

# **VEILEDER TIL BUDSJETT- OG REGNSKAPSFORSKRIFTEN**

Kommunal- og moderniseringsdepartementets forklaringer til  
forskrift 7. juni 2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning  
for kommuner og fylkeskommuner mv.

H-2455

November 2019

### *Om veilederen*

Kommunal- og moderniseringsdepartementet har fastsatt forskrift 7.6.2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner mv. Forskriften omtales gjerne i kortform som «budsjett- og regnskapsforskriften». Den nye forskriften utfyller den nye kommunelovens (2018) bestemmelser om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning. Nærmere bestemt utfylles kommuneloven §§ 14-3, 14-4, 14-6, 14-8 og 14-9, som også er hjemmelsgrunnlagene for den nye forskriften.

Denne veilederen inneholder Kommunal- og moderniseringsdepartementet forklaringer til de enkelte bestemmelsene i budsjett- og regnskapsforskriften.

Kommuneloven (2018) inneholder flere sentrale bestemmelser om økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet. Lovens bestemmelser er i liten grad gjentatt i den nye forskriften. Loven og forskriften må derfor lese i sammenheng. For nærmere veiledning om lovens bestemmelser viser vi til lovens forarbeider, det vil si: kommunelovutvalgets utredning [NOU 2016: 4 Ny kommunelov](#), Kommunal- og moderniseringsdepartementets lovforslag til Stortinget [Prop. 46 L \(2017–2018\) Lov om kommuner og fylkeskommuner \(kommuneloven\)](#) og Kommunal- og forvaltningskomiteens innstilling til Stortinget i plenum [Innst. 369 L \(2017–2018\)](#).

Utover det som følger av de nærmere bestemmelsene i lov og forskrift, skal årsregnskapet også føres i samsvar med god kommunal regnskapsskikk, jf. kommuneloven § 14-6 fjerde ledd. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk har fastsatt en rekke regnskapsstandarder (KRS) for hva som regnes som god kommunal regnskapsskikk. Disse finnes på [www.gkrs.no](http://www.gkrs.no).

### *Bakgrunn*

Stortinget vedtok i juni 2018 ny lov om kommuner og fylkeskommuner. Når denne veilederen henviser til kommuneloven, er det denne nye loven av 22.6.2018 nr. 83 (kommuneloven 2018) det vises til.

Den nye loven avløser lov 25. september 1992 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven 1992).

Den nye forskriften gjelder fra og med budsjett- og regnskapsåret 2020, se forskriften § 11-1 og § 11-2. Årsregnskapet for 2019 skal avsluttes og vedtas i samsvar med tidligere regler, se § 11-2. Den nye budsjett- og regnskapsforskriften erstatter forskrift 15.12.2000 nr. 1423 om årsbudsjett for kommuner og fylkeskommuner, forskrift 15.12.2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner og forskrift 24.8.2006 nr. 1033 om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak.

Den nye forskriften gjelder for alle budsjett- og regnskapsenheter som er regulert av kommuneloven, herunder kommunekassen og fylkeskommunekassen, kommunale og fylkeskommunale foretak, lånefond, interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap, samt interkommunale styrer etter kommuneloven (1992) § 27, se forskriften § 1-1.

# Innholdsfortegnelse

Kapittel 1. Virkeområde.....	5
Til § 1-1 Saklig virkeområde .....	5
Kapittel 2. Skillet mellom drift og investering .....	6
Til § 2-1 Inntekter og utgifter mv. i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet .....	6
Til § 2-2 Inntekter og utgifter mv. i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet .....	7
Til § 2-3 Vedlikehold og påkostninger på varige driftsmidler .....	9
Til § 2-4 Tilskudd til andres investeringer .....	9
Til § 2-5 Avdrag på lån .....	10
Til § 2-6 Bruk av lån .....	11
Til § 2-7 Sosiale utlån og næringsutlån .....	12
Til § 2-8 Utbytte og uttak av kapital fra selskaper.....	13
Til § 2-9 Salg av aksjer klassifisert som finansielle anleggsmidler .....	15
Kapittel 3. Klassifisering og måling, regnskapsføring av pensjon, virkninger av endring i regnskapsprinsipp og bokføring .....	16
Til § 3-1 Klassifisering av eiendeler og gjeld.....	16
Til § 3-2 Måling av anleggsmidler og langsiktig gjeld.....	17
Til § 3-3 Måling av omløpsmidler og kortsiktig gjeld.....	18
Til § 3-4 Avskrivninger av anleggsmidler.....	19
Til § 3-5 Pensjonspremier, premieavvik, pensjonsmidler og pensjonsforpliktelser .....	20
Til § 3-6 Forutsetningene for beregning av netto pensjonskostnad, pensjonsmidlene og pensjonsforpliktelsene .....	22
Til § 3-7 Virkninger av endring av regnskapsprinsipp .....	23
Til § 3-8 Bokføring .....	23
Kapittel 4. Avslutning av årsregnskapet.....	25
Til § 4-1 Regnskapsføring av budsjettdisposisjoner .....	25
Til § 4-2 Strykninger av budsjettdisposisjoner og bruk av disposisjonsfond ved merforbruk i driftsregnskapet .....	26
Til § 4-3 Strykninger av budsjettdisposisjoner og avsetning til disposisjonsfond ved mindreforbruk i driftsregnskapet .....	27
Til § 4-4 Bruk av disposisjonsfond ved tidligere års merforbruk .....	28
Til § 4-5 Strykninger av budsjettdisposisjoner ved udekket beløp i investeringsregnskapet .....	28
Til § 4-6 Strykninger av budsjettdisposisjoner og avsetning til ubundet investeringsfond ved udisponert beløp i investering .....	29
Kapittel 5. Obligatoriske oppstillinger og opplysninger i økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet. Frister .....	30
Til § 5-1 Oppstillinger i økonomiplanen og årsbudsjettet .....	30
Til § 5-2 Oppstillinger og noteopplysninger i årsregnskapet.....	31
Til § 5-3 Spesifisering av poster.....	31
Til § 5-4 Bevilgningsoversikter – drift.....	32
Til § 5-5 Bevilgningsoversikter – investering .....	35
Til § 5-6 Økonomisk oversikt etter art – drift.....	37
Til § 5-7 Oversikt over gjeld og andre vesentlige langsiktige forpliktelser i økonomiplanen og årsbudsjettet .....	37
Til § 5-8 Balanseregnskapet.....	38
Til § 5-9 Oversikt over samlet budsjettavvik og årsavslutningsdisposisjoner .....	38
Til § 5-10 Faste noteopplysninger om arbeidskapitalen, kapitalkonto og endringer i regnskapsprinsipp .....	40
Til § 5-11 Faste noteopplysninger om eiendeler .....	41

Til § 5-12 Faste noteopplysninger om lån, avdrag, pensjon og andre forpliktelser .....	42
§ 5-13 Faste noteopplysninger om andre forhold .....	43
Til § 5-14 Separat resultatoppstilling for maritime og offshorerelaterte sikkerhetskurs .....	43
Til § 5-15 Andre noteopplysninger i årsregnskapet og krav om nummerering av notene.....	44
Til § 5-16 Frister for oversendelse av økonomiplanen, årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til departementet .....	45
Kapittel 6. Særlige regler for kommunale og fylkeskommunale foretak .....	46
Til § 6-1 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsbudsjettet og årsregnskapet i kapittel 5 .....	46
Til § 6-2 Særlige noteopplysninger i årsregnskapet .....	46
Kapittel 7. Særlige regler for kommunale og fylkeskommunale foretak som driver næringsvirksomhet .....	47
Til § 7-1 Årsregnskap etter regnskapsloven .....	47
Til § 7-2 Årsbudsjettets innhold.....	48
Til § 7-3 Årsregnskapets innhold .....	48
Til § 7-4 Årsberetningens innhold.....	49
Til § 7-5 Inndekning av merforbruk.....	49
Kapittel 8. Særlige regler for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap .....	50
Til § 8-1 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsbudsjettet og årsregnskapet i kapittel 5 .....	50
Til § 8-2 Særlige noteopplysninger i årsregnskapet .....	51
Til § 8-3 Unntak fra kravet om eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning .....	51
Til § 8-4 Særlige regler når det ikke utarbeides eget årsbudsjett og årsregnskap .....	52
Til § 8-5 Unntak fra plikten til å oversende årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til departementet.....	52
Kapittel 9. Særlige regler for lånefond .....	53
Til § 9-1 Lånefondets årsbudsjett og årsregnskap .....	53
Til § 9-2 Mottatte avdrag på lån i lånefondets årsbudsjett og årsregnskap .....	54
Til § 9-3 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsbudsjettet og årsregnskapet i kapittel 5 .....	55
Til § 9-4 Særlige noteopplysninger i lånefondets årsregnskap .....	55
Til § 9-5 Inndekning av merforbruk i driftsregnskapet og udekket beløp i investeringsregnskapet.....	55
Kapittel 10. Konsolidert årsregnskap for kommuner og fylkeskommuner .....	57
Til § 10-1 Konsolidering.....	57
Til § 10-2 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsregnskapet i kapittel 5.....	58
Til § 10-3 Unntak fra kravet om konsolidering .....	59
Til § 10-4 Særlige noteopplysninger i det konsoliderte årsregnskapet .....	59
Kapittel 11. Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser .....	61
Til § 11-1 Ikrafttredelse .....	61
Til § 11-2 Overgangsregler .....	61
Vedlegg 1. Bevilgningsoversikt drift etter § 5-4 første ledd med KOSTRA-arter.....	62
Vedlegg 2. Bevilgningsoversikt investering § 5-5 første ledd med KOSTRA-arter.....	64
Vedlegg 3. Økonomisk oversikt drift etter § 5-6 med KOSTRA-arter .....	65
Vedlegg 4. Brev av 3. oktober 2019.....	66

# **Kapittel 1. Virkeområde**

## **Til § 1-1 Saklig virkeområde**

Forskriften utfyller kommunelovens bestemmelser om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning.

Forskriften gjelder for kommunene og fylkeskommunene. Forskriften gjelder videre for kommunale og fylkeskommunale foretak og for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap.

Forskriften gjelder også for lånefond.

Dessuten gjelder forskriften for interkommunale samarbeid etter kommuneloven av 1992 § 27 i perioden frem til samarbeidet er omdannet til et interkommunalt politisk råd eller et kommunalt oppgavefellesskap, jf. § 11-2 tredje ledd.

## **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 2-9 gir nærmere bestemmelser om enkelte typer inntekter og utgifter. Utover det som følger av lov og forskrift, må avgrensningen av skillet mellom drift og investering foretas i samsvar med god kommunal regnskapsskikk, se spesielt KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet.

### **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. 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. Driften skal kun finansieres av løpende inntekter, jf. kommuneloven § 14-9 andre ledd første punktum

*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 utgifter i 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 omfatter både disposisjonsfondet (ubundet driftsfond) og bundne driftsfond. Forskriften 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 egenkapitalen 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 bestemte formål.

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

*Andre ledd bokstav a* innebærer at utlån og mottatte avdrag på utlån i enkelte tilfeller skal føres i drift. Nærmere bestemmelser om dette er gitt i § 2-7

*Bokstav b* innebærer at også en andel av inntekter fra salg av aksjer som er klassifisert som finansielle anleggsmidler, skal føres i drift. Nærmere bestemmelser om dette er gitt i § 2-9. Det er et vilkår at kommuner eller fylkeskommuner har bestemmende innflytelse i selskapet, jf. kommuneloven § 14-9 fjerde ledd.

## **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, jf. § 3-1 første ledd. 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 og til varig eie for ulike typer eiendeler må foretas i samsvar med god kommunal regnskapsskikk.

Bokstav a innebærer videre at også inntekter knyttet til anskaffelser av anleggsmidler skal føres i investering. 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 b* innebærer at inntekter fra salg av anleggsmidler skal føres i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet, jf. likevel unntaket i § 2-9. Inntekter som mottas som vederlag eller kompensasjon for tapte anleggsmidler, regnes her som salgsinntekter. Bokstav b innebærer også at utgifter som er direkte henførbare til salg av anleggsmidler, skal føres i investering.

*Bokstav c* innebærer at bruk av lån 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 føring av 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, med unntak av utlån som nevnt i § 2-7. Utlån som i realiteten må regnes som tilskudd til andre, omfattes ikke av bokstav d.

Bokstav d innebærer også at mottatte avdrag på alle typer utlån skal føres i investering, med unntak av de som er nevnt i § 2-7.

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.

*Bokstav e* innebærer at økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet skal vise midler overført 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 omfatter både ubundet og bundne investeringsfond. Det kan ikke foretas avsetninger til investeringsfond hvis avsetningen er ubrukte løpende inntekter fra driften, jf. kommuneloven § 14-9 andre ledd andre punktum, jf. også forskriften § 4-1 andre ledd. Forskriften åpner ikke for at bruk av driftsfond kan føres direkte i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet. Finansiering av investeringer med midler fra disposisjonsfond eller bundne 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 i visse tilfeller skal også enkelte andre utgifter og inntekter enn de som er nevnt i første ledd, 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 2-8.

## **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, føres som vedlikehold.

Skillet mellom vedlikehold og påkostning er nærmere omtalt i KRS nr. 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet.

## **Til § 2-4 Tilskudd til andres investeringer**

Bestemmelsen utfyller kommuneloven § 14-9 første ledd andre punktum.

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

Unntaket i kommuneloven § 14-9 første ledd andre punktum åpner imidlertid 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 eller etter kirkeloven § 15 første ledd bokstav a og b, jf. kirkeloven § 15 sjette ledd. Bestemmelsen i forskriften § 2-4 *andre punktum* presiserer at tilskudd som kan lånefinansieres, skal føres i investering hvis tilskuddet finansieres av inntekter her. Dette innebærer at tilskuddet føres i investering hvis tilskuddet finansieres av inntekter i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet, bruk av investeringsfond eller med bruk av lån. Hvis det aktuelle tilskuddet finansieres av løpende inntekter, føres tilskuddet i drift.

Tilskudd til andres investeringer aktiveres ikke i balanseregnskapet.

## 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.

Kommuneloven § 14-18 første ledd første punktum innebærer at det skal foretas årlige nedbetalinger av lån som minst tilsvarer minimumsavdraget beregnet etter § 14-18 første ledd andre punktum. Avdrag på lån utgiftsføres etter anordningsprinsippet på transaksjonstidspunktet, jf. kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav c, det vil si på det tidspunktet gjeldsforpliktelsen overfor långiver faktisk reduseres. *Andre punktum* i § 2-5 første ledd slår imidlertid fast at det i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet skal føres samlede avdrag som minst tilsvarer minimumsavdraget, jf. også kommuneloven § 14-10 andre ledd. Dette innebærer at dersom nedbetalingene av lån er lavere enn minimumsavdraget, skal det manglende utgiftsføres som avdrag i drift mot kortsiktig gjeld. Langsiktig gjeld må da reduseres med tilsvarende beløp for å unngå at balansen viser for høy gjeld.

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.

Se også KRS nr. 3 Lån – Opptak, avdrag og refinansiering.

## 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. Lån som er tatt opp regnskapsføres i balansen i sin helhet (omløpsmidler og langsiktig gjeld). Den delen av lånet 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 regnskapsoversikten etter § 5-5 første ledd 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 kommuneloven eller annen lov kan lånefinansieres. Bestemmelsen må forstås slik at post 13 Bruk av lån i oversikten etter § 5-5 første ledd 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 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 i § 2-6 fjerde ledd 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 i et slikt tilfelle overstige årets utgifter som kan lånefinansieres. Adgangen i fjerde ledd gjelder bare hvis det udekkete beløpet skyldes utgifter som med hjemmel i lov kan lånefinansieres.

Se også KRS nr. 3 Lån – Opptak, avdrag og refinansiering.

## Til § 2-7 Sosiale utlån og næringsutlån

Bestemmelsen gir et unntak fra § 2-2 første ledd bokstav d om at utlån og mottatte avdrag på utlån skal føres i investering. Bestemmelsen må ses i lys av at sosiale utlån og næringsutlån gjerne er risikoutsatt, og at tilbakebetalte midler på slike utlån ikke skal låses til investeringsformål når utlånet ble finansiert med driftsmidler.

*Første ledd første punktum* innebærer at sosiale utlån alltid skal føres i drift. Med sosiale utlån siktes det til utlån gitt med hjemmel i sosialtjenesteloven § 18 eller § 19 og utlån til lignende formål gitt etter kommunalt reglement.

*Andre punktum* innebærer at næringsutlån skal føres i drift, men bare når utlånet finansieres av inntekter i driften (løpende inntekter), enten det er årets inntekter eller bruk av disposisjonsfond eller bundne driftsfond. Med næringsutlån siktes det til utlån til næringsutvikling, typisk utlån av midler som er øremerket næringsutvikling fra et næringsfond.

I økonomisk oversikt drift etter § 5-6 går sosiale utlån og næringsutlån inn under post 13 Overføringer og tilskudd til andre. Forskriften § 5-3 første punktum åpner for å legge inn ekstra linjer i oversikten. Det vil altså kunne legges inn en ekstra linje under post 13 dersom slike utlån ønskes spesifisert. Sosiale utlån og næringsutlån påvirker brutto driftsresultat og skal ikke inngå i post 22 netto finansutgifter.

Utlån som føres i drift etter første ledd balanseføres når kriteriene for dette er tilstede.

Utlån til næringsutvikling føres i investering i tråd med § 2-2 første ledd bokstav d når utlånet finansieres av inntekter i investering.

*Andre ledd* innebærer at mottatte avdrag på utlån som er ført i drift etter første ledd, også føres i drift.

I økonomisk oversikt drift etter § 5-6 går mottatte avdrag som driftsinntekter på post 6 Overføringer og tilskudd fra andre. Forskriften § 5-3 første punktum åpner for å legge inn ekstra linjer i oversikten. Det vil altså kunne legges inn en ekstra linje under post 6 dersom slike mottatte avdrag ønskes spesifisert. Mottatte avdrag på sosiale utlån og næringsutlån påvirker brutto driftsresultat og skal ikke inngå i post 22 netto finansutgifter.

Bestemmelsen i § 2-7 gjelder ikke for utlån som er finansiert med lån etter kommuneloven § 14-17. Slike videreutlån og mottatte avdrag på slike utlån føres i investering etter § 2-2 første ledd bokstav d.

## Til § 2-8 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; (1) utdeling av opptjente resultater i kommunens eller fylkeskommunens eiertid, (2) utdeling av innskutt kapital og (3) 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 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. Hvis utdelingen er resultater som selskapet har opptjent *før* kommunens eller fylkeskommunens eiertid, føres utdelingen i investering, jf. andre ledd.

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/eller 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 at også 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 § 2-9.

Dersom et selskap kjøper egne aksjer fra kommunen eller fylkeskommunen, skal dette regnskapsføres av kommunen eller fylkeskommunen etter reglene i § 2-9.

## **Til § 2-9 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 drift.

Adgangen til å føre en andel av salgsinntekten i driften gjelder bare hvis kommunen eller fylkeskommunen, alene eller sammen med andre kommuner eller fylkeskommuner, har bestemmende innflytelse i selskapet, jf. kommuneloven § 14-9 fjerde ledd andre punktum. Dersom vilkåret om bestemmende innflytelse ikke er oppfylt, skal hele salgsinntekten føres i investering i tråd med § 2-2 første ledd bokstav b.

*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. Hvor stor denne andelen er, følger av bestemmelsene i andre og tredje ledd.

*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 § 2-8 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 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 § 2-8.

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 til 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 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 § 2-8 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 § 5-8. 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 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 § 5-8. 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 angitte 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 langsiktig gjeld. I tillegg skal lån til investeringer i kirker 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.

Se også KRS nr. 1 Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld, KRS nr. 8 Leieavtaler og KRS nr. 11 Finansielle eiendeler og forpliktelser.

### **Til § 3-2 Måling av anleggsmidler og langsiktig gjeld**

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 ved førstegangs innregning i balansen. 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.

*Andre punktum* innebærer at anleggsmidler som har begrenset utnyttbar levetid, ved etterfølgende måling 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, men skal ikke påvirke netto driftsresultat, jf. oppstillingsplanene i §§ 5-4 og 5-6.

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 § 5-11 bokstav a.

*Andre ledd* gir regler for måling av langsiktig gjeld. *Første punktum* innebærer at langsiktig gjeld ved førstegangs innregning i balansen 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 justeres deretter 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.

Se også KRS nr. 2 Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter, KRS nr. 8 Leieavtaler og KRS nr. 9 Nedskrivning av anleggsmidler.

### **Til § 3-3 Måling av omløpsmidler og kortsiktig gjeld**

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 (maksimalt opp til anskaffelseskost).

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. 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* slår fast at kortsiktig gjeld skal måles til det høyeste av opptakskost og virkelig verdi.

*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.

Se også KRS nr. 2 Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter og KRS nr. 11 Finansielle eiendeler og forpliktelser.

### **Til § 3-4 Avskrivninger av anleggsmidler**

*Første ledd første punktum* slår fast at anleggsmidler som har begrenset utnyttbar levetid, skal avskrives 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 kan forventes å være, og at avskrivningene skal foretas over denne perioden.

*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 forventede 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. Ved anskaffelser av eldre eller brukte eiendeler, og ved påkostninger på eksisterende eiendeler, vil forventet utnyttbar levetid ofte kunne være lavere enn de maksimale avskrivningsperiodene.

Maksimale avskrivningsperioder for eiendeler som ikke er spesifikt nevnt i andre punktum 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 være lineære, men åpner for at dette fravikes når det følger av god kommunal regnskapsskikk.

*Tredje 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.

Bestemmelsene i første til tredje ledd kommer kun til anvendelse for nye anleggsmidler. For eksisterende anleggsmidler som allerede avskrives, fortsetter avskrivningene i tråd med avskrivningsplanen som ble etablert i samsvar med forskrift 15.12.2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner § 8.

*Fjerde ledd første punktum* åpner for at større varige driftsmidler kan deles opp i ulike komponenter som avskrives hver for seg. Det er frivillig om man vil benytte seg av adgangen. Bestemmelsen er primært relevant for bygninger, som kan dekomponeres i flere bestanddeler, for eksempel bygningskropp, 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 (veid gjennomsnittlig avskrivningstid for de ulike komponentene) blir lengre enn avskrivningsperiodene nevnt i første ledd bokstav a til e. Eksempelvis kan den gjennomsnittlige levetiden for et skolebygg som dekomponeres, ikke være lengre enn 40 år.

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

Bestemmelsene i § 3-5 gir nærmere regler for føring av pensjon. Bestemmelsene skal bidra til at budsjettet og regnskapet belastes med pensjonskostnader som er mer stabile og forutsigbare over tid. Andre og tredje ledd om føring av premieavvik er unntak fra arbeidskapitalprinsippet i kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav a og anordningsprinsippet i kommuneloven § 14-6 bokstav c. Bestemmelsene i § 3-5 gjelder tilsvarende for 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 føres 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 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 § 5-8.

*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 § 5-8.

Andre og tredje punktum innebærer isolert sett at regnskapet 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 fra og med 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 oppsto i perioden 2011 til 2013, fortsatt skal amortiseres over ti år. *Tredje punktum* slår fast at premieavvik som oppsto i 2010 og tidligere, fortsatt skal amortiseres over femten år.

Tredje ledd innebærer at regnskapet samlet sett blir belastet med årets netto pensjonskostnad og amortiseringskostnader (inklusive arbeidsgiveravgift).

*Fjerde ledd* åpner for at premieavvik som balanseføres etter andre ledd, kan 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 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 livsforsikringselskap 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 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 det er 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 Forutsetningene for beregning av netto pensjonskostnad, pensjonsmidlene og pensjonsforpliktelsene**

*Første ledd første punktum* innebærer at departementet fastsetter de økonomiske forutsetningene som skal legges til grunn for beregning av netto pensjonskostnad, pensjonsmidlene og pensjonsforpliktelsene etter § 3-5. Med økonomiske forutsetninger siktes det til forventet lønnsvekst, diskonteringsrente for pensjonsforpliktelsene, 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 aktuariemessige 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 imidlertid etter *tredje punktum* fastsette nærmere hvilke aktuariemessige forutsetninger som skal brukes i beregningene, om departementet skulle finne det nødvendig.

Hvis det foretas endringer i de aktuariemessige beregningsforutsetningene, og disse endringene har vesentlig effekt på netto pensjonskostnad, pensjonsmidlene og pensjonsforpliktelsene, skal endringene ikke brukes i beregningene 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* slår fast at virkninger av endring av regnskapsprinsipp skal føres direkte mot egenkapitalen. Med regnskapsprinsipp siktes det til regler for periodisering og måling av regnskapsposter. Med endring av regnskapsprinsipp siktes det til endring i lov, forskrift eller god kommunal regnskapsskikk som endrer en regel for periodisering og måling av regnskapsposter. Bestemmelsen betyr at endring av regnskapsprinsipp, som vil være en uvanlig hendelse, ikke skal påvirke resultatet i driftsregnskapet eller investeringsregnskapet det året endringen gjennomføres.

Bestemmelsen skiller mellom virkninger som påvirker arbeidskapitalen, og ikke. Etter *andre punktum* skal virkninger som påvirker arbeidskapitalen føres mot konto for slike prinsippendringer, jf. oppstillingen av balanseregnskapet i § 5-8. Etter *tredje punktum* skal virkninger som påvirker anleggsmidler eller langsiktig gjeld, føres mot kapitalkonto.

Negativ saldo på konto for prinsippendringer regnes ikke som merforbruk eller udekket, og forskriften stiller heller ikke krav om at negativ saldo skal dekkes inn. Positiv saldo på konto for prinsippendringer regnes ikke som avsetninger til fond, og forskriften åpner heller ikke for at positiv saldo kan føres som bruk av avsetninger.

Se også KRS nr. 5 Endring av regnskapsprinsipper, estimater og korrigerende av tidligere års feil.

### **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* 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 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. Avslutning av årsregnskapet

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. § 5-9.

Bestemmelsene i dette kapitlet gjelder ikke for det konsoliderte regnskapet, jf. § 10-1 tredje ledd.

### Til § 4-1 Regnskapsføring av budsjettdisposisjoner

Bestemmelsen regulerer det første trinnet i avslutningen av driftsregnskapet og investeringsregnskapet, før strykninger mv.

Etter *første ledd første punktum* skal bruk av og avsetning til disposisjonsfond, overføring til investering og inndekning av tidligere års merforbruk først føres i driftsregnskapet i samsvar med de beløpene som er vedtatt i driftsbudsjettet. For investeringsregnskapet 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 investeringsbudsjettet.

*Andre punktum* innebærer at også bruk av og avsetning til disposisjonsfond og overføring til investering som er vedtatt av underordnet organ, skal tas med i driftsregnskapet. Slike disposisjoner kan kun bestemmes av et underordnet organ når organet har fått delegert myndighet til dette. Tilsvarende gjelder for bruk av og avsetning til ubundet investeringsfond og overføring fra drift i investeringsregnskapet.

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* 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 i driftsregnskapet 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 §§ 4-2 til 4-3 og 4-5 til 4-6, og kommer også i tillegg til strykninger hvis det er nødvendig. Bestemmelsen bygger på kommuneloven § 14-9 andre ledd andre punktum.

*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 i tillegg reduseres dersom det er nødvendig for å unngå at investeringsregnskapet finansieres med mer lån enn det er behov for, jf. § 4-6 første ledd bokstav b.

## Til § 4-2 Strykninger av budsjettdisposisjoner og bruk av disposisjonsfond ved merforbruk i driftsregnskapet

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

Dersom driftsregnskapet viser et («foreløpig») merforbruk etter at årsavslutningsdisposisjonene i § 4-1 er gjennomført, stiller *første 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 § 4-1. 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*. Overføring til investering som er vedtatt av underordnet organ, er ikke unntatt fra strykninger. For det andre skal avsetninger til disposisjonsfond strykes, jf. *bokstav b*. Avsetninger som er vedtatt av underordnet organ, er ikke unntatt fra strykninger. 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. Rekkefølgen på strykninger etter bokstav a og b er valgfri.

*Andre ledd* gjelder hvis driftsregnskapet fortsatt viser et merforbruk etter at strykningene i første ledd er gjennomført. *Første punktum* innebærer at merforbruket da skal reduseres ytterligere ved bruk av disposisjonsfondet før regnskapet avsluttes, så langt 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.

### **Til § 4-3 Strykninger av budsjettdisposisjoner og avsetning til disposisjonsfond ved mindreforbruk i driftsregnskapet**

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

Dersom driftsregnskapet viser et («foreløpig») mindreforbruk etter at årsavslutningsdisposisjonene i § 4-1 er gjennomført, stiller *første 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. Bruk av bundne fond skal ikke strykes.

*Andre ledd* gjelder hvis driftsregnskapet fortsatt viser et mindreforbruk etter at strykningene i første ledd 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 legges frem med et mindreforbruk på bunnlinjen.

## **Til § 4-4 Bruk av disposisjonsfond ved tidligere års merforbruk**

Bestemmelsen innebærer at bruk av disposisjonsfond i visse tilfeller skal økes ved regnskapsavslutningen, selv om slik bruk ikke er vedtatt i årsbudsjettet. Bestemmelsen kommer i forlengelsen av § 4-2 andre ledd, og bygger på at ubrukte frie driftsmidler skal gå med til å dekke inn tidligere års merforbruk.

Bestemmelsen kommer til anvendelse etter at årsavslutningen er gjennomført i tråd med §§ 4-1 og 4-2 eller 4-3, og balanseregnskapet viser midler på disposisjonsfond som ikke er skjermet samtidig som balanseregnskapet viser et merforbruk fra tidligere år.

Disposisjonsfondet skal da benyttes til å dekke inn merforbruket, ved at slik inndekning og bruk av disposisjonsfondet også føres i driftsregnskapet før regnskapet avsluttes.

Midler på disposisjonsfond som er skjermet, skal ikke benyttes til å dekke inn tidligere års merforbruk. Med skjermete midler menes den delen av disposisjonsfondet som i det opprinnelige vedtaket om årsbudsjett for året etter regnskapsåret brukes til å finansiere driftsbudsjettet, jf. § 4-2 andre ledd andre punktum.

Bestemmelsen i § 4-4 kommer til anvendelse ved avslutningen av regnskapet for 2020, for eksempel for kommuner eller fylkeskommuner som i 2019 vedtok et årsregnskap med både merforbruk og midler på disposisjonsfond. Bestemmelsen kommer deretter til anvendelse hvis det oppstår tilfeller hvor skjermete midler på disposisjonsfond likevel ikke blir brukt og balanseregnskapet dermed både viser et merforbruk fra tidligere år og midler på disposisjonsfond.

## **Til § 4-5 Strykninger av budsjettdisposisjoner ved udekket beløp i investeringsregnskapet**

Bestemmelsen gir regler om at avsetninger til ubundet investeringsfond 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 beløp på bunntlinjen.

Dersom investeringsregnskapet viser et («foreløpig») udekket beløp etter at årsavslutningsdisposisjonene i § 4-1 er gjennomført, stiller *første 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. 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.

*Andre 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.

## **Til § 4-6 Strykninger av budsjettdisposisjoner og avsetning til ubundet investeringsfond ved udisponert beløp i investeringsregnskapet**

Bestemmelsen gir regler om at overføring til drift, bruk av lån og bruk av ubundet investeringsfond som er vedtatt i driftsbudsjettet eller som har hjemmel i delegert myndighet, likevel ikke skal gjennomføres hvis gjennomføring av disposisjonene medfører at investeringsregnskapet avsluttes med et udisponert på bunmlinjen.

Dersom investeringsregnskapet viser et («foreløpig») udisponert beløp etter at årsavslutningsdisposisjonene i § 4-1 er gjennomført, stiller *første ledd* krav om å redusere det udisponerte beløpet så mye som mulig (ned til 0) ved 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. Rekkefølgen på disse strykningene er valgfri. Det følger av bestemmelsen at bruk av bundne fond ikke skal strykes.

*Andre ledd* gjelder hvis investeringsregnskapet fortsatt viser et udisponert beløp etter at strykningene i første ledd er gjennomført. Bestemmelsen innebærer at det udisponerte beløpet da skal disponeres fullt ut ved avsetning til ubundet investeringsfond, før regnskapet avsluttes. Investeringsregnskapet skal således ikke legges frem med et udisponert beløp på bunmlinjen.

## **Kapittel 5. Obligatoriske oppstillinger og opplysninger i økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet. Frister for oversendelse til departementet.**

Bestemmelsene i dette kapitlet stiller krav til hvilke oppstillinger og opplysninger som økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet skal inneholde. Kapitlet gir også regler for når økonomiplanen, årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen skal oversendes til departementet.

### **Til § 5-1 Oppstillinger i økonomiplanen og årsbudsjettet**

*Første ledd første punktum* angir hvilke oppstillinger som økonomiplanen og årsbudsjettet skal inneholde. *Andre punktum* innebærer et krav om at oppstillingene etter §§ 5-4 til 5-6 i økonomiplanen og årsbudsjettet skal inneholde sammenligningskolonner, i tillegg til beløpene for budsjettperioden. Det vil si kolonner med tilsvarende beløp både for det forrige budsjettåret og det sist vedtatte årsregnskapet. Kravene i andre punktum gjelder ikke for oppstillingen etter § 5-7.

Oppstillingene etter §§ 5-4 til 5-6 inneholder flere endringer sammenlignet med oppstillingene etter tidligere forskrift 15.12.2000 nr. 1423 om årsbudsjett for kommuner og fylkeskommuner. Dette innebærer at det i det vedtatte årsbudsjettet for 2019 og årsregnskapet for 2018 ikke fullt ut finnes tilsvarende tall som i årsbudsjettet for 2020. Når det ikke finnes tilsvarende tall, tas de heller ikke med i sammenligningskolonnene. Det er heller ikke hensiktsmessig å bare ta med enkelte tall fra 2018 og 2019 i sammenligningskolonnene. Sammenligningskolonnene bør bare benyttes hvis tallene fra årsbudsjettet for 2019 og årsregnskapet 2018 omarbeides slik at de kan stilles opp på en fullstendig måte etter de nye oppstillingskravene i §§ 5-4 til 5-6. Forskriften stiller imidlertid ikke krav om slik omarbeiding. For å ivareta hensynet til sammenligning, det vil si å synliggjøre endringene fra regnskapet 2018 til årsbudsjettet 2020, kan omarbeiding foretas så langt det er hensiktsmessig og ikke unødig byrdefullt. Når omarbeiding ikke foretas, må det av hensyn til kravet om oversiktighet i kommuneloven § 14-4 komme fram av årsbudsjettet på annen måte, hva som er de sentrale endringene i rammer og prioriteringer i 2020, for eksempel gjennom en tekstlig omtale av sentrale endringer fra 2018/19 til 2020.

*Andre ledd første punktum* 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. Etter *andre punktum* kan likevel oppstillingen økonomisk oversikt drift etter § 5-6 utarbeides i etterkant av at økonomiplanen og årsbudsjettet er vedtatt og ettersendes til departementet, jf. § 5-16.

## **Til § 5-2 Oppstillinger og noteopplysninger i årsregnskapet**

Kommuneloven § 14-6 andre ledd fastsetter at årsregnskapet består av et driftsregnskap, et investeringsregnskap, et balanseregnskap og noteopplysninger. Bestemmelsene i §§ 5-2 mfl. gir nærmere regler om hvilke oppstillinger og opplysninger som skal gis i årsregnskapet.

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

*Andre punktum* stiller krav om at oppstillingene etter §§ 5-4 til 5-6 i årsregnskapet skal inneholde kolonner med beløp både for det opprinnelige vedtatte årsbudsjettet, det regulerte årsbudsjettet og det forrige årsregnskapet, i tillegg til beløpene for regnskapsperioden. Se for øvrig kommentarene til § 5-1 første ledd om omarbeiding.

*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 skal inneholde noteopplysningene som angitt i §§ 5-10 til 5-15.

*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 5-6 og 5-8 til 5-9 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 *første punktum* åpner for å avvike fra dette ved å enten dele opp poster eller tilføye nye poster hvis det skulle være behov eller ønske om det, men uten at rekkefølgen endres. Eksempelvis kan oppdeling skje ved at det opprettes en egen post for kjøp av tjenester som erstatter egenproduksjon i økonomisk oversikt drift, som skilles ut fra posten for kjøp av varer og tjenester. Tilføyelse av poster kan eksempelvis skje ved at det opprettes poster for «konserninterne» 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 bestemte inntekter eller utgifter som bør framgå direkte av oppstillingen. Bestemmelsen åpner også for å tilføye poster når det følger av andre bestemmelser. Eksempelvis kan det i oppstillingen etter § 5-6 for kommunekassa tilføyes en post som spesifiserer sosiale utlån og næringsutlån under post 13, og tilsvarende for mottatte avdrag på slike utlån under post 6, jf. kommentarene til § 2-7. Eksempelvis må det i oppstillingen etter § 5-6 for lånefondet tilføyes en post for mottatte avdrag på utlån, jf. § 9-2.

*Andre punktum* innebærer at oppdeling eller tilføyelse av poster skal skje dersom vesentlige forhold tilsier det.

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 Bevilgningsoversikter – drift

*Første ledd første punktum* innebærer at økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet skal inneholde en oppstilling av de generelle driftsinntektene (inntektene som ikke knytter seg til bestemte formål), netto driftsutgifter (utgifter på tjenesteområdene fratrukket formålsbestemte inntekter som for eksempel brukerbetaling, øremerkete tilskudd mv.), netto finansutgifter og disponering eller dekning av netto driftsresultat (bruk av og avsetninger til fond mv.). Oversikten skal vise netto driftsresultat og eventuelt merforbruk til inndekning i senere år. Brutto driftsresultat kan utelates i oppstillingen i økonomiplanen og årsbudsjettet, jf. tredje punktum.

Summen av de generelle driftsinntektene framkommer på post 5. Her inngår rammetilskudd, inntekts- og formuesskatt og eiendomsskatt på post 1 til 3 samt andre generelle driftsinntekter på post 4.

Post 4 omfatter alle driftsinntekter som regnes som generelle midler, unntatt rammetilskudd og skatteinntektene på post 1 til 3 og renteinntekter mv. på post 10 til 12. Inntekter som knytter seg til bestemte formål og inngår i bevilgningene i oversikten etter § 5-4 andre ledd, skal ikke tas med på postene 1 til 5. Slike inntekter inngår i post 6. Forskriften gir ikke nærmere regler om hvilke inntekter som må regnes som andre generelle driftsinntekter på post 4.

Videre viser oppstillingen disponeringen av de generelle driftsinntektene på post 5 til henholdsvis bevilgninger og netto finansutgifter, samt disponering eller dekning av netto driftsresultat i form av overføringer til investering og netto avsetninger til eller bruk av fond mv.

Summen av bevilgningene føres på post 6. Summen føres opp netto, det vil si sum nettobevilgninger eventuelt sum utgiftsbevilgninger med fratrukk for inntektsbevilgninger. Dette innebærer ikke krav om at det skal budsjetteres med bruk av nettobevilgninger. Post 6 skal kun inneholde (netto) utgifter eller inntekter hentet fra bevilgningene i oversikten etter § 5-4 andre ledd. Overføringer til investering, avsetninger til og bruk av fond under budsjettområdene i oversikten etter § 5-4 andre ledd skal ikke inngå på post 6, men inngår i postene 18 til 20.

På post 7 føres avskrivninger. Dersom avskrivninger ikke budsjetteres eller inngår i bevilgningene, settes posten til null eller posten utelates, jf. *tredje punktum*.

Post 8 skal vise netto driftsutgifter, det vil si summen av bevilgninger på post 6 og (eventuelle) avskrivninger på post 7.

Post 9 viser brutto driftsresultat, som er sum generelle driftsinntekter på post 5 fratrukket netto driftsutgifter på post 8.



Postene 10 til 14 viser finansposter og avdrag på lån. Summen netto finansutgifter føres på post 15. Det er adgang til å la renter og avdrag inngå i bevilgningene i oversikten etter § 5-4 andre ledd, jf. § 5-4 første ledd andre punktum. Slike renter og avdrag inngår da i post 6, og påvirker brutto driftsresultat i oversikten etter § 5-4 første ledd. I så fall vil postene 10, 13 og 14 samt 15 avvike fra tilsvarende poster i økonomisk oversikt drift etter § 5-6. Netto driftsresultat skal være likt som i økonomisk oversikt drift etter § 5-6.

Post 17 skal vise netto driftsresultat, som er sum generelle driftsinntekter på post 5 fratrukket netto driftsutgifter på post 8 og netto finansutgifter på post 15, og korrigert for motpost avskrivninger på post 16. Motposten settes til null dersom avskrivninger ikke inngår i netto driftsutgifter på post 8.

Postene 18 til 21 viser hvordan netto driftsresultat disponeres eller finansieres, inklusive eventuell inndekning av tidligere års merforbruk. Summen føres på post 22. Her inngår alle overføringer til investering og netto avsetninger til eller bruk av fond, inklusive overføringer og netto avsetninger til eller bruk av fond som er knyttet til de enkelte budsjettområdene i bevilgningsoversikten etter § 5-4 andre ledd.

Et eventuelt merforbruk føres på post 23. Det er ikke åpning for planlegge for et merforbruk i økonomiplanen eller årsbudsjettet, jf. kommuneloven § 14-10. Merforbruk i årsregnskapet kan bare fremføres for inndekning i senere år etter at årsavslutningsdisposisjonene er gjennomført i henhold til reglene i kapittel 4. Det er ikke adgang til å føre et mindreforbruk på post 23, hverken i økonomiplanen, årsbudsjettet eller årsregnskapet.

*Andre punktum* åpner for at renter og avdrag på lån (inntekter og utgifter på postene 10, 13 og 14) i stedet kan budsjetteres på de enkelte budsjettområdene, dersom det anses hensiktsmessig. I så fall vil dette omfattes av bevilgningene i oppstillingen etter § 5-4 andre ledd. Slike renter og avdrag inngår da i post 6, og påvirker brutto driftsresultat i oversikten etter § 5-4 første ledd. I så fall vil postene 10, 13 og 14 samt 15 avvike fra tilsvarende poster i økonomisk oversikt drift etter § 5-6. Netto driftsresultat skal være likt som i økonomisk oversikt drift etter § 5-6.

*Tredje punktum* åpner for at avskrivninger og brutto driftsresultat kan sløyfes i bevilgningsoversikten for drift. Avskrivninger og brutto driftsresultat må imidlertid framgå av økonomisk oversikt etter § 5-6.

Se også vedlegg, departementets brev av 3. oktober 2019 om oversikten etter § 5-4 første ledd i økonomiplanen og årsbudsjettet.

Se også vedlegg, hvor postene i oversikten etter § 5-4 første ledd er tilordnet KOSTRA-arter.

*Andre ledd første punktum* innebærer at økonomiplanen og årsbudsjettet skal inneholde en oppstilling med de enkelte bevilgningene til drift av de ulike budsjettområdene i virksomheten, jf. kommuneloven § 14-4 andre ledd første punktum.

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). Dette innebærer at oppstillingen må samsvare med inndelingen av budsjettområder. Forskriften gir ikke bestemmelser om hvordan inndelingen i ulike budsjettområder skal være, eller om bevilgningene til de enkelte budsjettområdene 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.

Hvis økonomiplanen og årsbudsjettet vedtas slik at det under de enkelte budsjettområdene skal overføres visse beløp til investering, avsettes visse beløp til fond eller brukes visse beløp av fond, må oversikten etter § 5-4 andre ledd inneholde alle slike avsetninger mv., fordelt på enkelte budsjettområdene. Slike overføringer, avsetninger til og bruk av fond skal inngå både i oversikten etter § 5-4 første ledd og vises i oversikten etter § 5-4 andre ledd. Oversikten etter § 5-4 andre ledd vil spesifisere hvor stor del av samlede overføringer til investering, avsetninger til og bruk av fond i oversikten etter § 5-4 første ledd som er knyttet til de enkelte budsjettområdene. Se også vedlegg, departementets brev av 3. oktober 2019 om oversiktene etter § 5-4 første ledd i økonomiplanen og årsbudsjettet.

Oppstillingen av bevilgningene kan gis i en egen oversikt eller som en spesifisering av post 6 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 6 i oppstillingen etter første ledd. Dette for å ivareta lovens krav til balanse i økonomiplanen og årsbudsjettet.

Begrepet nettosummen av bevilgningene må forstås på samme måte som begrepet sum bevilgninger drift, netto i oppstillingen etter § 5-4 første ledd, se første ledd første punktum. 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 til 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.

*Tredje ledd* presiserer at årsregnskapet skal inneholde tilsvarende oppstilling som økonomiplanen og årsbudsjettet skal inneholde etter andre ledd. Med tilsvarende oppstilling siktes det til at inntektene og utgiftene mv. presenteres i regnskapsoppstillingen på samme måte og med samme detaljeringsnivå som oppstillingen i budsjettet.

## **Til § 5-5 Bevilgningsoversikter – investering**

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

Bruttoutgiftene til henholdsvis investeringer i varige driftsmidler, tilskudd til andres investeringer, investeringer i aksjer og andeler i selskaper og utlån av egne midler, skal angis på postene 1 til 4. Det er ikke krav om at utgiftene til investeringer skal spesifiseres etter utgiftsart (lønn, vare- og tjenestekjøp mv.). Bruttobeløpene på postene 1 til 4 skal spesifiseres i en bevilgningsoversikt, jf. andre ledd.

Post 1 omfatter investeringer i egne varige driftsmidler.

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

Post 3 omfatter egne investeringer i aksjer og andeler i selskaper (finansielle anleggsmidler).

Post 4 omfatter kun utlån som finansieres med egne midler. Utlån som lånefinansieres etter kommuneloven § 14-17 (videreutlån) føres på post 15. Mottatte avdrag på slike utlån føres på post 12.

Post 5 er avdrag på lån som er tatt opp etter kommuneloven § 14-15 første eller andre ledd eller § 14-16 eller med hjemmel i annen lov, når dette føres i investering etter § 2-5 første ledd tredje punktum. Avdrag på lån som er tatt opp etter kommuneloven § 14-17 føres på post 17.

Post 6 er summen av investeringsutgiftene på post 1 til 5.

De ulike typer inntektene skal angis (brutto) på postene 7 til 13. Dette er ikke til hinder for at investeringer bevilges netto og at inntekter i så fall tas med i oppstillingen etter andre ledd. Dersom det gis nettobevilgninger, må de ulike inntektene og utgiftene likevel vises brutto i oppstillingen etter første ledd. Selv om visse inntekter knyttes til bestemte investeringer i oppstillingen etter andre ledd, må alle frie inntekter regnes som felles finansiering av investeringsregnskapet under årsavslutningen, slik departementet også tidligere har lagt til grunn.

Post 7 omfatter kompensasjon for merverdiavgift knyttet til investeringer i varige driftsmidler.

Post 8 omfatter tilskudd fra andre som er forbeholdt investeringer.

Post 9 skal vise inntekter fra salg av varige driftsmidler.

Post 10 skal vise inntekter fra salg av finansielle anleggsmidler, med unntak av den inntektsandelen som etter § 2-9 skal føres i drift.

Post 11 omfatter inntekter fra utdeling fra selskaper, jf. § 2-8 andre ledd.

Post 12 er mottatt avdrag på utlån av egne midler.

Post 13 gjelder bruk av lån, jf. § 2-6.

Post 14 skal vise summen av inntektene på post 7 til 13.

Utlån som finansieres med innlån etter kommuneloven § 14-17 (videreutlån), bruk av slike innlån og avdrag knyttet til dette, føres på postene 15 til 18.

Post 19 skal vise netto utgifter til videreutlån.

Postene 20 til 23 skal vise overføringer fra drift, netto avsetninger til eller bruk av fond samt dekning av tidligere års udekket beløp. Summen av dette føres på post 24.

Forskriften åpner ikke 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 beløp kan bare forekomme på bunnlinjen i regnskapet, dersom det blir et udekket beløp etter at årsavslutningsdisposisjonene er gjennomført i henhold til reglene i kapittel 4. Det er ikke adgang til å føre udekket beløp på post 25 i årsregnskapet.

Se også vedlegg, hvor postene i oversikten etter § 5-5 første ledd er tilordnet KOSTRA-arter.

*Andre 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 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). Dette innebærer at oppstillingen må samsvare inndelingen av budsjettområder. Forskriften gir ikke bestemmelser om hvordan inndelingen i ulike budsjettområder skal være, eller om bevilgningene til de enkelte budsjettområdene skal gis som rammer eller være mer detaljerte. Forskriften regulerer heller 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 første ledd.

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

*Tredje ledd* presiserer at årsregnskapet skal inneholde tilsvarende oppstilling som økonomiplanen og årsbudsjettet skal inneholde etter andre ledd. Med tilsvarende oppstilling siktes det til at inntektene og utgiftene mv. i investeringsregnskapet presenteres i regnskapsoppstillingen på samme måte og med samme detaljeringsnivå som oppstillingen i budsjettet.

## **Til § 5-6 Økonomisk oversikt etter art – 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, med tilhørende resultater og disponering eller dekning av netto driftsresultat. Inntektene og utgiftene mv. skal stilles opp etter type (art).

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 30, jf. kommuneloven § 14-10. Et eventuelt merforbruk i årsregnskapet føres på post 30. Merforbruk i årsregnskapet kan bare fremføres for inndekning i senere år etter at årsavslutningsdisposisjonene er gjennomført i henhold til reglene i kapittel 4. Det er ikke adgang til å føre et mindreforbruk på post 30, hverken i økonomiplanen, årsbudsjettet eller årsregnskapet.

Post 30 skal svare til post 23 i oppstillingen etter § 5-4 første ledd.

Se også vedlegg, hvor postene i oversikten etter § 5-6 er tilordnet KOSTRA-arter.

Oppstillingen for økonomiplanen og årsbudsjettet kan utarbeides etter at økonomiplanen og årsbudsjettet er vedtatt, jf. § 5-1 andre ledd andre punktum. Oppstillingen kan ettersendes, se § 5-16 første ledd første punktum.

## **Til § 5-7 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 (lån) 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 § 5-8 Balanseregnskapet

Bestemmelsen slår fast hvordan de ulike typene av eiendeler, gjeld og egenkapital skal stilles opp i balanseregnskapet.

## Til § 5-9 Oversikt over samlet budsjettavvik og 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 til og bruk av fond 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 3 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 post 4 til 7 og 9 til 12 i oppstillingen for driftsregnskapet, og på post 4 til 7 og 9 i oppstillingen for investeringsregnskapet. Disse postene forklarer differansen mellom (1) overføring fra drift til investering, avsetninger til og bruk av fond i henhold til budsjett og delegert myndighet, og (2) overføring fra drift til investering, avsetninger til og bruk av fond 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 årets netto driftsresultat.

Post 2 skal vise sum budsjettdisposisjoner. Det siktes her til summen av føringene som er nevnt i § 4-1.

Post 3 skal vise beløpet som framkommer på bunnlinjen som («foreløpig») mer- eller mindreforbruk, etter at føringene i § 4-1 (sum budsjettdisposisjoner) er foretatt. Beløpet på post 3 viser det samlede avviket mellom driftsbudsjettet og driftsregnskapet (årets budsjettavvik), gitt at årsavslutningsdisposisjonene kun ble gjennomført i tråd med driftsbudsjettet og bruk av delegert myndighet.

Post 4 til 7 og 9 til 12 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.

Post 4 til 6 skal vise de beløpene som er strøket etter § 4-2 første ledd. Reduksjonen av overføring til investering etter § 4-1 andre ledd inngår ikke i post 4, men i post 2.

Post 7 skal vise beløpet som er strøket etter § 4-3 første ledd.

Post 8 skal vise beløpet som framkommer på bunnlinjen som («foreløpig») mer- eller mindreforbruk, etter at føringene nevnt i § 4-1, § 4-2 første ledd og § 4-3 første ledd er foretatt.

Post 9 skal vise bruk av disposisjonsfond i samsvar med § 4-2 andre ledd.

Post 10 skal vise bruk av disposisjonsfond i samsvar med § 4-4.

Post 11 og 12 skal vise disponeringene av et mindreforbruk i samsvar med § 4-3 andre ledd.

Post 13 skal vise den endelige bunnlinjen i driftsregnskapet etter at regnskapet er avsluttet. Beløpet skal samsvare med beløpet på post 23 i oversikten etter § 5-4 og post 30 i oversikten etter § 5-6.

*Andre punktum* innebærer at de enkelte angitte postene skal utelates når de ikke er aktuelle, avhengig av om det foreligger et («foreløpig») mer- eller mindreforbruk og om den aktuelle disposisjonen er foretatt. Eksempelvis utelates postene 4 til 6 når det ikke foreligger et (foreløpig) merforbruk som skal håndteres etter § 4-2 første ledd. Post 1 til 3, 8 og 13 kan ikke utelates.

*Andre ledd* gjelder oppstillingen for investeringsregnskapet. *Første punktum* innebærer at post 1 skal vise nettosummen av årets investeringsutgifter fratrukket årets investeringsinntekter og tillagt årets netto utgifter videreutlån (det vil si nettosummen av post 6, post 14 og post 19 i oversikten etter § 5-5 første ledd).

Post 2 skal vise sum budsjettdisposisjoner. Det siktes her til summen av føringene som er nevnt i § 4-1.

Post 3 skal vise beløpet som framkommer på bunnlinjen som («foreløpig») udekket eller udisponert beløp, etter at føringene i § 4-1 (sum budsjettdisposisjoner) er foretatt. Beløpet på post 3 viser det samlede avviket mellom investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet (årets budsjettavvik), gitt at årsavslutningsdisposisjonene kun ble gjennomført i tråd med investeringsbudsjettet og bruk av delegert myndighet.

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

Post 5 til 7 skal vise de beløpene som er strøket etter § 4-6 første ledd. Reduksjonen av overføring fra drift etter § 4-1 andre ledd inngår også i post 5. Reduksjonen av bruk av lån etter § 4-1 tredje ledd inngår også i post 6.

Post 8 skal vise beløpet som framkommer på bunnlinjen som («foreløpig») udisponert beløp etter at føringene nevnt i § 4-1, § 4-5 første ledd og § 4-6 første ledd er foretatt. Dersom linjen viser et udekket beløp, vil dette svare til den endelige bunnlinjen, se post 10.

Post 9 skal vise disponeringen av et udisponert beløp i samsvar med § 4-6 andre ledd.

Post 10 skal vise den endelige bunnlinjen i investeringsregnskapet etter at regnskapet er avsluttet. Beløpet skal samsvare med beløpet på post 25 i oversikten etter § 5-5 første ledd.

*Andre punktum* innebærer at de enkelte angitte postene skal utelates når de ikke er aktuelle, avhengig av om det foreligger et («foreløpig») udekket eller udisponert beløp og om den aktuelle disposisjonen er foretatt. Eksempelvis utelates post 5 til 7 når det ikke foreligger et udisponert beløp som skal håndteres etter § 4-6 første ledd. Post 8 utelates når den viser et udekket beløp, da dette vil tilsvare beløpet på post 10. Post 1 til 3 og 10 kan ikke utelates.

## **Til § 5-10 Faste noteopplysninger om arbeidskapitalen, kapitalkonto og endringer i regnskapsprinsipp**

Kommuneloven § 14-6 andre ledd stiller krav om at årsregnskapet skal omfatte noteopplysninger, det vil si utfyllende opplysninger om årsregnskapet. Bestemmelsene i § 5-10 til § 5-15 gir nærmere regler om innholdet i denne opplysningsplikten.

*Første ledd* innebærer at årsregnskapet alltid skal inneholde de noteopplysningene som er angitt i *bokstavene a til c*. Notene i bokstavene a til c er således obligatoriske. Dette gjelder likevel bare så langt opplysningene er aktuelle. Opplysninger nevnt i bokstavene a til c vil i enkelte tilfeller ikke være aktuelle, fordi det ikke foreligger forhold som det skal opplyses om. Eksempelvis vil det ikke være aktuelt å gi noteopplysning om vesentlige korrigeringer av tidligere års feil hvis det ikke foreligger slike vesentlige korrigeringer. Hvis det ikke foreligger slike vesentlige korrigeringer er det heller ikke krav om å opplyse om årsaken til at det ikke er gitt noteopplysning om dette.

*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. Med begrepet netto utgifter i investeringsregnskapet siktes det til utgifter fratrukket inntekter og bruk av lån i 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.



## Til § 5-11 Faste noteopplysninger om eiendeler

*Første ledd* innebærer at årsregnskapet skal inneholde de noteopplysningene som er angitt i bokstavene a til e, så langt opplysningene er aktuelle. Dette skal forstås på samme måte som etter § 5-10 første ledd.

*Bokstav a første punktum* stiller krav om å angi hvor lang avskrivningstid som er fastsatt, 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 første ledd.

Avskrivningsperioden kan angis som intervaller eller gjennomsnitt. *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 balanseføres som varige driftsmidler inngår, og slike skal etter *tredje punktum* spesifiseres hvis avtalen er av vesentlig verdi for å synliggjøre store enkeltstående leasingavtaler. Bestemmelsen innebærer ikke krav om å angi hvor stor andel av hver gruppe av varige driftsmidler som utgjør leasing. Etter *fjerde punktum* skal det i tillegg opplyses om årsaken til vesentlige nedskrivninger og vesentlige reverseringer av varige driftsmidler og leide eiendeler. Med vesentlige nedskrivninger siktes det til nedskrivninger av varige driftsmidler av stor verdi. Opplysningsplikten gjelder ikke for nedskrivninger av mindre varige driftsmidler.

*Bokstav b 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 c 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, som én gruppe. 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 d* 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 for derivater skal opplyses om sum anskaffelseskost, balanseført verdi ved inngangen av året, årets resultatførte verdiendring og balanseført verdi ved utgangen av året (sumtall). Opplysningsplikten i andre punktum gjelder imidlertid ikke for derivater som inngår i regnskapsmessig sikring.

*Bokstav e* stiller krav om å spesifisere hvilke finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser 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.

## **Til § 5-12 Faste noteopplysninger om lån, avdrag, pensjon og andre forpliktelser**

*Første ledd* innebærer at årsregnskapet skal inneholde de noteopplysningene som er angitt i *bokstavene a til d*, så langt opplysningene er aktuelle. Dette skal forstås på samme måte som etter § 5-10 første ledd.

*Bokstav a første punktum* stiller krav om å spesifisere hvordan resterende lånegjeld fordeler seg på de ulike låneformålene, henholdsvis egne investeringer, andres investeringer (lån som har finansiert tilskudd til andres investeringer), innfrielse av kausjoner og videreutlån. Når 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 samlet beløp for lån 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 b 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 b tredje punktum* innebærer at slik korrigering skal spesifiseres.

*Bokstav c 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 for tilbakeføring av premieavviket. 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 d* 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.

## **§ 5-13 Faste noteopplysninger om andre forhold**

*Første ledd* innebærer at årsregnskapet skal inneholde de noteopplysningene som er angitt i *bokstavene a til e*, så langt opplysningene er aktuelle. Dette skal forstås på samme måte som veiledningen til § 5-10 første ledd.

For bundne fond som er vesentlige, stiller *bokstav a 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 b* 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 c* 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 d* innebærer at økonomiske ytelser til ledende personer skal oppgis med beløp.

*Bokstav e* innebærer at godtgjørelse til revisor skal oppgis, med beløp for henholdsvis revisjonstjenester (fordelt på regnskapsrevisjon inklusive forenklet etterlevelseskontroll, forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll) og rådgivningstjenester.

## **Til § 5-14 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*.

*Første ledd* innebærer at det i årsregnskapet til fylkeskommunen skal gis note med 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, jf. *andre ledd første punktum*. Det skal også opplyses om begrunnelsen for de valgte prinsippene.

*Andre og tredje punktum* 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.

## **Til § 5-15 Andre noteopplysninger i årsregnskapet og krav om nummerering av notene**

Opplysningene som er nevnt i § 5-10 til § 5-14 vil ikke alltid gi tilstrekkelig utfyllende informasjon om årsregnskapet. Det vil da være nødvendig å gi ytterligere noteopplysninger. *Første ledd første punktum* slår fast en generell plikt til også å gi andre opplysninger enn de opplysningene som er nevnt i § 5-10 til § 5-14. 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 første punktum gjelde forhold som er regnskapsført, men den vil også kunne gjelde forhold som ikke regnskapsføres. Opplysningsplikten etter første punktum 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 enkelttransaksjoner eller innholdet i regnskapsposter faller utenfor opplysningsplikten etter første punktum hvis informasjonen ikke er vesentlig for å bedømme den økonomiske utviklingen og stillingen.

Noteplikten i første punktum er for eksempel aktuell når det foreligger vesentlige langsiktige forpliktelser som etter regnskapsreglene ikke skal balanseføres, slik som vesentlige leieforpliktelser eller vesentlige forpliktelser til å yte årlige tilskudd til andre.

Noteplikten er for eksempel også aktuell når det foreligger vesentlige usikre forpliktelser som ikke regnskapsføres, eksempelvis mulige framtidige erstatningsutgifter.

*Andre punktum* presiserer at det også skal gis noteopplysninger når det følger av annen lov eller forskrift. Dette gjelder for eksempel noteopplysninger etter forskrift 19.12.2014 nr. 1820 om krav til føring av atskilte regnskaper mv., fastsatt med hjemmel i tannhelsetjenesteloven § 1-3 og § 5-3.

*Tredje ledd* stiller krav om nummerering av notene, og til at det henvises fra regnskapsposter til noter, så langt det er mulig. Kravet gjelder alle notene etter § 5-10 til § 5-15.

## **Til § 5-16 Frister for oversendelse av økonomiplanen, årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til departementet**

Kommuneloven § 14-3 femte ledd fastsetter en plikt til å sende økonomiplanen, årsbudsjettet, årsregnskapene og årsberetningene mv. til departementet. Kommuner og kommunale foretak mv. sender dokumentene til fylkesmannen. Fylkeskommuner og fylkeskommunale foretak mv. sender dokumentet til Kommunal- og regionaldepartementet, jf. kgl. res. 30. august 2019 nr. 1096.

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 formannskapets 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 § 5-16 fastsetter fristene for når de nevnte dokumentene skal oversendes.

Oversendelsesplikten i kommuneloven § 14-3 femte ledd og oversendelsesfristen i forskriften § 5-16 gjelder også for årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen mv. til kommunale og fylkeskommunale foretak, samt for budsjettet og regnskapet til lånefond.

Oversendelsesplikten i kommuneloven § 14-3 femte ledd gjelder ikke for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap, jf. § 8-5. § 5-16 gjelder følgelig heller ikke for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap.

*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 § 5-6 skal oversendes.

*Andre punktum* innebærer at økonomisk oversikt drift etter § 5-6 kan ettersendes, men senest 1. mars.

*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 6. Særlige regler for kommunale og fylkeskommunale foretak**

Bestemmelsene i dette kapitlet gjelder kun for kommunale og fylkeskommunale foretak etter kommuneloven kapittel 9. Bestemmelsene i kapittel 6 kommer i tillegg til eller gir unntak fra reglene i forskriften kapittel 2 til 5, som også gjelder 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 5 gjelder imidlertid bare så langt det ikke følger noe annet av bestemmelsene i kapitlet her.

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

Se også KRS nr. 10 Kommunale foretak – regnskapsmessige problemstillinger.

### **Til § 6-1 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 bevilgningsoversiktene for henholdsvis drift og investering etter §§ 5-4 og 5-5, økonomisk oversikt drift etter § 5-6 og balanseregnskapet etter § 5-8. 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 i økonomisk oversikt drift med posten for salgs- og leieinntekter, 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 § 6-2 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.

Opplysningspliktene etter § 6-2 kommer i tillegg til de notene som foretaket skal utarbeide etter §§ 5-10 til 5-15.

## **Kapittel 7. Særlige regler for kommunale og fylkeskommunale foretak som driver næringsvirksomhet**

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

Kommunale foretak som driver næringsvirksomhet er omfattet av de samme reglene som kommunen eller fylkeskommunen og andre foretak for øvrig. Dette gjelder ikke bare reglene i forskriften kapittel 2 til 6, men også reglene i kommuneloven kapittel 14, eksempelvis reglene om årsbudsjett, årsregnskap, skillet mellom drift og investering, låneopptak og avdrag på lån mv.

Etter bestemmelsene i dette kapitlet, har foretak som driver næringsvirksomhet likevel adgang til å utarbeide regnskap etter regnskapsloven, uavhengig av hvilken type næringsvirksomhet som drives. I tillegg gir bestemmelsene slike foretak adgang til å utarbeide et årsbudsjett som er tilpasset næringsvirksomheten. Forutsetningen er at kommunestyret eller fylkestinget har åpnet for dette.

Kommunale og fylkeskommunale foretak som driver nettvirksomhet, skal utarbeide regnskap etter regnskapsloven uavhengig av om de faller inn under § 7-1 første ledd første punktum i forskriften her, jf. energilovforskriften § 4-4 bokstav a og forskrift om kontroll av nettvirksomhet § 2-4.

### **Til § 7-1 Årsregnskap etter regnskapsloven**

*Første ledd første punktum* gir foretak som driver næringsvirksomhet 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 punktum gjelder kun dersom to vilkår er oppfylt. For det første gjelder adgangen kun for foretak som driver næringsvirksomhet. Begrepet næringsvirksomhet skal forstås på samme måte som etter kommuneloven § 14-19 om garantier, se Prop. L 46 (2017-2018) punkt 20.8.4 om næringsvirksomhetsbegrepet.

Adgangen gjelder for det andre bare hvis det er fastsatt i foretakets vedtekter at årsregnskapet kan eller skal utarbeides etter regnskapsloven. Det er kommunestyret eller fylkestinget som fastsetter vedtektene, jf. kommuneloven § 9-3. Dette innebærer at kommunestyret eller fylkestinget i vedtektene avgjør om foretaket kan benytte seg av adgangen eller skal benytte seg av adgangen. Dersom det er fastsatt i vedtektene at foretaket *kan* benytte seg av adgangen, vil avgjørelsen ligge til foretakets styre.

*Andre punktum* presiserer at kommunale og fylkeskommunale foretak skal følge regnskapsloven for utarbeidelsen av årsregnskapet når det følger av annen lov eller forskrift. Dette gjelder foretak som driver nettvirksomhet, jf. energilovforskriften § 4-4 bokstav a og forskrift om kontroll av nettvirksomhet § 2-4.

*Andre ledd første punktum* innebærer at hvis foretaket benytter seg av adgangen etter første ledd, så gjelder reglene i forskriften § 7-2 til § 7-5. *Andre punktum* presiserer at et foretak skal utarbeide årsberetningen etter regnskapsloven, hvis dette følger av annen lov eller forskrift (enn regnskapsloven). *Andre punktum* gir et unntak fra regelen i forskriften § 7-4. *Tredje punktum* slår fast at reglene i forskriften §§ 2-1 til 5-15 og §§ 6-1 til 6-2 samt reglene i kommuneloven § 14-6 andre til fjerde ledd ikke gjelder når et foretak utarbeider årsregnskap etter regnskapsloven.

## **Til § 7-2 Årsbudsjettets innhold**

*Første ledd første punktum* åpner for at foretak som følger regnskapsloven, tilpasser årsbudsjettet til den virksomheten som drives. Tilpasningene må imidlertid gjøres slik at årsbudsjettet tilfredsstiller kommunelovens krav til årsbudsjettet, eksempelvis at det er i balanse, realistisk, oversiktlig og fullstendig.

*Andre punktum* innebærer at årsbudsjettet skal 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. Bestemmelsen innebærer videre at årsbudsjettet skal 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 i forskriften § 5-5 første ledd kan være et utgangspunkt for denne oppstillingen, så langt den passer.

*Tredje punktum* innebærer at oppstillingene nevnt i andre punktum også skal vise beløp for det forrige budsjettåret og for det sist vedtatte årsregnskapet, i tillegg til beløpene for budsjettåret.

*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 § 7-3 Årsregnskapets innhold**

*Første ledd første punktum* innebærer at årsregnskapet skal føres i tråd med regnskapsloven kapittel 3 til 7. Blant annet innebærer det at årsregnskapet må inneholde et resultatregnskap, en balanse, en kontantstrømoppstilling og noteopplysninger, med de unntak som gjelder for små foretak definert i regnskapsloven § 1-6.

*Andre 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.



*Tredje punktum* 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 b. For det andre skal det gis noter i tråd med forskriften § 6-2 bokstav a og b. Etter *fjerde punktum* skal det også opplyses om størrelse på foretakets avdrag på lån.

*Andre ledd* 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. Kravet om å vise budsjettbeløp gjelder ikke de øvrige regnskapsoppstillingene etter regnskapsloven.

### **Til § 7-4 Årsberetningens innhold**

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

Regnskapslovens regler for årsberetningen gjelder kun for kommunale og fylkeskommunale foretak dersom det følger av annen lov eller forskrift (enn regnskapsloven), jf. § 7-1 andre ledd andre punktum.

### **Til § 7-5 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 8. 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. Disse skal etter kommuneloven § 14-8 første ledd utarbeide eget årsbudsjett, årsregnskap og årsregnskap, jf. likevel unntaket i forskriften § 8-3.

Bestemmelsene i kapittel 8 kommer i tillegg til eller gir unntak fra reglene i forskriften kapittel 2 til 5, som også gjelder forårsbudsjettet og årsregnskapet til interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap (også omtalt som samarbeidet). 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.

Se også KRS nr. 12 Interkommunale samarbeid etter kommuneloven.

### **Til § 8-1 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 bevilgningsoversiktene for henholdsvis drift og investering etter §§ 5-4 og 5-5, økonomisk oversikt drift etter § 5-6 og balanseregnskapet etter § 5-8.

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 i økonomisk oversikt drift, med posten for tilskudd fra andre, 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 for eksempel ikke foreligger inntekter eller utgifter som hører til i investering, kan oversikten etter § 5-5 utelates i sin helhet.

## **Til § 8-2 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 § 8-2 kommer i tillegg til de notene som samarbeidet skal utarbeide etter §§ 5-10 til 5-15.

## **Til § 8-3 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. Også vilkåret i andre punktum må være oppfylt.

Bestemmelsen må forstås slik at dersom samarbeidets inntekter (i kontorkommunens årsregnskap) 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 punktum hvis dette er slått fast i samarbeidsavtalen.

*Tredje punktum* innebærer at hvis samarbeidet ikke utarbeider eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning, skal samarbeidets budsjett og regnskap håndteres etter reglene i § 8-4. 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 § 8-4 Særlige regler når det ikke utarbeides eget årsbudsjett og årsregnskap**

Bestemmelsen regulerer hvordan budsjettet og regnskapet skal håndteres, hvis et interkommunalt politisk råd eller et kommunalt oppgavefellesskap etter § 8-3 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 § 8-5 Unntak fra plikten til å oversende årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til departementet**

Bestemmelsen fritar interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap fra plikten i kommuneloven § 14-3 femte ledd til å oversende årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til departementet. Bestemmelsen i § 5-16 gjelder heller ikke.

## Kapittel 9. Særlige regler for lånefond

Lånefond etter kommuneloven § 14-14 er en ordning for innlån til kommunen eller fylkeskommunen, hvor innlånene til lånefondet lånes ut til de ulike regnskapsenhetene innenfor kommunen eller fylkeskommunen som rettssubjekt. Lånefondet er 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.

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

Bestemmelsene i kapittel 9 kommer i tillegg til eller gir unntak fra reglene i forskriften kapittel 2 til 5, som også gjelder 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 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 lånefond.

Se også KRS nr. 3 Lån – Opptak avdrag og refinansiering

### Til § 9-1 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, utlån og bruk av lån, og omkostninger, renter og avdrag på opptatte lån, samt lånefondets administrasjonsutgifter knyttet til dette. Videre siktes det til omkostninger, renter og mottatte avdrag på utlån 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 § 9-5 andre ledd om plikt for kommunekassen eller fylkeskommunen til å overføre midler til lånefondet.

Lånefondet fører låneopptaket i balanseregnskapet på transaksjonstidspunktet. Bruk av lån føres i lånefondets investeringsbudsjett og investeringsregnskap i samsvar med reglene i § 2-6 og KRS nr. 3 Lån – Opptak, avdrag og refinansiering. Lånefondet kan ikke føre bruk av lån utover de begrensningene som er nevnt der.

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 § 9-1 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.

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 nevnt i forrige avsnitt.

Avdrag på lån føres i lånefondets budsjett og regnskap i samsvar med reglene i § 2-5 og KRS nr. 3 Lån – Opptak, avdrag og refinansiering. Lånefondet kan ikke føre avdrag på lån i investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet utover de begrensningene som er nevnt der. Se også § 9-2 om føring av mottatte avdrag på lån i lånefondet.

*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 oppgavefelleskapet dersom dette er aktuelt. Også utlån fra kommunen eller fylkeskommunen til interkommunalt politisk råd eller kommunalt oppgavefelleskap som er eget rettssubjekt, og utlån til interkommunalt selskap etter lov om interkommunale selskaper, må føres i kommunekassen eller fylkeskommunekassen.

Selv om bestemmelsen i § 9-1 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 § 9-2 Mottatte avdrag på lån i lånefondets årsbudsjett og årsregnskap**

*Første ledd 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 driftsbudsjettet og driftsregnskapet. 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. Lånefondet tilføyer en post for dette i oppstillingene etter § 5-6, jf. § 5-3.

*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 investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet, 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 § 9-3 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsbudsjettet og årsregnskapet i kapittel 5**

*Første ledd* gir lånefondet enkelte muligheter til å fravike kravene til oppstillingene i budsjettet og regnskapet til lånefondet. Bestemmelsen gjelder oversiktene for henholdsvis drift og investering etter §§ 5-5 og 5-6 og balanseregnskapet etter § 5-8. 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 § 9-1. 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 oversiktene både for drift og investering og balanseregnskapet. Oppdeling av eller tilføyelse av poster i lånefondets budsjett og regnskap må skje innenfor rammene av § 9-1.

*Andre ledd* innebærer at det ikke er plikt til å stille opp oversiktene etter § 5-4 og § 5-7 i lånefondets årsbudsjett og årsregnskap.

### **Til § 9-4 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 § 9-5 andre ledd.

Opplysningsplikten etter § 9-4 kommer i tillegg til de notene som skal utarbeides for lånefondet etter §§ 5-10 til 5-15.

### **Til § 9-5 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 ledd 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 t året etter at det oppsto.. Bestemmelsen svarer til kommuneloven § 14-12 første ledd andre punktum.



## Kapittel 10. 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. Utover det som følger av bestemmelsene i kapittel 10, utarbeides det konsoliderte årsregnskapet i samsvar med god kommunal regnskapsskikk, jf. kommuneloven § 14-6 fjerde ledd.

### Til § 10-1 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 (kommunen som rettssubjekt), skal inngå i konsolideringen. Dette er kommunekassens eller fylkeskommunekassens regnskap, regnskapet til kommunale eller fylkeskommunale foretak og regnskapet til eventuell annen virksomhet som er en del av kommunen som juridisk enhet og 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. Regnskapet til slike enheter skal kun innarbeides i det konsoliderte årsregnskapet til kontorkommunen, og ikke hos deltakerkommunene. Det samme gjelder regnskapet til interkommunalt styre etter kommuneloven av 1992 § 27 som ikke er eget rettssubjekt, jf. denne forskriften § 11-2. Det er enkelte unntak fra konsolideringsplikten, se § 10-3.

*Andre ledd første punktum* innebærer at konsolideringen skal skje ved at regnskapene til enhetene som skal inngå i konsolideringen, summeres sammen. Det konsoliderte årsregnskapet utarbeides 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) mellom regnskapsenheter som inngår i konsolideringen skal elimineres ved sammenslåingen av postene etter første punktum. Interne transaksjoner og mellomværender mellom regnskapsenheter som inngår i konsolideringen skal således ikke framgå av det konsoliderte årsregnskapet.

Interne transaksjoner og mellomværende i årsregnskapet til den enkelte regnskapsenhet, eksempelvis interne kjøp og salg mellom ulike budsjettområder innenfor kommunekassa, omfattes ikke av elimineringsplikten ved konsolidering.

*Tredje punktum* har utgangspunkt i at det konsoliderte årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper (like transaksjoner skal være regnskapsført likt), og da etter prinsippene som er gitt i kommuneloven § 14-6 tredje ledd. Bestemmelsen i tredje punktum retter seg mot tilfeller hvor et kommunalt eller fylkeskommunalt foretak har ført regnskapet etter regnskapsloven, enten med hjemmel i § 7-1 i forskriften her eller annen lov. Bestemmelsen slår fast en omarbeidingsplikt. Plikten innebærer at for slike foretak skal regnskapet før konsolidering omarbeides i tråd med regnskapsreglene i kommuneloven § 14-6 og i forskriften her. Omarbeidingsplikten går imidlertid ikke lenger enn det som er nødvendig etter god kommunal regnskapsskikk. Dette åpner for at regnskapet ikke omarbeides fullt ut etter regnskapsreglene i kommuneloven § 14-6 og i forskriften her, men bare når det er i tråd med god kommunal regnskapsskikk. Dette bygger på at omarbeidingsplikten ikke skal være slik at den stiller krav om å utarbeide et fullverdig regnskap etter kommunelovens regler i tillegg til regnskapet etter regnskapsloven, og at plikten bare skal gå så langt som det er hensiktsmessig for å få et tilstrekkelig godt konsolidert regnskap.

*Tredje 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 normalt skal tilsvare summen av disse disposisjonene i de enkelte regnskapene. Det skal for eksempel ikke gjennomføres strykninger av budsjetterte 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 § 10-2 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsregnskapet i kapittel 5**

*Første ledd* gir et unntak fra § 5-2 første ledd andre punktum. Unntaket innebærer at oppstillingene av det konsoliderte årsregnskapet kun skal vise beløp for årets regnskap og for forrige års regnskap. Det er ikke krav om å vise budsjettbeløp.

Bestemmelsene i første og andre ledd innebærer at det konsoliderte årsregnskapet kun skal inneholde bevilgningsoversikt investering etter § 5-5 første ledd, økonomisk oversikt drift etter § 5-6 og balanseregnskap etter § 5-8.

*Andre ledd* innebærer at det ikke er krav om å utarbeide bevilgningsoversikter for drift på konsolidert nivå etter § 5-4 og bevilgningsoversikten for investeringer etter § 5-5 andre ledd. Det er heller ikke krav om å utarbeide en konsolidert oversikt over årsavslutningsdisposisjoner etter § 5-9.

## **Til § 10-3 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. Det er kun enhetene som er nevnt her som kan holdes utenfor det konsoliderte årsregnskapet. Alle kommunale og fylkeskommunale foretak skal inngå, også foretak som følger regnskapsloven, deriblant foretak som driver nettvirksomhet som følger regnskapsloven etter energilovforskriften § 4-4 bokstav a og forskrift om kontroll av nettvirksomhet § 2-4.

Unntaket i *første ledd første punktum* gjelder interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefelleskap som ikke er eget rettssubjekt og som fører eget regnskap. Slike kan holdes utenfor konsolideringen, men 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. Bestemmelsen gir unntak fra kommuneloven § 14-8 andre ledd.

*Andre punktum* innebærer at adgangen til å utelate interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap etter første punktum, likevel ikke gjelder hvis disse enhetene til 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 § 10-4 Særlige noteopplysninger i det konsoliderte årsregnskapet**

Opplysningspliktene i denne bestemmelsen kommer i tillegg til de notene som skal utarbeides for det konsoliderte årsregnskapet etter §§ 5-10 til 5-15.

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

Det skal også opplyses om enheter som eventuelt er utelatt etter § 10-3, 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 omdannes til et aksjeselskap, eller omvendt.

*Bokstav d* er et krav om å opplyse om sentrale størrelser fra regnskapet til de enhetene som har kommet til eller gått ut av konsolideringen. Kravet gjelder bare hvis opplysningene er vesentlige for å kunne bedømme kommunens eller fylkeskommunens økonomiske utvikling og stilling. Det betyr at enheter som har kommet til eller gått ut, må være av en viss størrelse før opplysningsplikten gjelder.

Opplysningsplikten etter bokstav d vil normalt ikke være aktuell for enheter som er utelatt fra konsolideringen etter § 10-3. Dette fordi slik utelatelse bygger på at enhetene som er utelatt ikke har betydning for vurderingen av kommunens eller fylkeskommunens økonomiske utvikling og stilling.

*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 konsoliderte årsregnskapet til kontorkommunen. 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 kontorkommunens eller -fylkeskommunens økonomiske utvikling og stilling.

Etter *andre ledd* kan noter som nevnt i § 5-10 til § 5-14 utelates fra det konsoliderte årsregnskapet, når dette følger av god kommunal regnskapsskikk.

## **Kapittel 11. Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser**

### **Til § 11-1 Ikrafttredelse**

Forskriften gjelder fra og med budsjett- og regnskapsåret 2020, se også § 11-2.

### **Til § 11-2 Overgangsregler**

*Første ledd* slår fast at økonomiplanen for perioden 2020 til 2023 og årsbudsjettet for 2020 skal utarbeides og vedtas innen utgangen av 2019 i samsvar med reglene i denne forskriften.

*Andre ledd* slår fast at årsregnskapet for 2019 skal avlegges og vedtas i 2020 i samsvar med reglene i forskrift 15.12.2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) og forskrift 24.8.2006 nr. 1033 om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak.

*Tredje ledd* innebærer at de budsjett- og regnskapsreglene som gjelder for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap etter ny kommunelov kapittel 18 og 19, også gjelder for interkommunale § 27-samarbeid i perioden fram til samarbeidet er omdannet til interkommunalt politisk råd eller kommunalt oppgavefellesskap.

## Vedlegg 1. Bevilgningsoversikt drift etter § 5-4 første ledd med KOSTRA-arter

Post		KOSTRA-art
1	Rammetilskudd	800
2	Inntekts- og formuesskatt	870
3	Eiendomsskatt	Sum (874:875)
4	Andre generelle driftsinntekter	810 + 877*
5	Sum generelle driftsinntekter	Sum (post 1 : post 4)
6	Sum bevilgninger drift, netto	Fra bevilgningsoversikt etter § 5-4 andre ledd**
7	Avskrivninger	590***
8	Sum netto driftsutgifter	Sum (post 6 : post 7)
9	Brutto driftsresultat	Post 5 – post 8
10	Renteinntekter	Sum (900:901)
11	Utbytter	905
12	Gevinster og tap på finansielle omløpsmidler	909 - 509
13	Renteutgifter	Sum (500:501)
14	Avdrag på lån	Sum (510:511)
15	Netto finansutgifter	Sum (post 10 : post 14)****
16	Motpost avskrivninger	990
17	Netto driftsresultat	Post 9 – post 15 + post 16*****
	<i>Disponering eller dekning av netto driftsresultat</i>	
18	Overføring til investering	570
19	Netto avsetninger til eller bruk av bundne driftsfond	950 - 550
20	Netto avsetninger til eller bruk av disposisjonsfond	940 - 540
21	Dekning av tidligere års merforbruk	530
22	Sum disponeringer eller dekning av netto driftsresultat	Sum (post 18 : post 21)*****
23	Fremført til inndeckning i senere år (merforbruk)	980 (post 17 – post 22)*****

Artene som er tilordnet bevilgningsoversikten etter § 5-4 første ledd skal normalt alltid være med i oversikten. Det finnes likevel unntak fra dette, se kommentarer til post 4. Flere av artene som er tilordnet oversikten kan også høre med i oversikten etter § 5-4 andre ledd, se kommentarer til postene 4, 7, 15 og 22. Arter som ikke er tilordnet oversikten vil normalt høre under oversikten etter § 5-4 andre ledd. Det finnes unntak fra dette, se kommentarer til post 4.

\*Oversikten skal inneholde generelle driftsinntekter, det vil si inntektene som ikke knytter seg til bestemte formål, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-4 første ledd. Inntekter som knytter seg til bestemte formål og inngår i bevilgningene i oversikten etter § 5-4 andre ledd, skal ikke tas med på postene 1 til 5. Slike inntekter inngår i post 6.

Budsjett- og regnskapsforskriften § 5-4 første ledd gir ikke nærmere regler for hva som regnes som Andre generelle inntekter. Post 4 Andre generelle driftsinntekter vil typisk være art 810 og 877. Andre inntektsarter skal også inngå når det er inntekter som ikke knytter seg til bestemte formål. Art 810 og 877 inngår likevel ikke hvis det er inntekter som er budsjettetert under det enkelte budsjettområdet og inngår i oversikten etter § 5-4 andre ledd. Typisk vil posten inneholde generelle driftsinntekter som er ført på

KOSTRA-funksjonene 800 til 899. Posten skal likevel også inneholde generelle driftsinntekter som er ført på KOSTRA-tjenestefunksjon når det er inntekter som ikke knytter seg til bestemte formål, som ikke er budsjettert under det enkelte budsjettområdet og ikke inngår i oversikten etter § 5-4 andre ledd, eksempelvis konsesjonsavgifter.

\*\*Her inngår netto utgifter fra bevilgningsoversikten etter § 5-4 andre ledd. Renter og avdrag kan inngå, se nedenfor. Artene 530, 540, 550, 570, 940 og 950 skal ikke inngå.

\*\*\*Dersom bevilgningene i oversikten etter § 5-4 andre ledd inkluderer avskrivninger, kan avskrivningene inngå i post 6.

\*\*\*\*Det er adgang til å la renter og avdrag inngå i bevilgningene i oversikten etter § 5-4 andre ledd, jf. § 5-4 første ledd andre punktum. Slike renter og avdrag inngår da i post 6. I så fall vil postene 10, 13 og 14 samt 15 avvike fra tilsvarende poster i økonomisk oversikt drift etter § 5-6, og avviket vil ha sin "motpost" under post 6. Netto driftsresultat skal dermed være likt som i økonomisk oversikt drift etter § 5-6.

\*\*\*\*\*Netto driftsresultat skal svare til netto driftsresultat i økonomisk drift etter § 5-6.

\*\*\*\*\*Her inngår alle overføringer til investering og netto avsetninger, inklusive overføringer og netto avsetninger som er knyttet til de enkelte budsjettområdene i bevilgningsoversikten etter § 5-4 andre ledd.

\*\*\*\*\*Postene 18 til 23 skal være lik postene 25 til 30 i økonomisk oversikt drift etter § 5-6.

## Vedlegg 2. Bevilgningsoversikt investering § 5-5 første ledd med KOSTRA-arter

Post		KOSTRA-art
1	Investeringer i varige driftsmidler	Sum (010:099) + (100:285) + (300:380) + 429*
2	Tilskudd til andres investeringer	Sum (430:480)
3	Investeringer i aksjer og andeler i selskaper	529
4	Utlån av egne midler	Sum (520:521)
5	Avdrag på lån	Sum (510:511)
6	Sum investeringsutgifter	Sum (post 1 : post 5)
7	Kompensasjon for merverdiavgift	729
8	Tilskudd fra andre	Sum (700:780) – 729 + sum (810:850; 880:895)
9	Salg av varige driftsmidler	Sum (660:670)
10	Salg av finansielle anleggsmidler	929
11	Utdeling fra selskaper	905
12	Mottatte avdrag på utlån av egne midler	Sum (920:921)
13	Bruk av lån	Sum (910:911)
14	Sum investeringsinntekter	Sum (post 7 : post 13)
15	Videreutlån	522
16	Bruk av lån til videreutlån	912
17	Avdrag på lån til videreutlån	512
18	Mottatte avdrag på videreutlån	922
19	Netto utgifter videreutlån	Sum (post 15 : post 18)**
20	Overføring fra drift	970
21	Netto avsetninger til eller bruk av bundne	950 – 550
22	Netto avsetninger til eller bruk av ubundet	940 – 540
23	Dekning av tidligere års udekket beløp	530
24	Sum overføring fra drift og netto avsetninger	Sum (post 20 : post 23)
25	Fremført til inndeckning i senere år (udekket beløp)	980 (- post 6 + post 14 - post 19 – post 24)

Bevilgningsoversikten etter § 5-5 første ledd skal inneholde alle utgifter og inntekter mv. i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet. Bruttobeløpene på postene 1 til 4 spesifiseres i bevilgningsoversikten etter § 5-5 andre ledd. Dersom oversikten etter § 5-5 andre ledd i tillegg inneholder bestemte inntekter som er knyttet til bestemte investeringer, skal inntektene også inngå i oversikten etter første ledd. Det samme gjelder dersom oversikten etter § 5-5 andre ledd også inneholder overføring fra drift eller netto avsetninger.

\* For artsgruppene 0, 1 og 2 er det flere arter som vanligvis ikke er aktuelle i investering, og da ikke skal tilordnes oversiktene etter § 5-6. Eksempelvis art 075, 080, 100 og 110. Oversikten har ikke ekskludert slike arter, for at tabellen ikke skal bli for uoversiktlig. Dersom byggelånsrenter inngår i anskaffelseskost, inngår også art 500 på post 1, eventuelt art 501.

\*\*Artene 522 Videreutlån, 912 Bruk av lån til videreutlån, 512 Avdrag på lån til videreutlån og 922 Mottatte avdrag på videreutlån planlegges fastsatt i ny KOSTRA-forskrift med virkning fra og med regnskapsåret 2020.



### Vedlegg 3. Økonomisk oversikt drift etter § 5-6 med KOSTRA-arter

Post		KOSTRA-art
1	Rammetilskudd	800
2	Inntekts- og formuesskatt	870
3	Eiendomsskatt	Sum (874:875)
4	Andre skatteinntekter	877
5	Andre overføringer og tilskudd fra staten	810
6	Overføringer og tilskudd fra andre	Sum (700:780) + (830:850; 880:895) + 920*
7	Brukerbetalinger	600
8	Salgs- og leieinntekter	Sum (620:660)
9	Sum driftsinntekter	Sum (post 1 : post 8)
10	Lønnsutgifter	Sum (010:089) + (160:165)
11	Sosiale utgifter	Sum (090:099)
12	Kjøp av varer og tjenester	Sum (100:285) - (160:165) + (300:380)
13	Overføringer og tilskudd til andre	Sum (400:480) + 520*
14	Avskrivninger	590
15	Sum driftsutgifter	Sum (post 10 : post 14)
16	Brutto driftsresultat	Post 9 - post 15
17	Renteinntekter	Sum (900:901)
18	Utbytter	905
19	Gevinster og tap på finansielle omløpsmidler	909 – 509
20	Renteutgifter	Sum (500:501)
21	Avdrag på lån	Sum (510:511)
22	Netto finansutgifter	Sum (post 17 : post 21)
23	Motpost avskrivninger	990
24	Netto driftsresultat	Post 16 – post 22 + post:23
	<i>Disponering eller dekning av netto driftsresultat</i>	
25	Overføring til investering	570
26	Netto avsetninger til eller bruk av bundne driftsfond	950 – 550
27	Netto avsetninger til eller bruk av disposisjonsfond	940 – 540
28	Dekning av tidligere års merforbruk	530
29	Sum disponeringer eller dekning av netto driftsresultat	Sum (post 25 : post 28)
30	Fremført til inndekning i senere år (merforbruk)	980 (post 24 – post 29)

\*Sosiale utlån og næringsutlån skal inngå i brutto driftsresultat, og ikke i netto finansutgifter.

## **Vedlegg 4. Brev av 3. oktober 2019**



## DET KONGELIGE KOMMUNAL- OG MODERNISERINGSDEPARTEMENT

Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund

Deres ref

Vår ref

Dato

19/2898-11

3. oktober 2019

### **Oversiktene etter budsjett- og regnskapsforskriften § 5-4**

Vi viser til epost 15.9.2019 og 23.9.2019 med spørsmål og kommentarer til departementets uttalelser i brev 3.9.2019 til Fylkesmannen i Vestfold og Telemark.

Saken dreier seg om hvordan bevilgningsoversiktene i økonomiplanen og årsbudsjettet skal settes opp etter ny forskrift § 5-4 (forskrift 7. juni 2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.).

#### *Årsbudsjettets bindende virkning*

Den nye kommuneloven § 14-5 første ledd første punktum viderefører at årsbudsjettet er bindende for underordnede organer. Dette innebærer som tidligere at bevilgningene i årsbudsjettet ikke kan fravikes av underordnet organ. Departementet legger samtidig til grunn at bevilgningene fortsatt kan utformes slik at de innebærer fullmakt for underordnet organ til å avsette til eller bruke av fond, utover de beløpene som framgår av årsbudsjettet. Dette vil for eksempel kunne være tilfellet ved nettobevilgninger, hvor kommunestyret kan gi adgang til å finansiere utgifter med bruk av fond utover beløpet som er fastsatt i budsjettvedtaket. Dette bygger på de samme vurderingene som i departementets brev av 7.4.2010 til Norges Kommunerevisorforbund.

Den nye oversikten som skal settes opp etter forskriften § 5-4 første ledd, er på flere punkter ulik budsjettskjema 1A etter gjeldende forskrift om årsbudsjett, se nærmere om dette nedenfor. Ulikhetene medfører at oversikten etter § 5-4 første ledd ikke er ufravikelig på samme måte som budsjettskjema 1A. Dette stiller større krav til utformingen av kommunestyrets budsjettvedtak, slik at det blir klargjort hvilke rammer som gjelder for underordnede organer. Kommunestyret må klargjøre om budsjettvedtaket skal forstås slik at

Postadresse  
Postboks 8112 Dep  
0032 Oslo  
postmottak@kmd.dep.no

Kontoradresse  
Akersg. 59  
www.kmd.dep.no

Telefon\*  
22 24 90 90  
Org.nr.  
972 417 858

Avdeling  
Kommunalavdelingen

Saksbehandler  
Bent Devik  
22 24 72 27

nettoutgiftene på post 6 og avsetningene mv. på postene 18 til 20 i oversikten etter § 5-4 første ledd skal regnes som ufravikelige rammer, og eventuelt i hvilken grad underordnede organer kan foreta disposisjoner på sine respektive budsjettområder som medfører avvik fra de nevnte postene. I dette ligger det også at kommunen må ha et bevisst forhold til hvordan bevilgningene til de enkelte budsjettområdene gis og formuleres, slik at det blir tydelig hvilke fullmakter som ligger i bevilgningene i oversikten etter forskriften § 5-4 andre ledd.

Dette må også ses i sammenheng med regnskapsrevisors rolle i bevilgningskontrollen, som er tydeliggjort, jf. ny kommunelov § 24-5 tredje ledd tredje punktum, jf. også § 24-6 tredje ledd, § 24-7 andre ledd og § 24-8 andre ledd.

Departementet tar ikke stilling til hvordan slike klargjøringer konkret bør formuleres inn budsjettvedtaket. Dette avhenger av hva kommunestyret ønsker å delegeres, og må tilpasses forholdene i den enkelte kommune.

#### *Synliggjøring av avsetninger til og bruk av fond mv.*

Oversiktene etter § 5-4 må vise all overføring til investering, avsetning til og bruk av fond som ligger i årsbudsjettet som kommunestyret har vedtatt. Dersom rammene/bevilgningene for de ulike budsjettområdene inkluderer slike avsetninger mv., må også disse synliggjøres, se mer om dette nedenfor. Slike avsetninger mv. må regnes som bestemt av kommunestyret selv når disse vedtas som en del av årsbudsjettet.

Oversiktene i økonomiplanen og årsbudsjettet skal kun inneholde overføring til investering, avsetning til og bruk av fond som er fastsatt av kommunestyret selv. Avsetninger mv. som foretas av underordnet organ utover i budsjettperioden utover det kommunestyret har vedtatt i årsbudsjettet (når slik fullmakt er gitt), er ikke en del av økonomiplanen og årsbudsjettet, og skal ikke inngå i budsjettoversiktene etter hverken § 5-4 første eller andre ledd. Dette svarer til det som i dag gjelder for budsjett skjema 1A og 1B. Også økonomisk oversikt drift etter § 5-6 og bevilgningsoversikter investering etter § 5-5 skal kun inneholde overføring til investering, avsetning til og bruk av fond som er fastsatt av kommunestyret selv i vedtaket om årsbudsjett.

Det samme gjelder dersom økonomisk oversikt drift ettersendes innen fristen 1. mars, jf. ny forskrift § 5-16 første ledd. Oversikten skal ikke inneholde eventuelle avsetninger mv. utover det som ligger i årsbudsjettet slik det er vedtatt av kommunestyret. Eventuelle avsetninger mv. foretatt av underordnet organ etter fullmakt, skal altså ikke inngå i oversikten. Netto driftsresultat i økonomisk oversikt drift etter § 5-6 skal for økonomiplanen og årsbudsjettet således være lik netto driftsresultat i oversikten etter § 5-4 første ledd.

#### *Nærmere om oversikten etter § 5-4 første ledd*

Den nye oversikten som skal settes opp etter forskriften § 5-4 første ledd er grunnleggende endret, sammenlignet med budsjett skjema 1A etter gjeldende forskrift om årsbudsjett. Én sentral endring er at den nye oversikten skal inneholde resultatlinjen netto driftsresultat.

Dette må forstås med bakgrunn i ny kommunelov § 14-2 om finansielle måltall, som skal fungere som rammer for økonomiplanen og årsbudsjettet. Det er sentralt at økonomiplanen og årsbudsjettet inneholder en oversikt som viser netto driftsresultat når økonomiplanen og årsbudsjettet vedtas av kommunestyret, slik at resultatet og disponeringen av dette kan holdes opp mot de måltallene som er fastsatt.

Innholdet i begrepet netto driftsresultat i den nye oversikten skal forstås på vanlig måte, som differansen mellom inntekter og utgifter i driftsbudsjettet. Dette uavhengig av om kommunestyret fastsetter brutto- eller nettobevilgninger og uavhengig om kommunestyret fastsetter overføring til investering, avsetninger til eller bruk av fond under de enkelte budsjettområdene i oversikten over bevilgningene etter § 5-4 andre ledd. Kravet om at den nye oversikten skal vise netto driftsresultat mv. må også forstås i lys av at den nye forskriften viderefører at økonomisk oversikt drift etter § 5-6 kan utarbeides *etter* at økonomiplanen og årsbudsjettet er vedtatt, jf. § 5-1 andre ledd og § 5-16 første ledd.

Post 6 i oversikten etter § 5-4 første ledd er i forskriften benevnt *Sum bevilgninger drift, netto*. Vi ser at denne benevnelsen skaper forvirring. Innholdet i post 6 må likevel forstås i lys av hensikten med oversikten, jf. avsnittet over. Post 6 skal kun inneholde (netto) utgifter eller inntekter hentet fra bevilgningene i oversikten etter § 5-4 andre ledd, eksklusive overføringer til investering, avsetninger til og bruk av fond under budsjettområdene som kommunestyret selv har fastsatt, se omtalen av § 5-4 andre ledd og eksemplene nedenfor.

Merk også at post 6 inngår i post 8 som er benevnt *Sum netto driftsutgifter*. Avsetninger til eller bruk av fond mv. skal altså aldri inngå i post 6. Post 6 er således ikke lik og må ikke forveksles med innholdet i post 21 *Til fordeling drift* i budsjettskjema 1A etter gjeldende forskrift om årsbudsjett.

Beløpet på post 6 vil heller ikke alltid være bindende på samme måte som gjeldende post 21 *Til fordeling drift* i budsjettskjema 1A. Regelverket skal fortsatt åpne for at kommunestyret kan gi underordnet organ delegert myndighet til å avsette til eller bruke av fond utover de beløp som kommunestyret selv har vedtatt i årsbudsjettet. Det samme gjelder adgangen til å gi underordnet organ myndighet til benytte deler av en driftsbevilgning til investeringer, jf. presiseringen i ny kommunelov §14-5 første ledd. Om beløpet på post 6 i årsbudsjettet må regnes som bindende vil dermed måtte bero på hvordan budsjettvedtaket for øvrig er utformet og hvilke fullmakter som kommunestyret har gitt underordnet organ. Dersom et underordnet organ for eksempel har fått fullmakt til å bruke av fond for å finansiere økte utgifter, vil dette som omtalt over ikke være en del av årsbudsjettet, men i regnskapet (alt annet likt) slå ut i et lavere netto driftsresultat enn det som lå i årsbudsjettet. Slik er det også etter dagens regelverk.

Overføring til investering, avsetninger til og bruk av fond skal alltid inngå i postene 18 til 20. En "nettobevilgning" i oversikten etter § 5-4 andre ledd som inneholder slike avsetninger mv., må således splittes i henholdsvis (netto) utgifter eller inntekter, overføring til investering og

(netto) avsetninger eller bruk av fond, slik at de ulike delene av bevilgningen kan tilordnes de respektive postene i oversikten etter § 5-4 første ledd, se avsnittet om § 5-4 andre ledd.

#### *Om oversikten etter § 5-4 andre ledd*

Hvis kommunestyret selv vedtar at det under de enkelte budsjettområdene skal overføres visse beløp til investering, avsettes visse beløp til fond eller brukes visse beløp av fond, må oversikten etter § 5-4 andre ledd inneholde alle slike avsetninger mv., fordelt på enkelte budsjettområdene. Slike avsetninger, overføringer og bruk av fond skal altså inngå både i oversikten etter § 5-4 første ledd og framgå av (vises) i oversikten etter § 5-4 andre ledd. Oversikten etter § 5-4 andre ledd vil dermed spesifisere hvor stor del av samlede overføringer til investering, avsetninger til fond og bruk av fond i oversikten etter § 5-4 første ledd som er knyttet til de enkelte budsjettområdene.

Denne nye løsningen er forskjellig fra den sammenhengen som i dag eksisterer mellom budsjettskjema 1A og 1B, hvor det er summen av avsetninger mv. i henholdsvis 1A og 1B som angir kommunestyrets samlede avsetninger mv. i årsbudsjettet. Løsningen etter den nye forskriften får dermed fram, gjennom oversikten etter første ledd, hvordan kommunestyret selv i økonomiplanen og årsbudsjettet disponerer eller finansierer årets netto driftsresultat.

Etter forskriften § 5-4 andre ledd andre punktum skal *nettosummen av bevilgningene* i oversikten etter andre ledd svare til beløpet på post 6 i oversikten etter første ledd. Begrepet *nettosummen av bevilgningene* må her forstås på samme måte som *Sum bevilgninger drift, netto*, se omtalen ovenfor. Begrepet *nettosummen av bevilgningene* er således ikke lik og må ikke forveksles med innholdet i post 22 *Sum fordelt til drift (fra skjema 1B)* i gjeldende budsjettskjema 1A.

#### *Noen eksempler*

1. Dersom kommunestyret for et budsjettområde fastsetter en bevilgning bestående av en utgiftsramme på 100 og tilhørende inntekter på 50 samt bruk av fond på 10, skal oversikten etter § 5-4 andre ledd vise utgifter på 100, inntekter på 50 og bruk av fond 10 for budsjettområdet.

I oversikten etter § 5-4 første ledd skal post 6 tilordnes netto utgifter på 50 fra oversikten etter andre ledd. Bruk av fond på 10 tilordnes ikke post 6, men skal kun tilordnes post 19 eller 20 avhengig av om det er tale om bundet driftsfond eller disposisjonsfond. Dette er altså forskjellig fra dagens budsjettskjema 1A, hvor det er nettoen etter bruk av fond (her: beløp 40) som inngår i post 21 *Til fordeling drift*.

2. Dersom kommunestyret for et budsjettområde fastsetter en bevilgning bestående av en utgiftsramme på 100 og tilhørende inntekter på 50, skal oversikten etter § 5-4 andre ledd vise utgifter på 100 og inntekter på 50 for budsjettområdet.

Dersom underordnet organ samtidig har fullmakt til å bruke av fond inntil 10, men der slik bruk ikke fastsettes av kommunestyret selv, skal underordnet organs bruk av fond ikke føres opp i budsjettoversikten etter § 5-4 andre ledd.

I budsjettoversikten etter § 5-4 første ledd skal post 6 tilordnes netto utgifter på 50 fra oversikten etter andre ledd. Bruk av fond tilordnes hverken post 19 eller 20 i dette tilfellet.

3. Dersom kommunestyret for et budsjettområde fastsetter en bevilgning med en samlet øvre ramme på 100, men hvor kommunestyret samtidig fastsetter at 5 av de 100 skal overføres til investering, skal oversikten etter § 5-4 andre ledd vise (netto) utgifter på 95 og overføring til investering på 5 for budsjettområdet.

I oversikten etter § 5-4 første ledd skal post 6 tilordnes netto utgifter på 95 fra oversikten etter andre ledd. Overføringen på 5 tilordnes kun post 18.

4. Dersom kommunestyret for et budsjettområde fastsetter en bevilgning med en samlet øvre ramme på 105, men hvor kommunestyret samtidig fastsetter at 5 av de 105 skal finansieres med bruk av (budsjettområdets) fond, skal oversikten etter § 5-4 andre ledd vise (netto) utgifter på 105 og bruk av fond 5 for budsjettområdet.

I oversikten etter § 5-4 første ledd skal post 6 tilordnes (netto) utgifter på 105 fra oversikten etter andre ledd. Bruk av fond på 5 tilordnes kun post 19 eller 20, avhengig av om det er et bundet driftsfond eller disposisjonsfond.

Med hilsen

Thor Bernstrøm (e.f.)  
avdelingsdirektør

Bent Devik  
seniorrådgiver

*Dokumentet er elektronisk signert og har derfor ikke håndskrevne signaturer*