

Høringsuttalelse til budsjett- og regnskapsforskrifter av 19.12.2018 til kommuneloven (av 2018)

Foreliggende høringsutkast til budsjett- og regnskapsforskrifter er gjennomarbeidet, godt strukturert og dekkende. Selv om det kan være noen mindre forhold å ta opp, velger jeg her først og fremst å gi innspill om endring av oppstillingsplanene. Det vises her til §§ 5-1 til 5-10. I tillegg tas inn et par momenter i kapitlet om 'andre kommentarer'.

1. Generelt om økonomiske oversikter og balansen

De viktigste komplette oppstillingsplanene er økonomisk oversikt drift, økonomisk oversikt investering og balansen. Drift viser det helt sentrale nøkkeltallet 'netto driftsresultat' som nå blir enda mer viktig i og med at 'bunnlinjen' blir avviklet, unntatt for uinndekket merforbruk. For kommunestyret vil det være viktig å se at budsjett og regnskap viser tilfredsstillende driftsresultat totalt sett. I tillegg vil det i det kommunale økonomisystemet være viktig å se hvordan driftsresultatet blir finansiert gjennom bruk av tidligere besparelser. Så kunne det vært diskutert om også driftsinntekter og driftsutgifter kunne vært summert i større grupper. Jeg tar likevel til orde for å redusere spesifikasjonene i en annen oppstilling; bevilgningsoversikt drift. Da mener jeg spesifikasjonene i økonomisk drift bør beholdes. Det gir en viktig informasjon til kommunestyret og brukerne – hvilke typer inntekter og utgifter viser økninger og reduksjoner totalt sett.

Økonomisk oversikt investering er på et akseptabelt nivå, og har en kjent utforming. Jeg mener denne bør beholdes.

Balansen har fått delvis en ny gruppering, men med kjente spesifikasjoner. Et par prinsipielle endringer foreslås (nedenfor).

2. Generelt om bevilgningsoversiktene

Slik forslaget foreligger videreføres i prinsippet etablert praksis med fem oppstillingsplaner: I tillegg til de tre nevnt ovenfor skal det også utarbeides bevilgningsoversikt drift og bevilgningsoversikt investering. Dette er viktige oppstillinger da det i prinsippet er politikken utøves; hvilke tjenesteområder skal få hvilke budsjetter. Jeg tar likevel til orde for å gjøre bevilgningsoversiktene til forenklete spesifikasjoner til de økonomiske oversiktene. Jeg mener at kommunene bare trenger de tre førstnevnte oppstillingene som komplette budsjett- og regnskapsoppstillinger. Flere 'komplette' oversikter kan virke forvirrende og mindre tilgjengelige for kommunestyret, særlig når like opplysninger kommer flere ganger.

Ser vi på det foreliggende forslaget til bevilgningsoversikt drift, er det en del overlapp med økonomisk oversikt, særlig for årsavslutningspostene. Selve bevilgningsoversikten er en komplett oppstilling, men sammenstilt på en annen måte enn økonomisk oversikt drift. Det viktigste med bevilgningsoversikt drift er imidlertid å fordele tilgjengelig midler etter at netto

finansutgifter og netto anvendelse av driftsresultatet er disponert/dekket. Jeg foreslår at bevilgningsoversikt drift gjøres enklere og blir en obligatorisk spesifisering til økonomisk oversikt drift.

Når det gjelder bevilgningsoversikt investering, er det foreliggende forslaget 'bare' å spesifisere investeringsutgiftene. Det er en videreføring av gjeldende regler, og synes fornuftig. Rent formelt synes jeg også denne spesifikasjonen skal vises (konkret) i tilknytning til økonomisk oversikt investering (som en obligatorisk spesifisering).

3. Kommentarer til oppstillingsplanene

3.1. Økonomisk oversikt drift

3.1.1. Avskrivninger

I et finansielt orientert regnskap hører ikke avskrivninger med. Rent prinsipielt bør denne posten (og motposten) tas ut av oppstillingen og gis i en spesifisering. Det vil i så fall gi et brudd i tidsserien for 'brutto driftsresultat' (jf. KOSTRA-rapportering), men det bør kunne aksepteres.

3.1.2. Avdrag på lån

Jeg har foreslått å 'omdøpe' avdrag på lån til ordinære avdrag på lån. Bakgrunnen er at avdragsposten i investeringsregnskapet da kan omfatte ekstraordinære avdrag på lån, nettopp for å få fram det poenget at avdrag i denne regnskapsdelen (investering) ikke er 'ordinære' avdrag.

Rent prinsipielt mener jeg at 'avdrag på lån' i driftsregnskapet bare burde være det såkalte 'minimumsavdraget'. Da ville vi kunne få mest mulig sammenlignbare netto driftsresultater kommuner imellom, bl.a. i bruk av nøkkeltall. Så langt jeg kan se, er ikke kommuneloven i veien for dette. Det er i utkast til forskrift at det foreslås at avdrag ut over minimumsavdraget som finansieres med investeringsinntekter, skal regnskapsføres i investeringsregnskapet (§ 2-5). Av dette kan man forstå at avdrag ut over minimumsavdraget finansiert med driftsinntekter skal regnskapsføres i driftsregnskapet. Mitt forslag er å innføre begrepet 'ordinære avdrag' som kun omfatter minimumsavdraget. Minimumsavdraget blir nå en forholdsmessig størrelse til avskrivninger, og avdragenes belastning på driftsresultatet i kommunene blir analogt med avskrivningenes belastning på driftsresultatet i privat virksomhet. Jeg er klar over at mange kommuner da kan få økte netto driftsresultater sammenlignet med tidligere, men det gjenspeiler vel også økonomien. I den grad kommunen ønsker å bruke driftsinntekter til å betale ytterligere avdrag (ut over minimum), kan det skje ved overføring til investering.

3.1.3. Gevinst og tap finansielle omløpsmidler

Jeg foreslår også å skille ut gevinst og tap finansielle omløpsmidler i egen linje (netto). Dette for å kunne få 'tak i' både rene renteinntekter og utbytte og rene renteutgifter. Jeg mener det er en bedre løsning, også fordi det er mange kommuner som ikke har gevinst- og tapsføringer knyttet til omløpsmidler, men likevel kan få betydelige tall i konkrete tilfelle.

3.1.4. Forslag til endringer i oppstilling av økonomisk oversikt drift

KMDs høringsforslag til oppstilling	Forslag til nytt oppsett - endringer
Driftsregnskapet	<i>Driftsregnskapet</i>
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	Tas ut.
14. Fordelte utgifter	
15. Sum driftsutgifter	
16. Brutto driftsresultat	
17. Renteinntekter, utbytter og gevinster på finansielle omløpsmidler	16 Renteinntekter og utbytte
18. Renteutgifter og tap på finansielle omløpsmidler	17 Renteutgifter
19. Avdrag på lån	18 Ordinære avdrag på lån
20. Netto finansutgifter	19 Gevinst og tap finansielle omløpsmidler
	20 <i>Netto finansutgifter</i>
21. Motpost avskrivninger	Tas ut.
22. Netto driftsresultat	21 Netto driftsresultat
Disponering eller dekning av netto driftsresultat:	<i>Anvendelse eller inndekning av netto driftsresultat</i>
23. Overføring til investering	22 Finansiering av årets investeringer
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	25 Dekning av tidligere års merforbruk
27. Sum disponeringer eller dekning av netto driftsresultat	26 Sum anvendelse eller inndekning av netto driftsresultat
28. Fremført til inndekning i senere år (merforbruk)	27 Årets merforbruk

Tabell 1 Økonomisk oversikt drift – KMDs forslag og forslag til endringer.

Jeg foreslår, som det framgår, også noen tekstmessige forenklinger for enkelte regnskapslinjer med motivasjon tilgjengelighet for kommunestyret og alminnelige regnskapsbrukere.

3.1.5. Obligatoriske spesifikasjoner drift

Jeg foreslår at økonomisk oversikt drift suppleres med følgende spesifikasjoner (se detaljer nedenfor):

- Bevilgningsoversikt drift (årsbudsjett, økonomiplan, årsregnskap).
- Gjennomførte strykninger i anvendelsen av netto driftsresultat (årsregnskap).
- Avskrivninger (årsregnskap).
- Interne transaksjoner for konsolidering (årsregnskap).

3.1.6. Bevilgningsoversikt drift

Forslag til ny spesifikasjon av bevilgningsoversikt drift:

KMDs høringsforslag til oppstilling	Forslag til nye spesifikasjoner til årsbudsjett, økonomiplan og årsregnskap	Note
Bevilgningsoversikt drift	<i>Bevilgningsoversikt drift</i>	
1. Rammetilskudd og skatteinntekter	Generelle inntekter	1)
2. Andre generelle inntekter	Netto finansutgifter	2)
3. Renteinntekter, utbytter og gevinster på finansielle omløpsmidler	Netto anvendelse av netto driftsresultat	3)
4. Sum generelle midler til disposisjon	<i>Midler disponibelt til bevilgning drift</i>	4)
5. Renteutgifter og tap på finansielle omløpsmidler	Spesifikasjon av bevilgninger til drift	5)
6. Avdrag på lån	Merforbruk til inndekking senere år	6)
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)		

Tabell 2 Spesifikasjon av bevilgningsoversikt drift – KMDs forslag og forslag til endringer.

Noter med henvisning til økonomisk oversikt drift:

- 1) Postene 1, 4, 5 og 6
- 2) Er lik post 20
- 3) Er lik post 27 (eller mitt forslag post 26)
- 4) Man kan også starte med denne og lage beregningsregel
- 5) Brutto eller netto av postene 2, 3, 7 og 8 (driftsinntekter) og post 15 (driftsutgifter) ekskl. post 13 Avskrivninger.
- 6) Dette er regnskapspost.

Det framgår at man kan enten lage en beregning for å komme fram til 'midler disponibelt til bevilgning drift' eller starte med denne linjen (se kommentar 4). For kommunestyret er det mest interessant å ta utgangspunkt i det siste, hvilke midler skal fordeles på tjenesteområdene. I det perspektivet kan de mer regnskapstekniske beregningene (og oppstillingene) utelates. Kommuneøkonomene må uansett lage et oppsett som beregner denne størrelsen.

3.1.7. Gjennomførte strykninger ved anvendelse av netto driftsresultat

I høringsforslaget ligger det en samlet oppstilling av strykninger gjennomført med angivelse av hva som kan utelates ved merforbruk alternativt mindreforbruk. Erfaring er at slike standard tekstlinjer blir resultatet i oppstillingene/spesifikasjonene når regnskap avlegges. Jeg foreslår derfor at man lager to spesifikasjoner avhengig av om man har mindreforbruk eller merforbruk. Disse utarbeides bare i forbindelse med årsregnskapet. Forslaget er:

KMDs høringsforslag til oppstilling	Forslag til nye spesifikasjoner til årsregnskap
Årsavslutningsposter drift	<i>Strykninger ved merforbruk</i>
1. Mer- eller mindreforbruk før strykninger (budsjettavvik)	Foreløpig merforbruk før strykninger (budsjettavvik)
2. Strykning av overføring til investering	Strykning av årets finansiering av investeringer
3. Strykning av avsetninger til disposisjonsfond	Strykning av avsetninger til disposisjonsfond
4. Strykning av dekning av tidligere års merforbruk i driftsregnskapet	Strykning av dekning av tidligere års merforbruk
5. Strykning av bruk av disposisjonsfond	Bruk av disposisjonsfond
6. Mer- eller mindreforbruk etter strykninger	Fremført merforbruk til inndekning senere år
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).	
	<i>Strykninger ved mindreforbruk</i>
	Foreløpig mindreforbruk før strykninger (budsjettavvik)
	Strykning av bruk av disposisjonsfond
	Inndekning av tidligere års merforbruk
	Avsetning av mindreforbruk til disposisjonsfond
	<i>Avskrivninger</i>
	Ordinære avskrivninger i drift

Tabell 3 Spesifikasjon av bevilgningsoversikt drift – KMDs forslag og forslag til endringer.

I og med at jeg foreslår å ta avskrivninger ut av oppstillingsplanen for økonomisk oversikt drift, er det naturlig å ta med denne opplysningen i spesifikasjonene. Selv om dette foreslås som en spesifikasjon til årsregnskapet, bør også budsjetterte beløp vises.

3.1.8. Interne transaksjoner ved konsolidering

Det blir en ny oppstilling ved disse lov- og forskriftsendringene ved at det også skal avlegges et konsolidert regnskap. I den anledning mener jeg det kan være hensiktsmessig å vise en spesifikasjon på transaksjoner mellom kommunen og de enheter som inngår i konsolideringen. Et forslag er derfor:

Forslag til spesifikasjoner av interne transaksjoner for konsolidering - årsregnskap	<i>Hvis aktuelt, spesifikasjon i årsregnskapet</i>
<i>Kommunens (fylkeskommunens) regnskap</i>	<i>Spesifikasjon for kommunale foretak og interkommunale samarbeid (ikke eget rettssubjekt)</i>
Kjøp fra foretak/samarbeid i egen (fylkes)kommune	
Overføring til foretak/samarbeid i egen (fylkes)kommune	
Refusjon fra foretak/samarbeid i egen (fylkes)kommune	
Overføringer fra foretak/samarbeid i egen (fylkes)kommune	
<i>Det vil være tilsvarende poster i foretakenes/samarbeidenes regnskaper</i>	

Tabell 4 Spesifikasjon av interne transaksjoner for konsolidering drift – forslag til tillegg.

Denne spesifikasjonen vil ikke primært være myntet på kommunestyret og den alminnelige regnskapsbruker. Likevel er den viktig for å se sammenhengen til den egne konsoliderte

oppstillingen. Alternativt kan den følge som spesifikasjon i oppstillingen for konsolidert regnskap eller at samme opplysninger framkommer i selve oppstillingen for konsolidert regnskap.

3.2. Økonomisk oversikt investering

Jeg har foreslått noen tekstmessige endringer i selve oppstillingen, samt «ekstraordinære avdrag på lån», kfr. argumentet ovenfor. Dette kan vises slik:

KMDs høringsforslag til oppstilling	Forslag til nytt oppsett - endringer
Investeringsregnskapet	<i>Investeringsregnskapet</i>
1. Investeringer i varige driftsmidler	
2. Tilskudd til andres investeringer	
3. Investeringer i aksjer og andeler i selskaper	
4. Utlån	4 Utlån av egne midler
5. Avdrag på lån	5 Ekstraordinære 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	12 Mottatte avdrag på utlån av egne midler
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	
	<i>Intern finansiering</i>
20. Overføring fra drift	20 Finansiering fra årets 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	23 Dekning av tidligere års udekket
24. Sum overføring fra drift og avsetninger	24 Sum intern finansiering
25. Fremført til inndekning i senere år (udekket)	25 Udekket til inndekning neste år

Tabell 5 Spesifikasjon av interne transaksjoner for konsolidering – forslag til tillegg.

I og med at videreutlånsordningen samles i en egen seksjon i investeringsregnskapet, kan det være nyttig å konkretisere at de andre utlånene er utlån av egne midler, mest av hensyn til de primære regnskapsbrukerne (og tilsvarende for mottatte avdrag på slike utlån).

3.2.1. Obligatoriske spesifikasjoner investering

Jeg foreslår at investeringsregnskapet suppleres med følgende spesifikasjoner:

- Bevilgningsoversikt investering (årsbudsjett, økonomiplan, årsregnskap).
- Gjennomførte strykninger ved udekket (årsregnskap).
- Gjennomførte strykninger ved udisponert (årsregnskap).
- Interne transaksjoner for konsolidering (årsregnskap).

3.2.2. Bevilgningsoversikt investering

Kravene til bevilgningsoversikt investering er en beskrivelse av spesifiseringene. Jeg tror det kan være nyttig også å vise hvordan selve oversikten kan vises. Derfor foreslår jeg ny spesifikasjon av bevilgningsoversikt investering:

	Spesifikasjoner til årsbudsjett, økonomiplan og årsregnskap	Kommentar
	<i>Bevilgningsoversikt investering</i>	Sum post 1-4 er lik sum post 1-4 i økonomisk oversikt investering. Brutto utgift.
1	Spesifikasjon av investeringer i varige driftsmidler	
2	Spesifikasjon av tilskudd til andres investeringer	
3	Spesifikasjon av investeringer i aksjer og andeler i selskaper	
4	Spesifikasjon av utlån	
5	Sum bevilgninger til investeringer	

Tabell 6 Spesifikasjon av bevilgningsoversikt investering.

3.2.3. Gjennomførte strykninger ved udekket og udisponert

Departementet foreslår å gi en spesifikasjon for årsoppgjørdisposisjoner samlet, dvs. med tekstlinjer som favner både situasjoner med udekket og udisponert. Det er ikke intuitivt hvilke poster som skal strykes ved foreløpig budsjettavvik. Jeg mener spesifikasjonen bør splittes for de to situasjonene man kan komme over; strykninger ved udekket og ved udisponert. Strykninger ved udekket og udisponert kan da framstilles slik:

KMDs høringsforslag til oppstilling		Spesifikasjoner til årsregnskap
<i>Årsavslutningsposter investering</i>		
1. Udekket eller udisponert beløp før strykninger (budsjettavvik)		<i>Gjennomførte strykninger ved udekket</i>
2. Strykning av avsetninger til ubundet investeringsfond	1	Udekket beløp før strykninger (budsjettavvik)
3. Strykning av overføring fra drift	2	Strykning av avsetninger til ubundet investeringsfond
4. Strykning av bruk av lån	3	Fremført udekket til inndekning i senere år
5. Strykning av bruk av ubundet investeringsfond		
6. Udekket eller udisponert beløp etter strykninger		<i>Gjennomførte strykninger ved udisponert</i>
7. Disponering av udisponert beløp etter strykninger for avsetning til ubundet investeringsfond.	1	Udisponert beløp før strykninger (budsjettavvik)
8. Fremført til inndekning i senere år (udekket).	2	Strykning av overføring fra drift
	3	Strykning av bruk av lån
Postene 2 til 5 og 7 kan utelates hvis de ikke er aktuelle.	4	Strykning av bruk av ubundet investeringsfond
	5	Avsetning av udisponert beløp til ubundet investeringsfond

Tabell 7 Spesifikasjon av strykninger ved udekket og udisponert.

3.2.4. Interne transaksjoner for konsolidering

På samme måte som for drift mener jeg det kan være hensiktsmessig å vise en spesifikasjon på transaksjoner mellom kommunen og de enheter som inngår i konsolideringen. Et forslag er derfor:

Interne transaksjoner for konsolidering	<i>Hvis aktuelt, spesifikasjon i årsregnskapet</i>
<i>Kommunens (fylkeskommunens) regnskap</i>	<i>Spesifikasjon for kommunale foretak og interkommunale samarbeid (ikke eget rettssubjekt)</i>
Kjøp fra foretak/samarbeid i egen (fylkes)kommune	
Overføring til foretak/samarbeid i egen (fylkes)kommune	
Refusjon fra foretak/samarbeid i egen (fylkes)kommune	
Overføringer fra foretak/samarbeid i egen (fylkes)kommune	
<i>Det vil være tilsvarende poster i foretakenes/samarbeidenes regnskaper</i>	

Tabell 8 Spesifikasjon av interne transaksjoner for konsolidering investering – forslag til tillegg.

3.3. Balansen

3.3.1. Ny gruppe for annen egenkapital

Jeg foreslår å inndelegge egenkapitalen i en del III Annen egenkapital. Under denne plasseres prinsippendringene og kapitalkonto. Slik høringsforslaget er, er kapitalkonto plassert under 'investering', men det er jo også avdrag på lån i driftsregnskapet som har motpost på kapitalkontoen, så den er ikke helt korrekt/logisk plassert.

Det kan diskuteres prinsipielt om 'prinsippendringer som påvirker arbeidskapitalen', skulle henføres under 'reell egenkapital' eller under denne nye (foreslåtte) 'annen egenkapital' sammen med kapitalkontoen. Prinsippendringens konto oppstår fordi det skjer endringer i praktiseringen av de grunnleggende regnskapsprinsippene, oftest ny periodisering av inntekter og utgifter. Den 'reelle egenkapitalen', dvs. poster for fond og merforbruk og udekket, har sin bakgrunn i faktisk tilgang og bruk av midler, altså i motsetning til ny periodisering. Denne nye periodiseringen påvirker altså arbeidskapitalen uten at det er tilhørende inntekts- og utgiftsposter i drifts- eller investeringsregnskapet. Disse prinsippendringene skal ikke inndeckes eller disponeres. Derfor mener jeg disse strukturelt best kan henføres til en ny gruppe: 'annen egenkapital'. Det kan vises slik:

KMDs høringsforslag til oppstilling	Forslag til nytt oppsett - endringer
Sum eiendeler	
C. Egenkapital	
I. Drift	
1. Disposisjonsfond	
2. Bundne driftsfond	
3. Merforbruk i driftsregnskapet	
4. Prinsippendringer som påvirker arbeidskapitalen	Tas ut her og spesifiseres særskilt i III
II. Investering	
1. Ubundet investeringsfond	
2. Bundne investeringsfond	
3. Udekket beløp i investeringsregnskapet	
4. Kapitalkonto	Tas ut her og spesifiseres særskilt i III
5. Prinsippendringer som påvirker arbeidskapitalen	Tas ut her og spesifiseres særskilt i III
	III Annen egenkapital
	1. Prinsippendringer fra drift
	2. Prinsippendringer fra investering
	3. Kapitalkonto

Tabell 9 Oppdeling av egenkapital med ny gruppe III Annen egenkapital.

3.3.2. Memoriakontiene

Det har alltid vært noe spesielt med kommunenes 'memoriakonto' som er debet/kreditposter under selve balansesummen. Jeg mener opplysninger om memoriakonto kan gis i spesifikasjoner, og at systemet med å skille låneopptak og finansiering med bruk av lån kan framvises på denne måten. Da kan oppstillingen og spesifikasjonen av ubrukte lån gjøres slik:

KMDs høringsforslag til oppstilling	Forslag til nytt oppsett - endringer
F. Memoriakonti	Tas ut her og gis i spesifikasjon
I. Ubrukte lånemidler	Tas ut her og gis i spesifikasjon
II. Andre memoriakonti	Tas ut her og gis i spesifikasjon
III. Motkonto for memoriakontiene	Tas ut her og gis i spesifikasjon
	Spesifikasjoner til årsregnskapet
	<i>Spesifikasjon ubrukte lån</i>
	Inngående beholdning ubrukte lån
	Endring ubrukte lån i året
	Utgående beholdning ubrukte lån

Tabell 10 Spesifikasjon av ubrukte lån i balansen.

3.3.3. Fordringer og gjeld i konsolidert regnskap

På samme måte som jeg foreslår å framvise beløp som skal konsolideres fra drift og investering, kan også balansen suppleres med det. Forslaget er:

Fordringer og gjeld til konsolidering	Hvis aktuelt.
<i>Kommunens (fylkeskommunens) regnskap</i>	<i>Spesifikasjon for kommunale foretak og interkommunale samarbeid (ikke eget rettssubjekt)</i>
Kortsiktige fordringer	
Langsiktige fordringer	
Kortsiktig gjeld	
Langsiktig gjeld	
<i>Det vil være tilsvarende poster i foretakenes/samarbeidenes regnskaper</i>	

Tabell 11 Spesifikasjon av fordringer og gjeld til konsolidering.

4. Andre kommentarer

4.1. Næringsdrivende kommunale foretak

Forslag til budsjett- og regnskapsforskrift har eget kapittel med særregler for kommunale foretak som driver næringsvirksomhet. Disse kan velge å følge regnskapslovens bestemmelser. I så tilfelle må det til en rekke særbestemmelser om hvordan disse foretakene skal forholde seg til andre alminnelige kommunale bestemmelser om årsbudsjett, årsregnskap (særskilt oppstilling for investering), årsberetning og begrepet merforbruk anvendt i regnskapslovens terminologi.

Kommunale foretak som driver næringsvirksomhet, er en relativt liten gruppe foretak, blant annet favner det ikke om tjenester som er underlagt selvkostregime. De foretakene som følger regnskapsloven, skal likevel konsolideres med kommuneregnskapet. Konsolidert regnskap skal baseres på regnskapsprinsippene brukt i kommuneregnskapet. Rent prinsipielt er ikke dette 'bare' en konvertering av regnskapslinjer fra regnskapsloven til kommuneloven, men også en fornyet vurdering av transaksjoner etter anordningsprinsippet versus etter et

fullperiodisert regnskap. Dette kan bli en omfattende vurdering, selv om disse foretakene antas å ha forholdsmessig liten omsetning. Likevel sies det i budsjett- og regnskapsforskriften at «omarbeiding før konsolidering kan unnlates for enkeltransaksjoner eller enkeltposter så langt det er i samsvar med god kommunal regnskapskikk.» Dette etterlater et inntrykk av at slik konsolidering kan bli gjort summarisk.

Jeg mener at budsjett- og regnskapsforskriften ikke bør åpne for at såkalte næringsdrivende foretak skal følge regnskapsloven. Det ville forenklet regnskapsreglene i kommunene, herunder reglene om konsolidering. Jeg ser heller ikke at spesialmotivene i kommuneloven omtaler dette med næringsdrivende kommunale foretak spesielt, så det skulle ikke begrunne særregler. Så kan disse virksomhetene måtte sette opp en særskilt spesifikasjon dersom de driver skattepliktig virksomhet (beregne alminnelig inntekt).

En konsekvens av at regnskapsforskriften ikke skulle åpne for bruk av regnskapsloven for kommunale næringsdrivende foretak, kan bli at kommunene velger å organisere disse virksomhetene som aksjeselskaper. Det er antagelig en langt bedre løsning.

4.2. Lånefond

For lånefond skal mottatte avdrag på utlån føres i driftsregnskapet med mindre låntaker har ført avdrag på lån i sitt investeringsregnskap. Da lånefondet skal følge oppstillingsplanene for kommunekassen forøvrig, finnes ikke posten for 'mottatte avdrag' i driftsregnskapet. For å få dette systemet til å gå opp, må det kanskje til en spesiallinje for lånefond i driftsregnskapet.

4.3. Konsolidert regnskap - refleksjon

Kommuneloven bestemmer at konsolidert regnskap skal utarbeides for kommunen som rettssubjekt. Mest sannsynlig vil eksisterende interkommunale samarbeid som ikke er eget rettssubjekt, bli organisert som eget rettssubjekt etter de nye reglene om kommunalt oppgavefelleskap og interkommunalt politisk råd.

En studie gjennomført av KS (2016)¹ viste at alle landets kommuner var medeiere i IKS, og at det da var 260 IKS. Videre viste studien at det var 334 interkommunale samarbeid i landet, og at ca. 40 % av kommunene var deltakere i slike samarbeid. Det er en ikke uvesentlig andel tjenesteproduksjon som vil foregå i disse samarbeidene/selskapene.

Kommunene har et ubegrenset ansvar for disse samarbeidenes forpliktelser, men for sin forholdsmessige andel. Et konsolidert kommuneregnskap uten å ta med disse eiendelene og forpliktelsene, gir et misvisende bilde av den samlede kommuneøkonomien. Nå forhindrer (ny) kommunelov å gjøre slike konsolideringer. Innspillet er derfor et uttrykk for en vesentlig mangel i konsolideringsreglene, etter mitt syn.

Vennlig hilsen

Øyvind Sunde

¹ KS (31.3.2016), Konsern – viktig for helheten (FoU-rapport 154021).