

# **Forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak**

Fastsatt av Kommunal- og regionaldepartementet 24. august 2006 med hjemmel i lov av 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) § 46 nr. 8, § 48 nr. 6 og § 75.

## **Kap. 1 Virkeområde**

### **§ 1 Virkeområde**

Denne forskriften gjelder for kommunale og fylkeskommunale foretak etablert etter kapittel 11 i lov om kommuner og fylkeskommuner av 25. september 1992 nr. 107.

## **Kap. 2 Budsjett**

### **§ 2 Plikt til å fastsette årsbudsjett og særbudsjett**

Kommunestyrets eller fylkestingets vedtak etter lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) av 25. september 1992 nr. 107 § 45 nr. 1 om budsjett for det kommende kalenderår, skal omfatte kommunens eller fylkeskommunens virksomhet i kommunalt eller fylkeskommunalt foretak, jf. kommuneloven § 46 nr. 2.

Styret for foretaket fastsetter foretakets særbudsjett for året i henhold til kommunestyrets eller fylkestingets vedtak om årsbudsjett.

### **§ 3 Særbudsjettets deler og innhold**

Foretakets særbudsjett for året skal utformes i tråd med reglene i forskrift av 15. desember 2000 nr. 1423 om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner) § 5. Foretakets særbudsjett skal stilles opp som angitt i vedlegg A og B.

Når dette må anses nødvendig av hensyn til at særbudsjettet skal være fullstendig og oversiktlig, skal anslaget over inntekter og innbetalinger og utgifter og utbetalinger som er ført opp i særbudsjettet, ledsages av en nærmere redegjørelse.

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

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

## **§ 4 Budsjettstyring og endringer i budsjettet**

Daglig leder skal gjennom budsjettåret legge frem rapporter for foretakets styre som viser utviklingen i inntekter/innbetalinger og utgifter/utbetalinger i henhold til det vedtatte særbudsjett.

Dersom daglig leder finner rimelig grunn til å anta at det kan oppstå nevneverdige avvik i forhold til kommunestyrets eller fylkestingets rammer og vedtatt eller regulert særbudsjett, skal det i rapportene til styret foreslås nødvendige tiltak for å holde de av kommunestyret eller fylkestinget vedtatte rammer for foretaket.

Det skal foretas endringer i særbudsjettet når dette må anses påkrevd. Foretakets styre skal selv foreta de nødvendige endringer i foretakets særbudsjett.

Foretakets styre skal gjennom budsjettåret legge frem rapporter for kommunestyret eller fylkestinget som viser utviklingen i inntekter/ innbetalinger og utgifter/utbetalinger i henhold til kommunestyrets eller fylkestingets vedtatte rammer til foretaket.

Kommunestyret eller fylkestinget skal foreta endringer i kommunens eller fylkeskommunens årsbudsjett når dette anses påkrevd.

## **§ 5 Tidsfrister**

Særbudsjettdokumentet skal sendes departementet til orientering straks det foreligger, og ikke senere enn 1. mars i det året budsjettet gjelder for.

Endringer av særbudsjettet kan ikke foretas etter utløpet av det året særbudsjettet gjelder for.

## **§ 6 Særbudsjett for foretak som driver næringsvirksomhet**

For foretak som driver næringsvirksomhet gjelder følgende særregler for budsjettet:

1. Bestemmelsene i denne forskrift § 3 første, tredje og fjerde ledd gjelder ikke.
2. Foretaket skal, så langt annet ikke følger av lov eller forskrift, sette opp særbudsjett med forventede inntekter og kostnader i tråd med bedriftsøkonomiske prinsipper og resultatoppstilling som følger av lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven) § 6-1.
3. Foretaket skal utarbeide en oversikt over foretakets investeringer i året og hvordan disse er finansiert. I tillegg skal det i budsjettdokumentet opplyses om størrelsen på foretakets planlagte avdrag i året.
4. Oppstillingene for særbudsjettet skal minst vise beløp for året det gjelder for, foregående budsjettår, og sist vedtatte regnskap.

## **Kap. 3 Særregnskap og årsberetning**

### **§ 7 Plikt til å utarbeide særregnskap og årsberetning**

Foretaket skal for hvert kalenderår utarbeide særregnskap og årsberetning.

### **§ 8 Registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger**

Foretaket skal følge reglene om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i forskrift av 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 2.

### **§ 9 Særregnskapets innhold**

Foretakets særregnskap skal utformes i tråd med reglene i forskrift av 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 3.

Foretakets særregnskap skal stilles opp som angitt i vedlegg A og B til denne forskriften.

### **§ 10 Noteopplysninger i særregnskapet**

I særregnskapet skal foretaket gi opplysninger i noter, med tydelig henvisning til hvilke elementer i særregnskapet de knytter seg til.

Opplysningene som skal utarbeides skal følge notekravene i forskrift av 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 5, med følgende unntak:

For fordringer, langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld skal angis det samlede beløp som gjelder krav på eller gjeld til kommunen og fylkeskommunen, andre kommunale og fylkeskommunale foretak og interkommunale eller interfylkeskommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 med egne særregnskap.

I tillegg skal foretaket gi en sammenfattet oversikt over hvordan foretakets inntekter, med unntak av brukerbetalinger, fordeler seg på henholdsvis egen kommune, interkommunale selskaper der egen kommune er deltaker, og andre. Videre skal foretaket gi en sammenfattet oversikt over hvordan foretakets utgifter, med unntak av lønn, sosiale utgifter og avskrivninger, fordeler seg på henholdsvis egen kommune, interkommunale selskaper der egen kommune er deltaker, og andre. Det skal skilles mellom overføringer med og uten krav til motytelse.

### **§ 11 Grunnleggende regnskapsprinsipper og god kommunal regnskapsskikk**

Foretakets særregnskap skal føres etter de grunnleggende regnskapsprinsipper som angitt i forskrift av 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 7, og føres i overensstemmelse med god

kommunal regnskapsskikk både når det gjelder selve regnskapsføringen og den økonomiske informasjonen særregnskapet gir.

## **§ 12 Regnskapsføring av pensjon**

Foretakets regnskapsføring av pensjon skal følge forskrift av 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 13.

## **§ 13 Klassifisering og vurderingsregler**

Klassifisering og verdivurdering av foretakets eiendeler skal følge forskrift av 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 8.

## **§ 14 Årsavslutningen**

Avslutningen av foretakets særregnskap skal følge forskrift av 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 9.

## **§ 15 Årsberetningens innhold**

Foretakets årsberetning skal utarbeides i tråd med lov av 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) § 48 nr. 5, og i tråd med god kommunal regnskapsskikk.

## **§ 16 Regnskapsfrister og behandling av særregnskap og årsberetning**

Særregnskapet og årsberetningen skal vedtas av kommunestyret og fylkestinget selv senest seks måneder etter regnskapsårets slutt. Vedtaket må angi foretakets anvendelse av regnskapsmessig mindreforbruk, eventuelt positivt årsresultat, eller dekning av regnskapsmessig merforbruk, eventuelt negativt årsresultat.

Særregnskapet skal være avlagt av foretakets styre innen 15. februar året etter regnskapsåret.

Styret utarbeider årsberetningen, og fremmer denne for det organ kommunestyret eller fylkestinget bestemmer. Årsberetningen skal avgis uten ugrunnet opphold, og senest innen 31. mars året etter regnskapsåret. Hvis årsberetningen ikke fremmes for kontrollutvalget, skal den oversendes til kontrollutvalget før kontrollutvalget avgir uttalelse til særregnskapet. Årsberetningen skal foreligge til behandling i kommunestyret eller fylkestinget samtidig med at særregnskapet skal behandles.

Der det er vesentlige avvik mellom utgifter i særregnskapet og bevilgning til formålet i regulert særbudsjett, skal det redegjøres for avviket. Tilsvarende gjelder ved avvik mellom inntekter i særregnskapet og regulert særbudsjett.

Styret skal vurdere tiltak for å bedre den økonomiske oppfølgingen gjennom året dersom det har oppstått vesentlige avvik fra regulert særbudsjett.

## **§ 17 Offentlighet og innsendelse av særregnskap og årsberetning**

Særregnskapet er offentlig fra det tidspunkt det er avlagt av foretakets styre.

Særregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen skal snarest mulig og senest én måned etter at særregnskapet er vedtatt sendes til departementet og Statistisk Sentralbyrå. Ved oversendelsen til departementet vedlegges kontrollutvalgets uttalelse, formannskapet eller fylkesutvalgets innstilling og kommunestyrets eller fylkestingets vedtak i forbindelse med behandlingen av særregnskapet og årsberetningen.

## **§ 18 Rapportering til offentlige myndigheter**

Foretaket rapporterer til staten etter forskrift av 15. desember 2000 nr. 1425 om rapportering fra kommuner og fylkeskommuner.

## **§ 19 Særregnskap for foretak som driver næringsvirksomhet**

For foretak som driver næringsvirksomhet gjelder følgende særregler for regnskapet:

1. Bestemmelsene i denne forskrift § 9, §§ 11 til 15 og § 18 gjelder ikke.
2. Foretaket skal, så langt annet ikke følger av lov eller forskrift, føre særregnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper, stille opp resultatet, balansen og kontantstrømmene, utarbeide noter og utarbeide årsberetning i tråd med lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven).
3. I tillegg skal foretaket utarbeide noter i henhold til denne forskrift § 10, med unntak av endringsspesifikasjonen av arbeidskapitalen, og transaksjonsoversikten for kapitalkontoen, samt utarbeide note med oversikt over foretakets investeringer i regnskapsåret og hvordan disse er finansiert.
4. Oppstillingene for resultatregnskapet og investeringsoversikten skal minst vise beløp for vedkommende års særregnskap, opprinnelig vedtatt særbudsjett, regulert særbudsjett og for sist avlagte særregnskap.
5. Foretaket rapporterer til staten etter forskrift av 21. oktober 2003 nr. 1445 om rapportering fra interkommunale selskaper og kommunale og fylkeskommunale foretak som driver næringsvirksomhet.

## **Kap. 4 Sluttbestemmelser**

### **§ 20 Ikrafttredelse og opphevelse av tidligere forskrift**

Forskriften trer i kraft fra og med budsjett- og regnskapsåret 2007.

Forskrift av 17. desember 1999 nr. 1569 om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak oppheves med virkning fra og med budsjett- og regnskapsåret 2007.

## **§ 21 Endringer i andre forskrifter**

Fra og med budsjettåret 2007 gjøres følgende endring i forskrift av 15. desember 2000 nr. 1423 om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner):

§ 7 skal lyde:

Et regnskapsmessig merforbruk i et særregnskap for kommunale og fylkeskommunale foretak som ikke er dekket inn over virksomhetens særregnskap i løpet av det år særregnskapet med manglende inndekning ble lagt fram, skal føres opp til dekning ved en bevilgning på kommunens eller fylkeskommunens budsjett for det påfølgende år.

Dersom det regnskapsmessige merforbruket likevel ikke blir dekket inn i virksomhetens særregnskap, skal akkumulert regnskapsmessig merforbruk føres opp til dekning ved en bevilgning på kommunens eller fylkeskommunens budsjett for de påfølgende år inntil akkumulert regnskapsmessig merforbruk er dekket inn.

For kommunale og fylkeskommunale foretak som driver næringsvirksomhet, er en negativ egenkapital å anse som et regnskapsmessig merforbruk etter denne bestemmelse første og annet ledd.

Fra og med regnskapsåret 2007 gjøres følgende endring i forskrift av 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner):

§ 1 første ledd skal lyde:

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

## Vedlegg A

### *Driftsdel*

Brukerbetalinger

Andre salgs- og leieinntekter

Overføringer med krav til motytelse

Overføringer uten krav til motytelse

*Sum driftsinntekter*

Lønnsutgifter

Sosiale utgifter

Kjøp av varer og tjenester som inngår i foretakets tjenesteproduksjon

Kjøp av tjenester som erstatter foretakets tjenesteproduksjon

Overføringer

Avskrivninger

Fordelte utgifter

*Sum driftsutgifter*

*Brutto driftsresultat*

Renteinntekter og utbytte

Mottatte avdrag på utlån

*Sum eksterne finansinntekter*

Renteutgifter og låneomkostninger

Avdrag på lån

Utlån

*Sum eksterne finansutgifter*

*Resultat eksterne finansieringstransaksjoner*

Motpost avskrivninger

*Netto driftsresultat*

Bruk av tidligere års regnskapsmessige mindreforbruk

Bruk av disposisjonsfond

Bruk av bundne fond

Bruk av likviditetsreserve

*Sum bruk av avsetninger*

Overført til investeringsregnskapet

Avsatt til dekning av tidligere års regnskapsmessige merforbruk

Avsatt til disposisjonsfond

Avsatt til bundne fond

Avsatt til likviditetsreserven

*Sum avsetninger*

*Regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk*



## Vedlegg B

### *Investeringsdel*

Investeringer i anleggsmidler

Utlån og forskutteringer

Avdrag på lån

Avsetninger

*Årets finansieringsbehov*

*Finansiert slik:*

Bruk av lånemidler

Inntekter fra salg av anleggsmidler

Tilskudd til investeringer

Mottatte avdrag på utlån og refusjoner

Andre inntekter

*Sum ekstern finansiering*

Overført fra driftsdelen

Bruk av avsetninger

*Sum finansiering*

*Udekket/udisponert*

## Vedlegg C

### *Balanseregnskapet*

#### *Eiendeler*

##### *A. Anleggsmidler*

Faste eiendommer og anlegg

Utstyr, maskiner og transportmidler

Utlån

Aksjer og andeler

Pensjonsmidler

##### *B. Omløpsmidler*

Kortsiktige fordringer

Premieavvik

Aksjer og andeler

Sertifikater

Obligasjoner

Kasse, postgiro, bankinnskudd

### *Egenkapital og gjeld*

##### *C. Egenkapital*

Disposisjonsfond

Bundne driftsfond

Ubundne investeringsfond

Bundne investeringsfond

Regnskapsmessig mindreforbruk

Regnskapsmessig merforbruk

Likviditetsreserve

Kapitalkonto

*D. Gjeld*

*Langsiktig gjeld*

Ihendehaverobligasjonslån

Pensjonsforpliktelse

Sertifikatlån

Andre lån

*Kortsiktig gjeld*

Kassekredittlån

Annen kortsiktig gjeld

Premieavvik

*Memoriakonti:*

Ubrukte lånemidler

Andre memoriakonti

Motkonto for memoriakontiene

## **Merknader til forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak**

### **Til § 1**

Bestemmelsen angir forskriftens virkeområde.

### **Til § 2**

Bestemmelsens første ledd fastsetter at kommunestyrets eller fylkestingets vedtak om årsbudsjett for kommunen eller fylkeskommunen skal omfatte virksomhet i kommunalt eller fylkeskommunalt foretak. Dette følger av bestemmelsen i kommuneloven § 45 nr. 1, som innebærer at kommunestyret og fylkestinget har enekompetanse til å fastsette årsbudsjettet for kommunens eller fylkeskommunens virksomhet. Formannskapet eller fylkestinget, alternativt rådet, har likeledes enekompetanse til å avgi innstilling til årsbudsjett for kommunen eller fylkeskommunen. Kommunale eller fylkeskommunale foretak er en del av kommunen eller fylkeskommunen som juridisk enhet. Dette innebærer at kommunestyrets eller fylkestingets budsjettvedtak, og formannskapets eller fylkesutvalgets, alternativt rådets, innstilling til budsjettvedtak, også må omfatte foretak, jf. kommuneloven § 45 nr. 2 og § 46 nr. 2. Kommunestyrets eller fylkestingets årsbudsjettvedtak må således gi bindende økonomiske rammer for foretakets drift og investeringer. Rammene angir de økonomiske fullmakter som foretaket må holde seg innenfor. At rammene er bindende innebærer at de ikke kan overskrides uten at kommunestyret eller fylkestinget på forhånd har foretatt de nødvendige endringer i årsbudsjettet for kommunen eller fylkeskommunen, herunder foretaket.

Kommuneloven legger til rette for at kommunestyret eller fylkestinget kan drive rammestyring av foretak. I foretakets investeringsrammer må det som et minimum skilles mellom sum investering og sum finansiering, herav lån. Tiltak som foretaket skal utføre og som skal lånefinansieres, må i tråd med § 50 føres opp i kommunestyrets eller fylkestingets vedtak for foretakets investeringsbudsjett, og kommunestyret eller fylkestinget må vedta at det skal tas opp lån. Kommunestyret og fylkestinget står i alle tilfeller fritt til å legge større begrensninger på foretaket ved å vedta et mer detaljert årsbudsjett.

Bestemmelsens annet ledd fastsetter at foretakets styre i henhold til kommunestyrets eller fylkestingets vedtak om årsbudsjett skal fastsette et eget særbudsjett, jf. definisjonen av særbudsjett i budsjettforskriften for kommuner og fylkeskommuner § 2. Styret kan foreta endringer i særbudsjettet uten å forelegge saken for kommunestyret og fylkestinget så lenge foretaket holder seg innenfor de bindende økonomiske rammene. Det er foretakets styre som har fordelingsfullmakten innenfor de rammer som er fastsatt av kommunestyret eller fylkestinget for foretakets virksomhet.

### **Til § 3**

Bestemmelsens første ledd fastsetter utformingen av foretakets særbudsjett. Særbudsjettet skal således bestå av en driftsdel og en investeringsdel basert på skillet mellom drift og investering som gjelder for kommuner og fylkeskommuner for øvrig,

oppstilt i balanse i henhold til vedlegg A og B til denne forskriften. Se ellers merknader til tilsvarende bestemmelse i budsjettforskriften for kommuner og fylkeskommuner § 5 henholdsvis første, annet, fjerde ledd første setning, femte, sjette, syvende og åttende ledd.

Annet ledd slår fast at det skal gjøres nærmere rede for anslagene både på inntekts- og utgiftssiden dersom dette må anses som nødvendig for at særbudsjettet skal være fullstendig og oversiktlig.

Tredje ledd angir reglene for periodisering, som er den samme som for kommuner og fylkeskommuner, se regnskapsforskriften for kommuner og fylkeskommuner.

Fjerde ledd angir at foretakets inntekter i særbudsjettet kan føres til avsetning. I visse tilfeller vil det være et krav om at inntekter skal avsettes. Dette kan gjelde krav til dekning av underskudd eller inntekter som det ved lov, forskrift, tilsagn eller avtale er lagt begrensninger på.

#### **Til § 4**

Bestemmelsens første ledd pålegger daglig leder å rapportere til foretakets styre om den faktiske utviklingen i forhold til de inntekter og utgifter som er ført opp i særbudsjettet. Slik rapportering må skje med jevne mellomrom, og minst to ganger per år.

Annet ledd pålegger daglig leder å foreslå tiltak som er nødvendige for å oppfylle kravene om balanse i særbudsjettet. Slike tiltak kan være justeringer i de oppførte inntekter og utgifter, justeringer i måltall, tjenesters innhold mv.

Tredje ledd pålegger styret å fastsette endringer i særbudsjettet når dette anses påkrevd for å oppfylle kravet om budsjettbalanse.

Fjerde ledd pålegger styret å rapportere til kommunestyret eller fylkestinget om den faktiske utviklingen i forhold til de inntekter og utgifter som er ført opp i særbudsjettet. Slik rapportering må skje med jevne mellomrom, og minst to ganger per år.

Femte ledd pålegger kommunestyret eller fylkestinget om nødvendig å foreta endringer i rammene til foretaket i kommunens eller fylkeskommunens årsbudsjett.

#### **Til § 5**

Første ledd fastsetter en frist for styret til å oversende særbudsjettdokumentet til departementet (for kommunale foretak skal dokumentet oversendes fylkesmannsembetet). Særbudsjettet er nødvendig informasjon for å kunne danne et fullstendig bilde av kommunens eller fylkeskommunens virksomhet og økonomi for året. Alle låneopptak som foretas av kommunen og fylkeskommunen etter kommunestyrets eller fylkestingets vedtak, dvs. også lån som kommunale og fylkeskommunale foretak skal ha ansvaret for, skal godkjennes av departementet dersom kommunen eller fylkeskommunen er registrert i registeret for betinget godkjenning og kontroll (ROBEK), jf. kommuneloven § 60. Kun lån som er ført opp i kommunens eller fylkeskommunens årsbudsjett kan tas opp, følgelig kan kun kommunestyret eller fylkestinget vedta å ta opp lån som foretaket skal ha det

økonomiske ansvaret for. Reglene om minimumsavdrag i kommuneloven § 50 nr. 7 gjelder kommunen og fylkeskommunen som juridisk person. Dette innebærer at lån som er oppført og som avdras i foretakets regnskap skal tas med i vurderingen av om kommunen eller fylkeskommunen som helhet innfrir kravene til minimumsavdrag.

Annent ledd angir en frist for hvor sent styret kan foreta endringer i særbudsjettet.

## **Til § 6**

Bestemmelsen slår fast at foretak som driver næringsvirksomhet skal utforme særbudsjett etter visse særregler. Når virksomheten utøves i et marked og formålet er å tilføre eieren en økonomisk gevinst ved drift av virksomheten, må dette regnes som næringsvirksomhet. Forarbeidene til kommuneloven kapittel 11 om kommunale og fylkeskommunale foretak (Ot.prp. nr. 53 (1997-98)) angir at typiske kjennetegn for næringsvirksomhet vil være at det er snakk om en aktivitet av en viss varighet og omfang, som er egnet til å gi overskudd. Hvorvidt virksomheten faktisk går med underskudd eller ikke, kan ikke påvirke vurderingen. Ved vurdering av begrepet må det tillegges vekt i hvilken grad virksomheten opererer i et marked som medfører reell økonomisk risiko eller ikke. Næringsvirksomhet er også virksomheter som sagbruk, sandtak, fiskeindustri o.l. Utleie av kommunale bygg til eksterne kunder vil regnes som næringsvirksomhet, mens utleie fra foretak til kommune ikke vil innebære noen reell økonomisk risiko for kommunen som helhet og vil ikke kunne klassifiseres som næringsvirksomhet. I tvilstilfeller bør spørsmålet om hvorvidt et foretak driver næringsvirksomhet, forelegges departementet.

Nr. 1 angir at forskriftens § 3 første, tredje og fjerde ledd ikke gjelder for foretak som driver næringsvirksomhet.

Nr. 2 angir at slike foretak skal sette opp særbudsjett for driften med forventede inntekter og kostnader målt etter regnskapsloven med oppstilling som for resultatregnskapet etter regnskapsloven.

Nr. 3 angir at foretaket skal utarbeide en oversikt over foretakets investeringer i året og hvordan disse er finansiert. Det settes ikke noen nærmere krav til oppsettet, men det vil være naturlig at dette baserer seg på kommunestyrets eller fylkestingets budsjettvedtak for foretakets investeringer. Det sentrale vil være at det gis en oversikt over samlede investeringer som er lagt til foretaket, hvor stor del av dette som lånefinansieres samt hvilke tiltak som skal lånefinansieres. Tiltak som foretaket skal utføre og som skal lånefinansieres, må i tråd med kommuneloven § 50 føres opp i kommunestyrets eller fylkestingets budsjettvedtak for foretaket, og kommunestyret eller fylkestinget må vedta at det skal tas opp lån, jf. merknad til § 2 i denne forskrift.

I tillegg skal det i budsjettdokumentet opplyses om størrelsen på foretakets planlagte avdrag i budsjettåret. Reglene om minimumsavdrag i kommuneloven § 50 nr. 7 gjelder kommunen og fylkeskommunen som juridisk person. Dette innebærer at lån som er oppført og som avdras i foretakets regnskap skal tas med i vurderingen av om kommunen eller fylkeskommunen som helhet innfrir kravene til minimumsavdrag.

Nr. 4 angir at oppstillingene for særbudsjettet og investeringsoversikten skal vise beløp som nevnt budsjettforskriften for kommuner og fylkeskommuner § 5 siste ledd.

## **Til § 7**

Bestemmelsen fastslår at kommunale og fylkeskommunale foretak har regnskapsplikt, det vil si plikt til å utarbeide særregnskap og årsberetning for hvert kalenderår. Bestemmelsen følger av kommuneloven § 48 nr. 1. Bestemmelsen innebærer at det skal utarbeides særregnskap og årsberetning for foretakene.

## **Til § 8**

Bestemmelsen angir krav til foretaket om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Se merknad til den aktuelle bestemmelsen i forskrift av 15. desember 2000 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner).

## **Til § 9**

Bestemmelsen fastsetter utformingen av foretakets særregnskap. Se merknad til den aktuelle bestemmelsen i forskrift av 15. desember 2000 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner).

Ettersom kommunale og fylkeskommunale foretak ikke er egne rettssubjekt, men inngår juridisk sett som en del av kommunen, vil det ved opprettelsen av kommunale foretak ikke eksistere noe formelt krav om å utarbeide en åpningsbalanse. Ved opprettelsen overføres imidlertid som oftest de deler av kommunens aktiva og passiva som hører sammen med foretakets oppgaver, fra kommunens til foretakets balanse. Formålet med å skille ut virksomheter i kommunale foretak vil blant annet være å synliggjøre inntekter og utgifter, og en balanse som gjenspeiler foretakets korrekte andel av kommunens verdier vil være av vesentlig betydning for regnskapets informasjonsverdi. Særlig viktig vil dette være når foretaket fører regnskap etter regnskapslovens prinsipper og avskrivninger får resultat effekt.

Ved utarbeidelsen av åpningsbalanse for foretak skal det ikke legges til grunn nye verdivurderinger. Fraværet av et juridisk skille mellom foretak og eierkommune innebærer at avgrensningen mellom kommunens og foretakets balanse (og overføringer av aktiva og passiva mellom dem) kun vil være av ren teknisk karakter. Det har ikke funnet sted noen transaksjon, og verken kommuneloven eller regnskapsloven gir mulighet for oppskrivninger (kun reversering av nedskrivninger). Eiendelene skal derfor føres opp i foretakets balanse med samme verdi som de hadde i kommunens – anskaffelseskost fratrukket avskrivninger – og kommunen vil fremdeles stå oppført som eier.

## **Til § 10**

Bestemmelsen stiller krav til hvilke opplysninger som foretak som et minimum skal gi i noter i særregnskapet. I tillegg skal det tas med ytterligere noter dersom dette anses nødvendig for å bedømme og få et fullstendig bilde av foretakets resultat og stilling ved årsskiftet. Se merknad til den aktuelle bestemmelsen i forskrift av 15. desember 2000 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner).

## **Til § 11**

Bestemmelsen angir at foretak skal følge de grunnleggende regnskapsprinsipper og god kommunal regnskapsskikk som ellers gjelder for kommunens eller fylkeskommunens øvrige virksomhet. Se merknad til den aktuelle bestemmelsen i forskrift av 15. desember 2000 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner).

## **Til § 12**

Bestemmelsen angir foretakets regnskapsføring av pensjon. Se merknader til de aktuelle bestemmelsene i forskrift av 15. desember 2000 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner).

## **Til § 13**

Bestemmelsen angir klassifisering, verdivurdering og avskrivning av foretakets eiendeler. Se merknad til den aktuelle bestemmelsen i forskrift av 15. desember 2000 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner).

## **Til § 14**

Bestemmelsen angir avslutningen av særregnskapet dersom regnskapet viser et regnskapsmessig merforbruk/udekket beløp. Se merknad til den aktuelle bestemmelsen i forskrift av 15. desember 2000 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner).

## **Til § 15**

Bestemmelsen gjentar kravene i kommuneloven § 48 nr. 5 til innholdet i årsberetningen. Årsberetningen skal utarbeides i tråd med god kommunal regnskapsskikk.

## **Til § 16**

Bestemmelsen angir nærmere regler for behandlingen av foretakets særregnskap og årsberetning.

Første ledd fastslår at særregnskapet og årsberetningen skal vedtas av kommunestyret og fylkestinget selv. Dette kan med andre ord ikke delegeres til andre organer. Fristene for kommunestyrets og fylkestingets fastsettelse av foretakets regnskap følger fristene for kommunens/fylkeskommunens regnskap i forskrift av 15. desember 2000 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 10. Videre slås det fast at regnskapsvedtaket må angi disponering av regnskapsmessig mindreforbruk, eventuelt disponering av et positivt årsresultat dersom foretaket fører regnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper, eller dekning av regnskapsmessig merforbruk. Dersom regnskapet fastsettes med et merforbruk skal



det samtidig tas stilling til hvordan inndekningen skal skje. Dersom foretaket ikke fullt ut dekker inn merforbruket i løpet av det første året, skal det resterende beløpet føres opp til dekning på kommunens budsjett for det påfølgende år, jf. forskrift av 15.12.2000 om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner) § 7. Den delen av det akkumulerte underskuddet for kommunen som juridisk person (det vil si inkludert foretakets særregnskap) som må dekkes inn i løpet av det kommende året, vil dermed alltid framgå av kommunens årsbudsjett.

Annet ledd fastslår at foretakets styre skal avlegge foretakets særregnskap, som i kommunen og fylkeskommunen ligger til fagsjef for regnskap.

Tredje ledd fastslår at foretakets styre skal utarbeide foretakets årsberetning og gir nærmere regler for behandlingen av særregnskapet og årsberetningen. Behandlingen av særregnskapet vil tilsvare hva som gjelder for kommunens årsregnskap, jf. forskrift av 15. desember 2000 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 10.

Fjerde ledd angir at det skal gis nærmere redegjørelser ved vesentlige avvik mellom særregnskap og regulert særbudsjett.

Femte ledd slår fast at styret skal vurdere tiltak for å bedre den økonomiske oppfølgingen i de tilfeller hvor det har vært vesentlige avvik mellom særregnskap og regulert særbudsjett.

## **Til § 17**

Bestemmelsen angir tidspunktet for offentlighet. Andre ledd følger bestemmelsen i forskrift av 15. desember 2000 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 11, se merknadene til denne.

## **Til § 18**

Bestemmelsen gjentar at kommunale og fylkeskommunale foretak skal rapportere til staten i tråd med gjeldende rapporteringsforskrift.

## **Til § 19**

Bestemmelsen slår fast at foretak som driver næringsvirksomhet skal avgi regnskap og årsberetning etter visse særregler. Når virksomheten utøves i et marked og formålet er å tilføre eieren en økonomisk gevinst ved drift av virksomheten, må en regne dette som næringsvirksomhet. Forarbeidene til kommuneloven kapittel 11 om kommunale og fylkeskommunale foretak (Ot.prp. nr. 53 (1997-98)) angir videre at typiske kjennetegn for næringsvirksomhet vil være at det er snakk om en aktivitet av en viss varighet og omfang, som er egnet til å gi overskudd. Hvorvidt virksomheten faktisk går med underskudd eller ikke, kan ikke påvirke vurderingen. Ved vurdering av begrepet må det tillegges vekt i hvilken grad virksomheten opererer i et marked som medfører reell økonomisk risiko eller ikke. Næringsvirksomhet er også virksomheter som sagbruk, sandtak, fiskeindustri o.l. Utleie av kommunale bygg til eksterne kunder vil regnes som næringsvirksomhet, mens utleie fra foretak til kommune ikke vil innebære noen reell økonomisk risiko for kommunen som helhet

og vil ikke kunne klassifiseres som næringsvirksomhet. I tvilstilfeller bør spørsmålet om hvorvidt et foretak driver næringsvirksomhet, forelegges departementet.

Nr. 1 angir at forskriftens § 9, §§ 11 til 15 og § 18 ikke gjelder for foretak som driver næringsvirksomhet.

Nr. 2 angir at slike foretak skal føre regnskap etter regnskapslovens prinsipper, og følge regnskapslovens regler for oppstilling og noter. Foretaket er regnskapspliktig etter kommuneloven, selv om regnskapslovens prinsipper følges, noe som innebærer at foretaket ikke plikter å sende inn særregnskap, årsberetning og revisjonsberetning til Regnskapsregisteret.

Nr. 3 angir at slike foretak i tillegg skal utarbeide noter etter forskriften § 10 med de to nevnte unntak, og utarbeide en egen investeringsoversikt. Kravene om å utarbeide investeringsoversikt sammenfaller med rapporteringskrav etter rapporteringsforskriften for IKS og kommunale og fylkeskommunale foretak som driver næringsvirksomhet, jf. rundskriv H-30/03. For denne type foretak skal alle anskaffelser i året som er aktivert og balansført i balanseregnskapet, og ikke kostnadsført direkte i foretakets resultatregnskap etter regnskapsloven, oppgis som investeringsutgift i oversikten. Anskaffelser som ikke aktiveres i balansen, skal som hovedregel henføres til drift (resultatføres), og tas ikke med i noteopplysningen. Utgifter ved investeringsprosjekter (som medfører aktivering), bruk av lån og egenkapital (herav øremerkede tilskudd), samt salg og kjøp av varige driftsmidler vil være de viktigste transaksjonene som må oppgis i oversikten.

Nr. 4 angir at oppstillingene for resultatregnskapet, investeringsoversikten og balanseregnskapet skal vise beløp som nevnt i regnskapsforskrift for kommuner og fylkeskommuner § 3 sjetten henholdsvis syvende ledd.

Nr. 5 gjentar bestemmelsen om at kommunale og fylkeskommunale foretak skal rapportere til staten i tråd med gjeldende rapporteringsforskrift for foretak som driver næringsvirksomhet.

## **Til § 20**

At forskriften trer i kraft f.o.m. budsjett- og regnskapsåret 2007 innebærer at forskriften gjelder for foretakets særbudsjett, særregnskap og årsberetning for 2007.

## **Til § 21**

Forskrift av 15.12.2000 om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner) § 7 om konsolideringen av årsbudsjettet endres med virkning f.o.m. budsjettåret 2007.

Forskrift av 15.12.2000 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) vil ikke lenger omfatte kommunale og fylkeskommunale foretak ved ikrafttreddelsen av denne forskrift.

## **Til § 7 i forskrift av v 15.12.2000 om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner)**

*Til § 7*

Særbudsjetter samt årsbudsjett etter denne forskrift er nærmere definert i forskriften § 2. Inndelingen i årsbudsjett og særbudsjetter er av teknisk karakter, og kommunestyret eller fylkestinget er selv ansvarlig både for årsbudsjettet og særbudsjetter, samt fordelingen mellom budsjettene innenfor de rammer som følger av lover og forskrifter. Loven legger begrensninger på hvor lenge kommunen eller fylkeskommunen kan framføre regnskapsmessige mer- og mindreforbruk. Det er kommunestyret som er ansvarlig for at også regnskapsmessig merforbruk på særregnskap blir dekket inn. Forskriften § 7 åpner for at et regnskapsmessig mindreforbruk kan disponeres av styret for foretaket, eller at styret foretar inndekning på særbudsjettet av et regnskapsmessig merforbruk etter reglene som gjelder for kommunale foretak. Et merforbruk i år t som ikke er dekket inn over foretakets særregnskap i år t+1, skal føres opp til dekning i form av en bevilgning/overføring fra kommunekassen til foretaket i kommunens årsbudsjett i år t+2. Dette innebærer at det regnskapsmessige merforbruket for foretaket skal være inndekket senest andre året etter at merforbruket oppsto. Dersom foretaket til tross for overføringen fra kommunekassen, har et regnskapsmessig merforbruk også i år t+2, er kommunen pliktig til å overføre et beløp tilsvarende det akkumulerte merforbruket i år t+3. Tilsvarende vil gjelde for de påfølgende år, inntil merforbruket er dekket inn.

For kommunale og fylkeskommunale foretak som følger regnskapsloven, vil et negativt årsresultat føres mot egenkapitalen. Så lenge foretaket har en positiv egenkapital, stiller ikke forskriften krav om pliktige overføringer fra kommunekassen til foretaket.