



KOMMUNAL- OG REGIONALDEPARTEMENTET

Veileder

Budsjettering av investeringer og avslutning av investeringsregnskapet



VEILEDER

BUDSJETTERING AV INVESTERINGER OG AVSLUTNING AV INVESTERINGSREGNSKAPET

Forord (KRD)

Formålet med denne veilederen er å gi rettleiding til kommuner og fylkeskommuner om budsjettering av investeringer og avslutning av investeringsregnskapet. Veilederen bygger på rammene og prinsippene i gjeldende lov og forskrift.

Veilederen er utarbeidet av BDO AS og Telemarksforskning etter oppdrag fra departementet. De involverte hos oppdragstakerne har vært Morten Thuve, Øyvind Sunde og Sven-Erik Antonsen fra BDO AS, og Ailin Aastvedt fra Telemarksforskning. Oppdragstakerne har fått støtte fra en referansegruppe underveis. Referansegruppen har bestått av representanter fra KS, NKK og NKRF, samt representanter fra fire kommuner.

Det er vårt håp at veilederen er til hjelp for god praksis på området, og at den fremmer løsninger for god økonomistyring på politisk og administrativt nivå i kommuner og fylkeskommuner.

Kommunal- og regionaldepartementet,

Oslo, oktober 2011.

Forord (BDO AS)

Kommunal- og regionaldepartementet engasjerte BDO AS og Telemarksforskning om FOU-opdraget "Veileder om budsjettering av investeringer og avslutning av investeringsregnskapet". Prosjektet har vært gjennomført i perioden mai – september 2011.

Prosjektet har vært organisert slik:

- Ansvarlig partner Morten Thuve, BDO
- Prosjektleder Øyvind Sunde, BDO
- Prosjektmedarbeider Sven-Erik Antonsen, BDO
- Prosjektmedarbeider Ailin Aastvedt, Telemarksforskning

Referansegruppe:

- Representant fra KS: Margareth Belling, rådgiver
- Representant fra NKK: Asbjørn O. Pedersen, generalsekretær
- Representant fra NKRF: Ingvar Linde, leder av regnskapskomiteen
- Oslo kommune: Jens Hertzberg, konsernregnskapssjef
- Stavanger kommune: Mette Hegdal, regnskapssjef
- Skedsmo kommune: Erik Nafstad, økonomisjef
- Nissedal kommune: Jan Arvid Setane, IKT-/rekneskapssjef

Det har vært en faglig diskusjon om forståelsen av reglene for investeringsbudsjettet og for avslutning av investeringsregnskapet. Denne veilederen redegjør nærmere for forståelsen av oppstillinger og spesifisering for:

- Økonomiplan med finansiering
- Årsbudsjettet med finansiering
- Utforming av vedtak om investeringsbudsjett og låneopptak
- Budsjettoppfølgning
- Årsregnskap med finansiering, herunder noter
- Prosjektregnskap

Veilederen har vært på høring hos oppdragsgiver og referansegruppe. Prosjektorganisasjonen vil gi referansegruppen en stor takk for konstruktive og gode innspill til eksempler og praktiske løsninger.

Det er et håp at veilederen gir praktiske råd og tips til kommuner og fylkeskommuner i hvordan reglene skal forstås. Da er det også økt sannsynlighet for at den økonomiske styringen av investeringer kan bli bedre, herunder at rollene mellom administrasjon og politikk blir klarere.

BDO AS,

Oslo, 30. september 2011.

Innhold

Forord (KRD)	2
Forord (BDO AS)	3
1. Bakgrunn og formål	6
2. Sammendrag	8
2.1. Økonomiplan	9
2.2. Årsbudsjett	10
2.3. Perioderegnskap	11
2.4. Årsregnskapet	12
2.5. Prosjektregnskap	13
2.6. Begrense informasjonstilfanget	14
3. Lov- og forskriftsbestemmelser og forståelsen av disse	15
3.1. Investeringsbudsjettet er ettårig	16
3.2. Årsbudsjettet er bindende for underordnede organer	16
3.3. Investeringsbudsjettet må reguleres	17
3.4. Alle midler er frie som felles finansiering, unntatt øremerkede midler fra andre....	18
3.5. Udekket/udisponert er avvik mellom samlet tilgang og bruk av midler i året	20
4. Økonomiplanlegging og budsjettering	22
4.1. Økonomiplan og flerårige investeringer	22
4.2. Årsbudsjett	25
4.3. Rammebudsjettering	26
4.4. Delegering av budsjettmyndighet	28
4.5. Finansiering i årsbudsjettet	29
5. Oppfølging	31
5.1. Løpende rapportering gjennom året	31
5.2. Budsjettjustering	33
5.3. Rebudsjettering	35
6. Årsregnskapet og regnskapsavslutning	36
6.1. Finansiering av investeringsregnskapet	37
6.2. Sammenheng mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet	40
6.3. Avsetning av driftsmidler til investeringsformål	42
6.4. Hva betyr begrepene udekket og udisponert?	44
6.5. Håndtering av udekket og udisponert	46
6.6. Note om investeringsprosjekter	51

6.7.	Opplysninger i årsberetningen.....	52
7.	Prosjektregnskaper for investeringer	53
7.1.	Forskjellen mellom prosjektregnskaper og årsregnskap for investeringer	53
7.2.	Kostnadsramme investeringsprosjekter	54
7.3.	Løpende oppfølging av investeringsprosjekter.....	55
7.4.	Sluttregnskap for investeringsprosjekter	58
7.5.	Behandling av avsluttede prosjektregnskaper	60
8.	Nærmere om vedtak knyttet til investeringer og lån	61
8.1.	Vedtak om økonomiplan	61
8.2.	Budsjettvedtak og vedtak om låneopptak	62
8.3.	Vedtak om løpende rapportering av regnskapet gjennom året	65
8.4.	Vedtak om årsregnskap	66
8.5.	Vedtak vedrørende dekking av udekket og disponering av udisponert i budsjettet ..	66
8.6.	Vedtak om prosjektregnskaper	67
9.	Vedlegg	68
9.1.	Årshjulet - behandling av økonomisaker	68
9.2.	Utdrag fra kommuneloven	69
9.3.	Utdrag fra budsjettforskriften.....	71
9.4.	Utdrag fra regnskapsforskriften	74
9.5.	Budsjett- og regnskapsskjema 2A og 2B.....	75
9.6.	Særbudsjett og særregnskap for foretakene - vedlegg 2 om investeringsdel.....	76
9.7.	Årsbudsjett og årsregnskap for interkommunale selskaper - vedlegg B om kapitalbudsjett/-regnskap for selskaper som følger kommunelovens prinsipper.....	76

1. Bakgrunn og formål

Forutsetning og premisser

Reglene for budsjettering og regnskapsføring av investeringer er gitt i kommuneloven¹ og forskrifter om årsbudsjett og årsregnskap² for kommuner og fylkeskommuner. Disse reglene gir rammene for innholdet i økonomiplanen, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet. I tillegg til veiledning knyttet til forståelsen av reguleringen, viser denne veilederen også hvordan kommunene kan styre investeringsprosjekter og endringer i kostnadsoverslag, hvordan framdrift m.v. skal tas inn i økonomiplan, årsbudsjett og årsregnskap, samt hvordan dette rapporteres til politiske organer.

Premissene som denne veilederen bygger på, er et prinsipp om generell finansiering av investeringer uten krav til detaljfinansiering, at det skal skilles mellom budsjettstyring og prosjektoppfølgning av investeringer, og at forskjellige rapporter har særskilte formål, og dermed at rapporteringen bør begrenses i forhold til dette. For nærmere omtale av rammene for veiledningen vises til kapittel 3.

Veilederen fremmer løsninger for god styring og kontroll med investeringer, både på politisk og administrativt nivå, og ser reglene for budsjett og regnskap i sammenheng med krav til god økonomiforvaltning. Den omfatter forslag til utforming av vedtak og fullmakter, og som gir klare rammer for administrasjonens delegerte myndighet.

Formål

Formålet er å lage en veileder for kommunesektoren om hvordan investeringer skal budsjetteres og følges opp, samt hvordan investeringsregnskapet skal avsluttes. Veilederen skal bidra til god praksis på området, og fremme løsninger for god økonomiforvaltning i samsvar med regelverket.

Virkeområde

Veilederen gjelder for kommuner og fylkeskommuner. Veilederen omfatter også kommunale foretak som stiller opp budsjett og fører regnskap i medhold av kommuneloven³. Foretakenes budsjett- og regnskapsforskrift har i vedlegg B en oppstilling som tilsvarer skjema 2A for kommunebudsjettet og kommuneregnskapet. Ytterligere spesifisering av "investeringer i anleggsmidler", tilsvarende skjema 2B for kommuner, må eventuelt besluttes av den enkelte kommune. Ellers er reglene for behandling av udekket og udisponert i foretakene sammenfallende med kommunens alminnelige regler, som er omhandlet i denne veilederen, og er derfor ikke eksplisitt omtalt her.

¹ Kommuneloven kap 8 og 9

² Forskrift om årsbudsjett av 15.12.2000 nr 1423 (budsjettforskriften) og forskrift om årsregnskap og årsberetning av 15.12.2000 nr 1424 (regnskapsforskriften)

³ Jf forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale foretak (24.8.2006), § 1, jf § 3 første ledd

VEILEDER

BUDSJETTERING AV INVESTERINGER OG AVSLUTNING AV INVESTERINGSREGNSKAPET

Veilederen vil også omfatte interkommunale selskaper som følger kommunale regnskapsprinsipper⁴. Disse selskapene skal sette opp budsjett og regnskap etter oppstillingsplan gitt i vedlegg. Vedlegget for investeringsregnskapet har egen spesifikasjon av "investeringer i varige driftsmidler", dvs tilsvarende som linje 1 i skjema 2A og linje 1 i vedlegg B for foretakene. Det er her, som for foretakene, ikke gitt ytterligere krav til spesifisering av disse investeringene.

Avgresninger

Veilederen omfatter ikke andre budsjettposter i investeringsbudsjettet enn linje 1 i skjema 2A "Investeringer i anleggsmidler" og tilhørende finansiering, samt spesifisering av investeringene i skjema 2B⁵. Det innebærer at følgende linjer i skjema 2A er holdt utenfor veilederen: Utlån og forskutteringer, avdrag på lån, avsetninger (eventuelt unntatt avsetninger av øremerkede tilskudd som ikke er ført på prosjekt), mottatte avdrag på utlån og refusjoner, samt salg av aksjer og andeler.

Det er utenfor mandatet å gi veiledning på beregning av kostnadsrammer ved investeringsprosjekter eller veiledning om likviditets- og gjeldsforvaltning innenfor rammene av kommuneloven § 52.

Det faller også utenfor mandatet å gå inn på vurderingen av god kommunal regnskapsskikk, herunder skillet mellom drift og investeringer.

Begrepsbruk

I veilederen er det benyttet begrepet kommuner og kommunale organer, som også omfatter fylkeskommuner og tilsvarende fylkeskommunale organer. Betegnelsen kommunestyret omfatter også bystyre og fylkesting. Rådmann er administrasjonssjef ifølge kommuneloven.

⁴ Jf forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for interkommunale selskaper § 5

⁵ Skjema 2A og 2B er vedlegg 2 til budsjettforskriften og regnskapsforskriften

2. Sammendrag

Kommunestyret, og andre besluttede organer, får omfattende økonomisk informasjon fra økonomiplaner, budsjetter, regnskaper og løpende rapporter. Dette er både formelle oppstillinger, og supplerende informasjon til bruk for særskilte formål.

Rammene for budsjettering av investeringer og avslutning av investeringsregnskapet, er:

1. Investeringsbudsjettet er ettårig, altså årsavhengig
2. Årsbudsjettet er bindende for underordnede organer, og årlige bevilgninger er nødvendig for å kunne pådra utgifter i budsjettåret
3. Investeringsbudsjettet må reguleres ved behov for å tilfredsstille krav til balanse og realisme
4. Alle midler er frie og anses som felles finansiering av investeringsporteføljen, unntatt øremerket finansiering fra andre
5. Begrepet udekket/udisponert gjelder differansen mellom samlet tilgang og samlet bruk av midler i året for investeringsregnskapet, og ikke avvik på de enkelte investeringsrammene eller avvik på enkeltprosjektnivå

Ved vedtak om investeringsbudsjett vil det overordnede for økonomien være at budsjettet samlet sett er i finansiell balanse det enkelte år. Derfor vil det være av underordnet betydning hvordan midler fra ulike finansieringskilder internt i budsjettet henføres til enkeltprosjekter eller sektorspesifikke investeringsrammer. Likevel er det nødvendig å holde styring og kontroll med de enkelte investeringsprosjektene. Når slike går over flere år, vil ikke de årlige investeringsbudsjettene/-regnskapene alene gi tilstrekkelig informasjon for å støtte opp om prosjektstyringen. Derfor må prosjektstyring baseres på informasjon ut over de obligatoriske budsjett- og regnskapsoppstillingene.

Budsjett og regnskapsarbeid er arbeid i sykluser, både i årsperspektiv, i økonomiplanperspektiv og i prosjektperspektiv. Veilederen følger disse syklusene, fra oppstart av budsjett- og økonomiplanarbeidet, gjennom budsjettoppfølging og avslutning av årsregnskapet. Tilsvarende følger prosjektregnskapene en syklus fra vedtak om kostnadsrammer, gjennom løpende rapportering i året og ved årsslutt, til endelig rapportering av sluttregnskapene. I mange kommuner er det forskjellige mennesker som arbeider med henholdsvis budsjett og regnskap, og det er viktig at det er god samhandling mellom disse gruppene for å imøtekomme krav i lov og forskrift.

Nedenfor gis en samlet oversikt over den økonomiske informasjonen som skal og kan gis.

2.1. Økonomiplan

Økonomiplanen skal omfatte hele kommunens eller fylkeskommunes virksomhet og gi en realistisk oversikt over sannsynlige inntekter, forventede utgifter og prioriterte oppgaver i planperioden.

Økonomiplanen er et obligatorisk rullerende langtidsbudsjett. Formålet med økonomiplanen er planlegging av kommunens fremtidige virksomhet. Den gir planer for kommunens fremtidige anskaffelse og anvendelse av midler, og viser behovet for fremtidige bevilgninger. Økonomiplanen er et politisk *planvedtak*, men ikke et *bevilgningsvedtak*.

Økonomiplanen kan ha denne oppstillingen:

Tabell 1 Eksempel på økonomiplan bygget på skjema 2A og 2B.

	Økonomiplan (bygget på skjema 2A)	Budsjett				Sum
	Investeringsbudsjett 20x1 - 20x4	20x1	20x2	20x3	20x4	20x1-x4
1	Investering i anleggsmidler					
2	Utlån og forskutteringer					
3	Avdrag på lån					
4	Avsetninger					
5	<i>Finansieringsbehov</i>					
6	<i>Finansiert slik:</i>					
7	Bruk av lånemidler					
8	Inntekter fra salg av anleggsmidler					
9	Tilskudd til investeringer					
10	Mottatte avdrag utlån og refusjoner					
11	Andre inntekter					
12	<i>Sum eksternt finansiering</i>					
13	Overført fra driftsbudsjettet					
14	Bruk av avsetninger					
15	<i>Sum finansiering</i>					
16	<i>Udekket/udisponert</i>					

	Økonomiplan (bygget på skjema 2B)	Budsjett				Sum
	Investeringsbudsjett 20x1 - 20x4	20x1	20x2	20x3	20x4	20x1-x4
1	<i>Til investering i anleggsmidler</i>					
	<i>Fordelt slik:</i>					
a	Bygging av skole A					
b	Bygging av skole B					
c	Bygging av sykehjem A					
d	Bygging av sykehjem B					
e	VA-investeringer					
f	IKT-investeringer					
	<i>Sum investeringer i anleggsmidler</i>					

2.2.Årsbudsjett

Årsbudsjettet er en bindende plan for kommunens eller fylkeskommunens midler og anvendelsen av disse i budsjettåret.

Formålet med årsbudsjettet er å gi bevilgninger og vedta finansiering. Årsbudsjettet angir planer for kommunens framtidige anskaffelse og anvendelse av midler for neste år.

I investeringsbudsjettet (skjema 2B) skal det angis nærmere fordelingen av bevilgningene gitt i skjema 2A for posten "Investeringer i anleggsmidler". Skjema 2B kan enten fordeles som rammebevilgning, eller som prosjektbevilgning slik det vedtas av kommunestyret. "Investering i anleggsmidler" er en bruttobevilgning, dvs uten fradrag for eventuelle tilhørende inntekter/finansiering. Inntekter og finansiering vises i andre linjer i skjema 2A, og all finansiering skjer i skjema 2A.

Budsjettskjemaet for årsbudsjettet er lik den som vist ovenfor for økonomiplanen. Som det der nevnt, er oppstillingen for økonomiplanen ikke regulatorisk bestemt, men for årsbudsjettet er den det. De kolonner som obligatorisk hører hjemme i årsbudsjettet, er:

Tabell 2 Obligatoriske kolonner for årsbudsjett i skjema 2A og 2B.

Budsjettskjema 2A og 2B	Budsjett	Budsjett	Regnskap
Investeringsbudsjett	20x1	20x1-1	20x1-2

2.3.Perioderegnskap

Skjer det endringer i løpet av budsjettåret som kan få betydning for de inntekter og utgifter som årsbudsjettet bygger på, skal administrasjonssjefen, kommunerådets leder eller fylkesrådets leder gi melding til kommunestyret eller fylkesting.

Får kommunestyret eller fylkestinget melding etter nr. 2 foran, skal det foreta nødvendige endringer i budsjettet. Det samme gjelder når det på annen måte gjøres kjent med forhold som kan bety vesentlig svikt i inntektene eller en vesentlig økning i utgiftene i forhold til budsjett.

Formålet med løpende rapportering er med andre ord å gi kommunestyret melding ved vesentlige avvik fra årets budsjett, og foreslå nødvendige tiltak, som grunnlag for at kommunestyret kan foreta påkrevde budsjettendringer.

Perioderegnskap for budsjettoppfølging kan ha denne oppstillingen:

Tabell 3 Eksempel rapportering tertialrapport.

	Regnskap per 31.8.20x1	Budsjett	Regnskap	Avvik fra	Prognose
	Investering i anleggsmidler	20x1	pr 31.8 x1	budsjett	20x1
	<i>Fordelt slik:</i>				
a	Bygging av skole A				
c	Bygging av sykehjem A				
e	VA-investeringer				
f	IKT-investeringer				
	<i>Sum investering i anleggsmidler</i>				

2.4.Årsregnskapet

Årsregnskapet skal gi grunnlag for bevilgningskontroll, vurdering av effektivitet og vurdering av evne til bærekraftig økonomisk utvikling.

Formålet med årsregnskapet blir derfor å vise årets kjente utgifter og inntekter i forhold til budsjettet, og derigjennom også å kunne vurdere den økonomiske status og stilling.

Investeringsregnskapet, jf skjema 2A, skal vise det samlede finansieringsbehovet i regnskapsåret fordelt på de ulike typer utgifter, utbetalinger og avsetninger, samt årets samlede finansiering fordelt på de ulike typer finansieringskilder. Begrepet udekket/udisponert i investeringsregnskapet (skjema 2A) forstås som differansen mellom samlet tilgang (finansiering) og samlet bruk (finansieringsbehov) av midler, og er således ikke en del av skjema 2B. Begrepene skal derfor ikke brukes for overskridelser eller besparelser innenfor enkeltprosjektene eller investeringsrammene i skjema 2B.

Skjemaene for årsregnskapet er lik den som vist ovenfor for økonomiplanen/årsbudsjettet. De kolonner som obligatorisk hører hjemme i årsregnskapet, er:

Tabell 4 Obligatoriske kolonner for årsregnskap i skjema 2A og 2B.

		Regulert	Opprinnelig	
Regnskapsskjema 2A og 2B	Regnskap	budsjett	budsjett	Regnskap
Investeringsregnskap	20x1	20x1	20x1	20x1-1

2.5. Prosjektregnskap

For årsregnskapet er det gitt bestemmelser både i lov og forskrift om innhold og oppsett, mens det for prosjektregnskapet ikke er gitt særskilte regler. Hva innholdet i prosjektregnskapet da bør være, må utvikles i lys av formålet med prosjektregnskapet.

Formålet med prosjektregnskapet er å vise hvor mye som er påløpt hittil, og sammenholde dette mot den vedtatte kostnadsrammen, herunder å vurdere endringer i prognosene.

Prosjektregnskapet og årsregnskapet for investeringer har forskjellige formål, og vil av den grunn måtte gi forskjellig informasjon. Prosjektregnskaper har fokus på prosjektets utgifter og prosjektlevetiden, mens årsregnskapet for investeringer vil ha fokus på bevilgninger og påløpt i et årsperspektiv.

Et prosjektregnskaps utgifter i året vil være sammenfallende med investeringsregnskapets utgifter i året. Investeringsprosjekter er årsvhengige, og prosjektregnskapene må følge prosjektets levetid og følges opp i forhold til prosjektets kostnadsramme. Et investeringsregnskaps utgifter vil derimot følges opp årlig mot bevilgningene.

Prosjektregnskap for løpende oppfølging kan ha denne oppstillingen:

Tabell 5 Eksempel på løpende rapportering av investeringsprosjekter

Prosjektregnskap per mnd/år	Kostnadsrammer		Påløpt		Prognose- endringer
	Opprinnelig	Justert	Regnskap tidligere år	Regnskap hittil i år	
<i>Utgifter</i>					
Bygging av skole A					
Bygging av sykehjem A					
VA-investeringer					
IKT-investeringer					

Kolonnen for prognoseendringer angir behov for å justere den sist vedtatte kostnadsrammen for prosjektene. Den løpende oppfølgingen kan vise at kostnadsoverslag, uforutsette forhold m.m. gjør at rammene ikke er tilstrekkelige, alternativt at de bør justeres ned.

Et sluttregnskap for investeringsprosjektene er den endelige avrapportering av prosjektets utgifter. Det skiller seg fra den løpende rapporteringen over alle investeringsprosjekter (se ovenfor) til å være et regnskap for hvert enkelt prosjekt. Det kan samtidig være nyttig å vise den prosjektspesifikke (øremerkede) finansieringen av prosjektet.

Et sluttregnskap for et investeringsprosjekt kan ha denne oppstillingen:

Tabell 6 Eksempel på sluttregnskap for ett investeringsprosjekt

Sluttregnskap for investeringsprosjektet:	Kostnadsrammer		Regnskap	Avvik
	Opprinnelig	Justert		
Bygging av skole A				
<i>Utgifter</i>				
Investeringsutgifter				
<i>Prosjektspesifikk finansiering</i>				
Øremerket tilskudd				
Øremerkede lån				
<i>Annen generell finansiering</i>				
<i>Sum finansiering</i>				

2.6. Begrense informasjonstilfanget

Som det framgår ovenfor er det omfattende informasjon som gis gjennom økonomiplanlegging og -rapportering, og det påkrevet å begrense informasjonen i de ulike rapportene til hva som er formålet med rapporteringen. I det følgende bygges det på oppstillingene vist ovenfor, men det er naturligvis fritt opp til kommunene å velge å gi tilleggsinformasjon der det ikke er stilt formelle krav til rapporteringen.

3. Lov- og forskriftsbestemmelser og forståelsen av disse

Kommunal- og regionaldepartementet har i brev til NKRF⁶ gitt en utdyping av rammene for budsjettering av investeringer og avslutning av investeringsregnskapet. Disse kan oppsummeres slik:

1. Investeringsbudsjettet er ettårig, altså årsavhengig
2. Årsbudsjettet er bindende for underordnede organer, og årlige bevilgninger er nødvendig for å kunne pådra utgifter i budsjettåret
3. Investeringsbudsjettet må reguleres ved behov for å tilfredsstille krav til balanse og realisme
4. Alle midler er frie og anses som felles finansiering av investeringsporteføljen, unntatt øremerket finansiering fra andre
5. Begrepet udekket/udisponert gjelder differansen mellom samlet tilgang og samlet bruk av midler i året for investeringsregnskapet, og ikke avvik på de enkelte investeringsrammene eller avvik på enkeltprosjektnivå

Ved vedtak om investeringsbudsjett vil det overordnede for økonomien være at budsjettet samlet sett er i finansiell balanse det enkelte år. Det avgjørende for finansiell utvikling er hvordan de totale utgiftene til investeringer i bygg og anlegg over tid er finansiert, henholdsvis med egne midler, lån og tilskudd. Derfor vil det være av underordnet betydning hvordan midler fra ulike finansieringskilder internt i budsjettet henføres til enkeltprosjekter eller sektorspesifikke investeringsrammer.

Likevel er det nødvendig å holde styring og kontroll med de enkelte investeringsprosjektene slik at man holder seg innenfor de fastsatte kostnadsrammene. Investeringsprosjekter kan gå over flere år, og de årlige investeringsbudsjettene/-regnskapene alene vil ikke gi tilstrekkelig informasjon for å støtte opp om prosjektstyringen. Derfor må prosjektstyring baseres på informasjon ut over de obligatoriske budsjett- og regnskapsoppstillingene.

Nedenfor følger en nærmere redegjørelse for sentrale bestemmelser i reglene om investeringer, som bygger på departementets egen redegjørelse. Hjemlene er kommuneloven kapittel 8 om økonomiplan, årsregnskap og rapportering, kapittel 9 om gjeldsforpliktelser, samt budsjettforskrift og regnskapsforskrift gitt i medhold av kommuneloven.

⁶ KRDs brev av 7. april 2010 (ref.: 09/1295-1 BED)

3.1. Investeringsbudsjettet er ettårig

Kommunestyret skal for hvert budsjettår vedta kommunens årsbudsjett⁷ med en driftsdel og en investeringsdel⁸. Årsbudsjettet skal være realistisk, og fastsettes på grunnlag av de inntekter og utgifter som kommunen kan forvente i budsjettåret⁹. Det følger således av kommuneloven at investeringsbudsjettet er ettårig, dvs at bevilgningene er årsavhengige, og framkommer slik de er fordelt i skjema 2B (investeringer i anleggsmidler).

Dette innebærer for eksempel at et investeringsprosjekt som vil gå over flere budsjettår, må tas inn i investeringsbudsjettet kun med den delen av utgiftene til prosjektet som forventes i det aktuelle budsjettåret. Bevilgninger til resterende del av utgiftene til et flerårig prosjekt må deretter tas inn i de påfølgende års budsjetter i takt med prosjektets framdrift. Samtidig innebærer dette at vedtak om totale kostnadsrammer for (flerårige) enkeltprosjekter må gis som tillegg til den obligatoriske oppstillingen av investeringsbudsjettet, og utgiftene må fordeles på de enkelte år i økonomiplanen.

3.2. Årsbudsjettet er bindende for underordnede organer

Årsbudsjettet, herunder investeringsbudsjettet, er en bindende plan for anvendelsen av kommunens midler i budsjettåret¹⁰. Kommunen kan ikke foreta utbetalinger eller pådra seg utgifter i året ut over de bevilgninger som er fastsatt i årsbudsjettet for budsjettåret, med unntak av eventuelle rettslige forpliktelser¹¹. Kommunestyrets bevilgninger i årsbudsjettet er bindende for underordnede organer¹².

⁷ Kommuneloven § 45 nr 1

⁸ Kommuneloven § 46 nr 5

⁹ Kommuneloven § 46 nr 3

¹⁰ Kommuneloven § 46 nr 1

¹¹ Kommuneloven §§ 47 nr 1, og 46 nr 1

¹² Kommuneloven § 47 nr 1 og budsjettforskriften § 2 bokstav l)

3.3. Investeringsbudsjettet må reguleres

Dersom det skjer endringer i budsjettåret som kan få betydning for de inntekter og utgifter som årsbudsjettet bygger på, skal kommunestyret foreta nødvendige endringer i budsjettet¹³. Det følger av dette at kommunestyret skal foreta nødvendige endringer i årsbudsjettet ved vesentlig svikt i budsjetterte inntekter eller ved vesentlig økning i budsjetterte utgifter.

Det vil også kunne være behov for endringer i årsbudsjettet selv om den totale budsjettbalansen ikke er forrykket. Kravet til budsjettregulering gjelder også for enkelte bevilgninger når forventede utgifter overskrider de enkelte rammer som er vedtatt i årsbudsjettet. Det er nivå for budsjettvedtaket som er styrende for budsjettets bindende karakter. Kravet til budsjettreguleringer må ses i sammenheng med de alminnelige kravene til årsbudsjett (budsjettbalanse, realisme og hjemmel for å disponere midler), og at disse kravene også gjelder gjennom budsjettåret.

Dette innebærer at forsinkelser eller forseringer av investeringsprosjekter som påvirker kommunestyrets bevilgninger (jf skjema 2B), må innarbeides i et revidert budsjett når avvikene tilsier det. Tilsvarende gjelder for forventninger om økninger/-reduksjoner i utgifter eller inntekter. Budsjetterte prosjekter som ikke er iverksatt eller fullført innenfor planlagt budsjettår, skal tas med i årsbudsjettet for påfølgende år, enten i det ordinære budsjettvedtaket eller i forbindelse med en budsjettregulering.

Det er viktig å presisere at det ikke vil være tilstrekkelig for å oppfylle lovens krav å legge til grunn at investeringsprosjekter anses fullfinansiert etter en vedtatt økonomiplan eller tidligere års budsjettvedtak. Vedtatt økonomiplan eller tidligere års budsjettvedtak kan ikke regnes som bevilgninger som kan disponeres i inneværende år.

¹³ Kommuneloven §§ 47 nr 3 og 47 nr 2, jf også budsjettforskriften §§ 10 og 11

3.4. Alle midler er frie som felles finansiering, unntatt øremerkede midler fra andre

Kommunens midler er som utgangspunkt frie midler, med mindre midlene er øremerket og bundet til bestemte formål. Udisponerte midler ved årsslutt vil ved øremerking bli avsatt til bundet fond for disponering til sitt øremerkede formål senere. Øvrige midler kan således brukes fritt, herunder lånemidler¹⁴, med mindre lån i unntakstilfeller er gitt til spesifikke formål¹⁵.

Midler som er øremerket til bestemte formål, er ikke frie midler. Øremerkede formål kan være bestemt i lov, forskrift eller etter avtale¹⁶. Binding av midler skjer således enten regulatorisk eller ved avtale med eksterne. Kommunen selv kan ikke binde frie midler til bestemte prosjekter eller til særskilte avsetninger. Budsjettering av frie midler til finansiering av bestemte prosjekter regnes ikke som øremerking av midler med den konsekvens at disposisjonene kan unntas fra reglene om korrigeringer ved foreløpig udekket finansiering i investeringsregnskapet.

Frie midler i driftsbudsjettet kan også overføres til investeringsbudsjettet som generell finansiering. Slike midler skal ikke bindes til investeringsformål gjennom avsetning til ubundet investeringsfond dersom det ikke er nødvendig med slik overføring for at investeringsregnskapet skal ha full finansiell dekning, jf regnskapsforskriftens formulering "anvendt for investeringer i årets investeringsregnskap"¹⁷. Det skal overføres bare den delen av overføringen som er nødvendig for å få full finansiell dekning. Bakgrunnen for dette er at frie driftsmidler ikke skal kunne omgjøres til investeringsmidler, og derigjennom bli bundet til investeringsformål senere år. Udisponerte driftsmidler må eventuelt avsettes i driftsregnskapet, men kan gjennom senere budsjettdisponeringer inngå i finansiering av investeringsutgifter, eksempelvis gjennom bruk av disposisjonsfond.

Driftsmidler kan som nevnt også anvendes til finansiering av investeringer gjennom bruk av disposisjonsfond. På samme måte som for direkte overføring av midler fra driftsbudsjettet til investeringsbudsjettet omtalt ovenfor, kan ikke driftsmidler avsatt på disposisjonsfond bindes til investeringsformål gjennom avsetninger i investeringsregnskapet. Bruk av disposisjonsfond gjøres direkte i investeringsregnskapet inntil det nivået som er nødvendig for å sikre finansiell dekning, men ikke utover det budsjetterte nivået. Eventuelt mindre behov for finansiering vil framstå som besparelse på posten "bruk av disposisjonsfond" i investeringsregnskapet.

¹⁴ Jf dog de begrensninger som følger av kommuneloven § 50 om låneopptak og lovlige låneformål

¹⁵ Jf Kommunalbankens "grønn p.t-rente" som er lån til prosjekter som kan redusere strømforbruk, produsere fornybar energi, avfallshåndtering og kildesortering, utbygging av gang- og sykkelveier, forbedring av vannkvalitet, anskaffelse av miljøvennlige biler og tilrettelegging for aktivt friluftsliv osv.

¹⁶ Budsjettforskriften § 6 sjette ledd og regnskapsforskriften § 9 tredje ledd

¹⁷ Se regnskapsforskriftens § 3 tredje ledd nr 5

Det er således to måter driftsmidler kan finansiere investeringsutgifter på, enten som overføring fra driftsbudsjettet eller som bruk av disposisjonsfond. Dersom driftsregnskapet foreløpig viser merforbruk, kommer strykningsreglene til anvendelse. Det kan ha som konsekvens at overføringen fra driftsregnskapet blir redusert eller eliminert¹⁸. Bruk av disposisjonsfond i investeringsregnskapet vil ikke bli berørt av strykningsreglene.

I den grad øremerkede midler på bundet driftsfond etter vilkårene kan benyttes til investeringsformål, kan også bruk av bundet driftsfond budsjetteres og føres direkte i investeringsdelen. Slik disposisjon følger vanlige prinsipper for bruk av bundne fond, dvs som finansiering etter faktiske utgifter til formålet. Bruk av bundet driftsfond i investeringsbudsjettet skjer i skjema 2A på linje med all annen finansiering av investeringer.

Frie midler til finansiering av investeringsbudsjettets utgifter skal anses som felles finansiering av investeringsporteføljen, selv om kommunen for interne formål har henført midlene til bestemte formål i budsjettet. Dersom investeringsregnskapet ved årsavslutningen viser et foreløpig udekket beløp, jf skjema 2A, skal det udekkede beløpet søkes redusert gjennom forskriftsbestemte korrigeringer. Disse er¹⁹:

- Redusere budsjetterte avsetninger finansiert av inntekter i investeringsregnskapet, dvs frie midler i investeringsregnskapet som kan avsettes til egenkapital (ubundet investeringsfond)
- Overføre budsjettert, ikke disponert bruk av ubundne investeringsfond til prosjekter med manglende finansiell dekning, dvs å øke finansieringen med ubundne investeringsfond inntil budsjettets nivå dersom denne ved foreløpig avslutning har vært lavere enn budsjettet grunnet interne budsjettforutsetninger om finansiering av investeringsutgifter (besparelser på vedkommende prosjekter)

Forskriftens bestemmelser om å gjennomføre korrigeringer i investeringsregnskapet ved foreløpig udekket finansiering, er i prinsippet å overstyre kommunestyrets budsjettdisposisjoner. Ved udekket finansiering har det blitt overskridelser og/eller manglende inntekter i forhold til det opprinnelige balanserte budsjettet. Det betyr at budsjettforutsetningene ikke er oppfylt, og dermed krever forskriftene å se på helheten i finansiering og disposisjoner i investeringsregnskapet. Formålet med bestemmelsen er nettopp å se investeringsregnskapet under ett, og søke å unngå udekket som følge av manglende finansiering.

¹⁸ Kfr note 46 om overføring av merverdiavgiftskompensasjon

¹⁹ Regnskapsforskriften § 9 fjerde ledd andre punktum

3.5. Udekket/udisponert er avvik mellom samlet tilgang og bruk av midler i året

Investeringsregnskapet, jf skjema 2A, skal vise det samlede finansieringsbehovet i regnskapsåret fordelt på de ulike typer utgifter, utbetalinger og avsetninger, samt årets samlede finansiering fordelt på de ulike typer finansieringskilder. Oppstillingen viser dermed samlet tilgang og bruk av midler i året. Ut fra dette vil begrepet udekket/udisponert i investeringsregnskapet (skjema 2A) forstås som differansen mellom samlet tilgang (finansiering) og samlet bruk (finansieringsbehov) av midler. Spesifisering av enkeltprosjekter eller investeringsrammer skjer i skjema 2B, og er kun en spesifisering av én av budsjett- og regnskapslinjene i skjema 2A. Begrepene udekket/udisponert er således ikke en del av skjema 2B, og skal derfor ikke brukes for overskridelser eller besparelser innenfor enkeltprosjektene eller investeringsrammene i skjema 2B.

Et udekket beløp i investeringsregnskapet vil innebære at samlet bruk av midler i regnskapsåret har overskredet årets samlede tilgang. Dette skal føres opp til dekning i budsjettet for det påfølgende år²⁰ i skjema 2A. Tilsvarende vil et udisponert beløp i investeringsregnskapet måtte inngå som en del av den samlede finansieringen i påfølgende års investeringsbudsjett/-regnskap²¹ i skjema 2A.

I investeringsbudsjettet (skjema 2B) skal det angis nærmere fordelingen av bevilgningene gitt i skjema 2A for posten "Investeringer i anleggsmidler". Skjema 2B kan enten fordeles som rammebevilgning eller som prosjektbevilgning slik det vedtas av kommunestyret. "Investering i anleggsmidler" er en bruttobevilgning, dvs uten fradrag for eventuelle tilhørende inntekter/finansiering. Inntekter og finansiering vises i andre linjer i skjema 2A. Det er viktig å presisere at skjema 2B brukes for å spesifisere utgiftsbevilgningen fra skjema 2A, ikke for å spesifisere finansiering av investeringsrammer eller investeringsprosjekter. All finansiering skjer i skjema 2A.

Investeringsregnskapet (skjema 2B) skal vise utgifter til "Investering i anleggsmidler" (første linje i skjema 2A) fordelt på investeringsrammer eller investeringsprosjekter i samsvar med spesifiseringen i årsbudsjettet (skjema 2B). Investeringsregnskapet skal også vise budsjetterte beløp, slik at regnskap og budsjett på bevilgningsnivå kan sammenholdes, og avvik vurderes. Dersom det er vesentlige avvik mellom utgifter i årsregnskapet og årets bevilgninger, skal det redegjøres for avviket²². Da vil det være aktuelt å gi en omtale av om årets avvik skyldes tidsforskyvninger, overskridelser eller besparelser, eller andre avvik fra forutsetningene i årsbudsjettet.

²⁰ Regnskapsforskriften § 9 fjerde ledd

²¹ Regnskapsforskriften § 9 fjerde ledd

²² Regnskapsforskriften § 10 fjerde ledd

Dersom investeringsbudsjettet er fastsatt på rammenivå, vil følgelig avvik knyttet til enkeltprosjekter måtte rapporteres særskilt. Slik rapportering kommer i tillegg til obligatoriske regnskapsoppstillinger, og vil eventuelt følge kommunens egne bestemmelser om behandling av prosjektrenskaper. For kommuner som velger å fastsette bevilgningene til investeringer på rammenivå, er det ikke gitt nærmere regler for den interne rapporteringen av status og utvikling for enkeltprosjekter. Igjen vil dette måtte reguleres av kommunens egne bestemmelser om prosjektrenskaper.

Ifølge kommuneloven § 50 nr 1 kan det kun tas opp lån til tiltak som er ført opp i årsbudsjettet. Lovens formulering innebærer ikke noe krav om at det enkelte investeringstiltak er spesifisert ved særskilt bevilgning i investeringsbudsjettet. Kravet innebærer imidlertid at tiltak som innebærer behov for lånefinansiering, ligger innenfor de investeringsrammer som kommunestyret har fastsatt²³. Det enkelte kommunestyre må selv vurdere behovet for spesifisering av investeringstiltak ut fra kravet til årsbudsjettets oversiktighet og informasjonsverdi.

²³ Kfr Ot.prp. nr 43 (1999-2000) s. 81

4. Økonomiplanlegging og budsjettering

Tema som dekkes i dette kapitlet, er:

- Budsjettering av flerårige investeringer
- Håndtering av ulike nivåer på delegering av budsjettmyndighet
- Finansiering av investeringene
- Håndtering av låneopptak i forhold til årets finansieringsbehov

4.1. Økonomiplan og flerårige investeringer

Økonomiplanen skal omfatte hele kommunens eller fylkeskommunes virksomhet og gi en realistisk oversikt over sannsynlige inntekter, forventede utgifter og prioriterte oppgaver i planperioden²⁴.

Økonomiplanen er et obligatorisk rullerende langtidsbudsjett. Formålet med økonomiplanen er å planlegge kommunens fremtidige virksomhet. Økonomiplanen gir planer for kommunens fremtidige anskaffelse og anvendelse av midler, og viser behovet for fremtidige bevilgninger. Økonomiplanen er et politisk *plan*vedtak, men ikke et *bevilgnings*vedtak.

Bevilgninger til investeringer må innarbeides både i økonomiplanen og årsbudsjettet. Det er viktig å være klar over forskjellen på årsbudsjettets bindende virkning og økonomiplanens planfunksjon.

Økonomiplanen legger rammen for de årlige bevilgninger. Første året i økonomiplanen legger rammene for årsbudsjettet, mens de neste tre årene gir planleggingsrammer for senere budsjettår. Når økonomiplanen og årsbudsjettet behandles samtidig, er årsbudsjettet første året i økonomiplanen.

Økonomiplanen skal være realistisk. I dette ligger at også investeringsutgiftene må fordeles på de enkelte år i økonomiplanen. Økonomiplanen skal rulleres hvert år²⁵. Ved rullering må kommunen på nytt vurdere om utgiftsoverslaget og fremdriftsplanen er realistisk. Endringer i denne vurderingen vil måtte få konsekvenser for senere budsjettår.

Det er ikke stilt formalkrav til økonomiplanen utover at økonomiplanen skal være oversiktig, prioritere oppgaver og anwise dekning av de utgifter og oppgaver som er ført opp²⁶.

²⁴ Kommuneloven § 44 nr 3.

²⁵ Kommuneloven § 44 nr 1.

²⁶ Kommuneloven § 44 nr 3 og 4.

Eksempel økonomiplan

Kommunen planlegger å bygge to skoler i løpet av de nærmeste fire årene, samt to sykehjem. Bygging av sykehjem A er allerede startet opp, mens kommunen planlegger start av bygging av skole A i år 20x1, mens bygging av skole B og sykehjem B først vil starte opp i år 20x3. Kommunen skal også foreta årlige investeringer i vann- og avløpssektoren, samt IKT.

I økonomiplanen finner vi budsjettskjema 2B:

Tabell 7 Eksempel budsjettskjema 2B i økonomiplan.

	Budsjett				Sum
	20x1	20x2	20x3	20x4	20x1-x4
1 Til investering i anleggsmidler	120 000	160 000	150 000	150 000	580 000
<i>Fordelt slik:</i>					
a Bygging av skole A	10 000	50 000	50 000	0	110 000
b Bygging av skole B	0	0	20 000	60 000	80 000
c Bygging av sykehjem A	40 000	30 000	0	0	70 000
d Bygging av sykehjem B	0	0	20 000	50 000	70 000
e VA-investeringer	60 000	60 000	50 000	30 000	200 000
f IKT-investeringer	10 000	20 000	10 000	10 000	50 000
<i>Sum investeringer i anleggsmidler</i>	120 000	160 000	150 000	150 000	580 000

Det er ikke obligatorisk å benytte 2A og 2B for økonomiplanen, men det er hensiktsmessig å benytte samme skjema i økonomiplanen som i budsjettet.

- Kostnadsramme for skole A er totalt 110 mill. og vil bli avsluttet i løpet av økonomiplanperioden. Bygging av skolen vil sannsynligvis ikke komme i gang før i november 20x1, det er derfor bare budsjettet med 10 mill. i 20x1.
- Bygging av skole B vil ikke kunne starte før skole A er ferdigstilt, da elevene skal benytte samme midlertidige lokaler under byggingen. Skole B vil sannsynligvis kunne starte opp i andre halvdel i 20x3, med ferdigstilling i 20x5. Total kostnadsramme for Skole B er 140 mill., men bare 80 mill. er planlagt brukt innenfor økonomiplanperioden. Total kostnadsramme for et prosjekt kan ikke nødvendigvis leses ut fra økonomiplanen. Styringen av de enkelte investeringsprosjektene vil derfor også måtte basere seg på opplysninger som kommer i tillegg til oppstillingene i økonomiplan og årsbudsjett. Dette vil bli omhandlet i kapittel 7 Prosjektregnskap for investeringer.
- Bygging av sykehjem A er allerede i gang, og planlegges avsluttet i 20x2. Vi kan ikke ut fra denne oppstillingen vite om total kostnadsramme for sykehjem A er 70 mill. eller mer.
- Kommunen planlegger å starte bygging av sykehjem B i 20x3. Dette prosjektet vil ikke avsluttes før i neste økonomiplanperiode. Total kostnadsramme for prosjektet vil derfor være mer enn 70 mill.

VEILEDER

BUDSJETTERING AV INVESTERINGER OG AVSLUTNING AV INVESTERINGSREGNSKAPET

- e) Kommunen budsjetterer hvert år med VA-investeringer i henhold til en egen plan for VA-investeringer. Oversikten viser at de investeringene kommunen planlegger å gjøre i begynnelsen av økonomiplanperioden er mer kostnadskrevende enn de VA-investeringene som planlegges gjennomført mot slutten av økonomiplanperioden.
- f) På samme måte som for VA-investeringer følger kommunen en rullerende plan for IKT-investeringer.

Sum investering i anleggsmidler i økonomiplanen for 20x1, 120 mill., finnes igjen i linje 1 budsjettskjema 2A.

Tabell 8 Eksempel budsjettskjema 2A i økonomiplan.

Økonomiplan 20x1 - 20x4	Budsjett				Sum
Investeringer med finansiering	20x1	20x2	20x3	20x4	20x1-x4
1 Investering i anleggsmidler	120 000	160 000	150 000	150 000	580 000
2 Utlån og forskutteringer	0	0	20 000	0	20 000
3 Avdrag på lån	20 000	10 000	0	0	30 000
4 Avsetninger	0	10 000	0	0	10 000
5 <i>Finansieringsbehov</i>	140 000	180 000	170 000	150 000	640 000
6 <i>Finansiert slik:</i>					
7 Bruk av lånemidler	50 000	80 000	50 000	50 000	230 000
8 Inntekter fra salg av anleggsmidler	0	10 000	0	20 000	30 000
9 Tilskudd til investeringer	30 000	10 000	10 000	20 000	70 000
10 Mottatte avdrag utlån og refusjoner	20 000	10 000	20 000		50 000
11 Andre inntekter	0	0	20 000	10 000	30 000
12 <i>Sum ekstern finansiering</i>	100 000	110 000	100 000	100 000	410 000
13 Overført fra driftsbudsjettet	20 000	20 000	20 000	10 000	70 000
14 Bruk av avsetninger	20 000	50 000	50 000	40 000	160 000
15 <i>Sum finansiering</i>	140 000	180 000	170 000	150 000	640 000
16 <i>Udekket/udisponert</i>	0	0	0	0	0

Budsjettskjema 2A viser hvordan kommunen planlegger å finansiere investeringene. Finansiering av investeringene er ikke videre fordelt på prosjekt eller i rammer. For den økonomiske styringen og den finansielle utviklingen i kommunen, er det av underordnet betydning hvordan midler fra de ulike finansieringskildene henføres til enkeltprosjekter. Hvordan finansieringen fordeler seg mellom ulike finansieringskilder over tid, vil imidlertid være svært viktig for kommunens finansielle utvikling, eksempelvis fordeling mellom lånemidler og egne midler. I denne økonomiplanperioden planlegger kommunen å finansiere om lag 40 % av investeringene i anleggsmidler med lån.

Økonomiplanen skal være realistisk. I dette ligger at også investeringsutgiftene må fordeles på de enkelte år i økonomiplanen.

4.2.Årsbudsjett

Årsbudsjettet er en bindende plan for kommunens eller fylkeskommunens midler og anvendelsen av disse i budsjettår²⁷.

Formålet med årsbudsjettet er å gi bevilgninger og vedta finansiering. Årsbudsjettet angir planer for kommunens framtidige anskaffelse og anvendelse av midler for neste år.

Årsbudsjettet er gjennom sin bevilgningsfunksjon en rettslig bindende plan for anvendelse av kommunens midler²⁸.

Årsbudsjettet skal være realistisk og fastsettes på grunnlag av de inntekter og utgifter som kommunen kan forvente i det aktuelle budsjettåret²⁹. Flerårige investeringsprosjekt skal bevilges over flere år, også i budsjettsammenheng. Fordeling mellom år skal være basert på et realistisk anslag. Det er ikke anledning til å budsjettere total kostnadsramme i år 1 for et prosjekt som går over flere år.

Tabell 9 Eksempel 1 budsjettskjema 2B for år 20x1.

	Budsjettskjema 2B	Budsjett	Budsjett	Regnskap
	Investeringsbudsjett	20x1	20x1-1	20x1-2
1	Til investering i anleggsmidler	120 000	90 000	80 000
	Fordelt slik:			
	Bygging av skole A	10 000		
	Bygging av sykehjem A	40 000	10 000	20 000
	VA-investeringer	60 000	60 000	50 000
	IKT-investeringer	10 000	20 000	10 000
	Sum investeringer i anleggsmidler	120 000	90 000	80 000

Kommunen har vedtatt å bruke 10 mill. til bygging av skole A i 20x1. Avvik fra dette beløpet i år 20x1 vil måtte medføre budsjettjustering (se kapittel 5.2 om budsjettjustering). Totalt er det bevilget 120 mill. til investering i anleggsmidler i 20x1. Linje 1 i budsjettskjema 2 B finner vi igjen i budsjettskjema 2A, slik at linje 1 i budsjettskjema 2A utgjør 120 mill. i år 20x1³⁰.

Det er den økonomiske rammen i budsjettet for 20x1 som er bindende for administrasjonen eller andre underordnede organer. Det er årsbudsjettvedtaket som er det *bevilgende* vedtaket. Det er ikke total kostnadsramme for bygging av skole A som blir vedtatt i årsbudsjettet, men årets anvendelse av midler.

Investeringsbudsjettet er ettåring, og årsavhengig. Dette gjelder også bevilgningene slik de er fordelt i budsjettskjema 2B.

²⁷ Kommuneloven § 46 nr 1

²⁸ Kommuneloven § 47.

²⁹ Kommuneloven § 46 nr 3.

³⁰ Se Tabell 12 Eksempel budsjettskjema 2A for år 20x1.

4.3.Rammebudsjettering

Kommunestyret og fylkestinget vedtar selv årsbudsjettet og endringer i dette³¹.

Dette innebærer at kommunestyret selv skal fastsette den samlede økonomiske rammen til kommunens investeringer, og at kommunestyret selv har ansvaret for å gi en minste prioritering av rammene til ulike formål.

Inntektsrammene og bevilgningene til de ulike formål som kommunestyret fastsetter som årsbudsjettet, skal føres opp i budsjettskjemaene på tilsvarende nivå som kommunestyret vedtar budsjettpostene. Kommunestyret vedtar investeringsbudsjettet på det detaljnivået som fremgår av budsjettskjema 2B. Det er opp til kommunen selv å velge detaljeringsnivå i skjema 2B. Linje 1 investering i anleggsmidler i budsjettskjema 2A kan spesifiseres på ulike måter i budsjettskjema 2B. Skjema 2B kan være spesifisert på enkeltprosjekt, på "prosjektgrupper" eller på rammenivå. Kommunestyret kan gi underordnet organ fullmakt til å fordele bevilgningene ytterligere. Den nærmere fordelingen av bevilgninger som foretas av underordnet organ, anses ikke som del av årsbudsjettet³².

I tabell 9 over er budsjettskjema 2B fordelt på enkeltprosjekt for skole og sykehjem, mens VA- og IKT-investeringer er angitt på "gruppenivå". Slik budsjettet fremstår i tabell 9 er administrasjonens ramme for VA-investeringer i 20x1 på 60 mill. Ytterligere fordeling mellom underprosjekt overlates til administrasjonen. Nærmere detaljer om fordeling mellom VA-prosjektene kan også være vedtatt i en egen rullerende plan om VA-investeringer. Dersom kommunen ønsker å vedta budsjettet på et enda mer detaljert nivå, kan for eksempel også VA-investeringer være fordelt på enkeltprosjekt.

Tabell 10 Eksempel 2 budsjettskjema 2B for år 20x1.

	Budsjettskjema 2B	Budsjett	Budsjett	Regnskap
	Investeringsbudsjett	20x1	20x1-1	20x1-2
1	Til investering i anleggsmidler	120 000	90 000	80 000
	<i>Fordelt slik:</i>			
	Bygging av skole A	10 000		
	Bygging av sykehjem A	40 000	10 000	20 000
	Renseanlegg A		30 000	20 000
	Renseanlegg B	20 000		
	VA-ledning A		20 000	10 000
	VA-ledning B	30 000		
	Pumpestasjon		10 000	20 000
	Forprosjektering nytt vannverk	10 000		
	IKT-investeringer	10 000	20 000	10 000
	<i>Sum investeringer i anleggsmidler</i>	120 000	90 000	80 000

³¹ Kommuneleien § 45 nr 2.

³² Budsjettforskriften § 6 sjette ledd.

I tabell 10 er sum investering i anleggsmidler likt som i tabell 9, men VA-investeringer er splittet opp i flere underprosjekter. Når kommunestyret vedtar at 20 mill. skal gå til renseanlegg B i 20x1, er dette rammene for administrasjonen. Når kommunestyret har vedtatt skjema 2B på dette detaljeringsnivået, har ikke administrasjonen anledning til å overføre midler mellom de ulike VA-prosjektene uten vedtak om budsjettendring i kommunestyret.

Mange kommuner ønsker å vedta budsjettet på et mer overordnet nivå, og overlate den mer detaljerte prosjektstyringen til underordnet organ eller administrasjonen. Nærmere detaljer om denne delegasjonen er som oftest bestemt i et eget økonomireglement. Ved rammebudsjettering gis rammene på et overordnet organisasjonsnivå eller per ansvar. Tabellen nedenfor viser hvordan budsjettet kan se ut ved rammebudsjettering per sektor.

Tabell 11 Eksempel 3 budsjettskjema 2B for år 20x1. Rammebudsjettering.

	Budsjettskjema 2B	Budsjett	Budsjett	Regnskap
	Investeringsbudsjett	20x1	20x1-1	20x1-2
1	Til investering i anleggsmidler	120 000	90 000	80 000
	<i>Fordelt slik:</i>			
	Undervisning	15 000	10 000	0
	Pleie- og omsorg	40 000	10 000	20 000
	Teknisk	60 000	60 000	50 000
	Sentraladministrasjonen	5 000	10 000	10 000
	<i>Sum investeringer i anleggsmidler</i>	120 000	90 000	80 000

I tabell 11 er sum til investering i anleggsmidler fremdeles 120 mill., som i tidligere eksempler. Her er imidlertid budsjettet fordelt mellom fire ulike sektorer. IKT-investeringene gjelder både undervisning og sentraladministrasjonen, og er i 20x1 fordelt med 5 mill. på hver sektor. Rammebudsjettering i investeringsbudsjettet innebærer ikke nettobudsjettering. Budsjettskjema 2B skal alltid være på bruttonivå, mens budsjettskjema 2A viser finansieringen. Se for øvrig kapittel 4.5 for eksempel på budsjettskjema 2A.

4.4.Delegering av budsjettmyndighet

Kommunestyrets eller fylkestingets bevilgninger i årsbudsjettet er bindende for underordnede organer³³.

Budsjettjusteringer skal skje på samme nivå som opprinnelig budsjett. Dette innebærer at jo mer detaljert budsjettskjema 2B er, jo mindre har underordnet organ eller administrasjonen anledning til å overføre av midler mellom prosjekter. Administrasjonen er også begrenset av de fordelinger som underordnede organer har gjort etter fordelingsfullmakter.³⁴

I eksemplet ovenfor i tabell 9 har kommunen budsjettet med 10 mill. til bygging av skole A. Administrasjonen kan ha spesifisert dette ytterligere for internt styringsformål. Eksempelvis kan 5 mill. gjelde slutføring av hovedbygg, mens 5 mill. gjelder uteområdet. Endring i denne fordelingen mellom bygging av skolen og uteområdet behøver ikke behandles politisk, så lenge årets budsjetttramme til bygging av skole A på 10 mill. ligger fast.

I tabell 9 er budsjettskjema 2B fordelt på enkeltprosjekt for skole og sykehjem, mens VA- og IKT-investeringer er angitt på "gruppenivå". Dette innebærer at administrasjonen kan bruke innsparte midler på en VA-investering på en annen planlagt VA-investering, men administrasjonen kan ikke overføre "innsparte" midler på VA-investeringer til IKT-investeringer. Vesentlige overskridelse per linje i vedtatt budsjettskjema 2B krever budsjettjustering. Dette innebærer at det kan være nødvendig med budsjettjustering selv om ikke budsjettbalansen er forrykket.

Kommunestyrets bevilgninger i årsbudsjettet er bindende for underordnede organer. Dette gjelder også fordeling av investering i anleggsmidler på de ulike investeringsrammene eller prosjektene i budsjettskjema 2B.

³³ Kommuneleien § 47 nr 1.

³⁴ Budsjettforskriften § 11, jf § 9

4.5.Finansiering i årsbudsjettet

Med unntak av midler som er reservert særskilte formål i henhold til lov, forskrift eller avtale med giver, regnes alle midler i investeringsregnskapet i prinsippet som frie. All tilgang på frie midler i investeringsregnskapet vil således anses som felles finansiering av investeringsporteføljen. Dette innebærer at kommunestyret ikke kan binde frie investeringsinntekter fra eksempelvis salg av eiendom til spesielle prosjekter. Også lånemidler er frie midler, innenfor de begrensninger som følger av kommuneloven § 50.

Det er ikke gitt regler med krav om at finansiering skal fordeles på det enkelte investeringsprosjekt eller den enkelte investeringsramme. Det er tilstrekkelig at de ulike investeringene samlet sett har den nødvendige finansiering. Det overordnede for kommunens økonomi er budsjettbalanse det enkelte år. Nedenfor illustreres felles finansiering av investeringsregnskapet med et eksempel.

Tabell 12 Eksempel budsjettskjema 2A for år 20x1.

	Budsjettskjema 2A	Budsjett	Budsjett	Regnskap
	Investeringsbudsjett	20x1	20x1-1	20x1-2
1	Investering i anleggsmidler	120 000	90 000	80 000
5	<i>Finansieringsbehov</i>	120 000	90 000	80 000
6	<i>Finansiert slik:</i>			
7	Bruk av lånemidler	50 000	50 000	50 000
8	Inntekter fra salg av anleggsmidler	0	10 000	0
9	Tilskudd til investeringer	30 000	10 000	10 000
12	<i>Sum ekstern finansiering</i>	80 000	70 000	60 000
13	Overført fra driftsbudsjettet	20 000	20 000	20 000
14	Bruk av avsetninger	20 000	0	0
15	<i>Sum finansiering</i>	120 000	90 000	80 000
16	<i>Udekket/udisponert</i>	0	0	0

Kommunestyret har vedtatt en totalkostnadsramme for 20x1 på 120 mill. Finansiering av investeringene er planlagt fordelt med 50 mill. fra lånemidler og 30 mill. fra tilskudd. Intern finansiering er budsjettet med 20 mill. fra driftsbudsjettet og 20 mill. fra ubundet investeringsfond. På samme måte som fordeling av utgifter, er også fordelingen mellom finansieringskilder bindende for underordnede etater. Finansieringen er imidlertid ikke fordelt mellom prosjekter eller sektorer. Gitt at man skulle ønske å fordele finansiering på enkeltprosjekter, vil dette medføre praktiske utfordringer som følge av kravet om å overføre budsjettet, ikke disponert bruk av fond, eller bruke lånemidler til prosjekter som har manglende finansiell dekning.

I eksemplet er det ikke tatt med bruk av bundne fond. Slike fond skyldes udisponerte inntekter fra tidligere, og som skal brukes til sitt tiltenkte formål senere. Dersom kommunen oppfyller formålet med at årsbudsjettet skal være realistisk, vil senere års utgifter og bruk av bundet fond måtte rebudsjetteres. Dersom det ikke skulle være foretatt rebudsjettering og utgiftene påløper, må den øremerkede finansieringen gjennom bruk av bundet fond også gjøres.

Etter kommuneloven § 50 kan det kun tas opp lån til tiltak som er ført opp i årsbudsjettet. Dette innebærer at årets bruk av lån setter en øvre grense for årets låneopptak. I eksemplet i tabell 12 kan administrasjonen maksimalt ta opp 50 mill. i lån i 20x1.

Innlånskostnadene har vesentlig betydning for kommuners økonomi. Forvaltning av gjeldsporteføljen er således en viktig del av kommunens finansforvaltning med tanke på å oppnå lave lånekostnader, samt håndtering av risiko for renteendringer. I noen tilfeller kan forvaltning av gjeldsporteføljen innebære at kommunen ønsker å ta opp lånet tidlig på året, selv om investeringen først skjer på slutten av året. I andre kommuner kan man ønske å utsette låneopptaket til senere på året. Denne praksisen er fullt lovlig, så lenge låneopptaket skjer innenfor budsjettåret. Kommunestyret vedtar i budsjettvedtaket posten "bruk av lån", men angir vanligvis ikke tidspunkt for låneopptak utover det som eventuelt fremgår av et finansreglement.

Det er imidlertid *ikke* anledning til å utsette låneopptak slik at kommunen ikke har nødvendige lånemidler til å bokføre bruk av lån i henhold til budsjett ved årsavslutningen. En konsekvens av å unnlate låneopptak kan være at investeringsregnskapet må gjøres opp med udekket finansiering.

Kommunen kan ha ubrukte lånemidler fra tidligere år som ikke er brukt som planlagt. Budsjettering med bruk av lån innebærer ikke nødvendigvis nytt låneopptak. Kommunen kan også benytte ubrukte lånemidler fra tidligere til å finansiere årets bruk av lån. Vedtak om bruk av lån bør derfor alltid suppleres med et eget vedtak om låneopptak og låneopptakets størrelse. Se nærmere om dette under kapittel 8.2.

All tilgang på frie midler i investeringsbudsjettet er felles finansiering av investeringsprosjektene, og bør ikke fordeles mellom prosjektene.

Vedtak om bruk av lån i investeringsbudsjettet og vedtak om låneopptak er to separate vedtak. Budsjettert bruk av lån setter rammen for hvor mye som kan tas opp i lån.

5. Oppfølging

Investeringene skal ikke bare budsjetteres, men også følges opp løpende og ved årsslutt. Tema som dekkes i dette kapitlet, er:

- Løpende rapportering gjennom året
- Budsjettjusteringer
- Rebudsjettering

5.1.Løpende rapportering gjennom året

Skjer det endringer i løpet av budsjettåret som kan få betydning for de inntekter og utgifter som årsbudsjettet bygger på, skal administrasjonssjefen, kommunerådets leder eller fylkesrådets leder gi melding til kommunestyret eller fylkesting³⁵.

Får kommunestyret eller fylkestinget melding etter nr. 2 foran, skal det foreta nødvendige endringer i budsjettet. Det samme gjelder når det på annen måte gjøres kjent med forhold som kan bety vesentlig svikt i inntektene eller en vesentlig økning i utgiftene i forhold til budsjett³⁶.

Formålet med løpende rapportering er å vise utviklingen i inntekter og innbetalinger og utgifter og utbetalinger i henhold til vedtatt budsjett, og å gi kommunestyret melding ved vesentlige avvik fra årets budsjett, samt å foreslå nødvendige tiltak³⁷.

Budsjettforskriften stiller ikke nærmere krav til hvordan denne rapporteringen skal skje, slik at den praktiske tilretteleggingen vil være opp til den enkelte kommune ut fra hva en finner hensiktsmessig. Vanligvis skjer slik løpende rapportering kvartalsvis eller tertialvis.

Tertialrapporten for 2. tertial 20x1 kan for eksempel se slik ut:

Tabell 13 Eksempel rapportering tertialrapport.

	Regnskap per 2. tertial 20x1	Budsjett	Regnskap	Avvik fra	Prognose
	Investering i anleggsmidler	20x1	31.8.20x1	budsjett	20x1
	<i>Fordelt slik:</i>				
a	Bygging av skole A	10 000	5 000	5 000	5 000
c	Bygging av sykehjem A	40 000	60 000	-20 000	60 000
e	VA-investeringer	60 000	50 000	10 000	60 000
f	IKT-investeringer	10 000	20 000	-10 000	20 000
	<i>Sum investeringer i anleggsmidler</i>	120 000	135 000	-15 000	145 000

³⁵ Kommuneloven § 47 nr 2

³⁶ Kommuneloven § 47 nr 3

³⁷ Budsjettforskriften § 10

Tabell 13 viser fire kolonner som alle fokuserer på årets budsjett og regnskap. Kolonne 1 viser årets budsjett, mens kolonne 2 viser regnskapsførte utgifter i 20x1 per rapporteringstidspunkt, her 31.8.20x1. Kolonne 3 viser avvik fra budsjett, mens kolonne 4 viser ny prognose for budsjettet for 20x1. Årets budsjett og regnskap hittil i år er nødvendige opplysninger for å vurdere om det skal foretas budsjettjusteringer i årets budsjett.

Dersom kommunestyret ønsker ytterligere opplysninger om prosjektstatus, kan det være hensiktsmessig å legge ved selve prosjektregnskapet, som danner grunnlag for tertialrapporteringen. I prosjektregnskapet fremkommer eksempelvis vedtatt kostnadsramme og regnskap totalt. Dette er nyttig informasjon for kommunestyret, men ikke påkrevd for å vurdere om det er behov for budsjettregulering.

Tidsforskyving

- a) Ifølge eksemplet ovenfor er det bare regnskapsført 5 mill. hittil i år til bygging av skole A. Dette skyldes at det har tatt lenger tid å komme i gang med byggingen av skolen enn opprinnelig antatt. Det viser seg å være problemer med grunnforholdene, og arbeidet er foreløpig stoppet opp. Administrasjonen forventer ikke at arbeidet starter opp igjen før i år 20x2. Selv om dette dreier seg om en tidsforskyving, må administrasjonen her foreslå å redusere budsjettet for 20x1 med 5 mill.
- f) Tertialrapporten viser at IKT-investeringene har en overskridelse på 10 mill. Dette skyldes forsering av investeringer som egentlig skulle startet opp i år 20x2, og som allerede ligger inne i økonomiplanen for år 20x2. Også i dette tilfelle må administrasjonen foreslå budsjettregulering. At dette gjelder investeringer som allerede ligger inne i økonomiplanen for 20x2, er rettslig sett ikke tilstrekkelig grunnlag for administrasjonen til å iverksette en forsering.

Vesentlig kostnadsoverskridelse

- c) Sykehjem A har hatt en stor overskridelse så langt i 20x1, dvs at budsjettet er overskredet med 20 mill. Administrasjonen må her foreslå nødvendige tiltak for å dekke budsjettoverskridelsen, uavhengig av om prosjektet totalt sett er innenfor kostnadsrammen eller ikke. At total kostnadsramme eventuelt ikke er overskredet, er rettslig sett ikke tilstrekkelig for administrasjonen til å øke årets ramme for prosjektet.

Mindre avvik

- e) VA-investeringene ligger 10 mill. bak budsjettet. Administrasjonen mener imidlertid at fremdriften er som planlagt, og at totale investeringer i år vil bli noe over 60 mill. ved årets slutt. Det er ikke nødvendig å foreta budsjettjustering ved kun mindre avvik fra budsjettert beløp. Hva som er mindre avvik må vurderes konkret i den enkelte kommune.

Ved endringer i løpet av året som kan få betydning for de investeringsinntekter og -utgifter som er fastsatt i årsbudsjettet, er administrasjonen rettslig forpliktet til å gi melding til kommunestyret.

5.2. Budsjettjustering

Kravet om å foreta nødvendige endringer i årsbudsjettet, er rettet mot de inntektsrammer og bevilgninger som kommunestyret selv har fastsatt, jf. omtale tidligere i kapittel 4.3.

Nødvendige endringer i budsjettet må vurderes opp mot kravet om realistisk budsjettering og balansekravet. Dersom inntektsrammene og bevilgningene i kommunens vedtatte budsjett ikke lenger tilsvarer de inntekter og utgifter som kan forventes i løpet av året, vil det være nødvendig å foreta budsjettjustering. Også endring av fordeling mellom inntektskilder slik de fremgår av budsjettskjema 2A, krever budsjettjustering, selv om ikke budsjettbalansen er forrykket.

Kravet til budsjettbalanse innebærer at ved alle budsjettendringer må det vedtas både et finansieringsbehov og hvordan dette skal finansieres. Etter gjennomgangen av prosjektene, foreslår administrasjonen følgende budsjettjustering:

Tabell 14 Eksempel budsjettjustering.

Investeringsbudsjett	Budsjett 20x1	Prognose 20x1	Budsjett- justering
<i>Fordelt slik:</i>			
Bygging av skole A	10 000	5 000	-5 000
Bygging av sykehjem A	40 000	60 000	20 000
VA-investeringer	60 000	60 000	0
IKT-investeringer	10 000	20 000	10 000
<i>Sum investering i anleggsmidler</i>	120 000	145 000	25 000
<i>Økt bruk av lån</i>			25 000

Tabell 14 viser at administrasjonen foreslår å øke investeringsbudsjettet med 25 mill. Årets budsjett for skole A nedjusteres med 5 mill. i årets budsjett, mens årets budsjett for sykehjem A og IKT-investeringer økes med til sammen 30 mill. Dette gjelder uavhengig av om totalrammene for prosjektene økes eller ikke. Administrasjonen foreslår å finansiere de økte utgiftene med bruk av lån. Finansieringen relateres ikke til det enkelte prosjekt.

Administrasjonens endringer må gjøres på samme nivå som vedtatt budsjett. Det er altså ikke anledning til å overføre eventuelle innsparinger på skole A til IKT-investeringer som har overskridelser, uten budsjettjustering.

VEILEDER

BUDSJETTERING AV INVESTERINGER OG AVSLUTNING AV INVESTERINGSREGNSKAPET

Forslag til vedtak:

1. Kommunestyret vedtar følgende justeringer av investeringsbudsjettet for 20x1 (tall i tusen kroner):

a. Bygging av skole A (reduksjon)	-5 000
b. Bygging av sykehjem A (økning)	20 000
c. <u>IKT-investeringer (økning)</u>	<u>10 000</u>
<u>Sum endring</u>	<u>25 000</u>
2. Rammen for låneopptak for 20x1 økes med 25 mill. til 75 mill.

Kommunestyret er forpliktet til å foreta de nødvendige endringer i årsbudsjettet dersom det er tale om vesentlige endringer i årets inntekter eller utgifter.

5.3.Rebudsjettering

I noen tilfeller har ikke kommunestyret justert budsjettet i foregående år, slik som beskrevet i foregående kapittel. Dette kan for eksempel skyldes at kostnadsoverskridelser eller innsparinger er oppdaget for sent i budsjettåret. Kravet til realistisk budsjettering gjelder for hvert budsjettår, uavhengig av foregående budsjett. Summen av hvert enkelt års budsjett behøver dermed ikke være lik et prosjekts totale kostnadsramme. Dersom prosjektet er forsinket, og budsjettet ikke er justert, vil sum budsjettert til prosjektet hvert år avvike fra prosjektets totalramme. Det samme gjelder dersom budsjettet har forsert fremdriftsplan og derav økte utgifter.

Tabell 13 viser tertialrapporten at bygging av skole A er forsinket, og at budsjettet for 20x1 må nedjusteres for 20x1 med 5 mill. 20x2-budsjettet skal være realistisk, uavhengig om denne budsjettjusteringen ble foretatt i 20x1. Dette innebærer at budsjettet for 20x2 må økes med 5 mill. sammenlignet med det som opprinnelig lå inne i økonomiplanen. Total kostnadsramme for skole A er fremdeles på 110 mill. Summen av budsjettårene ved avslutning av prosjektet vil imidlertid være høyere. Foreløpig ser summen av budsjettårene til skole A ut til å bli 115 mill., fordelt med 10 mill. i år 1, 55 mill. i år 2 og 50 mill. i år 3.

Oppfølging av totalrammen på prosjektene bør skje i prosjektregnskapet, og ikke ved årsbudsjettet. Dette er nærmere omtalt i kapittel 7.3.

Dersom årsregnskapet viser vesentlige avvik fra regulert budsjett, skal administrasjonen vurdere tiltak for å bedre den økonomiske oppfølgingen gjennom året³⁸. Å justere budsjettet løpende, slik det er beskrevet ovenfor, kan være et slikt tiltak.

Kravet til realistisk budsjettering gjelder for hvert budsjettår. Dersom det ikke er konsistente budsjettjusteringer mellom år, vil ikke summen av årenes årsbudsjett være lik kostnadsrammene for prosjektene.

³⁸ Regnskapsforskriften § 10, fjerde ledd.

6. Årsregnskapet og regnskapsavslutning

I dette kapitlet blir følgende tema behandlet:

- Avslutning av investeringsregnskapet og finansiering
- Sammenheng mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet
- Forholdet mellom driftsmidler og anvendelse til investeringsformål
- Om begrepene udekket og udisponert og hvordan dette håndteres
- Utforming av investeringsnoten

Årsregnskapet skal gi grunnlag for å utføre:

- a) Kontroll av bevilgningene: Vise sammenheng mellom faktisk tilgang og bruk av midler og budsjett.
- b) Vurdering av effektivitet: Vise utgifter som et grunnlag for å vurdere måloppnåelse.
- c) Vurdering av bærekraftig økonomisk utvikling: Vise kommunens evne til å finansiere sin aktivitet og møte sine forpliktelser, både på kort og lang sikt³⁹.

Kontroll av budsjettet (bevilgningskontroll) er et viktig formål med årsregnskapet. Budsjettet viser forventet tilgang på midler, og hvordan midlene er planlagt anvendt i året, mens regnskapet viser faktisk tilgang på midler og hvordan midlene faktisk er anvendt.

Avslutning av investeringsregnskapet kan være en omfattende oppgave. Ved avslutning av investeringsregnskapet anbefales først å kontrollere at alle utgifter er kommet med, før en "finansierer opp" investeringsregnskapet. Her omtales bare selve finansieringen av investeringsregnskapet og avslutning i forhold til udekket og udisponert.

³⁹ Notat fra GKRS, Kommuneregnskapet; Rammeverk og grunnleggende prinsipper, juni 2010.

6.1.Finansiering av investeringsregnskapet

Med unntak av øremerkede midler, er alle midler i investeringsregnskapet frie midler til felles finansiering av investeringsregnskapet. Øremerkede midler er midler som er reservert til særskilte formål i henhold til lov, forskrift eller avtale med giver. Ubrukte øremerkede midler inngår ikke i de felles frie midlene, men må avsettes til bundet investeringsfond. Ubrukte øremerkede lån bør merkes særskilt på memoriakonto for ubrukte lånemidler. Intern henføring av frie midler som finansiering av bestemte prosjekter etter vedtak i kommunen, kan ikke regnes som øremerkede midler.

Det er *ikke* gitt regler om at den enkelte investeringsramme eller det enkelte investeringsprosjekt skal detaljfinansieres etter ulike finansieringskilder, eller at kommunestyret skal ta stilling til nærmere finansiering av enkeltprosjekter. Tvert imot anbefaler denne veilederen felles finansiering av alle investeringsprosjekter, uten å fordele finansieringskildene på enkeltprosjekter. Det er heller ikke behov for å knytte ubrukte lånemidler til konkrete prosjekter. Dersom man skulle ønske å fordele finansiering på enkeltprosjekter, vil dette medføre praktiske utfordringer som følge av kravet om å overføre budsjettet, ikke disponert bruk av fond, eller lånemidler til prosjekter som har manglende finansiell dekning.

Tabell 15 Eksempel felles finansiering av investeringsregnskapet. Se tilleggsopplysning i note ⁴⁰.

Regnskapsskjema 2A	Regnskap 20x1	Budsjett 20x1
Investering i anleggsmidler	150 000	145 000
<i>Finansieringsbehov</i>	150 000	145 000
<i>Finansiert slik:</i>		
Bruk av lånemidler	75 000	75 000
Tilskudd til investeringer	30 000	30 000
<i>Sum ekstern finansiering</i>	105 000	105 000
Overført fra drift	20 000	20 000
Bruk av avsetninger	20 000	20 000
<i>Sum finansiering</i>	145 000	145 000
<i>Udekket</i>	-5 000	0

⁴⁰ Regnskapsskjema 2A skal også ha en kolonne for opprinnelig budsjett og fjorårets regnskap. Disse er utelatt her, da de ikke har noen betydning i forhold til det som illustreres i tabellen.

Finansieringen av investeringsregnskapet skal i utgangspunktet følge budsjettet. Av tabell 15 framgår det at både bruk av lånemidler og bruk av avsetninger er regnskapsført fullt ut i samsvar med budsjett. I dette tilfellet er det nødvendig å inntektsføre finansiering fra lånemidler og bruk av avsetninger fullt ut i samsvar med budsjettet, da totalt finansieringsbehov i investeringsregnskapet tilsier dette. Så lenge investeringsregnskapet har behov for det, skal disse postene inntektsføres i henhold til budsjett, men ikke over budsjett. Dette gjelder selv om finansieringen i utgangspunktet, og etter interne formål, har vært knyttet til et bestemt investeringsprosjekt, som har innsparinger eller som likevel ikke har utgifter i år.

I praksis vil det være hensiktsmessig først å starte med finansiering av investeringsregnskapet i henhold til budsjettvedtak, men bare opp til det nivået regnskapet har behov for. Dersom regnskapet fremdeles har behov for økt finansiering, må avsetning til ubundet investeringsfond reduseres⁴¹.

Investeringsregnskapet har følgende finansieringskilder:

1. Årets investeringsinntekter (tilskudd og salg av anleggsmidler m.m.)
2. Bruk av bundet investeringsfond⁴²
3. Bruk av lånemidler
4. Bruk av ubundet investeringsfond
5. Bruk av disposisjonsfond direkte i investeringsregnskapet
6. Overføring fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet

Årets investeringsinntekter, tilskudd og salg av anleggsmidler m.m., skal inntektsføres uavhengig av utgiftsbehovet i investeringsregnskapet. Det er anordningsprinsippet som er styrende for inntektsføring av slike inntekter⁴³.

Bruk av bundet fond er bruk av midler reservert for særskilte formål. I noen tilfeller er også bruk av lån øremerket særskilte formål ("øremerkede lån"). I disse tilfellene må derfor inntektene knyttes til enkeltprosjekt. Bundne midler skal brukes til sitt øremerkede formål, uavhengig av budsjettet for bruk av fond⁴⁴.

⁴¹ Nærmere om dette under avsnitt Håndtering av udekket og udisponert.

⁴² I den grad øremerkete midler på bundet driftsfond etter vilkårene kan benyttes til investeringstiltak, kan også bruk av bundet driftsfond føres direkte i investeringsregnskapet.

⁴³ Se notat fra GKRS; Tidspunkt for regnskapsføring av inntekt, innbetaling og gevinst i kommuneregnskapet, juni 2010.

⁴⁴ Kfr note 43 og inntektsføring av betingede tilskudd.

Finansieringen i punktene 3 - 6 i oppstillingen ovenfor er frie "inntekter" i investeringsregnskapet, og bør ikke henføres til enkeltprosjekter⁴⁵. Årets budsjett setter en øvre grense for inntektsføring av denne finansieringen. Disse postene skal heller ikke inntektsføres med mer enn det som er nødvendig i investeringsregnskapet⁴⁶. Det anbefales ikke her hvilken finansieringskilde som bør brukes først og sist av disse fire alternativene. Det er opp til den enkelte kommune (eller kommunestyre) å bestemme rekkefølgen mellom finansieringskildene. Det anbefales at kommunen tar stilling til dette på generelt grunnlag, uavhengig av det enkelte årsoppgjør.

All tilgang på frie midler i investeringsregnskapet er felles finansiering av investeringsporteføljen.

⁴⁵ Bortsett fra øremerkede lån.

⁴⁶ Unntaket er overføring av forskriftsbestemt merverdiavgiftskompensasjon som frem til og med 2013 må gjennomføres i tråd med regnskapsforskriften § 3, siste ledd.

6.2.Sammenheng mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet

Avslutningen av drifts- og investeringsregnskapet henger tett sammen, spesielt dersom det er budsjettert midler på linjen for overføringer fra drift til investeringer. Dersom driftsresultatet blir dårligere enn budsjettert, kan strykninger i driften medføre at overføring fra drift til investering blir mindre enn budsjettert⁴⁷. Dette vil få konsekvenser for finansieringen av investeringsregnskapet. Investeringsregnskapet kan også finansieres med driftsmidler ved bruk av disposisjonsfond i investeringsregnskap dersom dette er budsjettert. Merk at bruk av disposisjonsfond i investeringsregnskapet ikke er gjenstand for strykninger.

Det skal heller ikke overføres midler fra drift til investering ut over det som er nødvendig for at investeringsregnskapet skal ha finansiell dekning. Unntatt fra dette er pålagte overføringer av momskompensasjon for investeringsutgifter fra drift til investering⁴⁸.

En foreløpig avslutning av driftsregnskapet vil vise hvor mye midler som *kan* overføres fra drift til investering, mens en foreløpig avslutning av investeringsregnskapet vil vise hvor mye midler det er *behov* for i investeringsregnskapet.

Tabell 16 Eksempel strykning av overføring fra drift til investering.

Regnskapsskjema 2A	Regnskap 20x1	Budsjett 20x1
1 Investering i anleggsmidler	150 000	145 000
5 <i>Finansieringsbehov</i>	150 000	145 000
6 <i>Finansiert slik:</i>		
7 Bruk av lånemidler	75 000	75 000
8 Inntekter fra salg av anleggsmidler	10 000	0
9 Tilskudd til investeringer	30 000	30 000
12 <i>Sum ekstern finansiering</i>	115 000	105 000
13 Overført fra driftsbudsjettet	0	20 000
14 Bruk av avsetninger	20 000	20 000
15 <i>Sum finansiering</i>	135 000	145 000
16 <i>Udekket</i>	-15 000	0

⁴⁷ Eventuelle overføringer fra driftsregnskapet til investeringsregnskapet som er vedtatt av andre enn kommunestyret/fylkestinget er unntatt fra strykninger.

⁴⁸ Unntaket gjelder frem til og med 2013.

Investeringsregnskapet i tabell 16 viser at utgiftene til investering i anleggsmidler ble 5 mill. over budsjett, samtidig som kommunen fikk 10 mill. i inntekter fra salg av anleggsmidler som ikke var budsjettet. På grunn av merforbruk i driften ble posten overføring fra driftregnskapet til investeringsregnskapet på 20 mill. strøket ved foreløpig avslutning av driftsregnskapet⁴⁹. Resultatet blir at regnskapet avsluttes med et udekket beløp på 15 mill. Dette gjelder uavhengig av hvordan utgiftene til investering i anleggsmidler fordeler seg mellom de ulike prosjektene. Bruk av lånemidler og bruk av avsetninger skal inntektsføres i henhold til budsjett, så lenge investeringsregnskapet har behov for dette.

Overføring av driftsmidler til investeringsregnskapet er dels betinget av driftsresultatet og konsekvensen ved strykninger, og dels betinget av om investeringsregnskapet har behov for driftsfinansiering.

⁴⁹ Vi ser her bort fra pliktig overføring av merverdikompensasjon.

6.3. Avsetning av driftsmidler til investeringsformål

Vi har ovenfor sett at driftsmidler kan brukes til finansiering av årets investeringer. Driftsmidler kan imidlertid *ikke* bindes til fremtidige investeringer. Frie driftsmidler vil med andre ord forbli frie driftsmidler inntil de er brukt til faktisk finansiering. Dette har sammenheng med at avsetning av driftsmidler til investeringsformål begrenser kommunens økonomiske handlefrihet i fremtiden. Investeringsregnskapet kan med andre ord bare omfatte inntekter fra driftsregnskapet som er anvendt i *årets* investeringsregnskap⁵⁰.

Som inntekter fra driftsregnskapet, regnes overføring fra drift til investering, samt bruk av disposisjonsfond. Avsetning til fremtidige investeringer skjer enten ved avsetning til ubundet investeringsfond eller ved udisponert finansiering⁵¹.

Tabell 17 Eksempel inntekter fra salg av anleggsmidler og ubundet investeringsfond.

Regnskapsskjema 2A	Regnskap 20x1	Budsjett 20x1
1 Investering i anleggsmidler	135 000	145 000
4 Avsetninger	10 000	10 000
5 <i>Finansieringsbehov</i>	145 000	155 000
6 <i>Finansiert slik:</i>		
7 Bruk av lånemidler	65 000	75 000
8 Inntekter fra salg av anleggsmidler	10 000	10 000
9 Tilskudd til investeringer	30 000	30 000
12 <i>Sum eksternt finansiering</i>	105 000	115 000
13 Overført fra driftsbudsjettet	20 000	20 000
14 Bruk av avsetninger	20 000	20 000
15 <i>Sum finansiering</i>	145 000	155 000
16 <i>Udekket/udisponert</i>	0	0

I tabell 17 ser vi at kommunen har inntektsført 20 mill. som overføring fra drift til investering (linje 13) i samsvar med budsjettet. Videre har kommunen inntektsført bruk av avsetninger med 20 mill. (linje 14), også i samsvar med budsjettet. Bruk av avsetninger kan være bruk av disposisjonsfond eller bruk av investeringsfond. I unntakstilfeller kan bruk av avsetninger også være bruk av bundet driftsfond. Dersom bruk av avsetninger er bruk av disposisjonsfond, har kommunen totalt inntektsført 40 mill. i driftsmidler i investeringsregnskapet. Samtidig har kommunen avsatt 10 mill. til ubundet investeringsfond (linje 4) i samsvar med budsjettet. Kommunen kan både inntektsføre driftsmidler og avsette til ubundet investeringsfond, så lenge kommunen også har andre frie inntekter i investeringsregnskapet. Dersom kommunen bare har inntekter fra driftsregnskapet, er det *ikke* anledning til å avsette til ubundet investeringsfond.

⁵⁰ Regnskapsforskriften § 3, tredje ledd nr. 5.

⁵¹ Korrigerende ved udisponert er nærmere omtalt i kapittel 6.5 om håndtering av udekket og udisponert.

VEILEDER

BUDSJETTERING AV INVESTERINGER OG AVSLUTNING AV INVESTERINGSREGNSKAPET

I dette tilfellet har kommunen 10 mill. fra salg av anleggsmidler og 30 mill. fra tilskudd til investeringer. Både salg av anleggsmidler og tilskudd til investeringer er investeringsinntekter, som i utgangspunktet fritt kan avsettes til fremtidige investeringer. Tilskudd som er øremerket må imidlertid avsettes på bundet investeringsfond, mens andre tilskudd kan avsettes på ubundet investeringsfond.

Siden investeringsbehovet er lavere enn budsjettert, må kommunen redusere en av finansieringskildene, slik dette er omtalt tidligere. I dette tilfellet har kommunen valgt å redusere bruk av lånemidler. Dermed avsluttes investeringsregnskapet uten udekket/udisponert.

Ifølge tabell 17 har kommunen budsjettert med at inntektene fra salg av anleggsmidler skal avsettes til ubundet investeringsfond (linjene 4 og 8). Nedenfor skisseres en situasjon hvor kommunen ikke har fått solgt anleggsmidlene som forutsatt i budsjettet.

Tabell 18 Eksempel manglende inntekter fra salg av anleggsmidler og ubundet investeringsfond.

Regnskapsskjema 2A	Regnskap 20x1	Budsjett 20x1
1 Investering i anleggsmidler	135 000	145 000
4 Avsetninger	0	10 000
5 <i>Finansieringsbehov</i>	135 000	155 000
6 <i>Finansiert slik:</i>		
7 Bruk av lånemidler	65 000	75 000
8 Inntekter fra salg av anleggsmidler	0	10 000
9 Tilskudd til investeringer	30 000	30 000
12 <i>Sum ekstern finansiering</i>	95 000	115 000
13 Overført fra driftsbudsjettet	20 000	20 000
14 Bruk av avsetninger	20 000	20 000
15 <i>Sum finansiering</i>	135 000	155 000
16 <i>Udekket/udisponert</i>	0	0

Situasjonen er den samme i tabell 18 som i tabell 17, bortsett fra at kommunen ikke har fått solgt anleggsmidler som forutsatt. I dette tilfellet er tilskudd til investeringer øremerkede midler, som er brukt til investering i anleggsmidler i årets regnskap. Kommunen har ikke frie investeringsinntekter som kan avsettes til ubundet investeringsfond, og er derfor avskåret fra dette. Det er fremdeles valgfritt for kommunen hvilke av finansieringskildene som skal reduseres for ikke å inntektsføre mer enn investeringsregnskapet har behov. I dette tilfellet har kommunen redusert bruk av lånemidler, men kunne alternativt ha valgt å redusere overføring fra drift til investering (se note 46) eller bruk av ubundet investeringsfond eller disposisjonsfond.

Midler som er overført fra drift til investering kan ikke avsettes til ubundet investeringsfond. Det samme gjelder midler fra disposisjonsfond.

6.4. Hva betyr begrepene udekket og udisponert?

Investeringsregnskapet kan avsluttes i balanse eller alternativt avsluttes med udekket eller udisponert. Udekket eller udisponert er avvik mellom det som er budsjettert i investeringsbudsjettet i året, og faktiske investeringsutgifter og -inntekter i året (samt avsetning og bruk av avsetninger). Årsbudsjettet skal være realistisk, slik at begrepene udekket og udisponert omfatter alle typer avvik. Avvik på utgiftene kan enten skyldes tidsforskyvning, eller reelle endringer i forhold til forutsetningene i budsjettet. Avslutningsposten i investeringsregnskapet skal reflektere alle typer avvik fra budsjett. Vesentlig avvik fra budsjett skal omtales nærmere i årsberetningen (se kapittel 6.7). Oppfølging av de enkelte investeringsprosjekt i forhold til totalramme er beskrevet nærmere i kapittel 7.3.

Ved avslutning av investeringsregnskapet skal kommunestyret behandle det *samlede* avvik i året, sammenlignet med det som er bevilget for investeringene. Begrepet udekket/udisponert gjelder differansen mellom samlet tilgang og bruk av midler i året, og ikke avvik på de enkelte investeringsrammene eller avvik på enkeltprosjektnivå. Dette innebærer at det aldri er anledning til å avslutte investeringsregnskapet med både udekket og udisponert, bare ett av alternativene.

I eksemplet nedenfor tar vi utgangspunkt i tabell 16 ovenfor hvor investering i anleggsmidler var 5 mill. høyere enn budsjettet. Regnskapet ble her avsluttet med et udekket beløp på 15 mill. pga strykning av overføringen fra drift til investering. Nedenfor i tabell 19 viser vi et eksempel på hvordan regnskapsskjema 2B kan se ut i dette tilfellet.

Tabell 19 Eksempel regnskapsskjema 2B og avvik fra budsjett⁵².

Regnskapsskjema 2B	Regnskap 20x1	Budsjett 20x1	Avvik fra budsjett 20x1
<i>Til investering i anleggsmidler</i>	150 000	145 000	-5 000
<i>Fordelt slik:</i>			
Bygging av skole A	10 000	5 000	-5 000
Bygging av sykehjem A	70 000	60 000	-10 000
VA-investeringer	50 000	60 000	10 000
IKT-investeringer	20 000	20 000	0
<i>Sum investeringer i anleggsmidler</i>	150 000	145 000	-5 000

⁵² Vi har her fjernet kolonnen opprinnelig budsjett og lagt til kolonnen avvik fra budsjett, for bedre å få frem poenget i eksemplet.

VEILEDER

BUDSJETTERING AV INVESTERINGER OG AVSLUTNING AV INVESTERINGSREGNSKAPET

Regnskapsskjema 2B i tabell 19 viser at noen prosjekter har overskridelser, mens andre har besparelser. Dette er uten betydning for avslutning av skjema 2A, hvor det er sum investering i anleggsmidler som skal finansieres. Har kommunen for eksempel budsjettert med at IKT-investeringer skal finansieres med overføring fra drift til investering, får det ingen betydning for avslutningen av investeringsregnskapet at overføring fra drift til investering er strøket i regnskapsavslutningen. Regnskapet viser 5 mill. mer enn budsjettert. Det er disse 5 mill. som ikke er finansiert, uavhengig av hvilket prosjekt midlene er knyttet til.

Begrepene udekket og udisponert i investeringsregnskapet er knyttet til avvik mellom regnskap og budsjett totalt sett, og ikke til enkeltprosjekter.
--

6.5.Håndtering av udekket og udisponert

Før avslutning av investeringsregnskapet må administrasjonen alltid vurdere om det er nødvendig å gjøre korrigeringer i regnskapet i forhold til budsjettet. Justering må foretas enten fordi man mangler finansiering (utgiftene er større enn budsjettet eller eksterne inntekter lavere enn budsjettet), eller fordi budsjettet viser bruk av midler ut over det som er nødvendig for å dekke årets investeringer (utgiftene er lavere enn budsjettet eller eksterne inntekter er høyere enn budsjettet). Korrigeringsene skal føre til at udekket eller udisponert reduseres så langt det er mulig innenfor rammene av budsjettet og regnskapsreguleringen. Vi står ovenfor to hovedsituasjoner:

1. Udekkede investeringsutgifter

Før man avslutter investeringsregnskapet med udekkede investeringsutgifter, krever regnskapsforskriften at man gjør korrigeringer. Forskriften bestemmer at ved netto merutgift i investeringsregnskapet, skal udekket i regnskapet reduseres ved å:

- a. Redusere budsjetterte avsetninger finansiert av inntekter i investeringsregnskapet.
- b. Overføre budsjettet, ikke disponert bruk av ubundne investeringsfond til prosjekter med manglende finansiell dekning.

2. Udisponert finansiering

Før man avslutter investeringsregnskapet med udisponert finansiering eller besparelser, skal man gjøre korrigeringer. I denne situasjonen skal intern finansiering og/eller bruk av lån reduseres ned til det nivå som er nødvendig for å finansiere utgiftene i årets regnskap.

Udekkede investeringsutgifter

Vi ser først på det tilfellet hvor investeringsregnskapet viser udekkede investeringsutgifter. Regnskapsforskriften krever da at det gjøres korrigeringer i regnskapet: Dersom utgifter utbetalinger og avsetninger i investeringsregnskapet ikke fullt ut kan finansieres av inntekter, innbetalinger og bruk av avsetninger, skal det udekkede beløpet reduseres ved å redusere budsjetterte avsetninger finansiert av inntekter i investeringsregnskapet⁵³. Denne form for korrigeringer kan sammenlignes med strykningsbestemmelser i driftsregnskapet, men benevnes her som korrigeringer for å skille det fra strykninger.

Tabell 20 Eksempel udekket i investeringsregnskapet før korrigeringer.

Regnskapsskjema 2A	Regnskap 20x1	Budsjett 20x1
1 Investering i anleggsmidler	150 000	145 000
4 Avsetninger	10 000	10 000
5 <i>Finansieringsbehov</i>	160 000	155 000
6 <i>Finansiert slik:</i>		
7 Bruk av lånemidler	75 000	75 000
8 Inntekter fra salg av anleggsmidler	10 000	10 000
9 Tilskudd til investeringer	30 000	30 000
12 <i>Sum ekstern finansiering</i>	115 000	115 000
13 Overført fra drift	0	20 000
14 Bruk av avsetninger	20 000	20 000
15 <i>Sum finansiering</i>	135 000	155 000
16 <i>Udekket</i>	-25 000	0

Tabell 20 viser at kommunen har et udekket beløp i investeringsregnskapet før korrigeringer på 25 mill. Dette skyldes at investeringene (linje 1) ble 5 mill. høyere enn budsjettert, samtidig som overføring fra drift til investering på 20 mill. er strøket ved foreløpig avslutning av driftsregnskapet. I tillegg er det budsjettert med 10 mill. i avsetning til ubundet investeringsfond (linje 4). Administrasjonen har avsatt til ubundet investeringsfond i samsvar med budsjettet.

Regnskapsforskriften krever at administrasjonen ved udekket vurderer om det kan foretas korrigeringer i regnskapet. I dette tilfellet vil korrigeringene innebære at budsjettert avsetning til ubundet investeringsfond reduseres. Dette gjelder uavhengig av om kommunestyret har vedtatt å avsette inntekter fra salg av anleggsmidler til fond. Kommunestyret kan med andre ord ikke binde inntekter fra salg av eiendom til spesielle prosjekter, samtidig som årets investeringsregnskap samlet sett ikke har dekning.

⁵³ Regnskapsforskriften § 9 fjerde ledd

Tabell 21 Eksempel udekket investeringsregnskapet etter korrigeringer.

Regnskapsskjema 2A	Regnskap 20x1	Budsjett 20x1
1 Investering i anleggsmidler	150 000	145 000
4 Avsetninger	0	10 000
5 <i>Finansieringsbehov</i>	160 000	155 000
6 <i>Finansiert slik:</i>		
7 Bruk av lånemidler	75 000	75 000
8 Inntekter fra salg av anleggsmidler	10 000	10 000
9 Tilskudd til investeringer	30 000	30 000
12 <i>Sum ekstern finansiering</i>	115 000	115 000
13 Overført fra drift	0	20 000
14 Bruk av avsetninger	20 000	20 000
15 <i>Sum finansiering</i>	135 000	155 000
16 <i>Udekket</i>	-15 000	0

Tabell 21 viser investeringsregnskapet etter korrigeringer. Avsetning til ubundet investeringsfond er nå fjernet. Dette innebærer at inntekt fra salg av anleggsmidler er brukt til å finansiere årets investeringsutgifter, selv om det var budsjettert med at disse inntektene skulle avsettes til fond. Investeringsregnskapet viser fremdeles udekket med 15 mill. Det er imidlertid ikke mulig å gjøre flere korrigeringer innenfor regelverket, og regnskapet må avsluttes med et udekket beløp.

Den andre korrigeringsregelen i investeringsregnskapet går ut på å øke bruk av ubundet investeringsfond opp til budsjettert nivå. Når kommunestyret har vedtatt å bruke dette fondet med et visst beløp, og det i regnskapet ikke er brukt så mye, krever regnskapsforskriften at man bruker av fondet fullt ut inntil budsjettert nivå. Dette er logisk da ubundne investeringsfond er frie inntekter i investeringsregnskapet, som kan gå til finansiering av en hvilken som helst investeringsutgift. Dersom man finansierer investeringsregnskapet med felles finansiering, slik dette er beskrevet tidligere, vil dette følge av seg selv.

Ved felles finansiering av investeringsporteføljen er eneste korrigerende ved udekket i investeringsregnskapet reduksjon av avsetning til ubundet investeringsfond.

Udisponert finansiering

Også før man avslutter investeringsregnskapet med udisponert finansiering skal man gjøre korrigeringer. Intern finansiering og bruk av lån skal reduseres ned til det nivå som er nødvendig for å finansiere utgiftene i årets budsjett. Med andre ord er det ikke anledning til å bruke midler (intern finansiering og bruk av lån) i investeringsregnskapet ut over det som er nødvendig. Dette medfører at investeringsregnskapet bare rent unntaksvis avsluttes med udisponert finansiering.

Tabell 22 Eksempel udisponert før korrigeringer.

Regnskapsskjema 2A	Regnskap 20x1	Budsjett 20x1
1 Investering i anleggsmidler	135 000	145 000
4 Avsetninger	0	0
5 <i>Finansieringsbehov</i>	135 000	145 000
6 <i>Finansiert slik:</i>		
7 Bruk av lånemidler	75 000	75 000
8 Inntekter fra salg av anleggsmidler	10 000	0
9 Tilskudd til investeringer	30 000	30 000
12 <i>Sum ekstern finansiering</i>	115 000	105 000
13 Overført fra drift	20 000	20 000
14 Bruk av avsetninger	20 000	20 000
15 <i>Sum finansiering</i>	155 000	145 000
16 <i>Udisponert</i>	20 000	0

Tabell 22 viser at investeringsregnskapet er avsluttet med 20 mill. i udisponert beløp før korrigering. Udisponert beløp skyldes at investeringene er blitt 10 mill. lavere enn budsjettet, samtidig som kommunen har fått 10 mill. i ikke-budsjetterte salgsinntekter. Tilskudd til investeringer er inntektsført etter anordningsprinsippet, og samsvarer med budsjettet beløp. Finansiering ved bruk av lånemidler, overføring fra drift og bruk av avsetninger (herunder bruk av disposisjonsfond), er inntektsført i henhold til budsjett. Det er imidlertid ikke anledning til å inntektsføre finansiering (intern finansiering og bruk av lån) i investeringsregnskapet utover finansieringsbehovet. Kommunen må derfor redusere bruk av lånemidler (linje 7), alternativt overføring fra drift (linje 13), eller alternativt bruk av avsetninger (linje 14). Kommunestyret bør på forhånd ha bestemt hvilken finansieringskilde som skal reduseres, slik som omtalt tidligere.

I dette tilfellet har kommunen valgt å redusere overføring fra drift til investering. I tabell 23 nedenfor er overføring fra drift til investering fjernet, og regnskapet viser etter dette 0 i udisponert/udekket. Kommunen må som følge av dette avslutte driftsregnskapet på nytt. Vi ser her bort fra pålagt overføring av momskompensasjon for investeringsutgifter fra drift til investering⁵⁴.

Tabell 23 Eksempel udisponert etter korrigering.

Regnskapsskjema 2A	Regnskap 20x1	Budsjett 20x1
1 Investering i anleggsmidler	135 000	145 000
5 <i>Finansieringsbehov</i>	135 000	145 000
6 <i>Finansiert slik:</i>		
7 Bruk av lånemidler	75 000	75 000
8 Inntekter fra salg av anleggsmidler	10 000	
9 Tilskudd til investeringer	30 000	30 000
12 <i>Sum ekstern finansiering</i>	115 000	105 000
13 Overført fra drift	0	20 000
14 Bruk av avsetninger	20 000	20 000
15 <i>Sum finansiering</i>	135 000	145 000
16 <i>Udekket/udisponert</i>	0	0

Det er ikke anledning til å ha finansiering i investeringsregnskapet ut over det som er nødvendig.

⁵⁴ Pålagt overføring fra drift til investering gjelder frem til og med 2013.

6.6.Note om investeringsprosjekter

Etter regnskapsforskriften⁵⁵ er noter en del av årsregnskapet. Regnskapsstandarden KRS 6 (F) Noter og årsberetning omhandler hvilke krav som stilles til innhold i noter i kommuneregnskapet. Noter er opplysninger som skal gis i tillegg til regnskapets økonomiske oversikter. Notene skal bidra til å øke regnskapsbrukernes forståelse og vurdering av regnskapet. Alle noter i regnskapet skal ha en klar henvisning til de poster i regnskapet som blir kommentert. Notene skal inneholde en tekstdel som forklarer tallene.

KRS 6 (F) bestemmer at det skal utarbeides følgende note til investeringsregnskapet:

Investeringsoversikt som viser større pågående prosjekter knyttet til nybygg og anleggsinvesteringer.

Investeringsoversikten skal supplere regnskapslinje 1 Investering i anleggsmidler i regnskapsskjema 2A i investeringsregnskapet. Videre sier bestemmelsen at noten skal spesifiseres per prosjekt. Regnskapsskjema 2B spesifiserer også linje 1 Investering i anleggsmidler i regnskapsskjema 2A. Hensikten med noten må derfor være å gi opplysninger ut over det som fremkommer i skjema 2B. I noen kommuner vil skjema 2B være spesifisert på prosjektnivå, og noten vil da ikke nødvendigvis gi noen tilleggsopplysninger. Kommunen er ikke pålagt å utarbeide investeringsnoten dersom den ikke gir informasjon ut over det som fremkommer i de økonomiske oversiktene.

Mange kommuner utarbeider ikke skjema 2B på prosjektnivå, men på rammenivå eller prosjektgruppenivå. Notene skal spesifiseres per prosjekt og gir dermed opplysninger ut over det som fremkommer i de obligatoriske oversiktene. Det stilles ikke krav om andre opplysninger enn spesifisering av årets regnskap per pågående prosjekt. Det anbefales følgende noteoversikt:

Tabell 24 Eksempel note investeringsprosjekter.

Note om investeringer Investeringsprosjekter 20x1	Oppstarts- år	Antatt ferdig- stillelses- år	Regnskaps- ført tidligere år	Regnskaps- ført i år	Sum regnskaps- ført
Bygging av skole A	20x1	20x3	0	5 000	5 000
Bygging av sykehjem A	20x1-1	20x2	10 000	60 000	70 000
VA-investeringer	20x1-2	20x4	110 000	50 000	160 000
IKT-investeringer	20x1-1	20x4	20 000	20 000	40 000
<i>Sum prosjekt</i>			140 000	135 000	275 000

⁵⁵ Regnskapsforskriften § 3

Kravet til spesifisering er ifølge KRS 6 (F) regnskapsført i år og i fjor/forrige periode. Kolonnen "regnskapsført tidligere år" er da ment å dekke opp for dette. Øvrige kolonner er frivillige. Tilleggsopplysningene i de øvrige kolonnene supplerer noten på en god måte, og gir et mer fullstendig bilde av investeringene. Det anbefales ikke å ta med kolonner knyttet til budsjett, da dette ikke hører naturlig hjemme som note til årsregnskapet. En note skal supplere regnskapsopplysningene, og ikke budsjettopplysningene i årsregnskapet.

Det er bare større prosjekt som skal presenteres i noteoversikten. Det anbefales en egen linje for øvrige prosjekter, slik at sum prosjekt etter noteoversikten blir lik linje 1 Investering i anleggsmidler i regnskapsskjema 2A. Dette gjør det lettere for regnskapsbrukeren å se sammenhengen mellom noten og de økonomiske oversiktene, i dette tilfelle skjemaene 2A og 2B.

Investeringsnoten skal vise investering i anleggsmidler på prosjektnivå. Det er kun krav om opplysninger om regnskapsført i år for større prosjekter.

6.7. Opplysninger i årsberetningen

Formålet med årsberetningen er å utdype og analysere kommunens utvikling med spesielt fokus på de faktorer som påvirker resultat og finansiell stilling. Etter regnskapsforskriften skal vesentlige avvik fra budsjett redegjøres for i årsberetningen⁵⁶. Dette gjelder også avvik i investeringsregnskapet. Vesentlige avvik mellom faktiske utgifter til investering i anleggsmidler og kommunestyrets bevilgning til de ulike investeringsrammene eller -prosjektene, vises i regnskapsskjema 2B hvor både regnskapsførte utgifter og budsjett framvises. Vesentlige avvik i skjema 2B bør omtales i årsberetningen. Her vil det være aktuelt å omtale om årets avvik skyldes tidsforskyving, kostnadsoverskridelser eller -besparelser, eller andre avvik fra forutsetningene i budsjettet. Vesentlig avvik fra totalkostnadsramme bør også omtales særskilt.

Avvik fra budsjett på inntektssiden bør knyttes til regnskapsskjema 2A, som er på totalnivå. Det vil derfor være mest naturlig å omtale avvik på finansieringssiden, uavhengig av enkeltprosjekt. Dette samsvarer godt med felles finansiering av investeringsporteføljen.

Det skal redegjøres for vesentlige avvik fra budsjett i årsberetningen. For finansieringssiden er det naturlig å knytte kommentarene til hovedpostene i skjema 2A.

⁵⁶ Regnskapsforskriften § 10, fjerde ledd.

7. Prosjektregnskaper for investeringer

Denne delen av veilederen handler om prosjektregnskaper for investeringer:

- Forskjellen mellom prosjektregnskaper og årsregnskap for investeringer
- Kostnadsramme investeringsprosjekter
- Løpende oppfølging av investeringsprosjekter
- Sluttregnskap for investeringsprosjekter
- Behandling av avsluttede prosjektregnskaper

7.1. Forskjellen mellom prosjektregnskaper og årsregnskap for investeringer

For årsregnskapet er det gitt bestemmelser både i lov og forskrift om innhold og oppsett, mens det for prosjektregnskapet ikke er gitt særskilte regler. Hva innholdet i prosjektregnskapet da bør være, må utvikles i lys av formålet med prosjektregnskapet.

Et prosjekt kjennetegnes ved styrte aktiviteter mot et bestemt mål, og med bestemte krav til leveransen, både når det gjelder tid, kostnader/utgifter og ressurser. Prosjektstyring er planlegging, organisering, overvåking, regulering og rapportering av alle sider ved et prosjekt, og motivering av alle de som er involvert i det for å oppnå prosjektmålene⁵⁷. Et prosjekts prosesser forbundet med kostnader tar sikte på å forutsi og styre prosjektets kostnader slik at det kan fullføres innenfor kostnadsrammene. Formålet med et prosjektregnskap er å vise hvor mye som er påløpt hittil, og sammenholde dette mot kostnadsrammen. For årsregnskapet er formålet å vise årets kjente utgifter og inntekter og sammenholde dette mot årsbudsjettet.

Prosjektregnskapets utgifter i året vil derfor være sammenfallende med investeringsregnskapets utgifter i året. Investeringsprosjekter er årsuavhengige, og prosjektregnskapene må følge prosjektets levetid, og også følges opp i forhold til prosjektets kostnadsramme. Investeringsregnskapets utgifter vil derimot følges opp årlig mot bevilgningene, bl.a. gjennom en avviksanalyse. Årsregnskapet for investeringer gir dermed mulighet til å evaluere om den vedtatte budsjettbalansen holdt, eventuelt hva som var årsaken til en saldering med udekket eller udisponert.

Prosjektregnskapet og årsregnskapet for investeringer har forskjellige formål, og vil av den grunn måtte gi forskjellig informasjon. Prosjektregnskaper vil ha fokus på prosjektets utgifter og prosjektlevetiden, mens årsregnskapet vil ha fokus på bevilgninger og påløpt i et årsperspektiv.

Et prosjektregnskap viser påløpt hittil for å kunne bli sammenholdt mot kostnadsrammen, mens et investeringsregnskap vil vise regnskapet (hittil) i år for å kunne bli sammenholdt mot årsbudsjettet.

⁵⁷ ISO 10006:2003 Retningslinjer for kvalitetsstyring i prosjekter

7.2.Kostnadsramme investeringsprosjekter

Formålet med å utarbeide en kostnadsramme for investeringsprosjekter er å sette den økonomiske rammen for prosjektet, og å gi grunnlag for økonomiplanlegging av investeringer.

Ved planlegging av investeringsprosjekter (bygge- og anleggsarbeider) må kommunen kalkulere det økonomiske omfanget som prosjektet vil medføre. Dette kostnadsoverslaget danner grunnlag for beslutningen om å iverksette prosjektet, og også grunnlaget for å legge prosjektet inn i økonomiplanen. Det er ikke formelle krav til å utarbeide kostnadsoverslag for investeringsprosjekter⁵⁸, men det er krav til økonomiplanlegging⁵⁹. For økonomiplanen vil økonomiske kalkyler for investeringsprosjekter være et viktig grunnlag, og disse kan strekke seg ut over økonomiplanens fireårige periode. På bakgrunn av estimer i et kostnadsoverslag, bør det legges fram sak for kommunestyret om å vedta en kostnadsramme for prosjektet.

Større bygge- og anleggsarbeider er gjenstand for omfattende planlegging, både anleggsmessig, byggeteknisk og økonomisk. Det er normalt flere stadier i planleggingen (forprosjekt og detaljplanlegging), og økonomiske estimer blir sikrere utover i prosessen. Blant annet skal det gjennomføres anbud på anskaffelsene, og resultatet av disse kan medføre endringer i den opprinnelige kostnadsrammen. Normalt ligger det inne reserver for uforutsette forhold, prisstigning m.v., men slike anslag kan være beheftet med usikkerhet. Fordi planprosessen ofte er lang med mange usikkerhetsmomenter i starten, vil det være behov for løpende å revurdere kostnadsrammene. Kommunestyret (eller besluttende myndighet) vil derfor oppleve å behandle saker om endringer i kostnadsrammene underveis i prosessen, som en naturlig del av bygge- og anleggsprosjektet.

På bakgrunn av estimer i et kostnadsoverslag vedtar kommunestyret en kostnadsramme for investeringsprosjektet.

⁵⁸ Kfr ISO 10006:2003 Retningslinjer for kvalitetsstyring i prosjekter, kap. 7.5.2

⁵⁹ Kommuneloven § 44 om økonomiplan og § 45 om årsbudsjett

7.3.Løpende oppfølging av investeringsprosjekter

Formålet med en løpende oppfølging av investeringsprosjekter er å vurdere avvik i forhold til vedtatt kostnadsramme. Skjer det vesentlige endringer i prosjektet, vil dette være informasjon som må brukes i oppfølging av prognosen for året og budsjettet (sak om budsjettjustering), eventuelt om det også får konsekvenser for senere års økonomiplaner.

Det er ikke gitt bestemmelser om form og innhold på oppfølging av investeringsprosjekter ut over alminnelige regler om økonomistyring, budsjettoppfølging og kontroll. Denne veilederen gir derfor innspill til hvordan slik oppfølging kan gjennomføres.

Oppfølging av investeringsprosjekter gjøres i forhold til prosjektets kostnadsrammer. En løpende oppfølging av prosjekter gjennom et budsjettår vil kunne gi informasjon om at utgangspunktet (overslaget) ikke var tilstrekkelig (reelle overskridelser), at de årlige bevilgninger ikke har vært tilstrekkelige, eller at framdriften i prosjektet har blitt endret. Derfor vil slik løpende oppfølging gjennom budsjettåret også måtte gi innspill til budsjettsiden, selv om dette ikke er prosjektregnskapets eneste formål. Det er viktig at ny kunnskap om et prosjekts framdrift og utvikling gir bidrag til budsjettoppfølgingen.

Det er mange former for investeringer i en kommune. Det kan være anskaffelser innenfor året, prosjekter som går over flere budsjettår og eventuelt ut over økonomiplanperioden, og rullerende investeringer over flere år. Nedenfor gis det eksempler på investeringer som bygger på eksempler tidligere i veilederen.

Avhengig av type investeringer og anskaffelser, bør kommunestyret, som nevnt, vedta en kostnadsramme for prosjektet. Kostnadsrammen er i utgangspunktet årsuavhengig, men gir bidrag til vurdering av behovet for bevilgninger i årsbudsjettet og til økonomiplanen. En kostnadsramme bør omfatte alle utgifter et prosjekt antas å ville omfatte, og som kan henføres til investeringsbudsjettet og -regnskapet. Denne veilederen går ikke nærmere inn på hvilke typer utgifter som naturlig kan henføres til investeringsprosjekter⁶⁰.

Hvilken informasjon som bør gis i forbindelse med løpende oppfølging av investeringsprosjekter, bør begrenses til formålet med oppfølgingen. Det kan bli uoversiktlig for beslutningstakerne dersom rapporteringen blir for omfattende, både når det gjelder spesifisering av utgiftene, og spesifisering i kolonner. Det gis derfor som anbefaling å vise påløpte utgifter og kostnadsramme, samt endringer i prognosene dersom det viser seg å være behov for å justere disse. Kommunene kan velge å gi ytterligere informasjon knyttet til løpende oppfølging av prosjektregnskaper.

⁶⁰ Se evt NS 3420 om system for beskrivelse og kalkulasjon av bygge- og anleggsarbeider, inkludert tekniske installasjoner

Følgende oppstilling anbefales:

Tabell 25 Løpende oppfølging av investeringsprosjekter gjennom året

Prosjektregnskap per mnd/år	Kostnadsrammer		Påløpt		Prognose- endringer
	Opprinnelig	Justert	Regnskap tidligere år	Regnskap hittil i år	
<i>Utgifter</i>					
Bygging av skole A	100 000	110 000	0	12 000	10 000
Bygging av sykehjem A	90 000	100 000	10 000	10 000	10 000
VA-investeringer	200 000	250 000	110 000	20 000	-10 000
IKT-investeringer	50 000	70 000	20 000	0	0

Note: Bygging av skole B og sykehjem B er ikke kjent på dette prosjektregnskapsstadiet

Tabell 25 viser at det er behov for å justere prognosene (justert kostnadsramme). Både skole A og sykehjem A må oppjusteres med 10 mill., mens VA-investeringer kan nedjusteres med 10 mill.

Behovet for å endre prognosene kan formuleres slik:

Forslag til vedtak:

1. Kommunestyret tar fremlagte regnskapsrapport knyttet til investeringsprosjekter per xx.xx.20x1 til orientering.
2. Kommunestyret vedtar følgende endringer i kostnadsrammene:
 - a. Skole A: Økning med 10 mill. til 120. mill.
 - b. Sykehjem A: Økning med 10 mill. til 110 mill.
 - c. VA-investeringer: Reduksjon med 10 mill. til 240. mill

Tabell 25 viser et forslag til løpende oppfølging av investeringsprosjekter gjennom året. Prosjektregnskapet per 31.12 er på samme måte en form for løpende oppfølging, da investeringsprosjekter er årsuavhengige. Prosjektregnskapet per 31.12 vil normalt ferdigstilles etter regnskapsavslutningen 15.2, med tentativ behandling omkring mars/april. Det kan også hende at behandlingen av dette prosjektregnskapet foretas i forbindelse med behandlingen av årsregnskapet, dvs innen utgangen av juni.

VEILEDER

BUDSJETTERING AV INVESTERINGER OG AVSLUTNING AV INVESTERINGSREGNSKAPET

Selve prosjektrengskapet har den samme oppstillingen som vist under løpende oppfølging gjennom året ovenfor. Følgende eksempel vises:

Tabell 26 Løpende oppfølging av investeringsprosjekter per 31.12

Prosjektrengskap 20x1	Kostnadsrammer		Påløpt		Prognose- endringer
	Opprinnelig	Justert	Regnskap tidligere år	Regnskap i år	
<i>Utgifter</i>					
Bygging av skole A	100 000	120 000	0	30 000	0
Bygging av sykehjem A	90 000	110 000	10 000	60 000	20 000
VA-investeringer	200 000	240 000	110 000	50 000	0
IKT-investeringer	50 000	70 000	20 000	10 000	10 000
<i>Note: Bygging av skole B og sykehjem B er ikke kjent på prosjektrengskapsstadiet 20x1</i>					

Dette prosjektrengskapet viser at justert overslag er oppdatert med vedtak fattet under løpende oppfølging gjennom året, dvs at overslagene for skole A og sykehjem A er økt med 10 mill. hver, mens overslaget for VA-investeringer er redusert med 10 mill. (jf sist justert kostnadsramme i tabell 25 ovenfor).

På samme måte som for den løpende oppfølgingen gjennom året, vil også en vurdering ved årsslutt innebære en vurdering av kostnadsrammen og realisme. I eksemplet ovenfor ser vi at det ligger an til prognoseendringer både for sykehjem A og IKT-investeringer med hhv 20 mill. og 10 mill. i økninger.

Forslag til vedtak:

1. Kommunestyret tar fremlagte investeringsprosjektrengskap pr 31.12.20x1 til orientering.
2. Kommunestyret vedtar følgende endringer i kostnadsrammene:
 - a. Sykehjem A: Økning med 20 mill. til 130 mill.
 - b. IKT-investeringer: Økning med 10 mill. til 80 mill.

Investeringsprosjekter følges opp løpende gjennom året og ved årsslutt, og gir grunnlag for å vurdere utgiftene opp mot vedtatt kostnadsramme, samt gir grunnlag for budsjettoppfølgingen.

7.4. Sluttregnskap for investeringsprosjekter

Et sluttregnskap for investeringsprosjektene er den endelige avrapportering av prosjektets utgifter. Det skiller seg ut fra løpende rapportering ved at disse kan være summariske oppstillinger over alle investeringsprosjekter (jf opplisting av skole A, sykehjem A, VA-investeringer, IKT-investeringer), mens sluttregnskapene er regnskap for hvert enkelt prosjekt.

Hittil er finansieringssiden ikke omhandlet når det gjelder løpende rapportering av prosjektregnskaper. Imidlertid kan det være aktuelt å framvise finansieringen på tidspunkt for sluttregnskapene, i alle fall den prosjektspesifikke finansieringen. Foran, under investeringsbudsjettet og avslutning av investeringsregnskapet, er det anbefalt felles finansiering av investeringsregnskapet. I tråd med dette anbefales det også at slik generell finansiering bare angis summarisk i sluttregnskapene.

Det er ikke sentrale bestemmelser om behandling av sluttregnskaper, men det er ikke uvanlig at kommuner selv har regler om behandling av investeringsprosjektene. Foruten å vedta sluttregnskapet, vil det også gjøres en vurdering av utgiftene opp mot den justerte kostnadsrammen. Hvordan endte investeringsprosjektet i forhold til planene? Dette er sentral beslutningsinformasjon, og framkommer i en egen kolonne for "avvik".

Det kan settes opp følgende eksempel på sluttregnskap med spesifikk finansiering for prosjektet "skole A":

Tabell 27 Sluttregnskap for investeringsprosjektet "Bygging av skole A"

Sluttregnskap for investeringsprosjektet: Bygging av skole A	Kostnadsrammer		Regnskap	Avvik
	Opprinnelig	Justert		
<i>Utgifter</i>				
Investeringsutgifter	100 000	120 000	130 000	-10 000
<i>Prosjektspesifikk finansiering</i>				
Øremerket tilskudd	20 000	20 000	20 000	0
Øremerket lån	30 000	30 000	30 000	0
<i>Annen generell finansiering</i>	50 000	70 000	80 000	-10 000
<i>Sum finansiering</i>	100 000	120 000	130 000	

Bygging av skole A hadde en justert kostnadsramme på 120 mill., mens regnskapet viste en samlet investeringsutgift på 130 mill., dvs en overskridelse på 10 mill. Den prosjektspesifikke finansieringen var øremerket tilskudd og øremerket lån (spesifikt lån for denne type investeringer med egne vilkår). Finansieringen salderes med "annen generell finansiering", som da kan være lån, bruk av egenkapital og eventuell driftsfinansiering. Det legges med andre ord ikke opp til å vise slik generell finansiering.

VEILEDER

BUDSJETTERING AV INVESTERINGER OG AVSLUTNING AV INVESTERINGSREGNSKAPET

Kommunestyret, eller et annet kompetent organ, vedtar sluttregnskapet.

Forslag til vedtak:

1. Kommunestyret tar sluttregnskapet for investeringsprosjektet "skole A" til orientering. Sluttregnskapet viser påløpt utgift på i alt 130 mill. mot justert kostnadsramme på 120 mill., dvs en overskridelse på 10 mill.

Et annet eksempel kan være sluttregnskap med spesifikk finansiering for prosjektet "Bygging av sykehjem A", som kan vises slik:

Tabell 28 Sluttregnskap for investeringsprosjektet "Bygging av sykehjem A"

Sluttregnskap for investeringsprosjektet: Bygging av sykehjem A	Kostnadsrammer		Regnskap	Avvik
	Opprinnelig	Justert		
<i>Utgifter</i>				
Investeringsutgifter	90 000	130 000	120 000	10 000
<i>Prosjektspesifikk finansiering</i>				
Øremerket tilskudd	40 000	40 000	40 000	0
Bundet driftsfond	1 000	1 000	1 000	0
<i>Annen generell finansiering</i>	49 000	89 000	79 000	10 000
<i>Sum finansiering</i>	90 000	130 000	120 000	

Prosjektet hadde en justert kostnadsramme på 130 mill., mens utgiften ble på 120 mill., dvs en besparelse på 10 mill. Blant den prosjektspesifikke finansieringen er det vist bruk av bundet driftsfond. Dette er oppsparte gaver gitt til sykehjemmet over tid, og som nå anvendes for å finansiere investeringen (i samsvar med givernes ønsker).

Også her er finansieringen saldert med "annen generell finansiering" uten nærmere spesifisering. Behandlingen av sluttregnskapet kan gjøres slik:

Forslag til vedtak:

1. Kommunestyret tar sluttregnskapet for investeringsprosjektet "Sykehjem A" til orientering. Sluttregnskapet viser påløpt utgift på i alt 120 mill. mot justert kostnadsramme på 130 mill., dvs en besparelse på 10 mill.

Investeringsprosjekter har normalt garantibestemmelser, dvs at entreprenør/leverandør stiller garanti i en periode etter avslutning av prosjektet. Dersom det oppstår forhold ved leveransene som omfattes av garantien, kan kommunen gjøre denne gjeldende. Oppstår det forhold som ikke dekkes av garantien, vil kommunen selv måtte utbedre forholdene på egen bekostning. Sluttregnskapene omfattes ikke av slike etterarbeider. Sluttregnskapene avsluttes ved overtakelse og bruk av investeringsobjektet. Slike tilleggsutgifter må hjemles i særskilte budsjettvedtak, og rapporteres i samsvar med kommunens bestemmelser.

Investeringsprosjekter avsluttes med å sette opp et sluttregnskap, hvor avvik i forhold til kostnadsrammen framgår. Sluttregnskapet kan vise prosjektspesifikk finansiering, og salderes med generell finansiering. Eventuelle påløpte utgifter i garantiperioden føres opp i egne prosjekter.

7.5.Behandling av avsluttede prosjektregnskaper

Sluttregnskapene for investeringsprosjekter avsluttes når prosjektet er ferdigstilt og stilt til disposisjon for kommunen/brukerne. Det lages ett regnskap per prosjekt. Det er ikke regulatoriske bestemmelser om behandling av prosjektregnskapene, slik at dette vil være opp til den enkelte kommune eventuelt å regulere dette i økonomireglementet.

Som tidligere nevnt er formålet med prosjektregnskapene å vurdere sum påløpt i regnskapet opp mot kostnadsrammen. I sluttregnskapet gjøres dette ved at både justert kostnadsramme og påløpt i regnskapet framkommer. Det er også anbefalt å ta med en avvikskolonnes. Det gjør vurderingen av om prosjektet samlet sett har hatt overskridelser eller besparelser lettere.

Prosjektregnskapene framlegges for det organ som kommunestyret bestemmer. Ofte er dette kommunestyret selv, men det kan også tenkes at enkelte mindre prosjekter kun behandles i formannskapet eller et utvalg. Det anbefales at folkevalgte organer forestår den endelige behandlingen, og ikke eksempelvis prosjektets styringsorganer eller byggekomiteer.

Om et sluttregnskap skulle vise overskridelse, dvs at påløpte utgifter er større enn kostnadsrammen, vil ikke dette medføre egen behandling av "inndekkingsspørsmålet". Dette er disposisjoner og beslutninger som gjøres i forbindelse med det enkelte års behandling av årsregnskapet for investeringer, eventuelt i forbindelse med budsjettjusteringssaker. Heller ikke samlede besparelser vil være aktuelt å behandle i prosjektsammenheng.

Det bemyndigede organ må behandle det endelige prosjektregnskapet, og eksempler på vedtak er vist foran.

Sluttregnskaper behandles av kommunestyret eller bemyndiget organ. Eventuelle overskridelser eller besparelser i prosjektet behandles gjennom bevilgningssaker.

8. Nærmere om vedtak knyttet til investeringer og lån

I denne delen av veilederen er fokuset hvordan forslag til vedtak knyttet til økonomiplan, investeringsbudsjettet og investeringsregnskapet kan utformes, samt tilsvarende for vedtak knyttet til den løpende rapportering av regnskapet og til behandling av prosjektrengnskapet.

Delegering av myndighet i tilknytning til håndtering av den løpende gjennomføringen og oppfølgingen av de vedtatte investeringsbudsjettene, er ikke en del av denne veilederen.

8.1. Vedtak om økonomiplan

Kommunen skal etter kommuneloven en gang i året vedta en rullerende økonomiplan, som skal omfatte minst de neste fire budsjettår, og angi inntekter, forventede utgifter og prioriterte oppgaver for hele kommunens virksomhet⁶¹. Det er ikke gitt formalkrav til økonomiplanens oppstilling. Når kommunestyret skal behandle og vedta økonomiplanen og talldelen av denne, må planen være presentert i selve saksframlegget eller ligge som vedlegg til saken.

Ofte behandles årsbudsjettet og økonomiplanen samtidig, dvs at første år i økonomiplanen er årsbudsjettet. Gjennom budsjettbehandlingen kan dette bli endret, og således trenger også økonomiplanen å bli oppdatert som følge av eventuelle endringer i det foreslåtte årsbudsjettet. Oppdatering kan skje for alle år i økonomiplanen. Det er naturlig at vedtaket tar høyde for slik justering.

Selve vedtaket er enkelt, og kan formuleres slik:

Forslag til vedtak:

1. Forslag til økonomiplan for perioden 20x1 – 20x4 vedtas.
2. Rådmannen får fullmakt til å innarbeide de økonomiske konsekvensene av det vedtatte årsbudsjettet i økonomiplanen.

Dersom økonomiplanen behandles særskilt på et tidligere tidspunkt i året enn årsbudsjettet, vil første året i økonomiplanen gi rammer for kommende år, men at selve budsjettvedtaket gis i forbindelse med behandlingen av årsbudsjettet. Kommunen bør selv bestemme hvorvidt økonomiplanen skal oppdateres i etterkant av budsjettvedtaket.

⁶¹ Kommuneloven § 44 nr 1 til nr 3

8.2. Budsjettvedtak og vedtak om låneopptak

Kommuneloven slår fast at kommunestyret skal, innen årets utgang, vedta budsjett for det kommende kalenderår⁶², og årsbudsjettet skal være inndelt i en driftsdel og en investeringsdel.

Etter forskrift om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner) slås det fast at det er kommunestyret eller fylkestinget som selv vedtar årsbudsjettet⁶³. Underordnede kollegiale organer kan få myndighet til å foreta en videre fordeling av de bevilgninger som er oppført i årsbudsjettet, men slike fordelinger anses ikke å være en del av årsbudsjettet⁶⁴.

Forskriften regulerer også hvordan oppbyggingen og innholdet i årsbudsjettet skal være. Investeringsdelen skal omfatte⁶⁵:

1. Bruk av lånemidler.
2. Inntekter fra salg av anleggsmidler, og inntekter og innbetalinger knyttet til investeringsprosjekter, jf. likevel § 5 sjettede ledd.
3. Øvrige inntekter og innbetalinger som ikke er løpende.
4. Inntekter og innbetalinger som nevnt under nr. 1 – 3 avsatt i tidligere budsjettperioder som planlegges anvendt i årsbudsjettet.
5. Inntekter i driftsbudsjettet planlagt anvendt for investeringer ført opp i årets investeringsbudsjett.
6. Rammer for utlån, forskutteringer og tiltak av investeringsmessig karakter dekket inn ved inntekter og innbetalinger som nevnt under nr. 1 – 5, herunder avsetninger.
7. Øvrige finansieringstransaksjoner knyttet til utlån og forskutteringer.

For å sikre at alle disse forholdene blir tatt med i forbindelse med behandlingen av kommunenes årsbudsjett, vises det i forskriften til vedlegg hvor den nærmere spesifiseringen av kravene til årsbudsjettets inndeling er gitt, herunder for investeringsbudsjettet i skjema 2A og 2B.

⁶² Kommuneloven § 45 nr 1

⁶³ Budsjettforskriften, § 4 første ledd

⁶⁴ Budsjettforskriften, § 4 tredje ledd

⁶⁵ Budsjettforskriften, § 5 femte ledd

Kommunen kan ta opp lån for å finansiere investeringer i bygninger, anlegg og varige driftsmidler til eget bruk ⁶⁶. I tillegg kan kommunen ta opp lån til:

- Konvertere eldre lånegjeld
- Lån til forsikringsteknisk dekning i pensjonsordningen
- Likviditetslån
- Lån for videre utlån og til forskuttering ved avtale om full refusjon
- Lån til eget lånefond

I denne veilederen er lånevedtaket knyttet til investeringer i varige driftsmidler, og ikke de øvrige lånevedtakene.

Krav til budsjett og lån gir føringer for hvordan kommunen utformer forslag til vedtak.

Følgende momenter bør kommunen vurdere, herunder rekkefølgen på vedtaket:

- Det bør henvises eksplisitt til hva som er kommunens årsbudsjett, og som kommunestyret inviteres til å vedta. Dersom dette er år 1 i økonomiplanen, bør dette formuleres i selve vedtaket.
- Skjema 2A og 2B, inkludert eventuelle endringer i disse, skal komme før kommunestyret inviteres til å vedta rammen for opptak av lån.
- Rådmannen må sikres tilstrekkelig fullmakter til å gjennomføre låneopptaket, og eventuelt ha fullmakt til å signere de låneopptakene som kommunestyret har forutsatt. Regler om å gjennomføre låneopptak og å gi fullmakter kan også være regulert i kommunens finansreglement. Finansreglementet vil inneholde bindende rammer for kommunens låneopptak som ikke kan fravikes.

De obligatoriske oversiktene i årsbudsjettet viser bruk av lån og ikke selve låneopptaket. Ved vedtak om årets budsjett har kommunestyret bestemt hvor mye som skal brukes av lånemidler i året, men dette behøver ikke nødvendigvis innebære nye låneopptak. Kommunen kan allerede ha ubrukte lånemidler som kan benyttes til finansiering av investeringene. Låneopptak må derfor formelt vedtas i et eget kommunestyrevedtak, eller spesifiseres særskilt i budsjettvedtaket.

⁶⁶ Kommuneloven § 50 nr 1

Eksempelvis kan forslag til vedtak formuleres slik⁶⁷:

1. Forslag til investeringsbudsjett vedtas, jf skjema 2A og 2B vedlagt, herunder mål og premisser for bevilgningene.
2. Rammen for opptak av lån settes til x,x mill. i 20x1⁶⁸. For resterende bruk av lån i budsjettet (y,y mill.) benyttes ubrukte lånemidler z,z mill.
3. Rådmannen delegeres fullmakt til å ta opp lån og godta rentebetingelsene og øvrige betingelser for nye lån⁶⁹, samt undertegne lånedokumentene. Avdragstiden tilpasses bestemmelsene i kommuneloven § 50 nr 7.

Kommunestyrets vedtatte årsbudsjett er bindende, og eventuelle endringer i årsbudsjettet skal gjøres av kommunestyret selv⁷⁰. Det at kommunestyret eventuelt gir underordnede organer en fullmakt til å fordele det vedtatte budsjettet, har ikke betydning for hvilket nivå som er bindende. Slik videredelegering er en praktisk måte å fordele gitte rammer på til organer og nivåer internt i kommunen. Senere budsjettoppfølging og avviksrapportering til kommunestyret må relateres til kommunestyrets eget vedtatte investeringsbudsjett.

⁶⁷ Gjelder ikke lån til videre utlån eller likviditetslån

⁶⁸ Beløpet vil være begrenset oppad til det som er ført opp i årsbudsjettet, jf. kommuneloven § 50 nr. 1.

⁶⁹ Jf dog de begrensninger som eventuelt følger av kommunens finansreglement

⁷⁰ Kommuneloven § 47 nr 1

8.3. Vedtak om løpende rapportering av regnskapet gjennom året

Forskrift om årsbudsjett pålegger rådmannen å ha etablert en løpende rapportering til kommunestyret⁷¹. Ifølge merknadene til denne bestemmelsen framgår det at rapportering skal skje med jevne mellomrom, og minst to ganger per år, dvs per tertial. I denne rapporteringen er det forutsatt at det redegjøres for utviklingen i inntekter og utgifter sammenholdt mot det vedtatte årsbudsjettet. Forskriften forutsetter også at rådmannen fremmer forslag til korrigerende tiltak dersom det ligger an til nevneverdige avvik. Forskriften har ikke redegjort for hvor stort avviket skal være før det er å betrakte som et nevneverdig avvik, men dette kan avklares med kommunestyret i forbindelse med behandlingen av årsbudsjettet, eventuelt gjennom et økonomireglement eller finansreglement.

Vedtaket knyttet til den løpende rapporteringen av regnskapet kan formuleres slik:

Forslag til vedtak (som implisitt også omfatter investeringsdelen):

1. Kommunestyret tar tertialrapport per 31.8.20x1 til orientering.

Dersom det er behov for å fatte vedtak om budsjettjusteringer, kan dette innarbeides som en del av tertialrapporten, eller at det skjer gjennom en egen sak til kommunestyret. Det vesentligste er å få dekket de vedtakspunktene som rådmannen trenger for å kunne gjennomføre nødvendige endringer.

Dersom man velger å innarbeide dette som en del av tertialrapporten, kan vedtaket formuleres slik:

2. Tilleggsbevilgninger/merinntekter/omdisponeringer som fremgår av vedlegg x, vedtas.
3. Rammen for låneopptak 20x1 økes med x,x mill. til y,y mill. (Eventuelt bruk av ubrukte lånemidler økes til z,z mill.)

⁷¹ Budsjettforskriften § 10

8.4. Vedtak om årsregnskap

Kommunene er i kommuneloven pålagt å utarbeide et årsregnskap⁷², og i forskrift om årsregnskap og årsberetning er det listet opp hvilken informasjon investeringsregnskapet skal omfatte. Denne er sammenfallende med kravene til investeringsbudsjettet gitt ovenfor. På samme måte som for investeringsbudsjettet viser også regnskapsforskriften til vedlegg for nærmere spesifiserte krav til investeringsregnskapets oppstilling, jf vedlegg 2 (skjema 2A og 2B). Videre bestemmer forskriften at regnskapstallene skal angis med samme detaljeringsnivå som kommunen har benyttet i årsbudsjettet.

Forslag til vedtak (som implisitt omfatter investeringsregnskapet)⁷³:

1. Kommunestyret vedtar det framlagte årsregnskap 20x1.

8.5. Vedtak vedrørende dekking av udekket og disponering av udisponert i budsjettet

Dersom investeringsregnskapet avsluttes med udekket eller udisponert beløp, skal dette inndeckes eller disponeres i det året som investeringsregnskapet legges fram⁷⁴ (20x1-regnskap blir behandlet innen 30.6.20x2). Det er ikke bestemt hvorvidt inndecking eller disponering skal skje i forbindelse med behandlingen av årsregnskapet eller ikke, men det er naturlig at dette besluttes i forbindelse med behandlingen av årsregnskapet.

Det er tilstrekkelig at vedtaket fører opp det udekkede beløpet, alternativt fører opp det udisponerte beløpet. Hvordan udekket finansieres eller hvordan udisponert disponeres, er ikke nødvendig, da investeringsbudsjettet skal vedtas i balanse, altså at inndecking og disponering blir tatt hensyn til ved balanseringen av budsjettet.

Forslag til vedtak v/udekket (etter behandling av årsregnskapet for 20x1):

1. Investeringsregnskapets udekkede beløp på x,x mill. føres opp til inndecking på investeringsbudsjettet for 20x2.

Alternativt v/udisponert:

2. Investeringsregnskapets udisponerte beløp på x,x mill. føres opp til disponering på investeringsbudsjettet for 20x2.

⁷² Kommuneloven § 48 nr 1

⁷³ Merk at håndtering av regnskapsmessig over-/underskudd i driftsregnskapet også skal tas med i vedtaket, jf koml. § 48 nr. 3

⁷⁴ Regnskapsforskriften § 9 siste ledd

8.6. Vedtak om prosjektregnskaper

Det er ikke stilt regulatoriske krav til rapportering og behandling av prosjektregnskaper, verken løpende eller som sluttregnskap. Likevel vil informasjon om utviklingen i større investeringsprosjekter være nødvendig å følge opp, både i forhold til en vedtatt kostnadsramme, og som innspill til justering av årlige budsjetter med finansiering. Antagelig vil det i løpende rapportering være formålstjenlig å fremme sak samlet for alle større investeringsprosjekter eller investeringsrammer fordelt på sektorer.

Derfor kan det settes opp følgende forslag til vedtak:

1. Kommunestyret tar fremlagte regnskapsrapport knyttet til investeringsprosjekter per xx.xx.20x1 til orientering.
2. Kommunestyret vedtar følgende endringer i kostnadsrammene:
 - a. Investering a) økes med x,x mill. til xxx,x mill.
 - b. Investering b) reduseres med y,y mill. til yyy,y mill.
3. For endringer i kostnadsrammene som får konsekvenser for årets bevilgninger og finansiering, vises det til egen sak om budsjettjusteringer, sak xx/20x1.

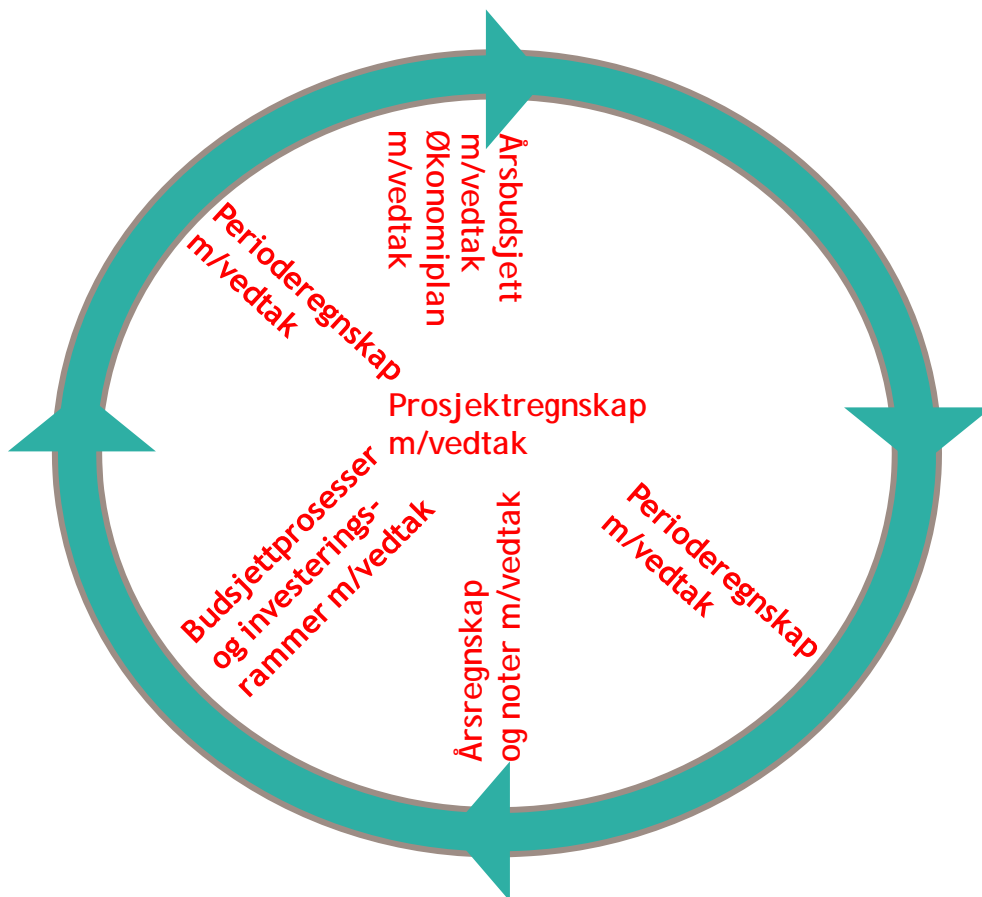
Et sluttregnskap er regnskap for hvert enkelt prosjekt. Den viktigste informasjonen er utgifter påløpt i prosjektet, men det kan hende kommunestyret også ønsker å få fram prosjektspesifikk finansiering. Det er viktig å merke seg at investeringsprosjektets utgifter og investeringsregnskapets samlede finansiering er vedtatt gjennom den årlige behandlingen av disse sakene. Et sluttregnskap for et investeringsprosjekt er altså årsuavhengig og bevilgningsuavhengig, men likevel kostnadsrammeavhengig.

Forslag til vedtak for behandling av sluttregnskapet kan være:

1. Kommunestyret tar sluttregnskapet for investeringsprosjektet "nn" til orientering. Det viser påløpt utgift på i alt xxx,x mill. mot justert kostnadsramme på yyy,y mill., dvs en overskridelse/besparelse på zz,z mill.

9. Vedlegg

9.1. Årshjulet – behandling av økonomisaker



Kommunestyrets behandling av økonomisaker skjer i gjennom hele året, og er illustrert som et eksempel i figuren ovenfor. De mest regulære sakene er:

- Økonomiplan og årsbudsjettarbeidet starter på forsommeren/sommeren med "rammekonferanser", herunder drøfting av investeringsrammer. Ofte blir slike drøftingsmøter fulgt opp med flere drøftingsmøter utover høsten.
- Økonomiplan og årsbudsjett blir vedtatt før nyttår.
- Perioderegnskap med budsjettoppfølging skjer vanligvis enten per kvartal eller per tertial.
- Årsregnskapet og årsberetningen behandles innen 30. juni.
- Prosjektregnskaper og oppfølging skjer løpende, ofte i forbindelse med kvartals- eller tertialrapportering.
- Sluttregnskaper for investeringsprosjekter behandles når prosjektet er ferdigstilt og det varige driftsmidlet tatt i bruk, dvs på ulike tider på året.

9.2.Utdrag fra kommuneloven

§ 44. Økonomiplan.

1. Kommunestyret og fylkestinget skal en gang i året vedta en rullerende økonomiplan.
2. Økonomiplanen skal omfatte minst de fire neste budsjettår.
3. Økonomiplanen skal omfatte hele kommunens eller fylkeskommunens virksomhet og gi en realistisk oversikt over sannsynlige inntekter, forventede utgifter og prioriterte oppgaver i planperioden. Planen skal være satt opp på en oversiktlig måte.
4. I økonomiplanen skal det for hvert enkelt år økonomiplanen omfatter anvises dekning for de utgifter og oppgaver som er ført opp, jf. § 46 nr. 6.
5. Planer som omfatter avgrensede deler av kommunens eller fylkeskommunens virksomhet, skal integreres i økonomiplanleggingen og bruken av midler innarbeides i planen.
6. Kommunestyret og fylkestinget vedtar selv økonomiplanen og endringer i denne. Vedtaket treffes på grunnlag av innstilling fra formannskapet eller fylkesutvalget. Ved parlamentarisk styreform skal rådet avgi innstilling som nevnt.
7. Innstillingen til økonomiplan, med de forslag til vedtak som foreligger, skal legges ut til alminnelig ettersyn minst 14 dager før den behandles i kommunestyret eller fylkestinget. Dette gjelder likevel ikke ved innstilling som gjelder endringer i økonomiplanen.
8. Økonomiplanen og endringer i denne oversendes departementet til orientering.

§ 45. Årsbudsjettet.

1. Kommunestyret og fylkestinget skal innen årets utgang vedta budsjett for det kommende kalenderår.
2. Kommunestyret og fylkestinget vedtar selv årsbudsjettet og endringer i dette. Vedtaket treffes på grunnlag av innstilling fra formannskapet eller fylkesutvalget. Ved parlamentarisk styreform skal rådet avgi innstilling som nevnt.
3. Innstillingen til årsbudsjett, med alle de forslag til vedtak som foreligger, skal legges ut til alminnelig ettersyn minst 14 dager før den behandles i kommunestyret eller fylkestinget. Dette gjelder likevel ikke ved innstilling som gjelder endringer i årsbudsjettet.
4. Kommunestyrets og fylkestingets vedtak om årsbudsjett, samt formannskapets og fylkesutvalgets saksdokumenter, sendes departementet til orientering.

§ 46. Årsbudsjettets innhold.

1. Årsbudsjettet er en bindende plan for kommunens eller fylkeskommunens midler og anvendelsen av disse i budsjettåret. I bevilgninger til formål kan det likevel gjøres fradrag for tilhørende inntekter. Kravet om budsjettgjæmsel på utbetalingstidspunktet gjelder ikke for utbetalinger som kommunen eller fylkeskommunen er rettslig forpliktet til å foreta.
2. Årsbudsjettet skal omfatte hele kommunens eller fylkeskommunens virksomhet.
3. Årsbudsjettet skal være realistisk. Det skal fastsettes på grunnlag av de inntekter og utgifter som kommunen eller fylkeskommunen kan forvente i budsjettåret.
4. Årsbudsjettet skal være stilt opp på en oversiktlig måte. Kommunestyrets eller fylkestingets prioriteringer, samt de målsettinger og premisser som årsbudsjettet bygger på, skal komme tydelig fram.
5. Årsbudsjettet skal være inndelt i en driftsdel og en investeringsdel.

6. Det skal budsjetteres med et driftsresultat som minst er tilstrekkelig til å dekke renter, avdrag og nødvendige avsetninger.

7. I årsbudsjettet kan det avsettes midler til bruk i senere budsjettår.

8. Departementet kan gi nærmere regler om årsbudsjettet og innstilling til årsbudsjettet. I disse reglene kan det stilles krav om oversikter over inntekter og utgifter for kommunens eller fylkeskommunens samlede virksomhet.

§ 47. Årsbudsjettets bindende virkning.

1. Kommunestyrets eller fylkestingets bevilgninger i årsbudsjettet er bindende for underordnede organer. Dette gjelder ikke for utbetalinger kommunen eller fylkeskommunen er rettslig forpliktet til å foreta, jf. § 46 nr. 1 tredje punktum.

2. Skjer det endringer i løpet av budsjettåret som kan få betydning for de inntekter og utgifter som årsbudsjettet bygger på, skal administrasjonssjefen, kommunerådets leder eller fylkesrådets leder gi melding til kommunestyret eller fylkestinget.

3. Får kommunestyret eller fylkestinget melding etter nr. 2 foran, skal det foreta nødvendige endringer i budsjettet. Det samme gjelder når det på annen måte gjøres kjent med forhold som kan bety vesentlig svikt i inntektene eller en vesentlig økning i utgiftene i forhold til budsjettet.

§ 48. Årsregnskapet og årsberetningen.

1. Kommuner og fylkeskommuner skal for hvert kalenderår utarbeide årsregnskap og årsberetning.

2. Årsregnskapet skal omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året, og anvendelsen av midlene. Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes. Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsmessig praksis.

3. Kommunestyret og fylkestinget vedtar selv årsregnskapet. Vedtaket treffes på grunnlag av innstilling fra formannskapet eller fylkesutvalget. Ved parlamentarisk styreform skal rådet avgis innstilling som nevnt. Vedtaket må angi disponering av regnskapsmessig overskudd eller dekning av regnskapsmessig underskudd.

4. Underskudd på årsregnskapet som ikke kan dekkes på budsjettet i det år regnskapet legges fram, skal føres opp til dekning i det følgende års budsjett. Under særlige forhold kan kommunestyret og fylkestinget, etter å ha foretatt de nødvendige endringer i økonomiplanen, vedta at underskuddet skal dekkes over inntil ytterligere to år. I tilfeller der de samfunnsmessige og økonomiske konsekvensene av at kommunen eller fylkeskommunen skal dekke underskudd etter første og annet punktum vil bli uforholdsmessig store, kan departementet godkjenne vedtak om at underskuddet dekkes over mer enn fire år. Underskudd kan likevel ikke dekkes over mer enn ti år.

5. I årsberetningen skal det gis opplysninger om forhold som er viktige for å bedømme kommunens eller fylkeskommunens økonomiske stilling og resultatet av virksomheten, som ikke fremgår av årsregnskapet, samt om andre forhold av vesentlig betydning for kommunen eller fylkeskommunen. Det skal også redegjøres for tiltak som er iverksatt og tiltak som planlegges iverksatt for å sikre en høy etisk standard i virksomheten. Det skal redegjøres for den faktiske tilstanden når det gjelder likestilling i fylkeskommunen eller kommunen. Det skal også redegjøres for tiltak som er iverksatt, og tiltak som planlegges iverksatt for å fremme likestilling og for å hindre forskjellsbehandling i strid med likestillingsloven, samt for å fremme formålet i diskrimineringsloven og i tilgjengelighetsloven.

6. Departementet kan gi forskrift med nærmere regler om årsregnskapet, årsberetningen og regnskapsføringen.

9.3.Utdrag fra budsjettforskriften

§ 3. Innstilling til årsbudsjett

For de forslag til årsbudsjett som oversendes fra formannskapet eller fylkesutvalget, eventuelt kommune- eller fylkesrådet, gjelder § 5 om årsbudsjettets deler og § 6 om årsbudsjettets innhold og inndeling tilsvarende.

Innstilling til årsbudsjett skal legges ut til alminnelig ettersyn tidlig nok til at allmennheten får anledning til reelt å vurdere de fremsatte forslag og senest 14 dager før innstillingen behandles av kommunestyret eller fylkestinget.

§ 4. Vedtak om årsbudsjett

Kommunestyret eller fylkestinget vedtar selv kommunens eller fylkeskommunens årsbudsjett.

Årsbudsjettet skal framstilles i et samlet dokument, eventuelt sammen med kommunens eller fylkeskommunens økonomiplan, når det er vedtatt av kommunestyret eller fylkestinget. I dette dokumentet skal inngå driftsbudsjettet og investeringsbudsjettet med beløp og tekst, jf. § 5 og § 6, samt de premisser og forutsetninger årsbudsjettet bygger på.

Innenfor de bevilgninger som er fastsatt i årsbudsjettet, kan kommunestyret eller fylkestinget tildele underordnede kollegiale organer myndighet til å foreta en videre fordeling av de bevilgninger som er oppført i årsbudsjettet. Slike fordelinger er ikke å anse som en del av årsbudsjettet, og skal ikke framstilles i årsbudsjettdokumentet, jf. annet ledd.

§ 5. Årsbudsjettets deler

Årsbudsjettet skal bestå av et driftsbudsjett og et investeringsbudsjett.

Driftsbudsjettet skal omfatte:

1. Alle løpende inntekter og innbetalinger i året.
2. Løpende inntekter og innbetalinger avsatt i tidligere budsjettperioder som planlegges anvendt i årsbudsjettet.
3. Anvendelsen av midler som nevnt i nr. 1 og 2 i driftsbudsjettet, herunder avsetninger av slike midler for anvendelse i senere budsjettperioder og til finansiering av investeringer ført opp i årets investeringsbudsjett.

Kommunestyret eller fylkestinget avgjør selv om bevilgninger i driftsbudsjettet skal gis som bruttobevilgninger, nettobevilgninger eller ved å kombinere brutto- og nettobevilgninger.

Driftsbudsjettet skal settes opp i balanse, slik at alle inntekter, innbetalinger og bruk av avsetninger er endelig disponert eller ført opp til avsetning for bruk i senere budsjettperioder. Dersom kommunestyret eller fylkestinget tidligere har vedtatt å fordele et regnskapsmessig merforbruk over flere år, jf. kommuneloven § 48 nr. 4, skal slik avsetning være dekket inn. Tilsvarende gjelder for øvrige pliktige avsetninger.

Investeringsbudsjettet skal omfatte:

1. Bruk av lånemidler.
2. Inntekter fra salg av anleggsmidler, og inntekter og innbetalinger knyttet til investeringsprosjekter, jf. likevel § 5 sjette ledd.
3. Øvrige inntekter og innbetalinger som ikke er løpende.
4. Inntekter og innbetalinger som nevnt under nr. 1 – 3 avsatt i tidligere budsjettperioder som planlegges anvendt i årsbudsjettet.
5. Inntekter i driftsbudsjettet planlagt anvendt for investeringer ført opp i årets

investeringsbudsjett.

6. Rammer for utlån, forskutteringer og tiltak av investeringsmessig karakter dekket inn ved inntekter og innbetalinger som nevnt under nr. 1 – 5, herunder avsetninger.
7. Øvrige finansieringstransaksjoner knyttet til utlån og forskutteringer.

Ved salg av finansielle anleggsmidler, skal en andel av salgsinntekten regnes som løpende inntekt i samsvar med nærmere regler i forskrift 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 3 fjerde og femte ledd.

Investeringsbudsjettet skal settes opp i balanse, slik at alle utgifter, utbetalinger og avsetninger bevilgningsmessig er dekket inn.

Årsbudsjettet skal minst vise beløp for det år budsjettet gjelder for, det foregående budsjettår og det sist vedtatte årsregnskap.

Negativ saldo på egenkapitalkonto for endring i regnskapsprinsipp skal ikke dekkes inn. Positiv saldo på egenkapitalkonto for endring i regnskapsprinsipp regnes ikke som avsetninger, og kan ikke anvendes til finansiering av utgifter.

For budsjettåret 2010 skal minimum 20 prosent av merverdiavgiftskompensasjonen fra investeringer overføres til investeringsregnskapet. For 2011 skal minimum 40 prosent overføres, for 2012 minimum 60 prosent og for 2013 minimum 80 prosent. Fra og med budsjettåret 2014 skal merverdiavgiftskompensasjonen fra investeringer i sin helhet regnes som inntekter knyttet til investeringsprosjekter og budsjetteres i investeringsregnskapet, jf. femte ledd nr. 2.

0 Endret ved forskrifter 22 sep 2004 nr. 1305 (fom regnskapsåret 2004), 10 des 2007 nr. 1682 (i kraft 1 jan 2008), 20 juni 2008 nr. 1025.

§ 6. Årsbudsjettets innhold og inndeling

I tilknytning til årsbudsjettet skal det gjøres rede for de grunnleggende prinsipper kommunen eller fylkeskommunen har nyttet ved framstilling av årsbudsjettet. En beskrivelse av organiseringen av arbeidet med årsbudsjettet skal inngå i redegjørelsen.

Den enkelte bevilgning skal føres opp med beløp og en tekst som angir hva bevilgningen gjelder. I tilknytning til bevilgningen skal kommunestyret eller fylkestinget angi mål og premisser knyttet til bruken av bevilgningen. Slik angivelse kan likevel utelates dersom anvendelsen åpenbart følger av bevilgningens tekst og beløp.

De anslag over inntekter og innbetalinger som er ført opp i årsbudsjettet skal angis med beløp og en tekst som angir hva inntekten eller innbetalingen gjelder. Når dette må anses nødvendig av hensyn til at årsbudsjettet skal være fullstendig og oversiktlig, skal anslaget ledsages av en nærmere redegjørelse.

Årsbudsjettet skal stilles opp slik at alle forventede inntekter, innbetalinger og bruk av avsetninger samt utgifter, utbetalinger og avsetninger i året skal tas med uavhengig av om de kan påregnes å være betalt eller ikke ved budsjettårets utgang.

I årsbudsjettet kan føres opp midler til avsetning for bruk i senere budsjettperioder. Midler som i medhold av lov, forskrift eller avtale er reservert særskilte formål skal avsettes til fond reservert for nevnte formål. Øvrige avsetninger, herunder pliktig inndekking av tidligere års regnskapsmessig merforbruk, føres opp til styrking av kommunens eller fylkeskommunens frie fondsbeholdning.

Årsbudsjettet skal inndeles på en slik måte at det tilfredsstillende de krav som er stilt i medhold av kommuneloven. Nærmere krav til årsbudsjettets inndeling er gitt i vedlegg 1 og 2 til denne forskrift. Kommunestyret eller fylkestinget avgjør selv hvordan den ytterligere inndeling av årsbudsjettet skal skje.

§ 10. Budsjetstying

Administrasjonssjefen, eventuelt kommune- eller fylkesrådet, skal gjennom budsjettåret legge fram rapporter for kommunestyret eller fylkestinget som viser utviklingen i inntekter og innbetalinger og utgifter og utbetalinger i henhold til det vedtatte årsbudsjett. Dersom administrasjonssjefen eller kommune- eller fylkesrådet finner rimelig grunn til å anta at det kan oppstå nevneverdige avvik i forhold til vedtatt eller regulert årsbudsjett, skal det i rapportene til kommunestyret eller fylkestinget foreslås nødvendige tiltak.

§ 11. Endringer i årsbudsjettet

Det skal foretas endringer i årsbudsjettet når dette må anses påkrevd. Kommunestyret eller fylkestinget skal selv foreta de nødvendige endringer i årsbudsjettet.

9.4.Utdrag fra regnskapsforskriften

§ 9. Årsavslutningen

Dersom driftsregnskapet ved regnskapsavslutningen viser seg å gi et regnskapsmessig merforbruk, skal dette reduseres ved å:

1. Stryke eventuelle budsjetterte overføringer fra driftsregnskapet til finansiering av utgifter i årets investeringsregnskap vedtatt av kommunestyret eller fylkestinget selv.
2. Stryke eventuelle avsetninger til fond når disse har vært forutsatt finansiert av årets eller tidligere års løpende inntekter eller innbetalinger.
3. Stryke budsjettert inndekning av tidligere års regnskapsmessige merforbruk når dette har vært forutsatt finansiert av årets eller tidligere års løpende inntekter eller innbetalinger.

Strykninger gjennomføres inntil en har tilfredsstilt kravet om at det ikke er foretatt avsetninger/overføringer som ikke er unntatt fra strykninger, samtidig som at kommunen eller fylkeskommunen har et regnskapsmessig merforbruk. Strykninger av budsjettert inndekning av tidligere års regnskapsmessige merforbruk kan først skje når strykninger etter nr. 1 og 2 er gjennomført.

Unntatt fra bestemmelsene om strykninger er avsetninger som er begrunnet i at midlene i medhold av lov, forskrift eller avtale er reservert særskilte formål.

Dersom utgifter, utbetalinger og avsetninger i investeringsregnskapet ikke fullt ut kan finansieres av inntekter, innbetalinger og bruk av avsetninger i investeringsregnskapet, skal det udekkede beløpet føres opp til dekning på investeringsbudsjettet i det år regnskapet legges frem. Det udekkede beløpet skal først reduseres ved å redusere budsjetterte avsetninger finansiert av inntekter i investeringsregnskapet og ved å overføre budsjettert, ikke disponert bruk av ubundne investeringsfond til prosjekter med manglende finansiell dekning. Eventuelle udisponerte beløp i investeringsregnskapet føres opp til inntekt i investeringsbudsjettet i det år regnskapet legges frem.

§ 10. Regnskapsfrister og behandling av årsregnskap og årsberetning

Årsregnskapet og årsberetningen skal vedtas av kommunestyret og fylkestinget selv senest seks måneder etter regnskapsårets slutt.

Årsregnskapet skal være avlagt innen 15. februar i året etter regnskapsåret.

Administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet utarbeider årsberetningen, og fremmer denne for det organ kommunestyret eller fylkestinget bestemmer. Årsberetningen skal avgis uten ugrunnet opphold, og senest innen 31. mars. Hvis årsberetningen ikke fremmes for kontrollutvalget, skal den oversendes til kontrollutvalget før kontrollutvalget avgir uttalelse til årsregnskapet. Årsberetningen skal foreligge til behandling i kommunestyret eller fylkestinget samtidig med at årsregnskapet skal behandles.

Der det er vesentlige avvik mellom utgifter i årsregnskapet og bevilgning til formålet i regulert budsjett, skal det redegjøres for avviket. Tilsvarende gjelder ved avvik mellom inntekter i årsregnskapet og regulert budsjett.

Administrasjonssjefen eller kommune-/fylkesrådet skal vurdere tiltak for å bedre den økonomiske oppfølgingen gjennom året dersom det oppstår vesentlige avvik fra regulert budsjett.

9.5. Budsjett- og regnskapsskjema 2A og 2B

Budsjettskjema 2A – Investeringsbudsjettet

		Budsjett (år t)	Budsjett (år t-1)	Regnskap (år t-2)
1	Investeringer i anleggsmidler			
2	Utlån og forskutteringer			
3	Avdrag på lån			
4	Avsetninger			
5	Årets finansieringsbehov	SUM(L1:L4)		
6	Finansiert slik:			
7	Bruk av lånemidler			
8	Inntekter fra salg av anleggsmidler			
9	Tilskudd til investeringer			
10	Mottatte avdrag på utlån og refusjoner			
11	Andre inntekter			
12	Sum ekstern finansiering	SUM(L7:L11)		
13	Overført fra driftsbudsjettet			
14	Bruk av avsetninger			
15	Sum finansiering	SUM(L12:L14)		
16	Udekket/udisponert = 0	L5 – L15		

Budsjettskjema 2B – Investeringsbudsjettet

Til investeringer i anleggsmidler (fra budsjettskjema 2A)

Fordelt slik:

Her føres opp den nærmere fordeling av « Investeringer i anleggsmidler » på de ulike investeringsrammene/prosjektene spesifisert i henhold til kommunestyrets/fylkekestingets vedtak.

For Regnskapsskjema 2A og 2B er oppstillingen (radene) like som for budsjettskjemaene, men kolonnene er disse:

	Regnskap (år t)	Regulert budsjett (år t)	Opprinnelig budsjett (år t)	Regnskap (år t-1)

9.6.Særbudsjett og særregnskap for foretakene – vedlegg 2 om investeringsdel

Investeringer i anleggsmidler

Utlån og forskutteringer

Avdrag på lån

Avsetninger

Årets finansieringsbehov

Finansiert slik:

Bruk av lånemidler

Inntekter fra salg av anleggsmidler

Tilskudd til investeringer

Mottatte avdrag på utlån og refusjoner

Andre inntekter

Sum ekstern finansiering

Overført fra driftsdelen

Bruk av avsetninger

Sum finansiering

Udekket/udisponert

9.7.Årsbudsjett og årsregnskap for interkommunale selskaper – vedlegg B om kapitalbudsjett/-regnskap for selskaper som følger kommunelovens prinsipper

Investeringer

Investeringer i varige driftsmidler

Utlån, kjøp av aksjer og andeler

Sum investeringer

Finansiering

Bruk av lån

Salg av fast eiendom

Tilskudd og refusjoner vedrørende investeringer

Mottatte avdrag på utlån

Salg av aksjer og andeler

Bidrag fra årets driftsbudsjett/-regnskap

Netto avsetninger

Sum finansiering

Utgitt av:
Kommunal- og regionaldepartementet

Publikasjonskode: H-2270
Trykk: Departementenes servicesenter 10/11

