

# KOMMUNEREGNSKAPET

-rammeverk og prinsipper

Av

*Ailin Aastvedt*

*Helge Mauland*



*Make everything as simple as possible, but not simpler*

Albert Einstein



**Telemarkforskning-Bø**

Arbeidsrapport nr 14/2006

© Telemarksforsking-Bø 2006  
Arbeidsrapport nr. 14/06  
ISSN 0802-3662  
Pris: kr 190,-

Telemarksforsking-Bø  
Postboks 4  
3833 Bø i Telemark  
Tlf: 35 06 15 00  
Fax: 35 06 15 01  
[www.telemarksforsking.no](http://www.telemarksforsking.no)

# FORORD

Målet med denne rapporten har ikke vært å lage en klagesang om dagens kommunale regnskapssystem og en hyllest til det private regnskapet. Tvert imot er det vår oppfatning at målene og oppgavene i kommunal og privat sektor er så ulike, at kommunal sektor trenger et eget rammeverk. Vi ønsker å fokusere på hvordan dette rammeverket bør være og påpeker svakheter ved dagens rammeverk.

De siste årene har det kommunale regnskapet mer og mer beveget seg mot god regnskapsskikk for private i Norge. Denne utviklingen har skjedd uten en prinsipiell drøfting av de særegenheter som preger den kommunale virksomheten. Justeringer og endringer har skjedd gjennom flikking på det eksisterende systemet fra 1921. Istedenfor å føre til bedre regnskapsinformasjon har utviklingen ført til utvanning av det systemet regnskapet bygger på. Tiden er etter vår vurdering overmoden for utskifting av dagens finansielt orienterte systemet. Men er dagens gradvise tilpasning til god regnskapsskikk etter regnskapsloven (NRS) den rette veien å gå?

Vi ønsker med denne rapporten å sammenligne regelverkene og påpeke både likheter og ulikheter mellom kommunal og privat regnskapsregime i Norge. Vi ønsker å fokusere på hva sektorene kan lære av hverandre og hvilke gode løsninger som kan overføres fra privat sektor til kommunal sektor. Den norske regnskapsverdenen er liten. I tillegg til å lære fra hverandre bør vi også rette blikket utover mot andre land. Her har kommunal sektor mye å lære av privat sektor.

Utviklingen videre må skje i forhold til de mål som kommunal virksomhet har, men vi verken kan eller bør lukke øynene for den nasjonale og internasjonale utviklingen. Dette gjelder både privat og offentlig sektor.

Rapporten er skrevet av Ailin Aastvedt ved Telemarksforsking-Bø og Helge Mauland ved Universitet i Stavanger. Med noen få unntak er fremstillingen i utgangspunktet ført i pennen av Ailin Aastvedt. Dette utgangspunktet har vi så i fellesskap justert og bearbeidet etter beste evne. Den framlagte versjonen er derfor et reelt fellesprodukt.

Vi vil takke Den norske Revisorforening som stilte stipendmidler til disposisjon. Stipendet gjorde det mulig å arbeide med det vi opplever som spennende, utfordrende og til dels vanskelige regnskapsfaglige problemstillinger.

Bø - Stavanger  
29. august 2006

Ailin Aastvedt og Helge Mauland



# INNHALDSFORTEGNELSE

<b>1</b>	<b>REGNSKAP ER INFORMASJON.....</b>	<b>11</b>
1.1	FORMÅLET MED KOMMUNEREGNSKAPET.....	11
1.2	BRUKERE AV KOMMUNEREGNSKAPET .....	13
1.3	OPPSUMMERING.....	17
<b>2</b>	<b>INTERNASJONALE UTVIKLINGSTRENDER.....</b>	<b>18</b>
2.1	INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDE FOR OFFENTLIG SEKTOR.....	19
2.2	NORGE.....	21
2.3	POLITIKK ELLER TEKNIKK?.....	21
2.4	TEORETISK FORANKRING AV UTVIKLINGEN .....	22
2.5	OPPSUMMERING.....	25
<b>3</b>	<b>GRUNNLEGGENDE REGNSKAPSPRINSIPPER.....</b>	<b>26</b>
3.1	FORANKRING AV REGNSKAPSPRINSIPPENE.....	26
3.2	GRUNNLEGGENDE KOMMUNALE REGNSKAPSPRINSIPP.....	28
3.3	OPPSUMMERING.....	41
<b>4</b>	<b>PERIODISERING – HVA ER KJENT? .....</b>	<b>42</b>
4.1	UTGIFTER .....	45
4.2	INNTEKTER .....	58
4.3	OPPSUMMERING.....	72
<b>5</b>	<b>PRAKTISKE KONSEKVENSER AV ULIK REGNSKAPSREGULERING .....</b>	<b>74</b>
5.1	ULIKT REGNSKAPSSYSTEM OG RAMMEVERK.....	77
5.2	ULIK PRESISERING OG UTDYPING.....	83
5.3	OPPSUMMERING.....	85
	NOEN SENTRALE FORKORTELSER.....	86
	LITTERATUR- OG ARTIKKELREFERANSER.....	87



# SAMMENDRAG

*There have never existed a universally accepted accounting theory, and there will probably never be one*

Watt & Zimmermann 1979

Denne rapporten studerer det kommunale regnskapssystemet i Norge med vekt på rammeverk og regnskapsprinsipper. Rammeverk for regnskap har i liten grad vært gjenstand for interesse i Norge. Det er først i de siste årene at temaet er blitt aktualisert i privat regnskapsregulering her til lands. Først i regnskapsloven av 1998 ble grunnleggende regnskapsprinsipper lovregulert i privat sektor. Den internasjonale orienteringen med innføring av IFRS i Norge fra og med 2005, har ytterligere satt fokus på betydningen av rammeverk i regnskapsreguleringen. Hittil har ikke utviklingen av den kommunale regnskapsreguleringen vært like internasjonalt orientert. Dette kan være noe av årsaken til at rammeverk og grunnleggende regnskapsprinsipper har hatt mindre fokus i utviklingen av kommunale regnskapsregler. Vår oppfatning er at et robust regnskap er et system som bygger på et rammeverk. Dette kan enten være et konseptuelt rammeverk eller i form av grunnleggende regnskapsprinsipper. Et regnskap som er bygd på et rammeverk vil i større grad være forutsigbart, og i mindre grad kunne utsettes for press fra ulike interessegrupper, det være seg politiske eller andre. Etter vår oppfatning er det derfor en forutsetning for at regnskapet skal gi beslutningsnyttig informasjon, at det er bygd med utgangspunkt i regnskapets formål og brukernes behov.

I **kapittel 1** går vi nærmere inn på formålet med regnskapet og hvem som er regnskapets hovedbrukere. Norske kommuner er etter hvert gamle organisasjoner. Alderen tatt i betraktning skulle en nesten tro det var unødvendig å drøfte problemstillinger av denne typen. Det norske kommuneregnskapssystemet bærer i stor grad preg av å ha blitt til undervegs. Systemet har blitt flikket på med jevne mellomrom for å møte dagens krav, men systemet som sådant har ligget fast siden 1921. Kommunesektoren selv har i forbausende liten grad vært opptatt av drøftinger av formål og brukergrupper. Derimot har det vært betydelig større engasjement om hva som vurderes som uønsket utvikling. Motstanden fra sentrale kommunale aktører mot å innpasse regnskapslovens regime i kommunal sektor illustrerer dette. Heller ikke vi vurderer det som ønskelig å innfase regnskapslovens regime ukritisk i kommunal sektor. Regnskapsloven er først og fremst utformet med tanke på organisasjoner med økonomisk formål. Kommuner er organisasjoner uten økonomisk formål. Dermed må nødvendigvis også hovedformålet med regnskapet være ulikt bedriftsorganisasjonens. Målet med kommunal forvaltning er å maksimere velferd for innbyggerne over tid. Målet med regnskapet er nært knyttet til formålet med kommunen som organisasjon. Regnskapet skal gi brukerne relevant informasjon, dvs. beslutningsnyttig informasjon. Hovedbrukergruppen som beskrives i rapporten er staten, politikere og administrasjonen. Utvikling av et rammeverk for regnskap i kommunal sektor bør ha fokus på brukerne og deres beslutninger.

Selv om regnskap og ikke minst budsjettering og budsjettarbeid har lange tradisjoner i offentlig sektor, er det først i de siste 30-40 årene faget har utviklet seg som eget fagområde. I de siste tiårene har det kommet til flere nye fagtidsskrifter som er viet problemstillinger innenfor området regnskap og budsjettering i offentlig sektor. I **kapittel 2** har vi forsøkt å belyse den internasjonale utviklingen innenfor budsjettering og regnskap i offentlig sektor med hovedvekt på publikasjoner fra de siste ti år. Framveksten av New Public Management har hatt som bieffekt at kostnads- og prestasjonsmåling har fått en langt mer framtredd plass i den økonomiske styringen enn det som var tilfellet fram til midten av 1980-tallet.

Veien fra kostnadsfokus til periodiserte regnskapsstørrelser er nokså kort. Svært mange av de publiserte arbeidene handler om periodisering av regnskapsmessige størrelser i en eller annen variant. Selv om konklusjonene i svært mange av de publiserte innleggene er at regnskapet bør periodiseres, er det få som mener at løsninger fra privat sektor uten videre kan implementeres i offentlig sektor. På internasjonalt nivå er den toneangivende regnskapsorganisasjonen (IFAC) i ferd med å utvikle rammeverk og standarder for offentlig sektor. For øyeblikket er det publisert 21 standarder, men foreløpig er det ikke fremmet forslag til overordnet rammeverk.

Tema for **kapittel 3** er grunnleggende regnskapsprinsipper. Per i dag er disse nedfelt i § 7 i Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner). Forskriftens formuleringer må i denne sammenhengen karakteriseres som forholdsvis knappe. Det er heller ikke utfyllende forarbeider som utdyper bestemmelsene i § 7. Med utgangspunkt i gjeldende tenkning og nedfelta bestemmelser mener vi følgende prinsipper er gjeldende i dag i det kommunale regnskapet:

1. Arbeidskapitalprinsippet
2. Anordningsprinsippet
3. Bruk av lån
4. Forsiktighetsprinsippet
5. Anslått beløp (beste estimat)
6. Bruttoprinsippet
7. Fortsatt drift
8. God kommunal regnskapsskikk

I framstillingen er prinsippene nærmere utdypet og drøftet. Kommunene har et finansielt orientert budsjett- og regnskapssystem. Dette innebærer at årsregnskapet skal omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året, og anvendelsen av disse. For lån er det kun den delen av årets låneopptak som er medgått til å finansiere årets investeringer, som skal føres i investeringsregnskapet. Dette innebærer at man i dette tilfellet har omvendt sammenstilling – årets utgiftsførte beløp styrer inntektsføringen av lånemidler. Bruk av lån innebærer et brudd eller unntak fra det finansielt orienterte system. Regnskapsføring av bruk av lån kan også ses på som et unntak fra det styrende periodiseringsprinsippet, anordningsprinsippet. Ifølge dette prinsippet skal alle kjente inntekter og utgifter tas med i regnskapet enten de er betalt eller ikke. Vår vurdering er at denne bestemmelsen gir liten støtte til hvilke størrelser som skal periodiseres og hvordan de skal periodiseres. Anordningsprinsippet fastslår at kommuneregnskapet ikke er et kontantregnskap, men gir liten veiledning i håndteringen av sentrale størrelser i regnskapet.

Når det gjelder prinsippene 4 og 5, har disse tilnærmet samme innhold i det kommunale systemet som etter regnskapsloven. Bruttoprinsippet innebærer at inntekter og utgifter skal føres separat. Det skal ikke gjøres fradrag i tilhørende utgifts- og inntektsposter. Fortsatt drift-prinsippet er ikke nedfelt verken i lov- eller forskriftsverk. Det er heller ikke omhandlet i kommunale regnskapsstandarder. Prinsippet følger implisitt av regelverket. Kommuneregnskapet skal utarbeides i samsvar med god kommunal regnskapsskikk. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk har nå utarbeidet åtte standarder foruten en del notater som gir veiledning i regnskapsspørsmål. Ventelig vil denne institusjonen legge fram ytterligere standardforslag i de kommende årene. Foreningen har foreløpig ikke vektlagt



arbeidet med tanke på å utrede målsettinger og grunnleggende rammeverk for det kommunale regnskapssystemet.

Anordningsprinsippet fastslår at alle *kjente* inntekter og utgifter skal tas med i regnskapet enten de er betalt eller ikke. Hvordan *kjent* skal forstås, har hittil vært drøftet i nokså begrenset utstrekning både i regnskapsfaglig litteratur og i utredninger knyttet opp mot endringer i lov- og forskriftsverk. Heller ikke i veiledningsdelene til eksisterende forskriftverk er begrepet problematisert. Resultatet er at det i stor grad har vært opp til den enkelte regnskapsavlegger å fylle begrepet med innhold. Det er ikke vanskelig å finne eksempler på at begrepet har vært praktisert ulikt i en del kommuner. **Kapittel 4** inneholder en omfattende drøfting av kjent-begrepet. I framstillingen er kjent-begrepet drøftet i tilknytning til en lang rekke utgifts- og inntektsarter. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk har utarbeidet to notater som omhandler inntekter og utgifter og hvordan anordningsprinsippet skal forstås. Vår drøfting tar utgangspunkt i disse to notatene.

Vi har sett på prinsipper for periodisering av utgifter i organisasjoner som ikke har overskuddsmaksimering som formål, både nasjonalt og internasjonalt. Vår oppfatning er at også kommunene bør ta utgangspunkt i den aktiviteten som skjer eller de tjenestene som produseres ved periodisering av utgifter. Vi har kalt denne periodiseringen for aktivitetsprinsippet. Begrepet er tidligere ikke nyttet i norsk regnskapsfaglig litteratur. Prinsippet innebærer at utgifter bør periodiseres etter periodens aktivitet. Regnskapet bør reflektere den økonomiske ressursbruken knyttet til periodens aktivitet. Noen av problemstillingene er illustrert med eksempler for å illustrere nærmere hvordan prinsippet kan brukes som en rettesnor for periodisering, også for problemstillinger som ikke er beskrevet i notatene. Vår drøfting viser at anordningsprinsippet i dag tolkes på flere forskjellige måter, og at innholdet i prinsippet er lite entydig.

Også når det gjelder inntekter, er de faglige periodiseringsutfordringene tallrike. Vi mener at opptjeningsprinsippet er velegnet som utgangspunkt for periodisering av inntekter også innenfor det kommunale virksomhetsområdet. Men dette krever at begrepet gis et innhold som er tilpasset og tar hensyn til kommunal særegenhet. Periodisering av inntekter bør etter vår vurdering ta utgangspunkt i følgende prinsipper:

1. Opptjeningsprinsippet i sin ordinære form
2. Betinget opptjening
3. Motsatt sammenstilling

I framstillingen er det gjort greie for hva som ligger i de tre ulike begrepene. Ulike typer inntekter bør periodiseres etter ulike kriterier, kommunal virksomhet er for komplisert til at det er tilstrekkelig kun å ha ett prinsipp for periodisering av inntekter. Eksempelvis kan det være vanskelig å fastslå når ensidige inntekter, som rammetilskudd, er opptjent. Ensidige inntekter bør derfor inntektsføres etter betinget opptjening, i tråd med inntektsføringskriterier for pilotprosjektet i staten og regnskapsstandard for ideelle organisasjoner.

Regnskapsregulering for kommunal og privat sektor bygger på ulike rammeverk og ulike grunnleggende regnskapsprinsipper. **Kapittel 5** omhandler konsekvenser av ulik regnskapsregulering. Problemstillingen er belyst med noen eksempler. En viktig mangel ved den kommunale regnskapsreguleringen er manglende konsolidering av virksomheten. Deler av den kommunale virksomheten gjennomføres i de fleste kommuner i organisasjoner utenfor den regulære kommuneorganisasjonen. Dette kan dreie seg om kommunale foretak, kommunale aksjeselskap og interkommunale samarbeid. For kommunale aksjeselskap gjelder

regnskapsloven. Det kommunale regelverket gjelder i hovedsak for kommunale foretak, men dagens regelverk har ingen konsolideringsbestemmelser. Konsekvensen er at kommunale regnskaper heller ikke konsolideres. Ulik organisering av det kommunale tjenestetilbudet kan derfor føre til avvikende regnskapsrapportering. Ellers er det avvik mellom privat og kommunal periodiseringspraksis når det gjelder avsetning for forpliktelser. Det kommunale regnskapet har hittil ikke avsatt for usikre forpliktelser, som opprydnings- og fjerningsutgifter. Også når det gjelder finansielle omløps- og anleggsmidler vil regnskapsføringen i mange tilfeller avvike i kommune- og bedriftsregnskapet. Det er vanskelig å si noe sikkert om praktiske konsekvenser av ulike periodiseringsregler, uten at disse er prøvd ut i praksis. Innføring av internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) i Norge har vist at der man i utgangspunktet fant få store forskjeller, har mer inngående gjennomgang avdekket relativt omfattende praktiske konsekvenser.

# 1 REGNSKAP ER INFORMASJON

*Et regnskap er jo bare tørre tall*

kommunestyremedlem

Utvikling av teoretisk forankrede rammeverk med vekt på formålet med regnskapet har stått sentralt i den internasjonale regnskapsutviklingen de siste årene. Problemstillingen er på ingen måte ny allerede da Luca di Pacioli oppfant dobbelt bokføringsprinsipp i 1494 hadde han brukerne av regnskapet i fokus. I nyere definisjoner av regnskap finner vi også at brukere og kommunikasjon står sentralt. AAA<sup>1</sup> definerer regnskap slik:

*Accounting is the process of identifying, measuring, and communicating economic information to permit informed judgements and decisions by users of information*

Også ved utvikling og evaluering av kommuneregnskapet bør formålet med regnskapet være i sentrum. Det finnes ingen samlet oversikt over formålet med kommuneregnskapet. Heller ikke den private regnskapsreguleringen i Norge<sup>2</sup> er utarbeidet på grunnlag av et rammeverk med fokus på formål og brukergrupper. Internasjonalt har det konseptuelle rammeverk fått betydelig oppmerksomhet de siste årene, og internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) tar utgangspunkt i et konseptuelt rammeverk.<sup>3</sup> Dette rammeverket tar utgangspunkt i formålet med regnskapet. IASB<sup>4</sup> legger til grunn at formålet med regnskapet er å gi beslutningsnyttig informasjon. I dette ligger innformasjon både til beslutnings- og kontrollformål.

Det er neppe tvil om at dette gjelder generelt for regnskap: regnskapet skal gi økonomisk informasjon til beslutnings- og kontrollformål til brukerne av regnskapet<sup>5</sup>. Her er det ingen forskjell mellom privat og offentlig sektor. Det er først når vi ser nærmere på selve innholdet i formuleringen at vi finner forskjeller mellom sektorene. Hvem er brukerne av regnskapet? Hvilke beslutninger skal fattes på grunnlag av informasjonen? Hva skal kontrolleres?

Det vil være en nær sammenheng mellom formålet med regnskapet og formålet med virksomheten. Brukerne av regnskapet skal treffe beslutninger for å nå virksomhetens mål. Regnskapet må derfor gi informasjon som er relevant i forhold til virksomhetens mål.

## 1.1 Formålet med kommuneregnskapet

Formålet med en bedrift vil alltid være å gi eierne avkastning. Det er ikke like enkelt å fastslå hva som er formålet med en kommune. Målet med kommunal forvaltning kan sies å være å maksimere velferd for innbyggerne over tid.<sup>6</sup> Eller sagt på en mer folkelig måte; mest og best mulig tjenester for minst mulig penger. Det er altså ikke noe mål å bruke mindre penger enn en mottar, for derigjennom å skape overskudd, men å bruke de midlene en mottar på en best mulig måte. I tillegg til å fungere som en effektiv produsent av tjenester (og litt varer) skal den kommunale organisasjonen også ivareta funksjonen som demokratisk arena. Denne oppgaven gjør ikke akkurat utformingen av det økonomiske styringssystemet til noen enklere oppgave.

---

<sup>1</sup> American Accounting Association (den amerikanske akademiske regnskapsorganisasjonen)

<sup>2</sup> Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

<sup>3</sup> Se for eksempel Kvifte (2004)

<sup>4</sup> International Accounting Standards Board

<sup>5</sup> Se for eksempel Mauland og Mellemvik (2004)

<sup>6</sup> For nærmere utdyping se for eksempel Fürst og Høverstad (2000)

På denne bakgrunn viser kommunelovutvalget<sup>7</sup> til tre hovedhensyn som bør ligge til grunn for statens regulering av kommunenes og fylkeskommunenes økonomiske disposisjoner og økonomiforvaltning:

- a) Økonomisk internstyring som sikrer *forsvarlig økonomiforvaltning og effektiv ressursutnyttelse*
- b) *Nasjonal styring* av kommune- og fylkeskommuneforvaltningen, og
- c) Sikring av *reell demokratisk innflytelse* på økonomiske disposisjoner fra folkevalgte og velgere i nåtid og fremtid

Også kommunelovens formålsbestemmelse trekker frem noen viktige hovedhensyn:

- ✓ Funksjonsdyktig folkestyre
- ✓ Rasjonell og effektiv forvaltning
- ✓ Bærekraftig utvikling

Alle punktene er ikke nødvendigvis mål i seg selv, men kan også være viktige virkemidler for å oppnå målet om maksimal velferd for innbyggerne over tid.

Finansdepartementet startet i 2005 et prosjekt for utprøving av regnskapsregler basert på periodiseringsprinsippet i noen statlige virksomheter. Finansdepartementet trekker frem som et viktig mål med periodiseringsprosjektet at det skal gi bedre beslutningsgrunnlag i virksomhetenes ressursstyring og effektivitetsvurdering. Finansdepartementet uttrykker dette slik i St.prp. 1 (2003-2004):

*Overgangen fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet er begrunnet bl.a. med økt fokus på effektivitet og bedre styring med ressursbruken i staten, bedre oversikt over statens økonomiske forpliktelser i et langsiktig perspektiv, samt behov for større transparens og pålitelighet til offentlige finanser.*

Som vi ser, er det noen begrep som går igjen som sentrale virkemidler for å oppnå maksimal velferd for innbyggerne over tid. Vi kan oppsummere dette med at regnskapet skal gi informasjon om hvorvidt kommunen ”sløser” med tildelte midler eller bruker de effektivt, og hvorvidt kommunen er i stand til å opprettholde tilbudet til innbyggerne over tid. Opprettholdelse av tilbudet over tid kommer til uttrykk i begrepene forsvarlig økonomiforvaltning og bærekraftig økonomisk utvikling.

Andre land har også forsøkt å formulere målsettinger med den finansielle rapporteringen i offentlig sektor. Selv om ikke IPSASB<sup>8</sup> har utarbeidet et eksplisitt rammeverk for offentlig sektor, har de fastsatt mål for den finansielle rapporteringen. Målet med rapporteringen er både å måle forbruk i forhold til budsjett, men også å vise tilgang og bruk av midler, måle effektivitet og økonomisk balanse. IPSASB uttrykker målet med den finansielle rapporteringen på følgende måte<sup>9</sup>:

---

<sup>7</sup> NOU 1990:13

<sup>8</sup> International Public Sector Accounting Standards Board

<sup>9</sup> Bean mfl. (2005)

- ✓ *Budsjettkontroll; vise sammenheng mellom ressursforbruk og budsjett*
- ✓ *Lovlighetskontroll; vise om ressursene er anvendt i henhold til lov, forskrift og kontraktmessige forhold*
- ✓ *Gi informasjon for å kunne vurdere virksomhetens kostnader, effektivitet og måloppnåelse*
- ✓ *Gi informasjon om finansieringskilder, fordeling og bruk av midler*
- ✓ *Gi informasjon om hvordan virksomheten finansierer sin virksomhet og møter sine forpliktelser*
- ✓ *Gi informasjon om virksomhetens finansielle stilling, og endring i finansiell stilling*
- ✓ *Gi informasjon som er nyttig for å evaluere virksomhetens evne til å finansiere sin aktivitet og møte sine forpliktelser.*

Selv om denne listen er relativt detaljert reflekterer den i hovedsak de samme målene med den finansielle rapporteringen som er uttrykt i forbindelse med den statlige og kommunale økonomistyringen i Norge. Det er også verdt å merke seg at for å kunne følge opp disse målene trenger en informasjon både om kostnader og inntekter, finansielle strømmer og eiendeler og forpliktelser.

Etter vår oppfatning må regnskapet både gi informasjon om periodiserte størrelser og kontantstrømmer. Periodiserte størrelser er nødvendig for å måle størrelser som effektivitet og produktivitet. Informasjon om kontantstrømmer er viktig for en forsvarlig økonomistyring, men kan også være viktig informasjon for å kontrollere forholdet mellom bevilgning og bruk.

Informasjonen kan enten gis ved et periodisert regnskap som gir tilleggsinformasjon om kontantstrømmer, eller ved et kontantregnskap som gir tilleggsinformasjon basert på periodiseringsprinsippet. Internasjonalt går utviklingen i retning av større grad av periodiserte regnskaper. Utvalget som foreslår endringer i statens føringsprinsipp skriver:

*Utvalgets tilråding er basert på at periodiseringsprinsippet gir betydelig merinformasjon i forhold til kontantprinsippet. Samtidig gir prinsippet den samme informasjon som kontantprinsippet, dvs. informasjon om kontantstrømmer.*

## **1.2 Brukere av kommuneregnskapet**

*Årsrapporten er vårt viktigste dokument*

norsk toppleder

Regnskapet skal gi relevant informasjon til beslutnings- og kontrollformål. Vi har påpekt at kommunale og private regnskap har ulike brukergrupper. Disse brukergruppene vil ha behov for ulik informasjon, fordi de skal ta ulike beslutninger. Investorene skal ta stilling til om avkastningen på investerte midler er tilfredsstillende. I en bedrift vil derfor eierne være en sentral brukergruppe. Disse er definert som den primære brukergruppen i IASBs rammeverk. IASB legger til grunn at det er en umulighet å møte informasjonsbehovet til alle brukergruppene, men forutsetter at ved å fokusere på investorenes behov vil også øvrige brukergrupper få sitt informasjonsbehov dekket.<sup>10</sup> For kommunene vil ikke investorene være noen aktuell brukergruppe fordi virksomheten er finansiert gjennom skatteseddelen, og eierne er således kommunens innbyggere.

I 1975 leverte den i Storbritannia regjeringsoppnevnte Sandilandskomiteen et arbeid som på mange måter har dannet mal for seinere undersøkelser og studier innenfor dette

<sup>10</sup> Se Elling (1996) for nærmere drøfting av Arrows umulighetsteori (s 68)

området.<sup>11</sup> Ifølge Sandilandskomiteen kan følgende grupper identifiseres som brukere av regnskapsdata; eierne, finansanalytikere, børsen, långivere, andre bedrifter, ansatte, ledelsen, myndighetene og samfunnet ellers. Disse gruppene finner vi også i hovedsak igjen i Kviftes (2004) drøfting av regnskapsbrukere. Noen av de aktuelle regnskapsbrukerne er lite aktuelle i kommunal sammenheng.

Det finnes mange ulike brukere av regnskaper som utarbeides i offentlig sektor (se Jones & Pendlebury (2000)). Jones & Pendlebury identifiserer ti ulike brukergrupper. Ikke alle disse er like sentrale etter norske forhold.



Tabell 1 Brukere av kommuneregnskapet

Ulike brukergrupper har ulike forutsetninger for å forstå regnskapsinformasjon. For at regnskapsinformasjonen skal være nyttig for brukeren må den være forståelig. Innenfor de ulike brukergruppene finnes både profesjonelle og amatører. Et sentralt spørsmål er da om informasjonen skal presenteres på en slik måte at den blir tilgjengelig for en ”normalt oppegående” bruker eller om regnskapet skal utarbeides under forutsetning av at brukeren har en viss regnskapsfaglig kompetanse. FASB<sup>12</sup> har valgt det siste alternativet, og forutsetter at brukerne forventes å ha en rimelig forståelse for næringsvirksomhet og økonomiske aktiviteter og er villig til å studere informasjonen inngående.

Også i regnskapsloven er behovene til den profesjonelle regnskapsbrukeren vektlagt. Dette er nærmere drøftet i NOU 1995:30, Ny regnskapslov, side 25:

*En spesiell brukergruppe er de såkalte informasjonsmellommenn, f.eks. finansanalytikere. De er profesjonelle med særlig innsikt i bearbeiding, analyse og fortolkning av regnskapsinformasjon. Erkjennelsen av profesjonelle analytikere som en primær brukergruppe er kommet klart til uttrykk i kompliserte regnskapsstandarder med omfattende tilleggsinformasjon.*

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk forutsetter også at det er den profesjonelle regnskapsbruker som skal forstå regnskapet. Ifølge kommunal regnskapsstandard<sup>13</sup> om noter og årsberetning skal man ta hensyn til det behov den profesjonelle regnskapsbruker vil ha for informasjon. Dette utgangspunktet innebærer at informasjon ikke kan utelates bare fordi den er komplisert og tungt tilgjengelig. Det er viktig

<sup>11</sup> For en kort gjennomgang av hovedpoengene i Sandilandskomiteens arbeid, se Drange og Mauland (1988)

<sup>12</sup> Financial Accounting Standards Board

<sup>13</sup> KRS (F) nr 6

at regnskapet gir tilstrekkelig og god informasjon til profesjonelle brukere og at regnskapet holder en høy faglig kvalitet. Dette må avveies mot hensynet til at regnskapsinformasjonen også skal være tilgjengelig også for mindre regnskapskyndige, for eksempel kommunens politikere. Det er imidlertid viktig å merke seg at slik kommuneregnskapet i dag er uformet og framlegges, vurderes det av mange regnskapsbrukere som vanskelige å forstå. Heller ikke alminnelig regnskapskyndige finner dem lett tilgjengelig<sup>14</sup>. Kommunal Rapport skriver 14.08.98 følgende om denne problemstillingen:

*”Kommuneregnskapet er så vanskelig at også mange av regnskapssjefene og kommunerevisorene har problemer med å forstå det og se alle sammenhengene som skal finnes, sier direktør Øyvind Sunde ved servicekontoret for Norges Kommunerevisorforbund.”*

Det er lite som tyder på at situasjonen er vesentlig endret fra 1998 til i dag. I dag bygger det kommunale regnskapet på et finansielt orientert system, samtidig som avskrivninger både inntekts- og kostnadsføres i resultatet, også kalt dobbelt-dobbelt-bokholderi. En slik praksis er ikke ukjent i internasjonal sammenheng. Gross/Warshauer (1983) hevder at denne føringsmåten ikke passerer ”grandparent test”. Ifølge denne testen skal regnskapet kunne forstås av enhver gjennomsnittlig intelligent besteforelder som er villig til å bruke noe tid på å studere informasjonen nærmere.

Det kommunale regnskapet bør utformes på en slik måte at den profesjonelle regnskapsbruker har tilstrekkelig informasjon, samtidig som de grunnleggende sammenhengene i regnskapet er relativt lett tilgjengelig for mindre kyndige brukere. Dette krever et regelverk som bygger på et sett med grunnleggende regnskapsprinsipper – eller et teoretisk oppbygd rammeverk.

Så lenge det er umulig å møte behovet til alle regnskapsbrukerne er det nødvendig å gjøre en avgrensning av de viktigste brukerne. I denne framstillingen antas hovedbrukerne av kommunale regnskaper å være staten, kommuneadministrasjonen og kommunepolitikere. Nedenfor skal vi omtale nærmere hovedregnskapsbrukerne.

### ***Staten***

Staten har en sentral rolle når det gjelder bruk av regnskapsinformasjon fordi staten er hovedmottaker av alle forskriftsbestemte regnskapsrapporter som lages av kommunene. Statens informasjonsbehov er makroøkonomisk orientert. Kommuner og fylkeskommuner har ansvar for sentrale deler av velferdsproduksjon. Sektoren er derfor viktig i den makroøkonomiske styringen. Staten har følgelig behov for regnskapsinformasjon fra kommunesektoren for å følge med i, og sammenligne bruken av ressursene i kommunene.<sup>15</sup>

Staten er både normgiver og regnskapsbruker. Statens posisjon både som normgiver og mottaker, gjør at andres behov for regnskapsinformasjon kan bli nedprioritert. Bruk av identisk regnskapsmodell i alle kommuner reduserer statens kostnader med hensyn til innsamling og bearbeiding av statistisk informasjon. Forskriftsverket<sup>16</sup> setter krav til ensartethet både når det gjelder registrering av transaksjoner, rapportinnhold og rapportformer. Denne rapporteringen vil ikke nødvendigvis være tilpasset det behovet for rapportering som den enkelte kommune har.

---

<sup>14</sup> Se for eksempel Mellempvik & Olson (1996)

<sup>15</sup> For nærmere utdyping av statens behov for informasjon se for eksempel Johnsen (2000)

<sup>16</sup> FOR-2000-12-15-1424 og FOR-2000-12-15-1425

Det finnes få studier som ser på staten som bruker av regnskapsinformasjon. I tillegg er det vanskelig å se på staten som homogen bruker fordi samme informasjon kan anvendes på forskjellige måter av forskjellige direktorater og departement. Vi må anta at den regnskapsinformasjonen som presenteres ihht forskriftene i hovedsak dekker statens behov.

### ***Politikere***

Politikere er en sentral brukergruppe av kommuneregnskapet. Politikere er innbyggernes valgte representanter, og de styrer kommunen på vegne av befolkningen. Følgelig er det politikerne som har størst behov for god regnskapsinformasjon til kontroll- og beslutningsformål.

Politikerne trenger informasjon for å vurdere om midlene anvendes til det formålet de ble bevilget til, men politikerne trenger også informasjon for å vurdere om kommunen drives effektivt og om utviklingen i kommunen er økonomisk bærekraftig. Politikerne har ulike bakgrunn og erfaring, og kan ikke som gruppe regnes som profesjonelle regnskapsbrukere. De trenger derfor i større grad overordnede oversikter, analyser og indikatorer som forteller noe om den økonomiske situasjonen i kommunen.

Regnskapsdata anvendes lite til slike formål. I den grad regnskapsinformasjon brukes, anvender politikere regnskapsinformasjon til andre formål enn de som er spesifisert i regnskapslitteraturen, f.eks. som oppslagsverk, legitimering mot velgerne, forberedelse av foredrag, osv. (Grønhaug & Mellempvik, 1998; Olsen, 1990) Generelt er politikere interessert i ”paraplyoversikt” over økonomien i kommunen. Dette betyr at kravene til regnskapsfrekvens, detaljeringsgrad og type rapporter må vurderes i forhold til et slikt oversiktsperspektiv.

I budsjett- og regnskapsforskriftene er det ingen drøfting av hvem som er hovedbrukere av kommuneregnskapet. Dette er etter vår oppfatning uheldig. Politikere er en sentral brukergruppe av kommuneregnskapet, men de har få muligheter til å påvirke regnskapsstandardene. Siden det er statens behov for informasjon som legges til grunn i forskriftene, blir de lokale politikeres interesser nedprioritert. Kommunene er stilt fritt i utformingen av interne systemer for økonomisk styring. I praksis må den interne rapporteringen bygge på de lovpålagte regnskapet. Det er ikke alltid opplagt at informasjon som skal rapporteres til sentrale myndigheter alltid er sammenfallende med informasjon som er relevant for lokale styringsbehov. Mellempvik m.fl. (2000) konkluderer med at politikernes informasjonsbehov er nedprioritert, og at dette kan være årsaken til at regnskapsrapportene blir ubegripelig for politikerne. Et kommunestyremedlem uttrykker det på denne måten:

*Jeg forstår regnskapet nå for jeg har vært med så lenge, men jeg forstod ikke så mye de første fire årene.*<sup>17</sup>

### ***Administrasjonen***

Kommuneadministrasjonen har ansvar for realisering av politiske vedtak og at tjenesteproduksjonen blir utført med minst mulig ressursinnsats – det som Coward (1944) betegner minste midlers lov. Regnskapsinformasjon er et viktig instrument for å få god økonomistyring i kommunene. Administrasjonen er derfor en viktig bruker av kommunens regnskapsinformasjon. Administrasjonen trenger imidlertid mer detaljert informasjon for å styre kommunene enn det politikerne trenger. De kommunale forskriftene om budsjett- og

---

<sup>17</sup> Sitater av kommunestyremedlem er basert på intervjuer med kommunestyremedlemmer i Drangedal, Sørumsund og Larvik



regnskapsarbeid i kommunene har krav til intern kontroll. Kommunenes administrasjon er ansvarlig for intern kontroll, produksjon og rapportering av pålitelige budsjett- og regnskapsdata. Dette betyr at administrasjonen i en kommune ikke bare betraktes som intern bruker, men også er produsent av regnskapsinformasjon. Administrasjonen har derfor anledning til å gjøre regnskapsinformasjonen relevant for politikerne.

### ***1.3 Oppsummering***

På mange måter har brukerperspektivet vært lite i fokus i kommunal regnskapssammenheng. For å kunne ha noen formening om videre utvikling av det kommunale regnskapssystemet, bør man ha innblikk i hva regnskapet faktisk brukes til i dag, og hvilke funksjoner brukerne ønsker regnskapet skal ha. Dette generelle utgangspunktet bør ligge til grunn for den fremtidige utviklingen av kommuneregnskapet.

Regnskapets formål er nært knyttet til formålet med kommunen som organisasjon. Målet for en kommune er mye mer komplekst enn målet for en bedrift. Maksimering av velferd over tid, innenfor gitte rammer kan ses på som hovedmålet med den kommunale forvaltningen. Det er liten tvil om at man trenger både informasjon om aktivitetene i kommunen og kontantstrømmene i kommunen for å kunne fatte beslutninger og gjennomføre kontroll med utgangspunkt i regnskapet. I dag er resultatbegrepene i kommuneregnskapet både påvirket av periodiserte størrelser og betalbare størrelser. Utviklingen de siste årene har gått i retning av større grad av periodisering, samtidig som selve regnskapssystemet er finansielt orientert. Dette gir en uheldig sammenblanding av ulike størrelser, og gir et uklart og vanskelig tilgjengelig resultatbegrep. For å gi brukerne av regnskapet bedre beslutningsgrunnlag er det viktig å utarbeide et regelsett som bygger på et overordnet rammeverk, eller grunnleggende regnskapsprinsipper. Vår oppfatning er at dagens utvikling i retning av full periodisering innenfor et finansielt orientert system medfører manglende sammenheng mellom rammeverket og selve regelverket.

## 2 INTERNASJONALE UTVIKLINGSTRENDER

*The trend towards the adoption of accrual accounting is a global phenomenon*

Carlin

Inndelingen av økonomien i en privat og offentlig sektor oppstod etter annen verdenskrig. I de første etterkrigsårene oppstod makroøkonomi som fagområde samtidig med at det ble utviklet makroøkonomiske planleggingsmodeller. Under annen verdenskrig ble det utviklet opplegg for nasjonalregnskap. Norske økonomer med Ragnar Frisch i spissen, var sentrale i dette arbeidet. I løpet av denne prosessen oppstod begrepene offentlig og privat sektor.

Nasjonalregnskapet er en oversikt over den totale verdiskapingen og verdiene i økonomien og inkluderer både privat og offentlig sektor. Så å si alle land har i dag modeller for nasjonalregnskap, og FN har etablert standarder for hvordan slike regnskaper skal utarbeides. I Norge er det først og fremst Statistisk sentralbyrå som står for utviklings- og vedlikeholdsarbeidet av denne typen modeller.

Regnskap for offentlig sektor har derimot som formål å vise verdiskaping og formuesstilling innenfor offentlig sektor. Ofte blir betegnelsen ”offentlig regnskap” benyttet. Denne er etter vår vurdering uheldig. Ethvert avlagt regnskap er i utgangspunktet offentlig tilgjengelig, enten det gjelder private bedrifter eller virksomheter innenfor offentlig sektor. Mer presis er betegnelsen regnskap for offentlig sektor. I Norge dekker dette regnskaper for statlige, fylkeskommunale og kommunale virksomheter.

Offentlig sektors andel av den totale vare- og tjenesteproduksjonen har siden 1950-tallet ligget på ca. 20 % av den totale verdiskapingen i samfunnet. En skulle derfor forvente at interessen og oppmerksomheten omkring regnskaps- og økonomistyringssystemer i offentlig sektor ville ha vært stor i hele perioden. Det motsatte har vært tilfellet. Interessen og oppmerksomheten rettet mot regnskaps- og økonomistyringssystemer i offentlig sektor var forbausende liten de første tiårene etter annen verdenskrig. Hovedfokus var utvilsomt vært rettet mot overvåking av bruken av innsatsfaktorer. Hva virksomhetene faktisk leverte med de tildelte ressursene, ble viet langt mindre oppmerksomhet.

Etter hvert tiltok interessen. Spørsmålene om hva en fikk ut av ressursene, ble flere. Samtidig ble hensiktsmessigheten av vare- og tjenesteproduksjon i offentlig regi trukket i tvil. Stadig oftere kom spørsmålene om vare- og tjenesteproduksjon som så langt hadde vært drevet av offentlige monopoler, bedre kunne ivaretas av markedsorienterte organisasjoner. Energiforsyning, telekommunikasjoner, kringkasting og jernbanedrift kan være stikkord i denne sammenhengen.

Siden 1980-tallet har aktiviteten innenfor fagområdet regnskap i offentlig sektor økt betraktelig sammenliknet med de foregående tiårene. Økt aktivitet skyldes flere forhold, men de politiske strømningene som utviklet seg på 1980-tallet er sannsynligvis den viktigste årsaksfaktoren. På mange måter representerer 1980-tallet et veiskille. Troen på økonomisk planlegging som det viktigste økonomiske styringsinstrumentet ble da for alvor oppgitt. Økonomisk planlegging ble erstattet med markedsliberalisering og markedsliknende styringsordninger. Dette gav seg utslag i f. eks. konkurranseutsetting og innføring av kvasimarkeder i produksjonen av varer og tjenester i offentlig sektor. Reorienteringen blir gjerne benevnt ”New Public Management”. På norsk har dette blitt kalt modernisering av offentlig sektor. Moderniseringen har først og fremst manifestert seg i innføringen av

virksomhets- og resultatstyring.<sup>18</sup> I de siste årene har også balansert målstyring vunnet innpass som styringsinstrument. Ideene om balansert målstyring har kanskje tydeligst vunnet innpass i kommunal sektor, men også mange statlige virksomheter har innført styringssystemer basert på balansert målstyring.

I kjølvannet av den tiltakende markedsorienteringen oppstod spørsmålet om de benyttede prinsippene for budsjettering og regnskapsføring var hensiktsmessige. Budsjett og regnskap på alle nivå i offentlig sektor ble så å si utelukkende utarbeidet etter kontantsprinsippet eller et modifisert kontantprinsipp.<sup>19</sup> Først ute med endringer var New Zealand og Australia. På slutten av 1980-tallet var det tilnærmet krise i de offentlige finansene i begge disse landene. For å få orden på den økonomiske styringen av offentlig sektor ble det besluttet å anvende prinsippene for periodiserte budsjetter og regnskaper. Utviklingen har blitt fulgt med interesse i en rekke land, men få nasjoner har likevel implementert prinsippene for såkalt "accrual accounting" fullt ut. Blant landene vi liker å sammenlikne oss med, har Sverige og Storbritannia gått lengst.

De siste tiårene har det vært stadig større fokus på regnskapsfaglige rammeverk internasjonalt både i offentlig og privat sektor. Det er også etablert nasjonale og internasjonale institusjoner for å ivareta og utvikle regnskapsregler og rammeverk.

Rammeverk og regnskapsstandarder er i utgangspunktet utarbeidet med bedriften som referanseramme. Parallelt med rammeverk og standarder for privat sektor er det også utviklet tilsvarende for offentlig sektor (IPSAS). Foreløpig er dette arbeidet kommet kortere enn i privat sektor. Det har også vært atskillig vanskeligere å legitimere denne virksomheten. Institusjoner og virksomheter innenfor offentlig sektor har i mange tilfeller vanskelig for å akseptere at selvbestaltede faglige institusjoner i større eller mindre grad skal diktere budsjett- og regnskapsfaglige bestemmelser for det enkelte land.

Full periodisering er i ferd med å bli innført i de fleste OECD-landene<sup>20</sup>. Ifølge Carlin (2005) er spørsmålet om "accrual accounting" i offentlig sektor i land utenfor Europa ikke lenger et spørsmål om "skal – skal ikke", men et spørsmål om når og i hvilken form. Kontinental-Europa regnes som sinke i klassen når det gjelder omstilling fra kontant- til regnskapsprinsipp. Selv om en del europeiske land fremdeles holder fast ved kontantprinsippet i offentlig sektor, tyder mye på at det blir endringer også i disse landene. Enkelte land er utvilsomt kommet lenger enn andre.

## **2.1 Internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor**

IPSASB<sup>21</sup> er et uavhengig organ som skal ivareta og utvikle regnskapsregler og rammeverk for offentlig sektor. Et problem i denne sammenhengen er at IPSASB har til dels uklare legitime og institusjonell forankring. Det standardsettende organet har ikke mottatt oppdraget fra noen nasjonale eller internasjonale politiske organer. Men EU-kommisjonen har anbefalt at regnskaper i offentlig sektor utarbeides i samsvar med IPSAS for EU-medlemmer fra 2005.

IPSASB formulerer selv sitt mål:

*The IPSASB's goal is to serve the public interest by developing high-quality accounting standards for use by public sector entities around the world in the preparation of general purpose financial statements. This will enhance the quality and*

<sup>18</sup> Se Christensen og Lægveid (2001)

<sup>19</sup> Anordningsprinsippet som nyttes i norske kommuner, betegnes vanligvis som et modifisert kontantprinsipp.

<sup>20</sup> Bløndal (2003) og Carlin (2005)

<sup>21</sup> International Public Sector Accounting Standard Board

Bakgrunnen for arbeidet i IPSAS er å få konsistent og sammenlignbar finansiell informasjon i offentlig sektor nasjonalt og internasjonalt. Det enkelte land kan enten direkte implementere IPSASene eller bruke IPSAS som en støtte ved utvikling av egne standarder.

Utgangspunktet for IPSASene er de internasjonale regnskapsstandardene for privat sektor (IFRS). IPSASB har ikke utarbeidet sitt eget rammeverk, men arbeider for tiden med dette. Foreløpig er IASBs<sup>22</sup> rammeverk er en relevant referanse for brukere av IPSAS. Dette rammeverket er balanseorientert. IPSASene tilpasses forhold som er spesielle for offentlig sektor, samtidig som det arbeides med egne standarder for områder hvor det offentlige har spesielle behov eller problemstillinger. Eksempel på problemstillinger som er spesielle for offentlig sektor er regnskapsmessig behandling av offentlig eiendom, som veier, parker og museer. Andre aktuelle problemstillinger er skattefordringer og sosiale forpliktelser.

For øyeblikket er det utarbeidet 21 standarder (IPSASer). Standardene er meget omfattende, og 2005 håndboken er på ca 700 sider. Ved utvikling av IPSASer hensyntar og bruker IPSASB anbefalinger fra:

- ✓ IASB
- ✓ Nasjonale regelverk og standarder
- ✓ Regnskaps- og revisjons institusjoner
- ✓ Andre organisasjoner med interesse for finansiell rapportering, regnskap og revisjon i offentlig sektor

Land som har implementert full periodisering tidlig har egne standarder og standardsettende organer, som for eksempel USA, UK, Australia og Sverige. Her var IPSAS ikke noe alternativ da et sett av ”kjernestandarder” ikke forelå på tidspunkt for implementering. Interessen for standardene har vært økende etter at et sett av ”kjernestandarder” kom på plass. Sveits er i ferd med å implementere IPSAS, som det første landet som fullt ut implementerer standardene. I tillegg har EU-kommisjonen, NATO og FN besluttet å implementere IPSAS. I Norge har vi eksempel på bruk av IPSAS som referanseramme for regnskapsmessig løsning ved utarbeidelse av helseforetakenes åpningsbalanse.

#### **Alternativ bruk av IPSAS**

- ✓ Direkte som regnskapsstandarder for offentlig sektor
- ✓ Som en referanseramme og supplement for egen utviklede nasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor
- ✓ I et samspill med nasjonal regnskapslovgivning for privat sektor som grunnlag for løsninger i offentlig sektor

*Tabell 2 Alternativ bruk av IPSAS*

<sup>22</sup> International Accounting Standards Board

## 2.2 Norge

I Norge ble kommuneloven i 2001 endret på flere punkter. Dette gjaldt også paragrafene som regulerte budsjett- og regnskapsarbeidet i kommuner. Tradisjonelt har detaljerte lovparagrafer blitt utfyllt med enda mer detaljerte forskriftsbestemmelser i kommunesektoren. Ved lovendringen var det en målsetting å komme bort fra detaljerte og nokså tidsbestemte reguleringer. En overgang til mer dynamiske bestemmelser var ønsket. Dette resulterte i et mer generelt lov- og forskriftsverk. Samtidig ble det (2001) opprettet et institutt for god kommunal regnskapsskikk. Dette instituttet har som oppgave å utarbeide regnskapsstandarder og fastsette god regnskapsskikk innenfor det kommunelovens virksomhetsområde. Når instituttet startet opp virksomheten, forventet mange at en av de første oppgavene ville bli å etablere et rammeverk for regnskap i kommunal sektor. Så har ikke skjedd. Standardene og notatene er primært utarbeidet med tanke på å utdype og forklare hvordan kommunelovens regnskaps- og økonomibestemmelser skal forstås og praktiseres. Referansene til regnskapsteori og internasjonale regnskapsfaglige standarder har så langt vært beskjedne.

Budsjett- og regnskapsregelverket i statlig sektor ble i 2001 utredet og vurdert. Vurderinger og tilrådinger finnes i en egen NOU 2003: 6 "Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten." Problemstillingen om ulike prinsipper for budsjett- og regnskapsarbeidet ble grundig drøftet i denne. NOU 2003:6 følges nå opp i statlige pilotprosjekter. Blir sluttevalueringen av disse positiv, og regnskapsprinsippet innføres for hele statsforvaltningen, tyder mye på at kommunesektoren følger etter. Sannsynligvis kommer den neste store endringen i det kommunale budsjett- og regnskapsregelverket ikke før i 2009.

En tilsvarende utredning finnes ikke for det kommunale virksomhetsområdet, men Kommunal- og regionaldepartementet nedsatte høsten 2005 en arbeidsgruppe som skulle vurdere ev. endringer i regnskapsregelverket for kommuner. Utvalgets tilråd at det nåværende regnskapsregimet videreføres i tilnærmet uendret form.

## 2.3 Politikk eller teknikk?

En interessant faglig debatt som foreløpig har vært lite debattert i Norge, er regnskapet som politisk instrument eller regnskapet som resultat av politiske beslutninger<sup>23</sup>. Debatten omkring "accrual accounting" eller full periodisering har i stor grad fulgt i kjølvannet av implementeringen av New Public Management (NPM). I Norge har denne retningen fått merkelappen "modernisering av offentlig sektor".

Endringer i det statlige og kommunale regimet må også i Norge betraktes som politiske beslutninger. Staten utarbeider budsjett- og regnskap etter kontantprinsippet, mens kommunene følger et modifisert kontantprinsipp. Når beslutningen om hovedprinsipper og rammeverk er fattet, må det deretter utarbeides standarder og god regnskapsskikk i samsvar med overordnede politiske beslutninger. En kan si at utvikling av regnskapsreglene må baseres på regnskapsfaglige, og ikke politiske vurderinger. Utviklingen må likevel skje innenfor de overordnede politiske mål. Erfaringen fra land som New Zealand er at utvikling av regnskapsstandarder må skje i et politisk uavhengig organ.<sup>24</sup> Denne skillelinjen mellom politikk og teknikk er imidlertid ikke like enkelt å trekke i praksis.

---

<sup>23</sup> Se for eksempel Odelheide (2004)

<sup>24</sup> Se Warren og Barnes (2003)

Fra flere hold er det reagert på at profesjonsorganisasjoner<sup>25</sup> utenfor politisk innflytelse og kontroll har overtatt rollen som premissleverandør og standardsetter for budsjett- og regnskapsarbeidet i offentlig sektor. Argumentet har vært at dette bør være en oppgave for institusjoner innenfor offentlig sektor uten innblanding fra utenforstående halvprivate organisasjoner og stiftelser. Politiske og administrative interesser, på sentralt og regionalt nivå er representert i organisasjonenes besluttende organer. Dette innebærer at det fremdeles er en viss politisk innflytelse i budsjett- og regnskapsfaglige spørsmål.

Blant de nordiske landene har Sverige utvilsomt gått lengst når det gjelder innføring av periodiserte regnskaper på kommunalt nivå. Den svenske utviklingen er oppsummert av Brorstrøm (1998). Svenske kommuner gikk på tidlig 1990-tall langt i å innføre regnskapsmodeller basert på full periodisering. Etter hvert som økonomien i svenske kommuner forverret seg, ble denne utviklingen delvis reversert. Fokus ble igjen i stor utstrekning rettet mot kontantstrømmer og i mindre grad mot periodiserte størrelser som avskrivninger og pensjonskostnader. Det er særlig regnskapsføringen av framtidige pensjonsforpliktelser som har vært problematisk i de svenske kommuneregnskapene. Dette er en klassisk strid mellom regnskapsprofesjonen og samfunnsøkonomene i det svenske finansdepartementet. Samfunnsøkonomene er igjen på offensiven.

Problemstillingen er kjent også i Norge. Hvordan periodiserte pensjonskostnader skal innpasses i et finansielt orientert norsk kommuneregnskapssystem har vært debattert blant kommunale regnskapsaktører. De faglige spørsmålene må vel sies å være avklart, men løsningen illustrerer vel at det ikke er så lett å forene et finansielt orientert og periodisert regnskapssystem, samtidig som det skal utøves politikk. For øyeblikket har vi vel en slags Ole Brum-tilpasning med ja takk begge deler.

Brorstrøm (1998) konkluderer med at finansielle størrelser må forankres i harde, enkle og forståelige fakta, dvs. kontantstrømmer. Politikk og estimerte (vurderte) regnskapsstørrelser som kan bestrides, lar seg ikke forene.

## **2.4 Teoretisk forankring av utviklingen**

På mange måter har regnskapsfaglige problemstillinger knyttet til offentlig sektor vært et nytt faglig "vekstområde" for regnskapsprofesjonen. Etableringen av en del nye internasjonale publikasjoner (journaler) spesielt dedikert 'public sector accounting and management' understreker dette. Eksempler på slike etableringer er '*Financial Accountability & Management in Governments, Public Services and Charities*' og '*OECD Journal on Budgeting*'. I tillegg er det publisert en god del arbeider med problemstillinger fra offentlig sektor i allmenne regnskapsfaglige tidsskrifter. Videre har det oppstått konferanser som for eksempel CIGAR (Comparative International Governmental Accounting Research) og EIASM (European Institute for Advanced Studies in Management). Nevnes må det også at public sector accounting har fått egen seksjon på den årlige konferansen til EAA (European Accounting Association). Denne konferansen samler det meste av aktive regnskapsforskere fra Europa. I tillegg er det alltid et betydelig deltakertall fra oversjøiske land, først og fremst USA, Australia, New Zealand, Japan og Korea. Tidsskrifter og konferanser er nok i første rekke arenaer for personell knyttet til universiteter og høyskoler, men det er også et visst innslag av praktikere.

---

<sup>25</sup> International Federation of Accountants (IFAC) er et slikt eksempel

Hovedspørsmålet i det teoretiske arbeidet de siste 20 årene har utvilsomt vært problemstillinger omkring regnskapsperiodisering. Dessuten har arbeidet med utvikling av rammeverk for budsjettering og regnskap i offentlig sektor stått sentralt.

Publiserte artikler som argumenterer for og begrunner overgang fra kontantbaserte til periodiserte systemer er mange. Brorstrøm (1998) kan stå som representant for disse. Ifølge Brorstrøm (1998) finnes det følgende hovedbegrunnelser og -argumenter for regnskapsfaglige endringer:

- ✓ Mer brukervennlige regnskapsmodeller
- ✓ Bedre beslutningsunderlag
- ✓ Utrederne av eksisterende system mest fortrolig med bedriftens regnskapssystem
- ✓ Modell som bedre belyste ”beste praksis”
- ✓ Generasjonsskifte i forvaltningen
  - organisasjonsaktørens generelle faglige orientering
- ✓ Svekket økonomiske situasjon

*Tabell 3 Hovedargumenter for overgang til fullperiodiserte regnskap*

Innføring av transaksjonsbaserte budsjett- og regnskapssystemer er en global trend. Den teoretiske debatten har i hovedsak fulgt fire hovedretningslinjer<sup>26</sup>:

- ✓ Formål og hensiktsmessighet med periodisering
- ✓ Forklare nødvendigheten av overgang fra kontant- til regnskapsprinsipp
- ✓ Metodespørsmål og problemstillinger omkring implementering
- ✓ Drøfting av hvorvidt endring i regnskapsprinsipp fører til bedring i prestasjoner

*Tabell 4 Hovedretningslinjer i den teoretiske debatten*

Tilhengerne av ”accrual” framstiller ofte dette prinsippet som regnskapsfaglig og teoretisk overlegent motstykket, nemlig kontantregnskapet. Ifølge Pfaff (2006) er slike påstander ubegrunnede. Med utgangspunkt i økonomisk og etablert regnskapsfaglig kan det ikke dokumenteres at det ene prinsippet er mer riktig enn det andre. Pfaff studerer problemet med utgangspunkt i teorien for prinsipalen og hans agent (agentteori). Med utgangspunkt i en to-periode-modell påviser Pfaff at dersom ”accrual” skal være riktigere enn kontantsprinsippet, stiller dette helt bestemte krav til hvordan kontrakten mellom prinsipalen og agenten er utformet. Det samme gjelder for prestasjonsindikatorene.

Langt på vei er omstilling fra kontant- til regnskapsprinsippet i offentlig sektor et fenomen som har fulgt innføringen av New Public Management (NPM). I norsk oversettelse omtales gjerne NPM som modernisering av offentlig sektor. Den norske oversettelsen er kanskje dekkende. I de fleste land vurderes nemlig overgang til ”accrual accounting” mer som et fundamentalt politisk systemskifte enn som et isolert skifte av regnskapsprinsipp. Ofte går endringene i budsjett- og regnskapsprinsipper parallelt med omfattende strukturendringer.

<sup>26</sup> Carlin (2005)

Dette har gjort det vanskelig å isolere og måle prestasjonsmessige effekter av endringer i regnskapsregimet. Påstander om at endringer i regnskapsprinsipp fører til bedre prestasjoner i organisasjonen, er ofte svakt dokumentert.

Debatten på 1990-tallet dreide seg i stor utstrekning om prinsipper og metoder for implementering av periodiserte regnskaper i offentlig sektor.<sup>27</sup> De siste årene er det også publisert mange arbeider som studerer overgang fra kontantbaserte til periodiserte budsjett- og regnskapsopplegg.<sup>28</sup>

Siden NPM eller modernisering av offentlig sektor langt på vei ble sett på som en selvinnyttende påstand som ikke trenger nærmere begrunnelse, kom debatten i regnskapsfaglige tidsskrift i stor utstrekning til å dreie seg om hvordan praktiske problemer skulle løses. En stor faglig utfordring er f. eks. vurdering av balansepostene. I et kontantregnskapssystem er som kjent balansepostene stort sett fraværende. Regnskapsfaglige organisasjoner og institusjoner har også tatt del i denne debatten og lansert internasjonale standarder på området (som IPSAS). Internasjonale organisasjoner, bl. a. OECD, International Federation of Accountants (IFAC) og den internasjonale revisororganisasjonen (FEE) har alle vært sentrale pådrivere for å fremme overgangen fra kontantbaserte til periodiserte budsjett- og regnskapssystemer. FEE (2006) har utarbeidet det som nærmest må karakteriseres som argumentasjonsbrosjyrer.

En viktig bærer og spredder av regnskapsfaglige ideer og visjoner er rådgivningsfirmaer i privat sektor. Christensen (2005, 2006) har i en studie funnet at slike firmaer har spilt en betydelig rolle ved innføringen av periodiserte regnskapssystemer i New South Wales, jf. Pallott (1998). Ifølge Christensen har disse firmaene vært en viktig pådriver både med hensyn til idéspredning og implementering av alternative økonomistyringssystemer. I tilknytning til reformene har det vært lagt lite vekt på å analysere informasjonsbehovene til beslutningstakerne i offentlig sektor og hvordan disse behovene kan løses. I stedet har man importert løsninger fra privat sektor som er utformet for organisasjoner som har en mindre kompleks struktur og mer enhetlige mål enn det som er tilfelle for organisasjoner i offentlig virksomhet, jf. diskusjonen foran. Olson og Sahlin-Andersson (1998) mener at dette er bekymringsfullt at man har innført et regnskapsspråk som ikke passer til den demokratiske styringsprosessen som regnskapet opererer i og de oppfatter det som bekymringsfullt at man har innført det samme språket som finansieringskildene bruker, et språk som er utviklet for å gi långiverne og aksjeeierne finansiell informasjon.

Utviklingen i retning av et felles regnskapsspråk for offentlige og private virksomheter kan forklares med at forskere innenfor bedriftsøkonomi har overført ideer gjennom konsulentvirksomhet, publisering og gjennom kritikk av den kommunale budsjetteringen.<sup>29</sup> En annen forklaring kan være at der eksisterte et felles miljø og en enhetlig gruppe av regnskapsførere og økonomer samt en sentral statsforvaltning med ansvar både for regnskap og økonomiske forhold. Det kan også hatt betydning at markedsorienteringen og import av modeller for organisering fra privat sektor, har ”dratt med seg” språket fra privat sektor.<sup>30</sup> Også i England har overgangen fra et finansielt orientert regnskap til et resultatorientert regnskap vært begrunnet med behovet for mer korrekt og relevant ledelsesinformasjon.<sup>31</sup>

---

<sup>27</sup> Bløndal (2003), Pina og Torres (2003) Carlin (2005)

<sup>28</sup> van der Hoek (2005), Mir og Ramahan (2006) og Paulsson (2006)

<sup>29</sup> Olson og Sahlin-Andersson (1998)

<sup>30</sup> Pallot (1998).

<sup>31</sup> Humphrey m.fl. (1998)



I mange land har entusiasmen vært stor med når det gjelder innføring av NPM og periodiserte systemer. Dette gjelder så å si hele EU-området. En del land har etter hvert fått et visst erfaringsgrunnlag. Noen av disse erfaringene er publisert i artikler i regnskapsfaglige tidsskrift. Goddard (2005) har sett nærmere på sammenhengen mellom regnskap og styring. Sentralt i hans studie er begrepene 'accountability' og 'governance'. Det er ingen fullgode oversettelser av disse. Nærmest kommer vel 'ansvarlighet og styring'. Tradisjonelt har budsjettokumentet hatt langt større betydning som styringsinstrument for organisasjoner i offentlig sektor enn regnskapsdokumentet. Ikke uventet finner Goddard (2005) at dette også er tilfellet etter innføringen av NPM. Goddard anbefaler at ressursene først og fremst anvendes i budsjetteringssammenheng framfor å utvikle bedre og mer raffinerte regnskapssystemer. Conolly og Hyndman (2006) har undersøkt forholdene i nord-irske lokalforvaltninger. Forfatterne finner at den faktiske implementeringen av periodiserte systemer avviker i stor grad fra de planene som ble utarbeidet sentralt. Den nord-irske erfaringen er at fordelene/gevinstene med et alternativt regnskapssystem er klart overvurdert. Ifølge studien har det hele resultert i dyre og komplekse systemer som har frambrakt uklare, til dels forvirrende kostnadsdata.

## 2.5 Oppsummering

Internasjonalt har det skjedd mye innenfor fagområdet regnskap og budsjettering i offentlig sektor de siste 30 årene. Fra å være et lite påaktet område preget av tenkning omkring bokholderitekniske problemstillinger har det utviklet seg i takt med regnskapsfaget for øvrig til å drøfte mer prinsipielle problemstillinger. Mye av denne problemstillingen skyldes den alminnelige politiske orienteringen i perioden – på norsk betegnet som modernisering av offentlig sektor. De fleste land som vi sammenlikner oss med, har innført periodiserte budsjett- og regnskapssystemer i en eller annen variant. Staten har satt i gang et pilotprosjekt for ti statlige virksomheter for å høste erfaringer med slike systemer i en norsk statlig kontekst. I kommunesektoren er det foreløpig ingen parallelle initiativ. Med de omstillingene og omorganiseringene som har skjedd og fremdeles pågår i norske kommuner, er problemstillingene og de faglige utfordringene i aller høyeste grad også aktuelle i denne sektoren. Norsk økonomi er en åpen økonomi. Regnskapsfaget er internasjonalt orientert og tilpasset. Et eksempel på dette er innfasingen av IFRS i 2005. Innfasingen og harmoniseringen av periodiserte regnskapssystemer i offentlig sektor har likevel ikke gått så fort som mange forestilte seg på 1990-tallet. Entusiasmen i engelsk-språklige land har vært større enn på det europeiske kontinent. I et internasjonalt perspektiv må regnskapssystemer og regnskapspraksis fremdeles karakteriseres som heterogene.<sup>32</sup> Slik vi ser det, er det et tidsspørsmål før internasjonale standarder innføres i det norske kommuneregnskapet. Svært mye tyder på at internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor innføres som obligatoriske i EU-området. All erfaring tilsier da at Norge følger med på lasset. De fleste internasjonale faglige bidragene fra de senere årene som vi har gjennomgått, tar også periodiserte systemer for gitt. Spørsmålet er vel nærmest hvordan kontantbasert og periodisert regnskapstenkning kan utfylle hverandre.

*Det er slutt på den tiden da vi løste praktisk utfordringer innenfor det lille norske regnskapsmiljøet*

Steinar Sars Kvifte, Ernst & Young magasinet 01/05

---

<sup>32</sup> Se Brusca og Condor (2002) s. 131

## 3 GRUNNLEGGENDE REGNSKAPSPRINSIPPER

*For meg er det regnskapsprinsippene som pirrer*

Steinar Sars Kvifte

### 3.1 Forankring av regnskapsprinsippene

Det har i de senere år vært stadig større fokus på kvaliteten i den finansielle rapporteringen. I den forbindelse har man både internasjonalt og i Norge lagt vekt på teoretisk forankrede regnskapssystem. De grunnleggende regnskapsprinsippene skal fungere som en rettesnor for utvikling av god regnskapsskikk og regnskapsstandarder.<sup>33</sup> Man kan si at de grunnleggende regnskapsprinsippene er mellomledet mellom teorien og den praktiske anvendelsen. Det er derfor nødvendig med et regelverk som bygger på noen grunnleggende regnskapsprinsipper eller et eksplisitt rammeverk for at regnskapet skal kunne gi brukerne beslutningsnyttig informasjon.

Verken det kommunale eller det private<sup>34</sup> regnskapet i Norge er utarbeidet med utgangspunkt i et eksplisitt rammeverk med definerte målsettinger og brukergrupper.

Regnskapsregulering for privat sektor er basert på en rammelov med grunnleggende regnskapsprinsipper som utgangspunkt for øvrige regnskapsregler. I forarbeidene til regnskapsloven er det nettopp lagt vekt på at det bør etableres en rammelov med grunnleggende regnskapsprinsipper, i stedet for detaljerte regler i selve loven. Dette vil sikre dynamikk og fleksibilitet i regnskapsreguleringen. Samtidig vil lovregulering av de grunnleggende prinsippene i loven sikre at utvikling av regnskapsregler og god regnskapsskikk bygger på de samme prinsippene. Med andre ord avgrensers de grunnleggende regnskapsprinsippene mulighetsområdene for akseptable løsninger på praktiske regnskapsspørsmål.<sup>35</sup>

I kommunal sammenheng er regnskapsreguleringen hjemlet i kommuneloven, mens de grunnleggende regnskapsprinsippene er samlet i årsregnskapsforskriften.<sup>36</sup>

Anordningsprinsippet og prinsippet om god kommunal regnskapsskikk er i tillegg hjemlet direkte i kommuneloven. De samme grunnene til å lovregulere de grunnleggende prinsippene gjelder også for kommuneregnskapet. Ved revidering av kommuneloven med forskrifter i 2000 var et av målene å få et mer ramme- og prinsippregulert regelverk.

Kommunal- og regionaldepartementet skriver også i forarbeidene til kommuneloven<sup>37</sup>:

*Når det gjelder grunnleggende regnskapsprinsipper er departementet imidlertid enig i at slike bør fastsettes i loven. Det er dermed ikke aktuelt å fastsette grunnleggende regnskapsprinsipper i forskriften. Dette innebærer at det vil være nødvendig med en lovendring dersom det vurderes som aktuelt å foreta endringer i de grunnleggende prinsippene. Dette vil sikre nødvendig stabilitet.*

Vi er enig med departementets oppfatning om at de grunnleggende regnskapsprinsippene bør inn i lovverket for å sikre prinsippene rang foran forskrifter og

<sup>33</sup> For lesere som ønsker en nærmere innføring i rammeverk for regnskap se for eksempel Kvifte (2004)

<sup>34</sup> Med henvisning til regnskapsregulering for privat sektor menes her regnskapslovens regler (Lov om årsregnskap m.v. av 1998) for øvrige foretak.

<sup>35</sup> For en grundig innføring i de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven se Johnsen og Kvaal (1999)

<sup>36</sup> Forskrift om årsregnskap og årsberetning 15.12.00

<sup>37</sup> Ot.prp. nr 43(1999-2000) kap 4.3.2

standarder. Som kjent er ikke denne løsningen som er valgt; de grunnleggende regnskapsprinsippene er hjemlet i forskrift. Hele poenget med et rammeverk må være at dette skal danne utgangspunktet for øvrig regelverk, og at øvrig regelverk ikke kan bryte med de grunnleggende regnskapsprinsippene. Eksempelvis kan det stilles spørsmål ved om regnskapsføring av usikre forpliktelser bryter med det finansielt orienterte system.

For å kunne benytte regnskapsprinsippene slik de er ment, som en rettleiding og begrensning i utvikling av regnskapsreguleringen, er det viktig at innholdet i prinsippene er klart. Dett er viktig både for regelutarbeider, som departementet og Foreningen for god kommunal regnskapsskikk, og for den enkelte regnskapsprodusent. For nærmere forståelse for de grunnleggende regnskapsprinsippene kan man hente veiledning i forarbeider, litteratur eller god regnskapsskikk.

De kommunale grunnleggende regnskapsprinsippene er nedfelt i forskriftsform, og her finnes ingen forarbeider. Forskriftene har imidlertid kommentarer til hver enkelt paragraf. I kommentarene fremkommer det at anordningsprinsippet innebærer at alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes. Videre omtales bestemmelsen om bruk av lån som et unntak fra anordningsprinsippet. Utover dette er det lite rettleiding å hente i merknadene for forståelsen av de grunnleggende regnskapsprinsippene. Departementet henviser til Foreningen for god kommunal regnskapsskikk for videre utvikling av regnskapsreglene:

*Denne foreningen vil etter hvert komme med uttalelser, anbefalinger og kommunale regnskapsstandarder som vil angi hvordan transaksjoner skal håndteres.*

Foreningen satte også arbeidet med å drøfte og utdype de grunnleggende regnskapsprinsippene i årsregnskapsforskriften i fokus fra første stund. Utredningsleder Jon Ivar Stakkeland er sitert i Kommunal Økonomi nr 8/2001:

*I utgangspunktet var det meningen å drøfte om det finansielle regnskapssystemet og anordningsprinsippet innebærer at de prinsipper som følger av regnskapslovens kapittel 4 også skal gjelde for kommuneregnskapet. Denne innfallsvinkelen er meget omfattende og tidkrevende og det vurderes for tiden om vinklingen på arbeidet skal endres. I så tilfelle vil det tas utgangspunkt i de regnskapsprinsipper som er tatt inn i forskrift om årsregnskap og årsberetning § 7 og drøfte og utdype disse. Alle regnskapsprinsipper tatt inn i regnskapslovens kapittel 4 vil dermed ikke bli gjenstand for drøfting.*

Det fremgår av artikkelen at dette arbeidet har førsteprioritet i foreningen. Foreningen har også kommet med notatet "Det kommunale regnskapssystem – grunnleggende sammenhenger". Dette notatet har vært et viktig arbeid for å klargjøre forståelsen av arbeidskapitalprinsippet, og de grunnleggende sammenhengene i et finansielt orientert system. Notater er imidlertid ikke en drøfting og utdyping av de grunnleggende regnskapsprinsippene i årsregnskapsforskriften § 7. Notatet fungerer som en ramme for forståelsen av det kommunale regnskapssystem og er et godt utgangspunkt for videre arbeid med utdyping av de grunnleggende regnskapsprinsippene.

Foreningen for god regnskapsskikk har utarbeidet to notater som skal gi nærmere rettleiding til forståelsen av anordningsprinsippet, et notat for tidspunkt for regnskapsføring av inntekter, innbetalinger og gevinster og et notat for utgifter, utbetalinger og tap. Notatene er sendt ut på høring, med høringsfrist 15. september 2006. Det fremgår av notatene at formålet med disse er å kartlegge og beskrive grunnleggende regnskapsprinsipp relatert til det

kommunale årsregnskapet. Hovedkonklusjonen her er at hovedregelen for periodisering skal være transaksjonsprinsippet, eller risiko- og kontrollovergang. Etter vår erfaring er dette første gang anordningsprinsippet er nærmere drøftet. Drøftingen og forståelsen av anordningsprinsippet i notatene vil være et viktig utgangspunkt for videre arbeid med utvikling av de kommunale regnskapsreglene. Vi vil gå nærmere inn på innholdet i disse notatene i kap. 4, først vil vi gi en oversikt over de grunnleggende regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet.

### **3.2 Grunnleggende kommunale regnskapsprinsipp**

Vi vil kort beskrive de grunnleggende regnskapsprinsippene i kommunal sektor, og sammenligne disse med de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven. Vi ønsker å trekke frem forskjeller i de grunnleggende prinsippene og har ikke omtalt andre forskjeller mellom regnskapsregimene, som for eksempel regnskapsoppstillinger. Denne sammenligningen er først og fremst av interesse fordi utvikling av god kommunal regnskapsskikk de siste årene har hentet mye inspirasjon fra de løsninger som er valgt for private virksomheter som følger regnskapsloven. Mange av disse løsningene bygger på de grunnleggende regnskapsprinsippene i privat sektor, og det er derfor ikke sikkert at løsningene så godt lar seg overføre til kommunal virksomhet.

#### **Grunnleggende kommunale regnskapsprinsipp**

1. Arbeidskapitalprinsippet
2. Anordningsprinsippet
3. Bruk av lån
4. Forsiktighetsprinsippet
5. Anslått beløp (beste estimat)
6. Bruttoprinsippet
7. Fortsatt drift
8. God kommunal regnskapsskikk

*Tabell 5 Oversikt over grunnleggende kommunale regnskapsprinsipp*

De grunnleggende regnskapsprinsippene skal gi veiledning på spørsmål som ikke er direkte dekket i lov eller forskrift. Forståelsen av hva som er god regnskapsskikk til enhver tid må utvikles innenfor de grunnleggende regnskapsprinsippene som gjelder for kommuneregnskapet. Utviklingen bør imidlertid skje ved et uavhengig organ, gjennom notater og standarder, og ikke av den enkelte regnskapsbruker. De grunnleggende regnskapsprinsippene kan imidlertid gi veiledning om hvordan reglene skal tolkes når situasjonen er uklar.

Årsregnskapsforskriften § 7 gir nærmere beskrivelse av de grunnleggende regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet. Både arbeidskapitalprinsippet,

anordningsprinsippet og bestemmelsen om at regnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk fremkommer også i kommuneloven. Forsiktighetsprinsippet og fortsatt drift forutsetningen er ikke definert som grunnleggende regnskapsprinsipper i kommunal regnskapsregulering. Dette er likevel regler som gjelder i kommuneregnskapet, og vi oppfatter disse som underliggende forutsetninger for kommuneregnskapet.

Arbeidskapitalprinsippet	All tilgang og bruk av midler i løpet av året som vedrører kommunens virksomhet skal fremgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet. Regnskapsføring av tilgang og bruk bare i balanseregnskapet skal ikke forekomme.
Anordningsprinsippet	Alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.
Bruk av lån	For lån skal kun den delen av lånet som faktisk er brukt i løpet av året føres i investeringsregnskapet.
Forsiktighetsprinsippet	Ikke definert i kommunal regnskapsregulering.
Anslått beløp	I den grad enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt ved tidspunktet for regnskapsavleggelsen, registres et anslått beløp i årsregnskapet for vedkommende år.
Bruttoprinsippet	Alle utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres brutto. Dette gjelder også for de interne finansieringstransaksjonene. Det skal således ikke gjøres fradrag for tilhørende inntekter til utgiftene, og heller ikke skal inntektene fremstå med fradrag for eventuelle tilhørende utgifter.
Fortsatt drift	Ikke definert i kommunal regnskapsregulering
God kommunal regnskapsskikk	Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk, både når det gjelder selve regnskapsføringen og når det gjelder den økonomiske informasjonen årsregnskapet gir.

Tabell 6 En oversikt over grunnleggende kommunale regnskapsprinsipper

Den vesentligste prinsipielle forskjellen mellom kommuneregnskapet og regnskap etter regnskapsloven er at kommuneregnskapet er finansielt orientert. Det finansielle prinsippet som er lagt til grunn i kommuneregnskapet, innebærer at regnskapsresultatet skal vise differansen mellom ressurstilgang (inntekter) og ressursanvendelse (utgifter). Det betyr at drifts- og investeringsregnskapet samlet skal vise hvordan årets utgifter er finansiert. Vi har valgt å kalle dette for **arbeidskapitalprinsippet**. I korthet kan dette uttrykkes ved at fokus i kommuneregnskapet er på finansielle strømmer, og hvordan virksomheten er finansiert. Dette innebærer fokus på betalbare størrelser. Regnskapet reflekterer utgifter og utbetalinger samt inntekter og innbetalinger. Årsregnskapet skal omfatte alle økonomisk midler som disponeres for året, og anvendelsen av disse.<sup>38</sup>

*Arbeidskapital-  
prinsippet*

Avskrivninger er kostnader som ikke fører til disponering av finansielle midler. De kan derfor ikke inngå i kommunens regnskapsmessige resultat i dette systemet. Kort

<sup>38</sup> Kommuneloven § 48 nr 2

oppsummert er dagens kommuneregnskap et system som registrer alle endringer i arbeidskapital.<sup>39</sup> Disse grunnleggende sammenhengene fungerer som en ramme for forståelsen av det kommunale regnskapssystem og for utvikling av god kommunal regnskapsskikk.<sup>40</sup>

Anordnings-  
prinsippet

Dette betyr ikke at kommunene har et kontantregnskap. Periodisering i offentlig sektor internasjonalt spenner fra regnskaper basert på kontantprinsippet til full periodisering.<sup>41</sup> Det kommunale regnskapet i Norge er basert på delvis periodisering eller modifisert periodisering. Det styrende periodiseringsprinsippet er *anordningsprinsippet*. Andre periodiseringsprinsipp er bestemmelsen om regnskapsføring av bruk av lån og forsiktighetsprinsippet.

Anordningsprinsippet innebærer at alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes. Det er ikke alltid klart hva dette innebærer, men kommunale inntekter og utgifter skal periodiseres, i alle fall på årsbasis. Periodiseringsbestemmelsen er felles for både utgifter og inntekter. Periodisering har i hovedsak skjedd rundt årsskiftet for å sikre at det er leveringstidspunktet som er avgjørende for regnskapsføringstidspunktet, og ikke betalingstidspunktet. Hva som skal regnes som kjente inntekter og utgifter, har de siste årene vært gjenstand for faglig diskusjon og vurdering først og fremst i regi av Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS). I forarbeidene til endringer i kommuneloven<sup>42</sup> presiserer Kommunal- og regionaldepartementet at transaksjonstidspunktet i mange tilfeller vil kunne være bestemmende for periodisering i kommuneregnskapet. Fastsettelse av transaksjonstidspunktet vurderes i forhold til om det har funnet sted overføring av risiko og kontroll.

Utviklingen de siste årene har gått fra tradisjonell tidsavgrensning av kjente utgiftsposter (personal- og renteutgifter) til også å omfatte vurdering og periodisering av forpliktelser som kommunen utvilsomt har pådratt seg, men hvor det eksakte beløpet ikke er kjent på tidspunktet for regnskapsavleggelsen. Da må beste estimat legges til grunn, jf. årsregnskapsforskriften § 7 (5). Eksempel på dette er avsetning for pensjonsforpliktelse, hvor selve utbetalingen kan ligge flere år frem i tid. I de siste høringsutkastene fra Foreningen fra god kommunal regnskapsskikk<sup>43</sup> åpnes det også for regnskapsføring av kostnader hvor det ikke er kjent om det vil bli en utbetaling. Både høringsutkast om standard for usikre forpliktelser og notat om tidfesting av utgifter krever at usikre forpliktelser skal resultatføres. For usikre forpliktelser som er betingede, vil det ikke være kjent om det vil bli en utbetaling eller ikke, det er bare sannsynlighetsovervekt (mer enn 50 %) for at det vil bli en utbetaling. Etter vår oppfatning medfører dette at anordningsprinsippet blir utvannet, og at innholdet i prinsippet er mer uklart enn tidligere. Anordningsprinsippet diskuteres nærmere i kapittel 4.

Bruk av lån

For lån skal kun den delen av lånet som er brukt i året føres i investeringsregnskapet. Den delen av lånet som ikke er brukt, registreres som memoriapost. Dette innebærer at ved regnskapsføring må man skille mellom låneopptaket og tidspunktet for inntektsføringen, dvs. *bruk av lån* i investeringsregnskapet. Låneopptaket representerer tilgang av midler for kommunen som ikke fremgår av drifts- eller investeringsregnskapet, men som utelukkende

<sup>39</sup> Arbeidskapital = omløpsmidler minus kortsiktig gjeld

<sup>40</sup> Notat fra GKRS: Det kommunale regnskapssystem – grunnleggende sammenhenger

<sup>41</sup> Med full periodisering menes begrepet "accrual accounting", som for øyeblikket ikke har noen presis og dekkende norsk oversettelse

<sup>42</sup> Ot-prp. Nr 43 (1999-2000)

<sup>43</sup> KRS nr 7 (HU) – Hendelser etter balansedagen, usikre forpliktelser og betingede eiendeler, desember 2004 og notat om tidspunkt for regnskapsføring av utgifter, utbetalinger og tap i kommuneregnskapet, april 2006

balanseføres. Dette innebærer et unntak fra eller brudd med det finansielt orienterte system. Regnskapsføring av bruk av lån kan også ses på som et unntak fra det styrende periodiseringsprinsippet, anordningsprinsippet. I praksis innebærer bestemmelsen periodisering i form av sammenstilling mellom inntekt og investeringsutgift. Lånet skal ikke tas til inntekt før det brukes til investering, og man oppnår da at inntekt og utgift knyttet til investeringen resultatføres i samme periode. Tilgang av økonomiske midler i kommunal regnskapsterminologi kan dermed defineres som enhver økning i arbeidskapital, med unntak av ubrukte lånemidler.

En annen periodiseringsregel som gjelder i kommuneregnskapet, er **forsiktighetsprinsippet**. Prinsippet er ikke eksplisitt omtalt i den kommunale regnskapsreguleringen. Prinsippet må likevel kunne sies å være en underliggende forutsetning for regnskapet. Siden dette prinsippet ikke er omtalt i den kommunale regnskapsreguleringen, er det naturlig å ta utgangspunkt i definisjonen som fremkommer i regnskapsloven. Forsiktighetsprinsippet er her definert som; ”urealisert tap skal resultatføres”<sup>44</sup>.

*Forsiktighets-  
prinsippet*

Prinsippet er operasjonalisert i vurderingsreglene for eiendeler.<sup>45</sup> Disse vurderingsreglene har samme innhold i privat som i kommunal sektor. Omløpsmidler skal vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi. Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi i balansen ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Begge vurderingsreglene innebærer i praksis en asymmetrisk regnskapsføring; urealisert tap skal hensyntas, men ikke urealisert vinning.

I kommuneregnskapet er imidlertid anleggsmidlene regnskapsført i sin helhet i investeringsregnskapet i anskaffelsesåret. Dersom nedskrivning av anleggsmidler til virkelig verdi hadde hatt resultateffekt ville det blitt resultatført en kostnad som allerede var resultatført ved anskaffelse. Det er presisert i årsregnskapsforskriften at regnskapsføring av tilgang og bruk av midler bare i balanseregnskapet ikke skal forekomme. Dette innebærer at anleggsmidler blir utgiftsført i sin helhet i anskaffelsesåret. Nedskrivning av anleggsmidler kan derfor ikke resultatføres, men må føres direkte mot egenkapitalen. Nedskrivningen medfører dermed lavere egenkapital, men får ingen effekt på årets resultat.<sup>46</sup> En kommunal definisjon av forsiktighetsprinsippet kan være: ”urealisert tap skal regnskapsføres”. Dette er mer i samsvar med den øvrige begrepsbruk for grunnleggende regnskapsprinsippene for kommunal sektor, enn definisjonen slik den fremkommer i regnskapsloven.

Forsiktighetsprinsippet i kommunal sektor kan ikke forstås som et prinsipp om systematisk undervurdering av eiendeler og overvurdering av gjeld. Prinsippet må ses i sammenheng med regelen om **anslått beløp**. Hva som ligger i begrepet anslått beløp er presisert gjennom god kommunal regnskapsskikk.<sup>47</sup> Beløpet skal anslås eller verdsettes til beste estimat. Ved anslag av usikre størrelser skal beste estimat brukes. Beste estimat er regulert i årsregnskapsforskriften<sup>48</sup> § 7:

*Anslått beløp*

*I den grad enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt ved tidspunkter for regnskapsavleggelsen, registreres et anslått beløp i årsregnskapet for vedkommende år.*

<sup>44</sup> Regnskapsloven § 4-1 nr 4

<sup>45</sup> Forskrift om årsregnskap og årsberetning 15.12.00 § 8

<sup>46</sup> Se nedenfor om kongruensprinsippet for nærmere utdyping av dette

<sup>47</sup> KRS(H) nr 7 Hendelser etter balansedagen, usikre forpliktelser og betingede eiendeler



Anslått beløp er i kommunal regnskapsstand<sup>49</sup> omtalt som beste estimat. Beste estimat er det beløp som en rasjonell aktør ville ha vært villig til å betale på balansedagen for å frigjøre seg fra den usikre forpliktelsen. Man skal benytte beste estimat som følge av den informasjon som er tilgjengelig ved regnskapsavleggelsen. Dette innebærer at man også skal hensynta ny informasjon etter balansedagen om forhold som eksisterte på balansedagen.<sup>50</sup> Denne definisjonen er sammenfallende med god regnskapsskikk etter regnskapsloven (NRS 13).<sup>51</sup> NRS 13 har en noe mer utfyllende definisjon av begrepet beste estimat. Det er her presisert at ved utøvelse av skjønn skal man vise aktsomhet slik at inntekter og eiendeler ikke blir overvurdert, og utgifter og gjeld ikke blir undervurdert. Veiledning til forståelsen av beste estimat, som bruk av forventningsverdi og skjev sannsynlighetsvurdering i NRS 13 er ikke overført til KRS. Det er usikkert om dette innebærer at reglene ikke kan overføres til det kommunale regnskap. Vår konklusjon er at det er usikkert om anslått beløp har et annet innhold i kommunalt regnskap enn beste estimat i regnskap etter regnskapsloven

**Bruttoprinsippet** innebærer at alle utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres brutto. Det skal altså ikke gjøres fradrag for tilhørende inntekter til utgiftene, og heller ikke skal inntektene fremstå med fradrag for eventuelle tilhørende utgifter.<sup>52</sup> Etter dette prinsippet vil ikke avskrivingsgrunnlaget bli redusert med overføringer (tilskudd og gaver) fra staten og andre, selv om disse overføringene er tilknyttet anleggsmiddelet. Det følger av KRS nr 2:

*Brutto-  
prinsippet*

*I den grad en mener at bruttoprinsippet i forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner § 7, også gjelder for anskaffelseskost i balansen, må bruttometoden benyttes. Imidlertid er bruttoprinsippet først og fremst knyttet til informasjons- og kontrollaspektet for bevilgningene i drifts- og investeringsregnskapet, hvor den samlede anskaffelse og anvendelse av midler skal fremgå (fullstendighet) av regnskapet. Balansen er ikke bevilgningsorientert, og det er derfor ikke opplagt at bruttometoden må legges til grunn for anskaffelseskost i balansen.*

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk har likevel valgt å gjøre bruttoprinsippet gjeldende også for balanseposter. Omfanget av bruttoprinsippet skulle etter dette være relativt godt definert. Valg av brutto- eller nettoføring påvirker ikke periodiseringen mellom år, men presentasjonsform har betydning for informasjonsverdien i regnskapet.

Bruttoprinsippet er ikke regulert som et grunnleggende regnskapsprinsipp i regnskapsloven. Valget mellom brutto- og nettoføring er imidlertid omtalt i enkeltbestemmelser. Hovedregelen for balanseføring av investeringstilskudd er at investeringer og tilskudd skal føres brutto. Driftstilskudd skal imidlertid som hovedregel regnskapsføres netto.<sup>53</sup>

Regnskapet bygger på en underliggende forutsetning om **fortsatt drift**. Dette kommer ikke eksplisitt til uttrykk i kommunal regnskapsregulering, men regnskapsreglene bygger på denne forutsetningen. Kommuneregnskapet er basert på delvis periodisering eller modifisert periodisering (anordningsprinsippet). En nødvendig betingelse for at periodisering mellom perioder skal være meningsfull, er at virksomheten kan antas å vedvare i det tidsrommet som det periodiseres over. Avsetning til fremtidige pensjonsforpliktelse innebærer en forutsetning

*Fortsatt drift*

<sup>49</sup> KRS(F) nr 5 Endring av regnskapsprinsipper, estimater og korrigerende av tidligere års feil pkt 2.5

<sup>50</sup> KRS(HU) nr 7 Hendelser etter balansedagen, usikre forpliktelser og betingede eiendeler

<sup>51</sup> NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler pkt 4.3.1

<sup>52</sup> Forskrift om årsregnskap og årsberetning 15.12.00 § 7(2)

<sup>53</sup> NRS 4 Offentlige tilskudd

om at kommunen vil bestå til alle de sysselsatte i kommunen har fått utbetalt sin pensjon. Det er denne betingelsen som er fortsatt drift forutsetningen. Alternativet til fortsatt drift er verdsettelse til virkelig verdi ved avvikling. Kommunal regnskapsregulering har ingen bestemmelser om regnskapsføring ved avvikling. Dette er ganske naturlig i og med at kommuner ikke kan gå konkurs eller avvikles. Kommunene kan, dersom den økonomiske situasjonen tilsier det, settes under administrasjon<sup>54</sup>. Dette innebærer likevel ikke at kommunens virksomhet nedlegges. Kommunen kan også slås sammen med en annen kommune, men dette vil bare innebære videreføring i en annen organisasjonsform.

Ifølge kommunelovens § 48 nr 2 skal årsregnskapet føres i overensstemmelse med **god kommunal regnskapsskikk**. Denne bestemmelsen innebærer at det er nødvendig, men ikke tilstrekkelig å følge de konkrete kravene i lov og forskrift. God kommunal regnskapsskikk er en rettslig standard som skal utvikles innenfor den rammen lovgivningen setter. God regnskapsskikk er ment som et dynamisk begrep som vil utvikle seg over tid. Ved lovrevisjonen i 2000 (Ot.prp. nr 43) ble reglene mer ramme- og prinsippregget enn tidligere. Dette aktualiserte behovet<sup>55</sup> for et organ som kunne utvikle det konkrete innholdet i god regnskapsskikk gjennom standarder. Stiftelsen av Foreningen for god kommunal regnskapsskikk skjedde i november 2001, i forbindelse med nye kommunale regnskapsforskrifter.

*God kommunal  
regnskapsskikk*

Pr august 2006 har det kommet åtte standarder<sup>56</sup> og ni notater. Utviklingen av en standard skjer gjennom høringsutkast og foreløpig standard før endelig standard fastsettes. Et notat vil normalt være et ledd i utviklingen av en ny kommunal regnskapsstandard. En endelig standard fastsettes når det er vunnet praktiske erfaringer med anvendelse av en foreløpig standard. Forskjellen mellom en foreløpig standard og en endelig, er at den foreløpige anbefales fulgt, mens en endelig standard skal følges.

Begrepet god kommunal regnskapsskikk har imidlertid en videre betydning enn bare regnskapsstandarder. Det kommunale regnskapet skal avlegges i samsvar med lov, forskrift og god regnskapsskikk, men også i samsvar med etablert regnskapsteori og anerkjent praksis. I forarbeidene til regnskapsloven av 1998 drøfter Finansdepartementet forholdet mellom regnskapsstandarder og god regnskapsskikk:

*Når god regnskapsskikk etableres gjennom slike anbefalinger og normer, vil det ikke være noe krav om at det foreligger en fast praksis med en viss utbredelse. Tvert imot kan slike anbefalinger og normer komme som følge av at det anses å foreligge en uheldig praksis. Anbefalingene vil i slike tilfeller ses som en anvisning på hva som skal anses som god regnskapsskikk fra og med tidspunktet for anbefalingen. Forutsetningen om en fast forekommende praksis med en viss utbredelse bør imidlertid legges til grunn når det gjelder spørsmål der det ikke er utgitt anbefalinger eller normer.<sup>57</sup>*

God regnskapsskikk i privat sektor utvikles av Norsk RegnskapsStiftelse (NRS), og utvikling av standarder er organisert på samme måte som i kommunal sektor, fra høringsutkast til endelige standarder. Vår oppfatning er at den samme forståelsen av forholdet mellom god

---

<sup>54</sup> Kommuneloven § 56

<sup>55</sup> Begrepet god kommunal regnskapsskikk ble allerede i 1990 tatt inn i regnskapsreguleringen

<sup>56</sup> Inklusiv høringsutkast, foreløpige og endelige

<sup>57</sup> Ot.prp. nr 42 (1997-98) pkt 6.8.5

regnskapsskikk og regnskapsstandarder må legges til grunn for kommunale regnskapsstandarder.

	<b>Privat GRP<sup>1</sup></b>	<b>Kommunal GRP</b>	<b>Kommentar</b>
<b>Måleregler</b>	Transaksjons- prinsippet		Transaksjonsprinsippet gjelder ikke i kommunene. Vurderingsreglene i årsregnsf § 8 bygger på regnskapslovens bestemmelser, som er begrunnet i transaksjonsprinsippet.
	Beste estimat	Anslått beløp	I hovedsak samme prinsipp.
<b>Periodiserings- regler</b>	Opptjenings- og sammenstillings- prinsippet	Anordnings- prinsippet	Anordningsprinsippet gjelder for både inntekter og kostnader og kan derfor sammenstilles med både opptjenings- og sammenstillingsprinsippet. Prinsippene har ulikt innhold.
	Forsiktighets- prinsippet	Forsiktighets- prinsippet	Vurderingsreglene i årsregnsf § 8 bygger på regnskapslovens bestemmelser, som er begrunnet i forsiktighetsprinsippet. Underliggende forutsetning
		Bruk av lån	Periodiseringsprinsipp om inntektsføring av lån på tidspunkt for bruk av lån, og ikke ved låneopptak. Ikke aktuelt i et resultatorientert regnskap.
	Sikring		Ingen bestemmelser om sikring i kommunal reg.
<b>Mekaniske sammenhenger</b>		Arbeidskapital- prinsippet	Finansielt orientert system, som er den vesentligste prinsipielle forskjellen fra regnskap etter regnl.
	Estimatendringer		Tilnærmet samme innhold i begge regimer
	Kongruensprinsippet		Kongruensprinsippet gjelder ikke i kommunereg.
<b>Generelle rammer og premisser</b>	Prinsippanvendelse		Tilnærmet samme innhold. Ikke definert som et GRP i kommunene.
	Fortsatt drift	Fortsatt drift	Implisitt i kommuneregnskapet
	God regnskapsskikk	God kommunal regnskapsskikk	Ulikt innhold
		Brutto- prinsippet	Ikke grunnleggende regnskapsprinsipp i privat regulering

Tabell 7 Grunnleggende regnskapsprinsipper i privat<sup>58</sup> kontra kommunal sektor

<sup>58</sup> Ved henvisning til regnskapsregulering for privat sektor menes her regulering for øvrige foretak etter regnskapsloven.

Kommunal regnskapsregulering har også regler for regnskapsføring av estimatendringer og for prinsippanvendelse. Disse er imidlertid ikke definert som grunnleggende regnskapsprinsipper, slik de er i regnskapsloven.

Estimatendringer skal regnskapsføres i den perioden hvor endringen gjennomføres.<sup>59</sup> Dette kan være transaksjoner i drifts-, investerings- eller balanseregnskapet. I praksis innebærer dette at det ikke er anledning til å fordele estimatendringen over flere perioder. I regnskapsloven er det åpnet for at estimatendringer kan fordeles over flere perioder dersom dette er i samsvar med god regnskapsskikk. Kommunal regnskapsregulering åpner ikke opp for dette. Eksempelvis skal virkningen av endring i avskrivningstid regnskapsføres i det året endringen foretas, og ikke fordeles over gjenværende levetid for driftsmiddelet. Tidligere praksis og god regnskapsskikk i privat praksis var å fordele endringen over gjenværende levetid, begge løsningene er akseptert også i dag.

*Estimat-  
endringer*

Ensartet prinsippanvendelse innebærer at årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid.<sup>60</sup> I kommunal regnskapsregulering fremkommer dette prinsippet i KRS(F) nr 5. Regnskapsprinsipper er her definert som retningslinjer for periodisering og måling av regnskapsposter. Det slås her fast at regnskapsprinsippene skal være konsistente over tid. Det er ikke presisert at regnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper innenfor samme regnskapsår. Det er imidlertid ingen grunn til å tro at reglene skal tolkes annerledes for kommunene enn for de private på dette området.

*Ensartet  
prinsippanvendelse*

Regnskapsloven har noen grunnleggende regnskapsprinsipper som ikke gjelder for kommunal sektor. Dette er:

- ✓ Transaksjonsprinsippet
- ✓ Opptjeningsprinsippet
- ✓ Sammenstillingsprinsippet
- ✓ Sikring
- ✓ Kongruensprinsippet
- ✓ Rettvisende bilde

Transaksjonsprinsippet følger av regnskapsloven § 4-1:

*Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet*

*Transaksjons-  
prinsippet*

Transaksjonsprinsippet i regnskapsloven er en regel om verdimåling, og ikke en regel om periodisering. De fleste transaksjoner skal periodiseres på transaksjonstidspunktet, men dette følger som en tolkning av periodiseringsreglene, og ikke som en følge av transaksjonsprinsippet. Transaksjonsprinsippet sier noe om hva som skal regnskapsføres og til hvilken verdi. Ifølge dette prinsippet er det bare transaksjoner som skal regnskapsføres. Dette vil i praksis si at dersom det ikke foreligger en transaksjon, skal det ikke foretas ny verdimåling. Videre skal transaksjonene regnskapsføres til verdien på transaksjonstidspunktet. Transaksjonstidspunktet vil i de fleste tilfeller være sammenfallende med regnskapsføringstidspunktet etter periodiseringsprinsippene, både opptjenings-, sammenstillings- og anordningsprinsippet. I noen tilfeller kan transaksjonen skje på et annet tidspunkt enn periodiseringen. Uansett om vi har fremskutt eller utsatt inntektsføring i forhold

<sup>59</sup> KRS(F) nr 5 Endring av regnskapsprinsipper, estimater og korrigerende av tidligere års feil pkt 2.5

<sup>60</sup> Regnskapsloven § 4-4

til transaksjonstidspunktet, eller verdibasert inntektsføring er det alltid transaksjonstidspunktet som skal legges til grunn for verdsettelsen av transaksjonen.

Transaksjonsprinsippet er ikke et grunnleggende regnskapsprinsipp i kommunal regnskapsregulering. Transaksjonsprinsippet er heller ikke omtalt i kommunale regnskapsstandarder. Det er likevel mulig at transaksjonsprinsippet må forstås som en underliggende forutsetning for kommuneregnskapet, på samme måte som forsiktighetsprinsippet og fortsatt drift prinsippet. Etter vår oppfatning er dette et så viktig prinsipp for verdsettelse at det bør fremkomme eksplisitt som et grunnleggende prinsipp. Vurderingsreglene om regnskapsføring til historisk kost er begrunnet i transaksjonsprinsippet. Transaksjonsprinsippet er operasjonalisert i vurderingsreglene for eiendeler, på samme måte som forsiktighetsprinsippet. Historisk kost er nettopp verdien på transaksjonstidspunktet, eller virkelig verdi på transaksjonstidspunktet. Igjen ser vi at vurderingsreglene for anleggsmidler og omløpsmidler er begrunnet i et grunnleggende regnskapsprinsipp som ikke gjelder i kommunal sektor, i hvert fall bare underforstått.

Styrende periodiseringsregler i regnskapsloven er opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet. Opptjeningsprinsippet styrer regnskapsføring av inntekter, mens sammenstillingsprinsippet regulerer periodisering av utgifter. Prinsippene har et annet innhold enn anordningsprinsippet. Etter opptjeningsprinsippet skal inntekt resultatføres når den er opptjent. Slik dette prinsippet er tolket for private foretak, er det vanskelig overførbart til virksomheter uten økonomisk formål. Dette er også årsaken til at regnskapspliktige som ikke har økonomisk formål, kan fravike de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling<sup>61</sup>. For ideelle organisasjoner er opptjeningsprinsippet tolket på en annen måte enn den ordinære forståelsen. Inntektene regnes her først som opptjent når betingelsene for å motta inntekten er oppfylt, og det er rimelig sikkert at man vil motta dem.<sup>62</sup>

*Opptjenings-  
prinsippet*

Etter sammenstillingsprinsippet skal utgifter sammenstilles med tilhørende inntekter.<sup>63</sup> Dette medfører at periodisering av inntektene er styrende for periodisering av utgiftene. Noen slik sammenheng gjelder ikke etter anordningsprinsippet, som er periodiseringsprinsipp for både inntekter, innbetalinger, utgifter og utbetalinger. Konsekvensen av disse ulike prinsippene er ulik periodisering mellom private og kommunale regnskap. I praksis har imidlertid tolkningen av anordningsprinsippet medført at periodiseringen ikke er så ulik mellom de to regnskapssystemene som en skulle tro i utgangspunktet. Vi vil i neste kapittel beskrive nærmere periodiseringsreglene i kommunene.

*Sammenstillings-  
prinsippet*

Etter regnskapsloven § 4-1 skal gevinst og tap regnskapsføres i samme periode ved sikring. Hensikten med bestemmelsen er symmetrisk resultatføring av gevinst og tap på posisjoner som sikrer hverandre. Det er bestemmelsen om resultatføring av urealisert tap (forsiktighetsprinsippet) som nødvendiggjør bestemmelsen om sikring. Noen tilsvarende bestemmelse finnes ikke i kommunelovgivningens regnskapsbestemmelser. Det er heller ikke utgitt noen standard om god kommunal regnskapsskikk på området. Det er derfor tvilsom om sikringsbokføring er tillatt for kommunene i dag.

*Sikring*

Vurderingsreglene for verdsettelse av omløpsmidler og anleggsmidler i årsregnskapsforskriften er imidlertid i hovedtrekk identiske med tilsvarende bestemmelser i regnskapsloven. Sikringsbestemmelsen har imidlertid sin basis i et annet grunnleggende regnskapsprinsipp, nemlig sikringsprinsippet, enn de øvrige vurderingsreglene. Bakgrunnen

<sup>61</sup> Regnskapsloven § 4-1 (3)

<sup>62</sup> NRS (HU) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner (2005)

<sup>63</sup> Regnskapsloven § 4-1 (1) nr 3

for laveste verdis prinsipp (omløpsmidler) og nedskrivning (anleggsmidler) er forsiktighetsprinsippet. Streng individuell anvendelse av laveste verdis prinsipp medfører tapsføring av en tapsrisiko som ikke eksisterer. Dette anses som feil forståelse av forsiktighetsprinsippet, og det er grunn til å tro at denne argumentasjonen også vil gjelde for kommuneregnskapets vurderingsregler. Spørsmålet er foreløpig uløst i kommunal regnskapsregulering. Etter vår oppfatning er dette et viktig område å få regulert også i kommunene. Det har i de siste årene vært en omfattende økning i bruken av finansielle instrumenter i kommunene. Dette har gitt mange nye utfordringer når det gjelder regler for regnskapsmessig behandling, og regnskapsføring av sikring er en av disse.

Regnskapsloven krever at alle inntekter og kostnader skal resultatføres. Resultatregnskapet er en samling av poster som medfører endringer i egenkapital. Kravet om at alle inntekter og kostnader skal resultatføres, omtales gjerne som kongruensprinsippet. Alternativt kan kongruensprinsippet formuleres slik: Alle endringer i egenkapital skal vises i resultatregnskapet.<sup>64</sup> Denne bestemmelsen gjelder ikke i kommuneregnskapet. Bruddet på kongruensprinsippet fører til mange uvante problemstillinger for den som er vant til et resultatorientert regnskapssystem. Blant annet må avdrag på gjeld utgiftsføres siden denne transaksjonen medfører anvendelse av midler.

Kapitalkontoen er en generell egenkapitalkonto som på mange måter kan betraktes som en justeringskonto. Den fanger opp endringer i egenkapital som skyldes brudd på kongruensprinsippet. Når kommunen f. eks. fører opp avdrag på langsiktig gjeld i driftsregnskapet til utgift, påvirker dette årsresultatet. Dersom alle andre størrelser holdes konstante, vil et avdrag ført til utgift resultere i underskudd og dermed ha en negativ egenkapitaleffekt. Denne negative egenkapitaleffekten korrigeres ved å føre et tilsvarende beløp på kapitalkonto til kredit, altså øke egenkapitalen tilsvarende. Den totale effekten blir dermed null. Vi kan illustrere dette med et eksempel, hvor avdrag utgjør 50:

		Debet	Kredit
Driftsregnskapet	Driftsutgift (avdrag)	50	
Balansen	Egenkapital (kapitalkonto)		50
Balansen	Langsiktig gjeld	50	
Balansen	Likvider		50

Netto driftsresultat blir i dette tilfellet negativ med 50, mens egenkapitalen er uendret fra året før.

Endringen på kapitalkonto skal svare til summen av endringer på anleggsmiddelkontoene og kontoene for langsiktig gjeld. Bruk av kapitalkonto er for mange regnskapskyndige svært fremmedartet. Fra kommunalt regnskapsfaglig hold blir det noe spøkefullt hevdet at den som forstår bruken av kapitalkonto, også forstår sammenhengen i det kommunale regnskapssystemet.

Det kommunale regnskapssystemet krever simultan utgifts- og balanseføring av anleggsmidler. Noen karakteriserer dette som dobbelt-dobbelt-bokholderi.

Ved endring av regnskapsprinsipp krever regnskapsloven at det gjøres et unntak fra kongruensprinsippet. Endring i regnskapsprinsipp skal regnskapsføres direkte mot egenkapitalen. I det privat sektor er begrunnelsen for føring av prinsippendringer mot

<sup>64</sup> Endringer som skyldes korrigerende av tidligere års feil og prinsippendringer føres likevel direkte mot egenkapital, jf. regnskapsloven § 4-3.

egenkapital at ved prinsippendring oppstår akkumulerte virkninger som ikke har noe med regnskapsperiodens inntjeningsperiode å gjøre. I kommunene er begrunnelsen at prinsippendringer har karakter av uvanlige hendelser.<sup>65</sup> KRS(F) nr 5 henviser til regnskapslovens bestemmelser om regnskapsføring av endring av regnskapsprinsipp. Tilsvarende bestemmelse gjelder for kommunene. Dette er i god kommunal regnskapsskikk begrunnet med at kommunale regnskapsbestemmelser og praksis på dette området, har klare paralleller til private virksomheter og regnskapslovens § 4-3.

Med prinsippendringer forstår Foreningen for god kommunal regnskapsskikk endringer i vurderingsregler som følge av endringer i lover, forskrifter og god kommunal regnskapsskikk<sup>66</sup>. Dersom kommunen endrer *praktisering* av et regnskapsprinsipp skal dette ikke bokføres direkte mot egenkapitalen. Eksempelvis er det valgfritt om byggelånsrenter skal balanseføres eller utgiftsføres etter KRS nr 2 Anskaffelseskost og opptakskost for balanseposter. Dersom kommunen velger å gå fra utgiftsføring til balanseføring vil dette være endring i praktisering av et prinsipp som ikke skyldes endring i god kommunal regnskapsskikk, men i kommunens valg av prinsipp. Denne endringen skal ikke føres mot egenkapitalen. Etter den foreløpige standarden var balanseføring det eneste alternativet. Dersom kommunen gikk over fra balanseføring til utgiftsføring når god kommunal regnskapsskikk ble endret på dette området var dette en endring som kunne regnskapsføres direkte mot egenkapitalen. Etter god regnskapsskikk for privat sektor kan regnskapspliktige frivillig skifte til et annet prinsipp når dette fører til en bedre periodisering. Finansdepartementet presiserer i Ot.prp nr 42 (1997-98) at føring av prinsippendringer mot egenkapitalen ikke behøver å være forårsaket av regelendringer:

*Departementet mener at det ikke bare er prinsippendring som følger av endring i regler eller standarder som skal gi fravik fra kongruensprinsippet. Fravik er etter departementets syn like aktuelt ved prinsippendring som bare gjelder en enkelt regnskapspliktig. Det er etter departementets syn heller ikke avgjørende om den enkelte regnskapspliktige er forpliktet til prinsippendringen, som ved skifte fra lite til større foretak, eller om det skyldes et valg. Det vises imidlertid til at kravet til ensartet og konsistent prinsippanvendelse (..) begrenser den regnskapspliktiges adgang til etter eget valg å endre prinsipper.*

Hvilke prinsippendringer som skal føres mot egenkapitalen vil være noe ulikt for kommunale regnskap og regnskap etter regnskapsloven.

Bestemmelsen om rettvise bilde kom inn i regnskapsloven i 2004, med virkning fra 01.01.05. Prinsippet inngår ikke i de grunnleggende regnskapsprinsippene, men er et overstyrende prinsipp. Hvis bestemmelsene i regnskapsloven er til hinder for kravet om et rettvise bilde, skal de fravikes, med begrunnelse i note.<sup>67</sup> Det vil bare helt unntaksvis være adgang til å fravike bestemmelsene. Et slikt overstyreende prinsipp gjelder ikke for kommuneregnskapet. Bestemmelsen er så ny at det er umulig å si om den vil få noen praktiske konsekvenser for regnskapsføringen i private bedrifter.

---

<sup>65</sup> Se KRS(F) 4 Avgrensningen mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet for nærmere definisjon av begrepet uvanlige hendelser. Det er usikkert om uvanlige hendelser kan forstås på samme måte i begge standardene.

<sup>66</sup> Se oversendelsesskriv til KRS(F) nr 5 (oktober 2004)

<sup>67</sup> Regnskapsloven § 3-2a



### 3.3 Oppsummering

Vi har gitt en kort oversikt over forskjellene i rammeverket for kommuneregnskapet kontra regnskap for øvrige foretak etter regnskapsloven. Hvilken betydning har så disse forskjellene i grunnleggende regnskapsprinsipper i praksis? Vi har tidligere påpekt at den største prinsipielle forskjellen mellom regnskapene er et resultatorientert system kontra et finansielt orientert system. Dette innebærer først og fremst ulik periodisering av utgifter og inntekter. Dette har likevel ikke så stor betydning i praksis som man skulle tro i utgangspunktet. Grunnen til dette er at periodiseringsreglene i kommunene i tiltakende grad er blitt tilpasset regnskapslovens periodiseringsregler, uten at dette har fått betydning for de grunnleggende regnskapsprinsippene i kommunal regnskapsregulering. Et eksempel på dette er regnskapsføring av pensjonsforpliktelser. Justisdepartementets lovavdeling uttrykker dette slik i en tolkningsuttalelse om kommuneloven § 48:

*Det synes særlig å være et visst misforhold mellom reglene om håndtering av premieavvik i forskriften § 13-4 og de generelle regnskapsprinsippene som slås fast i kommuneloven § 48 nr. 2.*

Et annet eksempel på manglende sammenheng mellom grunnleggende regnskapsprinsipper og øvrig regelverk er vurderingsreglene for omløpsmidler og anleggsmidler. Disse er i stor grad tilpasset og hentet fra vurderingsreglene i regnskapsloven. Vurderingsreglene og bestemmelsene om grunnleggende prinsipper i regnskapsloven henger nøye sammen og er til dels overlappende. Vurderingsreglene bygger på de grunnleggende prinsippene, og omtales som anvendelse av de grunnleggende prinsippene.<sup>68</sup> Eksempelvis skal omløpsmidler verdsettes til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi. Denne vurderingsregelen er anvendelse av både transaksjons- og forsiktighetsprinsippet. Avskrivingsreglene er avledet av sammenstillingsprinsippet, mens reglene for verdsettelse av markedsbaserte finansielle omløpsmidler følger av opptjeningsprinsippet osv.

Det er vår oppfatning at det er viktig at de kommunale regnskapsreglene bygger på et enhetlig rammeverk. Dette rammeverket kan enten være et fullstendig rammeverk, slik som det konseptuelle rammeverket eller en enklere versjon i form av grunnleggende regnskapsprinsipper, slik som dagens kommuneregnskap. Det er dette rammeverket som må danne grunnlag for de øvrige bestemmelsene om regnskapet. Hele poenget med et rammeverk må være at det er rammeverket som skal danne utgangspunktet for øvrig regelverk, og at øvrig regelverk ikke kan bryte med de grunnleggende regnskapsprinsippene. I det videre arbeidet med kommunale regnskaper bør man derfor først ta stilling til om man ønsker å utvikle dagens finansielt orienterte system eller foreta en omlegging til full periodisering. En gradvis tilpasning til et resultatorientert regnskap innenfor det finansielt orienterte system er etter vår oppfatning ikke veien å gå.

---

<sup>68</sup> Ot.prp. nr 42 (1997-98) kap 6.1

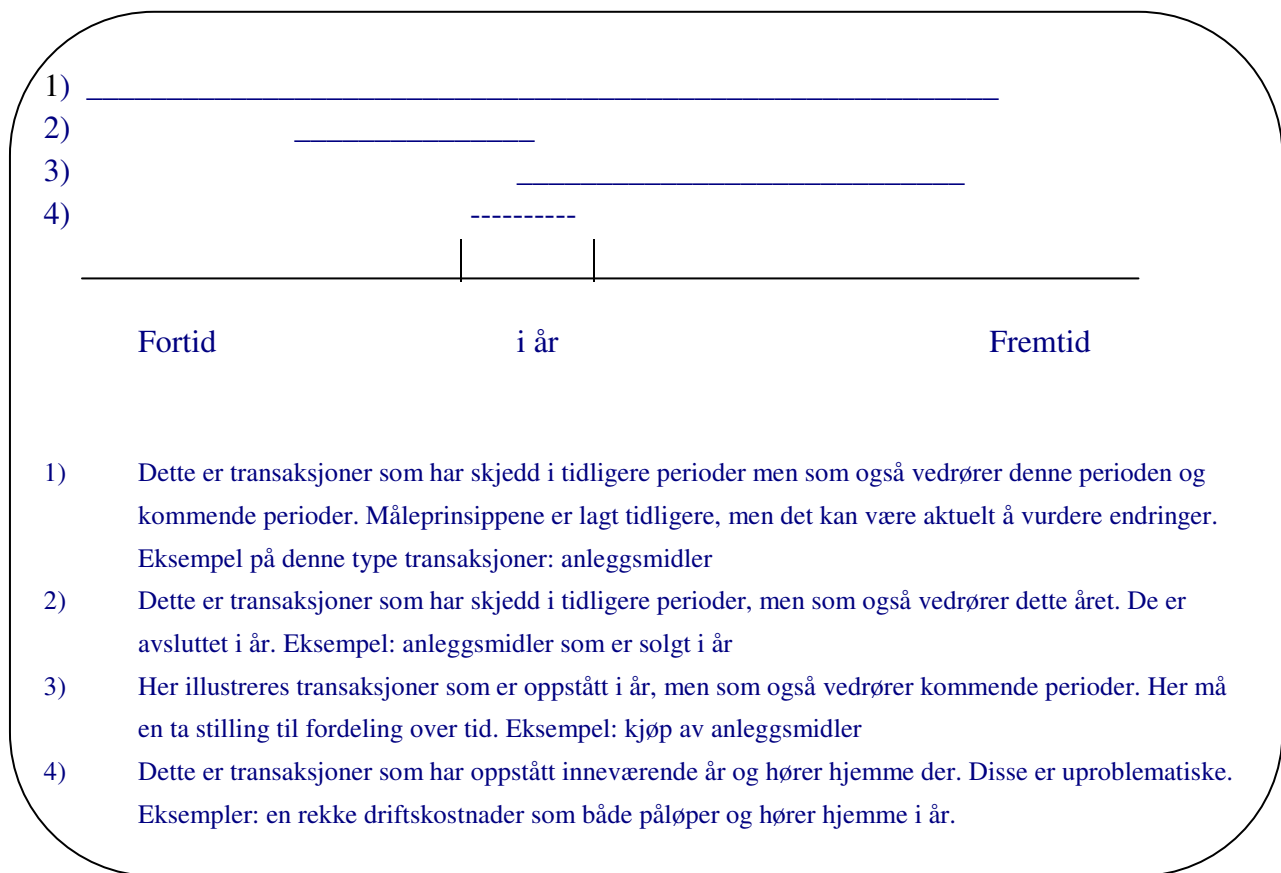
## 4 PERIODISERING – HVA ER KJENT?

*Det er når inntekter og utgifter er "kjent" at bokføring skal skje*

Øyvind Sunde

Periodiseringsreglene er helt sentrale for utformingen av regnskapet. Et regnskap ført etter kontantprinsippet vil få et annet resultat i den enkelte periode enn et regnskap som er full periodisert. Over en virksomhets totale levetid vil selvfølgelig resultatet være uavhengig av periodiseringsregler. Problemstillinger knyttet til periodisering oppstår fordi regnskapet skal gi et mest mulig riktig bilde av resultatet for en avgrenset periode.

Kinserdal (2005) illustrer periodiseringsproblemene på denne måten:



Det kommunale regnskapet er periodisert, men ikke fullt ut periodisert. Dette skyldes i hovedsak at avskrivninger ikke har resultateffekt, og at anskaffelsen av varige driftsmidler ikke periodiseres over økonomisk levetid. Øvrige inntekter og kostnader er periodisert i det kommunale regnskapet. Kommunale regnskaper er altså delvis periodisert. Det er imidlertid mange måter å periodisere et regnskap på, også når regnskapet er fullt periodisert. Vi skal her se nærmere på periodiseringsreglene i det kommunale regnskapet.

Anordningsprinsippet er det styrende periodiseringsprinsippet i kommuneregnskapet. Anordningsprinsippet lyder: *Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.* Hva som ligger i begrepet kjente inntekter og utgifter, kan tolkes på mange måter. Tolkningen av *kjent* har også delvis endret seg siden anordningsprinsippet ble innført i 1942. Foreningen

for god kommunal regnskapskikk har forsøkt å avhjelpe dette forholdet ved å utgi to notater som fortolker og utdyper forståelsen av anordningsprinsippet. Dette er:

- ✓ Tidspunkt for regnskapsføring av inntekter, innbetaling og gevinst i kommuneregnskapet
- ✓ Tidspunkt for regnskapsføring av utgifter, utbetalinger og tap i kommuneregnskapet

Notatene diskuterer de enkelte inntekts- og utgiftspostene i regnskapet, samt innbetalinger og utbetalinger, gevinster og tap som påvirker resultatet i regnskapet. Vi er ikke kjent med at notatet bygger på internasjonale standarder eller andre lands forståelse av periodiseringsregler i offentlig sektor. I forordene til notatene gis det uttrykk for at forståelsen av anordningsprinsippet i notatene er basert på beskrivelser i kommunelovgivningen med forarbeider. Kommuneloven med forarbeider gir imidlertid nokså begrenset rettleiding til forståelsen av anordningsprinsippet, og loven er i begrenset grad internasjonalt orientert.

Regnskapet skal innenfor sine begrensninger avspeile den økonomiske virkeligheten. Dette tilsier at regnskapet skal gi informasjon om den aktiviteten som skjer i kommunen i den aktuelle perioden. Regnskapsbrukerne har behov for informasjon om hva bevilgede midler er benyttet til, hvilke aktiviteter som skjer i kommunen og hvor effektivt midlene blir utnyttet.

Dette tilsier et periodiseringsprinsipp som tar utgangspunkt i periodens aktivitet. Periodens regnskap bør da reflektere den økonomiske ressursbruken som er knyttet til periodens aktivitet. Det er dette periodiseringsprinsippet som gjelder for ideelle organisasjoner. Vi har ikke kjennskap til at dette prinsippet har fått noe eget navn, og kaller prinsippet i det følgende for *aktivitetsprinsippet*. Prinsippet beskrives slik i høringsutkast til standard for ideelle organisasjoner:

*For en ideell organisasjon blir det riktigere å sammenstille inntektene med de tilhørende inntektsgenererende aktivitetene og sammenstille kostnadene med de tilhørende kostnadsgenererende aktivitetene som er gjennomført. Det som er interessant for regnskapsbrukeren, er hvilke aktiviteter organisasjonen har gjennomført for å fremme organisasjonens formål.*

Standarden for ideelle organisasjoner bygger på den engelske standarden "Statement of Recommended Practices – Accounting and Reporting by Charities" som er utformet med tanke på ideelle organisasjoner. Denne standarden legger vekt på at regnskapet skal gi et riktig bilde av organisasjonens opptjente ressurser, hvordan disse er blitt brukt i løpet av året, samt den økonomiske stillingen ved slutten av året. Det er videre fokusert på at regnskapet for en ideell organisasjon er ment å vise hvordan en organisasjon mottar og bruker sine ressurser for å oppnå sine mål. Bakgrunnen for at denne standarden er lagt til grunn for utvikling av en norsk standard for ideelle organisasjoner er at man ikke har funnet andre internasjonale regnskapsstandarder som gir en tilsvarende gjennomgående og systematisk behandling av temaet.

Også pilotprosjektet i staten om utprøving av periodiseringsprinsippet legger vekt på sammenstilling mellom aktivitet og periodisering av utgifter:

*....vil det grunnleggende regnskapsprinsippet om sammenstilling av inntekter med kostnader ikke strekke seg lenger enn til å periodisere utgiftene til den perioden hvor ressursene er forbrukt (St.prp. 1 (2003-2004) kap 11)*

Staten har også sett hen til andre regnskapsregimer ved utvikling av standarder og regler for regnskapsføring i pilotprosjektet. Finansdepartementet skriver på sine nettsider at det er lagt vekt på å harmonisere regnskapsstandarder for statlige virksomheter i hensiktsmessig grad med norsk regnskapslovgivning og god regnskapsskikk i privat sektor. Noen problemstillinger vil være spesielle for staten. Her er inntekter og resultatbegreper nevnt som eksempel på slike ”statsspesifikke” problemstillinger. For problemstillinger som er spesielle for staten (i forhold til privat sektor) har prosjektet vurdert erfaringer fra andre land og internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor. Det er gjort tilpasninger til norske forhold hvor dette har vært nødvendig.

Vi ønsker her å sammenligne forståelsen av anordningsprinsippet med periodiseringsreglene slik de fremkommer for ideelle organisasjoner og for pilotprosjektet i staten. Dette er virksomheter som har klare likhetstrekk med kommunens virksomhet, samtidig som forståelsen av periodiseringsprinsippene har en klar internasjonal orientering.

Hovedregelen for periodisering vil i alle periodiserte regnskap være transaksjonstidspunktet. Eksempelvis innebærer opptjeningsprinsippet at inntekt som hovedregel skal regnskapsføres på transaksjonstidspunktet, men at inntekten i noen tilfeller ikke anses opptjent på transaksjonstidspunktet og at den i noen tilfeller anses opptjent før transaksjonstidspunktet. Dette kalles utsatt og fremskutt inntektsføring. Det er derfor ikke noe overraskende at transaksjonstidspunktet også er hovedregelen for periodisering etter anordningsprinsippet både for inntekter og utgifter. I forarbeidene til endringer i kommuneloven presiserer også KRD at transaksjonstidspunktet i mange tilfeller vil kunne være bestemmende for periodisering i kommuneregnskapet.

Når det er begrepet kjent som skal styre periodiseringen, må dette først og fremst forstås slik at periodiseringen ikke nødvendigvis er sammenfallende med utbetalingstidspunktet, men heller ikke nødvendigvis med transaksjonstidspunktet. Notatene som skal utdype anordningsprinsippet, presiserer også denne hovedregelen. Men det er likevel ikke her de regnskapsfaglige utfordringene ligger. De regnskapsfaglige problemstillingene oppstår først når hovedregelen av en eller annen grunn ikke gir det beste uttrykket for den økonomiske virkeligheten. Vi ønsker derfor først og fremst å vektlegge de tilfellene der begrepet kjent ikke sammenfaller med transaksjonstidspunktet. For de som har kjennskap til periodisering etter regnskapsloven, kan det være noe uvant å diskutere fremskutt og utsatt i forhold til transaksjonstidspunktet for kostnader. Denne problemstillingen er imidlertid like aktuell for kostnader som for inntekter, så lenge utgiftene periodiseres uavhengig av inntektene.

Etter vår oppfatning er aktivitetsprinsippet et godt utgangspunkt for periodisering i offentlig sektor. Det kan derfor være interessant å se hvorvidt dette er vektlagt i tolkningen av anordningsprinsippet i notatene fra Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS). Etter vår oppfatning er selve anordningsprinsippet såpass vidt at det er mulig å tolke et aktivitetsprinsipp innenfor dette periodiseringsprinsippet. Vi ønsker å se nærmere på om notatet tar dette utgangspunktet i sin tolkning knyttet til de enkelte utgiftsartene.

## **4.1 Utgifter**

Notatet om ugifter behandler de ulike utgifts- og utbetalingstypene. Kommunale utgifter deles i ensidige og gjensidige transaksjoner, samt i urealisert tap. Utbetalinger kommer i tillegg. At utbetalinger og innbetalinger påvirker resultatet følger av det finansielt orienterte systemet.<sup>69</sup>

Vanligvis brukes begrepet utgifter om ikkeperiodiserte størrelser, mens kostnad er en periodisert utgift. I forarbeidende til regnskapsloven er utgifter definert som uperiodiserte størrelser. Kommuneregnskapet opererer ikke med begrepet kostnad, slik at vi i samsvar med denne terminologien har valgt å benytte begrepet utgift også for periodiserte utgifter, hvor dette er naturlig.

Tabellen nedenfor oppsummerer hvordan anordningsprinsippet er tolket for de ulike utgiftene/utbetalingene.

---

<sup>69</sup> GKRS(H) Det kommunale regnskapssystem – grunnleggende sammenhenger

Type utgift/utbetaing	Periodiseringsregel	Tolkning anordningsprinsippet
<i>Gjensidige transaksjoner</i>		
Kjøp av tjenester	Kommunen kan ikke regnskapsføre utgifter knyttet til kommunalt tjenestekjøp før tjenesten er gjennomført. Transaksjonen er som hovedregel gjennomført når tjenesten er utført.	Transaksjonstidspunkt ”Aktivitetsprinsippet”
Kjøp av varer	Kommunen skal regnskapsføre utgifter knyttet til kommunalt kjøp av varer når kjøpstransaksjonen er gjennomført	Transaksjonstidspunkt, uavhengig av aktivitet
Lønn og godtgjørelser	Kommunen skal regnskapsføre utgifter til avlønning av egne ansatte når den ansatte har levert de ytelser han er forpliktet til	”Aktivitetsprinsippet”
Renteutgifter	Hovedregel for regnskapsføring av renteutgifter er når utgiften er påløpt	
Kjøp av anleggsmidler	Anleggsmidler skal regnskapsføres når kjøpstransaksjonen er gjennomført. Hovedregel: levert	Transaksjonstidspunkt, uavhengig av aktivitet
Tap ved salg av Omløpsmidler	Tapet er kjent når salgstransaksjonen er gjennomført	Transaksjonstidspunkt
Tilskudd til andres aktiviteter	Når kommunen påtar seg en forpliktelse til for vedkommende år å overføre økonomiske midler. På dette tidspunktet vil kommunen i det vesentligste ha frasagt seg kontrollen over midlene og risikoen for at midlene ikke overføres til den tilskuddsberettigede er liten	Sammenstillingsprinsippet? ”Aktivitetsprinsippet”?
<i>Ensidige transaksjoner</i>		
Gaver	På tidspunktet kommunen gir fra seg eiendomsretten til midlene og mottaker aksepterer gaven	Transaksjonstidspunktet
Overføring til kommunalt foretak	På det tidspunkt hvor kommunestyret har vedtatt overføring	

<b>Type utgift/utbetaing</b>	<b>Periodiseringsregel</b>	<b>Tolkning anordningsprinsippet</b>
<i>Urealisert tap</i>		
Finansielle omløpsmidler	Når verdireduksjonen inntreffer	Forsiktighetsprinsippet
Tap på fordringer	Korreksjon til allerede regnskapsførte inntekter. Tidspunktet for regnskapsføringen er når tapet forventes å oppstå.	Forsiktighetsprinsippet Endring regnskapsestimat
Usikre forpliktelser	I den periode det oppstår en sannsynlighetsovervekt for at kommunen er forpliktet til å overføre økonomiske midler til andre	Sammenstillingsprinsippet Forsiktighetsprinsippet
<b>Utbetaling</b>		
Utlån	Transaksjonstidspunktet er det tidspunkt hvor kontrollen med likviditeten er overført til debitor og kommunen har pådratt seg en risiko for mislighold	Transaksjonstidspunktet
Avdrag	Utgiftsføres i samsvar med avtalt tilbakebetalingsplan. Det er først på dette tidspunkt kommunen har en avtafestet forpliktelse til å overføre økonomiske midler til kreditor.	Arbeidskapitalprinsippet
Innløsning av lån	Ved forskuddsbetaling i forhold til avtalt avdragsplan, samt innløsning av kommunale innlån regnskapsføres slike som en utbetaling det året likviditetsoverføringen finner sted	Kontantprinsippet
Forskutteringer	Regnskapsføres på det tidspunkt hvor aktiviteten forskutteringen skal finansiere er påbegynt og vedtak i kommunestyret om forskuttering er fattet.	”Aktivitetsprinsippet”

Tabell 8 Periodisering etter notat om ugifter m.m.

Notatet oppsummerer med at transaksjonstidspunktet som hovedregel er det bestemmende tidspunkt for regnskapsføring av utgifter i bevilgningsregnskapet. Det er to unntak fra denne hovedregelen, urealisert tap og betingede forpliktelser. Dette oppsummeres slik:

*Urealisert tap regnskapsføres når verdifall inntreffer og representerer en fremskutt utgiftsføring i forhold til transaksjonstidspunktet.*

I denne oppsummeringen virker det som om utgiftsføring kan skje før selve transaksjonstidspunktet, men ikke etter transaksjonstidspunktet. Diskusjonen under de enkelte utgiftsartene synes imidlertid å åpne også for utsatt utgiftsføring. Vi vil nedenfor diskutere vår oppfatning av forståelsen av anordningsprinsippet i notatet. Vi tar utgangspunkt i hva vi anser styrende for periodiseringen av de enkelte utgiftsartene.

Vi definerer ”aktivitetsprinsippet” som: *Utgifter sammenstilles med tilhørende aktivitet.*

### **Tjenester**

Periodiseringsreglen:

*Kommunen kan ikke regnskapsføre utgifter knyttet til kommunalt tjenestekjøp før kjøpstransaksjonen er gjennomført. Transaksjonen er som hovedregel gjennomført når tjenesten er utført, og transaksjonstidspunktet danner basis for regnskapsføring av tjenestekjøp.*

*Aktivitets-  
prinsippet*

Periodiseringsregelen er her negativt formulert, den åpner ikke for fremskutt utgiftsføring i forhold til transaksjonstidspunktet. Transaksjonstidspunktet er avgjørende for periodiseringen, og dette er knyttet til utføring av selve tjenesten. På samme måte som tjenester som hovedregel inntektsføres ”time for time” etter opptjeningsprinsippet, vil kostnadsføring skje ”time for time” etter anordningsprinsippet. Anordningsprinsippet tolkes på samme måte når det gjelder inntekter fra tjenester levert av kommunen.

I argumentasjonen for transaksjonstidspunktet hevdes det at tjenesten er kjent når den er utført. Videre at tidspunktet for når tjenesten er utført er sammenfallende med tidspunktet hvor kommunen forbruker den aktuelle tjenesten. Denne argumentasjonen bygger på aktivitetsprinsippet; utgiften bør sammenstilles med tilhørende aktivitet.

Periodiseringsregelen stadfester en hovedregel: Transaksjonstidspunktet. Samtidig utelukkes kostnadsføring før transaksjonstidspunktet. Kan det så tenkes tilfeller hvor periodisering etter transaksjonstidspunktet vil gi en bedre periodisering?

En kjøpstransaksjon kan bestå av flere elementer. Eksempelvis kan kjøp av en maskin til bruk i kommunal tjenesteyting også inneholde et serviceelement. Dersom det er mulig å skille tjenesten og varen fra hverandre, bør de regnskapsføres hver for seg. Tjenesten kan eksempelvis være ”gratis” service i 4 år etter levering av varen. Dersom tjenestedelen skal sammenstilles med aktiviteten, bør den periodiseres over de fem årene som serviceavtalen gjelder. Dette vil medføre utsatt kostnadsføring i forhold til transaksjonstidspunktet.

Tjenestedelen av transaksjonen bør da regnskapsføres som forskuddsbetalt. Etter vår erfaring er dette ikke praksis i kommunene i dag, og tilfellet er heller ikke omtalt i notatet om tidfesting av utgifter. Dersom utgiften skal sammenstilles med tilhørende aktivitet kan dette



være en aktuell problemstilling. En slik endring av kommunal praksis må selvfølgelig vurderes i forhold til kostnad/nytte.

Vi kan illustrere problemstillingen med et eksempel. Kommunen kjøper en maskin til 200, av dette er 40 relatert til "gratis" service i 4 år. Kjøpet er finansiert med egne midler. Vi forutsetter at kjøpet skjer helt på slutten av år 1.

Regnskapsføring i år 1:

År 1		Debet	Kredit
Balansen	Varige driftsmidler	160	
Balansen	Bank		200
Balansen	Kortsiktig fordring	40	
Investering	Kjøp av varer	160	
Balansen	Kapitalkonto		160

Det er bare deler av betalingen som kan knyttes til det varige driftsmiddelet, og som vil bli balanseført. Vi presiserer at skillet mellom kjøp av vare og tjeneste ville vært en mindre aktuell problemstilling dersom også varige driftsmidler ble periodisert etter hvert som de ble brukt. Den skisserte regnskapsføringen setter begrensninger med hensyn til hvor mye kommunen kan låne til denne investeringen, i dette tilfellet kan kommunen maks låne 160 til kjøpet.

Den forskuddsbetalte tjenesten periodiseres sammen med aktiviteten over 4 år. Dette medfører en kortsiktig fordring, som vil bli oppløst i takt med "bruk" av tjenesten.

Regnskapsføringen i år 2 blir derfor som følger:

År 2		Debet	Kredit
Balansen	Varige driftsmidler		32
Balansen	Kapitalkonto	32	
Drift	Avskrivninger (160/5)	32	
Drift	Motpost avskrivninger		32
Balansen	Kortsiktig fordring (40/4)		10
Drift	Kjøp av varer og tjenester (servicetjenester)	10	

Problemstillingen ovenfor er aktuell i forbindelse med mange helt alminnelige varige driftsmidler som anskaffes for å løse løpende kommunale oppgaver.

Også for andre utgiftsarter er sammenstilling med aktivitet vektlagt ved tolkning av anordningsprinsippet:

### **Lønn og godtgjørelser**

Periodiseringsregelen:

*....kommunen skal regnskapsføre utgifter knyttet til avlønning av egne ansatte når den ansatte har levert de ytelser han i henhold til arbeidsavtalen er forpliktet til. Først på dette tidspunkt er tjenesten utført...*

Dette er den samme argumentasjonen som brukes ved periodisering av ytelser til ansatte etter regnskapsloven. Her skal ytelsene til de ansatte sammenstilles med den inntekten som de

(forhåpentligvis) generer. I kommunen er det mer naturlig å sammenstille de ansattes ytelser med den aktiviteten de skaper, eller de tjenestene de leverer.

Eksempelvis skal bonus regnskapsføres i den perioden hvor rettigheten til bonusen er opparbeidet. Det samme gjelder for pensjon; pensjonskostnaden skal sammenstilles med de ytelsene som de ansatte leverer, og ikke kostnadsføres når pensjonen blir utbetalt til de ansatte etter at de har sluttet. Reglene for regnskapsføring av pensjoner, med reversering av premieavvik, medfører imidlertid noe avvikende periodisering enn det netto pensjonskostnad tilsier, men vi går ikke nærmere inn på spesialreglene for pensjoner her. I denne sammenhengen er det nok å konstatere at også for pensjoner er aktivitet avgjørende for periodiseringen.

### ***Forpliktelser***

En forpliktelse er definert som en plikt til å avgi økonomiske ressurser til en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt. En usikker forpliktelse har ukjent størrelse og oppgjørstidspunkt.<sup>70</sup> Fra et økonomisk synspunkt bør regnskapet reflektere alle virksomhetens forpliktelser, uavhengig av om de er usikre eller ikke. Dersom en forpliktelse regnskapsføres vil dette medføre fremskutt kostnadsføring, eller kostnadsføring før transaksjonstidspunktet.

En usikker forpliktelse kan være knyttet til ikke fullførte transaksjoner eller til transaksjoner hvor gjennomføringen er usikker. Regnskapsføring av usikre forpliktelser etter regnskapsloven følger av sammenstillingsprinsippet. Ifølge sammenstillingsprinsippet skal utgifter sammenstilles med tilhørende inntekter. Forpliktelser kan derfor være fremtidige utgifter knyttet til inntekter som er resultatført, dvs. opptjent. Forpliktelser kan også følge av forsiktighetsprinsippet.

Vi har tidligere konstatert at forsiktighetsprinsippet også gjelder for kommuneregnskapet. Forsiktighetsprinsippet er å anse som en modifisering av anordningsprinsippet, og ikke en del av anordningsprinsippet. Det er de forpliktelsene som ikke er begrunnet i forsiktighetsprinsippet som er av interesse når vi diskuterer anordningsprinsippet. Hva er begrunnelsen for at anordningsprinsippet i noen tilfeller tillater fremskutt kostnadsføring? Er begrunnelsen den samme for ulike typer forpliktelser? Begrunnes fremskutt kostnadsføring i aktivitetsprinsippet, eller kunne fremskutt kostnadsføring vært begrunnet i aktivitetsprinsippet?

Forpliktelser er omtalt i notatet i forbindelse med tilskudd til andres aktiviteter, overføring til kommunalt foretak og usikre forpliktelser.

### ***Usikre forpliktelser***

Periodiseringsregelen:

*Med utgangspunkt i diskusjonen over må det være riktig å hevde at utgifter i forbindelse med usikre forpliktelser vil være kjent... i den periode det oppstår en sannsynlighetsovervekt for at kommunen er forpliktet til å overføre økonomiske midler til andre.*

Notatet definerer en forpliktelse på samme måte som NRS 13. Definisjonen av forpliktelse setter rammer for tidspunktet for utgiftsføringen. Eksempelvis må det være inntrådt en

---

<sup>70</sup> NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

hendelse før forpliktelsen kan bokføres, forpliktelsen kan ikke bokføres med utgangspunkt i fremtidige hendelser. Disse avgrensningene berører imidlertid ikke spørsmålet om hvorfor en utgift skal utgiftsføres før selve transaksjonstidspunktet, til og med før man vet om det blir noen utbetaling eller ikke.

En undergruppe av usikre forpliktelser er betingede forpliktelser. For denne type forpliktelser vil det ikke være kjent om det vil bli en utbetaling eller ikke. For øvrige typer usikre forpliktelser vil det være beløpets størrelse og ev. oppgjørstidspunkt som er usikkert. For en betinget forpliktelse er det bare sannsynlighetsovervekt<sup>71</sup> for at det vil bli en utbetaling. Etter vår oppfatning er det vanskelig å hevde at denne typen forpliktelser er ”kjent”. Her blir forståelsen av anordningsprinsippet, og begrepet kjent, gitt en svært romslig forståelse. Kjent må da forstås som sannsynlighetsovervekt. Ut fra denne tolkningen av begrepet kjent kan prinsippet kanskje omskrives til: *Alle utgifter som det er sannsynlig at kommunen er forpliktet til å utbetale skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.* Dette bidrar til at begrepet kjent i seg selv gir liten rettleiding til periodisering i kommuneregnskapet. Har begrepet i det hele tatt noe innhold i seg selv, eller kan alle tolkninger som innebærer en eller annen form for periodisering ligge innenfor prinsippet? Vi mener det er vanskelig å forene begrepet kjent med betingede forpliktelser.

Etter vår oppfatning illustrerer betingede forpliktelser hvor lite veiledning man kan finne i begrepet kjent i anordningsprinsippet. Ut fra tolkningen av anordningsprinsippet som fremkommer i notatet, er det vanskelig å konkludere med hvordan paralleller skal trekkes til andre problemstillinger som måtte oppstå. Regnskapsføring av usikre forpliktelser er ikke vanlig praksis i norske kommuner i dag, og er også lite omtalt i kommunal regnskapsfaglig litteratur. Notatet innebærer derfor en vesentlig innskjerping av regnskapsføringen på dette området. Ut fra tanken om at regnskapet skal reflektere økonomisk informasjon, er det helt klart korrekt også å inkludere forpliktelser som ikke er kommet til utbetaling ennå. Det er likevel vanskelig å se hvordan regnskapsføring av usikre forpliktelser er forankret i anordningsprinsippet. Etter vår oppfatning viser dette hvor vanskelig det er å hente praktisk veiledning fra uklare regnskapsprinsipp.

Et annet forhold er at det er vanskelig for den som skal praktisere reglene å se i hvilke konkrete tilfeller det vil være aktuelt å regnskapsføre usikre forpliktelser. Det er ingen egen standard på dette området, og eventuell veiledning må hentes fra NRS 13. Det kan imidlertid være vanskelig å hente veiledning fra den teori og praksis som finnes på området i privat sektor, når denne bygger på sammenstillingsprinsippet, og ikke anordningsprinsippet. Etter vår oppfatning illustrerer denne også problemstillingen hvor vanskelig det er å implementere regler fra et annet regnskapsregime som bygger på et annet rammeverk.

Også regnskapsføring av usikre forpliktelser kunne vært begrunnet i ”aktivitetsprinsippet”. Eksempel på dette er miljøforpliktelser som kommunen opparbeider eller snarere pådrar seg som følge av kommunal virksomhet. Her kan fremskutt kostnadsføring begrunnes med at utgiften skal sammenstilles med den aktiviteten som skaper forpliktelsen. Det er altså når forurensningen skjer, at kostnaden forbundet med den skal fremkomme i regnskapet. Det er ikke selve opprydningen av forurensningen som er kommunens aktivitet, men den aktiviteten som *skaper* forurensningen. Dersom aktiviteten allerede er gjennomført når man oppdager at man har en forpliktelse må det være riktig å kostnadsføre denne umiddelbart, for ikke å sammenstille kostnader med tidligere aktiviteter

---

<sup>71</sup> Sannsynlighetsovervekt er ikke definert i notatet, NRS 13 definerer dette som sannsynlighetsintervallet mellom 50 % og 70%

med fremtidig aktivitet. Utsettes regnskapsføring av forurensingskostnader til opprydningstidspunktet, gir regnskapet etter vår vurdering et uriktig (undervurdert) bilde av den kommunale virksomheten.

Andre avsetninger kan begrunnes i forsiktighetsprinsippet. Eksempelvis vil avsetning til en mulig erstatningsutbetaling være begrunnet i regnskapsføring av urealisert tap.

### ***Tilskudd til andres aktiviteter***

Periodiseringsregelen:

*...tilskudd til andres aktiviteter vil være kjent... når kommunen påtar seg en forpliktelse til for vedkommende år å overføre økonomiske midler til den tilskuddsberettigede. På dette tidspunkt vil kommunen i det alt vesentligste ha frasagt seg kontrollen over midlene og risikoen for at midlene ikke overføres til den tilskuddsberettigede er liten.*

Det er det tidspunktet hvor kommunen forplikter seg til en overføring som er avgjørende for periodiseringen. Ofte vil det være betingelser knyttet til kommunens tilskudd til andre. Dette vil typisk være relatert til gjennomføring av bestemte oppgaver eller formål. I diskusjonen av periodisering av tilskudd fremkommer det at det er visse betingelser knyttet til når en forpliktelse er oppstått:

- ✓ kommunen har fattet lovlig vedtak om tilskudd
- ✓ tilskuddsmottaker oppfyller de formelle og reelle krav knyttet til det aktuelle tilskuddet

Notatet presiserer:

*I samsvar med etablert regnskapsteori vil en selvpålagt plikt kunne oppstå dersom kommunen gjennom handling skaper velbegrunnende forventninger hos berørte parter om at den vil påta seg et økonomisk ansvar uten at den har rettslig plikt til dette.*

Det er noe usikkert om dette innebærer at kommunen gjennom vedtaket har etablert en selvpålagt plikt som medfører en forpliktelse, eller om forståelsen av selvpålagt plikt skal forstås videre enn et formelt fattet vedtak. Er det slik at ordførerens noe ubetenksomme kommentar i lokalavisen om støtte til den lokale festivalen medfører en velbegrunnet forventning om økonomisk støtte hos festivalarrangørene? Det må sannsynligvis et noe mer forpliktende utsagn enn dette til for at en selvpålagt plikt skal inntreffe. Eksemplet illustrerer likevel at det kan være vanskelig å definere hva som er en selvpålagt plikt. NRS 13 har definert og utdypet selvpålagt forpliktelse. Vi regner med at henvisningen til etablert regnskapsteori innebærer at denne definisjonen og utdypingen kan overføres til kommunal virksomhet. En selvpålagt plikt er i NRS 13 definert som:

*Hvis foretaket gjennom handling har skapt velbegrunnede forventninger hos berørte parter om at det vil påta seg et økonomisk ansvar uten å ha rettslig plikt til dette. Slike forventninger oppstår ved at foretaket har et etablert handlings- og beslutningsmønster, eller at foretaket har bekjentgjort en intensjon eller avgitt en spesifikk erklæring, som indikerer et slikt økonomisk ansvar.*

Når tilskuddsmottaker oppfyller de formelle og reelle krav, er ikke nærmere diskutert. I noen tilfeller vil rapportering først skje etter at aktiviteten er gjennomført. En ordrett fortolkning av

teksten i notatet tilsier at alle krav må være oppfylt, selv om disse bare er rene formalia. Formuleringen kan imidlertid vanskelig forstås på annen måte enn at dette bare gjelder dersom forholdet som mangler, har betydning for utbetalingen. En annen fortolkning kunne gitt urimelige konsekvenser. Hva hvis tilskuddet allerede er utbetalt og aktiviteten er gjennomført, men rapportering ikke har skjedd? Vil kommunen da kreve tilbakebetaling? Hvis ikke vil aldri den formelle betingelsen for periodiseringen av tilskuddet bli oppfylt?

Det er derfor mer sannsynlig at det skal legges til grunn en sannsynlighetsvurdering for at betingelsene vil innfris. Dette støttes av formuleringen i periodiseringsregelen:

*På dette tidspunkt vil kommunen i det vesentligste ha frasagt seg kontrollen over midlene og risikoen for at midlene ikke overføres til den tilskuddsberettigede er liten. (vår utheving)*

Sitatet henviser til at det er en nær sammenheng mellom når forpliktelsen oppstår og risikoen for at midlene ikke overføres til den tilskuddsberettigede. Usikre forpliktelser er omtalt som en egen utgiftsart i notatet. Usikre forpliktelser skal ifølge notatet kostnadsføres i den perioden det oppstår en sannsynlighetsovervekt for at kommunen er forpliktet til å overføre økonomiske midler til andre. Tilskudd til andre kan ses på som en type usikker forpliktelse. Det kan derfor være grunn til å tro at denne bestemmelsen også gjelder for tilskudd til andre, selv om dette ikke er eksplisitt uttrykt. At risikoen er liten for at midlene ikke overføres kan være en måte å uttrykke sannsynlighetsovervekt for at det blir en utbetaling. Denne løsningen er også valgt for ideelle organisasjoner. Etter vår oppfatning er dette også den mest naturlige løsningen for kommunesektoren.

Ved tilskudd til andres aktiviteter åpner notatet for utgiftsføring før transaksjonstidspunktet, men dette er ikke begrunnet i selve aktiviteten som skal gjennomføres, men en sannsynlighetsvurdering av om det blir en utbetaling. Man ville kanskje tro at aktivitetsprinsippet var mindre aktuelt i forbindelsen med tilskudd til andres aktiviteter, fordi aktiviteten ikke skjer i kommunen. Kommunens aktivitet kan sies å være selve bevilgningen til formålet. Det er derfor også mulig å tolke denne forståelsen av anordningsprinsippet som en form for aktivitetsstilling ("aktivitetsprinsippet").

Selv om mottakeren av tilskuddet skal benytte tilskuddet over flere år, og utbetalingen derfor skjer over flere år, følger det av periodiseringsregelen at kommunen skal utgiftsføre hele tilskuddet i bevilgningsåret, og det som ikke er utbetalt ved regnskapsperiodens avslutning regnskapsføres som kortsiktig gjeld.

En spesiell problemstilling oppstår dersom aktiviteten som "de andre" får støtte til, er aktiviteter som andre kommuner løser i egen organisasjon, eller til og med ligger innenfor kommunenes "kjerneoppgaver".

Med tilskudd til andres aktiviteter menes aktiviteter gjennomført av andre enn kommunen selv, hvor begrepet kommunen selv refererer til kommunen som juridisk person. Dette kan være tilskudd til interkommunale selskap, stiftelser, aksjeselskap og interkommunale samarbeid<sup>72</sup>. Disse juridiske personene kan stå for vesentlige deler av kommunens virksomhet. Veldedige organisasjoner kan for eksempel drive sykehjem eller barnehage gjennom stiftelser. Det er heller ikke uvanlig at kulturaktiviteter, som kulturhus organiseres i egne aksjeselskaper. Også kommunal eiendomsforvaltning organiseres i flere kommuner i egne selskaper. Ved utgangen av 2004 var det registrert 1.420 kommunale aksjeselskaper i Norge.

---

<sup>72</sup> Interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 kan i noen tilfeller være egne juridiske personer

Dersom tilskudd til andre er ment å dekke driften over flere år kan tolkning av bestemmelsen bli noe problematisk. Vi skal illustrere dette med et eksempel.

Vi kan tenke oss at kommunen bevilger tilskudd til kulturhuset på 4 mill. pr år i 5 år. Skal 20 mill utgiftsføres i bevilgningsåret eller skal utgiftsføringen skje over 5 år?

Kommunens forpliktelse er uten tvil 20 mill. Så lenge forpliktelser skal regnskapsføres i kommunens balanse følger det naturlig av dette at kommunen får en forpliktelse på 20 mill på vedtakstidspunkt, uavhengig av periodiseringsprinsipp. Ved en direkte tolkning av teksten i notatet kan det se ut som om man skal utgiftsføre 20 mill. i vedtaksåret. Forpliknelsen kan imidlertid ses på som usikker, fordi det er knyttet betingelser til den. Dette følger naturlig av at det er et tilskudd. Det vil alltid være forpliktelser knyttet til tilskudd, hvis ikke er det en gave. Det er imidlertid ikke sikkert det fremkommer noen betingelser i vedtaket fra kommunen. Dette kan forstås slik at betingelsen er underforstått; at aksjeselskapet driver kulturhuset. Dersom aksjeselskapet ikke er i stand til å drive kulturhuset, vil det miste retten til overføringen. Kommunens forpliktelse vil da etter notatets tolkning av anordningsprinsippet periodiseres i takt at betingelsen innfris. Dette vil i praksis si i takt med driften, evt. i etterkant av driften dersom det eksempelvis stilles krav om avlagt regnskap. Det er først på dette tidspunkt forpliknelsen er oppstått, dersom vi legger betingelsene for når en forpliktelse oppstår til grunn.

Denne argumentasjonen for årlig kostnadsføring vil ligge tett opp til den argumentasjonen som ligger til grunn for periodisering etter aktivitetsprinsippet. Også etter aktivitetsprinsippet vil det være kulturhusets aktivitet som vil være avgjørende for periodiseringen i kommunen. Det presiseres at aktivitetsprinsippet bare kan gjelde for juridiske enheter som driver kommunal virksomhet, og ikke for tilskudd til eksempelvis lag og foreninger. For slike overføringer vil kommunens aktivitet være selve vedtak om for eksempel støtte til bygdas dansebandfestival.

Vi vender tilbake til ordlyden i periodiseringsregelen:

*(...)et tilskudd til andres aktiviteter vil være kjent (...) når kommunen påtar seg en forpliktelse til **for vedkommende år** å overføre midler til den tilskuddsberettigede. (vår utheving)*

Det kan synes uklart hva som menes med formuleringen *for vedkommende år*. Dette kan tolkes som om det bare er tilskudd som skal overføres i det inneværende år som er kjent, og dermed skal resultatføres. Dette er imidlertid en lite sannsynlig tolkning, da ville periodiseringsbestemmelsen vært sterkt knyttet til utbetalingstidspunktet. Det er mer sannsynlig at det her refereres til aktiviteten som tilskuddet skal dekke, slik at tilskuddet skal kostnadsføres i det året som aktiviteten skjer som tilskuddet er ment å dekke. Vi står da tilbake med et aktivitetsprinsipp, slik vi tidligere har definert dette. Teksten i notatet legger imidlertid ikke opp til noe skille mellom det som kan ses på som en del av kommunens kjerneoppgaver og tilskudd til annen aktivitet. Et slikt skille kan også være vanskelig å sette i praksis.

### ***Overføring til egne kommunale foretak***

Periodiseringsregelen:

*Med utgangspunkt i diskusjonen over må det være riktig å hevde at overføringer fra kommunens til egne kommunale foretak vil være kjent (...) på det tidspunkt hvor kommunestyret har vedtatt overføring.*

Overføring til kommunalt foretak er nær beslektet med tilskudd til andres aktiviteter. Kommunale foretak er en del av kommunen som juridisk person, og ikke et eget rettssubjekt. Den aktiviteten som drives i det kommunale foretaket kan imidlertid være helt sammenfallende med den aktiviteten som drives av andre organisasjonsformer, jf. ovenfor. At en av kommunens oppgaver organiseres i et kommunalt foretak som en del av kommunen som en juridisk enhet, bør ikke medføre noen konsekvenser for selve periodiseringen i kommunens regnskap. Etter vår mening bør derfor periodisering av overføring til eget kommunalt foretak følge akkurat de samme regler for periodisering som for kommunen for øvrig. Kommunale foretaks regnskap skal etter gjeldende regler ikke konsolideres med kommuneregnskapet, men avgi et eget regnskap, enten etter kommuneloven eller regnskapsloven.<sup>73</sup> Dette innebærer at overføringen til det kommunale foretaket ikke vil bli eliminert, og periodisering av overføringen er avgjørende for når utgiften vil bli reflektert i kommunens regnskap. Når ulik organisering av virksomheten fører til ulik periodisering vil det være vanskelig å gjøre sammenligninger av ressursforbruk mellom kommuner.

Etter vår oppfatning kan de samme argumenter knyttet til aktivitetssammenstilling gjøres gjeldende for kommunale foretak som for overføringer til andre. Også for kommunale foretak kunne det vært mulig å la sammenstilling med aktivitet styre periodiseringen. En annen innfallsvinkel er imidlertid valgt for tolking av anordningsprinsippet i dette tilfellet.

Utgiftsføringen skal skje på det tidspunktet hvor kommunestyret har vedtatt overføringen. Det synes av notatet som om dette er det eneste aktuelle periodiseringstidspunktet, uavhengig av hvilken periode overføringen er ment å dekke. I tilfellet over med et vedtak om tilskudd på 4 mill pr år i 5 år vil vi tolke denne bestemmelsen slik at 20 mill må utgiftsføres i år 1 med motpost kortsiktig gjeld<sup>74</sup>. Den kortsiktige gjelden vil bli oppløst etter hvert som overføringen utbetales. Det er etter vår oppfatning ikke naturlig at organisering som eget kommunalt foretak skal medføre fremskutt utgiftsføring i forhold til overføringer til kommunal virksomhet som er organisert på annen måte. Utgiftsføring av 20 mill i bevilgningsåret er neppe en god eller ønsket løsning, og er etter vår kjennskap heller ikke praksis i dag. Etter vår oppfatning burde disse bestemmelsene vært bedre harmonisert. En aktivitetssammenstilling ville medført at tilskuddet på 20 mill ville blitt periodisert over 5 år.

I tillegg til utgiftene nevnt ovenfor utgiftsføres også en del utbetalinger i det kommunale regnskapet. Dette gjelder utlån og forskutteringer, samt avdrag og innløsning av lån. I forhold til forståelsen av anordningsprinsippet er det først og fremst argumentasjonen for periodisering av forskudd som er av interesse.

### ***Forskutteringer***

Periodiseringsregel:

*(...)kommunale forskutteringer skal som hovedregel regnskapsføres i drifts- eller investeringsregnskapet på det tidspunkt hvor aktiviteten forskutteringen skal finansiere er påbegynt og vedtak i kommunestyret om forskuttering er fattet. Det er først på dette tidspunkt kommunen har en (selvpålagt) avtalefestet forpliktelse til å overføre økonomiske midler til debitor.*

---

<sup>73</sup> Kommunale foretak som driver næringsvirksomhet skal som hovedregel følge regnskapsloven

<sup>74</sup> Det finansielt orienterte system medfører at periodiseringsposter i balansen alltid vil være kortsiktige, uavhengig av tidsperspektiv

Forskutteringer er her avgrenset til å gjelde midlertidige overføringer for å finansiere andres aktiviteter. Overføringen har likhetstrekk med overføringer til andre, som er omtalt ovenfor, men ved forskutteringer skal midlene tilbakebetales. Selv om dette i realiteten er et utlån skal det utgiftsføres i bevilgningsregnskapet i tråd med det finansielt orienterte system. På samme måte som ved overføring til andre må det være fattet vedtak i kommunen før forskutteringen kan utgiftsføres. Det er for forskutteringer presisert at vedtaket må skje i kommunestyret. Det er interessant å merke seg at aktiviteten som forskutteringen skal finansiere må være påbegynt før utgiftsføring skal skje. Dette er helt klart aktivitetssammenstilling.

Det er vanskelig å se hvorfor begrunnelsene for periodisering av overføringer til andre, overføringer til egne kommunale foretak og forskutteringer ikke er bedre harmoniserte.

For øvrige utgifter har man i notatet i hovedsak valgt å la **transaksjonstidspunktet** være styrende for periodiseringen, uavhengig av den aktiviteten som er knyttet til utgiften.

*Transaksjons-  
tidspunktet*

### ***Kjøp av varer***

Periodiseringsregel:

*(.....)kommunen skal regnskapsføre utgifter knyttet til kommunalt kjøp av varer når kjøpstransaksjonen er gjennomført. Transaksjonen er som hovedregel gjennomført når varen er levert og det må være riktig å hevde at transaksjonstidspunktet danner basis for regnskapsføring av kommunale varekjøp.*

Her kan det se ut som om transaksjonstidspunktet alltid skal danne grunnlaget for periodiseringen. Normalt vil det også være slik at transaksjonen skjer i det året som varen forbrukes. Ved aktivitetsprinsippet vil det være forbrukstidspunktet som er avgjørende for periodiseringen. Som kjent har ikke kommunene varelager i sin balanse. Ved periodisering etter aktivitetsprinsippet vil det kunne oppstå varelager som følge av at for eksempel kontorrekvisita ikke er tatt i bruk ved årsslutt. Her må det gjennomføres en vesentlighetsvurdering. Vanlig praksis i privat næringsliv i Norge er å unnlate å regnskapsføre kontorrekvisita og annet forbrukslager. Dette skyldes ikke at dette ikke er en eiendel som skal regnskapsføres, men manglende balanseføring skyldes vurdering av hva som er vesentlig informasjon om foretaket. Eksempelvis kan aktivisering avgrenses til varelager over kr 100.000,-, på samme måte som for anleggsmidler.<sup>75</sup> (Vi ser da bort fra at KRD tolker balanseføring av varelager som i strid med anordningsprinsippet.)<sup>76</sup> Tilsvarende er det mulig for kommunal sektor å la aktivitetsprinsippet være styrende for periodisering av varer, selv om kommunene ikke har varelager. Kommunene leverer i hovedsak tjenester, og i de fleste tilfeller vil derfor varelager utgjøre en ubetydelig størrelse. I noen tilfeller kan man imidlertid tenke seg periodisering over flere år etter aktivitetsprinsippet. Eksempelvis kjøper skolene inn lærebøker som brukes over flere år. Skal lærebøkene utgiftsføres i innkjøpsåret eller periodiseres over brukstiden? Periodiseringsregelen i notatet tilsier at lærebøkene skal utgiftsføres i innkjøpsåret.

Det presiseres i notatet at kjøp av varer skal regnskapsføres på transaksjonstidspunktet, og ikke på forbrukstidspunktet. Ved forskuddsbetaling fremgår det imidlertid av notatet:

<sup>75</sup> KRS 1 klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld

<sup>76</sup> Merknad til årsregnskapsforskriften § 7



*I de tilfeller hvor kommunen betaler hele eller deler av neste periodes forbruk av tjenesten, i inneværende periode, skal betalingstransaksjonen regnskapsføres som forskuddsbetalte tjenester*

På bakgrunn av dette sitatet kan det være noe vanskelig å vurdere om forbrukstidspunktet skal være avgjørende eller ikke. Notatet referer til forbruk av tjenesten, men her må det nødvendigvis være ment varen. Dersom det er transaksjonstidspunktet som er avgjørende skal forskuddsbetaling bokføres i balansen inntil risiko og kontroll overgang, vanligvis når varen er levert. Det er derfor noe usikkert om det her er ment at periodisering etter forbruk vil medføre et annet resultat enn periodisering etter transaksjonstidspunktet. Det er vanskelig å se noen prinsipielle årsaker til at anordningsprinsippet tolkes på en annen måte for kjøp av varer enn for kjøp av tjenester.

## **Gaver**

Periodiseringsregel:

*(...)gaveoverføring fra kommunen til andre vil være kjent... på transaksjonstidspunktet. For gaver gitt i form av ikke finansielle eiendeler vil dette være kjøpstidspunktet, mens for kontanter og nære substitutter vil det være på tidspunktet kommunen frasier seg eiendomsretten til midlene og mottaker aksepterer gaven.*

En gave er en vederlagsfri overføring av et økonomisk gode fra en part til en annen. Det kan være betingelser knyttet til en gaveoverføring. Medfører betingelsen krav om tilbakebetaling dersom ikke betingelsen innfris, vil det være et tilskudd, jf. ovenfor.

Gaver er ensidige transaksjoner som det ikke gis vederlag for. Gaver oppfyller derfor ikke fylt ut kriteriene for en regnskapsmessig transaksjon. Som hovedregel skal gaver likevel regnskapsføres. Utfordringen med gaver er i større grad verdsettelsen, enn selve periodiseringen.

Notatet legger opp til ulik regnskapsføring av gaver i form av likvide midler og andre gaver. Gaveoverføring av likvide midler<sup>77</sup> skal regnskapsføres på det tidspunkt kommunen frasier seg eiendomsretten til midlene og mottaker aksepterer. Dette vil typisk finne sted på overrekkelestidspunktet. Andre gaver skal utgiftsføres på det tidspunktet kommunen kjøper gaven. Prinsipielt sett bør alle typer gaver bokføres likt. Ut fra en vesentlighetsbetraktning vil det imidlertid være naturlig å utgiftsføre de fleste innkjøp av gaveartikler på kjøpstidspunktet.

Gaveoverføringen har mange likhetstrekk med overføringer til andre, også for gaver kunne derfor bevilgningstidspunktet vært avgjørende for periodiseringen. Bevilgningstidspunktet kan ses på som kommunens aktivitet i en gavetransaksjon, på samme måte som overrekkelestidspunktet kan ses på som den kommunale aktivitet. Alle gaver av en viss størrelse må vedtas eller bevilges av kommunen. Både bevilgnings- og overrekkelestidspunktet kan derfor være aktuelle periodiseringstidspunkt etter aktivitetsprinsippet. For frivillige organisasjoner har man valgt kostnadsføring av hele tilskuddet i bevilgningsåret, uavhengig av overrekkelestidspunkt.

---

<sup>77</sup> Med kontanter og nære substitutter må forstås alle typer omløpsmidler, som ikke allerede er utgiftsført i bevilgningsregnskapet

## ***Andre utgifter og utbetalinger***

Renteutgifter og tap ved salg av omløpsmidler og anleggsmidler vil ikke bli diskutert nærmere her. Disse postene reiser, etter vår mening ingen andre prinsipielle spørsmål knyttet til de ulike periodiseringsreglene enn de som er forsøkt belyst ovenfor. Verdireduksjon på finansielle omløpsmidler følger av forsiktighetsprinsippet, og ikke av anordningsprinsippet. Tap på fordringer kan ses på som korreksjon av inntekt, og ikke som en egen utgiftsart. Kostnadsføring av tap på fordring før transaksjonstidspunktet følger av forsiktighetsprinsippet.

Etter vår mening kan aktivitetsprinsippet tjene som et godt prinsipp for periodisering av utgifter i kommunal sektor. Brukerne av regnskapsinformasjonen vil da få informasjon om kostnadene knyttet til periodens aktiviteter i kommunen. Aktivitetsprinsippet vil også være mer anvendelig enn anordningsprinsippet fordi det etter vår mening lettere kan brukes til å utlede løsninger på nye problemstillinger. Aktivitetsprinsippet er mer konkret enn anordningsprinsippet, og det er mulig å tolke aktivitetsprinsippet eller aktivitetssammenstilling som en del av anordningsprinsippet. Dette er også i stor grad gjort i notatet om ”tidspunkt for regnskapsføring av utgifter, utbetaling og tap i kommuneregnskapet”, om enn ikke konsekvent.

## **4.2 *Inntekter***

Det er viktig å merke seg at anordningsprinsippet gjelder for periodisering både av inntekter og utgifter. Det er altså ikke slik at periodisering av den ene størrelsen er avhengig av den andre, slik som i regnskapsloven. Dette kan forlede en til å tro at sammenstilling ikke er viktig i det kommunale regnskapet. Sammenstilling vil imidlertid være viktig i alle regnskaper, utgifter og inntekter kan vanskelig regnskapsføres helt uavhengig av hverandre. Et eksempel på sammenstilling i det kommunale regnskapet er at lån skal inntektsføres ved bruk. Dette medfører sammenstilling med den investeringen lånet er ment å dekke. Alternativet ville vært inntektsføring ved opptak av lån og netto udisponert i investeringsregnskapet i låneopptaksåret dersom investeringsprosjektet går over flere år.

Periodiserte regnskap eller ”accrual accounting” er definert slik av SSAP<sup>78</sup>:

*Inntekter og kostnader er full periodiserte (dvs. regnskapsføres når de opptjenes eller påløper, og ikke ved utbetaling eller innbetaling) når de sammenstilles, så langt dette lar seg gjøre i resultatregnskapet i den perioden de tilhører. Når sammenstilling ikke lar seg forene med forsiktighetsprinsippet, går forsiktighetsprinsippet foran.*

Definisjonen fremhever den sentrale rollen sammenstilling har i et periodisert regnskap.

I kommunal sektor er det ofte en uklar sammenheng mellom utgifter og inntekter. Kommunesektorens inntekter omfatter i hovedsak skatteinntekter, rammetilskudd, øremerkede tilskudd og brukerbetaling (gebyrinntekt). Skatteinntekter og rammeoverføringer (frie inntekter) utgjør rundt 70 % av kommunenes samlede inntekter<sup>79</sup>. Dette er inntekter som er ment å dekke kommunens lovpålagte aktiviteter, men inntektene er ikke knyttet til aktiviteten i et gitt år. Det er opp til kommunen å disponere disse inntektene til løpende driftsutgifter, vedlikehold, investeringer eller sparing (avsetning til senere års bruk). I mange tilfeller vil det derfor ikke være mulig for en kommune å sammenstille kostnader med

---

<sup>78</sup> Statements of Standard Accounting Practice (britisk standard)

<sup>79</sup> TBU (2006)

inntekter (eller eventuelt omvendt). I andre tilfeller vil det være en klar sammenheng mellom utgifter og inntekter, for eksempel ved kjøp av renovasjonstjenester fra eksternt leverandør.

Det kan være flere alternative måter å periodisere inntekter på. Her vil vi diskutere følgende periodiseringsprinsipper for inntekter:

<b>Periodiserings-prinsipp</b>	<b>Beskrivelse</b>	<b>Hjemmel</b>	<b>Virksomhet</b>
Anordnings-prinsippet	Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.	Kommunelov § 48, 2. ledd	Kommuner
Opptjenings-prinsippet	Inntekt skal resultatføres når den er opptjent	Regn.lov § 4-1	Regnskapspliktige etter regnskapsloven
Motsatt sammenstilling	Inntekt skal resultatføres når den er opptjent, det vil si når midlene brukes til det eller de tiltak eller formål de er bestemt innenfor virksomhetens formål	SRS <sup>1</sup> 10	Pilotprosjekt i staten
Betinget opptjening	Inntekten regnes som opptjent når betingelsene for å motta inntekten er oppfylt	HRS(U) GRS for ideelle org.	Ideelle organisasjoner

*Tabell 9 Alternative inntektsføringsprinsipper*

Det finnes også andre periodiseringsprinsipper for inntekt, som for eksempel kontantprinsippet og realisasjonsprinsippet<sup>80</sup>, men vi anser disse for å være mindre aktuelle her. Anordningsprinsippet kan ses på som en konstatering av at kontantprinsippet ikke

<sup>80</sup> Skattelovens periodiseringsprinsipp

gjelder. Det er vanskelig å hente veiledning i prinsippet ut over dette. Begrepet kjent er i dag gitt en romslig definisjon, jf.. utgiftsføring av pensjoner og usikre forpliktelser. Utdyping av anordningsprinsippet i regnskapslitteratur og forarbeider er også svært begrenset, og er i de fleste tilfeller begrenset til problemstillinger knyttet til periodisering av utgifter. Etter vår mening er det fullt mulig å tolke de øvrige periodiseringsprinsippene for inntekter som er nevnt i tabellen innenfor anordningsprinsippet, så lenge tolkningen ikke strider mot de grunnleggende sammenhengene i kommuneregnskapet.

Opptjeningsprinsippet innebærer at inntekter skal resultatføres når de er opptjent. Opptjeningsprinsippet er hovedregelen for periodisering av inntekter i regnskapsloven. Opptjeningsprinsippet gjelder også for regnskapsføring av transaksjonsbaserte inntekter i statens pilotprosjekt (SRS 9). Når betegnelsen ”opptjent” skal styre inntektsføringen, må det først og fremst forstås slik at periodiseringen ikke nødvendigvis er sammenfallende med gjennomført transaksjon. Inntektene kan være opptjent både før og etter transaksjonstidspunktet. Eksempelvis inkluderer opptjent inntekt også inntekt som er realiserbar i et effektivt marked.

I statens pilotprosjekt for periodiseringsprinsippet skal inntekter fra bevilgninger inntektsføres etter motsatt sammenstilling. Staten opererer altså med ulike inntektsføringsprinsipp for transaksjonsbasert inntekt og for inntekter fra bevilgninger. Motsatt sammenstilling innebærer at inntektene fra bevilgninger skal sammenstilles med kostnadene i den perioden når aktivitetene som inntektene er forutsatt å finansiere pågår, dvs. i den perioden da kostnadene påløper (SRS 10 pkt 13). Inntektsføringen kan dermed utsettes til kostnadene er periodisert, dvs. sammenstilling av inntekter med tilhørende kostnader. Denne formen for sammenstilling ses på som en fortolkning av opptjeningsprinsippet. Inntekter fra bevilgninger skal først resultatføres når de er opptjent, det vil si når midlene brukes til det eller de tiltak eller formål de er bestemt til (SRS 10 pkt. 18b). Oppsummert kan vi si at utgifter sammenstilles med aktivitet, og at inntekter sammenstilles med kostnader. Denne formen for sammenstilling kan bare benyttes for bevilgninger. Med bevilgninger forstås en fullmakt fra Stortinget til forvaltningen til å disponere et nærmere angitt beløp til et bestemt formål i et bestemt år. Også for ideelle organisasjoner gjelder opptjeningsprinsippet som styrende periodiseringsprinsipp. Opptjeningsprinsippet fortolkes imidlertid noe annerledes enn for andre regnskapspliktige, når det ikke er knyttet en direkte motytelse til inntekten.

For ideelle organisasjoners inntektsføring må følgende tre kriterier være oppfylt:

- ✓ organisasjonen må ha juridisk rett til inntekten
- ✓ det må være rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt
- ✓ inntekten må kunne måles med tilstrekkelig pålitelighet

Det samme gjelder i statens pilotprosjekt, men her er kriteriene for inntektsføring noe annerledes formulert. Etter SRS 9 kan resultatet av en transaksjon fastsettes pålitelig når følgende betingelser er oppfylt:

#### Salg av tjenester

- ✓ når inntekten kan måles pålitelig
- ✓ når det er sannsynlig at økonomiske fordeler eller inntjeningsmuligheter knyttet til transaksjonen vil tilflyte virksomheten
- ✓ når fullføringsgraden kan måles pålitelig på balansedagen

- ✓ når kostnadene som er pådratt og kostnadene som vil medgå for å fullføre transaksjonen kan måles pålitelig

Salg av varer og andre transaksjonsbaserte inntekter har omtrent likelydende betingelser for når inntekten anses opptjent.

Prinsipielt sett er opptjeningsprinsippet for ideelle organisasjoner og statens pilotprosjekt like. I begge tilfeller er det stilt betingelser til når en inntekt er opptjent, hovedsakelig knyttet til sannsynlighet for at inntekten vil bli mottatt og pålitelig målig.

Opptjeningsprinsippet slik det er formulert her, må forstås som en fortolkning av opptjeningsprinsippet, og ikke som et eget prinsipp i seg selv. Inntekten er først opptjent når kriteriene for inntektsføring er oppfylt. Fortolkningen innebærer at inntekten resultatføres i den perioden da aktiviteten for å skaffe inntekten gjennomføres. Det er ikke anledning til å utsette inntektsføringen til det tidspunkt da midlene skal brukes. En slik utsetting av inntektsføringen ville blitt konsekvensen ved motsatt sammenstilling. Ved motsatt sammenstilling vill inntekten blitt bokført som utsatt inntekt i balansen, og først inntektsført når aktiviteten ble gjennomført.

Etter vår oppfatning er opptjeningsprinsippet et godt utgangspunkt for periodisering av inntekter, også for kommunal virksomhet. Prinsippet må imidlertid, som for staten og ideelle organisasjoner, tilpasses den virksomhet kommunen driver. Vi kan derfor tenke oss tre måter å tolke anordningsprinsippet for inntekter på:

<b>Prinsipp</b>	<b>Type transaksjon</b>
Opptjeningsprinsippet (i sin ordinære form)	Transaksjonsbasert inntekt med krav om motytelse (gjensidige transaksjoner)
Betinget opptjening	Ensidige transaksjoner, som ikke er øremerket et bestemt formål
Motsatt sammenstilling	Inntekter knyttet til et bestemt formål

*Tabell 10 Alternative tolkninger av anordningsprinsippet*

Med betinget opptjening menes her de spesielle kriteriene for når en inntekt er opptjent som gjelder for ideelle organisasjoner og pilotprosjektet i staten. Denne tolkningen vil ikke være i strid med begrepet kjent i anordningsprinsippet, men gi en mer enhetlig tolkning av anordningsprinsippet. Tolkningen av anordningsprinsippet vil da være tilpasset visse kjennetegn ved inntekten. Dette vil gjøre det lettere å tolke periodiseringen for inntektstyper som ikke er beskrevet i notatet. Eksempelvis ville en gave først bli inntektsført når kommunen har juridisk rett til den, det er rimelig sikkert at den vil bli mottatt, og den kan måles tilstrekkelig pålitelig.

I notatet ”tidspunkt for regnskapsføring av inntekt, innbetaling og gevinst i kommuneregnskapet” er anordningsprinsippet tolket i forhold til konkrete inntektstyper.

Kommunale inntekter deles i transaksjonsbasert inntekt og verdibasert inntekt. Transaksjonsbasert inntekt deles i ensidige og gjensidige transaksjoner. I tillegg til dette kommer inntektsføring av innbetalinger som følge av det finansielt orienterte system

Hovedregelen for transaksjonsbasert inntekt er inntektsføring på tidspunkt for kontroll- og risikoovergang. At inntektene må være opptjent før regnskapsføring kan skje, er den gjennomgående argumentasjonen i notatet. Det finnes noen unntak fra dette. Både motsatt sammenstilling og en lignende fortolkning av opptjeningsprinsippet som vi finner for ideelle organisasjoner inngår i notatets fortolkning av anordningsprinsippet. Kontantprinsippet er også benyttet for noen inntektstyper.

En transaksjon finner sted mellom to (eller flere) parter. Det må alltid være minst to parter dersom det skal være snakk om en transaksjon, det er ingenting som heter ”interne transaksjoner”. En transaksjon kan innebære en overdragelse med motgående vederlag, men en transaksjon kan også være ensidig. En ensidig transaksjon innebærer at det bare er den ene parten som får en økonomisk fordel, det har ikke skjedd et bytte av økonomiske verdier. I kommentarutgaven til regnskapsloven presiseres det at gaver ikke er en transaksjon:

*I norsk terminologi er egenkapitaltransaksjon og skatt eksempler på transaksjoner, selv om de er ensidige. Derimot kan gave og tyveri ikke anses som en transaksjon i norsk regelverk. Gave og tyveri må periodiseres etter grunnleggende prinsipper: formodentlig er en gave som oftest opptjent (om ikke fortjent) når den mottas.<sup>81</sup>*

Gaver er behandlet som ensidige transaksjoner i inntektsføringsnotatet, og vi omtaler derfor også gaver som ensidige transaksjoner her.

### ***Gjensidige transaksjoner***

Gjensidige transaksjoner deles inn i kommunal tjenesteyting, salg av varer, finansinntekter og betingede tilskudd.

Periodiseringsreglene for gjensidige transaksjoner lyder som følger:

#### **Tjenesteyting**

*...må en kunne slutte at kommunen ikke kan regnskapsføre inntekter knyttet til disse kommunale tjenestene før tjenesten er utført. Transaksjonen er gjennomført når tjenesten er utført og det må være riktig å hevde at transaksjonstidspunktet danner basis for regnskapsføring...*

#### **Salg av varer**

*...inntekter fra kommunens salg av varer skal regnskapsføres på transaksjonstidspunktet.*

#### **Renteinntekter**

*..hovedreglen for regnskapsføring av renteinntekter er opptjening.*

#### **Betingede tilskudd**

---

<sup>81</sup> Jonhnsen (1999)

... må en kunne slutte at kommunen som hovedregel skal inntektsføre øremerkede tilskudd i takt med at utgiftene knyttet til den tilskuddsberettigede aktiviteten påløper.

Felles for forståelsen av anordningsprinsippet for disse inntektene er at inntekten skal resultatføres når den er opptjent. Det er bare for renteinntekter dette fremgår direkte av periodiseringsregelen, men forståelsen av de andre periodiseringsreglene må være at det er opptjening som er avgjørende for inntektsføring også for disse.

#### Opptjeningsprinsippet

Inntekt fra renovasjon er transaksjonsbasert inntekt hvor det kreves betaling (motytelse) for mottak av tjenesten. Etter opptjeningsprinsippet vil inntekten være opptjent når tjenesten er levert. Dette vil i praksis si når søppelbilen tømmer søppeldunken på tunet. Vi tenker oss at tjenesten faktureres i fire terminer, hvor fakturering for første termin 2007 skjer i desember 2006. Forfallstidspunkt er i januar 2007.

*Eks salg av renovasjons-tjeneste*

Bokføring i 2006 etter opptjeningsprinsippet:

		Debet	Kredit
Balansen	Kundefordring	100	
Balansen	Kortsiktig gjeld (utsatt inntekt/ forskudd fra kunde)		100

Bokføring i bevilgningsregnskapet vil først skje i 2007:

		Debet	Kredit
Balansen	Kortsiktig gjeld (utsatt inntekt/ forskudd fra kunde)		100
Drift	Brukerbetalinger	100	
Balansen	Kundefordring		100
Balansen	Bank	100	

Inntektsføring utsettes her til tjenesten er levert, det har ingen betydning for inntektsføringen når utgiftene knyttet til inntekten er periodisert. Etter aktivitetsprinsippet vil likevel utgiften bli ført i bevilgningsregnskapet i samme periode.

Alternativt kan vi tenke oss at 4. termin 2006 først faktureres i januar 2007.

Dersom fakturering skjer etterskuddsvis vil bokføring i 2006 regnskapet bli:

		Debet	Kredit
Balansen	Kortsiktig fordring (opptjent inntekt)	100	
Drift	Brukerbetaling		100

Ved fakturering i 2007:

		Debet	Kredit
Balansen	Kortsiktig fordring (opptjent inntekt)		100
Balansen	Kundefordring (kortsiktig fordring)	100	

For flere typer inntekter fra tjenesteyting, som vann- og kloakkgebyrer, vil det være en direkte sammenheng mellom inntekter og utgifter knyttet til tjenestene. For slike tjenester er

inntekten begrenset til kommunens faktiske kostnader knyttet til tjenesten. Det er likevel ikke her foretatt noen kobling mellom periodisering av utgifter og inntekter. Ved bruk av aktivitetsprinsippet for utgifter vil imidlertid inntekter og kostnader bli resultatført i samme periode. Dette har sammenheng med at inntektene først skal inntektsføres når de er utført, dvs. levert eller opptjent. Notatet setter likhetstegn mellom transaksjonstidspunktet og opptjent inntekt: *Transaksjonen er således gjennomført når tjenesten er utført.*

Johnsen (1999) skriver:

*Når egenskapen opptjent skal styre inntektsføringen, må det først og fremst forstås slik at periodiseringen ikke nødvendigvis er sammenfallende med gjennomført transaksjon.*

Selv om regnskapsloven bygger på et transaksjonsbasert historisk kost regnskap, hvor transaksjonsbasert inntekt nødvendigvis utgjør hovedregelen for inntektsføring er ikke opptjent ensbetydende med gjennomført transaksjon. Dette innebærer, som nevnt under utgifter, at inntekten kan være opptjent både før og etter transaksjonstidspunktet. Det normale utgangspunktet er at inntekt anses opptjent når salgstransaksjonen er gjennomført. I praksis betyr dette at varer er levert og tjenester ytt. De regnskapsfaglige interessante problemstillingene oppstår først når det er avvik mellom transaksjonstidspunktet og opptjeningstidspunktet. En salgstransaksjon kan, som en kjøpstransaksjon, bestå av flere elementer. Det er imidlertid vanskelig å finne eksempler på slike salgstransaksjoner fra kommunene. Etter vår oppfatning vil det for kommunal virksomhet være få tilfeller hvor transaksjonstidspunktet avviker fra opptjeningstidspunktet – for transaksjonsbasert inntekt.

Betingede tilskudd bør ifølge notatet inntektsføres samtidig med den utgiften tilskuddet skal redusere. Tilskuddet kan likevel ikke inntektsføres før det er sannsynlig at betingelsene for å motta tilskuddet er oppfylt. Denne forståelsen av anordningsprinsippet samsvarer med motsatt sammenstilling. Inntekten skal her sammenstilles med tilhørende utgift. I tillegg til motsatt sammenstilling kommer kriteriene for opptjening inn, her er kriteriet at inntektene må sannsynliggjøres. For ideelle organisasjoner er dette formulert slik; ”det må være rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt”.

*Betingede  
tilskudd*

Ot.prp. nr 43 (1999-2000) inneholder imidlertid en presisering knyttet til regnskapsføring av øremerkede tilskudd, som må kunne ses på som et unntak fra hovedregelen som er skissert ovenfor. Her heter det at tilskudd som er mottatt *før* aktiviteten er påbegynt skal inntektsføres når midlene er mottatt. Dette innebærer i praksis at inntektsføring skal skje på det tidspunkt som kommer først av gjennomføring (av tilskuddsberettiget aktivitet) og utbetaling (av tilskuddet). Vi har vanskelig for å se noen prinsipiell begrunnelse for dette skillet mellom forskuddsbetalt og etterbetalt tilskudd (i forhold til aktivitet). Etter vår oppfatning ville det naturlige her vært at forskuddsbetalt tilskudd ble ført som utsatt inntekt i balansen (under kortsiktig gjeld), og først ble inntektsført i det året utgiftene til aktiviteten påløp, etter motsatt sammenstilling. Dette ville vært i samsvar med den løsningen som er valgt i pilotprosjektet i staten, og den samme løsningen er valgt i NRS 4 Offentlige tilskudd.

Vi kan illustrere dette med et eksempel. Vi kan tenke oss at midlene overføres til kommunen før aktiviteten midlene skal finansiere er igangsatt. Utbetalingen skjer i 2006, mens aktiviteten skjer i 2007. Aktivitetsprinsippet tilsier da at utgiften skal periodiseres til 2007. Inntekten skal sammenstilles med utgiften, og dermed også resultatføres i 2007.



#### Bokføring i 2006:

		Debet	Kredit
Balansen	Kortsiktig gjeld (utsatt inntekt)		100
Balansen	Bank	100	

Etter dagens regelverk ville dette øremerkede tilskuddet blitt inntektsført i 2006, men inngått i egenkapitalen som bundet fond.

#### Bokføring i 2007:

		Debet	Kredit
Balansen	Kortsiktig gjeld (utsatt inntekt)	100	
Drift	Andre statlige overføringer		100
Drift	Driftsutgifter (bruk av midlene)	100	
Balansen	Leverandørgjeld		100

Motsatt sammenstilling innebærer utsatt inntektsføring og klassifisering av ubrukt tilskudd som gjeld, istedenfor som egenkapital.

### ***Ensidige transaksjoner***

Inntektsføring før transaksjonstidspunktet er en aktuell problemstilling for ensidige transaksjoner. Ensidige transaksjoner deles i notatet inn i skatteinntekter, overføringer gjennom inntektssystemet, gaver, utbytte og overføringer fra andre kommunale regnskapsenheter. Skatteinntekter og rammetilskudd (overføring gjennom inntektssystem) har størst økonomisk betydning for kommunen.

Periodiseringsreglene for de ensidige transaksjonene:

#### Skatteinntekter

*Skatt på inntekt og formue skal inntektsføres månedlig med de beløp som ifølge månedsoppgjørene for skatt overføres fra skatteregnskapet til kommunekassen som kommunens andel.*

*Eiendomsskatten skal inntektsføres i kommunens driftsregnskap når kommunen har etablert en disposisjonsrett til den utlignede eiendomsskatten for skatteåret (regnskapsåret), hvor denne retten er etablert på faktureringstidspunktet.*

#### Rammetilskudd

*...rammetilskuddet er å anse som kjent på det tidspunkt kommunen i henhold til gjeldende regler for beregning og overføring av rammetilskudd, har etablert en disposisjonsrett til midlene. Med disposisjonsrett menes risiko og kontrollovergang.*

#### Gaver

*...en gave vil være kjent...når mottaker overtar disposisjonsretten til midlene, det vil si overtar risiko og kontroll knyttet til eiendelen.*

## Utbytte

*...kommunen skal regnskapsføre aksjeutbytte som inntekt på det tidspunkt hvor kommunen har etablert disposisjonsrett til midlene, det vil si eiendelens kontroll og risiko overgang.*

## Overføring fra andre kommunale regnskapsenheter

*....inntektsføre overføringer fra andre kommunale regnskapsenheter på det tidspunkt hvor beslutning om overføring er fattet.*

Skatteinntekter er ikke en aktuell problemstilling verken for ideelle organisasjoner eller i statens pilotprosjekt. Dette er også et område hvor det er vanskelig å hente veiledning fra regnskapsføringsregler i privat sektor. Regnskapsføring av skatteinntekter har vært mye diskutert i internasjonal regnskapslitteratur, og ulike land har valgt ulike løsninger. Det er to hovedproblemstillinger knyttet til regnskapsføring av skatter: periodisering og måling. Her vil vi avgrense oss til å diskutere periodisering. Det er imidlertid en viss sammenheng mellom disse to problemstillingene; inntekten må kunne måles pålitelig for å kunne bli inntektsført.

Skatteinntekt

Ifølge notatet er det disposisjonsretten til midlene som utløser inntektsføringen. Månedsoverføringen utgjør ikke den endelige skatteavregningen for kommunen, men er kun et midlertidig oppgjør. En del av skatteinntektene holdes tilbake ved overføring fra skatteregnskapet. Dette beløpet skal helt eller delvis nyttes til oppgjør med skatteyter som har betalt for mye i forskudd (margin). Overføring fra skatteregnskapet til kommunen er således relatert til innbetalinger til skatteregnskapet i inntektsåret, samt endringer i marginalavsetningen.

Skatteinntekten kan anses opptjent på ulike tidspunkt. Inntekten kan anses opptjent på det tidspunkt den skatteinntektsgenererende aktiviteten utføres av skatteyter. Dette vil si at skatteyters inntektsår vil være likt med inntektsføringsåret i kommunen. At inntekten først blir inntektsført via skatteregnskapet behøver ikke ha betydning for selve inntektsføringen i kommunen. Det er på tidspunktet for den inntektsgenererende aktiviteten at skatteyter opparbeider seg en forpliktelse til offentlige myndigheter.

For skatteinntekter kunne det vært naturlig å tolke opptjeningsprinsippet på samme måte som for ideelle organisasjoner, dvs. at skatteinntektene først skal inntektsføres når:

- kommunen har juridisk rett til inntekten
- det er rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt
- inntekten kan måles tilstrekkelig pålitelig

Kommunen har juridisk rett til inntekten i takt med at den skattegenererende virksomheten utøves. Det er imidlertid alltid en risiko for at skatteinntekten ikke vil bli innbetalt. Dette kan man løse ved å basere inntektsføringsgraden på erfaringstall. Det er mer usikkert når inntekten kan måles tilstrekkelig pålitelig. Det er først ved skatteavregning i året etter inntektsåret at man vet skattens størrelse med sikkerhet. Det er derfor godt mulig at den løsningen som er valgt i notatet er en god praktisk tilnærming. Dette innebærer at inntekten først kan måles pålitelig ved overføring fra skatteregnskapet. Marginen som holdes tilbake utgjør da et anslag på skatt som ikke vil bli innbetalt. Den argumentasjonen som ligger til grunn for valgt periodiseringsprinsipp i notatet bygger imidlertid ikke på opptjening, men på disposisjonsrett.

IPSASB<sup>82</sup> har valgt følgende utgangspunkt for inntektsføring av skatt:

---

<sup>82</sup> International Public Sector Accounting Standard Board

*When the taxable event occurs, it is probable that the future economic benefits or service potential will flow to the entity, and the fair value of the economic benefits or service potential flowing to the entity can be measured reliably.*

IPSASB regner det altså som rimelig sikkert at inntekten vil bli mottatt på det tidspunktet den skattepliktige aktiviteten utøves. I tillegg til dette må inntekten kunne måles med tilstrekkelig pålitelighet. Disse kriteriene er helt i overensstemmelse med kriteriene som følger av opptjeningsprinsippet for ideelle organisasjoner i Norge.

Rammetilskuddet er en annen inntekt som ikke har noen klar motytelse fra kommunen. Rammetilskuddet er en generell inntekt for kommunen som skal finansiere det samlede kommunale tjenestetilbudet. Rammetilskuddet består av et flatt innbyggertilskudd, som utjevnes med utgifts- og inntektsutjevning. Disposisjonsretten til midlene defineres i notatet til det tidspunktet tilskuddet er beregnet og overført. Fastsetting og overføring av rammetilskudd skjer i samme periode, slik at det her ikke vil oppstå periodiseringsforskjeller ved ulik tolkning av anordningsprinsippet. På samme måte som for skatteinntekt kan man på dette tidspunkt si at betingelsene knyttet til opptjening er oppfylt.

*Rammetilskudd*

Det stiller seg noe annerledes med inntektsutjevningen enn med øvrig del av rammetilskuddet. Inntektsutjevningen kan ses på som overføring av skatteinntekter fra skattesterke kommuner til skattesvake kommuner. Det inntektsutjevningende tilskuddet skal inntektsføres i samme periode som den skattinngangen tilskuddet er ment å utjevne. Dette følger naturlig av at inntekten korrigerer en annen inntekt, og ikke er en egen inntekt i seg selv.

Motsatt sammenstilling er ikke aktuelt for rammetilskudd fordi dette tilskuddet ikke er ment "til et bestemt formål i et bestemt år" (SRS 10).

## **Gaver**

*...en gave vil være kjent...når mottaker overtar disposisjonsretten til midlene, det vil si overtar risiko og kontroll knyttet til eiendelen.*

En gave er en vederlagsfri overføring av et økonomisk gode fra en part til en annen. Med gave forstås i notatet en vederlagsfri overføring uten krav om tilbakebetaling dersom visse betingelser ikke blir oppfylt.

Også for gaver er det disposisjonsretten som er avgjørende for inntektsføringen etter notatet. Disposisjonsretten tolkes i notatet ensbetydende med risiko- og kontroll overgang. SRS 9 angir også at gaver skal resultatføres når mottaker overtar risiko og kontroll knyttet til eiendelen. Dette følger av opptjeningsprinsippet. NRS (HU) for ideelle organisasjoner angir at inntektsføring av en gave normalt vil være på mottakstidspunkt. Vi ser at inntektsføringstidspunktet her blir likt for de ulike regelverkene, selv om de begrunner inntektsføringen på noe ulikt vis. Under utgifter var kriteriet for utgiftsføring av gaver nettopp overrekkelsestidspunktet.

NRS (HU) for ideelle organisasjoner åpner for å utsette inntektsføringen dersom det ikke er mulig å måle verdien av gaven på mottakstidspunktet. Inntektsføring skal da først skje når inntekten kan måles pålitelig. Dette kan for eksempel være tilfelle dersom gaven er et maleri laget av en lokal kunstner, som ikke tidligere har vært omsatt i markedet. Verdien av gaven kan da først måles etter at kunstneren har solgt andre maleri.

At det er knyttet vilkår til gaven om bruk til et bestemt formål, vil ikke påvirke inntektsføringstidspunktet. Dette begrunnes i notatet med at giveren ikke kan kreve midlene tilbakebetalt, og at kommunen dermed har disposisjonsretten over midlene. Dette må forstås slik at kommunen ikke har noen forpliktelse til å disponere midlene til det angitt formålet. Det er helt klart at selv om kommunen ikke har noen juridiske forpliktelse til å anvende gaven til et nærmere angitt formål, kan den moralske forpliktelsen knyttet til ”gaver med ønsker” være sterk. Særlig dersom gavens formål er annonsert offentlig. Også for ideelle organisasjoner er regelen at inntektsføring av gaven er uavhengig av evt. vilkår knyttet til gaven. Dette gjelder så lenge giveren ikke kan kreve gaven tilbakebetalt dersom vilkåret ikke blir oppfylt.

Gaven vil etter kommunal praksis avsettes som en bundet del av kommunens egenkapital ved utgangen av året, dersom den ikke er benyttet til tiltenkt formål innen denne tid. Utsatt inntektsføring som følge av motsatt sammenstilling er etter dette ikke aktuelt for gaver.

## **Utbytte**

*...kommunen skal regnskapsføre aksjetutbytte som inntekt på det tidspunkt hvor kommunen har etablert disposisjonsrett til midlene, det vil si eiendelens kontroll og risiko overgang.*

Når kommunen har en ubetydelig eierandel, skal inntektsføring skje når utbytte mottas. Dersom kommunen har en kontrollerende interesse i det utdelende selskap, kan man si at utbytte allerede er kjent på avsetningstidspunktet. Med kontrollerende interesse forstås at kommunen har bestemmende innflytelse i selskapet.<sup>83</sup> Hva som menes med ubetydelig er ikke definert i notatet. Dette kan imidlertid tolkes som det motsatte av bestemmende innflytelse.

Denne periodiseringen av utbytte må ses på som en utdyping av når utbytte er opptjent. Siden kommunale regnskap ikke konsolideres vil ikke periodiseringen være avhengig av hvilken metode som er benyttet for vurdering av aksjene i balansen. Ved bestemmende innflytelse kan inntekten anses opptjent før transaksjonstidspunktet, nemlig på avsetningstidspunktet. Transaksjonstidspunktet vil være på det tidspunktet generalforsamlingen vedtar utdeling av det foreslåtte utbytte. Ved bestemmende innflytelse kan inntektene anses opptjent på årsavslutningstidspunktet. I praksis vil dette si at kommunen kan inntektsføre utbytte i samme år som utbytte avsettes i selskapet, fordi inntektene anses opptjent på dette tidspunkt.<sup>84</sup> Tidligere var kommunale energiselskap (elektrisitetsverk) en del av den ordinære kommunale virksomheten, ofte organisert i såkalte særbedrifter. Omorganiseringene i energisektoren har ført til at de fleste kommuner har betydelige eierandeler i energiselskap. De regnskapsfaglige problemstillingene knyttet til regnskapsføring av utbytte, har således mer enn prinsipiell og teoretisk interesse i norske kommuner.

Også for overføring fra andre kommunale regnskapsenheter kan inntektsføring skje på et tidligere tidspunkt enn selve transaksjonen. Argumentasjonen og løsningen her er sammenfallende med periodisering av utbytte.

## **Verdibasert inntekt**

I tillegg til transaksjonsbasert inntekt anses også inntekt som er realiserbar i et effektivt marked som opptjent inntekt. Dette kalles verdibasert inntekt, og er opptjeningsprinsippet i

---

<sup>83</sup> Etter regnskapsloven § 1-3

<sup>84</sup> Huneide m.fl. (2005)

sin ytterste konsekvens. Verdibasert inntekt er ikke et unntak fra opptjeningsprinsippet, men tolkes innenfor opptjeningsprinsippet. På samme måte kan verdibasert inntekt tolkes innenfor anordningsprinsippet, og begrepet kjent.

Det kommunale regnskapet har adoptert regnskapslovens regler om vurderingsregler for markedsbaserte finansielle omløpsmidler, men ikke for utenlandsk valuta. Begrunnelsen for å vurdere markedsbaserte finansielle omløpsmidler som til virkelig verdi er at denne type omløpsmidler er nære substitutter til penger. Fordi midlene er likvide, transaksjonskostnadene små og det er én pris i markedet, kan eiendelene selges og gjenerverves umiddelbart uten vesentlige kostnader. Inntekten anses dermed opptjent etter opptjeningsprinsippet. Dette er argumenter som også kan anføres for utenlandsk valuta. Kommunale regnskapsregler har ingen særskilte bestemmelser om regnskapsføring av utenlandsk valuta, og utenlandsk valuta er heller ikke omtalt i notatet. Dette kan være fordi utenlandsk valuta sjeldent forekommer i kommunale regnskap, men det er etter vår oppfatning likevel en aktuell problemstilling for noen kommuner.

### ***Kommunale innbetalinger***

Etter det finansielt orienterte system skal også innbetalinger resultatføres. Innbetalinger er i budsjettforskriften<sup>85</sup> definert som innlån, mottatte avdrag på utlån, innløsninger av utlån samt mottatte refusjoner på tidligere forskutteringer. Tilgang av økonomiske midler i kommunal regnskapsterminologi kan defineres som enhver økning i arbeidskapital, med unntak av ubrukte lånemidler. Det er derfor bare innbetalinger som påvirker arbeidskapitalen som skal inntektsføres.

Hovedregelen for resultatføring av innbetalinger er det tidspunkt hvor kommunen i henhold til avtale har etablert en disposisjonsrett til midlene. Unntak fra denne hovedregelen er knyttet til innlån, som skal resultatføres i samsvar med at investeringsutgiften påløper.

Periodiseringsreglen for innlån:

*Av denne diskusjonen kan en slutte at kommunale låneopptak først skal regnskapsføres som en innbetaling (tilgang) på det tidspunkt hvor utgiften lånemidlene skal finansiere er påløpt*

For lån skal bare den delen av lånet som er brukt føres i investeringsregnskapet. Låneopptaket representerer tilgang av midler for kommunen som ikke fremgår av bevilgningsregnskapet, men som utelukkende balanseføres. Regnskapsføring av bruk av lån kan ses på som et unntak fra anordningsprinsippet. I praksis innebærer bestemmelsen motsatt sammenstilling; innbetalingen skal ikke inntektsføres før det brukes til investering.

Periodiseringsreglene for avdrag og innløsning av utlån er formulert på følgende måte i notatet:

*Basert på denne beskrivelsen må det være riktig å hevde at avdrag på kommunale utlån som hovedregel skal inntektsføres i samsvar med avtalt tilbakebetalingsplan. Det er først på dette tidspunkt kommunen har et avtalefestet krav på midlene. Ved forskuddsbetaling i forhold til avtalt avdragsplan, samt innløsning av kommunale utlån regnskapsføres dette som en innbetaling det året likviditetsoverføringen finner sted.*

---

<sup>85</sup> Forskrift om årsbudsjett av 15. desember 2000

Dette kan tolkes som at innbetaling opptjenes i henhold til avtalen. Spørsmålet da er om innbetalingen kan anses opptjent selv om innbetalingen ikke skjer i henhold til avtalen. Vi kan her benytte kriteriene for betinget opptjening for å vurdere om innbetalingen er opptjent før innbetalingen skjer. Ved utlån foreligger det en skriftlig bindende avtale om tilbakebetaling av lånet. Kravet til juridisk rett vil dermed være oppfylt. Er det også rimelig sikkert at innbetalingen vil bli mottatt ut fra tidligere erfaringer med innbetaling av avdrag bør innbetalingen inntektsføres selv om den ikke er innbetalt i henhold til avtale. Dersom tidligere erfaring tilsier at det ikke er rimelig sikkert at innbetalingen vil bli mottatt er det mer usikkert om innbetalingen bør inntektsføres i henhold til avtalen. Denne problemstillingen kan løses i praksis ved at en estimerer hvor stor andel av utestående avdrag som sannsynligvis ikke kommer til å bli innbetalt, på samme måte som denne vurderingen gjøres for andre utestående fordringer. En slik forståelse av anordningsprinsippet som betinget opptjening vil være i samsvar med de generelle vurderingsreglene i årsregnskapsforskriften og behandlingen av tap på fordringer i notat om utgifter m.m.

Periodiseringsregelen for refusjon av tidligere forskutteringer er likelydende som bestemmelsen av innlån og innløsning av utlån, og er ikke diskutert nærmere her.

<b>Transaksjonsbasert inntekt</b>	<b>Inntektsføringsregel</b>	<b>Tolkning anordningsprinsippet</b>
<i>Gjensidige transaksjoner</i>		
Kommunal tjenesteyting	Transaksjonen er gjennomført når tjenesten er utført	Opptjeningsprinsippet
Salg av varer	Leverert	Opptjeningsprinsippet
Renteinntekter	Regnskapsføres når de ihht avtalen er opptjent	Opptjeningsprinsippet
Gevinst ved salg av aksjer og andeler (omløpsmidler)	Transaksjonstidspunktet danner basis for regnskapsføring i kommuneregnskapet	Opptjeningsprinsippet
Salg av anleggsmidler	Leveringstidspunkt	Opptjeningsprinsippet
Betingede tilskudd	Tilskuddene bør inntektsføres samtidig med den utgiften tilskuddet skal redusere. Tilskuddet kan ikke inntektsføres før det er sannsynlig at betingelsene for å motta tilskuddet er oppfylt	Motsatt sammenstilling
<i>Ensidige transaksjoner</i>		
Skatt på alminnelig inntekt og formue	Inntektsføres månedlig som følge av månedsoppgjør fra skatteopprekker overføres fra skatteregnskap til kommunekassen	Betinget opptjening
Eiendomsskatt	Faktureringsstidspunkt	”Faktureringsprinsippet”
Rammetilskudd	Disposisjonsrett	
Gaver og utbytte	Disposisjonsrett til midlene	Opptjeningsprinsippet
Overføring fra kommunale foretak	Når beslutning om overføring er fattet	Opptjeningsprinsippet

	<b>Inntektsføringsregel</b>	<b>Tolkning i forhold til anordningsprinsippet</b>
<b>Verdibasert inntekt</b>		
Urealisert vinning MFO	I samsvar med økningen i verdipapirenes markedsverdi	Opptjeningsprinsippet
<b>Kommunale innbetalinger</b>		
Innlån	Regnskapsføres som innbetaling på det tidspunkt hvor utgiften lånemidlene skal finansiere, er påløpt	Motsatt sammenstilling
Avdrag på og innløsning av utlån	I samsvar med avtalt tilbakebetalingsplan. Ved forskuddsbetaling i forhold til avtalt avdragsplan, samt innløsning regnskapsføres dette som en innbetaling når likviditetsoverføringen finner sted	Opptjeningsprinsippet kombinert med kontantprinsippet?
Refusjoner av tidligere forskutteringer	I samsvar med avtalt tilbakebetalingsplan. Ved forsert betaling behandles dette som utlån	Opptjeningsprinsippet kombinert med kontantprinsippet?

Tabell 11 Periodisering etter notat om inntekter m.m.

### 4.3 Oppsummering

Etter vår mening er notatene som utdyper anordningsprinsippet ett skritt i riktig retning i arbeidet med å gi anordningsprinsippet og begrepet "kjent" et konkret og veiledende innhold. Det er viktig å ha i mente at anordningsprinsippet i utgangspunktet ble innført for å presisere at kontantprinsippet ikke skulle gjelde i kommunene. Dette kan illustreres med at "Budsjett- og regnskapskomiteen" av 1965 vurderte et forslag fra Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet om at kommunene skulle gå over fra anordningsprinsippet til kontantprinsippet. Komiteen skrev da i sin innstilling:

*"Anordningsprinsippet er mer i samsvar med prinsippene for vanlig bokføring. ... Det må i prinsippet være arbeidets utførelse eller varens levering som er utslagsgivende for hvilket regnskap som skal belastes, ikke betalingstidspunktet. ..."*<sup>86</sup>

Det var nok først og fremst forskjellen mellom leverings- og betalingstidspunktet som ble vektlagt den gang. Prinsippets ordlyd er nok neppe utformet med tanke på å løse mer kompliserte regnskapsfaglige periodiserings spørsmål, som for eksempel usikre forpliktelser. Det kan derfor være grunn til å spørre seg om det ikke er på tide å utforme et

<sup>86</sup> "Budsjett- og regnskapsordningen for kommunene" – Innstilling fra Budsjett og regnskapskomiteen av 1965



periodiseringsprinsipp som er tilpasset dagens behov for regnskapsinformasjon. Periodiseringsprinsippet bør være av en slik art at det er egnet til å gi veiledning, og dermed kan brukes som utgangspunkt ved utforming av god kommunal regnskapsskikk. Etter vår oppfatning kan aktivitetsprinsippet være et slikt prinsipp.

For inntekter kan det i utgangspunktet virke som om opptjeningsprinsippet er et dårlig utgangspunkt for periodisering av inntekter i offentlig sektor. Vi mener opptjeningsprinsippet kan være et godt prinsipp for periodisering i offentlig sektor forutsatt at det gis et innhold som er tilpasset denne typen virksomhet. Her kan nevnes motsatt sammenstilling og betinget opptjening. Sammenhengen mellom inntekter og utgifter er mye svakere i kommunal sektor enn i privat virksomhet. Det vil derfor føre galt av sted å la inntektssiden være styrende for periodiseringen. Det er ikke inntekten som er det viktigste for kommunal virksomhet, men selve aktiviteten. Det er derfor denne som bør være styrende for periodiseringen.

I dag påvirkes utviklingen av kommunal regnskapsskikk i stor grad av regnskapsstandardene for privat sektor. Disse standardene bygger på helt andre grunnleggende regnskapsprinsipper enn de kommunale. En ukritisk kopiering av disse standardene kan derfor føre til uheldige løsninger for det kommunale regnskapet. Utviklingen av periodiseringsprinsipper for kommunene bør se hen til internasjonal utvikling, og bygge på prinsipper som er tilpasset den type virksomhet som kommunen driver. Aktivitetsprinsippet kan være løsningen på dette problemet. Aktivitetsprinsippet kan være hovedregel for periodisering uavhengig av om man i fremtiden velger å fortsette innenfor det finansielt orienterte systemet eller velger en overgang til full periodisering. Ved bruk av aktivitetsprinsippet vil hovedregelen være at utgiftene sammenstilles med tilhørende aktivitet. Det er dermed aktiviteten eller kommunens virksomhet som er styrende for periodiseringen.

Etter vår oppfatning bærer notatene som skal utdype anordningsprinsippet mer preg av kodifisering av gjeldende praksis, enn et forsøk på å gi veiledning til utviklingen av praksis. Regnskapsføring av usikre forpliktelser må sies å være et hederlig unntak fra dette. Usikre forpliktelser illustrer hvor vanskelig det er å hente praktisk veiledning fra uklare regnskapsprinsipper. Det er også vanskelig å se at notatene legger opp til en ensartet forståelse av anordningsprinsippet for like typer inntekter og utgifter.

## 5 PRAKTISKE KONSEKVENSER AV ULIK REGNSKAPSREGULERING

*Det er ingen tvil om at regnskapsmessige effekter kan påvirke økonomiske beslutninger*

Terje Erikstad, finansjournalist Dagens Næringsliv

Regnskapsregulering for kommunal og privat sektor bygger på ulike rammeverk og ulike grunnleggende regnskapsprinsipper. Mye er likevel likt mellom regnskapsreguleringen i kommunene og i privat sektor, og reglene har beveget seg mot hverandre de siste årene. Spørsmålet er om dette medfører faktiske forskjeller mellom regnskapene eller om dette bare er spissfindigheter for de spesielt interesserte.

Det er ingen grunn til å overvurdere forskjellene mellom regnskapsregimene, men en skal heller ikke undervurdere forskjellene og mulighetene for at forskjellene er større enn en skulle tro i utgangspunktet. Ved overgangen til full IFRS viser undersøkelser foretatt av PwC<sup>87</sup> at effekten av endrede regnskapsregler kan endre det økonomiske bilde av et selskap vesentlig. Mange bedrifter i Europa har lagt om sin regnskapsføring fra et resultatorientert rammeverk til et balanseorientert rammeverk de siste årene.<sup>88</sup> Selv om dette er to forskjellige rammeverk, bygger begge rammeverkene på full periodisering. Eksempelvis økte BMW sin omsetning med 18 % og sin egenkapital med 93 % ved overgang fra nasjonale til internasjonale regnskapsregler. Eksempelet er ikke enestående. I artikkelsamlingen IFRS<sup>89</sup> i Norge, utgitt av Ernst & Young, skriver Kvifte at tidligere overfladiske analyser avdekket få store forskjeller mellom IFRS og norske regnskapsstandarder. Mange la til grunn at den indirekte rollen IFRS har hatt i forståelsen av god regnskapsskikk de ti siste årene ville gjøre overgangen til et nytt regnskapsregime forholdsvis uproblematisk. En mer inngående gjennomgang avdekker ifølge Kvifte mange avvik, flere med relativt omfattende praktiske implikasjoner. Denne situasjonen kan i stor grad overføres til forholdet mellom god regnskapsskikk (NRS) og god kommunal regnskapsskikk (KRS). I tillegg til at NRS og KRS bygger på ulike rammeverk, på samme måte som NRS og IFRS er NRS fullperiodisert, mens det kommunale regnskapet bare er delvis periodisert.

Vi skal i dette kapitlet sammenligne de vesentligste postene i regnskapet i et regnskap etter kommuneloven og et regnskap etter regnskapsloven. Vi vil trekke frem noen eksempler på forskjeller, og legge vekt på ulik periodisering mellom regelverkene. Brukerne av kommunale regnskaper har fokus på drifts- og investeringsregnskapet. Det er her de periodiserte størrelsene i regnskapet fremkommer, verdien i balansen har mindre betydning i forhold til hva som blir besluttet på grunnlag av regnskapet. Ulik periodisering mellom år vil imidlertid medføre ulikheter i balanseposter, det kan derfor være en grei tilnærming å ta utgangspunkt i balansen.

Ved sammenligning mellom regnskapene vil vi i hovedsak drøfte virkningene på driftsregnskapet kontra resultatregnskapet. Det er driftsregnskapet som i hovedsak blir benyttet ved vurdering av kommunenes økonomi. Teknisk beregningsutvalg bruker eksempelvis netto driftsresultat som en indikator på om kommunens økonomiske situasjon er økonomisk bærekraftig. Fylkesmennene bruker også netto driftsresultat som en indikator i sitt tilsyn med økonomistyringen i kommunene. Dette innebærer at selv om investeringer i varige

<sup>87</sup> PriceWaterhouseCoopers (HSBC/PWC 2005)

<sup>88</sup> Konsernregnskap for børsnoterte foretak skal rapporteres etter IFRS fra 01.01.05

<sup>89</sup> International Financial Reporting Standard

driftsmidler utgiftsføres i investeringsregnskapet i anskaffelsesåret, omtaler vi ikke dette som resultatføring, fordi anskaffelse av varige driftsmidler ikke vil gi resultatvirkning i driftsregnskapet.

Forskjeller mellom regelverkene kan ha ulike årsaker. Det kan være hensiktsmessig å dele forskjellene inn i to ulike typer:

1. Ulikt regnskapssystem og rammeverk

*Forskjeller som skyldes at det kommunale regnskapet er finansielt orientert, mens regnskapsloven er resultatorientert. Dette kan også være forskjeller som skyldes ulikheter i de grunnleggende regnskapsprinsippene. De grunnleggende regnskapsprinsippene fremkommer i regnskapsloven kap 4 og regnskapsforskriften § 7.*

2. Ulik presisering og tolkning

*Forskjeller som skyldes ulikheter i god (kommunal) regnskapsskikk, selv om overordnede regler kan være sammenfallende. Forskjeller kan også skyldes manglende utfyllende bestemmelser, eksempelvis i form av god regnskapsskikk i det ene regnskapsregimet. I disse tilfellene er det mer usikkert om reglene faktisk er forskjellige, eller om det er praksis som er forskjellig.*

**EIENDELER****Anleggsmidler**

Fast eiendom og anlegg  
Utstyr, maskiner og transportmidler  
Utlån  
Aksjer og andeler  
Pensjonsmidler

**Sum anleggsmidler****Omløpsmidler**

Kortsiktige fordringer  
Premieavvik  
Aksjer og andeler  
Sertifikater  
Obligasjoner  
Bankinnskudd, kontanter o.l.

**Sum omløpsmidler****SUM EIENDELER****EGENKAPITAL OG GJELD****Egenkapital**

Disposisjonsfond  
Bundne driftsfond  
Ubundne investeringsfond  
Bundne investeringsfond  
Regnskapsmessig mer/mindreforbruk  
Udisponert/Udekket i investeringsregnskapet  
Likviditetsreserve  
Kapitalkonto

**Sum egenkapital****Gjeld****Langsiktig gjeld**

Pensjonsforpliktelser  
Ihendehaverobligasjonslån  
Sertifikatlån  
Andre lån

**Kortsiktig gjeld**

Kassekredittlån  
Annen kortsiktig gjeld  
Premieavvik

**Sum gjeld****SUM EGENKAPITAL OG GJELD****MEMORIAKONTI**

Tabell 12 Balanseoversikt kommuneregnskapet

## 5.1 Ulikt regnskapssystem og rammeverk

### Anleggsmidler og lån

Den vesentligste forskjellen mellom et kommunalt og et privat regnskap er behandling av anleggsmidler og lån. I kommuneregnskapet har ikke avskrivninger resultat effekt, istedenfor har avdrag resultat effekt. Dette medfører at resultatet bare påvirkes av den delen av anleggsmidlene som er lånefinansiert. Egenfinansiert del av anleggsmidlene vil ikke gi resultat effekt på driftsregnskapet. I investeringsregnskapet blir anleggsmiddelet utgiftsført ved anskaffelse. Så lenge ikke alle investeringer er fullt ut lånefinansiert vil manglende avskrivninger i driftsregnskapet i kommunene medføre lavere driftskostnader i kommuneregnskapet enn i et tilsvarende tilfelle i det private. Det dreier seg her ikke om ulik periodisering mellom perioder, slik som for de fleste andre forskjeller mellom privat og kommunalt regnskap. Differansen mellom avskrivninger og avdrag vil aldri bli ført i driftsregnskapet, men ført direkte mot egenkapitalen.

Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi i balansen ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Nedskrivningen skal reverseres i den utstrekning grunnlaget for nedskrivningen ikke lenger er til stede.<sup>90</sup> Bestemmelsen er her helt likelydende for kommuneregnskapet og etter regnskapsloven. Konsekvensen av nedskrivning er imidlertid helt forskjellig for de to ulike regelsettene. Nedskrivning gir ingen effekt i driftsregnskapet hos kommunene, men bokføres direkte mot egenkapitalen. Dette har sammenheng med at anskaffelseskosten i sin helhet allerede er utgiftsført i investeringsregnskapet i kommuneregnskapet. Ved salg av anleggsmidler vil salgssummen i sin helhet bli inntektsført i investeringsregnskapet, siden anskaffelsen allerede er utgiftsført på anskaffelsestidspunktet.

Vi vil illustrere konsekvensene med et eksempel. Dalen og Dalto er nabokommuner og så å si identiske i struktur og folketall. Kommunene fremlegger følgende regnskapsdata for år X1:

<b>Balanseregnskap</b>	<b>Dalen kommune</b>		<b>Dalto kommune</b>	
	<b>0101X1</b>	<b>0101X2</b>	<b>0101X1</b>	<b>0101X2</b>
Anleggsmidler	0	500	0	500
Kontanter	500	50	500	550
Sum eiendeler	500	550	500	1 050
Fondsavsetninger	500	0	500	500
Regnskapsmessig mindreforbruk	0	50	0	50
Kapitalkonto	0	500	0	0
Langsiktig gjeld	0	0	0	500
Sum egenkapital og gjeld	500	550	500	1 050

<sup>90</sup> Regnskapsloven § 5-3 og regnskapsforskriften § 8

<b>Driftsregnskap</b>	<b>år X1</b>	<b>år X1</b>
Driftsinntekter	12 000	12 000
		-11
Betalbare driftskostnader	-11 950	950
Avskrivninger	0	0
Motpost avskrivninger	0	0
<b>Regnskapsmessig mindreforbruk</b>	<u>50</u>	<u>50</u>
<b>Investeringsregnskap</b>		
Årets investeringer	-500	-500
Bruk av tidligere avsetninger	500	0
Bruk av lån	0	500
<b>Udekket</b>	<u>0</u>	<u>0</u>

Dalen finansierer nytt anleggsmiddel med tidligere avsatte midler. Dalto velger å finansiere anleggsmiddelet med et rentefritt lån som avdras over fire år. Avskrivningstid og nedbetalingstid for lånet er sammenfallende.

Driftsinntekter og driftskostnader forutsettes å bli identiske i X2. Avskrivningene dette året øker til 125. Anleggsmidlet anskaffet i X2 skal avskrives i løpet av fire år. Lånet er rentefritt, men skal avdras med like store årlige beløp i løpet av driftsmidlets levetid. Dalto kommunestyre vedtar å dekke inn ev. merforbruk i løpet av fire år. Mindreforbruk i X1 tillegges fond i Dalen. Denne avsetningen må strykes i Dalto. Det er ingen investeringer i år X2 verken i Dalen eller Dalto.

<b>Balanseregnskap</b>	<b>Dalen kommune</b>		<b>Dalto kommune</b>	
	<b>0101X2</b>	<b>0101X3</b>	<b>0101X2</b>	<b>0101X3</b>
Anleggsmidler	500	375	500	375
Kontanter	50	100	550	475
<b>Sum eiendeler</b>	<u>1 350</u>	<u>475</u>	<u>1 050</u>	<u>850</u>
Fondsavsetninger	0	50	500	500
Regnskapsmessig mindreforbruk	50	50	50	-25
Kapitalkonto	500	375	0	0
Langsiktig gjeld	0	0	500	375
<b>Sum egenkapital og gjeld</b>	<u>550</u>	<u>475</u>	<u>1 050</u>	<u>850</u>

<b>Driftsregnskap</b>	<b>år X2</b>	<b>år X2</b>
Driftsinntekter	12 000	12 000
Betalbare driftskostnader	-11 950	-11 950
Avskrivninger	-125	-125
Motpost avskrivninger	125	125
Avdrag langsiktig gjeld	0	-125
Inntektsført mindreforbruk X1	50	50
Fondsavsetning	-50	0
<b>Regnskapsmessig mindreforbruk</b>	<u>50</u>	<u>-25</u>

Det framgår at Dalen får et regnskapsmessig mindreforbruk, mens Dalto får et regnskapsmessig merforbruk i år X2. Også i år X3 får Dalto en belastning i driftsregnskapet på 125 mer enn Dalen. Dalen får en egenkapitalavsetning på 50, mens Dalto nå får «underskudd» på 75. Forutsetter vi uendrede forhold i år X4 og X5, vil resultatet bli det samme. Vi merker oss at den eneste forskjellen mellom kommunene er hvordan investeringen er finansiert. Årsaken til at kommunene likevel får totalt forskjellige resultat er at regnskapsmessig mindre/merforbruk er påvirket av fremmedkapitalposten avdrag på langsiktig gjeld, mens avskrivninger ikke påvirker denne størrelsen.

Dette eksempelet viser at regnskapsmessig mindre-/merforbruk i dagens regnskapssystem ikke nødvendigvis er en god indikator på den økonomiske situasjonen i kommunen. I dette tilfelle vil Dalto havne på ROBEK-listen<sup>91</sup>, også kalt «svartelisten» i mange kommunale miljøer. Er det rimelig at Dalto skal settes under oppsyn, men ikke Dalen?

Så lenge ikke alle investeringer er lånefinansiert vil manglende avskrivninger i driftsregnskapet i kommunene medfører en permanent forskjell mellom private og kommunale regnskap, og gi lavere driftskostnader i kommuneregnskapet enn i et tilsvarende tilfelle i det private. Dette fører til et bedre netto driftsresultat i kommunene.

### ***Bruk av lån***

En annen viktig forskjell mellom et resultatorientert og et finansielt orientert regnskap er regnskapsføring av lån. Lån skal inntektsføres og bruk av lån utgiftsføres i det kommunale regnskap. For lån skal kun den delen av lånet som er brukt i året føres i investeringsregnskapet. Den delen av lånet som ikke er brukt, registreres som memoriapost. Dette innebærer at ved regnskapsføring må man skille mellom låneopptaket og tidspunktet for inntektsføringen, dvs. bruk av lån i investeringsregnskapet. Låneopptaket representerer tilgang av midler for kommunen som ikke fremgår av drifts- eller investeringsregnskapet, men som utelukkende balanseføres. Dette innebærer et unntak fra eller brudd med det finansielt orienterte system. Regnskapsføring av bruk av lån kan

<sup>91</sup> ROBEK (Register for betinget godkjenning og kontroll) er et register over kommuner og fylkeskommuner som er i økonomisk ubalanse, og derfor må ha godkjenning fra Kommunal- og regionaldepartementet før vedtak om låneopptak eller langsiktige leieavtaler er gyldige.

også ses på som et unntak fra det styrende periodiseringsprinsippet, anordningsprinsippet. I praksis innebærer bestemmelsen periodisering i form av sammenstilling mellom inntekt (bruk av lån) og investeringsutgift. Lånet skal ikke tas til inntekt før det brukes til investering, og man oppnår da at inntekt og utgift knyttet til investeringen resultatføres i samme periode. Tilgang av økonomiske midler i kommunal regnskapsterminologi kan dermed defineres som enhver økning i arbeidskapital, med unntak av ubrukte lånemidler.

Bruk av lån påvirker ikke driftsregnskapet.

### **Egenkapital**

Selv om periodisering av utgifter og inntekter på mange områder er ulik mellom private og kommunale regnskap vil ikke alle disse forskjellene gjenspeile seg på egenkapitalen. Dette skyldes at kongruensprinsippet ikke gjelder i kommuneregnskapet.

Kapitalkontoen er en generell egenkapitalkonto som på mange måter kan betraktes som en justeringskonto. Den fanger opp endringer i egenkapital som skyldes brudd på kongruensprinsippet. Kapitalkonto representerer differansen mellom anleggsmidler og langsiktig gjeld, justert for ubrukte lånemidler. Når kommunen f. eks. fører opp avdrag på langsiktig gjeld i driftsregnskapet til utgift, påvirker dette driftsresultatet. Dersom alle andre størrelser holdes konstante, vil et avdrag ført til utgift resultere i underskudd og dermed ha en negativ egenkapitaleffekt. Denne negative egenkapitaleffekten korrigeres ved å føre et tilsvarende beløp på kapitalkonto til kredit, altså øke egenkapitalen tilsvarende. Den totale effekten på egenkapitalen blir dermed null.

Vi kan illustrere dette med et eksempel, hvor avdrag utgjør 50 og avskrivninger utgjør 100:

		Debet	Kredit
Driftsregnskapet	Driftsutgift (avdrag)	50	
Balansen	Egenkapital (kapitalkonto)		50
Balansen	Langsiktig gjeld	50	
Balansen	Likvider		50

		Debet	Kredit
Driftsregnskapet	Driftsutgift (avskrivning)	100	
Driftsregnskapet	Motpost avskrivning		100
Balansen	Anleggsmidler		100
Balansen	Egenkapital (kapitalkonto)	100	

### Balansen

	År 1		År 2	
Anleggsmidler	200		100	
Egenkapital		200		100
Langsiktig gjeld		100		50
Likvider	100		50	



Øvrige periodiseringsforskjeller som følge av anordningsprinsippet vil påvirke egenkapitalen. Eksempelvis vil øremerkede midler som mottas *før* den tilskuddsberettigede aktiviteten er påbegynt, inntektsføres i kommuneregnskapet når midlene mottas, mens inntektsføring av offentlig tilskudd etter NRS 4 skal inntektsføres i samme periode som utgiftene tilskuddet er ment å dekke. Innbetalingen vil dermed øke netto driftsresultat og egenkapitalen i kommunen, mens den vil bli klassifisert som en kortsiktig gjeld i det private regnskapet.

### ***Avsetning for forpliktelser***

Avsetning for forpliktelser er et annet område hvor det er avvik mellom periodisering i kommunalt og privat regnskap. En virksomhet har en forpliktelse hvis det har plikt til å avgi økonomiske ressurser til en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt. Også usikre forpliktelser skal regnskapsføres, etter en sannsynlighetsvurdering.<sup>92</sup> Det er anvendelse av periodiseringsbestemmelsene i regnskapsloven som fører til regnskapsføring av forpliktelser. Etter sammenstillingsprinsippet skal utgifter resultatføres i samme periode som inntekten. Kostnadsføring av fremtidige utgifter (fremskutt kostnadsføring) skaper avsetning.

Eksempler på avsetninger etter sammenstillingsprinsippet, er avsetning for oppryddingsutgifter og avsetning for garantiutgifter. Også andre hendelser enn transaksjoner kan være opphav til forpliktelser, i form av urealisert tap (forsiktighetsprinsippet). Eksempel på en slik hendelse er et uhell som har påført en annen skade.

Det er klart at også kommuner kan ha usikre forpliktelser. Eksempelvis er det ikke uvanlig at det reises erstatningssaker mot kommuner. I andre tilfeller kan kommunestyret vedta tilbakebetaling av for eksempel for mye innbetalt kommunale avgifter, uten at det foreligger en rettslig dom for at så skal skje. Oppryddingsutgifter og periodisk vedlikehold kan være andre eksempler på periodiseringer etter NRS 13 som også kan være aktuell for kommunal sektor.

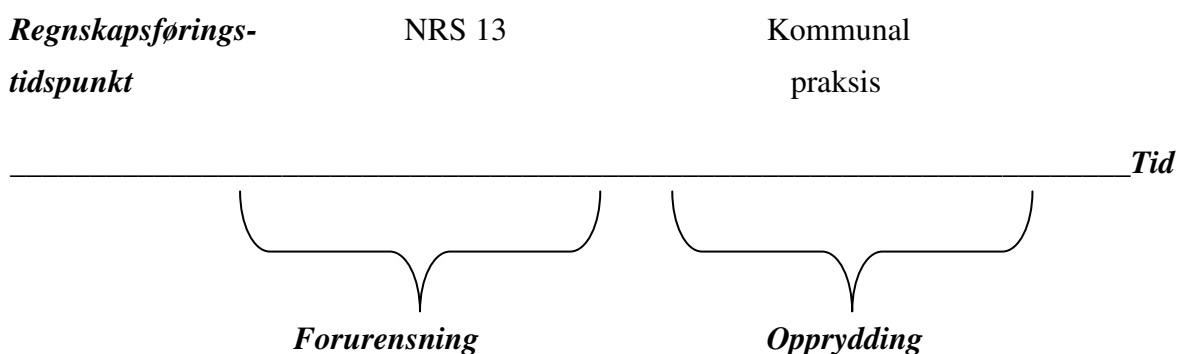
Kommunal regnskapsregulering har i dag ingen regler om avsetning for forpliktelser. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk sendte imidlertid ut en høring til standard i desember 2004; KRS (HU) nr 7 Hendelser etter balansedagen, usikre forpliktelser og betingede eiendeler. Usikre forpliktelser er også behandlet i høringsutkast til notat om utgifter, utbetalinger og tap. Etter det vi kjenner til, er det likevel usikkert om usikre forpliktelser vil bli innført i kommuneregnskapet. Etter vår oppfatning vil regnskapsføring av usikre forpliktelser føre til ytterligere utvanning av det finansielt orienterte system. Usikre forpliktelser er en kostnad som ikke nødvendigvis fører til disponering av finansielle midler. Selve utbetalingen kan ligge flere år frem i tid, det kan også forekomme at det ikke blir noen utbetaling. Anordningsprinsippet innebærer at alle kjente utgifter/utbetalinger skal tas med i vedkommende regnskapsår, enten de er betalt

---

<sup>92</sup> NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

eller ikke når regnskapet avsluttes. Utbetalingens størrelse kan være ukjent, jf. årsregnskapsforskriften § 7(5). Etter vår oppfatning vil undergruppen betingede eiendeler ikke være en kjent utbetaling/utgift. Det vil ikke være kjent om det vil bli en utbetaling eller ikke, det er bare sannsynlighetsovervekt (mer enn 50 %) for at det vil bli en utbetaling.

Konklusjonen er at manglende avsetning for forpliktelser medfører utsatt kostnadsføring for kommunene, i forhold til et privat foretak. Vi kan illustrere dette med en tidslinje:



Det gjenstår fremdeles å se om god regnskapsskikk i kommunal sektor vil medføre regnskapsføring på forurensningstidspunktet, istedenfor på oppryddingstidspunktet

### **Sikring**

Etter Regnskapsloven § 4-1 skal gevinst og tap regnskapsføres i samme periode ved sikring. Hensikten med bestemmelsen er symmetrisk resultatføring av gevinst og tap på posisjoner som sikrer hverandre. Det er bestemmelsen om resultatføring av urealisert tap (laveste verdis prinsipp) som nødvendiggjør bestemmelsen om sikring. Noen tilsvarende bestemmelse finnes ikke i kommunelovgivningens regnskapsbestemmelser. Det er heller ikke gitt noen standard om god kommunal regnskapsskikk på området. Det er derfor tvilsomt om sikringsbokføring er tillatt for kommunene i dag.

Årsregnskapsforskriften<sup>93</sup> henter imidlertid vurderingsreglene fra tilsvarende bestemmelser i regnskapsloven. Det fremheves i merknadene til forskriften at vurderingsreglene i hovedtrekk er identiske med tilsvarende regler i regnskapsloven. Sikringsbestemmelsen har imidlertid sin basis i et annet grunnleggende regnskapsprinsipp enn de øvrige vurderingsreglene. Streng individuell anvendelse av laveste verdis prinsipp medfører tapsføring av en tapsrisiko som ikke eksisterer. Dette anses som feil forståelse av forsiktighetsprinsippet, og det er grunn til å tro at denne argumentasjonen også vil gjelde for kommuneregnskapets vurderingsregler. Det er derfor mulig at en kommunal regnskapsstandard på området kan åpne for sikringsføring også i kommuneregnskapet.

Manglende sikringsføring i kommuneregnskapet kan føre til fremskutt kostnadsføring i kommuneregnskapet i forhold til et regnskap etter regnskapsloven.

<sup>93</sup> Forskrift om årsregnskap og årsberetning av 15. desember 2000

## 5.2 Ulik presisering og utdyping

Kommunal virksomhet er i dag organisert på ulike måter, både i kommunale aksjeselskap, kommunale foretak og interkommunale samarbeid. Selv om kommunen har en dominerende eierposisjon utarbeider ikke kommunene konsernregnskap. Regnskapsloven har bestemmelser knyttet til konsolidering av datterselskap<sup>94</sup>. Dette medfører ikke i seg selv ulik periodisering mellom regnskapsregimene, men heller ulik informasjon om den totale virksomheten.

*Organisering  
av kommunal  
virksomhet*

Kommunal regnskapsregulering har heller ingen bestemmelser knyttet til omdanning av virksomhet. Dette kan være omdanning av en kommunal enhet til en egen juridisk enhet, eksempelvis opprettelse av et eget foretak for kommunal eiendomsforvaltning, eller opprettelse av et interkommunalt samarbeid, eksempelvis innenfor barnevern. Det er i disse tilfellene ikke regulert hvordan transaksjonene knyttet til omdanningen skal regnskapsføres<sup>95</sup>.

På dette området skaper manglende utdypende regulering usikkerhet knyttet til regnskapsføring av transaksjonene. Det er derfor også vanskelig å si hvilke forskjeller dette vil medføre for regnskapsføringen.

Dagens ordning med hensyn til regnskapsføring av pensjoner ble innført i kommunale regnskaper fra og med regnskapsåret 2002. Innføringen medførte en del debatt i det regnskapsfaglige miljøet, da deler av miljøet mente prinsippet var i strid med anordningsprinsippet. Forskjellene mellom det kommunale og private regnskapet knytter seg her i hovedsak til periodiseringen av selve pensjonskostnaden.

*Pensjoner*

Periodisering av pensjonskostnad er i private regnskap begrunnet i sammenstillingsprinsippet. Kostnader knyttet til de ansatte skal periodiseres i samme periode som de ansatte genererer inntekter for bedriften. Begrunnelsen for regnskapsføring av pensjoner i kommunale regnskaper er at bokføring av pensjonskostnad istedenfor pensjonspremie vil medføre at den regnskapsmessige belastningen vil være mer stabil over tid. Pensjonskostnaden skal gi uttrykk for et "jevnt" nivå på kommunens årlige kostnader knyttet til pensjoner.<sup>96</sup> Det er vanskelig å se hvordan denne begrunnelsen henger sammen med de grunnleggende prinsippene i kommunesektoren.

Kommunene opererer med begrepet premieavvik, som er differansen mellom årets beregnede pensjonskostnad og innbetalt premie. Kommunen kan velge å periodisere premieavviket over 15 år. Det er opp til kommunen selv om den ønsker å reversere premieavviket i neste års regnskap, eller periodisere over 15 år. De fleste kommuner har imidlertid valgt å periodisere over 15 år. Årets belastning i driftsregnskapet vil dermed bestå av årets betalte premie korrigert for 1/15 av akkumulert premieavvik. Premieavviket vil kunne variere mellom positivt og negativt fra år til år. Resultatet av en slik regnskapsmessig behandling er at man får en "jevnt" pensjonskostnad, men denne vil verken være lik premien eller den beregnede kostnaden. Det er derfor vanskelig å

<sup>94</sup> Regnskapsloven § 1-3

<sup>95</sup> Det foreligger noen uttalelser/brev i tilknytning til problemstillingen, bl.a. fra GKRS

<sup>96</sup> For nærmere begrunnelse for pensjoner i kommunale regnskaper se notat fra KRD, januar 2003

konkludere på effekten av differansen mellom resultatført pensjonskostnad i kommunal og privat sektor.

En annen type forskjell er forskjeller hvor overordnede regler er like, men hvor presisering i god (kommunal) regnskapskikk er forskjellig. Her kan vi bare trekke frem noen eksempler. Et eksempel på dette er regnskapsføring av anleggsmidler. Etter kommunal regnskapsregulering er det bare anskaffelser på kr 100.000,- eller mer som skal balanseføres, KRS 1(2005). I tillegg skal anleggsmidler ha en økonomisk levetid på minst 3 år regnet fra anskaffelsestidspunkt. Noen slik definisjon av varig og betydelig finnes ikke etter god regnskapskikk basert på regnskapsloven. I praksis følger imidlertid de fleste bedrifter grensedragningen etter skatteloven.<sup>97</sup> Her er varig og betydelig definert som minst tre års levetid og kostpris på kr 15.000,- eller høyere. Dersom vi legger denne grensegangen til grunn, vil kommunene ha fremskutt kostnadsføring i forhold til praksis i private regnskap.

*Utgiftsføring  
eller  
balanseføring?*

God regnskapskikk etter regnskapsloven har flere utdypende og presiserende bestemmelser enn god regnskapskikk etter kommuneloven. Dette kan også gi opphav til forskjeller, selv om disse forskjellene ikke nødvendigvis er begrunnet i ulike rammeverk eller ulike grunnleggende regnskapsprinsipper. Et eksempel er nedskrivning av anleggsmidler. Vurderingsreglene for anleggsmidler er sammenfallende mellom regnskapsregimene. Anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som forventes ikke å være forbigående. Hvordan denne nedskrivingsvurderingen skal operasjonaliseres, er ikke regulert i kommunal sektor. Nedskrivning av anleggsmidler for private foretak er regulert i NRS (F) (2002). Når regelverkene bygger på forskjellige rammeverk er det vanskelig å hente veiledning i god regnskapskikk for private. Ifølge NRS(F) nedskrivning av anleggsmidler skal anleggsmidler nedskrives til høyeste verdi av netto salgsverdi og bruksverdi. Bruksverdi er verdien av anleggsmiddelets fremtidige neddiskonterte kontantstrøm eller fremtidig inntjeningssevne. Denne bestemmelsen lar seg vanskelig overføre til virksomheter som ikke har økonomisk vinning til formål. I denne sammenhengen ville det vært mer naturlig å definere bruksverdien som eiendelens gjenværende servicepotensial. IPSAS<sup>98</sup> 21 Impairment of non-cash-generating assets definerer bruksverdi som *”the present value of the asset’s remaining service potential”*.

*Nedskrivning*

Et annet eksempel er skille mellom omløpsmidler og anleggsmidler for finansielle eiendeler. Finansielt motiverte investeringer i verdipapirer (aksjer, obligasjoner, fond m.v.) vil i kommuneregnskapet alltid være omløpsmidler uavhengig av hvilken tidshorisont kommunen har for denne plasseringen. Eksempler på finansielle anleggsmidler er utlån til privat personer og bedrifter (etableringslån, utlån til bedrifter – både kommunale og andre), kjøp av aksjer og andeler i bedrifter som kommunen har en spesiell interesse av å engasjere seg i eller som er næringspolitisk eller samfunnsmessig motivert (for eksempel attføringsbedrifter, kommunale næringselskap, energiverk m.v.)<sup>99</sup>

*Finansielle  
eiendeler*

<sup>97</sup> Dette gjelder også i stor grad større selskap, og har sannsynligvis sammenheng med at det letter arbeidet for bedriften å følge samme regelsett i regnskaps- og skatterapportering.

<sup>98</sup> International Public Sector Accounting Standards

<sup>99</sup> KRS nr 1 Klassifisering av anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig og kortsiktig gjeld pkt 2.1

I private bedrifter vil skille mellom omløpsmidler og anleggsmidler for finansielle anleggsmidler følge hovedregelen i regnskapsloven § 5-1, og vil derfor følge samme skille som for øvrige anleggsmidler. Etter vår oppfatning vil finansielle investeringer oftere bli klassifisert som omløpsmidler etter den kommunale regnskapsstandarden. Nedskrivning av omløpsmidler etter laveste verdis prinsipp vil medføre resultateffekt, og skulle isolert sett tilsi høyere kostnad i kommuneregnskapet enn i bedriftsregnskapet. Som kjent vil ikke nedskrivning av anleggsmidler påvirke driftsregnskapet, så nettoeffekten av noe ulike skillelinjer her er vanskelig å anslå.

### **5.3 Oppsummering**

Det er vanskelig, om ikke umulig, å foreta en fullstendig fremstilling av forskjellene mellom kommuneregnskap og regnskap som avlegges etter regnskapsloven kap. 3-7. Det interessante er imidlertid ikke nødvendigvis å kartlegge alle forskjellene, men å se nærmere på hva som er årsakene til forskjellene. I noen tilfeller kan forskjellene være velbegrunnede, eksempelvis fordi styrende periodiseringsbestemmelser bør være forskjellig mellom virksomheter med ulike mål (overskuddsmaksimering kontra velferdsmaksimering). I andre tilfeller er det ikke like lett å se at forskjellene er logisk begrunnet, som for eksempel hvorfor avskrivninger ikke skal ha resultateffekt i det kommunale regnskapet. I andre tilfeller kan forskjeller skyldes at utvikling av god regnskapsskikk har pågått lengre i privat sektor, og at det dermed er utarbeidet regler for flere forhold. I tilpasningen mot regnskapsloven har god kommunal regnskapsskikk i flere tilfeller implementert deler av god regnskapsskikk fra privat sektor, mens nærmere presiseringer og forklaringer ikke er overført.

### *Noen sentrale forkortelser*

<b>IPSAS</b>	= International Public Sector Accounting Standards Standarder vedtatt av IPSASB
<b>IPSASB</b>	= International Public Sector Accounting Standards Board Ansvarlig for utarbeidelse og fastsettelse av IPSASene.
<b>IAS</b>	= International Accounting Standard Standarder vedtatt av IASC frem til apr. 01(dvs. før omorganisering av IASB).
<b>IFRS</b>	= International Financial Reporting Standard Standarder vedtatt av IASB etter april 2001. "A" byttet med "FR" – reflekterer økt fokus på finansiell rapportering.
<b>IASB</b>	= International Accounting Standards Board Ansvarlig for utarbeidelse og fastsettelse av IAS/IFRSene.
<b>FASB</b>	= Financial Accounting Standards Board Det amerikanske standardsettende organet
<b>IFAC</b>	= International Federation of Accountants IPSASB er opprettet av og er organisert under IFAC
<b>KRS</b>	= Kommunale regnskapsstandarder Standarder vedtatt av GKRS
<b>GKRS</b>	= Foreningen for god kommunal regnskapsskikk Ansvarlig for utarbeidelse og fastsettelse av KRSene
<b>NRS</b>	= Norsk RegnskapsStiftelse/Norsk regnskapsstandard NRS er ansvarlig for utarbeidelse og fastsettelse av norske regnskapsstandarer. Norske regnskapsstandarder kalles også NRS.
<b>GRP</b>	= Grunnleggende regnskapsprinsipp Både kommuneloven og regnskapsloven baserer utvikling av regnskapsreglene på grunnleggende regnskapsprinsipper. Disse kan ses på som et rammeverk for utarbeidelse av øvrige regler.

## **Litteratur- og artikkelreferanser**

- Bean, D.R. m.fl.(2005): The Road to Accrual Accounting in the United States, Item 16 USA Occasional Paper, IPSASB
- Brealey, R. Blöndal, J. R. (2003): Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments, *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 3, No. 1, s. 43-59.
- Brorstrøm, B. (1998): Accrual Accounting, Politics and Politicians *Financial Accountability & Management*, 14 (4), s. 319-333.
- Brusca, I og Condor, V. (2002): Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context. *Financial Accountability & Management*, 18(2), May 2002, s. 129 - 162
- Carlin, T. M. (2005): Debating The Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector, *Financial Accountability & Management*, August 2005
- Christensen, M (2005): The Questionable Nature of 'Third Hand': Private Sector Consultants in Public Sector Accounting Solutions. A Case for Change. *European Accounting Review*. Vol. 14, No. 3, s. 475-485.
- Christensen, T og Lægreid, P (2001): New Public Management i norsk statsforvaltning. Kapittel 2 i Tranøy og Østerud (2001)
- Christensen, M (2005): The 'Third Hand': Private Sector Consultants in Public Sector Accounting Change. *European Accounting Review*. Vol. 14, No. 3, s. 447-474.
- Conolly, C. og Hyndman, N. (2006): The actual implementation of accruals accounting. Caveats from a case within the UK public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19, No. 2, s. 272 – 290.
- Coward, D. (1944): *Kostnadsregning i industribedrifter*. Aschehoug, Oslo.
- Drange, A. og Mauland, H. (1988): *Finansregnskap, vurdering og analyse*. NKS-forlaget, Oslo.
- Elling, J.O.(2000): *Årsregnskabsteori i analytisk perspektiv*, Thomson forlaget FSR
- Fédération des experts compatibles européens – FEE (2006): Better Financial Information for Better Decision Making. Statement.
- Fédération des experts compatibles européens – FEE (2006): Accrual Accounting for More Effective Public Policy. Alert.
- Fürst, R. og Høverstad, L. (2000): *Styringssystemer og styringsforståelse: en drøfting med eksempler fra kommuneforvaltningen*, Kommuneforlaget
- Goddard, A. (2005): Accounting and NPM in UK Local Government – Contributions towards Governance and Accountability. *Financial Accountability & Management*, 21 (2), s. 191 – 218.
- Grønnhaug, K. og Mellemvik, F. (1998): The Municipal Annual Report in Use, *Journal of Contemporary Management Issues*, Vol. 3, No. 2
- Huneide, J., Pederesen, K. , Schwenke, H. R. og Sørensen, T. (2005): *Årsregnskapet i teori og praksis*, Gyldendal, Oslo
- Humphrey, C., Miller, P. og Smith, H (1998): Financial Management in the UK Public Sector: Ambiguities, Paradoxes and Limits, in Olson et al. (1998): *Global Warning*

- *Debating International Developments in New Public Financial Management*, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo
- International Federation of Accountants – IFAC (2003): *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*. Study 14, 268 s.
- Jones, R og Pendlebury, M. (2000): *Public Sector Accounting*, Pearson Education, Prentice Hall, Harlow.
- Jones, R. og Pendlebury, M. (2004): A Theory of Published Accounts of Local Authorities. *Financial Accountability & Management*, 20 (3), s. 305-325
- Johnsen, A. og Kvaal, E. (1999): *Kommentarer til regnskapsloven*, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo.
- Johnsen, Å. (2000): *Effekter fra bruk av resultatmåling og sammenlignbare data i kommuner: Tre paradokser i statens styring og sentralisering*
- Justis- og politidepartementet (2004): Vedrørende forskrift om årsregnskap i kommuner § 13, tolkningsuttalelse av 07.12.2004
- Kinserdal, A. (2005): *Finansregnskap med analyse*, Cappelen Akademisk forlag, Oslo
- Kommunal Økonomi (2001): Foreningen for god kommunal regnskapskikk – litt om status i arbeidet, *Kommunal Økonomi*, nr 8/2001
- Kvifte, S.S. (2004): *Konseptuelle rammeverk for regnskap*, DnRforlaget, Oslo
- Kvifte, S.S (2006): IFRS i Norge, Tema- og bransjeartikler, Ernst & Young AS
- Leuz, C., Pfaff, D. og Hopwood, A. (2004): *The Economics and Politics of Accounting. International Perspectives on Research Trends, Policy, and Practice*. Oxford University Press, Oxford.
- Marti, C. (2006): Accrual Accounting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy. *Public Budgeting & Finance*. Summer 2006. s. 35-65
- Mauland, H. og Mellemvik, F. (2004): *Regnskap og økonomistyring i kommuner*. Cappelen akademisk forlag, Oslo.
- Mellemvik, F., Bourmistrov, A., Mauland, H. og Stemland, J. (2000) *Regnskap i offentlig (kommunal) sektor: behov for en ny modell*, HBO-rapport N9, Høgskolen i Bodø.
- Mir, Z. M. og Ramahan, A. S. (2006): Leadership, Accounting, and the Reform Process of a Public Sector Agency: A Narrative Analysis. *Financial Accountability & Management*, May 2006, s. 157 – 168.
- NOU 1990: 13: Forslag til ny lov om kommuner og fylkeskommuner
- NOU 1995:30: Ny regnskapslov
- NOU 2003:6: Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten
- Olsen, O. og Mellemvik, F. (1996): *Regnskap i forandring. Utvikling, spredning og bruk av kommuneregnskap*. Cappelen akademisk forlag.
- Olsen, R. (1990): *Årsregnskapsrapportering og politikk. Konsekvenser av brukerorientert forandring av årsregnskapsrapportering i Bergen kommune*. Norges Handelshøyskole, Bergen.
- Olson, O., J. Guthrie and C. Humphrey (eds.) (1998) *Global Warning – Debating International Developments in New Public Financial Management*, Cappelen



Akademisk Forlag, Oslo

- Olson, O. og Sahlin-Andersson, K. (1998): Accounting Transformation in an Advanced Welfare State: The Case of Sweden, gjengitt i Olson et al (1998) s. 241 – 275.
- Ordelheide, D. (2004): *The Politics of Accounting: A Framework*, gjengitt i Leuz, C. Pfaff, D. og Hopwood, A. (2004): *The Economics and Politics of Accounting. International Perspectives on Research Trends, Policy, and Practice*. Oxford University Press, part III, kap. 5.1 s.269 – 284.
- Ot.prp.nr 42 (1997-98): Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)
- Ot.prp. nr. 43 (1999-2000): Om lov om endringer i lov av 25. september 1992 nr 107 om kommuner og fylkeskommuner
- Ot.prp. nr 105 (2002-2003): Om lov om endringer i kommuneloven m.m.
- Pallot, J. (1998): *The New Zealand Revolution* i O. Olson, J. Guthrie and C. Humphrey (eds.) *Global Warning*, Cappelen Akademisk Forlag, s. 156-184.
- Paulsson, G. (2006): Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, February 2006, s. 47 – 62.
- Pina, V. og Torres, L. (2003): Reshaping the public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20 (4): 334-350.
- Pfaff, D. (2004): *Value-Based Management and Performance Measures: Cash Flow versus Accrual Accounting*. in Leuz, Pfaff and Hopwood (2004)
- St.prp. 1 (2003-2004): Gul bok, Finansdepartementet.
- Teknisk BeregningsUtvalg (2006): Den økonomiske situasjonen i kommunesektoren, KR D
- Tranøy, B. S. og Østerud, Ø. (red.) (2001): *Den fragmenterte staten, reformer makt og styring*. Gyldendal Norsk Forlag - Gyldendal akademisk forlag, Oslo
- Van der Hoek, M. P (2006): From Cash to Accrual Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting & Finance*. Spring 2005. s. 32-45.
- Warren, K. og Barnes, C (2003): The Impact of GAAP on Fiscal Decision Making: A Review of Twelve Years` Experience with Accrual and Output-based Budgets in New Zealand, *OECD Journal on Budgeting*, Volum 3, No. 4