



# De sentrale momentene for å forstå det kommunale regnskapet

Ann Katharine Gardner  
Knut Tanem

**PMRevisjon**  
Midt-Norge

## Innhold

- Formål med kommuneregnskapet
- Sentrale prinsipper
- Regnskapsskjemaene
- Egenkapitalen
- Spesielle problemstillinger
- Årsberetningen



**PMRevisjon**  
Midt-Norge

## Lover, forskrifter osv.

- Ny kommunelov med forskrifter har trådt i kraft, men
  - Regnskap for 2019 skal avlegges etter gammel kommunelov og forskrift
- Budsjett for 2020 og økonomiplan for perioden 2020-2023 skal vedtas etter ny lov
- Vi har her hovedfokus på det som gjelder ved avleggelse av regnskap for 2019
  - I enkelte tilfeller viser vi til endringer i ny lov, og som vil påvirke regnskap for 2020 som avlegges i 2021

## Gammel kommunelov, forskrifter osv.

- Kommuneloven kapittel 8
  - Forskrift om årsbudsjett
  - Forskrift om årsregnskap og årsberetning
- God kommunal regnskapsskikk (KRS)
- Grunnkrav:
  - Avlegges for hvert kalenderår – innen 15.02
  - Fastsettes av kommunestyret/fylkestinget innen 30.06

# Formål med kommuneregnskapet

- Budsjettet er «hoveddokumentet»
  - Skal vise tilgjengelige midler
  - Kommunestyrets prioritering av bruken (mål om mest mulig tjenester)
- Regnskapet skal vise hvordan det faktisk gikk i forhold til budsjett
- Skal forvalte økonomien slik at den økonomiske handleevnen blir ivaretatt over tid
- Statistiske data
  - Produsere sammenligningstall og statistiske data

# Budsjett vs regnskap

- Budsjett
  - Det skal være årsbudsjett både for drift og investering
  - Budsjettendringer skal vedtas når forhold er kjent og det er nødvendig for å oppfylle krav til realisme og balanse
  - Budsjettmyndighet – kommunestyret/fylkestinget
- Regnskapet skal avlegges på samme nivå som budsjettet er vedtatt
  - Budsjettvedtaket «styrer» hvordan regnskapet presenteres
    - Gjelder skjema 1B og skjema 2B

# Grunnleggende prinsipper

- Formuesbevaringsprinsippet
  - Begrenset låneadgang
  - Skille mellom drift og investering
- Generasjonsprinsippet
  - Dagens brukere skal betale for dagens tjenester
  - Selvkost – øvre prisgrense for kommunale betalingstjenester
- Anordningsprinsippet
  - Periodiseringsprinsipp – når skal det bokføres?
  - «Alle **kjente** inntekter og utgifter som tilhører året skal bokføres, enten de er betalt eller ikke»

## Hovedforskjeller

### Offentlig forvaltning (bevilgningsregnskap)

- Inntekter dekker fellesbehov
- Overskudd er ikke et mål
- Resultatet vanskelig å måle
- Budsjettet bindende vedtak
- Regnskapet viser hvordan midlene er brukt

### Forretningsvirksomhet (privat regnskap)

- Har kostnader for å skape inntekter
- Målsetting å maksimere overskuddet
- Budsjettets betydning omdiskutert
- Regnskapet viser det økonomiske resultatet

# Drifts- og investeringsregnskapet

- Driftsregnskapet
  - alle løpende inntekter og utgifter
- Investeringsregnskapet
  - ikke-løpende inntekter og utgifter
    - Investeringsutgifter
    - Utlån og forskotteringer
    - Bruk av lån
  - Investeringsutgifter
    - Vesentlig og varig verdi, ikke-løpende karakter
  - Investeringsinntekter
    - Ikke-løpende inntekter
    - Inntekter fra salg av varige driftsmidler

# Regnskapsskjemaene

- Driftsregnskap,
  - Skjema 1A – overordnet → bevilgningskontroll
  - Skjema 1B – KST/FT bevilgning til tjenester → bevilgningskontroll
  - Økonomisk oversikt drift – summen av 1A og 1B presentert på detaljnivå etter type inntekt og utgift
- Investeringsregnskap
  - Skjema 2A – overordnet → bevilgningskontroll
  - Skjema 2B – spesifikasjon av investeringsutgifter → bevilgningskontroll
  - Økonomisk oversikt investering – summen av 2A og 2B presentert på detaljnivå etter type inntekt og utgift
- Balanseoppstilling

# Kommunens årsregnskap

- Hva er så regnskapet?
  - Alle obligatoriske skjema
  - A+B-skjemaene tilsvarer økonomisk oversikt – presenteres bare på to forskjellige måter!
  - Noter – også del av det obligatoriske regnskapet
  - Andre oppstillinger = tilleggsmateriale → ikke en del av det obligatoriske regnskapet

## 1.2. Regnskapsskjema 1A

Tall i tusen kroner	Regnskap 2018	Reg. budsjett 2018	Oppr. budsjett 2018	Regnskap i fjor
Skatt på inntekt og formue	-397 644	-384 989	-373 989	-368 227
Ordinært rammetilskudd	-326 426	-326 930	-332 930	-329 437
Skatt på eiendom	-32 667	-32 200	-32 200	-31 961
Andre direkte eller indirekte skatter	-22	0	0	-22
Andre generelle statstilskudd	-31 738	-31 400	-31 400	-33 493
<b>Sum frie disponible inntekter</b>	<b>-788 496</b>	<b>-775 519</b>	<b>-770 519</b>	<b>-763 141</b>
Renteinntekter og utbytte	-18 995	-14 288	-14 288	-13 331
Renteutg., provisjoner og andre fin.utg.	33 293	33 484	33 497	34 809
Avdrag på lån	37 984	38 200	38 200	31 811
<b>Netto finansinnt./utg.</b>	<b>52 282</b>	<b>57 392</b>	<b>57 405</b>	<b>53 289</b>
Til ubundne avsetninger	25 537	25 500	0	40 000
Til bundne avsetninger	5	0	0	0
Bruk av tidligere regnsk.m. mindreforbruk	-33 237	-33 200	0	-41 511
Bruk av ubundne avsetninger	0	0	0	0
Bruk av bundne avsetninger				
<b>Netto avsetninger</b>	<b>-7 695</b>	<b>-7 700</b>	<b>0</b>	<b>-1 511</b>
Overført til investeringsregnskapet	4 000	4 000	4 000	588
<b>Til fordeling drift</b>	<b>-739 909</b>	<b>721 823</b>	<b>-709 123</b>	<b>-710 775</b>
<b>Sum fordelt til drift (fra skjema 1B)</b>	<b>719 992</b>	<b>721 823</b>	<b>709 123</b>	<b>677 537</b>
<b>Regnskapsmessig mer/mindreforbruk</b>	<b>-19 917</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-33 237</b>

Skal vise regnskapstall og budsjettall → Bevilgningskontroll

Til fordeling drift = disponibelt til tjenestene → spesifiseres i skjema 1B

Faktisk fordelt til drift – kommer fra skjema 1B

Differansen mellom faktisk fordelt og forutsatt fordelt

### 1.3. Regnskapsskjema 1B

Tall i tusen kroner	Regnskap 2018	Reg. budsjett 2018	Oppr. budsjett 2018	Regnskap i fjor
Folkevalgte	7 027	7 280	6 657	7 052
Rådmannen og støttefunksjoner	51 451	56 070	63 759	44 795
Eiendomsservice	61 009	63 855	61 470	65 011
Oppvekst og kultur	320 950	317 965	311 086	312 585
Helse og velferd	251 643	246 218	243 000	222 367
Tekniske tjenester	17 092	19 366	18 583	18 706
Kirkelig fellesråd	6 205	6 205	6 205	5 875
Felles	4 621	4 865	-1 635	1 144
<b>Sum fordelt til drift</b>	<b>719 992</b>	<b>721 823</b>	<b>709 123</b>	<b>677 536</b>

Det er stor valgfrihet for hvordan skjema1B skal se ut!

Summen skal stemme med skjema 1A – «sum fordelt til drift»

**PMRevisjon**  
Midt-Norge

### 1.1. Hovedoversikt drift

Tall i tusen kroner	Noter	Regnskap 2018	Reg. budsj. 2018	Oppr. Budsj. 2018	Regnskap i fjor
Brukerbetalinger		-37 037	-37 956	-37 956	-36 035
Andre salgs- og leieinntekter		-74 898	-75 560	-75 560	-76 262
Overføringer med krav til motytelse		-138 664	-117 981	-116 061	-138 561
Rammetilskudd		-326 426	-326 930	-332 930	-329 437
Andre statlige overføringer		-37 314	-31 400	-31 400	-35 579
Andre overføringer		-3 929	-288	-288	-3 698
Skatt på inntekt og formue		-397 644	-384 989	-373 989	-368 227
Eiendomsskatt		-32 667	-32 200	-32 200	-31 961
Andre direkte og indirekte skatter		-22	0	0	-22
<b>Sum driftsinntekter</b>		<b>-1 048 601</b>	<b>-1 007 303</b>	<b>-1 000 384</b>	<b>-1 019 782</b>
Lønnsutgifter		508 499	487 610	482 770	475 901
Sosiale utgifter		131 953	137 131	132 543	127 581
Kjøp av varer og tj som inngår i tj.produksjon		136 741	128 597	127 365	126 003
Kjøp av tjenester som erstatter tj.produksjon		156 319	151 652	150 622	155 346
Overføringer		53 592	54 912	55 007	51 397
Avskrivninger	5	57 905	57 905	0	54 920
Fordelte utgifter		-15 304	-8 181	-8 211	-11 678
<b>Sum driftsutgifter</b>		<b>1 029 706</b>	<b>1 009 626</b>	<b>940 097</b>	<b>979 469</b>
<b>Brutto driftsresultat</b>		<b>-18 895</b>	<b>2 323</b>	<b>-60 287</b>	<b>-40 312</b>
Renteinntekter og utbytte		-19 001	-14 290	-14 290	-13 331
Mottatte avdrag på utlån		-23	-40	-40	-41
<b>Sum eksterne finansinntekter</b>		<b>-19 024</b>	<b>-14 330</b>	<b>-14 330</b>	<b>-13 372</b>
Renteutgifter og låneomkostninger		33 386	33 497	33 497	34 872
Avdrag på lån	11	37 984	38 200	38 200	31 811
Utlån		201	200	200	38
<b>Sum eksterne finansutgifter</b>		<b>71 571</b>	<b>71 897</b>	<b>71 897</b>	<b>66 720</b>
Resultat eksterne finanstransaksjoner		52 547	57 567	57 567	53 348
Motpost avskrivninger		57 905	57 905	0	54 920
<b>Netto driftsresultat</b>		<b>-24 253</b>	<b>1 985</b>	<b>-2 720</b>	<b>-41 884</b>
Bruk av tidligere års regnsk.m. mindreforbruk	17	-33 237	-33 200	0	-41 511
Bruk av bundne fond	15	-3 800	-1 530	-1 530	-1 327
<b>Sum bruk av avsetninger</b>		<b>-37 036</b>	<b>-34 730</b>	<b>-1 530</b>	<b>-42 837</b>
Overført til investeringsregnskapet		4 650	4 650	4 250	588
Avsatt til disposisjonsfond	15	28 132	28 095	0	40 000
Avsatt til bundne fond	15	8 591	0	0	10 897
<b>Sum avsetninger</b>		<b>41 372</b>	<b>32 745</b>	<b>4 250</b>	<b>51 484</b>
<b>Regnskapsmessig mer/mindreforbruk</b>		<b>-19 917</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-33 237</b>

TBU: Anbefalt  
> 1,75% av driftsinntekter (kommune)  
> 4% (fylkeskommune)

**PMRevisjon**  
Midt-Norge

# Driftsregnskapet - resultatbegrepene

- Brutto driftsresultat (**Øk.oversikt**)
  - Viser løpende inntekter og utgifter, *før* finanspostene og *før* bruk eller avsetning til fond
- Netto driftsresultat (**Øk.oversikt**)
  - Viser resultatet av løpende inntekter og utgifter, etter at finansposter er tatt hensyn til, men *før* bruk og avsetning til fond
    - Viser mer «resultatet» av årets aktivitet?
- Regnskapsmessig mer-/mindreforbruk (**Øk.oversikt og 1A**)
  - Har kommunen brukt mer eller mindre enn KST har vedtatt?
  - Strykningsbestemmelser ved regnskapsmessig merforbruk
    1. Overføringer fra drift til investering strykes først
    2. Avsetninger til disposisjonsfond
    3. Stryke budsjettert inndekking av tidligere års regnskapsmessig merforbruk

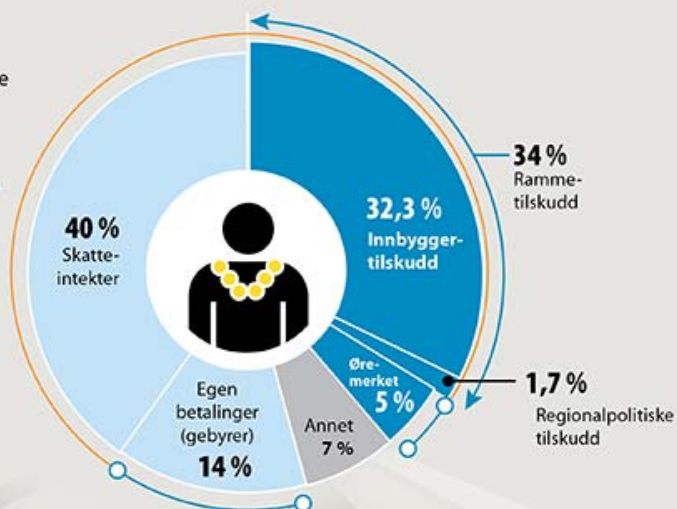
## Kommunens inntekter

### Slik får kommunene inntektene sine

**FRIE INNTEKTER** er midler kommunene fritt kan disponere uten andre føringer fra staten enn gjeldende lover og regler.

**RAMMETILSKUDET** er penger som fordeles fra staten til kommunene.

- Fra innbyggerene
- Fra staten
- Frie inntekter
- Bundet





# Utgifter i driftsregnskapet



17

## 2.2. Regnskapsskjema 2A

Tall i tusen kroner	Regnskap 2018	Reg. budsjett 2018	Oppr. budsjett 2018	Regnskap i fjor
Investeringer i anleggsmidler	196 904	183 351	242 442	213 842
Utlån og forskutteringer	58 724	50 000	50 000	67 680
Kjøp av aksjer og andeler	2 545	2 300	2 300	2 240
Avdrag på lån	32 902	19 000	19 000	37 906
Dekning av tidligere års udekket	23 689	23 689	0	49 092
Avsetninger	32	0	0	14 681
<b>Årets finansieringsbehov</b>	<b>314 796</b>	<b>278 341</b>	<b>313 742</b>	<b>385 441</b>
Finansiert slik:				
Bruk av lånemidler	-218 411	-219 319	-186 330	-217 092
Inntekter fra salg av anleggsmidler	-13 784	-15 000	-74 000	-37 373
Tilskudd til investeringer	0	0	0	-3 670
Kompensasjon for merverdiavgift	-16 435	-17 072	-26 063	-36 348
Mottatte avdrag på utlån og refusjoner	-59 010	-20 000	-20 800	-50 378
Andre inntekter	-31	0	0	-27
<b>Sum ekstern finansiering</b>	<b>-307 672</b>	<b>-271 391</b>	<b>-307 192</b>	<b>-344 889</b>
Overført fra driftsregnskapet	-4 650	-4 650	-4 250	-588
Bruk av avsetninger	-2 474	-2 300	-2 300	-16 275
<b>Sum finansiering</b>	<b>-314 796</b>	<b>-278 341</b>	<b>-313 742</b>	<b>-361 752</b>
<b>Udekket/udisponert</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-23 689</b>

Beløpet skal spesifiseres i 2B

### 2.3. Regnskapsskjema 2B

Eksempel på hvordan 2B kan se ut

Tall i tusen kroner	Regnskap 2018	Reg. budsjett 2018	Oppr.budsjett 2018	Regnskap i fjor
Sandfjæra barnehage	413	813	813	475
Vikhammer barnehage	71	500	2 500	-
Hommelvik ungdomsskole	45 606	40 000	54 491	127 434
Vikhammer ungdomsskole	1 805	4 000	20 000	1 126
Ombygging Sveberg skole	1 996	2 000	6 875	-
Vegbelysning, oppgradering til LED-lys	2 026	2 500	2 500	1 464
Måleskap gatelys	1 533	2 250	2 250	1 588
Veg Sveberg – Hommelvik, 1 etappe	66	375	1 900	40
Fortau/gangvei Dalabakken og Snurruvegen	22 208	11 725	4 375	10 648
Svebergmarka 3. etappe	21 177	22 500	13 125	33 652
Stav næringspark/Trøa boligfelt-forskuttering	34 913	-	-	15 774
Datautstyr generelt, inkl. digitalisering skole	3 515	3 438	5 313	3 410
Velferdsteknologi	349	600	3 750	6
Kulvert/overgang jernbane	-	-	10 000	-
Mindre investeringer	10 451	13 091	10 491	13 818
Vann og avløpsprosjekter	50 777	79 560	104 060	4 406
<b>Sum investeringer i anleggsmidler</b>	<b>196 904</b>	<b>183 351</b>	<b>242 442</b>	<b>213 842</b>

Skal stemme med første linje i 2A

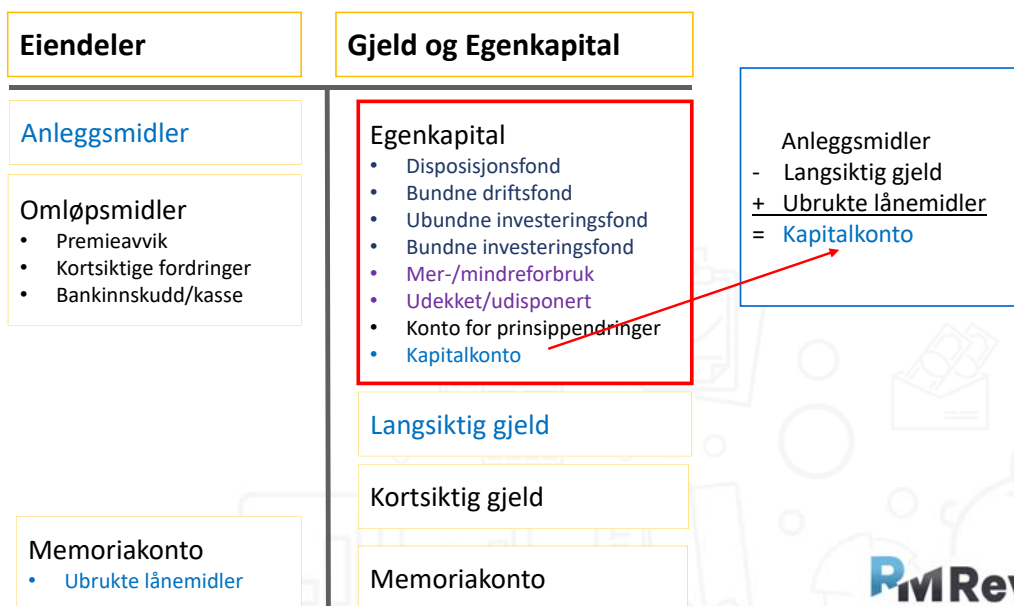
**PMRevisjon**  
Midt-Norge

## Investeringsregnskapet

- Avsluttes i balanse eller med udekket eller udisponert beløp
  - Udekket – består av beløp som mangler finansiering i året
    - Strykninger
      - Redusere budsjettert avsetning til fond i regnskapet
      - Bruke budsjettert bruk av ubundet fond i investeringsregnskapet
    - Føres opp til inndekking i budsjettet det år regnskapet legges fram
  - Udisponert – mer inntekter i investeringsregnskapet enn nødvendig for å finansiere årets investeringer - disponeres i budsjettet det år regnskapet legges fram

**PMRevisjon**  
Midt-Norge

# Balansen



## Fond

- **Ubundne fond**
  - Disposisjonsfond og ubundet investeringsfond
  - Kommunestyret disponerer
- **Bundne fond**
  - Bundne driftsfond eller bundne investeringsfond
  - Bruk er bestemt av tredjepart, f.eks.
    - Gaver – giver bestemmer hva det skal brukes til
    - Øremerkede tilskudd fra staten
  - Kommunestyret bestemmer ikke over disse midlene
  - Inngår som regel i skjema 1B eller 2B
  - Påvirker «bunnlinja»!

# Bundne fond

Netto driftsresultat		-24 253	1 985	-2 720	-41 884
Bruk av tidligere års regnsk.m. mindreforbruk	17	-33 237	-33 200	0	-41 511
Bruk av bundne fond	15	-3 800	-1 530	-1 530	-1 327
Sum bruk av avsetninger		-37 036	-34 730	-1 530	-42 837
Overført til investeringsregnskapet		4 650	4 650	4 250	588
Avsatt til disposisjonsfond	15	28 132	28 095	0	40 000
Avsatt til bundne fond	15	8 591	0	0	10 897
Sum avsetninger		41 372	32 745	4 250	51 484
Regnskapsmessig mer/mindreforbruk		-19 917	0	0	-33 237

Bruk og avsetning  
bundet fond påvirker  
bunlinja!

# Memoriakonto

- «Huskekonto»
  - Eks. kommunen tar opp 100 mill. i lån
  - Årets investeringer blir forsinket ifht planlagt → «trenger» kun 80 mill. til å finansiere årets investeringer → 20 mill. står på memoriakonto (= ubrukte lånemidler)
- Består vanligvis av
  - Ubrukte lånemidler
  - Evt. underskudd på selvkostområder der man ikke har selvkostfond

# Konto for prinsippendringer

## Talleksempel

• 1992: Feriepenger inkl arbeidsgiveravgift –	Debitert	Utgift	10.000'
• 1994: Feriepenger landbruksvikarer -	Debitert	Utgift	3.000'
• 2001: Momskompensasjon for 1999 -	Kredit	Inntekt	( 1.000')
• 2001: Påløpte renter (kan ha blitt tatt før) -	Debet	Utgift	500'
• 2001: Materiallager -	Debet	Utgift	3.000'
• 2002: Lærlingetilskudd (fylkeskommunene)	Debet	Utgift	0'
Sum prinsippendringer :			15.500'

- **"Alle"** kommuner har **negativ egenkapitalpost** på dette i balansen,
- Evt negativ egenkapital på dette **skal ikke dekkes inn.**

# Lån

- Lovlig låneformål, kommuneloven § 50
  - Investeringer i bygninger, anlegg og varige driftsmidler
  - Lån til videreutlån, forskotteringer, innfri garantiansvar
- Bruk av lån – kun i investeringsregnskapet
- Minimumsavdrag
  - Beregnet størrelse som kommunen minst må utgiftsføre og betale i året som låneavdrag (drift)
  - Beregnes etter brøk:

Langsiktig gjeld 01.01	X	Årets avskrivninger
<hr/>		
Anleggsmidler 01.01		

# Pensjon - premieavvik

- Pensjonspremie = betalt pensjonspremie til pensjonsleverandøren i året
- Pensjonspremie + premieavvik = pensjonskostnad
  - Utgiftsføres i driftsregnskapet
    - Periodisering av pensjonsutgifter
    - Formål → jevne ut pensjonsutgiftene over år
    - Justisdep → 2003 → «ikke vesentlig inngripende i kommuneøkonomien»
  - Premieavviket skal tilbakeføres over 15/10/7 år
    - Medfører økt pensjonskostnad i den perioden

# Disponere mindreforbruk

- Kommuneloven § 48
  - Kommunestyret vedtar selv årsregnskapet
  - Vedtaket må angi disponering av overskuddet eller dekning av underskuddet
  - Selve disponeringen bokføres i årsregnskapet året *etter* regnskapsåret
    - Bruk av tidligere års mindreforbruk
- Disponering av overskudd
  - Avsetning til generelt disposisjonsfond eller
  - Øke driftsrammen for inneværende år på konkrete tiltak
- Evt avsetning til disp.fond med merkelapp "vedlikehold vei xx", må vedtas på nytt av kommunestyret før det kan brukes
  - NB ! vedtaket er ikke mer bindende enn til neste kommunestyremøte
  - Ubrukte midler kommer tilbake i form av overskudd.

# Inndekking merforbruk

- Kommuneloven § 48
  - Kommunestyret vedtar selv årsregnskapet
  - Vedtaket må angi dekning av regnskapsmessig underskudd
  - Må dekkes inn på budsjettet det år regnskapet legges fram eller påfølgende års budsjett
    - KAN vedta å dekke inn underskuddet over inntil ytterligere to år
    - Dept. kan godkjenne enda senere inndekking – max 10 år
- Eks. Regnskapsmessig merforbruk (underskudd) i 2017
  - Skal dekkes inn over budsjettet for 2018 eller 2019
  - KST kan vedta at det skal dekkes inn innen 2021

# ROBEK

- ROBEK – register over kommuner som er underlagt statlig kontroll (ny kommunelov kapittel 28)
  - I praksis: fylkesmannen skal godkjenne alle låneopptak og langvarige leieavtaler
- ROBEK-registrering dersom minst ett av følgende vilkår er oppfylt:
  - Driftsbudsjett er vedtatt med et merforbruk
  - Driftsdelen i økonomiplanen er vedtatt med et merforbruk
  - Driftsdelen i økonomiplanen, driftsbudsjettet, eller driftsregnskapet viser at et merforbruk skal dekkes inn over flere enn to år etter at det oppsto
  - Balanseregnskapet viser et oppsamlet merforbruk fra driftsregnskapet som er større enn tre prosent av driftsinntektene
  - Økonomiplanen eller årsbudsjettet er ikke vedtatt innen de fristene som er fastsatt i lov eller forskrift
  - Årsregnskapet ikke er vedtatt innen fristene i lov eller forskrift
  - Departementet har fattet et vedtak etter inndelingslova §16 a

# Noter

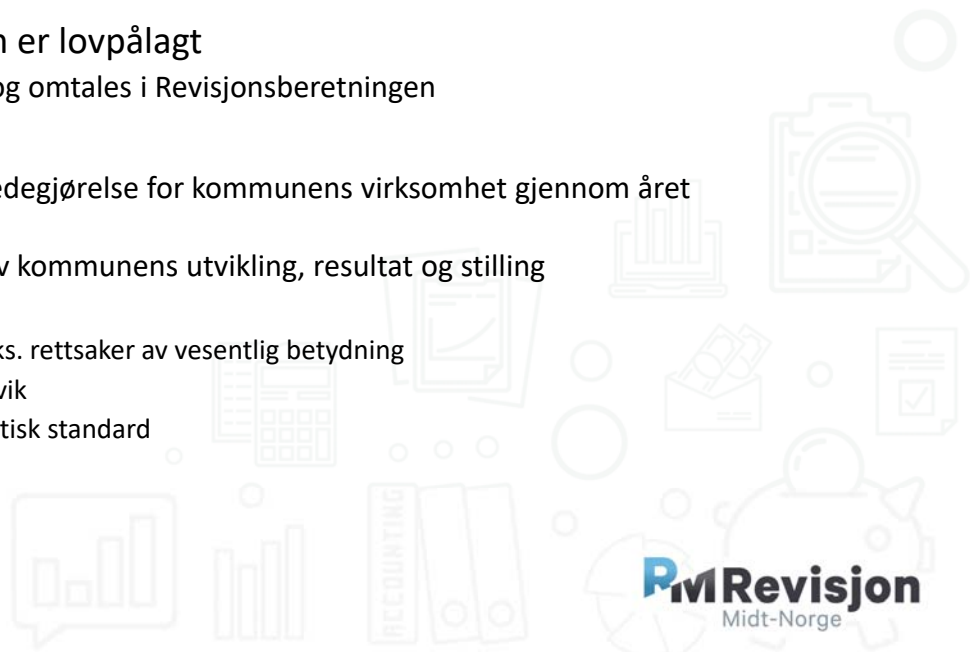
- Noter – obligatorisk del av årsregnskapet
- Hensikt - å gi utdypende informasjon om regnskapet
  - Omfattende krav til hva det skal gis noteinformasjon om – økende
  - Brukes notene?
  - Er det mulig å forstå notene?



31

# Årsberetningen

- Kun årsberetningen som er lovpålagt
  - Gjennomgås av revisor og omtales i Revisjonsberetningen
- Krav til innhold
  - Kommunedirektørens redegjørelse for kommunens virksomhet gjennom året – på overordnet nivå
  - Skal gi dekkende bilde av kommunens utvikling, resultat og stilling
  - Særskilt uttalelse om
    - Vesentlige forhold f.eks. rettsaker av vesentlig betydning
    - Vesentlige budsjettavvik
    - Tiltak for å sikre høy etisk standard



32



## Hva bør kontrollutvalget ha fokus på når det gjelder regnskap?

- Bevilgningskontroll
  - Store avvik mellom budsjett og regnskap
- Regnskapsmessig mer-/mindreforbruk
  - Hvorfor har det oppstått?
- Effekten av bundne fond på bunnlinja
- Minimumsavdrag vs utgiftsførte avdrag
- Netto driftsresultat ifht driftsinntekter
- Notene – les dem og spør hvis uklart

