NOTAT – REGNSKAPSSKJEMAENE – FORMÅL OG INNHOLD

Fastsatt av styret i foreningen GKRS 21.10.2014

NOTATET ER OPPHEVET

1. Innledning og avgrensning

Regnskapets funksjon som kontroll av budsjettet (bevilgningskontroll) er et fremtredende formål med kommuneregnskapet. Budsjettet viser forventet tilgang på midler, og hvordan fellesskapets midler er planlagt anvendt i året, mens regnskapet viser faktisk tilgang på midler og hvordan midlene faktisk er anvendt. Denne tette koblingen mellom regnskap og budsjett gjenspeiles i kravet om at årsbudsjett og årsregnskap skal være basert på de samme grunnleggende prinsipper.

Årsregnskapet til kommuner og fylkeskommuner[1] skal være en samlet fremstilling av regnskapsskjemaene og noteopplysningene. Årsregnskapet består av:

- Driftsregnskap (regnskapsskjema 1A og 1B)
- Investeringsregnskap (regnskapsskjema 2A og 2B)
- Balanseregnskap
- Økonomisk oversikt – drift
- Økonomisk oversikt – investering
- Noter

Regnskapsoppstillingene skal settes opp med samme detaljeringsgrad som de tilsvarende budsjettoppstillingene. Koblingen mellom regnskap og budsjett må derfor tas hensyn til også når budsjettene settes opp.

Kommunene skal i tillegg til årsregnskapet også avlegge en årsberetning. Noter og årsberetning er drøftet i KRS nr. 6 og drøftes ikke nærmere her.

Enkelte kommuner presenterer også mer detaljerte regnskapsoppstillinger. Dette er frivillige tilleggsoppstillinger og ikke en del av det obligatoriske årsregnskapet. Slike oppstillinger bør presenteres som vedlegg til årsregnskapet eller i egne dokumenter.

Dette notatet drøfter formålet med de ulike regnskapsskjemaene og hvilke inntekter, innbetalinger, utgifter, utbetalinger og interne finansieringstransaksjoner som skal inngå i de enkelte skjemaene. Det er særlig driftsregnskapet, regnskapsskjema 1A og 1B, og investeringsregnskapet, regnskapsskjema 2A og 2B, som er vektlagt i drøftingen.

2. Regelverk

Bestemmelser om obligatoriske regnskapsskjemaer er gitt i forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner (regnskapsforskriften) § 3 og § 4.

Driftsregnskapet og investeringsregnskapet skal vise regnskapstall på samme detaljeringsnivå som kommunestyret har brukt i årsbudsjettet. Oppstillingene skal minst vise beløp for vedkommende års regnskap, opprinnelig vedtatt årsbudsjett, regulert årsbudsjett og for sist avlagte årsregnskap. Oppstillingsplanene fremgår av vedlegg 1 og 2 til forskriften.

[1] I notatet brukes «kommuner» om både kommuner og fylkeskommuner. Tilsvarende menes med «kommunestyret» også fylkestinget.

I merknadene til budsjettforskriften § 6 sjette ledd fremgår det at oppstillingsplanene stiller obligatoriske minimumskrav til inndelingen i årsbudsjettet og at kommunen eller fylkeskommunen selv avgjør den ytterligere inndeling. Tilsvarende vil gjelde for regnskapsskjemaene.

Balanseregnskapet skal vise status for kommunens eiendeler, gjeld og egenkapital ved utgangen av regnskapsåret og skal minst vise beløp for sist avlagte årsregnskap i tillegg til for årets regnskap. Oppstillingsplanen følger av vedlegg 3 til forskriften.

De økonomiske oversiktene for henholdsvis driftsregnskapet og investeringsregnskapet skal vise typer av inntekter, innbetalinger og bruk av avsetninger og utgifter, utbetalinger og avsetninger. Oversiktene skal minst vise beløp for sist avlagte årsregnskap i tillegg til for årets regnskap. Oppstillingsplanene følger av vedlegg 4 og 5 til forskriften.

Regnskapsavleggelsen for kommunale foretak (KF) er regulert i egen forskrift, og drøftes ikke nærmere i dette notatet.

NOTATET ER OPPHEVET

3. Formålet med regnskapsoppstillingene[2]

Oppstillingsplanene for drifts- og investeringsregnskapet, balanseregnskapet og de økonomiske oversiktene er utformet med utgangspunkt i oppgavene til årsbudsjettet og årsregnskapet i kommunene. Disse oppgavene kan oppsummeres som følger:

- ***Styringsoppgaven/Bevilgningskontroll***
  Gjennom regnskapet rapporteres hvordan administrasjonen har forvaltet de midler den har fått til disposisjon sammenlignet med budsjettet.

- ***Prioriteringsoppgaven***
  Hvordan tilgjengelige ressurser fordeles på de ulike kommunale tjenestene. Ivaretas først og fremst gjennom budsjettet, mens regnskapet viser hvordan prioriteringene er fulgt opp.

- ***Finanseringsoppgaven***
  Oppstillinger som klargjør om det er samsvar mellom oppgaver og den økonomiske rammen som står til disposisjon.

- ***Informasjonsoppgaven***
  Årsoppgjøret har en naturlig plass i kommunens informasjonsvirksomhet, men årsberetningen vil trolig være mer sentral for innbyggerne enn selve årsregnskapet.

- ***Tilsynsoppgaven (statlig tilsyn med kommunal økonomi og tjenester)***
  Staten vil ha behov for informasjon om hvordan kommunene følger opp sine lovpålagte oppgaver og om dette skjer innenfor gjeldende økonomiske rammer.

- ***Kalkulasjonsoppgaven (pris- og kostnadskalkyler)***
  Informasjon som kan gi grunnlag for å vurdere om kommunene utnytter sine ressurser på en effektiv måte. Samt behov for informasjon for å kalkulere gebyrsatser og for å kontrollere overholdelsen av selvkostprinsippet.

[2] Fremstillingen her er basert på KRDs høring om kommunelovens regler om økonomisk planlegging og forvaltning fra 1999

Ved utforming av budsjett- og regnskapsoppstillinger har departementet lagt stor vekt på

- Årsbudsjettet og -regnskapet som et effektivt styringsverktøy for kommunestyret (prioriteringsoppgaven og styringsoppgaven).
- Et fullstendig årsbudsjett og -regnskap hvor det klart framgår hvorvidt det er sikret finansiering av tiltak innenfor kommunens inntektsrammer (finanseringsoppgaven).
- God dialog og medvirkning i forhold til innbyggerne om forvaltningen av fellesskapets midler (informasjonsoppgaven).
- Statens behov for informasjon om kommuneforvaltningen (tilsynsoppgaven).

3.1 Driftsregnskapet – regnskapsskjema 1A og 1B

Regnskapsskjema 1A viser inntekter, innbetalinger og bruk av avsetninger som ikke knytter seg til bestemte formål. Videre vises renteutgifter, avdrag på kommunens innlån, avsetninger som ikke knytter seg til bestemte formål og overføring til finansering av årets investeringer. Regnskapsskjema 1A viser også dekning av tidligere års regnskapsmessig merforbruk og anvendelse av tidligere års regnskapsmessig mindreforbruk. Nettoen av postene i regnskapsskjema 1A betegnes «Til fordeling drift» og angir det beløp som står til disposisjon for drift av tjenesteområdene i kommunen.

Regnskapsskjema 1B viser hvor mye som er disponert til drift av tjenesteområdene i kommunen spesifisert på samme måte som kommunestyret har spesifisert budsjettet. Kommunen står fritt med hensyn til hvilken detaljeringsgrad som skal brukes i budsjett- og regnskapsskjema 1B. Kommunen avgjør også selv om tjenesteområdene skal gis netto- eller bruttobevilgninger. Er det i budsjettet gitt en nettoramme til et formål, skal også regnskapet rapportere nettoutgiftene til tjenesteområdet. I vedlegg 3 er det vist eksempler på oppsett av regnskapsskjema 1B ved budsjettering på hhv. netto- og bruttorammer.

Differansen mellom «til fordeling drift» i regnskapsskjema 1A og «sum fordelt til drift» fra regnskapsskjema 1B utgjør årets regnskapsmessige merforbruk eller mindreforbruk.

Formålet med regnskapsskjema 1A og 1B er å vise hvilke ressurser kommunen hadde tilgjengelig i regnskapsåret (tilgang av midler) og hvordan de er anvendt (bruk av midler), holdt opp mot planlagt tilgang og bruk av midler i budsjettet. Skjemaene ivaretar dermed først og fremst styringsoppgaven (bevilgningskontroll).

Vedleggene til regnskapsforskriften gir obligatoriske minimumskrav til oppstillingen av årsregnskapet, men kommunen kan gi ytterligere inndeling. Det legges til grunn at slik inndeling må tilordnes de obligatoriske linjene, i form av en underspesifikasjon til den/de aktuelle linjene. Derimot åpner ikke forskriften for å tilføye linjer i regnskapsskjema 1A.

Endringer i årsbudsjettet skal vedtas av kommunestyret selv. Innenfor de bevilgninger som er fastsatt i årsbudsjettet, dvs. budsjettskjema 1B, kan kommunestyret tildele underordnet organ myndighet til å foreta en videre fordeling, jf. budsjettforskriften § 4. Underordnet organs fordelingsfullmakt avgrenses av de bevilgninger som er ført opp i budsjettskjema 1B. Endringer av rammene i skjema 1B, herunder omfordeling av midler mellom rammer, eller av postene i skjema 1A innebærer budsjettendringer som kommunestyret selv skal vedta.

Ut fra dette blir hovedprinsippet for avgrensningen at regnskapsskjema 1B inneholder den tilgang og bruk av midler som er delegert til underordnet organ å disponere. Regnskapsskjema 1A omfatter dermed «tjenesteuavhengige» poster og disponeringer som kommunestyret selv fastsetter.

Avhengig av hvilke fullmakter som er gitt et underordnet organ kan regnskapsskjema 1B også inkludere avsetning til og bruk av fond bestemt for et bestemt formål samt overføring til investeringsregnskapet i den grad en driftsramme benyttes til investeringsformål. Regnskapslinjene i regnskapsskjema 1A for avsetninger, bruk av avsetninger og overføring

NOTATET ER OPPHEVET

til investeringsregnskapet, vil i slike tilfeller ikke vise de totale avsetninger, bruk av avsetninger og overføringer til investeringsregnskapet.

Noen poster i regnskapet er ikke naturlig knyttet til et tjenesteområde, samtidig som de ikke kan henføres til en regnskapslinje i regnskapsskjema 1A. Dette gjelder for eksempel motpost avskrivninger og salg av konsesjonskraft. En mulighet kan være å ta slike poster inn på egen linje i budsjett- og regnskapsskjema 1B, f.eks. med benevningen «Andre sentrale inntekter og utgifter».

3.2 Investeringsregnskapet – regnskapsskjema 2A og 2B

Regnskapsskjema 2A viser det samlede finansieringsbehovet i regnskapsåret fordelt på de ulike typer utgifter (investeringer i anleggsmidler og kjøp av aksjer og andeler), utbetalinger (utlån og forskotteringer og avdrag på lån) og avsetninger, samt årets samlede finansiering fordelt på de ulike typer finansieringskilder.

Regnskapsskjema 2B spesifiserer investeringer i anleggsmidler på samme måte som kommunestyrets budsjett (budsjettskjema 2B) var spesifisert. Det er dermed bare investeringsutgifter som skal henføres til skjema 2B. All finansiering skal fremgå av skjema 2A. Siden regnskapsskjema 2B er en spesifikasjon av investeringsutgiftene, skal summene i dette skjemaet stemme med tilhørende regnskapslinje i regnskapsskjema 2A.

Av dette følger også at alle overføringer fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet skal fremgå av regnskapsskjema 2A. Dette gjelder også overføringer gjennomført av underordnet organ i medhold av delegert myndighet som i driftsregnskapet føres i regnskapsskjema 1B.

Regnskapsskjema 2A gjøres opp i balanse eller med udekket eller udisponert. Udekket/udisponert forstås som differansen mellom samlet tilgang (finansiering) og samlet bruk (finansieringsbehov) av midler i investeringsregnskapet, og gir ikke uttrykk for overskridelser eller besparelser innenfor enkeltprosjektene eller investeringsrammene i skjema 2B.

Formålet med regnskapsskjema 2A og 2B er dermed å vise hvilke ressurser kommunen hadde tilgjengelig i regnskapsåret til investeringer (tilgang av midler/finansiering) og hvordan de er anvendt (bruk av midler/finansieringsbehov), holdt opp mot planlagte investeringsutgifter og finansiering i budsjettet. Skjemaene ivaretar dermed prioriteringsoppgaven og gir grunnlag for bevilgningskontroll (styringsoppgaven).

3.3 Økonomiske oversikter drift og investering

Økonomiske oversikter omfatter alle transaksjoner som er knyttet til hhv. driftsaktivitetene og investeringsaktivitetene, samt hvordan disse er finansiert. De økonomiske oversiktene er artsinndelt, dvs. at de viser den økonomiske aktiviteten i kommunen i regnskapsåret fordelt på utgifts- og inntektstyper. Økonomiske oversikter gir dermed først og fremst et bilde av den økonomiske situasjonen i kommunen og ivaretar finansieringsoppgaven. Økonomiske oversikter gir dermed grunnlag for analyse av kommunens samlede økonomi.

Det vises til Kommunal- og moderniseringsdepartementets veileder for regnskapsrapporteringen i KOSTRA for tilordning av arter til regnskapslinjene i økonomiske oversikter.

3.4 Balanseregnskapet

Balanseregnskapet viser status for kommunens balanseførte eiendeler, gjeld og egenkapital ved utgangen av regnskapsåret. Eiendelene er inndelt i anleggsmidler og omløpsmidler. Tilsvarende skilles det mellom langsiktige og kortsiktige forpliktelser på gjeldssiden.

NOTATET ER OPPHEVET

Balanseført egenkapital tilsvarer forskjellen mellom balanseført verdi av eiendeler og gjeld og er inndelt i en kapitalkonto og flere ulike fond (egenkapitalens fondsdel). Kapitalkontoen viser egenkapitalfinansiert andel av anleggsmidlene. Egenkapitalens fondsdel representerer økonomiske midler avsatt i drifts- og investeringsregnskapet, samt regnskapsmessig mer-/mindreforbruk i driftsregnskapet og udekket/udisponert i investeringsregnskapet.

Balanseregnskapet gir sammen med økonomiske oversikter grunnlag for analyse av kommunens samlede økonomi og bidrar dermed til å ivareta finansieringsoppgaven.

NOTATET ER OPPHEVET

VEDLEGG 1: Regnskapsskjema 1A med angivelse av arter

Nedenfor er vist hvilke arter som normalt vil inngå i de ulike linjene i regnskapsskjema 1A. Se også kommentarene nedenfor.

Regnskapsskjema 1A Driftsregnskapet		Arter	Kommentar
1	Skatt på inntekt og formue	870	
2	Ordinært rammetilskudd	800	
3	Skatt på eiendom	874 875	
4	Andre direkte eller indirekte skatter	877	
5	Andre generelle statstilskudd	810	Kan også være i skjema 1B
6	*Sum frie disponible inntekter* Sum (L1:L5)		
7	Renteinntekter og utbytte	900 901 905	
8	Gevinst finansielle instrumenter (OM)	909	
9	Renteutgifter, provisjoner og andre finansutgifter	500 501	
10	Tap finansielle instrumenter (omløpsmidler)	509	
11	Avdrag på lån	510 511	
12	*Netto finansinntekter/-utgifter* Sum (L7:L11)		
13	Til dekning av tidligere års regnskapsmessige merforbruk	530	
14	Til ubundne avsetninger	540	Kan også være i skjema 1B (avsetning iht delegert myndighet)
15	Til bundne avsetninger	550	Kan også være i skjema 1B
16	Bruk av tidligere års regnskapsmessige mindreforbruk	930	
17	Bruk av ubundne avsetninger	940	Kan også være i skjema 1B (bruk iht delegert myndighet)
18	Bruk av bundne avsetninger	950	Kan også være i skjema 1B
19	*Netto avsetninger* Sum (L13:L18)		
20	Overført til investeringsregnskapet	570	Kan også være i skjema 1B (overføring iht delegert myndighet)
21	*Til fordeling drift* L6 + L12 - L19 - L20		
22	*Sum fordelt til drift* (fra skjema 1B)		
23	*Regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk*(L22 - L21)	580 980	

NOTATET ER OPPHEVET

Arter som ikke skal henføres til regnskapsskjema 1A skal i sin helhet henføres til regnskapsskjema 1B. Som det fremgår er det for flere av regnskapspostene ikke en entydig artstilknytning. Det vil si at de tilknyttede artene kan henføres både til regnskapsskjema 1A og 1B. Det samme kan være tilfelle også for andre regnskapsposter, for eksempel renteinntekter og -utgifter. Det kan derfor være nødvendig å bruke annet enn utelukkende art for å henføre regnskapsposter til de ulike skjemaene.

Siden regnskapsskjema 1A skal være «tjenesteuavhengig» og vise de disponeringer som kommunestyret selv fastsetter, kan et utgangspunkt for avgrensningen mellom regnskapsskjema 1A og 1B være:

- 1A – Funksjon 800-899
- 1B – Funksjon 100-399 (for fylkeskommunene funksjon 400-799)

Denne avgrensningen vil imidlertid ikke alltid kunne legges til grunn. F.eks. vil enkelte generelle statstilskudd føres på tjenestefunksjoner, men likevel være naturlig å henføre til regnskapsskjema 1A. Konsesjonsavgifter som inntektsføres på funksjon 325, er et eksempel på dette. En praktisk løsning kan være at alt som skal henføres til regnskapsskjema 1A føres på et særskilt ansvar/ansvarsserie.

NOTATET ER OPPHEVET

VEDLEGG 2: Regnskapsskjema 2A med angivelse av arter

Nedenfor er vist hvilke arter som normalt vil inngå i de ulike linjene i regnskapsskjema 2A.

Regnskapsskjema 2A Investeringsregnskapet		Arter	Kommentar
1	Investeringer i anleggsmidler	010-490 500-501 690 790	Spesifiseres i regnskapsskjema 2B på samme måte som budsjettskjema 2B.
2	Utlån og forskutteringer	520-521	
3	Kjøp av aksjer og andeler	529	
4	Avdrag på lån	510-511	
5	Dekning av tidligere års udekket	530	
6	Avsetninger	548 550	
7	*Årets finansieringsbehov* SUM (L1:L6)		
8	*Finansiert slik:*		
9	Bruk av lånemidler	910-911	
10	Inntekter fra salg av anleggsmidler	660-670 929	
11	Tilskudd til investeringer	810 830 850 880 890 895	
12	Kompensasjon for merverdiavgift	729	
13	Mottatte avdrag på utlån og tilbakeføringer	920-921 700-710 730-780	
14	Andre inntekter	600-650 900-905	
15	*Sum ekstern finansiering* SUM (L9:L14)		
16	Overført fra driftsregnskapet	970	
17	Bruk av tidligere års udisponert	930	
18	Bruk av avsetninger	940 948 950 958	
19	*Sum finansiering* SUM (L15:L18)		
20	*Udekket/udisponert L7 - L19*	580 980	

NOTATET ER OPPHEVET

VEDLEGG 3: Eksempler på oppsett av regnskapsskjema 1A og 1B

Nedenfor er vist eksempler på to ulike måter å sette opp regnskapsskjema 1B. Eksemplene tar utgangspunkt i det samme regnskapet og for fullstendighetens skyld er derfor også regnskapsskjema 1A tatt med. «Tjenesteuavhengige» poster som ikke kan henføres til skjema 1A, f.eks. konsesjonskraftinntekter og motpost avskrivninger, er inkludert i «Felles inntekter og utgifter» i regnskapsskjema 1B.

Regnskapsskjema 1A - Drift	Regnskap	Reg. budsjett	Oppr. budsjett	Regnskap i fjor
Skatt på inntekt og formue	124 812	132 616	129 000	125 368
Ordinært rammetilskudd	125 346	120 745	126 515	119 318
Skatt på eiendom	73 298	77 000	83 000	72 276
Andre direkte eller indirekte skatter	25 482	24 300	24 000	25 454
Andre generelle statstilskudd	2 412	2 100	230	5 853
Sum frie disponible inntekter	*351 350*	*356 761*	*364 745*	*348 269*
Renteinntekter og utbytte	10 902	11 616	11 611	17 444
Gevinst finansielle instrumenter (omløpsmidler)	0	0	0	0
Renteutgifter, provisjoner og andre finansutgifter	13 444	16 173	16 575	19 516
Tap finansielle instrumenter (omløpsmidler)	0	0	0	0
Avdrag på lån	19 145	18 500	15 200	16 514
Netto finansinntekter/-utgifter	*-21 687*	*-23 057*	*-20 164*	*-18 586*
Til dekning av tidligere års regnskapsmessige merforbruk	0	0	11 745	0
Til ubundne avsetninger	0	0	0	0
Til bundne avsetninger	8 177	6 900	6 600	7 461
Bruk av tidligere års regnskapsmessige mindreforbruk	0	0	0	0
Bruk av ubundne avsetninger	0	0	0	0
Bruk av bundne avsetninger	2 300	2 300	2 300	5 276
Netto avsetninger	*5 877*	*4 600*	*16 045*	*2 185*
Overført til investeringsregnskapet	0	0	0	4 309
Til fordeling drift	*323 786*	*329 104*	*328 536*	*323 189*
Sum fordelt til drift (fra skjema 1B)	*319 809*	*329 104*	*328 536*	*337 510*
Regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk	*3 977*	*0*	*0*	*-14 321*

NOTATET ER OPPHEVET

Eksempel a) nedenfor er eksempel på oppsett av regnskapsskjema 1B der kommunen praktiserer budsjettering på nettorammer. Eksempel b) viser oppsett av regnskapsskjema 1A ved bruttobudsjettering. I praksis kan det være flere ulike måter å sette opp B-skjemaet på, avhengig av hvordan budsjettet settes opp.

Eksempel a) *Regnskapsskjema 1B ved budsjettering på nettorammer*

Regnskapsskjema 1B - Drift	Regnskap	Reg. budsjett	Oppr. budsjett	Regnskap i fjor
Folkevalgte	3 618	3 889	4 082	5 118
Administrasjon	34 817	32 054	32 579	36 495
Oppvekst	91 968	91 159	90 857	94 810
Helse og omsorg	173 662	180 675	175 787	178 945
Kultur	5 853	6 412	6 802	6 540
Teknisk	30 649	29 307	30 229	30 933
Felles inntekter og utgifter	-20 758	-14 392	-11 800	-15 331
Sum fordelt til drift	319 809	329 104	328 536	337 510

Eksempel b) *Regnskapsskjema 1B ved budsjettering på bruttorammer*

Regnskapsskjema 1B - Drift	Regnskap	Reg. budsjett	Oppr. budsjett	Regnskap i fjor
Folkevalgte				
Utgift	9 924	9 136	9 329	10 738
Inntekt	6 306	5 247	5 247	5 620
Netto utgift	*3 618*	*3 889*	*4 082*	*5 118*
Administrasjon				
Utgift	43 062	36 998	36 841	44 293
Inntekt	8 245	4 944	4 262	7 798
Netto utgift	*34 817*	*32 054*	*32 579*	*36 495*
Oppvekst				
Utgift	115 357	105 738	104 235	115 283
Inntekt	23 389	14 579	13 378	20 473
Netto utgift	*91 968*	*91 159*	*90 857*	*94 810*
Helse og omsorg				
Utgift	238 585	232 748	218 308	232 812
Inntekt	64 923	52 073	42 521	53 867
Netto utgift	*173 662*	*180 675*	*175 787*	*178 945*
Kultur				
Utgift	8 387	8 287	8 677	9 550
Inntekt	2 534	1 875	1 875	3 010
Netto utgift	*5 853*	*6 412*	*6 802*	*6 540*
Teknisk				
Utgift	75 917	73 096	73 918	76 646
Inntekt	45 268	43 789	43 689	45 713
Netto utgift	*30 649*	*29 307*	*30 229*	*30 933*
Felles inntekter og utgifter	-20 758	-14 392	-11 800	-15 331
Sum fordelt til drift	319 809	329 104	328 536	337 510

NOTATET ER OPPHEVET