eller egenkapital som er knyttet til de øvrige deltakerkommunene i interkommunalt politisk råd eller kommunalt oppgavefelleskap som ikke er eget rettssubjekt, hvis dette har vesentlig betydning for vurderingen av kommunens eller fylkeskommunens økonomiske utvikling og stilling.

I det konsoliderte årsregnskapet kan noteopplysninger som nevnt i § 5-12 utelates så langt det er i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.

Kapittel 12. Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser

§ 12-1 *Ikrafttredelse*

Forskriften trer i kraft 1.1.2020.

Fra samme tidspunkt oppheves følgende forskrifter:

- a) Forskrift 15. desember 2000 nr. 1423 om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner).
- b) Forskrift 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner).
- c) Forskrift 24. august 2006 nr. 1033 om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak.

§ 12-2 *Overgangsregler*

Økonomiplanen for perioden 2020 til 2023 og årsbudsjettet for 2020 skal utarbeides og vedtas innen utgangen av 2019 i tråd med reglene i denne forskriften.

Årsregnskapet for 2019 skal avlegges og vedtas i 2020 i tråd med reglene i forskrift 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og

fylkeskommuner) og forskrift 24. august 2006 nr. 1033 om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak.

Kommunale og fylkeskommunale foretak som utarbeider årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning etter forskrift 25. august 2006 nr. 1033 om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak §§ 6 og 19, men som ikke omfattes av § 8-1, kan følge reglene i kapittel 8 til og med budsjett- og regnskapsåret 2020. Fra og med budsjett- og regnskapsåret 2021 skal slike foretak utarbeide årsbudsjett og årsregnskap etter reglene i kommuneloven og i denne forskrift kapittel 2 til 5 og 7, og årsberetningen skal utarbeides etter kommuneloven § 14-7.