



Kontrollutvalgskonferansen 2016

Minikurs B

De sentrale momentene for å forstå kommunalt regnskap

Åge Sandsengen

Kommunerevisjonen IKS, daglig leder

Norges Kommunerevisorforbund

Postboks 1417 Vika, 0115 OSLO * Telefon 23 23 97 00 * post@nkrf.no * www.nkrf.no
Ora.nr. 975 450 694 MVA

..... dette blir gøy !

Sentrale momenter i kommuneregnskapet

Det kommunale økonomisystemet

- Grunnleggende prinsipper og de unike økonomiske sammenhengene i balansen
- Periodiseringen (Anordningsprinsipper)
- Årsregnskapet
- Resultatbegrepene – egenkapitalen
- Økonomistyring



Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 1



Kommunalt regnskap

Kommuneregnskap

Finansielt orientert

- Staten fastsetter inntektene !
- Kommunen gir tjenesten
- Alle **utgifter**/utbetalinger og inntekter/innbetalinger

Anordningsprinsippet

Utgift = pådratt betalingsforpliktelse
”Utgiftsreducerende”

Regnskapsloven

Resultatorientert

- Mål- økt oms. og overskudd
- Opptj.innt og tilh.**kostnad**

Opptjeningsprinsippet

Sammenstillingsprinsippet

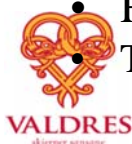
Kostnad = Forbruk av varer/tjeneste
”Kostnadsreducerende”

Livets rett ?

- Har kommunen penger å betale regningene med ?

Tilfredsstillende, men ikke best mulig økonomi

Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 2



HALLINGDAL

Hvorfor forskjellen ?

Eks regnskap for en skole eller et sykehjem

Kommuneregnskap

Finansielt orientert

- Utgiftene = kostnadene
- Selger ikke tjenesten til eleven eller pasienten, dvs kommunen har ikke salgsinntekter på skole/sykehj
- Inntekten er skatteinntekter og rammetilskudd til kommunen

Har tjenesten vært god nok ?

- Hvor store utgifter skal kommunen bruke på skole/sykehjem ?
- Kvalitet – lav, middels, høy ?



Regnskapsloven

Resultatorientert

- Kostnadene = utgiftene
- Inntektene = anbudet fra kommunen eller fakturering pr elev eller pasient som går der

Årsresultatet er viktig !

Har virksomheten

Livets rett ?



HALLINGDAL

Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 3

Grunnleggende regnskapsprinsipper

1. Finansielt orientert regnskap

- Har kommunen penger å betale regningene med ?
- Kommunen bokfører **utgifter** og ikke kostnader (Ikke kontantprins.)
- Fordeler midler ut fra behov !

2. Formuesbevaringsprinsipp

- Kan ikke selge eiendommer og bruke inntektene i drift av kommunen
 - Investeringsregnskapet "sikrer" dette

3. Generasjonsprinsipp - (grunnleggende)

- Den som har nytte av tjenesten skal bære kostnaden
 - På investeringer kan dette bare ivaretas ved lånefinansiering



Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 4

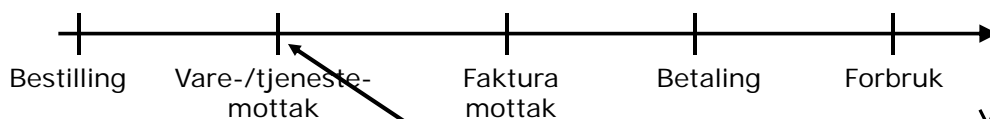


HALLINGDAL

Grunnleggende regnskapsprinsipper

□ Anordningsprinsippet

- Alle *kjente* utgifter og inntekter *i året* skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes. (KL § 48 nr. 2, 2. setning)



- Kjente utgifter
 - Dvs alle pådratte betalingsforpliktelser (risikoens overgang)
 - Eks - vedtar i 2015 å gi tilskudd til prosjekt X for utbetaling når prosjektet dokumenteres gjennomført innen 2018, skal utgiftsføres i 2015
- Kjente inntekter
 - Alle opptjente inntekter

Transaksjonstidspunktet



Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 5



Årsregnskapet består av

(F-årsregn/årsberetn § 3)

Investeringsregnskap (F § 3) – Regnskapsskjema 2A og 2 B (detaljer)

- Bare utgifter av investeringsmessig karakter (+Utlån og forskutteringer)
 - Bruk av lån – kun i lovlig omfang
- NB ! Viktig for ikke å skyve finansiering ut i tid og gi økt driftsaktivitet

Driftsregnskap (F § 3) - Regnskapsskjema 1A og 2B (detaljer)

- Alle løpende inntekter og innbetalinger og anvendelsen av disse i driftsregnskapet

Øk.oversikter (F § 4)

- Driftsregnskap (tilnærmet lik res.regnskap jf regnskapsloven)
- Investeringsregnskap (viser utgifter og inntekter på overordnet nivå)

Balanseregnskap (F § 3)

Noteopplysninger (F § 5) – pliktige og frivillige noter

Årsmelding jf KL § 48 – pliktige opplysninger + frivillige

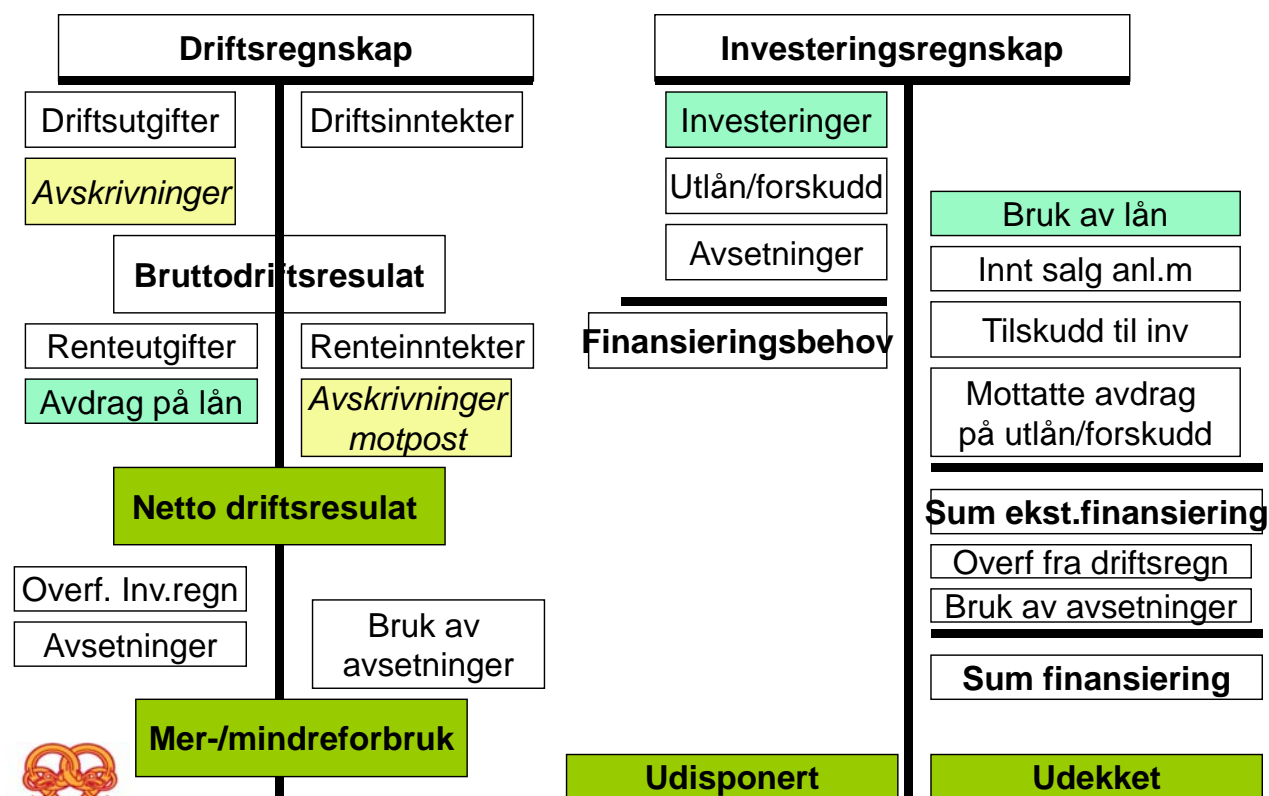


Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 6



Øk.oversikt drift

Øk.oversikt inv



Årsregnskapet

1. Skal fremlegges på samme nivå som årsbudsjettet !!
2. Årsregnskapsdokumentet
 - a) Revisjonsberetningen
 - b) Øk.oversikt drift – investering – balansen –
 - c) R skjema 1B – drifts.regnskap nivå med budsjett
 - d) R skjema 2B – inv regnskapet på prosjektnivå
 - e) R skjema 1 A og 2A
 - f) Noter
 - g) Eventuelt ytterligere oppstillinger

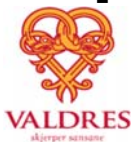
Årsberetning

Del 1 – Pliktige opplysninger jf KL § 48 og GKRS 6

- Ordføreren
- Rådmann
 - Måloppnåelse og øk.situasjonen
 - Alle forhold som er viktige for å bedømme kommunens stilling og andre vesentlige forhold !!!
 - Men – ikke gjenta i årsberetningen det som skal stå i noter til årsregnskapet,
 - Fremtidig utvikling → spesielt tiltak ved svak/god økonomi
 - Øvrige krav jf KL § 48 nr 5 og forskrift årsregnskap § 10 (se sjekkliste)
 - Skal redegjøres for tiltak iverksatt for betryggende kontroll, høy etisk standard, status og tiltak ifht likestilling og diskriminering ifht bl.a etnisitet og seksuelle forhold.
 - Vesentlige budsjettavvik (begrunn hvorfor avvik, ikke bare påpek avviket)

Del 2 – Frivillige / øvrige opplysninger om tjenestene

- Omtalen av alle tjenester ??



Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 9



HALLINGDAL

Regler for avdrag på lån – KL § 50 nr 7

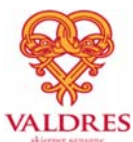
- Gjenstående løpetid for kommunens samlede gjeldsbyrde, kan ikke overstige den veide levetiden for kommunens anleggsmidler ved siste årsskifte.
 - Alternative beregninger er Forenklet formel, Regnearkmodellen og ?

NKRF anbefaler "Forenklet formel"

- Omfatter all langsiktig gjeld og alle anleggsmidler (jf § 50 nr 1 og 2)
 - Sum LG ekskl. dok. LG utlån/forskudd og pensjonsforpliktelser (NB ! Gjeld tomter skal med)
 - AM ekskl anl.fordringer utlån/forskudd, pensjonsmidler og tomter (Tomter må ikke med men bør)

$$\frac{\text{Sum langsiktig gjeld}}{\text{Sum bokf.verdi anl.m}} \times \text{sum årets avskrivninger} = \text{Minste tillatte avdrag på L-gjeld}$$

Minste tillatte avdrag på lån skal utgiftsføres i drift og alltid være betalt før 31.12



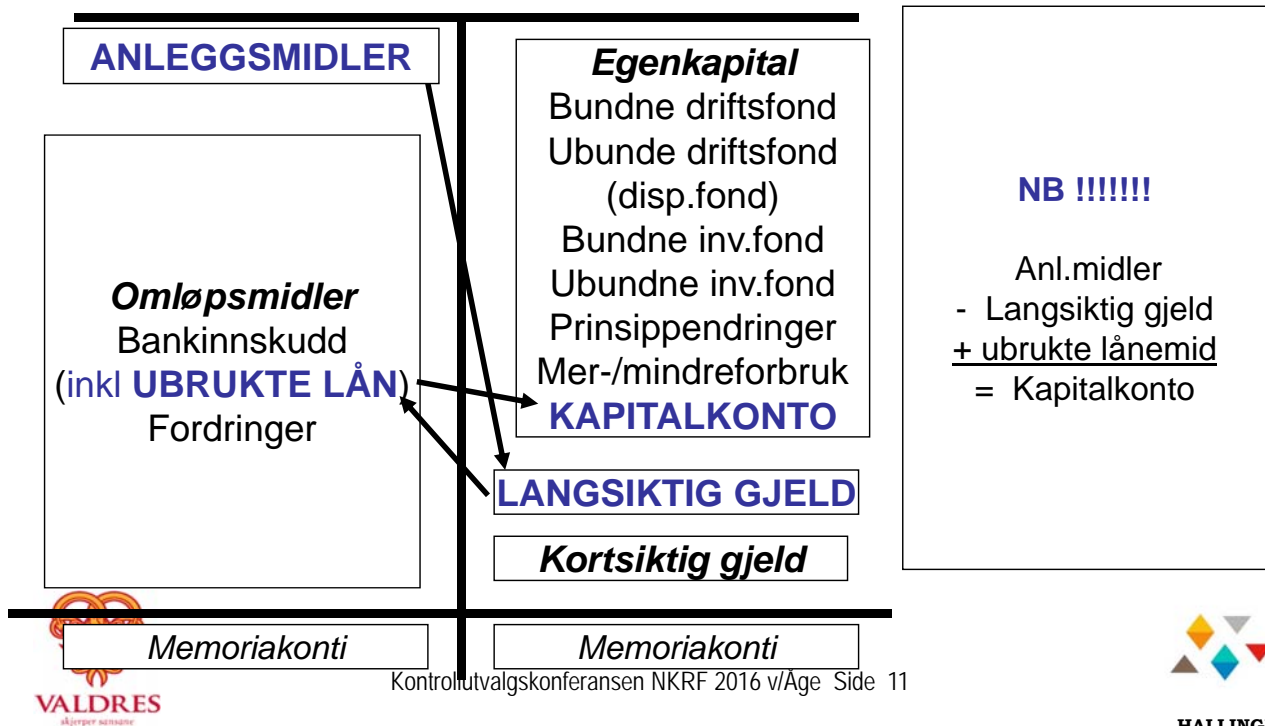
Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 10



HALLINGDAL

Unike sammenhenger i balansen

BALANSEN



Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 11

Kommunal kontostreng

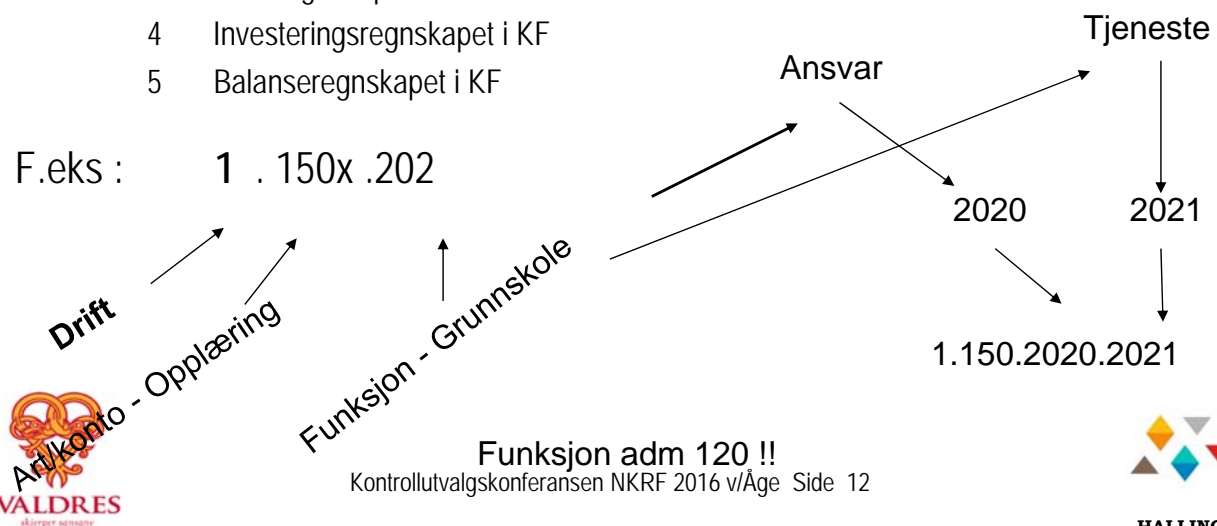
Kommuner bruker ikke Norsk Standard kontoplan

EGEN KONTOPLAN JF FORSKRIFT RAPPORTERING

Kontoklasser : (1.siffer)

- 0. Investeringsregnskap
- 1 Driftsregnskap
- 2. Balanse
- 3 Driftsregnskapet i KF
- 4 Investeringsregnskapet i KF
- 5 Balanseregnskapet i KF

F.eks : 1 . 150x .202



Funksjon adm 120 !!
Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 12

Arter / kontoer

Kommuner bruker ikke Norsk Standard kontoplan

EGEN KONTOPLAN JF FORSKRIFT RAPPORTERING

Utgifter

- 010-099 Lønn og sosiale utgifter
100-299 Kjøp av varer og tjenester som inngår i kommunal egenproduksjon
100 Kontormateriell
190 Husleie
230 Arbeid på bygg
300-399 Kjøp av tjenester som erstatter kommunal tjenesteproduksjon
370 Kjøp fra private
400-499 Overføringsutgifter
500-599 Finansutgifter og finansieringstransaksjoner
510 Avdrag på lån
540 Avsetning til disposisjonsfond

Inntekter

- 600-699 Salgsinntekter
700-799 Refusjoner
800-899 Overføringsinntekter
900-999 Finansinntekter og finansieringstransaksjoner
920 Mottatt avdrag på lån
941 Avsetning til disposisjonsfond



Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 13

1.150.2020.2021

Kunne brukt norsk standard kontoplan,
men denne er like god eller bedre



HALLINGDAL

Funksjoner (angir type tjeneste)

Kommuner : (Utdrag !!!!)

- 100 Politisk styring
110 Kontrollutvalg og revisjon
120 Administrasjon
130 Administrasjonslokaler
201 Førskoler (Bhg)
202 Grunnskoler
221 Førskolelokaler
222 Skolelokaler
242 Sosialkontor, flyktningetj
253 Pleie i institusjon
281 Sosialhjelp
333 Kommunale veier
340 Produksjon av vann
353 Avløpstjenesten
390 Den norske kirke
392 Andre religiøse trossamfunn
800 Skatteinntekter



Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 14

1.150.2020.2021

Avdelinger ?



HALLINGDAL

Kommunal kontostreng

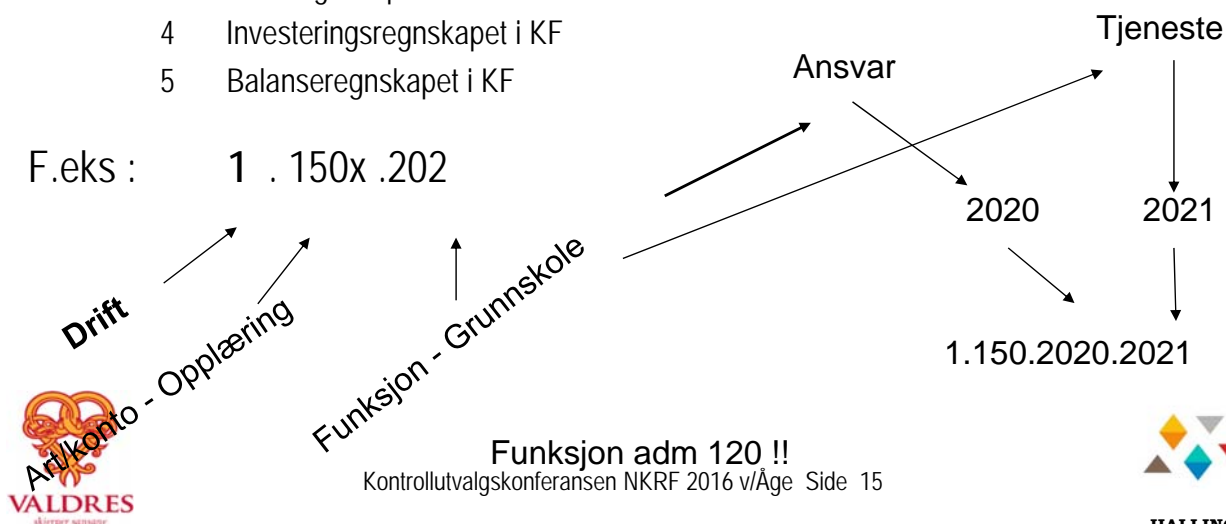
Kommuner bruker ikke Norsk Standard kontoplan

EGEN KONTOPLAN JF FORSKRIFT RAPPORTERING

Kontoklasser : (1.siffer)

- 0. Investeringsregnskap
- 1 Driftsregnskap
- 2. Balanse
- 3 Driftsregnskapet i KF
- 4 Investeringsregnskapet i KF
- 5 Balanseregnskapet i KF

F.eks : 1 . 150x .202



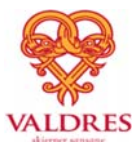
HALLINGDAL

Viktig ifbm økonomistyringen

1. All bruk av kommunale midler vedtas av kommunestyret ?
2. Når løpende driftsinntekter brukes til å finansiere investeringsutgifter, vær klar over :
 - binder opp inntekter til å dekke utgifter 40 år i fremtiden i stedet for økt tjenesteyting til dagens innbyggere.
 - **Kan ikke gjøres om, dvs kan ikke ta opp lån på dette et senere år for å skaffe evt behov for likvider til drift**
 - Sørg alltid for handlefrihet på drift (dvs disp fond > 10-15% av sum dr.innt)

Generasjonsprinsipp - (grunnleggende)

- Den som har nytte av tjenesten skal bære kostnaden
 - På investeringer kan dette bare ivaretas ved lånefinansiering, men ved tilskudd finansieres det uavhengig av generasjonsprinsippet !



Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 16



HALLINGDAL

Viktig ved investeringer

1. Er investeringen i samsvar med politisk vedtatt langtidsplan ?
2. **Lånefinansiering er enkelt**, men investeringen påvirker fremtidige driftsutgifter ?
 - a. Avdrag på lån? → øker
 - b. Renteutgifter ? → øker
 - c. Medfører økt tjenesteutgift ifbm investeringen ?
 - d. Hvordan skal fremtidige økte driftsutgifter dekkes inn ?

Husk – Avskrivninger gir ikke resultateffekt – dvs :

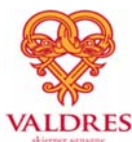
- Egenkapitalfinansiering gir ikke driftsutgifter i fremtiden, men
- Lånefinansiering fordeler investeringsutgiften over brukstiden på investeringen !!

NB ! Vi mener ikke at alle inv.utgifter alltid skal 100% lånefinansieres, men vesentlig bruk av driftsinntekter til inv. reduserer tjenestenivået)



Ad lånefinansiering

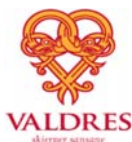
1. Kommuner får i hovedsak de langsiktige låneopptak de ønsker !!
 - a) Dvs i liten grad et finansielt eller likviditetsproblem.
 - b) «kommunen» er sikkerheten – kan ikke gå konkurs
2. Kommunestyret må vedta sum lånefinansiering i kronebeløp !
3. Maksimalt låneopptak i 2016 =
 - a) Sum vedtatt lånefinansiering – ubrukte lånemidler (*1) 1.1.2016
 1. *1) Ubrukte lånemidler → se memoriakonti nederste balansepost («huskekonto)



Analyse av årsregnskapet

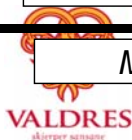
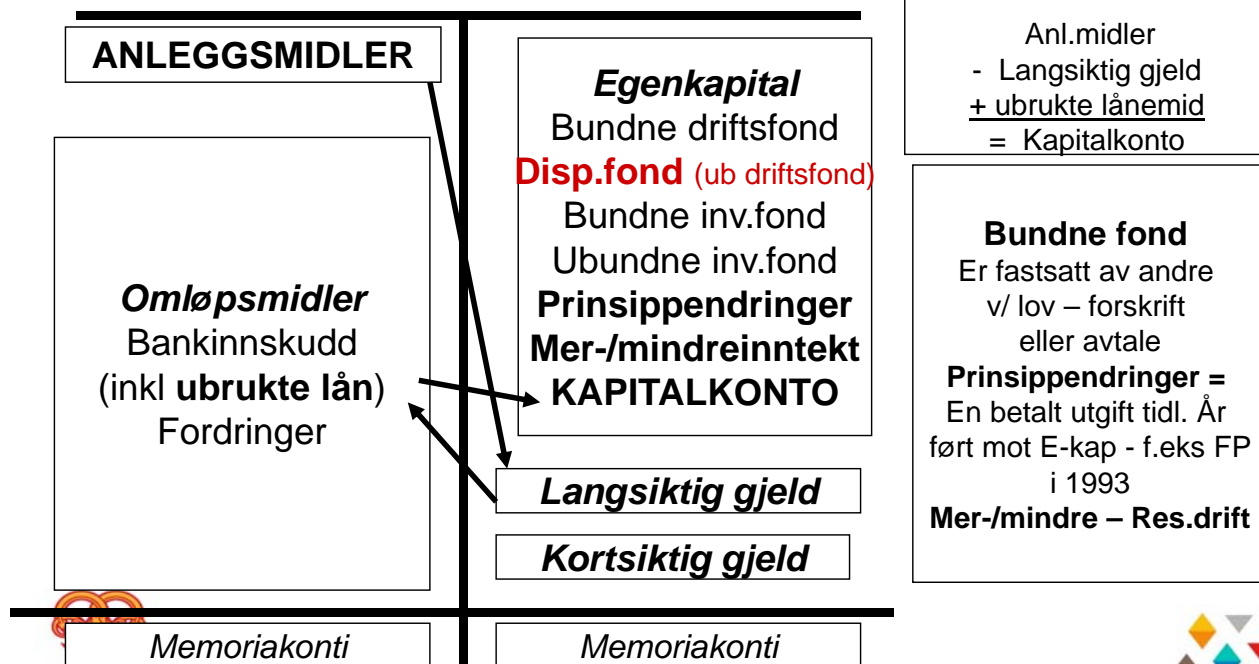
Egenkapitalen :

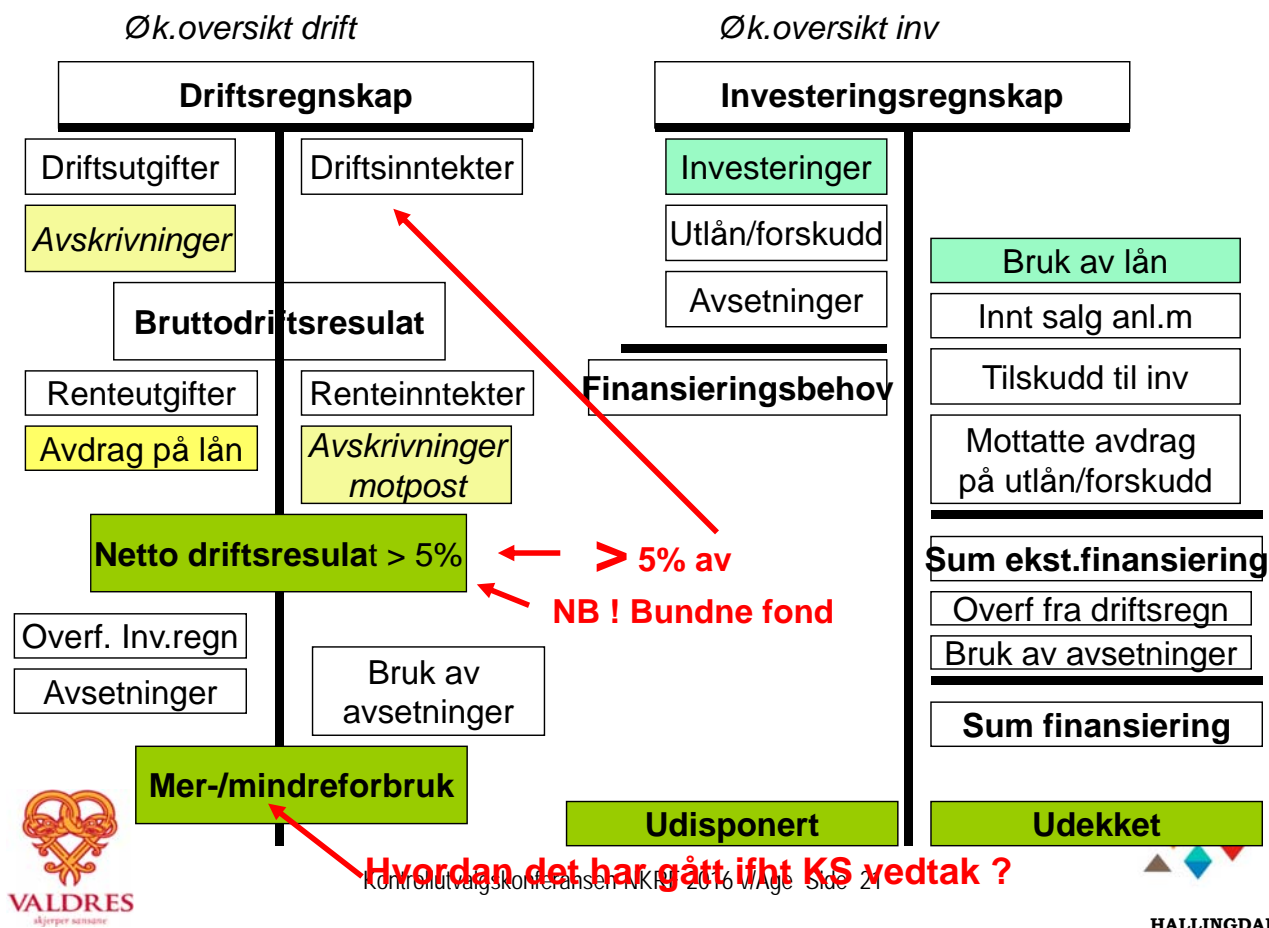
- Hvor stor bør fri e-kap drift være i en kommune ?
 - 10-15 % av sum driftsinntekter ? (Noen fylkesmenn sier dette nå!)
 - For å sikre langsiktig og stabil drift.
- Langsiktig gjeld/sum driftsinntekter < 70%
- Er mer-mindreforbruket /netto driftsresultat kritisk lavt ?
 - Hvor mye avdrag på lån betales ifht minste tillatte avdrag og ifht bokførte avskrivninger ?
 - Hvor stor e-kap finansiering av anleggsmidler er gjennomført ?
 - Dekkes premieavviket inn over 1 eller 7/10/15 år ?



Fri egenkapital til disp > 10-15% av sum drifts.innt

BALANSEN





Fokus fra revisjonen

God intern kontroll på inntekter og utgifter

Budsjetterte utgifter årsavhengig:

1. Er bare tilgjengelige innenfor regnskapsåret.
2. Ubrukte midler skal resultere i overskudd (mindreforbruk).
3. Dvs - alle ubrukte midler etter årets utløp kommer tilbake til KS's prioritering

EKS : Veivedlikehold på kr 10 mill ikke utført, men anbudskontrakt er inngått med leverandør for utførelse i 2015 på kr 10 mill

- Skal gi + 10 mill på mer-/mindreforbruk
- Skal budsjetteres på nytt som tiltak i 2016 (dvs til ny budsjettprioritet for kommunestyret).

Mer-/mindreforbruket → Resultat ifht kommunestyrets budsjettvedtak

Disponering av årsoverskudd

Kommuneloven § 48 :

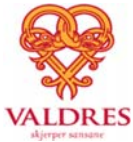
- Kommunestyret vedtar selv årsregnskapet
- Vedtaket må angi disponering av overskuddet eller dekning av underskuddet

Disponering bør være :

- Avsetning til generelt disposisjonsfond eller
- Øke driftsrammen i inneværende år på konkrete tiltak

Evt avsetning til disp.fond med merkelapp "vedlikehold vei xx", må vedtas på nytt av kommunestyret før det kan brukes.

- NB ! vedtaket er ikke mer bindende enn til neste kommunestyremøte
- Ubrukte midler kommer tilbake i form av overskudd.



Grunnleggende bestemmelser

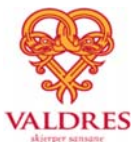
§ 47 Årsbudsjettets bindende virkning

- "Dette gjelder ikke for utbetalinger kommunen er rettslig forpliktet til å foreta."

Lån kan ikke finansiere driftsutgifter (KL § 50)

Er et finansielt orientert regnskap

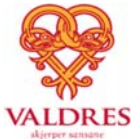
jf KL § 48 nr 2



Statlig kontroll av kommunen

(KL § 60)

1. Vedtak om opptak av lån eller leie av varige driftsmidler som kan påføre kommunen utgifter ut over de fire neste budsjettår, er ikke gyldige før det er godkjent av departementet, dersom :
 - a. KS har **vedtatt å** fastsette et årsbudsjett uten at alle utgifter er dekket inn på budsjettet
 - b. KS har **vedtatt å** fastsette en øk.plan uten at alle utgifter er dekket inn på øk.planen
 - c. KS etter KL 48 nr 4, 2.punktum har **vedtatt at** et regnskapsmessig underskudd skal fordeles ut over det påfølgende budsjettår etter at regnskapet er framlagt
 - d. **KS ikke** følger vedtatt plan for dekning av underskudd
2. Dersom **ett av** vilkårene i første ledd bokstavene a til d er oppfylt, skal dep føre kontroll med lovligheten av KS budsjettvedtak

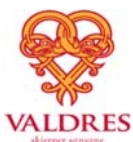


To (2) forhold dere bør kjenne til

KRD har fastsatt to forskriftsbestemmelser **der finansiering av kommunens pådratte og betalte utgifter utsettes og bokført som:**

- Negativ egenkapital (Prinsippendringer tidligere år)
- Ikke reell kortsiktig fordring (Premieavvik pensjonsutgifter)
 - Pensjonsbombe – ikke for kommunen men for KMD – dvs staten

Ett ti-talls milliarder på landsbasis er forbrukt men ikke finansiert !!



Negativ egenkapitalpost Konto Prinsippendringer

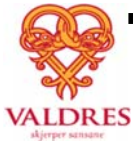
jf forskrift årsregnskap § 7, siste ledd

Skal ikke tilføres posteringer i 2015, skal pr 31.12.2015 bestå av:

			Talleksempel
<input type="checkbox"/> 1992: Feriepenger inkl arbeidsgiveravgift –	Debitert	Utgift	10.000'
<input type="checkbox"/> 1994: Feriepenger landbruksvikarer -	Debitert	Utgift	3.000'
<input type="checkbox"/> 2001: Momskompensasjon for 1999 -	Kredit	Inntekt	(1.000')
<input type="checkbox"/> 2001: Påløpte renter (kan ha blitt tatt før) -	Debet	Utgift	500'
<input type="checkbox"/> 2001: Materiallager -	Debet	Utgift	3.000'
<input type="checkbox"/> 2002: Lærlingetilskudd (fylkeskommunene)	Debet	Utgift	_____0'

Sum prinsippendringer : 15.500'

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



Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 27

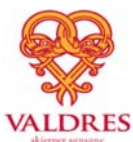


HALLINGDAL

Påløpte pensjonsutgifter er ikke utgiftsført jf forskrift årsregnskap § 13

Betalte pensjonsutgifter til forsikringsselskapet inntektsføres og står som ikke reell fordring på f.eks KLP (Premieavvik) i kommunens balanse.

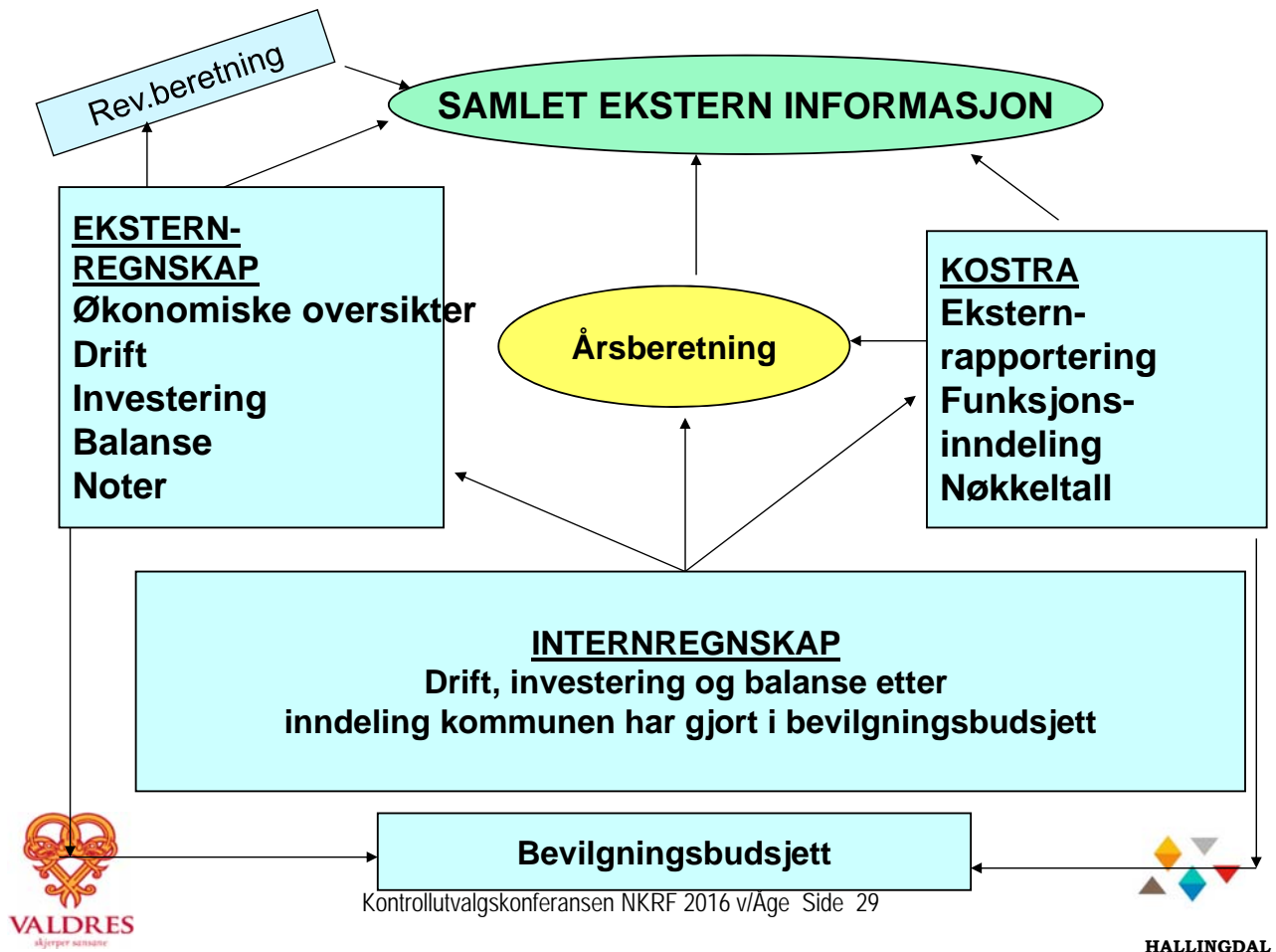
- Fordringen/premieavviket skal utgiftsføres igjen over 1 – 7 – 10 og/eller 15 år.
- Påfører kommunene likviditetsutfordringer.
- Sum premieavvik i Norge : var i 2011 på over 27 milliarder
- Justisdep uttalte ved innføring av § 13 at bestemmelsen var lovlig fordi dette **ikke hadde vesentlig inngripende** i kommunens regnskaper (fordi § 13 er i strid med kommunelovens regnskapsprinsipp) !!



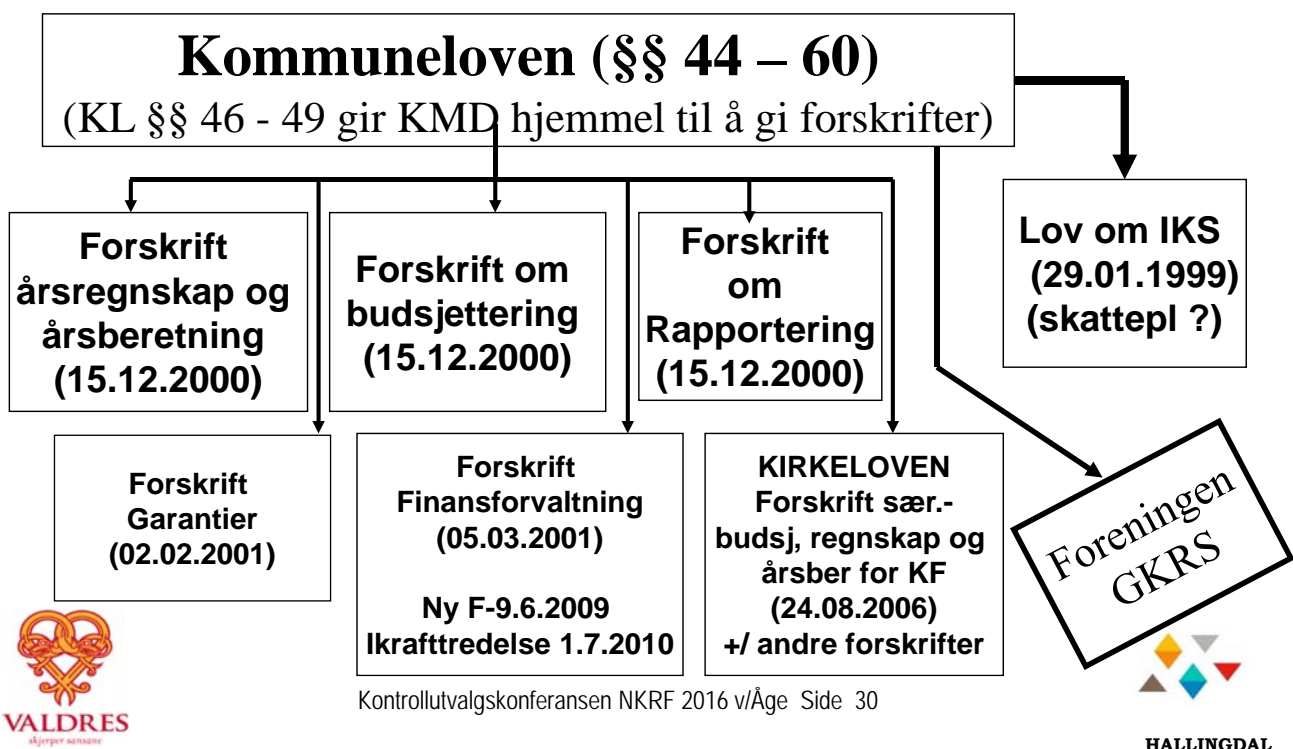
Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 28



HALLINGDAL



Oversikt over regelverk (for kommunalt regnskap)

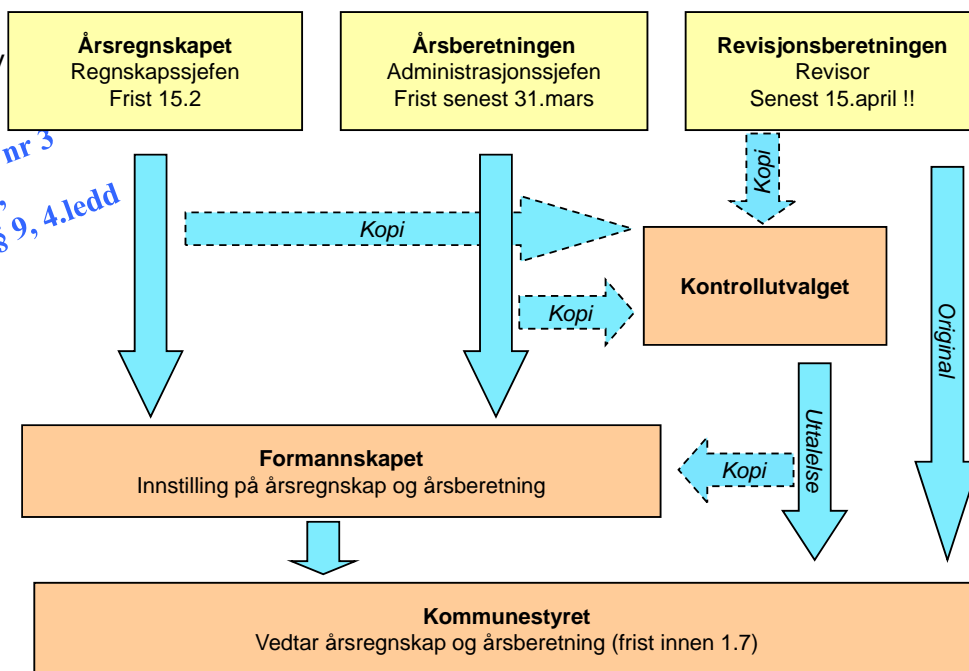
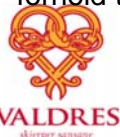


Behandling av årsregnskap

Vedtak om årsregnskaper skal angi disponering av mindreforbruk eller dekning av merforbruk.

Mer-/mindreforbruk år t behandles år t+1, dvs som budsjettjust-ering eller bruk-/avsetning til fond.

Underskudd i driftsregnskapet kan dekkes inn år t+2, under særlige forhold t+3, t+4.



Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 31



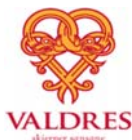
Takk for meg !!!

Håper dere har lært noe av disse timene !!

Lykke til !!

Åge Sandsengen - revisjonssjef

Kommunerevisjon IKS



Kontrollutvalgskonferansen NKRF 2016 v/Åge Side 32

