



DET KONGELIGE
KOMMUNAL- OG REGIONALDEPARTEMENT

Norges Kommunerevisorforbund
Postboks 1417 Vika

0115 OSLO

Deres ref

Vår ref
09/1295-1 BED

Dato 07 APR 2010

Budsjettering og regnskapsføring av investeringer

Vi viser til brev av 10.12.2009 med anmodning om departementets vurderinger knyttet til budsjettering av investeringer og avslutning av investeringsregnskapet i kommuner og fylkeskommuner.

I tilknytning til dette peker NKRF på behovet for enkelte endringer eller presiseringer i regelverket. Vår tilbakemelding her begrenser seg til en tolkning av regelverket.

Innledningsvis vil vi oppsummere rammene for budsjettering av investeringer og avslutning av investeringsregnskapet. Det er vår forståelse av regelverket at:

- Investeringsbudsjettet er ettårig, og ikke årsuavhengig.
- Årsbudsjettet er bindende for underordnede organer, og årlige bevilgninger er nødvendig for å kunne pådra kommunen eller fylkeskommunen utgifter i budsjettåret. Investeringsbudsjettet må reguleres ved behov for å tilfredsstillere lovens krav til balanse, realisme mv.
- Begrepet udekket/udisponert gjelder differansen mellom samlet tilgang og samlet bruk av midler i året, og ikke avvik på de enkelte investeringsrammene eller avvik på enkeltprosjektnivå.
- Med unntak av midler som er reservert særskilte formål i henhold til lov, forskrift eller avtale (med giver), regnes alle midler i prinsippet som frie. All tilgang på frie midler i investeringsregnskapet vil således måtte anses som felles finansiering av investeringsporteføljen dersom dette er nødvendig for å sikre tilstrekkelig samlet finansiell dekning i årets investeringsregnskap.

Regelverket kan ses i lys av at det i forbindelse med vedtak av investeringsbudsjettet, vil det overordnede for kommunens eller fylkeskommunens økonomi være at budsjettet samlet sett er i finansiell balanse det enkelte år. I denne sammenheng er det tilstrekkelig at de ulike investeringene samlet sett har den nødvendige (felles) finansiering. Det avgjørende for kommunens eller fylkeskommunens finansielle utvikling er videre hvordan de totale utgifter til investeringer i bygg og anlegg over tid er finansiert med henholdsvis egne midler, tilskudd og lån. Det vil her være av underordnet betydning for den finansielle utviklingen hvordan midler fra de ulike finansieringskildene eventuelt henføres (internt) til enkeltprosjekter.

På den annen side er det nødvendig at de enkelte investeringsprosjektene styres slik at man holder seg innenfor fastsatte kostnadsrammer. Når det gjelder prosjekter som går over flere år vil ikke nødvendigvis investeringsregnskapet alene, slik det skal settes opp i henhold til regnskapsreglene, gi all relevant informasjon for å kunne støtte opp under prosjektstyringen. Styringen med de enkelte investeringsprosjektene vil derfor også måtte baseres på opplysninger som kommer i tillegg til de obligatoriske regnskapsoppstillingene.

Det ligger til den enkelte kommune og fylkeskommune å etablere systemer og en praksis for budsjettering og regnskapsføring av investeringer som tilfredsstiller regelverket. Når det gjelder problemstillinger knyttet til avslutning av investeringsregnskapet, vil Foreningen for god kommunal regnskapsskikk kunne vurdere om det er grunnlag for å gi nærmere anbefalinger om dette innenfor rammene av lov og forskrift.

Vurderinger

Med investeringsbudsjettet (-regnskapet) mener vi i det følgende budsjettskjema (regnskapsskjema) 2A og 2B¹ slik det er vedtatt av kommunestyret (fylkestinget), med mindre annet er presisert.

Om årsbudsjettet som bindende plan for året

Kommunestyret skal for hvert budsjettår vedta kommunens årsbudsjett², med en driftsdel og en investeringsdel³. Årsbudsjettet skal være realistisk, og fastsettes på grunnlag av de inntekter og utgifter som kommunen kan forvente i budsjettåret⁴. Det følger således av kommuneloven at investeringsbudsjettet er ettårig, herunder bevilgningene slik de er fordelt i skjema 2B, og ikke årsuavhengig.

¹ Budsjettforskriften og regnskapsforskriften vedlegg 2

² Kommuneloven § 45 nr. 1.

³ Kommuneloven § 46 nr. 5.

⁴ Kommuneloven § 46 nr. 3.

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 fremdrift. Samtidig innebærer denne forståelsen 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.

Årsbudsjettet (herunder investeringsbudsjettet) er en bindende plan for anvendelsen av kommunens midler i budsjettåret⁵. Kommunen kan ikke foreta utbetalinger eller pådra seg utgifter i året utover de bevilgninger som er fastsatt i årsbudsjettet for budsjettåret, med unntak av utbetalinger som kommunen er rettslig forpliktet til å foreta⁶. Kommunestyrets bevilgninger⁷ i årsbudsjettet er bindende for underordnede organer⁸.

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 budsjettet⁹. 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.

Vår vurdering er at vedtak om endringer i årsbudsjettet også vil kunne være påkrevd selv om den totale budsjettbalansen ikke er forrykket. Vi anser at kravet til budsjettreguleringer også gjelder for de enkelte bevilgninger, når forventede utgifter overskrider de enkelte rammer som er vedtatt i årsbudsjettet¹⁰. Kravet til budsjettreguleringer ses i sammenheng med at kravene til årsbudsjettet (blant annet budsjettbalanse, realisme og at det foreligger bevilgninger som gir hjemmel til å disponere midler) også gjelder gjennom budsjettåret.

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

⁵ Kommuneloven § 46 nr. 1.

⁶ Kommuneloven §§ 47 nr. 1 og 46 nr. 1.

⁷ Budsjettforskriften § 2 bokstav l).

⁸ Kommuneloven § 47 nr. 1.

⁹ Kommuneloven §§ 47 nr. 3 og 47 nr. 2. Jf. også budsjettforskriften §§ 10 og 11.

¹⁰ Brev av 11.10.2007 fra KRD til Indre Østfold kommunerevisjon IKS.

Vi vil presisere at det ikke vil være tilstrekkelig for å oppfylle lovens krav til årsbudsjett og kravet om hjemmel til å disponere kommunens midler, å legge til grunn at investeringsprosjekter anses som fullfinansiert i henhold til en vedtatt økonomiplan eller tidligere års budsjettvedtak. Vedtatt økonomiplan (unntatt vedtak for år 1 i økonomiplanen, dersom dette er vedtatt som årsbudsjettet), eller tidligere års budsjettvedtak, kan etter vår vurdering av regelverket ikke regnes som bevilgninger som underordnet organ kan disponere.

Om avvik fra budsjettet og begrepene udekket/udisponert

Investeringsbudsjettet (skjema 2A) skal vise det samlede finansieringsbehovet i budsjettåret fordelt på de ulike typer utgifter, utbetalinger og avsetninger i investeringsbudsjettet, og årets samlede finansiering fordelt på de ulike typer finansieringskilder. Etter vår vurdering er det således naturlig å legge til grunn at investeringsbudsjettet, og følgelig investeringsregnskapet (skjema 2A), skal leses med utgangspunkt i forholdet mellom samlet tilgang og samlet bruk av midler innenfor året.

Ut fra dette må begrepene udekket og udisponert i investeringsregnskapet forstås som årets differanse mellom samlet tilgang (finansiering) og samlet bruk (finansieringsbehov) av midler. Som NKRF peker på i sitt brev innebærer dette at begrepene udekket og udisponert ikke gir et direkte uttrykk for resultatet av kommunens styring av enkeltprosjekter. I denne sammenheng mener vi at det for klarhets skyld vil være ryddigere at kommuner og fylkeskommuner benytter andre begreper enn udekket/udisponert for å beskrive avvik som gjelder enkeltrammer/-prosjekter i skjema 2B.

Et udekket beløp i investeringsregnskapet vil således innebære at samlet bruk av midler i regnskapsåret har overskredet årets samlede tilgang, og skal videre føres opp til dekning i budsjettet for det påfølgende år (skjema 2A)¹¹. Et udisponert beløp i investeringsregnskapet innebærer tilsvarende at samlet bruk av midler i regnskapsåret har vært lavere enn årets samlede tilgang. Det udisponerte beløpet vil inngå som en del av den samlede finansieringen i påfølgende års investeringsbudsjett/-regnskap (2A)¹².

I investeringsbudsjettet (skjema 2B) skal det angis den nærmere fordeling av bevilgningene (bruttoutgiftene) til "Investeringer i anleggsmidler", spesifisert på ulike investeringsrammer eller -prosjekter slik det vedtas av kommunestyret. Til dette vil vi presisere at det ikke er gitt regler med krav om at den enkelte investeringsramme eller det enkelte investeringsprosjekt skal føres opp i skjema 2B med detaljert finansiering fordelt etter ulike finansieringskilder, eller at kommunestyret på annet vis skal ta stilling til den nærmere finansieringen av enkeltprosjekter¹³.

¹¹ Regnskapsforskriften § 9 fjerde ledd.

¹² Regnskapsforskriften § 9 fjerde ledd.

¹³ Med de begrensninger som følger av kommuneloven § 50 om låneopptak og lovlige låneformål.

Regelverket er likevel ikke til hinder for en slik praksis. Imidlertid vil en slik praksis etter det vi forstår kunne medføre praktiske utfordringer, for eksempel som følge av kravet om at man skal overføre budsjettet, ikke disponert bruk av fond til prosjekter som har manglende finansiell dekning¹⁴.

Investeringsregnskapet (skjema 2B) skal på samme måte vise utgifter til "Investering i anleggsmidler" fordelt på de ulike investeringsrammene eller -prosjektene i henhold til spesifiseringen i årsbudsjettet. Investeringsregnskapet skal også vise budsjetterte beløp¹⁵. Dette innebærer at årets faktiske utgifter til investeringer i anleggsmidler sammenholdes med kommunestyrets bevilgninger til de ulike investeringsrammene eller -prosjektene i skjema 2B. Dersom det er vesentlige avvik mellom utgifter i årsregnskapet og årets bevilgninger til de enkelte formål, skal det redegjøres for avviket¹⁶. Her vil det være aktuelt å gi en omtale av om årets avvik skyldes tidsforskyvninger, kostnadsoverskridelser eller besparelser, eller andre avvik fra forutsetningene i årsbudsjettet. Sammenholdt med at det ikke er stilt krav om å spesifisere finansieringen av enkeltrammer/-prosjekter er det vår forståelse at regelverket slik sett legger an til et fokus på årets avvik på bevilgningsnivå, primært med henblikk på utgiftssiden (eventuelt med fratrekk for øremerkete investeringstilskudd).

Dersom investeringsbudsjettet er fastsatt på rammenivå, vil følgelig avvik knyttet til enkeltprosjekter måtte rapporteres særskilt (prosjektregnskap eller lignende) som tillegg til de obligatoriske regnskapsoppstillingene. For kommuner eller fylkeskommuner som velger å fastsette bevilgningene til investeringer på rammenivå er det ikke gitt nærmere regler for den interne rapportering av status og utvikling for enkeltprosjekter.

Om frie midler og disposisjonsfond

Vi legger til grunn at kommunens midler som regel er frie og ikke anses bundet til særskilte formål, med mindre det er tale om øremerkete midler, jf. nedenfor. Dette gjelder både driftsmidler og investeringsmidler, herunder lånemidler¹⁷.

I forlengelsen av vurderingene ovenfor legger vi også til grunn at all tilgang på frie midler i investeringsbudsjettet og -regnskapet i prinsippet bør, og i visse tilfeller skal, anses som felles finansiering av investeringsporteføljen, selv om visse frie midler henføres internt til bestemte formål i investeringsbudsjettet.

¹⁴ Regnskapsforskriften § 9 fjerde ledd andre punktum.

¹⁵ Regnskapsforskriften § 3 sjette ledd.

¹⁶ Regnskapsforskriften § 10 fjerde ledd. Kravet om å redegjøre for avvik gjelder også vedlegg 2A.

¹⁷ Med de begrensninger som følger av kommuneloven § 50 om låneopptak og lovlig låneformål.

Vi viser her til at dersom investeringsregnskapet (skjema 2A før avleggelse) viser et udekket beløp, skal det udekkede beløpet 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”¹⁸.

Vår forståelse av denne bestemmelsen er for det første at årets (frie) inntekter som etter investeringsbudsjettet er tiltenkt avsetninger likevel skal inngå som (felles) finansiering i årets investeringsregnskap, i den grad dette er nødvendig for å redusere eller fjerne eventuell udekket beløp i årets investeringsregnskap. For det andre er vår forståelse her at dersom det er nødvendig for å redusere eller fjerne et udekket beløp, skal bruk av ubundne investeringsfond (frie midler) ikke reduseres i regnskapet selv om midlene internt er henført til et enkeltprosjekt som isolert sett likevel ikke ”trenger” disse midlene som finansiering i det aktuelle året.

Eksempelvis vil denne bestemmelsen være styrende i tilfeller der midler på ubundne investeringsfond er henført som finansiering av ett enkeltprosjekt som oppnår besparelser eller blir forsinket, samtidig som det er kostnadsoverskridelser på andre prosjekter.

Unntatt er altså øremerkede midler, det vil si midler reservert særskilte formål etter lov, forskrift eller avtale¹⁹. Vi legger følgelig til grunn at ubrukte øremerkete investeringstilskudd ikke inngår som felles finansiering, men skal avsettes til bundet investeringsfond. Binding av midler til særskilte formål (øremerking) må etter vår vurdering følge av lov, forskrift eller avtale med giver. Dette gjelder også investeringsmidler. Dette innebærer at midler ikke kan bindes av kommunen eller fylkeskommunen selv til bestemte investeringsformål, prosjekter, eller særskilte avsetninger, jf. våre vurderinger ovenfor. Intern henføring av frie midler som finansiering av bestemte prosjekter kan således ikke regnes som øremerking av midler.

Vår forståelse er videre at frie midler i driftsregnskapet heller ikke kan bindes til investeringsformål²⁰. Dette innebærer at det ikke skal overføres midler fra drift til investering utover det som er nødvendig for at investeringsbudsjettet/-regnskapet skal ha finansiell dekning²¹. Herunder kan midler som er overført fra drift til investering heller ikke avsettes på ubundet investeringsfond. Unntatt fra dette er pålagte overføringer av momskompensasjon for investeringsutgifter fra drift til investering²².

¹⁸ Regnskapsforskriften § 9 fjerde ledd andre punktum.

¹⁹ Regnskapsforskriften § 9 tredje ledd.

²⁰ Brev av 28.4.2004 og 18.5.2004 fra KRD til Bærum kommune.

²¹ Regnskapsforskriften § 3 tredje ledd nr. 5.

²² Budsjettforskriften § 5 siste ledd og regnskapsforskriften § 3 siste ledd.

Etter reglene er det åpning for at bruk av disposisjonsfond kan benyttes som finansiering i investeringsbudsjettet/-regnskapet direkte, uten at dette føres som en overføring av midler fra drift til investering. Som en følge av at frie driftsmidler ikke kan bindes til investeringsformål, er det vår forståelse at også bruk av disposisjonsfond bare kan føres direkte i investeringsregnskapet inntil det nivået (innenfor budsjettets rammer) som er nødvendig for å sikre finansiell dekning i årets investeringsregnskap.

Som en følge av at bruk av midler på disposisjonsfond i investeringsregnskapet ikke må skje som en overføring fra drift til investeringer, vil strykningsreglene ikke komme til anvendelse på slike tilfeller.

I den grad øremerkete midler på bundet driftsfond etter vilkårene kan benyttes til investeringstiltak, følger det etter vår vurdering av de obligatoriske oppstillingene for budsjettet og regnskapet at bruk av bundne driftsfond også kan føres direkte i investeringsdelen, tilsvarende det som gjelder for disposisjonsfond.

Med hilsen



Thor Bernstrøm e.f.
avdelingsdirektør



Bent Devik
seniorrådgiver

Kopi til:

Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring

Forening for god kommunal regnskapsskikk (GKRS)

Fylkesmennene