



DET KONGELIGE  
JUSTIS- OG POLITIDEPARTEMENTET

Lovavdelingen

KOMM. OG REG. DEP	
10 JAN 2005	
Ark	04/719-4
Avd.	KO / KØ / THB

Kommunal- og regionaldepartementet  
Postboks 8112 Dep  
0032 OSLO

Deres ref.  
04/719-1 TOC

Vår ref.  
200403179 EO KG/an

Dato  
07.12.2004

### Vedrørende forskrift om årsregnskap i kommuner § 13

Vi viser til brev 17. februar 2004 fra Kommunal- og regionaldepartementet (KRD) med anmodning om Lovavdelingens vurdering av visse spørsmål vedrørende forskrift 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) – heretter kalt forskriften.

I brev 13. november 2003 til Lovavdelingen fra Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) ble det påpekt enkelte svakheter ved forskriften § 13, slik den lyder etter endringen vedtatt ved forskrift 9. desember 2002 nr. 1863. Det stilles for det første spørsmål om forskriften § 13 er i overensstemmelse med de hovedregler for årsregnskap som stilles opp i kommuneloven § 48 nr. 2. NKRF påpeker også at forskriften § 13 kan være i strid med forskriften § 8 som gir regler for verdivurdering av midler i balanseregnskapet. De oppfatninger som kommer frem i NKRFs brev ble kommentert av KRD i brev 28. mai 2004.

1. Kommuneloven § 48 nr. 6 gir departementet hjemmel til å gi forskrift "med nærmere regler om årsregnskapet, årsberetningen og regnskapsføringen". Hovedreglene om kommunenes årsregnskap er gitt i kommuneloven § 48 nr. 2, som lyder:

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

Bestemmelsen er nærmere omtalt i Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) s. 132:

"[§ 48] nr. 2 første punktum fastsetter at årsregnskapet skal omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året og anvendelsen av disse. Det innebærer at årsregnskapet til

Postadresse  
Postboks 8005 Dep  
0030 Oslo

Kontoradresse  
Akersgt. 42

Telefon - sentralbord  
22 24 90 90  
Org. nr.: 972 417 831

Lovavdelingen  
Telefaks  
22 24 27 25

Saksbehandler  
Kyrre Grimstad  
22245339

kommunene og fylkeskommunene skal være finansielt orientert, gjennom å vise all tilgang og bruk av midler i løpet av året som vedrører kommunen og fylkeskommunen, jf. § 46 nr. 1 og 3.

*Annet punktum* innebærer at årsregnskapet skal føres etter anordningsprinsippet. Det vil si at en utgift eller inntekt som hovedregel skal registreres i årsregnskapet når den oppstår, selv om ut- eller innbetalingen først skjer på et senere tidspunkt. At utgifter og inntekter er kjente, innebærer normalt at varene/tjenestene må være levert eller utført innen utgangen av året."

At kommunenes årsregnskap skal være *finansielt orientert*, innebærer bl.a. at utgifter og inntekter skal regnskapsføres som bruttoverdier. Dette slås også fast i forskriften § 7 annet ledd første punktum: "Alle utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres brutto." Etter et slikt bruttoprinsipp er det normalt ikke anledning til å balansere utgifter og inntekter før de regnskapsføres. Videre er det kommunens "kjente" inntekter og utgifter som er påløpt i løpet i regnskapsåret som skal regnskapsføres, uavhengig av om de faktisk er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes. Dette kalles *anordningsprinsippet*, og kommer til uttrykk både i kommuneloven § 48 nr. 2 annet punktum og i forskriften § 7 tredje ledd første punktum.

Forskriften § 13 gir særlige regler om regnskapsføring av pensjonsutgifter. Pensjonspremie som kommunen betaler (til pensjonskassen) et gitt år utgjør en faktisk, kjent utgift. Denne utgiften skal ifølge § 13-1 bokstav B føres til utgift i kommunens årsregnskap, i tråd med anordningsprinsippet.

I henhold til § 13-1 bokstav D skal også avviket mellom betalt pensjonspremie og netto pensjonskostnad føres i årsregnskapet. I § 13-4 bokstav A heter det: "Årets premieavvik føres opp som inntekt i årsregnskapets drifts- eller investeringsdel dersom pensjonspremien overstiger årets netto pensjonskostnad." Tilsvarende skal premieavviket etter § 13-4 bokstav B føres opp som utgift dersom netto pensjonskostnad overstiger pensjonspremien. Premieavviket er altså differansen mellom brutto pensjonspremie og netto årlig pensjonskostnad beregnet etter reglene i forskriften § 13-2. Premieavviket vil normalt variere fra år til år, og kan være negativt eller positivt. Ifølge forskriften § 13-4 bokstav C nr. 1 skal årets premieavvik føres til inntekt eller utgift i årsregnskapet for påfølgende år. Premieavviket føres altså som en fremtidig fordring (eller forpliktelse) på pensjonskassen. I § 13-4 bokstav D innføres det dessuten et periodiseringsprinsipp, dvs. at premieavviket kan fordeles på gjenværende opptjeningstid, maksimalt 15 år. På denne måten kan avviket mellom brutto pensjonspremie og beregnede pensjonskostnader fordeles over et visst antall år, slik at pensjonspremien og beregnet pensjonskostnad i større grad vil være overensstemmende.

Det kan imidlertid stilles spørsmål om premieavviket er en kjent utgift eller inntekt etter kommuneloven § 48 nr. 2, jf. også forskriften § 7 tredje ledd første punktum. I forskrift 15. desember 2000 nr. 1423 om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner) § 2 bokstav e er begrepet "inntekt" definert slik: "Med 'inntekter' menes godtgjørelse til kommunen eller fylkeskommunen for varer eller tjenester samt pengeoverføringer til kommunen eller fylkeskommunen uten motytelse." Begrepet

"utgift" er definert tilsvarende i § 2 bokstav f, med motsatt fortegn. Disse begrepene må forstås på samme måte i herværende forskrift. Premieavviket, som er et estimert netto avvik mellom betalt pensjonspremie og beregnet pensjonskostnad, er ikke en reell utgift eller inntekt i samsvar med denne definisjonen, og kan derfor ikke anses som en kjent utgift eller inntekt etter kommuneloven § 48 nr. 2.

2. Spørsmålet er om dette innebærer at systemet med fremføring av premieavvik fastsatt i forskriften § 13-4 ikke kan sies å ha tilstrekkelig hjemmel i kommuneloven § 48 nr. 6, jf. nr. 2. Det er ikke i kommuneloven § 48 nr. 2 gitt noe eksplisitt forbud mot at annet enn "kjente utgifter og inntekter" kan regnskapsføres. En slik forståelse bygger i tilfelle på en antitetisk tolkning av bestemmelsen. Nå er det riktignok nærliggende å forstå bestemmelsen slik at den utelukker regnskapsføring av verdier som ikke kan anses som "kjente utgifter og inntekter" oppstått i regnskapsåret. Det er nettopp dette som utgjør kjernen av anordningsprinsippet. Uttalelser i forarbeidene til kommuneloven § 48 indikerer også at anordningsprinsippet nokså unntaksløst skal legges til grunn ved regnskapsføringen, jf. bl.a. Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) s. 55:

"I kommuneregnskapet er det anordningsprinsippet som avgjør når registreringene skal skje. Anordningsprinsippet skal danne et best mulig grunnlag for å kunne sammenholde budsjett og regnskap gjennom at anskaffelses- og anvendelsestidspunktet heller enn betalingstidspunktet er utgangspunktet for regnskapsføringen. Alle kjente utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger i året skal tas med i bevilgningsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når regnskapene avsluttes."

Det fremgår imidlertid ikke eksplisitt av forarbeidene til kommuneloven at det skal være utelukket å regnskapsføre andre inntekts- og utgiftsposter som kan knyttes til regnskapsperioden enn kjente bruttoinntekter og -utgifter. Uttalelsen i Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) s. 132 sitert ovenfor om at en utgift eller inntekt "som hovedregel" skal registreres i årsregnskapet når den oppstår, kan også oppfattes som en indikasjon på at visse unntak fra anordningsprinsippet ikke er utelukket.

Kommuneloven § 48 nr. 6 gir hjemmel til å gi forskrifter "med nærmere regler om årsregnskapet, årsberetningen og regnskapsføringen". Det er ikke gitt særlig utfyllende veiledning i forarbeidene om rekkevidden av denne forskriftskompetansen. I Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) s. 132 heter det om bestemmelsen: "Det kan eksempelvis gis nærmere regler om grunnleggende regnskapsprinsipper, oppstilling av årsregnskapet og behandlingen av årsregnskapet og årsberetningen."

En naturlig forståelse av ordlyden i kommuneloven § 48 nr. 6 ("nærmere regler") indikerer at det bare kan gis forskrift med bestemmelser *til utfylling* av kommunelovens mer generelle regler. Det er helt klart at det ikke kan gis forskrifter som er i direkte motstrid mot lovens bestemmelser. Kompetanse til å gi bestemmelser i forskrift som fraviker regler gitt i lov (derogasjonskompetanse), må bygge på relativt klar lovhjemmel, jf. Eckhoff/Smith, Forvaltningsrett (Oslo, 7. utg. 2003) s. 333. Det er imidlertid ikke uvanlig at bestemmelser gitt i forskrift går relativt langt i å utfylle lovens

bestemmelser, så lenge dette ikke er i direkte motstrid mot en fornuftig tolkning av loven, jf. bl.a. Eckhoff/Smith, *op.cit.* s. 336. Kravet til lovhjemmelens klarhet vil også kunne variere fra rettsområde til rettsområde, og i forhold til hvor tyngende vedtaket er for de pliktsubjekter det angår. I Høyesteretts dom inntatt i Rt. 1995 s. 530 heter det generelt om tolkning av lovbestemmelser som gir forvaltningen hjemmel til å fatte rettslig bindende vedtak (på s. 537):

"[K]ravet til lovhjemmel må nyanseres blant annet ut fra hvilket område en befinner seg på, arten av inngrepet, hvordan det rammer og hvor tyngende det er overfor den som rammes. Også andre rettskildedefaktorer enn loven selv må etter omstendighetene trekkes inn."

I dette tilfellet er det tale om en forskriftsregel som er gitt med virkning for kommuner og fylkeskommuner, og som bare angår enkelte deler av disses årsregnskap. Dette er ikke et "inngrep" som kan karakteriseres som særlig inngripende. Dessuten kan man ikke betrakte en kommune som likestilt med et hvilket som helst annet pliktsubjekt i denne sammenheng.

Disse forhold taler for at kravet til hjemmel for departementets kompetanse til å fatte vedtak angående kommunenes årsregnskap, ikke kan være særlig strengt. I samme retning taler hensynet til at staten ved departementet må kunne legge til rette for en hensiktsmessig styring av kommunenes økonomi, bl.a. gjennom å fastsette slike regler for kommunenes årsregnskap som etter departementets vurdering gjør det enklere å ha oversikt over og føre kontroll med kommunenes økonomi. Etter vår oppfatning må forskriftshjemmelen i kommuneloven § 48 nr. 6 antas å gi departementet en forholdsvis vid adgang til å gi nærmere regler om årsregnskapet m.v.

På denne bakgrunn, og i mangel av klare holdepunkter for at forskriftens bestemmelser er i direkte motstrid mot kommuneloven, er vår oppfatning at forskriften § 13 har tilstrekkelig hjemmel i kommuneloven § 48 nr. 6, jf. nr. 2. Bestemmelsene i forskriften § 13 kan anses som slike "nærmere regler om grunnleggende regnskapsprinsipper [og om] oppstilling av årsregnskapet" som departementet har anledning til å gi ifølge de ovenfor nevnte uttalelsene i Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) s. 132. Det kan altså etter vårt skjønn ikke være tale om at disse forskriftsbestemmelsene er ugyldige på grunn av sviktende hjemmelsgrunnlag.

Hjemmelsgrunnlaget kan imidlertid ikke sies å være spesielt klart. Det synes særlig å være et visst misforhold mellom reglene om håndtering av premieavvik i forskriften § 13-4 og de generelle regnskapsprinsippene som slås fast i kommuneloven § 48 nr. 2. Det kan også nevnes at forskriften § 13-4 er basert på nettoprinsippet, mens hovedregelen i kommuneloven § 48 nr. 2 bygger på bruttoprinsippet, jf. også forskriften § 7 annet ledd første punktum. Det kan dessuten synes som det er en viss uoverensstemmelse mellom periodiseringsregelen fastsatt i forskriften § 13-4 bokstav D og hovedreglene om fremføring av underskudd i kommuneloven § 48 nr. 4, hvor det bare er gitt anledning til å dekke underskudd over maksimalt tre påfølgende år. Det er

imidlertid neppe tale om direkte motstrid mellom disse regelsettene, ettersom et negativt premieavvik etter vårt skjønn ikke kan anses som et ordinert underskudd slik det er tale om i kommuneloven § 48 nr. 4.

3. I NKRFs brev hevdes det også at forskriften § 13-4 er i strid med verdifastsettelsesregelen i forskriften § 8, hvor det bl.a. heter: "Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi." Som nevnt er ikke premieavviket en realiserbar verdi, men en estimert størrelse basert på avviket mellom betalt pensjonspremie og beregnet pensjonskostnad. Etter verdivurderingsregelen i forskriften § 8 skulle en slik fordring derfor vært satt til kr. 0,-, mens premieavviket etter forskriften § 13-4 bokstav A og B blir ført som en inntekts- eller utgiftspost i regnskapet. Rettslig sett er det imidlertid ikke noe i veien for at en forskriftsbestemmelse gjør unntak fra en annen bestemmelse i samme forskrift.

Med hilsen

  
Knut Helge Reinskou e.f.  
avdelingsdirektør

  
Kyrré Grimstad  
førstekonsulent