

VEILEDER TIL BUDSJETT- OG REGNSKAPSFORSKRIFTEN

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

H-2455

November 2019

Oppdatert 4. januar 2024

(endringene er markert med rød skrift)

Om veilederen

Denne veilederen inneholder Kommunal- og distriktsdepartementets forklaringer til [forskrift 7.6.2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner mv.](#) Forskriften omtales gjerne i kortform som «budsjett- og regnskapsforskriften».

Forskriften gjelder for alle budsjett- og regnskapsenhetene som er regulert av kommuneloven, det vil si kommunekassen og fylkeskommunekassen, kommunale og fylkeskommunale foretak, lånefond, interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap, samt interkommunale styrer etter kommuneloven (1992) § 27.

[Kommuneloven \(2018\)](#) inneholder flere sentrale bestemmelser om økonomiplanen, årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen. Forskriften utfyller bestemmelsene om økonomiplan, årsbudsjett og årsregnskap, nærmere bestemt kommuneloven §§ 14-3, 14-4, 14-6, 14-8 og 14-9.

Lovens bestemmelser er i liten grad gjentatt i forskriften. Loven og forskriften må derfor lese i sammenheng. For veiledning om lovens bestemmelser viser vi til lovens forarbeider, det vil si: kommunelovutvalgets utredning [NOU 2016: 4 Ny kommunelov](#), departementets 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 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.

Innholdsfortegnelse

Oversikt over forskriftsendringer og endringer i veilederen.....	5
Kapittel 1. Virkeområde.....	6
Til § 1-1 Saklig virkeområde	6
Kapittel 2. Skillet mellom drift og investering	7
Til § 2-1 Inntekter og utgifter mv. i økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjettet og driftsregnskapet	7
Til § 2-2 Inntekter og utgifter mv. i økonomiplanens investeringsdel, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet	8
Til § 2-3 Vedlikehold og påkostninger på varige driftsmidler.....	10
Til § 2-4 Tilskudd til andres investeringer	10
Til § 2-5 Avdrag på lån	11
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.....	17
Til § 3-1 Klassifisering av eiendeler og gjeld.....	17
Til § 3-2 Måling av anleggsmidler og langsiktig gjeld	18
Til § 3-3 Måling av omløpsmidler og kortsiktig gjeld.....	19
Til § 3-4 Avskrivninger av anleggsmidler.....	20
Til § 3-5 Pensjonspremier, premieavvik, pensjonsmidler og pensjonsforpliktelser	21
Til § 3-6 Forutsetningene for beregning av netto pensjonskostnad, pensjonsmidlene og pensjonsforpliktelsene.....	23
Til § 3-7 Virkninger av endring av regnskapsprinsipp	24
Til § 3-8 Bokføring	24
Kapittel 4. Avslutning av årsregnskapet.....	26
Til § 4-1 Regnskapsføring av bruk av lån og egenkapitaldisposisjoner.....	26
Til § 4-2 Strykninger av egenkapitaldisposisjoner og bruk av disposisjonsfond ved merforbruk i driftsregnskapet	27
Til § 4-3 Strykninger av egenkapitaldisposisjoner og avsetning til disposisjonsfond ved mindreforbruk i driftsregnskapet.....	29
Til § 4-4 Bruk av disposisjonsfond ved tidligere års merforbruk	29
Til § 4-5 Strykninger av egenkapitaldisposisjoner ved udekket beløp i investeringsregnskapet.....	30
Til § 4-6 Strykninger av bruk av lån, egenkapitaldisposisjoner mv. ved udisponert beløp i investeringsregnskapet	30
Kapittel 5. Obligatoriske oppstillinger og opplysninger i økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet. Frister.	32
Til § 5-1 Oppstillinger i økonomiplanen og årsbudsjettet	32
Til § 5-2 Oppstillinger og noteopplysninger i årsregnskapet.....	32
Til § 5-3 Spesifisering av poster.....	33
Til § 5-4 Bevilgningsoversikter – drift.....	33
Til § 5-5 Bevilgningsoversikter – investering	36
Til § 5-6 Økonomisk oversikt etter art – drift.....	38
Til § 5-7 Oversikt over gjeld og andre vesentlige langsiktige forpliktelser i økonomiplanen og årsbudsjettet	39
Til § 5-8 Balanseregnskapet.....	39
Til § 5-9 Oversikt over samlet budsjettavvik og årsavslutningsdisposisjoner	39
Til § 5-10 Faste noteopplysninger om arbeidskapitalen, kapitalkonto og endringer i regnskapsprinsipp	43
Til § 5-11 Faste noteopplysninger om eiendeler	44

Til § 5-12 Faste noteopplysninger om lån, avdrag, pensjon og andre forpliktelser	45
Til § 5-13 Faste noteopplysninger om andre forhold.....	47
Til § 5-14 Separat resultatoppstilling for maritime og offshorerelaterte sikkerhetskurs	48
Til § 5-15 Andre noteopplysninger i årsregnskapet og krav om nummerering av notene.....	48
Til § 5-16 Frister for oversendelse av økonomiplanen, årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til departementet	49
Kapittel 6. Særlige regler for kommunale og fylkeskommunale foretak	50
Til § 6-1 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsbudsjettet og årsregnskapet i kapittel 5	50
Til § 6-2 Særlige noteopplysninger i årsregnskapet	51
Kapittel 7. Særlige regler for kommunale og fylkeskommunale foretak som driver næringsvirksomhet	52
Til § 7-1 Årsregnskap etter regnskapsloven	52
Til § 7-2 Årsbudsjettets innhold.....	53
Til § 7-3 Årsregnskapets innhold	53
Til § 7-4 Årsberetningens innhold.....	54
Til § 7-5 Inndekning av merforbruk.....	54
Kapittel 8. Særlige regler for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap	55
Til § 8-1 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsbudsjettet og årsregnskapet i kapittel 5	55
Til § 8-2 Særlige noteopplysninger i årsregnskapet	56
Til § 8-3 Unntak fra kravet om eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning	56
Til § 8-4 Særlige regler når det ikke utarbeides eget årsbudsjett og årsregnskap	57
Til § 8-5 Unntak fra plikten til å oversende årsbudsjettet, årsregnskapet og årsberetningen til departementet	57
Kapittel 9. Særlige regler for lånefond	58
Til § 9-1 Lånefondets årsbudsjett og årsregnskap	58
Til § 9-2 Mottatte avdrag på lån i lånefondets årsbudsjett og årsregnskap	59
Til § 9-3 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsbudsjettet og årsregnskapet i kapittel 5	60
Til § 9-4 Særlige noteopplysninger i lånefondets årsregnskap	60
Til § 9-5 Inndekning av merforbruk i driftsregnskapet og udekket beløp i investeringsregnskapet.....	60
Kapittel 10. Konsolidert årsregnskap for kommuner og fylkeskommuner	62
Til § 10-1 Konsolidering	62
Til § 10-2 Unntak fra kravene til oppstillinger i årsregnskapet i kapittel 5.....	63
Til § 10-3 Unntak fra kravet om konsolidering	64
Til § 10-4 Særlige noteopplysninger i det konsoliderte årsregnskapet	64
Kapittel 11. Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser	66
Til § 11-1 Ikrafttredelse	66
Til § 11-2 Overgangsregler	66
Vedlegg. Bevilgningsoversikt drift etter § 5-4 første ledd med KOSTRA-arter.....	67
Vedlegg. Bevilgningsoversikt investering § 5-5 første ledd med KOSTRA-arter.....	69
Vedlegg. Økonomisk oversikt drift etter § 5-6 med KOSTRA-arter	71
Vedlegg. Balanseregnskap etter § 5-8 med KOSTRA-kapitler	72
Vedlegg. Oversikt over budsjettavvik og årsavslutningsdisposisjoner etter § 5-9 – Driftsregnskapet.....	75
Vedlegg. Oversikt over budsjettavvik og årsavslutningsdisposisjoner etter § 5-9 – Investeringsregnskapet.....	79
Vedlegg. Noteopplysninger om garantier.....	83
Vedlegg. Brev av 3. oktober 2019.....	84

Oversikt over forskriftsendringer

- Forskrift 2.9.2021 nr. 2669 – økt maksimal avskrivningstid for programvare.
- Forskrift 9.12.2021 nr. 3479 – endringer i § 5-4 til § 5-6 (brutto presentasjon av avsetninger til og bruk av fond), endringer i kapittel 4 (årsavslutningen) og § 5-9 (oversikt over strykninger mv.), nye krav til noteopplysninger om garantier mfl.

Oversikt over endringer i veilederen

Følgene endringer er gjort i veilederen januar 2024:

- Justeringer og rettinger i veiledningen til forskriften kapittel 4 om årsavslutningen.
- Presiseringer til § 5-2 om innholdet i budsjettkolonnene.
- Justeringer og rettinger i veiledningen til innholdet i oppstillingen etter § 5-9 om årsavslutningsdisposisjonene.
- Justeringer og rettinger i vedleggene om oppstillingen etter § 5-9.
- Presiseringer i vedlegget om innholdet i garantinoten.
- Vedleggene om innholdet i de obligatoriske oversiktene er oppdatert i samsvar med endringer i arter og balansekapitler (gjelder fra budsjett- og regnskapsåret 2024).
- Veiledningstekst som kun gjaldt til og med budsjett- og regnskapsåret 2022 er tatt ut.

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 brukerbetaling. 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 trossamfunnsloven § 14 fjerde ledd eller gravplassloven § 3 tredje 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 samlete 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. Regnskapsføring av bruk av lån må ses i sammen med reglene for årsavslutningen, jf. § 4-1 og § 4-6.

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 engangskarakter.

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 og andre punktum, som slår fast at en andel av inntektene fra salg av aksjer som er klassifisert som finansielle anleggsmidler, skal regnes som løpende inntekter. Dette forutsetter at kommunen eller fylkeskommunen har bestemmende innflytelse i selskapet. Hvor stor andelen som kan inntektsføres i drift 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 sjettede 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 f. 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 forventete 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 aktuarmetoder. 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 livsforsikringsselskap 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 korrigerings 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. Det vil si hvilke disposisjoner som skal gjennomføres (årsavslutningsdisposisjoner) etter at utgifter, inntekter, avsetninger til og bruk av bundne fond er regnskapsført. 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.

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 bruk av lån og egenkapitaldisposisjoner

Bestemmelsen regulerer avslutningen av driftsregnskapet og investeringsregnskapet.

Det første trinnet i avslutningen er regulert i første ledd. Etter *første ledd første punktum* skal de angitte disposisjonene regnskapsføres med budsjetterte beløp.

For driftsregnskapet skal overføring til investering, avsetning til og bruk av disposisjonsfond og inndekning av tidligere års merforbruk føres i driftsregnskapet i samsvar med de beløpene som kommunestyret eller fylkestinget har vedtatt i driftsbudsjettet.

For investeringsregnskapet skal bruk av lån, overføring fra drift, avsetning til og bruk av ubundet investeringsfond føres i samsvar med de beløpene som er vedtatt i investeringsbudsjettet.

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

I tillegg skal inndekning av et eventuelt udekket beløp i forrige års investeringsregnskap føres i sin helhet, uavhengig av budsjetterte beløp, jf. *tredje punktum*.

Etter at disposisjonene som nevnt foran er regnskapsført i tråd med første ledd, vil driftsregnskapet vise et («foreløpig») merforbruk eller mindreforbruk og investeringsregnskapet et udekket eller udisponert beløp.

Det følger av *andre ledd* at disposisjonene som nevnt i første ledd i visse tilfeller må strykes (reduseres) eller økes. Dette er avhengig av om regnskapet viser («foreløpig») merforbruk eller mindreforbruk og udekket eller udisponert beløp. De nærmere reglene for dette er gitt i § 4-2 til § 4-4 for driftsregnskapet og § 4-5 og § 4-6 for investeringsregnskapet. Dette er det andre trinnet i årsavslutningen, og vil altså være å gjennomføre strykninger

(reduksjoner) av overføring fra drift til investering, avsetninger til og bruk av fond, inndekning av tidligere års merforbruk og/eller bruk av lån, jf. § 4-2 første ledd, § 4-3 første ledd, § 4-5 første ledd og § 4-6 første ledd. Hvilke strykninger som må gjøres avhenger som nevnt foran av om regnskapet viser et «(foreløpig)» mer- eller mindreforbruk (drift) og et udekket eller udisponert beløp (investering) etter at disposisjonene etter første ledd er gjennomført.

Etter at disse strykningene er gjennomført, må avsetning til eller bruk av fond økes, avhengig av om regnskapet fortsatt viser et mer- eller mindreforbruk og et udisponert beløp, jf. § 4-2 andre ledd, § 4-3 andre ledd og § 4-6 andre ledd. Dette er det tredje trinnet i årsavslutningen.

Dersom balanseregnskapet viser et merforbruk fra tidligere år etter at årsavslutningen er gjennomført i tråd med § 4-1 og § 4-2 eller § 4-3, skal merforbruket dekkes etter § 4-4.

Tredje ledd gir regler om strykninger som må foretas i tillegg til strykningene som er nevnt foran.

Tredje ledd bokstav a innebærer at overføring fra drift også må strykes ytterligere, 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 stryke 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 slike strykninger hvis det er nødvendig. Bestemmelsen bygger på kommuneloven § 14-9 andre ledd andre punktum.

Tredje ledd bokstav b innebærer at også bruk av lån må strykes ytterligere, når dette følger av kommuneloven § 14-15 til § 14-17. Bruk av lån må altså reduseres dersom dette er nødvendig for å unngå at bruk av lån finansierer andre utgifter enn det som kan lånefinansieres. Plikten til å stryke bruk av lån er uavhengig av om det er behov for å gjennomføre strykninger etter § 4-6, og kommer også i tillegg til slike strykninger hvis det er nødvendig.

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

Bestemmelsen gir regler om at overføring til investering, avsetninger til disposisjonsfond og inndekning av merforbruk som er vedtatt i driftsbudsjettet eller som har hjemmel i delegert myndighet, likevel ikke skal gjennomføres hvis 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 første ledd er gjennomført, stiller § 4-2 *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 altså å redusere det beløpet som føres i regnskapet, sammenlignet med det som i utgangspunktet er ført etter § 4-1 første ledd. 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. *Første ledd andre punktum presiserer at et merforbruk i driftsregnskapet ikke medfører at overføringer av bundne midler til bruk i investering skal strykes. Overføring av årets ubrukte bundne inntekter eller midler fra et bundet driftsfond som også kan benyttes til investering, skal dermed ikke strykes.*

For det andre skal avsetninger til disposisjonsfond strykes, jf. første ledd første punktum *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*.

Tredje punktum innebærer at strykninger etter første punktum bokstav a og b skal gjennomføres først. Rekkefølgen på strykninger etter bokstav a og b er valgfri. Strykning av inndekning av tidligere års merforbruk etter bokstav c kan først gjennomføres etter at strykninger etter bokstav a og b er gjennomført så langt som mulig. Strykning av inndekning av merforbruk fra tidligere år skal bare gjennomføres hvis årets merforbruk ikke er redusert ned til 0 ved hjelp av strykninger etter bokstav a og b. Et merforbruk fra tidligere år kan altså ikke dekkes inn ved at det dannes et "nytt" merforbruk.

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 bunntlinjen 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 egenkapitaldisposisjoner 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 bruk av disposisjonsfond 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 første ledd 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 kommer 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 egenkapitaldisposisjoner 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 hvis dette medfører at investeringsregnskapet avsluttes med et udekket beløp på bunmlinjen.

Dersom investeringsregnskapet viser et («foreløpig») udekket beløp etter at årsavslutningsdisposisjonene i § 4-1 første ledd er gjennomført, stiller § 4-5 *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 bruk av lån, egenkapitaldisposisjoner og avsetning til ubundet investeringsfond ved udisponert beløp i investeringsregnskapet

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

Dersom investeringsregnskapet viser et («foreløpig») udisponert beløp etter at årsavslutningsdisposisjonene i § 4-1 første ledd er gjennomført, stiller *første ledd første punktum* 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 bruk av lån strykes, jf. *bokstav a*.

For det andre skal overføringer fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet strykes, jf. *bokstav b. Første ledd andre punktum* presiserer at overføringer av bundne midler til bruk i investering ikke er gjenstand for strykninger som følge av udisponert beløp i investeringsregnskapet. Overføring av bundne inntekter eller midler fra et bundet driftsfond som også kan benyttes til investering, skal dermed ikke strykes.

For det tredje skal bruk av ubundet investeringsfond strykes, jf. første ledd *bokstav c*.

Rekkefølgen på disse strykningene er valgfri. Det er altså opp til kommunen eller fylkeskommunen å bestemme rekkefølgen på finansieringskildene i investeringsregnskapet.

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 bunnlinjen.

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

Bestemmelsene i kapitlet stiller krav til hvilke oppstillinger og opplysninger som økonomiplanen, årsbudsjettet og årsregnskapet skal inneholde, og gir regler for når disse samt 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.

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. **Kolonnene opprinnelig vedtatt årsbudsjett og regulert årsbudsjett skal kun inneholde beløp som kommunestyret selv har vedtatt, enten i opprinnelig budsjett eller ved senere budsjettreguleringer. Disponeringer som er foretatt underveis i budsjettåret av underordnet organ eller kommunedirektør etter fullmakt, er ikke budsjettreguleringer og skal ikke tas inn i de nevnte kolonnene.** *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 tjenestoområdene 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 (post 6) og netto finansutgifter (post 15), samt disponering eller dekning av netto driftsresultat (post 17) i form av overføringer til investering og netto avsetninger til eller bruk av fond mv. (postene 18 til 23).

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 23 viser hvordan netto driftsresultat disponeres eller finansieres, inklusive eventuell inndekning av tidligere års merforbruk. Summen føres på post 24. Her inngår alle overføringer til investering og avsetninger til og bruk av fond, inklusive overføringer og avsetninger til og bruk av fond som er knyttet til de enkelte budsjettområdene i bevilgningsoversikten etter § 5-4 andre ledd.

Et eventuelt merforbruk føres på post 25. 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 åpning for å planlegge for et merforbruk i økonomiplanen eller årsbudsjettet, jf. kommuneloven § 14-10. Det er ikke adgang til å føre et mindreforbruk på post 25, 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 25 skal vise overføringer fra drift, brutto avsetninger til eller bruk av **bundne og ubundet investeringsfond** samt dekning av tidligere års udekket beløp. Summen av dette føres på post 26.

Forskriften åpner ikke for at bruk av driftsfond kan føres direkte i økonomiplanens investeringsdel, investerings - eller 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 27 Fremført til inndeckning i senere år. Et udekket beløp kan bare forekomme på bunnlinjen (post 27) 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 et udisponert beløp på post 27, hverken i økonomiplanen, årsbudsjettet eller 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 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 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 bunnlinsen, det vil si post 32, jf. kommuneloven § 14-10. Et eventuelt merforbruk i årsregnskapet føres på post 32. 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 32, hverken i økonomiplanen, årsbudsjettet eller årsregnskapet.

Post 32 skal svare til post 25 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. Se også vedlegg med oppsett av oversikten etter § 5-9.

Formålet med oppstillingene er for det første å synliggjøre hva beløpet på bunnlinjen i regnskapet ville vært, dersom følgende disposisjoner

- overføring fra drift til investering,
- avsetninger til og bruk av fond,
- bruk av lån og
- dekning av merforbruk og udekket beløp

ble gjennomført i tråd med budsjetterte beløp og bruk av delegert myndighet (§ 4-1 første ledd), uavhengig av om årets inntekter og utgifter faktisk viser at det er rom for eller behov for å gjennomføre disse disposisjonene.

Dette beløpet (årets budsjettavvik) gis på henholdsvis post 8 og 9 i oppstillingene for henholdsvis drift og investering. Beløpet viser det samlede avviket mellom budsjettet og regnskapet, gitt at de nevnte disposisjonene 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 disposisjonene nevnt foran først er gjennomført i tråd med budsjettet og delegert myndighet (§ 4-1 første ledd).

Årsavslutningsdisposisjonene (strykninger mv.) skal vises på post 9 til 12 og 14 til 17 i oppstillingen for driftsregnskapet, og på post 10 til 13 og 15 i oppstillingen for investeringsregnskapet. Disse postene forklarer differansen mellom:

(1) overføring fra drift til investering, avsetninger til og bruk av fond og dekning av merforbruk og udekket beløp i henhold til *budsjett og delegert myndighet*,

og

(2) overføring fra drift til investering, avsetninger til og bruk av fond mv. *etter at regnskapet er avsluttet*. Også differansen mellom budsjett og regnskap for bruk av lån inngår.

Driftsregnskapet

Første ledd gjelder oppstillingen for driftsregnskapet. Se også vedlegg.

Første ledd første punktum innebærer at post 1 skal vise årets netto driftsresultat.

Post 2 skal vise avsetninger til bundne driftsfond og post 3 skal vise bruk av bundne driftsfond.

Post 4 skal vise overføring til investering i henhold til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet (**etter eventuelle endringer i revidert budsjett**) og det som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet, jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav b og andre punktum.

Post 5 skal vise avsetninger til disposisjonsfond i henhold til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet (**etter eventuelle endringer i revidert budsjett**) og det som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet, jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav c og andre punktum.

Post 6 skal vise bruk av disposisjonsfond i henhold til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet (**etter eventuelle endringer i revidert budsjett**) og det som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet, jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav c og andre punktum.

Post 7 skal vise dekning av tidligere års merforbruk i henhold til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet (**etter eventuelle endringer i revidert budsjett**), jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav d.

Post 8 skal vise beløpet som framkommer på bunnlinjen i driftsregnskapet som mer- eller mindreforbruk, etter at føringene i § 4-1 første ledd første og andre punktum er foretatt (**«foreløpig» mer- eller mindreforbruk før strykninger**). Beløpet på post 8 viser det samlede avviket mellom driftsbudsjettet og driftsregnskapet (årets budsjettavvik), gitt at overføring fra drift mv. kun ble gjennomført i tråd med driftsbudsjettet og bruk av delegert myndighet.

Post 9 til 12 og 14 til 17 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 9 til 11 skal vise de beløpene som er strøket etter § 4-2 første ledd **ved merforbruk i driftsregnskapet på post 8 («foreløpig» merforbruk før strykninger)**.

Strykning av overføring til investering etter § 4-1 tredje ledd bokstav a inngår også i post 9. Post 9 omfatter også strykning av overføring fra drift i investeringsregnskapet etter § 4-6 første ledd første punktum bokstav b.

Post 12 skal vise beløpet som er strøket etter § 4-3 første ledd **ved mindreforbruk i driftsregnskapet på post 8 («foreløpig» mindreforbruk før strykninger)**.

Post 13 skal deretter vise beløpet som framkommer på bunnlinsen i driftsregnskapet som («foreløpig») mer- eller mindreforbruk **etter strykninger**.

Post 14 skal vise bruk av disposisjonsfond i samsvar med § 4-2 andre ledd.

Post 15 skal vise bruk av disposisjonsfond i samsvar med § 4-4.

Post 16 og 17 skal vise disponeringene av mindreforbruk i samsvar med § 4-3 andre ledd.

Post 18 skal vise den endelige bunnlinsen i driftsregnskapet etter at regnskapet er avsluttet, **som vil være null dersom det ikke er merforbruk**. Beløpet skal samsvare med beløpet på post 25 i oversikten etter § 5-4 og post 32 i oversikten etter § 5-6.

Første ledd andre punktum innebærer at de enkelte angitte postene som angitt foran 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 9 til 11 når det ikke foreligger et (foreløpig) merforbruk som skal håndteres etter § 4-2 første ledd. Post 1 til 8, 13 og 18 kan ikke utelates.

Se også vedlegg med oppsett av oversikten etter § 5-9.

Investeringsregnskapet

Andre ledd gjelder oppstillingen for investeringsregnskapet. Se også vedlegg.

Andre ledd første punktum innebærer at post 1 skal vise årets investeringsutgifter samt utgifter til videreutlån (videreutlån og avdrag på lån til videreutlån), fratrukket årets investeringsinntekter eksklusive bruk av lån **og eksklusive bruk av lån til videreutlån**. Post 1 skal altså være nettosummen **av utgiftene** fratrukket **inntektene på følgende poster i oversikten etter § 5-5 første ledd:**

- Utgiftene: post 6, post 15 og post 17
- Inntektene: post 7 til 12 **og post 18**.

Post 2 skal vise avsetninger til bundne investeringsfond og post 3 skal vise bruk av bundne investeringsfond.

Post 4 skal vise bruk av lån i henhold til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet (**etter eventuelle endringer i revidert budsjett**), jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav a.

Post 5 skal vise overføring fra drift i henhold til det som kommunestyret (**etter eventuelle endringer i revidert budsjett**) eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet og det som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet, jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav b og andre punktum.

Post 6 skal vise avsetninger til ubundet investeringsfond i henhold til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet (**etter eventuelle endringer i revidert budsjett**) og det som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet, jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav c og andre punktum.

Post 7 skal vise bruk av ubundet investeringsfond i henhold til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet (**etter eventuelle endringer i revidert budsjett**) og det som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet, jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav c og andre punktum.

Post 8 skal vise dekning av tidligere års udekket beløp, det vil si det beløpet som skal dekkes inn etter kommuneloven § 14-11 tredje ledd og § 14-12 første ledd andre punktum samt denne forskriften § 9-5 tredje ledd (for lånefond), uavhengig av om dette er faktisk er budsjettert, jf. § 4-1 første ledd tredje punktum.

Post 9 skal vise beløpet som framkommer på bunnlinjen som udekket eller udisponert beløp i investeringsregnskapet, etter at føringene i § 4-1 første ledd er foretatt (**«foreløpig» udekket eller udisponert før strykninger**). Beløpet på post 9 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 10 skal vise beløpet som er strøket etter § 4-5 første ledd **ved udekket i investeringsregnskapet på post 9 («foreløpig» udekket før strykninger)**.

Post 11 til 13 skal vise de beløpene som er strøket etter § 4-6 første ledd **ved udisponert i investeringsregnskapet på post 9 («foreløpig» udisponert før strykninger)**.

Strykning av bruk av lån etter § 4-1 tredje ledd bokstav b inngår også i post 11.

Strykning av overføring til investering etter § 4-1 tredje ledd bokstav a inngår også i post 12. Post 12 omfatter også strykning av overføring til investeringsregnskapet etter § 4-2 første ledd **første punktum bokstav a**.

Post 14 skal deretter vise beløpet som framkommer på bunnlinjen i investeringsregnskapet som udekket eller («foreløpig») udisponert beløp **etter strykninger**. Dersom linjen viser et udekket beløp, vil dette svare til den endelige bunnlinjen, se post 16.

Post 15 skal vise disponeringen av et udisponert beløp i samsvar med § 4-6 andre ledd.

Post 16 skal vise den endelige bunnlinsen i investeringsregnskapet etter at regnskapet er avsluttet. Beløpet skal samsvare med beløpet på post 27 i oversikten etter § 5-5 første ledd.

Andre 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 11 til 13 når det ikke foreligger et udisponert beløp som skal håndteres etter § 4-6 første ledd. Post 14 utelates når den viser et udekket beløp, da dette vil tilsvare beløpet på post 16. Post 1 til 9 og 16 kan ikke utelates.

Se også vedlegg med oppsett av oversikten etter § 5-9.

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 regnskapsestimater 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 stiller krav om å gi en rekke opplysninger for hver enkelt garanti som kommunen eller fylkeskommunen har stilt. Kravene gjelder både kausjoner og annen økonomisk garanti. *Første punktum* stiller for det første krav om å angi hvem (hvilket rettssubjekt) den enkelte garanti gjelder, det vil si hvem kommunen eller fylkeskommunen støtter med garantien. Dersom det stilles en kausjon, skal det altså angis hvem som er debitor i hovedforholdet (det underliggende forholdet som det kausjonerer for), typisk hvem som er låntaker. Ved kausjoner er det ikke krav om å i tillegg angi hvem som er kreditor for fordringen som det garanteres for. Dersom det stilles en selvstendig garanti, må det framgå hvem som får en betinget fordring på kommunen eller fylkeskommunen. Opplysningen skal finnes i garantivedtaket, jf. garanti- og finansforskriften § 2.

For det andre skal det angis hvilket formål garantien gjelder. Dette innebærer at det skal angis hva garantien knytter seg til, for eksempel om garantien knytter seg til driftsutgifter eller investeringsutgifter, og i så fall hvilken investering som skal foretas. Opplysningen skal finnes i garantivedtaket, jf. garanti- og finansforskriften § 2.

For det tredje skal det angis hvilken type garanti som er stilt. Det vil si om garantien er en simpel kausjon, selvskyldnerkausjon eller en selvstendig garanti. Opplysningen skal finnes i garantivedtaket, jf. garanti- og finansforskriften § 2.

For det fjerde skal det opplyses om hva som er den vedtatte garantirammen. Det vil si det maksimale beløpet som kommunen eller fylkeskommunen kan bli ansvarlig for. Ved kausjoner oppgis likevel bare hva som er det maksimale låneopptaket angitt i garantivedtaket, eksklusiv eventuelle tillegg for renter og omkostninger. Slike tillegg skal oppgis for seg. Opplysningen skal finnes i garantivedtaket, jf. garanti- og finansforskriften § 2.

For det femte skal det angis hva som er størrelsen på garantiansvaret ved utgangen av regnskapsåret. Ved kausjoner for låneopptak tilsvarer dette lånets saldo per 31.12. i regnskapsåret (størrelsen på lån som hittil er tatt opp fratrukket betalte avdrag). Beløpet inkluderer ikke lån som enda ikke er tatt opp. Med andre ord skal dette vise garantiansvaret (eksklusiv eventuelle tillegg for renter og omkostninger mv.) dersom ansvaret måtte innfris på balansedagen.

For det sjette skal det opplyses om tidspunktet for når garantiansvaret utløper, enten med årstall eller gjenstående antall år. Opplysningen skal finnes i garantivedtaket, jf. garanti- og finansforskriften § 2.

Andre punktum stiller krav om at hvis en garanti gjelder for lån som enda ikke er tatt opp, skal det opplyses om samlede forventete framtidige låneopptak utover lånets saldo per 31.12. Dette skal få fram at kommunen eller fylkeskommunen på et framtidig tidspunkt vil få et garantiansvar utover lånesaldoen på balansedagen.

Tredje punktum stiller krav om at hvis garantien omfatter tillegg som renter og omkostninger på lån og lignende, skal dette opplyses for seg (og ikke tas inn i vedtatt garantiramme som nevnt foran). For lån skal altså slike tillegg oppgis for seg, i tillegg til maksimalt låneopptak og lånesaldo per 31.12. Tillegget oppgis eksempelvis slik: "10 % av gjeldende hovedstol til dekning av eventuelle påløpte renter og omkostninger". Opplysningen skal finnes i garantivedtaket, jf. garanti- og finansforskriften § 2.

Fjerde punktum stiller krav om at det skal opplyses om garantien er godkjent av departementet/statsforvalteren i henhold til kommuneloven § 14-19 første ledd, eller kun vedtatt men enda ikke godkjent av departementet/statsforvalteren, eller om garantien gjelder for små beløp og ikke trenger godkjenning (garantier for små beløp er unntatt kravet om godkjenning i henhold til kommuneloven § 14-19 andre ledd, jf. garanti- og finansforskriften § 4 og § 5).

Fjerde punktum åpner for at garantier for privatpersoner (husholdninger) kan angis samlet. *Femte punktum* innebærer at en innfrielse eller mulig innfrielse av en garanti (sannsynlighetsovervekt) skal spesifiseres med hvilken garanti det gjelder og beløp.

Opplysningene om noter kan (bør) gis som vist i vedlegg.

Til § 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, fordelt med beløp for revisjonstjenester (samlete utgifter til regnskapsrevisjon inklusive forenklet etterlevelseskontroll, forvaltningsrevisjon og eierskapskontroll og annen revisjon) 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 ytterlige 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 i *første ledd første punktum* 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.

Bestemmelsen i *andre punktum* åpner for at kommunale og fylkeskommunale foretak kan la være å utarbeide bevilgningsoversikten etter § 5-4 andre ledd. Hvis oversikten ikke utarbeides, vil det være bevilgningsoversikten etter § 5-4 første ledd som viser bevilgningen.

Det er bare aktuelt å utelate oversikten etter § 5-4 andre ledd hvis foretaket kun har én type virksomhet og ett bevilgningsområde, det vil si når det ikke er flere budsjettområder som bevilgningene skal fordeles på. Dette følger av kravet i kommuneloven § 14-4 andre ledd om at årsbudsjettet skal vise prioriteringene og bevilgningene.

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 i *første ledd første punktum* 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.

Bestemmelsen i *andre punktum* åpner for at interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap kan la være å utarbeide bevilgningsoversikten etter § 5-4 andre ledd. Hvis oversikten ikke utarbeides, vil det være bevilgningsoversikten etter § 5-4 første ledd som viser bevilgningen.

Det er bare aktuelt å utelate oversikten etter § 5-4 andre ledd hvis samarbeidet kun har én type virksomhet og ett bevilgningsområde, det vil si når det ikke er flere budsjettområder som bevilgningene skal fordeles på. Dette følger av kravet i kommuneloven § 14-4 andre ledd om at årsbudsjettet skal vise prioriteringene og bevilgningene.

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 oppgavefellesskap 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 oppgavefellesskap 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 oppgavefelleskap 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

Andre 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. Bevilgningsoversikt drift etter § 5-4 første ledd med KOSTRA-arter

Post		KOSTRA-art
1	Rammetilskudd	800
2	Inntekts- og formuesskatt	870
3	Eiendomsskatt	Sum (871:876)
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	Avsetninger til bundne driftsfond	550
20	Bruk av bundne driftsfond	950
21	Avsetninger til disposisjonsfond	540
22	Bruk av disposisjonsfond	940
23	Dekning av tidligere års merforbruk	530
24	Sum disponeringer eller dekning av netto driftsresultat	Sum (post 18 : post 23)*****
25	Fremført til inndekning i senere år (merforbruk)	980 (post 17 – post 24)*****

Noter

Artene som er tilordnet bevilgningsoversikten etter § 5-4 første ledd skal normalt alltid være med i oversikten. Det finnes likevel unntak fra dette, se kommentarene til post 4.

Flere av artene som er tilordnet oversikten kan også høre med i oversikten etter § 5-4 andre ledd, se kommentarene 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 kommentarene til post 4.

* Post 4 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 budsjettert 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.

**** Renter og avdrag kan 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 25 skal være lik postene 25 til 32 i økonomisk oversikt drift etter § 5-6.

Vedlegg. 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 + (500:501)*
2	Tilskudd til andres investeringer	Sum (400 + 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; 880:890) + sum (900:901)
9	Salg av varige driftsmidler	Sum (620 + 650 + 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	Sum (521:522)**
16	Bruk av lån til videreutlån	Sum (911:912)***
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	Avsetninger til bundne investeringsfond	550
22	Bruk av bundne investeringsfond	950
23	Avsetninger til ubundet investeringsfond	540
24	Bruk av ubundet investeringsfond	940
25	Dekning av tidligere års udekket beløp	530
26	Sum overføring fra drift og netto avsetninger	Sum (post 20 : post 25)
27	Fremført til inndekning (udekket beløp)	980 (- post 6 + post 14 - post 19 – post 26)

Noter

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 070, 075, 080, 100 og 110. Oversikten har ikke ekskludert slike arter, for at tabellen ikke skal bli for uoversiktlig.

** I årsregnskapet som skal behandles av kommunestyret, tilordnes art 521 som utgangspunkt post 4. I enkelte tilfeller tilordnes imidlertid utgifter på art 521 til post 15 i årsregnskapet som skal behandles av kommunestyret. Art 521 skal tilordnes post 15 *Videreutlån* hvis intern långiver har finansiert det interne utlånet med eksternt innlån, og intern låntaker bruker det interne lånet til eksternt utlån til videreutlån med hjemmel i kommuneloven § 14-17-første ledd, se veiledningen til art 521. Långiver fører bruk av lån til finansiering av utlån til videreutlån på art 912 og internt (videre)utlån på art 521. Låntaker fører bruk av internt lån på art 911, og videreutlån på art 522. Løsningen innebærer at bevilgningsoversikten for intern långiver presenterer disposisjonene som bruk av lån til videreutlån og viderutlån i sammenheng på post 15 og 16 (i stedet for post 4 og 16). Løsningen innebærer at bevilgningsoversikten for intern låntaker presenterer disposisjonene som bruk av lån til videreutlån og videreutlån i sammenheng på post 15 og 16 (i stedet for post 15 og 13). Det er ikke opprettet egne KOSTRA-arter som løser denne problemstillingen.

*** I årsregnskapet som skal behandles av kommunestyret, tilordnes art 911 som utgangspunkt post 13. I enkelte tilfeller tilordnes imidlertid inntekter på art 911 til post 16 i årsregnskapet som skal behandles av kommunestyret. Art 911 skal tilordnes post 16 *Bruk av lån til videreutlån* hvis internt långiver har finansiert det interne utlånet med eksternt innlån, og intern låntaker bruker det interne lånet til eksternt utlån til videreutlån med hjemmel i kommuneloven § 14-17-første ledd, se veiledningen til art 911. Långiver fører bruk av lån til finansiering av utlån til videreutlån på art 912 og internt (videre)utlån på art 521. Låntaker fører bruk av internt lån på art 911, og videreutlån på art 522. Løsningen innebærer at bevilgningsoversikten for intern långiver presenterer disposisjonene som bruk av lån til videreutlån og viderutlån i sammenheng på post 15 og 16 (i stedet for post 4 og 16). Løsningen innebærer at bevilgningsoversikten for intern låntaker presenterer disposisjonene som bruk av lån til videreutlån og videreutlån i sammenheng på post 15 og 16 (i stedet for post 15 og 13). Det er ikke opprettet egne KOSTRA-arter som løser denne problemstillingen.

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

Post		KOSTRA-art
1	Rammetilskudd	800
2	Inntekts- og formuesskatt	870
3	Eiendomsskatt	Sum (871:876)
4	Andre skatteinntekter	877
5	Andre overføringer og tilskudd fra staten	810
6	Overføringer og tilskudd fra andre	Sum (700:780) + (830:850; 880:890) + 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	Avsetninger til bundne driftsfond	550
27	Bruk av bundne driftsfond	950
28	Avsetninger til disposisjonsfond	540
29	Bruk av disposisjonsfond	940
30	Dekning av tidligere års merforbruk	530
31	Sum disponeringer eller dekning av netto driftsresultat	Sum (post 25 : post 30)
32	Fremført til inndekning i senere år (merforbruk)	980 (post 24 – post 31)**

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

** Postene 25 til 32 skal være lik postene 18 til 25 i bevilgningsoversikt drift etter § 5-4 første ledd.

Vedlegg. Balanseregnskap etter § 5-8 med KOSTRA-kapitler

Post	KOSTRA-balanskapittel
Eiendeler	
A. Anleggsmidler	Sum (post A.I : post A.IV)
I. Varige driftsmidler	Sum (24 + 27)
1. Faste eiendommer og anlegg	27
2. Utstyr, maskiner og transportmidler	24
II. Finansielle anleggsmidler	Sum (21:23 + 29)
1. Aksjer og andeler	21
2. Obligasjoner	29
3. Utlån	Sum (22:23)
III. Immaterielle eiendeler	28
IV. Pensjonsmidler	20
B. Omløpsmidler	Sum (post B.I : post B.III)
I. Bankinnskudd	10
II. Finansielle omløpsmidler	Sum (11:12 + 15 + 18)
1. Aksjer og andeler	18
2. Obligasjoner	11
3. Serifikater	12
4. Derivater	15
III. Kortsiktige fordringer	Sum (13:14 + 16 + 19)
1. Kundefordringer	Sum (13 + 14)
2. Andre kortsiktige fordringer	16
3. Premieavvik	19
Sum eiendeler	Sum (post A : post B)

Egenkapital og gjeld	
C. Egenkapital	Sum (post C.I : post C.III)
I. Egenkapital drift	Sum (51 + 56 + 5900)
1. Disposisjonsfond	56
2. Bundne driftsfond	51
3. Merforbruk i driftsregnskapet	5900
II. Egenkapital investering	Sum (53 + 55 + 5970)
1. Ubundet investeringsfond	53
2. Bundne investeringsfond	55
3. Udekket beløp i investeringsregnskapet	5970
III. Annen egenkapital	Sum (580 + 581 + 5990)
1. Kapitalkonto	5990
2. Prinsippendringer som påvirker arbeidskapitalen drift	581
3. Prinsippendringer som påvirker arbeidskapitalen investering	580
D. Langsiktig gjeld	Sum (post D.I : post D.II)
I. Lån	Sum (411:412 + 431 + 451:454 + 47)
1. Gjeld til kredittinstitusjoner	Sum (451:454 + 47)
2. Obligasjonslån	Sum (411:412)
3. Sertifikatlån	431
II. Pensjonsforpliktelse	40
E. Kortsiktig gjeld	Sum (post E.I)
I. Kortsiktig gjeld	Sum (31:32 + 34:35 + 39)
1. Leverandørgjeld	Sum (33 + 35)
2. Likviditetslån	31
3. Derivater	34
4. Annen kortsiktig gjeld	32
5. Premieavvik	39
Sum egenkapital og gjeld	Sum (post C : post E)

F. Memoriakonti	Sum (post F.I : post F.III)
I. Ubrukte lånemidler	Sum (9100:9110)
II. Andre memoriakonti	9200
III. Motkonto for memoriakontiene	9999

Vedlegg. Oversikt over budsjettavvik og årsavslutningsdisposisjoner etter § 5-9 – Driftsregnskapet

For driftsregnskapet kan oversikten § 5-9 utformes som følger. De to kolonnene 'Vedtatt i årsbudsjettet' (A) og 'Vedtatt etter delegert myndighet' (B) er ikke obligatoriske etter § 5-9 første ledd. Det vil si at kolonnene A og B er valgfrie og kan utelates. Skraverter/mørke felter inneholder ikke beløp/benyttes ikke.

		A	B	C
		Vedtatt av kommunestyret eller fylkestinget i årsbudsjettet	Vedtatt av underordnet organ etter delegert myndighet	Sum
1	Netto driftsresultat			
2	Avsetninger til bundne driftsfond			
3	Bruk av bundne driftsfond			
4	Overføring til investering i henhold til årsbudsjettet og fullmakter			
5	Avsetninger til disposisjonsfond i henhold til årsbudsjettet og fullmakter			
6	Bruk av disposisjonsfond i henhold til årsbudsjettet og fullmakter			
7	Budsjettet dekning av tidligere års merforbruk			
8	Årets budsjettavvik (mer- eller mindreforbruk før strykninger)			
9	Strykning av overføring til investering			
10	Strykning av avsetninger til disposisjonsfond			
11	Strykning av dekning av tidligere års merforbruk			
12	Strykning av bruk av disposisjonsfond			
13	Mer- eller mindreforbruk etter strykninger			
14	Bruk av disposisjonsfond for reduksjon av årets merforbruk etter strykninger			
15	Bruk av disposisjonsfond for inndeckning av tidligere års merforbruk			
16	Bruk av mindreforbruk etter strykninger for dekning av tidligere års merforbruk			
17	Avsetning av mindreforbruk etter strykninger til disposisjonsfond			
18	Fremført til inndeckning i senere år (merforbruk).			

Post 1 (Kolonne C - Sum) skal vise årets netto driftsresultat ihht. regnskapet.

Post 2 (Kolonne C - Sum) skal vise avsetninger til bundne driftsfond ihht. regnskapet.

Post 3 (Kolonne C - Sum) skal vise bruk av bundne driftsfond ihht. regnskapet.

Post 4 (Kolonne C - Sum) skal vise (summen av) overføring til investering ihht. det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt *i årsbudsjettet (etter eventuelle endringer i revidert budsjett)* og det som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet, jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav b og andre punktum. Beløpet skal svare til overføring fra drift i oversikten § 5-9 for investering.

Post 4 kolonne A kan spesifisere overføring til investering ihht. til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet. Dette svarer til overføring til investering i årsbudsjettet oversikten § 5-4 første ledd (inkl. overføring til investering i oversikten § 5-4 andre ledd) og i oversikt § 5-6 (etter eventuelle endringer i revidert budsjett).

Post 4 kolonne B kan spesifisere overføring til investering som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg (utover beløpene i årsbudsjettet) av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet.

Post 5 (Kolonne C - Sum) skal vise (summen av) avsetninger til disposisjonsfond i henhold til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt *i årsbudsjettet (etter eventuelle endringer i revidert budsjett)* og det som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet, jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav c og andre punktum.

Post 5 kolonne A kan spesifisere avsetninger til disposisjonsfond ihht. til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet. Dette svarer til avsetninger til disposisjonsfond i årsbudsjettet oversikten § 5-4 første ledd (inkl. avsetninger til disposisjonsfond i oversikten § 5-4 andre ledd) og i oversikt § 5-6 (etter eventuelle endringer i revidert budsjett).

Post 5 kolonne B kan spesifisere Avsetninger til disposisjonsfond som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg (utover beløpene i årsbudsjettet) av underordnet organ ved bruk av delegert.

Post 6 (Kolonne C - Sum) skal vise bruk av disposisjonsfond i henhold til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt *i årsbudsjettet (etter eventuelle endringer i revidert budsjett)* og det som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet, jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav c og andre punktum.

Post 6 kolonne A kan spesifisere bruk av disposisjonsfond ihht. til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet. Dette svarer til bruk av disposisjonsfond i årsbudsjettet oversikten § 5-4 første ledd (inkl. bruk av disposisjonsfond i oversikten § 5-4 andre ledd) og i oversikt § 5-6 (etter eventuelle endringer i revidert budsjett).

Post 6 kolonne B kan spesifisere bruk av disposisjonsfond som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg (utover beløpene i årsbudsjettet) av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet, kan spesifiseres i kolonne B.

Post 7 (Kolonne C - Sum) skal vise dekning av tidligere års merforbruk ihht. det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet (*etter eventuelle endringer i revidert budsjett*), jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav d. Dette svarer til dekning av tidligere års merforbruk i i årsbudsjettet oversikten § 5-4 første ledd) og i oversikt § 5-6 (*etter eventuelle endringer i revidert budsjett*). Beløpet kan også føres i kolonne A.

Post 8 (Kolonne C - Sum) skal vise beløpet som framkommer på bunnlinjen i driftsregnskapet som mer- eller mindreforbruk, etter at føringene i § 4-1 første ledd første og andre punktum er foretatt (*«foreløpig» mer- eller mindreforbruk før strykninger*). Beløpet på post 8 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. Beløpet er summen av post 1 til 7.

Post 9 til 12 og 14 til 17 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 9 til 11 skal vise beløpene som er strøket etter § 4-2 første ledd ved merforbruk i driftsregnskapet på post 8 («foreløpig» merforbruk før strykninger).

Post 9 (Kolonne C – Sum) skal vise strykninger av overføring til investering etter § 4-2 første ledd bokstav a. Strykning av overføring til investering etter § 4-1 tredje ledd bokstav a inngår også i post 9. Post 9 omfatter også strykning av overføring fra drift i investeringsregnskapet etter § 4-6 første ledd bokstav a.

Post 9 kolonne A kan spesifisere strykning av overføring til investering som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet.

Post 9 kolonne B kan spesifisere strykning av overføring til investering som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg (utover beløpene i årsbudsjettet) av underordnet organ ved bruk av delegert.

Post 10 (Kolonne C – Sum) skal vise strykninger av avsetninger til disposisjonsfond etter § 4-2 første ledd bokstav b.

Post 10 kolonne A kan spesifisere strykning av avsetninger til disposisjonsfond som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet.

Post 10 kolonne B kan spesifisere strykning av avsetninger til disposisjonsfond som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg (utover beløpene i årsbudsjettet) av underordnet organ ved bruk av delegert.

Post 11 (Kolonne C – Sum) skal vise strykninger av inndekning av tidligere års merforbruk etter § 4-2 første ledd bokstav c. Beløpet kan også føres i kolonne A.

Post 12 (Kolonne C – Sum) skal vise strykninger av bruk av disposisjonsfond etter § 4-3 første ledd **ved mindreforbruk i driftsregnskapet på post 8 («foreløpig» mindreforbruk før strykninger).**

Post 12 kolonne A kan spesifisere strykning av bruk av disposisjonsfond som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet.

Post 12 kolonne A kan spesifisere strykning av bruk av disposisjonsfond som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg (utover beløpene i årsbudsjettet) av underordnet organ ved bruk av delegert.

Post 13 (Kolonne C - Sum) skal vise beløpet som framkommer på bunnlinjen i driftsregnskapet som («foreløpig») mer- eller mindreforbruk *etter* strykninger. Beløpet på post 13 viser om det er et («foreløpig») mer- eller mindreforbruk som må dekkes inn eller disponeres etter § 4-2 andre ledd eller § 4-3 andre ledd.

Post 14 skal vise bruk av disposisjonsfond i samsvar med § 4-2 andre ledd.

Post 15 skal vise bruk av disposisjonsfond i samsvar med § 4-4.

Post 16 skal vise disponeringen av mindreforbruk til dekning av *tidligere års* merforbruk i samsvar med § 4-3 andre ledd første punktum.

Post 17 skal vise disponeringen av mindreforbruk til avsetning til disposisjonsfond i samsvar med § 4-3 andre ledd andre punktum.

Post 18 skal vise den endelige bunnlinjen i driftsregnskapet etter at regnskapet er avsluttet, det vil si om det er et merforbruk som skal dekkes inn. Beløpet skal samsvare med årsregnskapets beløp på post 25 i oversikten etter § 5-4 og post 32 i oversikten etter § 5-6.

Vedlegg. Oversikt over budsjettavvik og årsavslutningsdisposisjoner etter § 5-9 – Investeringsregnskapet

For investeringsregnskapet kan oversikten § 5-9 utformes som følger. De to kolonnene 'Vedtatt i årsbudsjettet' (A) og 'Vedtatt etter delegert myndighet' (B) er ikke obligatoriske etter § 5-9 andre ledd. Det vil si at kolonnene A og B er valgfrie og kan utelates. Skraverte/mørke felter inneholder ikke beløp/benyttes ikke.

		A	B	C
		Vedtatt av kommunestyret eller fylkestinget i årsbudsjettet	Vedtatt av underordnet organ etter delegert myndighet	Sum
1	Sum utgifter og inntekter eksklusive bruk av lån			
2	Avsetninger til bundne investeringsfond			
3	Bruk av bundne investeringsfond			
4	Budsjettert bruk av lån			
5	Overføring fra drift i henhold til årsbudsjettet og fullmakter			
6	Avsetninger til ubundet investeringsfond i henhold til årsbudsjettet og fullmakter			
7	Bruk av ubundet investeringsfond i henhold til årsbudsjettet og fullmakter			
8	Dekning av tidligere års udekket beløp			
9	Årets budsjettavvik (udekket eller udisponert beløp før strykninger)			
10	Strykning av avsetninger til ubundet investeringsfond			
11	Strykning av bruk av lån			
12	Strykning av overføring fra drift			
13	Strykning av bruk av ubundet investeringsfond			
14	Udekket eller udisponert beløp etter strykninger			
15	Avsetning av udisponert beløp etter strykninger til ubundet investeringsfond			
16	Fremført til inndeckning i senere år (udekket beløp).			

Post 1 (Kolonne C - Sum) skal vise årets investeringsutgifter samt utgifter til videreutlån (videreutlån og avdrag på lån til videreutlån) fratrukket årets investeringsinntekter, eksklusive bruk av lån **og eksklusive bruk av lån til videreutlån** ihht. regnskapet. Post 1 skal altså være nettosummen **av utgiftene** fratrukket **inntektene på følgende poster i oversikten etter § 5-5 første ledd:**

- Utgiftene: post 6, post 15 og post 17
- Inntektene; post 7 til 12 **og post 18.**

Post 2 (Kolonne C - Sum) skal vise avsetninger til bundne investeringsfond ihht. regnskapet.

Post 3 (Kolonne C - Sum) skal vise bruk av bundne investeringsfond ihht. regnskapet.

Post 4 (Kolonne C - Sum) skal vise bruk av lån ihht. til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i *årsbudsjettet (etter eventuelle endringer i revidert budsjett)*, jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav a. Dette svarer til bruk av lån i årsbudsjettet oversikten § 5-5 første ledd, inklusive bruk av lån til videreutlån. Beløpet kan også føres i kolonne A.

Post 5 (Kolonne C - Sum) skal vise (summen av) overføring fra drift ihht. til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i *årsbudsjettet (etter eventuelle endringer i revidert budsjett)* og det som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet, jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav b og andre punktum. Beløpet skal svare til overføring til investering i årsbudsjettet oversikten § 5-9 for drift.

Post 5 kolonne A kan spesifisere overføring fra drift ihht. til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet. **Dette** svarer til overføring fra drift i årsbudsjettet oversikten § 5-5 første ledd.

Post 5 kolonne B kan spesifisere overføring fra drift som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg (utover beløpene i årsbudsjettet) av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet.

Post 6 (Kolonne C - Sum) skal vise avsetninger til ubundet investeringsfond ihht. til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i *årsbudsjettet (etter eventuelle endringer i revidert budsjett)* og det som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet, jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav c og andre punktum.

Post 6 kolonne A kan spesifisere avsetninger til ubundet investeringsfond ihht. til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet. **Dette** svarer til overføring fra drift i årsbudsjettet oversikten § 5-5 første ledd.

Post 6 kolonne B kan spesifisere avsetninger til ubundet investeringsfond som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg (utover beløpene i årsbudsjettet) av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet.

Post 7 (Kolonne C – Sum) skal **visе bruk av ubundet investeringsfond i henhold til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet (etter eventuelle endringer i revidert budsjett)** og det som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet, jf. § 4-1 første ledd første punktum bokstav c og andre punktum.

Post 7 kolonne A kan spesifisere bruk av ubundet investeringsfond i henhold til det som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet. **Dette** svarer til bruk av ubundet investeringsfond i årsbudsjettet oversikten § 5-5 første ledd.

Post 7 kolonne B kan spesifisere bruk av ubundet investeringsfond som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg (utover beløpene i årsbudsjettet) av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet.

Post 8 (Kolonne C - Sum) skal vise dekning av tidligere års udekket beløp, det vil si det beløpet som skal dekkes inn etter kommuneloven § 14-11 tredje ledd og § 14-12 første ledd andre punktum samt denne forskriften § 9-5 tredje ledd (for lånefond), uavhengig av om dette er faktisk er budsjettet, jf. § 4-1 første ledd tredje punktum.

Post 9 (Kolonne C - Sum) skal vise beløpet som framkommer på bunnlinjen i investeringsregnskapet som udekket eller udisponert beløp, etter at føringene i § 4-1 første ledd første og andre punktum er foretatt (**«foreløpig» udekket eller udisponert før strykninger**). Beløpet på post 9 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. Beløpet er summen av post 1 til 8.

Post 10 (Kolonne C – Sum) skal vise strykninger av avsetninger til ubundet investeringsfond etter § 4-5 første ledd **ved udekket i investeringsregnskapet på post 9 («foreløpig» udekket før strykninger)**.

Post 10 kolonne A kan spesifisere strykning av avsetninger til ubundet investeringsfond som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet.

Post 10 kolonne B kan spesifisere strykning av avsetninger til ubundet investeringsfond som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg (utover beløpene i årsbudsjettet) av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet.

Post 11 til 13 skal vise de beløpene som er strøket etter § 4-6 første ledd ved udisponert i investeringsregnskapet på post 9 («foreløpig» udisponert før strykninger).

Post 11 (Kolonne C – Sum) skal vise strykninger av bruk av lån etter § 4-6 første ledd bokstav a. Strykning av bruk av lån etter § 4-1 tredje ledd bokstav b inngår også i post 11. Beløpet kan også føres i kolonne A.

Post 12 (Kolonne C – Sum) skal vise strykninger av overføring fra drift etter § 4-6 første ledd bokstav b. Strykning av overføring fra drift til investering etter § 4-1 tredje ledd bokstav a inngår også i post 12. Post 12 omfatter også strykning av overføring til investering i driftsregnskapet etter § 4-2 første ledd første punktum bokstav a.

Post 12 kolonne A kan spesifisere strykning av overføring til investering som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet.

Post 12 kolonne B kan spesifisere strykning av overføring til investering som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg (utover beløpene i årsbudsjettet) av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet.

Post 13 (Kolonne C – Sum) skal vise strykninger av bruk av ubundet investeringsfond etter § 4-6 første ledd bokstav c.

Post 13 kolonne A kan spesifisere strykning av bruk av ubundet investeringsfond som kommunestyret eller fylkestinget selv har vedtatt i årsbudsjettet.

Post 13 kolonne B kan spesifisere strykning av bruk av ubundet investeringsfond som gjennom budsjettåret eventuelt er bestemt i tillegg (utover beløpene i årsbudsjettet) av underordnet organ ved bruk av delegert myndighet.

Post 14 (Kolonne C - Sum) skal vise beløpet som framkommer på bunnlinjen i investeringsregnskapet som udekket eller («foreløpig») udisponert beløp *etter* strykninger. Beløpet på post 14 viser om det er et udekket eller («foreløpig») udisponert beløp som må dekkes inn eller disponeres etter § 4-5 andre ledd eller § 4-6 andre ledd. Dersom linjen viser et udekket beløp, vil dette svare til den endelige bunnlinjen, se post 16.

Post 15 skal vise avsetning (av et udisponert beløp) til ubundet investeringsfond i samsvar med § 4-6 andre ledd.

Post 16 skal vise den endelige bunnlinjen i investeringsregnskapet etter at regnskapet er avsluttet, det vil si om det er et udekket beløp som skal dekkes inn. Beløpet skal samsvare med årsregnskapets beløp på post 27 i oversikten etter § 5-5 første ledd.

Vedlegg. Noteopplysninger om garantier

Noteopplysningene om garantier etter § 5-12 bokstav d kan (bør) gis i form av følgende tabell:

Garantien er stilt for	Formål	Type garanti	Vedtatt garantiramme (ekskl. tillegg)	Saldo 31.12	Forventet låneopptak (utover saldo 31.12.)	Tillegg for renter og omk. o.l.	Godkjenning	Utløper
Bompenger AS	Fylkesvei 1	Selvskyldnerkausjon	1500	800	700	10% (*)	Godkjent	2040
Idrettslaget IF	Idrettshall	Simpel kausjon	100	95	0	10% (*)	Godkjent	2050
Bompenger AS	Europavei 2	Selvskyldnerkausjon	2000	0	1800	10% (*)	Vedtatt, ikke enda godkjent	20 år fra første opptrekk
Festivalen AS	Festfestivalen	Selvstendig garanti	100	100	Ikke aktuelt	Ikke aktuelt	Unntatt godkjenning (små beløp)	2023

(*) Tillegg i prosent av gjeldende hovedstol til dekning av eventuelle påløpte renter og omkostninger

I tillegg til opplysningene i tabellen, skal det for hver garanti som er innfridd opplyses om hvilken garanti dette gjelder og innfrielsesbeløp. For garantier der innfrielse er sannsynlig, skal det opplyses om hvilken garanti det gjelder og innfrielsesbeløpet.

Vedlegg. Brev av 3. oktober 2019

Brevet åpnes ved å dobbeltklikke på brevet



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 Kommunelavdelingen	Saksbehandler Bent Devik 22 24 72 27
--	---	---	--------------------------------	--