

FORMUESBEVARING, KAPITALKOSTNADER OG RESULTATBEGREPER

**- et underlag for å vurdere
endringer i kommuneregnskapet**

Av

Kjetil Lie, Helge Mauland og

Ailin Aastvedt

Rapport nr 219

2005

TELEMARKSFORSKING-BØ

© Telemarksforsking-Bø 2005

Rapport nr. 219

ISBN 82-7401-239-9

ISSN 1501-9918

Pris: kr. 220

Telemarksforsking-Bø

Postboks 4

3833 Bø i Telemark

Tlf: 35 061500

Fax: 35 061501

www.telemarksforsking.no

FORORD

Telemarksforskning-Bø ble høsten 2004 engasjert av KS til å utrede spørsmålet om håndtering av kapitalkostnader i kommuneregnskapet. Utreder legger med dette fram den endelige rapporten fra utredningsarbeidet. Rapporten inngår som en del av den nødvendige dokumentasjonen i KS' FoU-prosjekt "Kommuneregnskap og kapitalkostnader". I tillegg foreligger sammendrag (kortversjon), en kortfattet beskrivelse av hovedresultatene og noen powerpoint-foiler som viser hovedpunkter og konklusjoner.

Hensikten med prosjektet har vært å få fram dokumentasjon for å kunne vurdere om kommunesektoren skal forsøke å fremme forslag til endringer i nåværende regnskapsregime. Av tilbudsførerspørselen fra KS framgikk at utredningen har til hensikt å kartlegge mulige endringer i kommuneregnskapet for å få et resultatbegrep som er mest mulig dekkende for kommunesektorens formuesbevaring. Vi har i denne forbindelse innhentet regnskapsdata fra et utvalg kommuner slik at effekter av nye, alternative resultatbegreper er synliggjort. "Studieobjektene" våre har vært Buskerud fylkeskommune og de 10 kommunene Haram, Horten, Kristiansand, Levanger, Nannestad, Sauherad, Skjervøy, Stavanger, Tokke og Vegårshei. Takk til alle disse for at de så ekspedit oversendte oss trykt årsregnskap for perioden 2001-03, og for at de var så behjelpelige med utfyllende kommentarer og informasjon da vi trengte det.

Den foreliggende rapporten er skrevet av førsteamanuensis Helge Mauland ved Universitetet i Stavanger, Ailin Aastvedt og undertegnede – de to sistnevnte ansatt som forskere ved Telemarksforskning-Bø. Den vesentligste produksjonen har Helge stått for. Jeg vil takke ham så mye for meget produktiv, imøtekommende og faglig sterk innsats.

KPMG har bistått oss med bearbeidelsen av tallene for de fleste av studiekommunene og sørget for materiale til avsnittet om helseforetakenes erfaringer ved tilpasningen til samme regnskapslovgivning som private aktører. Geir Årset i PwC har vært engasjert til å belyse effekter for kommunenes "budsjettverden" ved en eventuell overgang til et formues-/egenkapitalorientert system. Økonomiforum i Buskerud har vært referansegruppe for prosjektet.

Avslutningsvis skal KS ha takk – både for at vi fikk anledning til å stå for utredningen og for konstruktive tilbakemeldinger underveis fra Ståle Ruud som oppdragsgivers fagansvarlig for prosjektet.

Bø i Telemark, januar 2005

Kjetil Lie
prosjektleder

INNHALDSFORTEGNELSE

1	INNLEDNING	13
2	KORT OM DAGENS KOMMUNALE REGNSKAPSREGIME	15
3	MÅLSETTINGER FOR OG BRUKERE AV KOMMUNEREGNSKAPET	23
3.1	STATEN	25
3.2	POLITIKERE	26
3.3	POLITISK OG ADMINISTRATIV LEDELSE	26
3.4	OPPSUMMERING	27
4	INTERNASJONAL UTVIKLING INNENFOR FAGOMRÅDET REGNSKAP I OFFENTLIG SEKTOR	28
5	FORMUESBEVARING OG BÆREKRAFTIG ØKONOMISK UTVIKLING I KOMMUNER	36
5.1	OM FORMUESBEVARINGSPRINSIPPET I NORSKE KOMMUNER.....	38
5.2	HVA INNEBÆRER FORMUESBEVARING I PRAKSIS?	41
5.3	IVARETAR DAGENS LOV- OG FORSKRIFTSVERK FORMUESBEVARINGSPRINSIPPET?.....	44
5.4	KORRIGERT NETTO DRIFTSRESULTAT	49
5.5	SITUASJONEN I NORSKE KOMMUNER I 2003.....	50
6	KAPITALKOSTNADER I KOMMUNENE	58
7	AVSKRIVNINGER OG AVSKRIVNINGSMETODER	63
7.1	GENERELT OM AVSKRIVNINGER	63
7.2	AVSKRIVNINGSMETODER	64
7.3	AVSKRIVNINGSMETODER I PRAKSIS	66
7.4	ERFARINGER FRA REGIONALE HELSEFORETAK MED TILPASNINGEN TIL REGNSKAPSKOVENS BESTEMMELSER	68
7.5	AVSKRIVNINGER OG KAPITALAVKASTNING (RENTE).....	71
7.6	AVSKRIVNINGSTØRRELSER I KOMMUNEREGNSKAPENE I 2003.....	71
7.7	BØR AVSKRIVNINGER PÅVIRKE DET KOMMUNALE REGNSKAPSRESULTATET?	73
7.8	KAN AVSKRIVNINGER HA ENDELIG RESULTATEFFEKT I DAGENS KOMMUNEREGNSKAP?.....	75
8	DAGENS OG NYE, ALTERNATIVE RESULTATBEGREP I KOMMUNEREGNSKAPET	80
8.1	DET UTFORDRENDE RESULTATBEGREPET	80

8.2	ER OVERSKUDD OG UNDERSKUDD MENINGSFYLTE BEGREP I KOMMUNALE VIRKSOMHETER?	81
8.3	RESULTATBEGREPET I KOMMUNAL SEKTOR	82
8.4	DAGENS RESULTATBEGREPER OG FORSLAG TIL NYE, ALTERNATIVE	84
8.5	OPPSUMMERING	90
9	FORDELER/ULEMPER VED DAGENS REGNSKAPSREGIME OG ALTERNATIV MODELL	91
10	BEREGNINGER AV ALTERNATIVE RESULTATBEGREP FOR ET UTVALG KOMMUNER	96
11	BUDSJETTEFFEKTER AV ENDREDE RESULTATBEGREPER.....	105
11.1	KORT OM DAGENS FORMALKRAV	105
11.2	SPESIELT OM AVDRAG VERSUS AVSKRIVNINGER	105
11.3	NOEN PROBLEMSTILLINGER	108
11.4	NYE BUDSJETTSKJEMAER	110

SAMMENDRAG

I kapittel 1 gis en kort innledning der bakgrunnen for prosjektet omtales nærmere. I kapittel 2 har vi gjort rede for hovedtrekkene i dagens budsjett- og regnskapsregime. Kommunene har i dag et finansielt orientert regnskapssystem som samtidig er periodisert (anordningsprinsippet). All tilgang og all bruk av midler skal vises i drifts- og investeringsregnskapet. Samtidig skal eiendeler balanseføres etter stort sett de samme prinsippene som er nedfelt i regnskapsloven. Konsekvensen blir et regnskapsteknisk vanskelig system. Samtidig er dagens kommuneregnskap utfordrende å forstå for uinnvidde lesere.

Nå er det ikke opplagt at regnskapet skal kunne forstås av alle. Problemstillinger av denne art drøftes i kapittel 3 hvor vi går nærmere inn på brukerne av kommuneregnskap, brukernes behov og hvilke faglige krav det er naturlig å stille til regnskapslesere. Internasjonale studier tyder på liten interesse for og få aktive brukere av regnskapsdata i virksomheter som er en del av offentlig sektor. Oss bekjent er tilsvarende undersøkelser ikke publisert i Norge, men det er vel grunn til å tro at resultatet hadde blitt tilnærmet det samme. Hovedinteressen er uten tvil knyttet til budsjettet og budsjettprosessen. Selv om interessen for kommuneregnskapet er mindre enn tilsvarende for budsjettdokumentet, har innføringen av moderne styringsverktøy aktualisert regnskapets betydning for store brukergrupper. Stikkord i denne sammenhengen kan være balansert målstyring. Dette styringssystemet krever kostnadsorientering og har i mange kommuner ført til en langt mer aktiv bruk av regnskapsdata sammenliknet med tidligere tider.

Internasjonal regnskapsfaglig utvikling er tema i kapittel 4. I forarbeidene til regnskapsloven (1998) er det tallrike referanser til internasjonal praksis og internasjonale regnskapsstandarder. Fra og med 2005 skal IFRS (International Financial Reporting Standards) implementeres i regnskapene for børsnoterte foretak. Det er også utarbeidet 20 IPSAS-er (International Public Sector Accounting Standards). Kommuneregnskapene er foreløpig upåvirket av den internasjonale utviklingen på regnskapsfeltet. I forarbeidene til kommuneloven (1992) er det ingen internasjonale referanser. Heller ikke ved seinere endringer har vi sett noen henvisninger til internasjonale standarder og internasjonal praksis. Sannsynligvis er det bare et tidsspørsmål før internasjonale standarder slår inn i norske kommuneregnskap. På ett område har det allerede skjedd, nemlig regnskapsmessig behandling av pensjoner. Etter vår vurdering vil det bli utfordrende for norske kommuner å forholde seg til to regnskapsregimer i årene som kommer. Stadig større deler av tradisjonell kommunal virksomhet organiseres i egne selskap som ligger innenfor regnskapslovens virkeområde. Regnskapene for disse virksomhetene vil tilpasses internasjonale standarder. Når

store deler av virksomheten er organisert i egne rettssubjekter hvor kommunen har en dominerende eierposisjon, vil spørsmålet om regnskapsmessig konsolidering bli aktuelt i overskuelig framtid. Det må mao. utarbeides konsernregnskap. Å konsolidere regnskap når rammeverkene er vidt forskjellige, vil sannsynligvis medføre så store problemer at en harmonisering av kommuneregnskap mot regnskapslov og internasjonale standarder vil tvinge seg fram.

Det kommunale budsjett- og regnskapsregelverket har i svært mange år vært tuftet på det såkalte formuesbevaringsprinsippet. Begrepet er drøftet i flere lovforarbeider, men er egentlig aldri presisert. I kapittel 5 drøftes innholdet i dette begrepet og hvordan det kan operasjonaliseres. Kommunesektoren mangler i dag entydige indikatorer på dette området. Teknisk beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi (TBU) mener at korrigert netto driftsresultat er en bedre indikator for formuesbevaring. I motsetning til netto driftsresultat er det korrigerede netto driftsresultatet påvirket av avskrivninger, men upåvirket av avdrag på langsiktig gjeld. At den kommunale formuen holdes intakt mener vi kan betraktes som et ledd i arbeidet med å ivareta bærekraftig økonomisk utvikling. Denne problemstillingen er blitt svært aktuell gjennom regjeringens dokument med tittelen Nasjonal strategi for bærekraftig utvikling. I kapitlet viser vi at ca. 47 % av utvalgskommunene (399) hadde negativt korrigert netto driftsresultat i 2003. Ifølge denne indikatoren hadde da ca. 53 % av kommunene en bærekraftig økonomisk utvikling. Med bakgrunn i KOSTRAs avskrivningstall for 2003, var korrigert netto driftsresultat ca. 931 millioner kroner lavere enn netto driftsresultat for de 399 utvalgskommunene. Resultatene viser at det er grunnlag for å vurdere om dagens budsjett- og regnskapssystem er egnet til å belyse om den økonomiske utviklingen i kommunene er bærekraftig. Det må imidlertid presiseres at avskrivningstallene i KOSTRA er beheftet med stor usikkerhet bl.a. som følge av at kommunene i senere år har måttet framskaffe historisk kost, da slike opplysninger tidligere ikke lå til grunn for balanseverdiene (aktiveringen).

Kapitalkostnader er tema i kapittel seks. I kapitlet gjennomgås kapital-kostnadsbegrepet. Kommunale kapitalkostnader er først og fremst renter og avskrivninger. Avskrivninger gjennomgås særskilt i kapittel syv. I kapittel seks er rentekostnader viet størst oppmerksomhet. Rentekostnader forbundet med fremmedkapital er forholdsvis uproblematiske. De faglige utfordringene oppstår først og fremst når det skal beregnes kalkulatorisk rente av totalkapital, dvs. både av gjeld og egenkapital. Ved anskaffelser av anleggsmidler (varige driftsmidler) må det også tas hensyn til alternativkost, dvs. de inntekter og muligheter en går glipp av i beste alternative anvendelse av ressursene. Kalkulatorisk rente er også aktuelt i forbindelse med prissetting av kommunale varer og tjenester. I denne sammenhengen er valg av rentesats viktig. Kommunal- og regionaldepar-

tementet har fastsatt at kommunene i prissettingspørsmål skal anvende en kalkulasjonsrente lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med tre års gjenstående løpetid (publiseres fortløpende av Norges Bank) pluss et tillegg på én prosentenh.

Avskrivninger i kommuneregnskapene har i mange år vært et debatttema. Kommunale avskrivningsordninger har eksistert lenge, men det er først i de seinere årene at avskrivninger av anleggsmidler er gjort obligatoriske i det kommunale regelverket. I kapittel syv drøftes avskrivninger både ut fra en teoretisk og praktisk synsvinkel. Vi viser bl.a. eksempler på hvordan regnskapsresultatet blir med dagens kommunale regelverk og regnskapslovens bestemmelser. Utgangspunktet er en gitt anskaffelse av et anleggsmiddel med levetid fem år. Regnskapsresultatet vises for tre ulike finansieringsalternativ. Etter dagens kommunale regelverk påvirkes ikke netto driftsresultat og regnskapsmessig mindre-/merforbruk av avskrivninger. Tilstrekkelige fondsavsetninger kan veie opp for dette. Vår vurdering er at dette er en tungvint ordning som kan være vanskelig å forklare for kommunale beslutningstakere.

Vi anbefaler å gjennomføre regnskapsendringer som medfører at driftsregnskapets bunnlinje påvirkes av avskrivningenes størrelse. Det har ligget utenfor vårt mandat å komme med noen anbefaling av om dette skal gjøres innenfor dagens regelverk eller om et fundamentalt regnskapsmessig regimeskifte er nødvendig. Vi konkluderer med at innenfor dagens regnskapssystem kan ikke avskrivningene ha endelig resultat effekt. Skal avskrivningene ha innvirkning på driftsregnskapets bunnlinje, er det ikke mulig å opprettholde dagens utgave av investeringsregnskapet. Lar vi avskrivningene påvirke driftsregnskapets bunnlinje, innebærer dette i virkeligheten at kommunen tar hensyn til den samme kostnaden to ganger i regnskapet – først gjennom utgiftsføringen i anskaffelsesåret og deretter gjennom avskrivninger.

En mellomløsning er å la avskrivningene få resultat effekt, slik som i begrepet korrigert netto driftsresultat, men at effekten utlignes igjen før regnskapsmessig mer-/mindreforbruk fastsettes. Innvendingen mot en slik løsning er at den er vanskelig å forstå, samtidig som endelig regnskapsresultat (bunnlinjen) vil være påvirket av både egen- og fremmedkapitalposter.

Kommuner har ikke den samme økonomisk målsettingen som bedrifter hvor eierne forlanger avkastning på sin innskutte kapital. Resultater i kommunal regnskapssammenheng kan ikke uten videre sammenliknes med resultater som rapporteres i bedriftens resultatregnskap. I kapittel åtte drøftes resultat- og overskuddsbegrepet, og vi har gått nærmere inn på resultatbegrepet slik det brukes i offentlig sektor. Drøftingen konkluderer med at oppmerksomheten i sterkere grad bør rettes mot endringer i egenkapital enn hva som er tilfellet i dag. Vi lanserer en del alternative resultatbegrep til dagens definisjoner. I en

egen tabeloppstilling vises innholdet i begrepene. Innføres de alternative resultatforslagene, vil investeringsregnskapet være overflødig i sin nåværende form. De nye resultatene har følgende betegnelser:

1. Driftsresultat
2. Finansresultat
3. Ordinært resultat
4. Årsresultat

De tre første resultatbegrepene vil være beregnede størrelser som framkommer i budsjett- og regnskapsrapporten (driftsregnskapet dersom denne betegnelsen blir stående). Det er tatt hensyn til periodens avskrivninger i alle disse begrepene. Årsresultatet vil føres både i drifts- og balanseregnskapet, men ikke i budsjettet siden dette skal gjøres opp i balanse. Konto for årsresultat vil avløse dagens konto for regnskapsmessig mer-/mindreforbruk. Årsresultatet vil gi uttrykk for kommunens endring i egenkapital (formue) i løpet av det aktuelle året. Begrunnelsen for å innføre alternative resultatbegrep er at dette

- i. letter sammenligningen med funksjonsområder som er organisert eller ivaretatt av virksomheter som kommer inn under regnskapsloven
- ii. får eksplisitt fram endringer i kommunens egenkapital (ved at årsresultatet vil være lik endringen i egenkapital det enkelte år)
- iii. belyser bedre om kommunen holder formuen intakt

Vi foreslår gjennomføring av et pilotprosjekt for et avgrenset antall kommuner som tar utgangspunkt i den modellen som konkretiseres i kapittel 8. I kapittel ni drøftes fordeler og ulemper (sterke og svake sider) ved dagens modell/resultatbegreper og de alternative resultatbegrepene. Kapittel 10 viser beregningene for 10 utvalgte kommuner og én fylkeskommune med utgangspunkt i regnskapsdata for perioden 2001-2003. De alternative resultatene er sammenholdt mot dagens resultatbegreper.

Av tallmaterialet framgår det at de foreslåtte endringene vil slå forholdsvis dramatisk ut i noen av eksempelkommunene våre. En viktig forklaring på dette er den regnskapsmessige behandlingen av salg av varige driftsmidler. Tap og gevinster ved salg og uttrangering av varige driftsmidler har regnskapsfaglig i mange år vært vurdert som en korreksjonspost til avskrivninger. En salgsgevinst oppstår pga. at anleggsmidlet er for mye avskrevet i forhold til en fornuftig avskrivningsplan. Tilsvarende oppstår et tap pga. at avskrivningene har vært for lave jamført med en fornuftig avskrivningsplan (her må det føyes til at fornuftig avskrivningsplan ikke vil være kjent før salgssummen er kjent). Vi leg-

ger til grunn det internasjonalt anerkjente regnskapssynet og foreslår at denne posten tas inn i driftsregnskapet blant driftspostene. Etter dagens ordning føres salgssummer brutto i investeringsregnskapet. Tap eller gevinster vil ikke framgå av verken drifts- eller investeringsregnskapet. Når det gjelder de finansielle anleggsmidlene, er tap og gevinster på disse tilsvarende ført under driftsregnskapets finansposter.

Den alternative regnskapsmodellen medfører en del resultatforskjeller i regnskapene til de 11 eksempelkommunene. Driftsresultatet er i hele perioden bedre enn nåværende brutto driftsresultat. Tendensen er likevel at avstanden reduseres. Holder tendensen seg, vil regnskapene for de aktuelle kommuner i 2004 sannsynligvis vise svakere driftsresultat enn brutto driftsresultat. Ordinært resultat er bedre enn nåværende netto driftsresultat i 2001 og 2002. Tendensen er den samme – avstanden reduseres og i 2003 er ordinært resultat svakere. Vi kan likevel ikke trekke noen sikre konklusjoner før et større tallmateriale er gjennomgått. Det gjennomsnittlige årsresultatet er svakere enn regnskapsmessig merforbruk i 2003 og 2002. Årsresultatet i 2001 er vesentlig høyere enn det regnskapsmessige mindreforbruket, men det skyldes spesielle regnskapsmessige forhold i en enkelt kommune. Vi vil likevel understreke at det er stort sprik i tallmaterialet.

Budsjetteffekter av de nye resultatbegrepene, herunder spesielt at avskrivninger gis resultateffekt, belyses i det siste kapitlet (kap. 11). Vi mener at avskrivninger isolert sett ikke øker eller reduserer forutsigbarheten i kommunenes budsjettering. Investeringene som gjennomføres er planlagte og det vil være forutsigbart når avskrivningene får resultateffekt. Det er dog større usikkerhet knyttet til salgsgvinster/tap på omløpsmidler og finansielle anleggsmidler, samt verdiendring på finansielle anleggsmidler. Usikkerheten knytter seg selv sagt til størrelsen, men også til at salg og nedskrivning vanskelig lar seg planlegge – spesielt i et økonomiplanperspektiv.

1 INNLEDNING

Økonomien i norske kommuner er gjennomgående vanskelig. Signaler fra kommunene selv, rapporter fra teknisk beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi og diverse rapporter fra Statistisk sentralbyrå indikerer det. I den forbindelse er det fra ulike hold reist spørsmål om dagens kommuneregnskap gir et korrekt bilde av forholdene. Oppslag i dagspressen forteller at kommunene går med underskudd. Problemet i denne forbindelsen er at kommuneregnskapet inneholder flere overskudds- eller resultatbegrep. Spørsmålet blir da hvilket eller hvilke som er relevante for å bedømme kommunens økonomiske situasjon mest mulig korrekt. Enkelte forhold kan tyde på at ingen av dem er relevante, kanskje med et forbehold for det som i forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner har betegnelsen brutto driftsresultat. Oppslag i Kommunal Rapport 17.12.03 og 14.04.04 illustrerer dette.

Teknisk beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi (TBU) foreslår i rapport, utgitt som rundskriv H-03/04, at dagens netto driftsresultat erstattes med et korrigert netto driftsresultat. Kommuneregnskapet er et finansielt orientert system som innebærer at netto driftsresultat er påvirket av avdrag på langsiktig gjeld, men upåvirket av avskrivninger. TBU mener kommunene må styre etter et resultat som er påvirket av avskrivninger (kapitalslit), dvs. upåvirket av finansieringsform for investeringene. Dette synet fremmes også fra KS-hold i oppslaget i Kommunal Rapport 14.04.04. Der står saken.

På denne bakgrunnen initierte KS et utrednings- og dokumentasjonsprosjekt for å belyse og drøfte behandlingen av kapitalkostnader i kommuneregnskapet. En uttalt hensikt med prosjektet er at det skal være underlag for å vurdere om det er ønskelig med endringer i dagens regelverk for kommuneregnskapet. Sentralt i denne sammenhengen er vurdering av om formuesbevaringsprinsippet blir ivaretatt tilfredsstillende innenfor dagens regime. Utreder har spesielt blitt bedt om å drøfte og tallfeste effekten av andre resultatbegreper hvor disse er utledet innenfor et regnskapsregime som ivaretar formuesbevaringsprinsippet på en bedre måte enn i dagens modell.

Mange kommunale og statlige aktører både på politisk og administrativt plan ønsker å beholde dagens finansielt orienterte budsjett- og regnskapssystem. Dette gjelder kanskje særlig i budsjettssammenheng. Under dagens regime er oppmerksomheten hovedsakelig rettet mot arbeidskapital og bevegelser i denne; ikke egenkapitalen (eiendeler minus gjeld) som vil være å oppfatte som formuen til en kommune.

De siste årene er det fra flere hold, med TBU i spissen, erkjent at formuesbevaringsprinsippet ikke lar seg overvåke tilfredsstillende innenfor dagens

regime. Spørsmålet blir da om både finansiell orientering og formuesbevaring kan ivaretas tilfredsstillende innenfor dagens system og regelverk, eller om mer fundamentale systemendringer er nødvendige. I framstillingen nedenfor har vi gått nærmere inn på disse problemstillingene.

Fra kommunene selv synes det ikke å være spesielt sterke signaler som indikerer ønske om endring i dagens budsjett- og regnskapsregime. Det ligger mye arbeid bak dagens regelverk for økonomistyring og rapportering i kommuner. Kommuneloven med underliggende forskriftsverk justeres også med jevne mellomrom i pakt med samfunnsutviklingen. Spørsmålet er likevel om dagens regelverk klarer å ivareta alle ønskelige hensyn. Slik utreder forstår regelverket, er det primært utformet for å ivareta behovet for bevilgningskontroll og å belyse utviklingen i arbeidskapital selv om formuesbevaring har vært en uttalt målsetting i mange tiår.

I tråd med mandatet har vi belyst begrensningene i dagens modell dersom hovedmålsettingen skal være å ivareta formuesbevaringsprinsippet. Vi har kommet fram til at dagens budsjett- og regnskapsregelverk *ikke* er spesielt hensiktsmessig gitt at formuesbevaring er en overordnet oppgave. I tråd med mandatet har vi ellers utledet noen nye, alternative resultatdefinisjoner som i større grad får fram et reelt bilde av kapitalkostnadene og der hensynet til formuesbevaring ivaretas bedre. Det har ligget utenfor vårt mandat å tilrå om det bør flikkes videre på dagens regelverk og modell, eller om et helt nytt regime bør vurderes innført. Men siden vi ble bedt om å utlede noe nye resultatbegreper, har vi funnet det naturlig å lansere og konkretisere en alternativ modell til dagens. Effekten av disse nye resultatbegrepene sammenholdt med dagens definisjoner, er synliggjort for 11 studiekommuner (10 kommuner og én fylkeskommune).

Hvis man på bakgrunn av denne utredningen velger å gå videre med problemstillingene, vil vi tilrå gjennomføring av et pilotprosjekt for et avgrenset antall kommuner som tar utgangspunkt i den modellen som konkretiseres i kapittel 8. Pilotprosjekter knyttet til en annen regnskaps- og budsjettpraksis er igangsatt i statlig sektor. Utredningen 'Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten. (NOU 2003:6)' konkluderer med at staten bør gå over til regnskapsprinsippet¹ for sine virksomheter. For å høste erfaringer før en eventuell innfasing i full skala, er det her igangsatt pilotprosjekter som f.eks omfatter virksomheter innenfor høyere utdanning.

¹ Dvs. regnskapslovens bestemmelser og prinsipper.

2 KORT OM DAGENS KOMMUNALE REGNSKAPSREGIME

Alle organisasjoner skal i utgangspunktet føre og avlegge regnskap. Det generelle rammeverket for regnskapsføring i Norge er nedfelt i regnskapsloven. Fremdeles er visse typer organisasjoner unntatt fra lovens bestemmelser, men de generelle regnskapsbestemmelsene gjøres gjeldende for stadig flere virksomheter – også virksomheter som tradisjonelt har vært definert som del av offentlig sektor. Helseforetak er eksempel på slike. Ifølge lov om helseforetak skal regnskapet her avlegges i samsvar med regnskapslovens bestemmelser.

I bedriftsøkonomien skilles det vanligvis mellom organisasjonens finans- og driftsregnskap; ofte også omtalt som det eksterne og interne regnskapet. Finansregnskapet har to hovedrapporter, resultatregnskapet og balansen. Rapportene bygger på registreringer på de enkelte kontoer. Disse er inndelt i resultatkontoer og balansekontoer. Som det ligger i navnet, avsluttes resultatkontoer mot resultatregnskapet og balansekontoer mot balansen. Resultatregnskapet avsluttes i sin tur mot konto for egenkapital. Dette gjelder uavhengig av organisasjonsform. Regnskapslovens bestemmelse er ganske enkelt at alle inntekter og kostnader skal resultatføres. Alle endringer i egenkapital som skyldes driften, føres mot resultatkonto. Endringer i egenkapital som skyldes prinsippendringer og eiernes uttak av midler fra virksomheten, skal føres direkte mot egenkapitalkontoer. Balansen skal vise verdien av eiendeler på det aktuelle avslutnings-tidspunktet og hvordan disse er finansiert. Det er to former for finansiering; egenkapital og gjeld (opplåning). Egenkapitalen består av i) midler som eierne selv har skutt inn i organisasjonen og ii) midler som er opptjent og holdt tilbake ved at de ikke er utbetalt som utbytte eller godtgjørelse til eierne. Ved lånefinansiering er det eksterne långivere som finansierer virksomheten. Det vanlige er at de fleste organisasjoner har finansiert eiendelene med en kombinasjon av egenkapital og gjeld.

Kommunene har et budsjett- og regnskapssystem som prinsipielt avviker fra ordningene foreskrevet i regnskapsloven.² Kommunal- og regionaldepartementet omtaler kommunenes budsjett- og regnskapsordninger som et finansielt orientert system.³ Her er det lett å blande begrepene. Regnskapsloven som de aller, aller fleste organisasjoner må innrette virksomheten etter, anvender begrepet finansregnskap. Med dette menes resultatregnskap og balanse etter

² Se Olson og Mellemvik (1996) kap. 2 for en interessant framstilling av kommuneregnskapets historiske utvikling.

³ En innføring i det kommunale systemet finnes i Mauland og Mellemvik (2004). En grundigere gjennomgang finnes i Sunde (2004). Dette verket må nesten karakteriseres som ei håndbok i kommunal regnskapsføring basert på dagens regelverk.

regnskapslovens prinsipper og vurderingsregler. Disse gjelder ikke uten videre for den kommunale organisasjonen. Finansbegrepet har et annet innhold i kommunal sammenheng. I korthet kan det uttrykkes ved at fokus i kommuneregnskapet er mot finansielle strømmer. I resultatregnskapet til en privat bedrift måles inntekter og kostnader. Det legges stor vekt på å måle disse størrelsene korrekt. Vi kan her føye til at hovedmålsettingen med periodiseringsprinsippet (regnskap etter regnskapslovens regler) er å registrere hendelser og transaksjoner uavhengig av når betalingen av disse skjer.

Inntekter og kostnader er av stor betydning i kommunesektoren også. De seinere årene har kommunene blitt stadig mer resultatorienterte. Regnskapslovens inntekts- og kostnadsbegrep er nå på mange områder relevante i kommunesektoren også. Likevel er det en kjensgjerning at en i det kommunale systemet i langt større grad fokuserer på betalbare inntekter. Regelverket sier at alle kjente inntekter skal med i regnskapet enten de er innbetalt eller ikke. Det er ikke alltid klart hva dette innebærer, men de kommunale inntektene skal periodiseres, i alle fall på årsbasis. Innbetalinger til kommunen kan således avvike fra inntektene. På den andre siden inneholder kommunale inntekter poster som er helt fremmede i resultatregnskapet. Tilbakebetalinger på midler kommunen tidligere har lånt ut, er et slikt eksempel.

Det finansielle prinsippet som er lagt til grunn i kommuneregnskapet, innebærer at regnskapsresultatet skal vise differansen mellom ressurstilgang (inntekter) og ressursanvendelse (utgifter). Dette betyr at drifts- og investeringsregnskapet samlet skal vise hvordan årets utgifter er finansiert. Avskrivninger er f. eks. kostnader som ikke (umiddelbart) fører til disponering av finansielle midler. De må derfor elimineres når kommunens regnskapsmessige resultat fastsettes.

I det kommunale lov- og forskriftsverket forekommer ikke begrepet kostnad. Kommuneloven med tilhørende forskrifter anvender begrepet utgifter. I bedriftsøkonomifaget defineres utgift som en betalingsforpliktelse som oppstår når produksjonsfaktorer anskaffes. Kostnader, utgifter og utbetalinger vil normalt ikke være sammenfallende størrelser i den aktuelle regnskapsperioden.

Utgiftsbegrepet brukes videre i kommunal sammenheng enn i bedriftsorganisasjonen. Kommunale utgifter inkluderer nedbetaling på fremmedkapitalposter og egenkapitalavsetninger.

Store deler av de kommunale utgiftene er periodiserte. Det skyldes bestemmelsen om at alle kjente utgifter skal med i regnskapet enten de er betalt eller ikke. En kommunal utgift er ikke uten videre sammenfallende med en utbetaling. Ofte vil den være det, men det kommunale budsjett- og regnskapsystemet er ikke et kontantregnskap som måler inn- og utbetalingsstrømmer. Det er likevel viktig å merke seg at det heller ikke er et system som periodiserer

inntekter og kostnader i bedriftsøkonomisk forstand. Kommunal- og regionaldepartementet omtaler på sine nettsider det kommunale systemet slik:

Kommunene fører et finansielt orientert regnskap i tråd med kommuneloven og budsjett- og regnskapsforskriftene. Kommuneregnskapet er arbeidskapitalorientert i og med at bevilgningsregnskapet skal vise all tilgang og anvendelse av midler. Arbeidskapitalen er lik differansen mellom omløpsmidler og kortsiktig gjeld. Det innebærer at kommuneregnskapet sier noe om kommunens evne til å dekke sine betalingsforpliktelser på kort og lang sikt.

Et grunnleggende regnskapsprinsipp i kommuneregnskapet er at regnskapet skal føres etter anordningsprinsippet. Dette prinsippet innebærer at alle kjente utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger i året skal tas med i bevilgningsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når regnskapene avsluttes. At transaksjonen er «kjent» innebærer at varer og tjenester må være levert/utført eller mottatt i regnskapsperioden. Det er dermed ikke betalingstidspunktet som er avgjørende for regnskapsføringen, men som hovedregel anskaffelses- og anvendelsestidspunktet.

I kommuneregnskapet blir varige driftsmidler utgiftsført i sin helhet i anskaffelsesåret. Dette fører som regel til en ubalanse mellom inntekter og utgifter. Ubalansen salderes ved at bruk av lånemidler inntektsføres i bevilgningsregnskapet. I tillegg blir varige driftsmidler aktivert i balanseregnskapet i anskaffelsesåret. I følge budsjett- og regnskapsforskriftene skal kommunene foreta ordinære avskrivninger av varige driftsmidler i balanseregnskapet. Hensikten med disse avskrivningene er primært å synliggjøre verdiforringelsen av de varige driftsmidlene. Kommunene er pålagt å føre ordinære avskrivninger i sine driftsregnskaper (tilsvarende resultatregnskap), men disse gir ikke resultatteffekt.

I driftsregnskapet føres ordinære avdrag på lån knyttet til varige driftsmidler. Det er ikke stilt krav om noen belastning i driftsregnskapet for varige driftsmidler som ikke er finansiert ved opptak av lån. Kommuneloven angir at det i budsjettet og regnskapet skal være tatt med «nødvendige» avsetninger. Ut over reglene om inndekning av underskudd, avsetninger av overskudd på kommunaltekniske tjenester og ubrukte statstilskudd øremerket bestemte formål, er det ikke nærmere angitt hva som ligger i begrepet «nødvendige avsetninger». Det er der-

for overlatt til det enkelte kommunestyret å avgjøre hvor store avsetninger som skal foretas som følge av kapitalslitet i året.

Kapittel 8 i kommuneloven omhandler økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og rapportering. I første omgang konsentreres oppmerksomheten mot årsregnskapet og rapporteringen. I § 48, nr 2 finnes følgende formulering:

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.....

Kommuneloven og forskriftsverket som er utarbeidet med hjemmel i kommunelovens § 48, krever at alle kommuner utarbeider følgende regnskapsoppstillinger:

- driftsregnskap
- investeringsregnskap
- balanseregnskap

Regnskapsoppstillingene listet ovenfor er en del av kommunens regnskapsmessige registreringssystem. Transaksjoner registreres på kontoer som avsluttes/tømmes mot ett av regnskapene ovenfor. Generelt vil f. eks. konto for lønn være en driftsregnskapskonto som avsluttes mot driftsregnskapet helt likt det som skjer etter regnskapsloven.

I tillegg til regnskapsoppstillingene skal det utarbeides regnskapsmessige rapporter der data er trukket ut av regnskapssystemet, men ikke er noen del av registreringssystemet. Bedrifter må f. eks. utarbeide kontantstrømanalyse. Dette er en regnskapsrapport som er basert på regnskapsdata, men ikke en del av kontosystemet. I kommunesektoren skal det utarbeides en oversikt som viser all anskaffelse og anvendelse av midler. Denne rapporten omtales ofte som bevilgningsregnskapet. Mer korrekt burde den omtales som bevilgningsrapporten eller bevilgningsanalysen.

Notene er for lengst blitt en svært viktig del av bedriftens regnskap. De siste årene har også kommunene blitt pålagt å utarbeide et stort antall noter. Disse gir verdifull regnskapsinformasjon som ikke framgår av selve regnskapsoppstillingene. En sentral del av det kommunale noteapparatet er å spesifisere endringene i kommunal egenkapital. Dette gjelder både ulike fondstyper og ikke minst bevegelsen på kommunens generelle egenkapitalkonto – kapitalkontoen. Denne har en funksjon hvor det ikke finnes parallellitet i bedriftens regnskap.

Driftsregnskapet i kommuner har mange fellestrekk med resultatregnskapet slik det er beskrevet i regnskapsloven. Bestemmelsen om at alle kjente inntekter og utgifter skal tas med i regnskapet enten de er betalt eller ikke, innebærer periodisering. Forskrift om årsregnskap og årsberetning datert 15.12.2000 med seinere justeringer, har bl. a. følgende krav i § 3 til hvilke inntekter og utgifter som driftsregnskapet skal omfatte:

1. Alle løpende inntekter og innbetalinger i året.
2. Løpende inntekter og innbetalinger avsatt i tidligere regnskapsår som er anvendt i regnskapsåret.
3. Anvendelsen av midler som nevnt i nr. 1 og 2 i driftsregnskapet, herunder avsetninger av slike midler for anvendelse i senere regnskapsår og til finansiering av investeringer i årets investeringsregnskap.

Vi merker oss at forskriftens formulering i nr 3 er anvendelse av midler. Utgiftsbegrepet er i bedriftsøkonomien definert som betalingsforpliktelser som oppstår ved anskaffelse av produksjonsmidler. Anskaffelse av et anleggsmiddel (varig driftsmiddel) som skal balanseføres, medfører en utgift og en utbetaling, men imidlertid ikke noen kostnad i bedriftsøkonomisk forstand.

Anvendelse av midler, slik det framkommer av en kontantstrømanalyse fra en bedrifts regnskap, omfatter noe langt mer enn utgiftene. Kontantstrømanalysen spesifiserer endringen i bedriftens kontantbeholdning. Bedriften eller organisasjonen kan f. eks. anvende midler ved å nedbetale på langsiktig gjeld. Likeledes kan den skaffe midler ved å ta opp nye lån.

Kontantstrømoppstillingen er en oversikt over midler som delvis er egenkapitalposter, delvis fremmedkapitalposter og delvis poster som skyldes økning eller reduksjon i varige driftsmidler. Regnskapslovens resultatregnskap er en samling av poster som medfører endringer i egenkapital. Loven krever at alle inntekter og kostnader skal balanseføres. Som kjent er resultatkonto en underkonto til egenkapital (eierens kapital). Kravet om at alle inntekter og kostnader skal balanseføres, omtales gjerne som kongruensprinsippet. Alternativt kan kongruensprinsippet formuleres slik: Alle endringer i egenkapital skal vises i resultatregnskapet.⁴

Denne bestemmelsen gjelder ikke i kommuneregnskapet. Bruddet på kongruensprinsippet fører til mange uvante problemstillinger når utgangspunktet er resultatregnskapet. Bl. a. må avdrag på gjeld utgiftsføres siden denne transaksjonen medfører anvendelse av midler.

⁴ Endringer som skyldes kapitalinnskudd og prinsippendringer føres likevel direkte mot egenkapital, jf rl. § 4-3.

I det nåværende regnskapsregimet kalles årsresultat for regnskapsmessig mer- eller mindreforbruk. Mer eller mindre relateres til budsjettet. Budsjettet skal nemlig gjøres opp med årsresultat i null, dvs. være i balanse. Et positivt årsresultat betraktes da slik at det er regnskapsført en lavere sum utgifter enn budsjettet, alternativt at inntektene har blitt større enn budsjettet. Bildet er det motsatte ved et evt. regnskapsmessig merforbruk.

Den spesielle føringen av avskrivninger skyldes at investeringen i realiteten utgiftsføres i investeringsregnskapet. Regnskapsmessig er anskaffelsen av varige driftsmidler å betrakte som forbrukt når den regnskapsmessige registreringer skjer. Dersom avskrivningen påvirker årsresultatet, blir i realiteten den samme utgiften hensyntatt to ganger i regnskapet. Merk også at salgsgevinst eller tap forbundet med avhending av anleggsmidler, *ikke* er med i driftsregnskapet.

Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner har følgende bestemmelse om innholdet i investeringsregnskapet:

1. Bruk av lånemidler.
2. Inntekter og innbetalinger knyttet til investeringsprosjekter.
3. Øvrige inntekter og innbetalinger som ikke er løpende.
4. Inntekter og innbetalinger som nevnt under nr. 1 - 3 avsatt i tidligere regnskapsår som er anvendt i regnskapsåret.
5. Inntekter i driftsregnskapet anvendt for investeringer i årets investeringsregnskap.
6. 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.

I denne lista finnes både egenkapitalposter og størrelser som angår varige driftsmidler og langsiktig gjeld. Bruk av lånemidler skal føres til inntekt. I en tradisjonell finansieringsanalyse er dette anskaffelse av midler. Det samme gjelder 'øvrige inntekter og innbetalinger som ikke er løpende'. Ofte vil dette være salg av eldre anleggsmidler. Forskrift om årsregnskap og årsberetning har bl.a. følgende bestemmelser om balansen:

Balanseregnskapet skal vise status for kommunens og fylkeskommunens eiendeler, gjeld og egenkapital ved utgangen av regnskapsåret. Balanseregnskapet skal stilles opp i henhold til vedlegg 3 til denne forskriften.....

Vedlegget som det siktes til, fastsetter at balansen skal ha samme hovedinndeling som etter regnskapsloven. For eiendelenes vedkommende er det stort sett

sammenfall med unntak av at kommunene ikke balansefører varebeholdninger som del av omløpsmidlene. Heller ikke langsiktig og kortsiktig gjeld skiller seg ut fra tilsvarende størrelser i bedriftene. Egenkapitalbetegnelse er derimot forskjellige. Den kommunale egenkapitalen er inndelt i mange ulike kategorier. Vi skal bare gå inn på noen av disse her, nemlig

- kapitalkonto
- likviditetsreserve
- regnskapsmessig mer- eller mindreforbruk

Kapitalkontoen er en generell egenkapitalkonto som på mange måter kan betraktes som en justeringskonto. Den fanger opp endringer i egenkapital som skyldes brudd på kongruensprinsippet. Når kommunen f. eks. fører opp avdrag på langsiktig gjeld i driftsregnskapet til utgift, påvirker dette årsresultatet. Der- som alle andre størrelser holdes konstant, vil avdragsføringen føre til under- skudd og dermed ha en negativ egenkapitaleffekt. Denne negative egenkapital- effekten korrigeres ved å føre et tilsvarende beløp på kapitalkonto til kredit, altså øke egenkapitalen tilsvarende. Den totale effekten blir dermed null. Bruk av kapitalkonto er for vanlige regnskapskyndige svært fremmedartet. Fra regn- skapsfaglig hold blir det hevdet at den som forstår bruken av kapitalkonto også forstår sammenhengen i det kommunale regnskapssystemet.

Likviditetsreserve er ubundet egenkapital i den forstand at midlene ikke er bundet opp til noe bestemt tiltak eller prosjekt. Som det ligger i navnet, er størrelsen en regnskapsmessig buffer. I år med sviktende inntekter er intensjon- en at regnskapene skal kunne salderes ved å trekke på likviditetsreserve. Prak- sis ser ut til å være at bruk av likviditetsreserve har utviklet seg til en ren regn- skapsteknisk saldering av regnskapene. F. eks. har mange kommuner negativ likviditetsreserve. Likevel er det ikke vanskelig å finne eksempler på at regn- skapene salderes ved å trekke på likviditetsreserve. Også egenkapitalendringer som følger av regnskapsmessige prinsippendringer føres direkte mot likviditets- reserve. Det har i flere år vært noe delte meninger om hvordan investerings- regnskapet skal salderes når anvendelsen av midler er større enn anskaffelsen, eller underfinansiering av årets investeringer. God kommunal regnskapsskikk ser nå ut til å være at underfinansiering skal framkomme som uinndekket beløp i investeringsregnskapet med tilhørende balanseføring (negativ egenkapital). I dagligtale vil dette bli omtalt som underskudd i investeringsregnskapet.

Drifts- og investeringsregnskapet må avsluttes mot egenkapital. Der- som sum regnskapsførte inntekter i driftsregnskapet er større enn sum regn- skapsførte utgifter, oppstår et regnskapsmessig mindreforbruk. Dette er den offisielle betegnelsen. I dagligtale omtales dette gjerne som overskudd. Beteg-

nelsen årsresultat nyttes også i en del sammenhenger. Overfinansieringen av investeringen er også avsluttet mot egenkapital. Den aktuelle kontoen har betegnelsen 'udisponert i investeringsregnskap'.

I kommunene er det et poeng at årets merforbruk og udisponerte beløp framkommer eksplisitt i balansen. Det er politikerne som skal vedta inndekking eller disponering av slike beløp. Disponering av beløpene direkte i det aktuelle regnskapsårets drifts- eller investeringsregnskap er ikke i samsvar med gjeldende regelverk.⁵ Her er det avvik mellom regnskapspraksis i kommuner og bedrifter. Når det avsettes til, eller trekkes på egenkapitalkontoer i kommuneregnskapet, får dette følger for mer eller mindreforbruket på lik linje med alle andre regnskapsposter. Her er det en klar forskjell mellom kommunale regnskapsregler og regnskapsloven. Sistnevnte regelverk fastslår at disponering av årsresultatet f.eks ved overføring til annen egenkapital, ikke påvirker resultatet (slik det gjør i kommunene), men snarere viser hvordan resultatet anvendes eller disponeres.

Resultater kan i prinsippet disponeres på to måter: Enten ved å disponere det til utbytte til eierne eller ved at det tillegges egenkapitalen. I kommunene tillegges det egenkapitalen. Deretter fatter kommunestyret vedtak om at det skal nyttes til drifts- eller investeringsformål, eller at det permanent tillegges egenkapital, f. eks. ved å avsette til likviditetsreserve eller andre fond.

Bortsett fra varebeholdningen er eiendelssiden etter kommunal føring og regnskapsloven sammenfallende. Dette til tross for at anskaffelsen av anleggsmidler er utgiftsført i investeringsregnskapet. Det kommunale regnskapsregelverket krever simultan utgifts- og balanseføring av anleggsmidler. Noen karakteriserer dette som dobbelt-dobbelt-bokholderi.

⁵ Fra regnskapsåret 2004 skal rådmannens forslag til disponering av regnskapsresultat eller inndekking av negativt resultat framgå av årsberetningen.

3 MÅLSETTINGER FOR OG BRUKERE AV KOMMUNEREGNSKAPET

Tradisjonelt har regnskapets oppgaver vært inndelt i følgende områdene registrering, måling og kommunikasjon. Når det gjelder nærmere omtale av disse oppgavene, viser vi til ei standard lærebok i finansregnskap, f. eks. Tellefsen og Langlie (2001). I en drøfting av målsettinger og regnskapsbrukere er det kommunikasjonsoppgaven som er sentral. Hvilken økonomisk informasjon skal formidles og til hvem?

Regnskapets brukergrupper ble svært lenge definert som organisasjonens eiere og ledelse. Coward (1944) dannet på mange måter skole for norsk regnskapsfaglig tenkning i årtier. I dette verket beskrives regnskapsvesenet som et organ for bedriftens ledelse og bare det (kap. 2.1).⁶

I 1975 leverte den i Storbritannia regjeringsoppnevnte Sandilandskomiteen et arbeid som på mange måter har dannet mal for seinere undersøkelser og studier innenfor dette området.⁷ Ifølge Sandilandskomiteen kan følgende grupper identifiseres som brukere av regnskapsdata:

- Eierne
- Finansanalytikere
- Børsen
- Långivere
- Andre bedrifter
- Ansatte
- Ledelsen
- Myndighetene
- Samfunnet ellers

Disse gruppene finner vi også i hovedsak igjen i Kviftes (2004) drøfting av regnskapsbrukere, jf. kap. 3.1. De ulike brukergruppene vil ha ulike informasjonsbehov, men det forutsettes i det amerikanske rammeverket (FASB) at et fellestrekk vil bære behov for informasjon om framtidige kontantsstrømmer.

Noen av de potensielle regnskapsbrukerne er lite aktuelle i kommunal sammenheng. Med unntak av finansanalytikere og eierne er lista nokså gyldig for kommuner når andre bedrifter erstattes med andre kommuner. Verdt å merke seg er det at Sandilandskomiteen understreker at overskuddsmålingen må

⁶ Nå må det tilføyes at Cowards bok 'Kostnadsregning i industribedrifter' hovedsakelig omtaler forhold knyttet til bedriftens internregnskap.

⁷ For en kort gjennomgang av hovedpoengene i Sandilandskomiteens arbeid, se Drange og Mauland (1988), s. 24-26.

være innrettet slik at hele overskuddet kan deles ut uten at den framtidige inn-
tjeningsevnen til bedriften svekkes. Sandilandskomiteen argumenterte mao. for
at regnskapet måtte innrettes slik at bærekraftig økonomisk utvikling ble ivare-
tatt. Dette er en klar parallell til kommunenes formuesbevaringsprinsipp.

Som overordnet målsetting har vi satt at finansregnskapet skal gi infor-
masjon for økonomiske beslutninger og kontroll. Kontroll framkommer ved at
avvik mellom planer og oppnådde resultater konstateres og analyseres, slik at
beslutningsgrunnlaget i neste omgang forbedres. Når det gjelder de mer konkre-
te formålene med informasjonen, har vi foretatt en tredeling. Formålene henger
imidlertid nøye sammen. Men det kan tenkes at brukergrupper som f. eks. kredi-
torer, ansatte og myndighetene er mer direkte interessert i hvordan ressursene
forvaltes enn f. eks. kunder og analytikere. De to sistnevnte brukergruppene kan
være spesielt opptatt av regnskapsinformasjon til tids-, bedrifts- og bransje-
sammenligninger .

Det lovbestemte innholdet i kommunens årsregnskap er drifts-, investe-
rings- og balanseregnskap. I aksjeselskap kommer i tillegg styrets beretning. De
publiserte årsrapportene inneholder også ofte rikholdig tilleggsinformasjon. Et
viktig skille for en leser kan bli avgrensningen mellom faktisk informasjon og
tolket informasjon. Det er viktig at regnskapsleseren har klart for seg hvilke
forutsetninger de ulike delene av en årsmelding (årsberetning) bygger på. Alle
forutsetningene kan neppe framgå av selve årsmeldingen. Grundig kjennskap til
prinsippene for selve regnskapet vil gjøre leseren bedre i stand til selvstendige
tolkninger. Kunnskap om alternative modeller til det tradisjonelle norske kom-
muneregnskapet vil også gi økt forståelse for verdien av regnskapsinformasjon.

Det finnes mange ulike brukere av regnskaper som utarbeides i offentlig
sektor (se Jones & Pendlebury (2000), s. 132-139). Jones & Pendlebury identi-
fiserer ti ulike brukergrupper. De mest sentrale etter norske forhold er innbyg-
gerne, skattebetalerne, investorer, gebyrbetalere, politikerne, administrasjonen,
kommunalt ansatte, staten, osv. Det er ikke naturlig i denne studien å vurdere
kommuneregnskapets anvendbarhet for alle disse brukergruppene. I tillegg viser
enkelte studier (Collins et al.) at regnskapet og regnskapsdata brukes i liten
utstrekning. Deres funn var at regnskapet ble brukt stort sett av revisjonen og
sentrale myndigheter. I denne framstillingen antas hovedbrukerne av kommu-
nale regnskaper å være staten, kommuneadministrasjon og kommunepolitikere.
Nedenfor skal vi omtale nærmere hovedregnskapsbrukerne.

Selv om interessen for kommuneregnskapet er mindre enn tilsvarende for
budsjettokumentet, har innføringen av moderne styringsverktøy aktualisert
regnskapets betydning for store brukergrupper. Stikkord i denne sammenheng-
en kan være balansert målstyring. Dette styringssystemet krever kostnadsorien-

tering og har i mange kommuner ført til en langt mer aktiv bruk av regnskapsdata sammenliknet med tidligere tider.

3.1 Staten

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

Statens behov for regnskapsinformasjon er greit i for seg fordi staten er en blant andre brukergrupper. Imidlertid er det ikke den regnskapsfaglige profesjon som utarbeider regnskapsstandarder for kommuner, men staten selv. Dette betyr at staten ikke bare er mottaker av regnskapsinformasjon, men også produsent av regnskapsstandarder (normgiver). Statens dualistiske posisjon både som mottaker og normgiver, gjør at andres behov for regnskapsinformasjon kan nedprioriteres. Bruk av identisk regnskapsmodell i alle kommuner reduserer statens kostnader med hensyn til innsamling og bearbeiding av statistisk informasjon. Dette kan også ses på som en modell som kan bidra til å oppnå rettferdighet ved fordeling av f.eks. statlige tilskudd til kommunene. Forskriftsverket (FOR-2000-12-15-1424 og FOR-2000-12-15-1425) setter krav til ensartethet både når det gjelder registrering av transaksjoner, rapportinnhold og rapportformer.

Det finnes få studier som ser på staten som bruker av regnskapsinformasjon. I tillegg er det vanskelig å se på staten som homogen bruker fordi samme informasjon kan anvendes på forskjellige måter av forskjellige direktorater og departement. I tillegg er det ikke homogenitet i de regnskapsstandarder som utarbeides av staten. Mellempvik & Monsen (1996) viser at det finnes fire forskjellige norske regnskapsverdener: bedriftsregnskapsverden, kommunenes regnskapsverden, statsregnskapsverden og nasjonalregnskapsverden. Selv om staten er en naturlig aktør i alle disse sammenhengene, er det ulike deler av staten som virker i de ulike verdener. Når det gjelder kommuneregnskapsverden, er det Kommunal- og regionaldepartementet som er statens normgivende organ. De løsninger en har funnet for kommuneregnskapet, er ikke bedrifts- og heller ikke statsregnskapsløsningen, men egne regnskapsstandarder. Statistisk sentralbyrå er en av statens hovedbrukere av kommuneregnskapet.

Løsningene i nasjonalregnskapsverden er preget av arbeidet som utføres i Statistisk sentralbyrå. En skulle derfor kunne forvente at det var nærhet mellom

regnskapsløsningene i kommune- og nasjonalregnskapssammenheng. Slik er det likevel ikke. Regnskapsløsningene er ulike. Regnskapsløsningene i kommune- og nasjonalregnskapet er heller ikke preget av harmonisering og tilnærming over tid.

Så lenge staten får den informasjon som vurderes nødvendig (dette gjelder ressursforbruk i kommunene eller statistisk rapportering), vil dens behov være tilfredsstillt. Staten er mektig aktør og får det stort sett det som den vil. Slik regnskapene i dag er utformet og framlegges, vurderes de som vanskelige å forstå for andre regnskapsbrukere, f.eks. kommunenes politikere og administrasjon. Heller ikke alminnelig regnskapskyndige finner dem lett tilgjengelige. Kommuneregnskapsverdenen betraktes fra et faglig ståsted som lukket. Lukket må forstås som vanskelig tilgjengelig og lite påvirket av nasjonale og internasjonale regnskapsfaglige strømninger.

3.2 Politikere

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

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

I forskriftene står det ingenting om politikere som hovedbrukere av kommuneregnskapet. Dette er etter vår oppfatning uheldig. Politikere er en sentral brukergruppe av kommuneregnskapet, men de har få muligheter til å påvirke regnskapsstandardene. Siden det er statens behov for informasjon som legges til grunn i forskriftene, blir de lokale politikeres interesser nedprioritert.

3.3 Politisk og administrativ ledelse

Kommuneadministrasjonen har ansvar for realisering av politiske vedtak og at tjenesteproduksjonen blir utført med minst mulig ressursinnsats – det som Coward (1944) betegner minste midlers lov (se s. 15). Regnskapsinformasjon er et viktig instrument for å få god økonomistyring i kommunene. Administrasjonen er derfor en viktig bruker av kommunens regnskapsinformasjon. Administrasjo-

nen trenger imidlertid mer detaljert informasjon for å styre kommunene enn det politikerne trenger. De kommunale forskriftene om budsjett- og regnskapsarbeid i kommunene har krav til intern kontroll. Kommunenes administrasjon er ansvarlig for intern kontroll, produksjon og rapportering av pålitelige budsjett- og regnskapsdata. Dette betyr at administrasjonen i en kommune ikke bare betraktes som intern bruker, men også er produsent av regnskapsinformasjon.

3.4 Oppsummering

På mange måter har brukerperspektivet vært lite fokusert i kommunal regnskapssammenheng. Forskriftsverket har i mange år stilt kommunene fritt mht. utforming av regnskap og regnskapssystemer. Kravet har likevel vært at data skal kunne transformeres til departementale og nasjonale maler og at denne transformasjonen skal kunne følges i systemet. Kommuner er eksempel på såkalte budsjettkoplete organisasjoner. Dette innebærer at organisasjonen får ressurser gjennom tildelinger, ikke gjennom egne produksjons- og salgsaktiviteter. Budsjettkopling innebærer at hovedfokus alltid vil være rettet mot budsjettets innretning. En drøfting og eventuell endring av regnskapssystemet vil derfor måtte få umiddelbare følger for budsjettssystemet. Nasjonal rapportering og nasjonale data er viktig. Et levende demokrati forutsetter at innbyggerne forstår og er i stand til å følge med i de økonomiske aktivitetene som kommunen driver. Slik vi ser det, kan det være grunn til å vurdere en gjennomgang av dagens budsjett- og regnskapssystem med utgangspunkt i et slikt perspektiv. Benchmarking er blitt et moteord i den økonomiske styringen av organisasjoner. Skal kommuneorganisasjonen kunne benchmarkes (måles) mot organisasjoner i privat sektor som driver konkurrerende virksomhet, mener vi at dagens budsjett- og regnskapsregime ikke framstår som det mest hensiktsmessige systemet.

4 INTERNASJONAL UTVIKLING INNENFOR FAGOMRÅDET REGNSKAP I OFFENTLIG SEKTOR

De siste 20 årene har budsjett- og regnskapsfaglige spørsmål vært mye debattert i regnskapsfaglige tidsskrift. Fram til 1975 var på mange måter offentlig sektor et ikke-område for regnskapsfaget. Regnskap i offentlig sektor kunne vel fram til ca. 1975 betegnes som sammenfallende med nasjonalregnskap. Dette var og er et område for samfunnsøkonomer og er først og fremst innrettet for å ivareta makroøkonomisk styring.

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

Hovedspørsmålet de siste 20 årene har utvilsomt vært problemstillinger omkring regnskapsperiodisering. Dessuten har arbeidet med utvikling av såkalte rammeverk for budsjettering og regnskap i offentlig sektor stått sentralt. For en nærmere utdyping av hva som ligger i rammeverksbegrepet, vises til Kvifte (2004) kap.1 og 2. Debatten omkring 'accrual accounting' (det er for øyeblikket ingen presis og dekkende norsk oversettelse) har i stor grad fulgt i kjølvannet av implementeringen av New Public Management (NPM). Først ute var Australia og New Zealand på slutten av 1980-tallet. I Norge har denne retningen fått merkelappen 'modernisering av offentlig sektor'.

Når det gjelder internasjonale oversikter over regnskapsomstilling i offentlig sektor, vises det til Pina og Torres (2003) og Carlin (2004). Basert på en studie av 16 OECD-land konkluderer Pina og Torres (2003) med at noen land

fremdeles praktiserer et tilnærmet rendyrket kontantprinsipp, noen har innført full periodisering i regnskapene, mens en del har innført mellomløsninger. Mellomløsning innebærer periodisering på enkelte områder, men ikke på alle. De enkelte land er målt mot IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Ifølge Bløndal (2003) er det langt større aksept for periodisering i regnskaps- enn i budsjettssammenheng.

Problemstillingen om ulike prinsipper for budsjett- og regnskapsarbeidet ble også grundig drøftet i *NOU 2003:6: Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten*. Konklusjonen i denne rapporten er at regnskap og budsjett bør følge samme mal. En del av framleggene i NOU 2003:6 følges nå opp i statlige pilotprosjekter. Blir sluttevalueringen av disse positiv, og regnskapsprinsippet innføres for hele statsforvaltningen, tyder mye på at kommunesektoren følger etter. Sannsynligvis kommer den neste store endringen i det kommunale budsjett- og regnskapsregelverket i 2008-09.

Ifølge Bløndal (2003) er regnskapsprinsippet i ferd med å bli innført i de fleste OECD-landene, noe som bekreftes av Carlin (2004) s. 12. Det advares mot å betrakte denne endringen som en ren teknisk eksersis. Skal omstillingen lykkes, må organisasjonen omstilles kulturelt. Utdannings- og kompetanse-spørsmål er andre aspekter som lett undervurderes ved omstilling til nytt regnskapsregime.

Ifølge Carlin⁸ (2004) er spørsmålet om 'accrual accounting' i offentlig sektor i land utenfor Europa ikke lenger et spørsmål om 'skal – skal ikke', men et spørsmål om når og i hvilken form. Kontinental-Europa regnes som sinke i klassen når det gjelder omstilling fra kontant- til regnskapsprinsipp.

Innføring av transaksjonsbaserte budsjett- og regnskapssystemer er en global trend. Carlin (2004) oppsummerer den internasjonale debatten omkring kontant- og regnskapsprinsippet fram til oktober 2004. Artikkelen har også en svært utfyllende referanse- og litteraturliste. Ifølge Carlin (2004) har debatten fulgt fire hovedretningslinjer:

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

⁸ Professor Tyrone M. Carlin fra Australia er sannsynligvis en raskt stigende stjerne på den internasjonale regnskapshimmelen.

Selv om en del europeiske land fremdeles holder fast ved kontantprinsippet i offentlig sektor, tyder mye på at det blir endringer også i disse landene. Enkelte land er utvilsomt kommet lenger enn andre.

Langt på vei er omstilling fra kontant- til regnskapsprinsippet i offentlig sektor et fenomen som har fulgt innføringen av New Public Management (NPM). I norsk oversettelse omtales gjerne NPM som modernisering av offentlig sektor. Den norske oversettelsen er kanskje dekkende. I de fleste land vurderes nemlig overgang til 'accrual accounting' mer som et fundamentalt politisk systemskifte enn som et isolert skifte av regnskapsprinsipp. Ofte går endringene i budsjett- og regnskapsprinsipper parallelt med omfattende strukturendringer. Dette har gjort det vanskelig å isolere og måle prestasjonsmessige effekter av endringer i regnskapsregimet. Påstander om at endringer i regnskapsprinsipp fører til bedre prestasjoner i organisasjonen, er ofte svakt dokumentert.

I regi av IASB (International Accounting Standards Board) er det utarbeidet regnskapsstandarder for offentlig sektor (IPSAS). Disse standardene blir løpende diskutert, men er ikke fullt ut implementert i noe land foreløpig. For øyeblikket er det utarbeidet 20 standarder. Årlig gis det ut ei håndbok med rettleiing om hvordan standardene skal forstås. For år 2004 er håndboka kommet ut i februar og er på 704 sider. Verdt å nevne er det også at IFAC (International Federation of Accountants) har utarbeidet en særskilt rettleiing (guide) for omstilling til regnskapsprinsippet (accrual accounting) for virksomheter i offentlig sektor, jf. IFAC (2004).

Fra flere hold er det reagert på at profesjonsorganisasjoner (IFAC er et slikt eksempel) utenfor politisk innflytelse og kontroll har overtatt rollen som premissleverandør og standardsetter for budsjett- og regnskapsarbeidet i offentlig sektor. Styringsorganer på sentralt og regionalt nivå er representert i organisasjonenes besluttsende organer, noe som betyr at det fremdeles er en viss politisk innflytelse i budsjett- og regnskapsfaglige spørsmål.

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

Problemstillingen er kjent også i Norge. Brorstrøms (1998) konklusjon er at finansielle krav må forankres i harde, enkle og forståelige fakta, dvs. kontantstrømmer. Politikk og estimerte (vurderte) regnskapsstørrelser som kan bestrides, lar seg ikke forene.

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

Fra og med regnskapsåret 2005 skal IFRS (International Financial Reporting Standards) implementeres i regnskapene til norske børsnoterte foretak. IFRS er basert på et såkalt konseptuelt regnskapsrammeverk, jf. Kvifte (2004) kap. 1 og 2. Sannsynligvis vil innfasingen av IFRS også få betydning for budsjett- og regnskapsarbeidet i norsk offentlig sektor. Betydelige deler av virksomheten er i dag organisert i hel- og deleide kommunale aksjeselskap. Slike virksomheter avlegger regnskap i samsvar med regnskapslovens bestemmelser. Å operere med to regnskapsregimer for det kommunale virksomhetsområdet vil sannsynligvis bli svært tungvint framover. Når stadig større deler av den kommunale virksomheten utføres utenfor den tradisjonelle kommunalforvaltningen, kan det ikke sees bort fra at det vil komme krav om konsolidering av de selskapene og enhetene kommunene har kontroll over. Konsolidering med utgangspunkt i ulike regnskapsregimer er vanskelig. Konkurransetsetting og omorganisering kan føre til at kommunene blir nødt til å basere regnskapsavleggelsen på den ordinære regnskapslovgivningen. I så fall vil omstilling til nytt regnskapsregime komme som en konsekvens av NPM i norsk versjon.

IFRS-standardene er hovedsakelig balanseorienterte. Norske bedriftsregnskap har tradisjonelt vært resultatorienterte. Regnskapsloven fra 1998 representerer ikke noe brudd i så måte. Hvordan et slikt regime skal fases inn i kommuneorganisasjoner med svake balansetradisjoner, blir spennende å følge. En drøfting av spesielle balansevurderingsproblemer i virksomheter innenfor offentlig sektor finnes i Bløndal (2003).

I tabellen nedenfor er oppsummert en del sentrale trekk knyttet til utviklingen i Sverige, New Zealand, England, USA og Norge. I oversikten skilles mellom markedsbaserte løsninger og det å overlate oppgaver til markedet. Markedsbaserte løsninger omfatter tiltak som skal sikre en mer effektiv tjenesteproduksjon gjennom å ta i bruk markedsbaserte løsninger innenfor en fortsatt offentlig organisering. Eksempler på slike er stykkprisfinansiering og konkurransetsetting. Når oppgaver overlates til markedet innebærer dette at det offentlige ikke lenger tar ansvaret for å opprettholde et tjenestetilbud. Dette overlates til

markedet. Et eksempel på dette er privatisering av jernbanedrift, hvor det overlates til markedet å bestemme hvilket tilbud som skal gis.

Tre av landene listet i tabellen⁹ nedenfor hadde en svak økonomisk stilling før reformene ble gjennomført. Ønsket om å modernisere og effektivisere velferdsstaten har vært framhevet. USA som det fjerde landet må i denne sammenhengen sees på som atypisk fordi reformene ofte følger presidentvalget. I tillegg kjennetegnes reformene i USA av troen på at de nye reformene vil være viktigere enn de tidligere reformene. USA har heller ingen enhetlig lokalforvaltning slik vi kjenner den. Det er stor variasjon innenfor og mellom statene med hensyn til hvilke tjenester som tilbys innbyggerne.

Tabell 4.1 Sentrale trekk ved utviklingen i fem land.

	Sverige	New Zealand	England	USA	Norge
Lokalt eller sentralt drevet	Lokal / sentral	Sentralt	Sentralt	Lokal / sentral	Sentralt
Markedsbaserte løsninger	Ja	Ja	Ja	Ja	Lite
Regnskapsprinsipp	Resultat	Resultat	Resultat	Resultat ?	Anordning
Finansiering	Lokal / sentral	Lokal / bruker	Sentral	Lokal / sentral	Sentral
Fokus på selvkost	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Økonomisk stilling før reform	Svak	Svak	Svak	?	Sterk
Fokus på ytelsesmåling	Ja	Ja	Ja	Ja	Lite
Overlate oppgaver til markedet ('outsourcing')	Nei	Ja	Ja	Ja	Nei - tja

Alle land har lagt til grunn markedsbaserte løsninger i en eller annen form som et bærende element i reformene. Dette har igjen vært styrende i forhold til valg av regnskapsprinsipp, hvor alle har valgt å bruke det resultatorienterte prinsippet. Begrunnelse for dette er at en ønsker fokus på kostnader og relevant beslutningsinformasjon. Valg av markedsbaserte løsninger har også stilt krav til større grad av ytelsesmåling. Av de land vi har studert, ser det ikke ut til at finansie-

⁹ Tabellen er gjengitt fra Mauland og Mellemvik (2004) s. 49.

ringsform dvs. i hvilken grad kommunen er sentralt eller lokalt finansiert, har hatt betydning for hvorvidt man har valgt markedsbaserte løsninger eller ikke.

Flere av de bidragene vi har studert, stiller en rekke kritiske spørsmål til reformene¹⁰, bl. a. spørsmålet om avdemokratisering av produksjonen av velferdstjenestene. Ved valg av markedsbaserte løsninger overtas ansvaret i større grad av administratorer. Dette fører til at tjenestene enklere kan endres uten forutgående politisk behandling.

Utsetting (outsourcing) av tjenester og bruk av frittstående leverandører krever at det etableres kontraktsforhold mellom kommunen som kjøper og eksternt leverandør som selger. I tilfeller hvor tjenestene er vanskelige å spesifisere, kan det by på problemer å utforme kontrakter mellom partene. Upresise kontrakter har den ulempen at de er vanskelige å følge opp for kjøper. Tilsvarende har leverandøren muligheter for å fortolke innholdet slik at egen fortjeneste maksimeres på bekostning av kunden. Drift av en medisinsk avdeling ved et sjukehus er eksempel på en tjeneste som det er vanskelig å kontraktsfeste innholdet av. Vask av tøy er på den andre siden en tjeneste som er forholdsvis enkel å formulere i en kontrakt. Problemene knyttet til etablering av gode og presise kontrakter kan føre til at det fokuseres på output i stedet for resultat i rapporteringen slik at brukernes behov nedprioriteres ved at en måler det som er enkelt målbart og nedprioriterer de kvalitative faktorene i tilbudet.

I tilknytning til reformene har det vært lagt lite vekt på å analysere informasjonsbehovene til beslutningstakerne i offentlig sektor og hvordan disse behovene kan løses. I stedet har man importert løsninger fra privat sektor som er utformet for organisasjoner som har en mindre kompleks struktur og mer enhetlige mål enn det som er tilfelle for organisasjoner i offentlig virksomhet, jf. diskusjonen foran. Olson og Sahlin-Andersson (1998) mener at det er bekymringsfullt at det er innført et regnskapsspråk som ikke passer til den demokratiske styringsprosessen som regnskapet opererer i. De oppfatter det som bekymringsfullt at det er det samme språket som finansieringskildene anvender, et språk som er utviklet for å gi långivere og aksjeeiere finansiell informasjon.

Utviklingen i retning av et felles regnskapsspråk for offentlige og private virksomheter kan forklares med at forskere innenfor regnskapsfaget har overført ideer gjennom konsulentvirksomhet, publisering og gjennom kritikk av den kommunale budsjetteringen (Olson og Sahlin-Andersson (1998)). En annen forklaring kan være at det eksisterte et felles miljø og en enhetlig gruppe av regnskapsførere og økonomer samt en sentral statsforvaltning med ansvar både for regnskap og økonomiske forhold, jf. Pallot (1998). Pallot mener også det

¹⁰ Mellett (2002) har en kritisk, men likevel svært fornøylig framstilling av livet i et britisk universitet etter innføringen av RAB (Resource Accounting and Budgeting).

har hatt betydning at markedsorienteringen og import av modeller for organisering fra privat sektor, har 'dratt med seg' språket fra privat sektor.

Også i England har overgangen fra et finansielt orientert regnskap til et resultatorientert regnskap vært begrunnet med behovet for mer korrekt og relevant ledelsesinformasjon (Humphrey m.fl. (1998)). Ledelses- og eieraspektet har blitt tydeligere de siste tiårene. For virksomheter innenfor offentlig sektor kan eierbegrepet være problematisk.

Reformene i Norge har i stor grad vært sentralt drevet. Når det gjelder bruk av rene markedsbaserte løsninger, har norske myndigheter vært tilbakeholdne. En del kommuner og fylkeskommuner har tatt i bruk konkurranseutsetting av tjenester. Eksempler i denne sammenhengen er vaskeri, renhold, kjøkken og drift av sjukeheimer. Innenfor samferdselssektoren har endring av samferdselsloven gjort det mulig å ta i bruk anbud ved innkjøp av tjenester. Bruk av delvis stykkprisfinansiering av sjukehus innebærer også etablering av en form for marked. Men her fastsetter etterspøreren priser, spilleregler og øvrig struktur.

KS og Norges kemner- og kommunekassererforbund oppnevnte i 1998 en komité for å vurdere kommuneregnskapsreglene. I sin konklusjon argumenterte komiteen for at anordningsprinsippet måtte vike plass til fordel for prinsipper nedfelt i god regnskapsskikk (regnskapsteori). Komiteens vurderinger og anbefalinger ble ikke tatt til følge i Ot.prp. nr. 43 (1999-2000).

Regnskapsutviklingen i norske kommuner har i hovedsak vært sentralt styrt og drevet. Olson og Mellemvik (1996) beskriver den regnskapsfaglige utviklingen som en lukket hierarkisk prosess, der kommunene ikke har hatt annet valg enn tilpasning til statlig foreskrevne regnskapsregimer, jf. s. 49-50. Internasjonal regnskapsutvikling har influert lite på utformingen av regnskapene i norske kommuner så langt. Under de gitte forholdene virker det heller ikke som om kommunene er særlig opptatt av utviklingen internasjonalt. Kommunal- og regionaldepartementet har heller ikke vært spesielt internasjonalt orientert ved ulike revisjoner av regnskapsloven. I forarbeidene til kommuneloven fra 1992 er det ikke en eneste referanse eller henvisning til internasjonale forhold når det gjelder regnskap, budsjett- og økonomistyring. Også ved lovrevisjonen i 2000 er det nokså sparsomt med internasjonale henvisninger, jf. Ot. prp. 43 (1999-2000). Norsk regnskapsregelverk er i ferd med å tilpasses internasjonale rammeverk og standarder. Sannsynligvis vil denne kjensgjerningen føre til at både departement og kommuner i større grad må tilpasse seg internasjonal regnskapsfaglig utvikling i årene som kommer.

Kommuneregnskapene er foreløpig upåvirket av den internasjonale utviklingen på regnskapsfeltet. I forarbeidene til kommuneloven (1992) er det ingen internasjonale referanser. Heller ikke i lovforarbeidene til lovrevisjonen i 2002

var det noen henvisninger til internasjonale standarder og internasjonal praksis. Sannsynligvis er det bare et tidsspørsmål før internasjonale standarder slår inn i norske kommuneregnskap. På ett område har det allerede skjedd, nemlig regnskapsmessig behandling av pensjoner. Begrunnelsen for dette er at norske kommuner sannsynligvis vil få problemer i årene som kommer med å forholde seg til to regnskapsregimer. Stadig større deler av tradisjonell kommunal virksomhet organiseres i egne selskap som ligger innenfor regnskapslovens virkeområde. Regnskapene for disse virksomhetene vil tilpasses internasjonale standarder. Når store deler av virksomheten er organisert i egne rettssubjekter hvor kommunen har en dominerende eierposisjon, vil det sannsynligvis i overskuelig framtid komme på tale med regnskapsmessig konsolidering. Det må mao. utarbeides konsernregnskap. Å konsolidere regnskap når rammeverkene er vidt forskjellige, vil sannsynligvis medføre så store problemer at en harmonisering av kommuneregnskap og selskapsregnskap vil tvinge seg fram.

5 FORMUESBEVARING OG BÆREKRAFTIG ØKONOMISK UTVIKLING I KOMMUNER

Begrepet bærekraftig utvikling er mye brukt både i dagligtale og i ulike faglige sammenhenger de siste tiårene. Bærekraftig utvikling som idé ble revitalisert av den FN-nedsatte Verdenskommisjonen for miljø og utvikling (Brundtlandkommisjonen). Verdenskommisjonen definerer bærekraftig utvikling som en utvikling der dagens behov dekkes uten å ødelegge framtidige generasjoners muligheter til å tilfredsstille sine behov. Regjeringen la i 2002 fram et dokument med tittelen Nasjonal strategi for bærekraftig utvikling. I målsettingen for den nasjonale strategien heter det:

Strategien skisserer hvordan hensynet til bærekraftig utvikling kan ivaretas når vi tar avgjørelser, det være seg som individer, næringslivsledere eller politikere, i de kommende 30-50 år. Det første vi må enes om, er målsettinger: Hvordan ønsker vi at Norge og verden skal se ut i fremtiden? Svarene har både ideelle og materielle aspekter. Målene nedenfor vier mest plass til de sistnevnte, som er lettest å måle, men verdigrunnet er det som har preget Norge i hele det siste århundre og ligget til grunn for nesten alt internasjonalt samarbeid siden krigen.

Den overordnede målsettingen for det norske samfunnet, og verdenssamfunnet, er at utviklingen skal være økonomisk, sosialt og økologisk bærekraftig. Grunnlaget for vedvarende bruk av naturen og dens ressurser skal bevares. Innenfor disse rammene skal vi fremme en stabil og sunn økonomisk utvikling og et samfunn med høy livskvalitet, og bidra til at også verdens fattige får mulighet til materiell velferd og økt livskvalitet.

Denne hovedmålsettingen krever innsats ikke bare på miljø- og naturressurssiden, men innen hele samfunnet, og utenlands så vel som innenlands. Den er videre uttrykk for at bærekraftig utvikling bygger på solidaritet, i tid og i rom: Solidaritet i tid, med framtidige generasjoner, som innebærer at vi bruker jorden slik at den kan brødfø og huse også våre etterkommere og gi dem en god tilværelse. Solidaritet i rom, både innen og over landegrensene, fordi en bærekraftig utvikling i dag betinger en jevnere fordeling av jordens goder.

Disse målsettingene har mange gode intensjoner, men kan ikke betegnes som spesielt operasjonelle for virksomheter som har i oppgave å iverksette politiske vedtak. Et eget forskningsprogram (ProSus – Program for forskning og utred-

ning for et bærekraftig samfunn) ved Universitetet i Oslo er et tiltak i denne sammenheng.

Begrepet bærekraftig utvikling må avklares nærmere for at det skal bli operativt. Regjeringen oppnevnte i desember 2003 et eget indikatorutvalg med representanter fra Finansdepartementet, Miljøverndepartementet, Direktoratet for naturforvaltning, Frischsenteret og Statistisk sentralbyrå. Arbeidet i indikatorutvalget pågår fremdeles, men det er avholdt flere nasjonale og internasjonale konferanser. Konferanseinnleggene avdekker at det er stort sprik i oppfatningene av hva som skal vektlegges for å karakterisere en utvikling som bærekraftig eller ikke. Mye avhenger av den enkeltes faglige orientering i utgangspunktet. Allerede i 1978 ble ressurs- og miljøregnskap introdusert, men det kan vanskelig hevdes at denne typen regnskap har preget den regnskapsfaglige debatten de siste 25 årene.

På politisk hold ble det i 2002-03 lansert en handlingsplan for gjennomføring av Samarbeidsregjeringens strategi for bærekraftig utvikling (Nasjonal Agenda 21). Intensjonen er å få i gang en bred prosess der lokalforvaltning, næringsliv og organisasjoner inviteres til å bidra i arbeidet med en norsk handlingsplan for bærekraftig utvikling. Målet er en dialog og en handlingsplan som forplikter alle aktører til felles innsats for en bærekraftig utvikling. Som et ledd i denne prosessen skal det innføres indikatorer slik at den enkelte aktør lettere kan ta stilling til hvorvidt egen virksomhet samsvarer med en bærekraftig utvikling. Utvalgets leder, Knut Alfsen¹¹, foreslår det opprettes indikatorsett for disse områdene

1. Klima, ozonlag og luftforurensing
2. Artsmangfold og kulturarv
3. Naturressurser
4. Farlige kjemiske stoffer for helse og miljø
- 5. Bærekraftig økonomisk utvikling**
6. Sosiale aspekter som har direkte relevans for bærekraftig utvikling

I tillegg foreslås at indikatorene skal være lette å forstå, lette å sammenligne internasjonalt og være beslutningsrelevante i politisk virksomhet.

Skal framtidige generasjoners muligheter til å dekke sine behov på linje med dagens generasjon ivaretas, krever dette at mulighetene for vare- og tjenesteproduksjon opprettholdes. Dette betyr igjen at formuen må holdes intakt over tid. Formuesbevaring er etter vår vurdering en indikator for bærekraftig utvikling i kommunene. Nedenfor skal vi også redegjøre for en indikator for bære-

¹¹ Se Alfsen (2004) http://odin.dep.no/filarkiv/215538/Knut_Alfsens_presentasjon.pdf (innlegget er på engelsk)

kraftig utvikling, nemlig korrigert netto driftsresultat. Denne størrelsen er både lett å forstå og beslutningsrelevant i politisk virksomhet.

5.1 Om formuesbevaringsprinsippet i norske kommuner

Hovedbestemmelsene om økonomisk styring i kommuner er nedfelt i kommuneloven. Kommuneloven justeres fortløpende, men det har også vært enkelte hovedrevisjoner av lovverket. Nåværende kommunelov er fra 1992. Bestemmelsene om økonomistyring (budsjett, regnskap og revisjon) finnes i kapitlene 8, 9 og 12.

Det såkalte formuesbevaringsprinsippet har vært underliggende for all tenkning i økonomistyrings spørsmål i kommunesektoren. Prinsippet ble først introdusert eller snarere gjort tydelig i 1938 og har i praksis siden blitt tatt for gitt. Selve kommuneloven og underliggende forskriftsverk har ingen definisjon og presisering av begrepet. En drøfting finnes i forarbeidene til kommuneloven 1992.¹² Ifølge lovutvalget var kommunenes økonomiske handlefrihet innenfor gitte inntektsrammer underlagt fire fundamentale begrensninger:

1. Driftsinntektene må dekke driftsutgifter inklusive renter og avdrag på lån på årsbasis.
2. Kapitalinntekter (lån, fond, salg av fast eiendom etc;) kan bare nyttes til kapitalformål.
3. Underskudd i regnskapet skal dekkes inn i første budsjett på linje med ordinære driftsutgifter.
4. Overskudd i regnskapet kan bare nyttes til kapitalformål.

Lovutvalget skriver (s. 232):

Sett samlet fanger disse fire begrensningene opp det som ofte litt upresist har blitt kalt formuesbevaringsprinsippet. De sikter alle mot at en kommune eller fylkeskommune ikke skal kunne opprettholde eller øke sin løpende virksomhet gjennom å bygge ned sin formue. Historisk sett kan disse begrensningene sees på bakgrunn av situasjonen i mellomkrigstiden, da flere kommuner fikk betalingsvanskeligheter. Det kan i denne sammenheng sies at begrensningene sikter mot å verne kommunenes økonomiske evne så den ikke bringer seg selv opp i et økonomisk uføre.

I utgangspunktet ble de omtalte begrensningene videreført, men fra år 2000 er bindingen om at overskudd i regnskapet bare kan nyttes til kapitalformål (investeringsformål) opphørt. Kommunene kan etter dagens bestemmelser nytte overskudd både til drifts- og investeringsformål. Overskudd kalles i den kommuna-

¹² Se NOU 1990:13 Forslag til ny lov om kommuner og fylkeskommuner s. 231-233

le terminologien for regnskapsmessig mindreforbruk. Et mindreforbruk refererer til budsjettet som kommunestyret har vedtatt. Det er likevel utvilsomt at formuesbevaringsprinsippet skal videreføres også etter lovrevisjonen i 2002. På mange måter kan formuesbevaring betraktes som et bærekraftig utviklingstiltak. Lovmakerne har utvilsomt vært opptatt av at den nåværende generasjonen ikke skal kunne forringe framtidige generasjoners muligheter til å tilfredsstille sine behov. Å overlate formuen intakt til kommende slekter er også et kjennemerke på solidaritet mellom generasjonene. Kommuneloven har faktisk hatt innebygde mekanismer for å ivareta bærekraftig utvikling helt fra 1921 selv om begrepet på den tiden var ukjent.

Selv om dette kaster et visst lys over saken, vil det fremdeles være mange uavklarte spørsmål mht. formuesbevaringsspørsmålet. Vi skal i denne sammenhengen ikke gå inn i noen nærmere prinsipiell drøfting. For alle praktiske formål må det kunne fastslås at formuesbevaring innebærer å holde verdien på egenkapitalen intakt. Dette vil si at dersom kapitalen er bygd opp til et bestemt nivå, må kommunen innrette sine økonomiske disposisjoner slik at den ikke reduseres. Hva som menes med formue, er ikke alltid klart. I utgangspunktet kan mye tyde på at lov- og forskriftsmakere primært har tenkt på varige driftsmidler (realkapital). Fra et regnskapsfaglig ståsted er det vanlig å betrakte formuen som summen av eiendelene fratrukket gjeld, hvilket vil si egenkapitalen. Finansielle eiendeler (likvider, bankinnskudd, likvide verdipapirer) er inkludert i dette begrepet. I den videre drøftingen vil vi anlegge et slikt syn. Bytter kommunen ut sine varige driftsmidler med finansielle eiendeler, anser vi formuesbevaringskravet som oppfylt.

Er det opplagt at kommunens disposisjoner bør innrettes slik at kapitalen holdes intakt? Fra teorien om konsumentens tilpasning vet vi at det kan være optimalt for den enkelte å konsumere mindre enn inntekten i en periode for så å tære på oppspart kapital i seinere perioder. Hvordan konsum og sparing skal fordeles mellom perioder¹³, vil avhenge av den enkeltes preferanser. Liknende synspunkter kan anvendes for kommunal virksomhet. Økonomisk teori gir ikke uten videre noen støtte og holdepunkt for at en generasjon som har bygd opp en kapital for å løse bestemte velferdsoppgaver for sin generasjon, skal overlate kapitalen intakt til seinere generasjoner. Når det likevel er tilnærmet konsensus om at slik skal det være, er dette først og fremst en etisk og politisk beslutning. Den tidligere omtalte Brundtlandkommisjonen lanserte uttrykket solidaritet mellom generasjoner som et kriterium for bærekraftig utvikling. I et slikt perspektiv er anvendelse av formuesbevaringsprinsippet det eneste riktige.

¹³ Dette er egentlig en klassisk spare- og investeringsbeslutning. Den klassiske teorien er utviklet av Irving Fisher. Sandmo (1968) har en videre utdyping og generalisering av problemstillingene på norsk. Vi har ikke kommet over nyere framstillinger som utdaterer Sandmo.

I forarbeidene til endringer i kommuneloven (Ot.prp. nr 43 (1999-2000)) skriver Kommunal- og regionaldepartementet (s.8 og 24):

Uten krav om at utgiftene må tilpasses inntektene, også innenfor en avgrenset periode, vil konsekvensen kunne bli at en generasjon brukere tilgodesees med vare- og tjenesteproduksjon på bekostning av andre generasjoner. En rettferdig fordeling over tid vurderes som et overordnet hensyn.

Det finansielle ansvarsprinsipp innebærer at de som drar nytte av et tilbud også bærer kostnaden ved tilbudet. En finansieringsmodell basert på dette prinsippet vil sikre effektivitet i økonomien, noe som er et selvstendig mål. Prinsippet kan anvendes innenfor det enkelte år, men også over tid. Uten et krav til balanse, vil kommunen kunne finansiere sine driftsutgifter ved å ta opp lån. På kort sikt vil kommunen dermed kunne tilby et bedre tjenestetilbud enn hva kommunens faktiske inntekter i året gir rom for. En slik praksis har imidlertid som konsekvens at senere kommunestyre må redusere tjenestetilbudet for å kunne betjene gjelden ved det lånefinansierte forbruket. Dermed forringes gevinsten som ligger i å kunne prioritere tiltak med størst mulig velferdsgevinst. At utgifter må tilpasses inntektene også innenfor en avgrenset periode, bidrar derfor til å sikre en effektiv ressursbruk over tid.

Å låne til løpende driftsformål har ikke vært tillatt siden 1921. Låneopptak for å finansiere varige driftsmidler (investeringer) av ymse slag har også vært omstridt i kommunesektoren. Årsakene til dette finner vi i kommunenes økonomiske disposisjoner i årene under og like etter første verdenskrig. Opplåningen den gangen var forårsaket av en storstilt satsing innenfor energi- og skolesektoren. Satsing i energisektoren var først og fremst etablering og utbygging av kommunale elektrisitetsverk. Mange kommuner satset i denne perioden i friske laget og fikk problemer med å betjene gjelden. Dette førte i sin tur til at kommunene ble satt under statlig tilsyn og delvis direkte administrasjon. I kommuneloven fra 1921 ble det etablert et statlig kontroll- og godkjenningsregime mht. opplåning som de facto har vart like fram til nå.

I teksten i Ot.prp. nr 43 framstilles nesten kommunale låneopptak som etisk tvilsomme i et intertemporalt perspektiv. Begrunnelsen har vært at betjening av langsiktige lån har hindret nødvendig oppbygging av kapital slik at formuesbevaringsprinsippet kan ivaretas.

Intensjonen med formuesbevaring er å holde kommunens produksjonskapasitet intakt slik at kommende generasjoners muligheter til å få dekket sine behov er minst like store som i dag. Formuesbevaring kan betraktes som en

nødvendig forutsetning for en bærekraftig utvikling. Uttrykket formuesbevaring framstår for mange som noe gammelmodig. Atskillig mer spenstig framstår begrepet når det settes inn i et økonomisk bærekraftig utviklingsperspektiv.

5.2 Hva innebærer formuesbevaring i praksis?

Selv om det finnes mange implisitte henvisninger til formuesbevaringsprinsippet, er forbausende lite gjort når det gjelder å operasjonalisere begrepet. I denne sammenhengen finner vi det naturlig å ta utgangspunkt i regnskapsmessige størrelser. For regnskapspliktige organisasjoner finnes informasjon om formuen i balanseoppstillingen. Regnskapsloven har bestemmelser om prinsipper og oppstillingsplaner. I tillegg er det utarbeidet regnskapsstandarder både på nasjonalt og internasjonalt plan som norske bedrifter følger.

Balanseregnskapet satt opp etter regnskapslovens bestemmelser inneholder mange poster som vurderes. Hovedprinsippet er historisk kost og laveste verdis prinsipp. Dette innebærer at eiendeler skal regnskapsføres med utgangspunkt i den verdien de i sin tid ble anskaffet for. Synker salgsverdien under historisk kost, skal eiendelen nedskrives til salgsverdi. For varige driftsmidler som er anskaffet lang tid tilbake, kan dette føre til balanseføring av verdier som avviker mye fra dagens salgsverdier og gjenanskaffelseskost.

Blant omløpsmidlene må kundefordringer, beholdninger verdipapirer og varebeholdninger vurderes. Også for disse eiendelene gjelder i utgangspunktet historisk kost og såkalt virkelig verdi. Virkelig verdi er den laveste av historisk anskaffelseskost og salgsverdi. For verdipapirer definert som finansielle omløpsmidler, er det nå vanlig å legge det såkalte porteføljeprinsippet til grunn. Kort fortalt innebærer dette at porteføljen vurderes under ett når verdien skal fastsettes, som igjen kan bety at verdistigning på noen verdipapirer kan kompensere/oppheve for verdifall på andre.

Balansesummen viser verdien av sum eiendeler. Dette kan likevel ikke betraktes som organisasjonens formue. Dersom eiendelene er fullt ut finansiert med gjeld, er det i realiteten kreditorene (bankene) som eier dem. Riktigere er det vel å betrakte organisasjonens egenkapital som formuen. I prinsippet er det dette beløpet som tilfaller eierne ved en likvididasjon av virksomheten. For enkelte formål utarbeides det særskilte verdivurderinger. Særlig kan dette være aktuelt ved fusjoner/fisjoner, virksomhetsoverdragelse og generasjonsskifte. Verdifastsettelsen kan i slike sammenhenger avvike vesentlig fra balansesummen. Vurdering av formue er i det hele en omfattende og til dels komplisert sak. Ofte vil det være nødvendig med tilleggsinformasjon for verdivurderingen alt etter hvilket formål verdivurderingen skal tjene.

Stat og kommune følger henholdsvis kontant- og anordningsprinsippet for periodisering og sammenstilling. Kommunene følger som nevnt anordningsprinsippet. Alle kjente utgifter skal med i regnskapet enten de er betalt eller ikke. Regnskapene er periodiserte på den måten at det ikke er betalingstidspunkt som er avgjørende for registrering. Vurderingen av når en transaksjon er oppstått og sammenstilling av inntekter og kostnader kan likevel avvike fra bedriftsregnskapet.

Inntil 1990 var bestemmelsen at kun såkalte inntektsgivende varige driftsmidler skulle balanseføres i kommuneregnskapet. Andre varige driftsmidler skulle føres opp med én krone, hvilket vil si utgiftsføring. Denne bestemmelsen ble endret fra og med 1991-regnskapet. Verdivurdering ble da gjennomført for relevante varige driftsmidler. I realiteten ble mange varige driftsmidler skrevet opp med direkte motpostering på en egenkapitalkonto, nemlig kapitalkonto. Seinere prinsippendringer er ført mot likviditetsreserve. I mange kommuner er denne negativ.

F.o.m. 1991 følger kommunene i hovedsak regnskapslovens bestemmelser når det gjelder vurdering og balanseføring av varige driftsmidler. Varige driftsmidler skal balanseføres og avskrives med like store årlige avskrivninger over driftsmidlets levetid. Selv om varige driftsmidler utgiftsføres i investeringsregnskapet, blir den negative egenkapitalvirkningen opphevet gjennom registreringene på kapitalkonto. Sum egenkapital i en kommune og en bedrift skal derfor i prinsippet være sammenfallende når transaksjonene er identiske i de to organisasjonene. Det er derfor nærliggende å betrakte balansesummen lik formuen som skal holdes intakt. Helt uproblematisk er likevel ikke en slik tilnærming. Vi vil belyse dette med noen enkle eksempler nedenfor.

Anta en kommune har følgende balanse i begynnelsen av år X4:

Anleggsmidler	200	950	Egenkapital
		150	Langsiktig gjeld
Omløpsmidler	1000	100	Kortsiktig gjeld
Sum eiendeler	1200	1200	Sum egenkapital og gjeld

I slutten av år X4 anskaffes nye anleggsmidler for 700. Vi forutsetter at anleggsmidlene i begynnelsen av året er tilstrekkelig avskrevet. Balanseoppstillingen per 31.12.X4 ser da slik ut:

Balanseoppstilling per 31.12.X4			
Anleggsmidler	900	950	Egenkapital
		150	Langsiktig gjeld
Omløpsmidler	300	100	Kortsiktig gjeld
Sum eiendeler	1200	1200	Sum egenkapital og gjeld

Kommunens formue ved årets begynnelse og slutt svarer til egenkapitalen. At eiendelenes sammensetning er endret spiller ingen rolle for formuesvurderingen. Formuesvurderingen bør knyttes til kommunens egenkapital. La oss nå forutsette at kommunen betaler ned all gjeld samtidig som anleggsmidler for 700 anskaffes. Balanseoppstillingen per 31.12 år X4 blir da:

Balanseoppstilling per 31.12.X4			
Anleggsmidler	900	950	Egenkapital
		0	Langsiktig gjeld
Omløpsmidler	50	0	Kortsiktig gjeld
Sum eiendeler	950	950	Sum egenkapital og gjeld

Balansesummen er nå 250 lavere enn i tilfellet med gjeld. Det kan vanskelig argumenteres med at formuen er lavere i det siste tilfellet enn i oppstillingen med balansesum lik 1200. Mange vil mene at den gjeldfrie kommunen i det siste tilfellet er i en gunstigere økonomisk situasjon enn kommunen med gjeld. Vurderingen blant kommunalt sakkyndige er at en gjeldfri kommune har større økonomisk handlefrihet enn en kommune med gjeld. Enda klarere kommer kanskje dette fram om det forutsettes at anskaffelsen av de varige driftsmidlene finansieres med et nytt langsiktig lån på 400, egenkapital 300 og ingen nedbetaling av opprinnelig gjeld. Balanserapporten blir i dette tilfellet:

Balanseoppstilling per 31.12.X4			
Anleggsmidler	900	950	Egenkapital
		550	Langsiktig gjeld
Omløpsmidler	700	100	Kortsiktig gjeld
Sum eiendeler	1600	1600	Sum egenkapital og gjeld

Balansesummen er nå kommet opp i 1600, men kommunen eier i realiteten bare 950 (egenkapitalen) av dette beløpet.

I samfunnsøkonomisk terminologi omtales gjerne formuesbevaring som sammenfallende med å holde realkapitalen intakt. For løpende økonomisty-

ringsformål er det etter vår vurdering mer hensiktsmessig å fokusere på egenkapital. Formuesoppbygging skjer gjennom økning av egenkapitalen. Å fokusere på eiendelene er lite hensiktsmessig. Sammensetningen av disse vil variere over tid. Når den økonomiske levetiden for et varig driftsmiddel nærmer seg slutten, vil den balanseførte verdien av denne eiendelen være lav. Forhåpentligvis er det holdt tilbake midler som er avleiret i likvide beholdninger.

Konklusjonen på dette blir at kommunalt regnskapsfokus i større grad bør dreies mot egenkapitalstyring når formuesbevaring er et overordnet formål. Vi vil likevel understreke at likviditetsovervåkning er viktig – i noen kommuner svært viktig. Dette innebærer at dagens arbeidskapitalfokus videreføres, men at overvåkning av egenkapitalens størrelse sidestilles. En drøfting av om dette bør få konsekvenser for prinsipper og innretning av det kommunale budsjett- og regnskapsarbeidet, ligger utenfor oppdraget for denne utredningen.

5.3 Ivaretar dagens lov- og forskriftsverk formuesbevaringsprinsippet?

Lov- og forskriftsverk fungerer fra tid til annen motsatt av det som har vært lovgivernes intensjoner. Kommuner som fullt ut lånefinansierer utbyggingstiltak, opprettholder formuen. Det er ikke alltid tilfelle for kommuner som befinner seg i den andre enden av skalaen. Når tiltak fullt ut finansieres med egenkapital, er det i dagens regelverk intet som hindrer at formuen konsumeres. La oss illustrere det hele med et lite eksempel. En kommune gjennomfører en investering til 5 millioner kroner med følgende inntjeningspotensiale:

	år 0	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Kontantstrøm	(5 000)	1 400	1 320	1 240	1 160	1 080

For enkelhets skyld sees det bort fra alle øvrige økonomiske transaksjoner i kommunen. Det kan forutsettes at disse er helt i balanse samtlige år. Utrangeringsverdien etter fem års drift kan settes lik null.

Den aktuelle investeringen har en internrente på 8 % per år. I forbindelse med statlige investeringer anmoder Finansdepartementet statlige virksomheter om å benytte den samfunnsøkonomiske kalkulasjonsrenten i sine investeringskalkyler. For tiden er denne 8 % per år. Den kommunale investeringen er således samfunnsøkonomisk lønnsom. Dekomponeres kontantstrømmen i en avkastningsdel og en kapitalfrigjøringsdel, kan følgende tabell utarbeides:

	Nåverdi 1.1	Nåverdi 31.12	Kontantstrøm	Avkastning	Kapitalfrigjøring
år 1	5 000	4 000	1 400	400	1 000
år 2	4 000	3 000	1 320	320	1 000
år 3	3 000	2 000	1 240	240	1 000
år 4	2 000	1 000	1 160	160	1 000
år 5	1 000	0	1 080	80	1 000

Dette innebærer at kapitalfrigjøringen nøyaktig tilsvaret fallet i nåverdi. Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner krever at anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives med like store årlige beløp over levetiden til anleggsmidlet. Med den aktuelle kontantstrømmen blir teoretisk korrekte avskrivninger og forskriftens krav om lineære avskrivninger sammenfallende. Lineære avskrivninger krever at anleggsmidlets kontantstrøm er avtakende.

Internrenten beregnes uavhengig av hvordan anleggsmidlet er finansiert. Vi skal nå studere hvordan regnskapsresultatet blir for *ulike finansieringsalternativ*. For ikke å komplisere framstillingen unødig, forutsettes det at kommunens øvrige virksomhet er i balanse. Nedenfor vises regnskapsrapporteringen for tre finansieringsformer ved en gitt investering; i) finansiering med langsiktig gjeld (låneopptak) i sin helhet, ii) full egenkapitalfinansiering ved at midler holdes tilbake og iii) 40/60-fordeling mellom egenkapital- og gjeldsfinansiering.¹⁴

¹⁴ Ifølge teknisk beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi er gjennomsnittlig opplåning 50 %, se kap. 8 i H-03/04.

Lånefinansiering 100 %, serielån, kommunelovens regnskapsregime

Driftsregnskap	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Inntekter	1 400	1 320	1 240	1 160	1 080
Rentekostnader	(400)	(320)	(240)	(160)	(80)
Avdrag	(1 000)	(1 000)	(1 000)	(1 000)	(1 000)
Netto driftsresultat	0	0	0	0	0
Mindre-/merforbruk	0	0	0	0	0
Investeringsregnskap	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Nytt anleggsmiddel	(5 000)	0	0	0	0
Bruk av lånemidler	5 000	0	0	0	0
Balanseregnskap	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Anleggsmidler	4 000	3 000	2 000	1 000	0
Kontanter	0	0	0	0	0
Sum eiendeler	4 000	3 000	2 000	1 000	0
Kapitalkonto	0	0	0	0	0
Langsiktig gjeld	4 000	3 000	2 000	1 000	0
Sum gjeld og egenkapital	4 000	3 000	2 000	1 000	0
Forklaring av kapitalkonto	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Inngående balanse	0	0	0	0	0
Nytt anleggsmiddel	5 000	0	0	0	0
Bruk av lånemidler	(5 000)	0	0	0	0
Avskrivning	(1 000)	(1 000)	(1 000)	(1 000)	(1 000)
Avdrag langsiktig gjeld	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
Utgående balanse	0	0	0	0	0

Regnskapet er gjort opp i balanse hvert år. Etter fem år er anleggsmidlet utslitt. På dette tidspunktet har kommunen null i eiendeler og null i langsiktig gjeld. Lånet er nedbetalt i samsvar med forskriftens bestemmelser om like store årlige avdrag – det såkalte serieprinsippet. Formuesbevaringsprinsippet er derfor tilfredsstillt. Nå kan det innvendes at kommunens utgangspunkt var lite gunstig, men virksomheten i løpet av de fem aktuelle årene har ikke forverret kommunens økonomiske situasjon. Egenkapitalen var null ved startpunktet og er null ved sluttpunktet.

Egenkapitalfinansiering 100 %, midler holdes tilbake¹⁵

	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Driftsregnskap					
Inntekter (netto)	1 400	1 320	1 240	1 160	1 080
Netto driftsresultat	1 400	1 320	1 240	1 160	1 080
Disponering årsresultat	0	1 400	1 320	1 240	1 160
Avsetning til disposisjonsfond	0	(1 400)	(1 320)	(1 240)	(1 160)
Mindre-/merforbruk	1 400	1 320	1 240	1 160	1 080
Investeringsregnskap	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Nytt anleggsmiddel	(5 000)	0	0	0	0
Bruk av egenkapitalfond (fond)	5 000	0	0	0	0
Balanseregnskap	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Anleggsmidler	4 000	3 000	2 000	1 000	0
Kontanter	1 400	2 720	3 960	5 120	6 200
Sum eiendeler	5 400	5 720	5 960	6 120	6 200
Disposisjonsfond	0	1 400	2 720	3 960	5 120
Mindre-/merforbruk	1 400	1 320	1 240	1 160	1 080
Kapitalkonto	4 000	3 000	2 000	1 000	0
Sum gjeld og egenkapital	5 400	5 720	5 960	6 120	6 200
Forklaring av kapitalkonto	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Inngående balanse	0	4 000	3 000	2 000	1 000
Nytt anleggsmiddel	5 000	0	0	0	0
Avskrivning	(1 000)	(1 000)	(1 000)	(1 000)	(1 000)
Utgående balanse	4 000	3 000	2 000	1 000	0

En slik tilpasning vil føre til at kommunen er minst like bra stilt i begynnelsen av det sjette året som i begynnelsen av det første. Midler er holdt tilbake som gjør det mulig å gjenanskaffe et tilsvarende anleggsmiddel. Samtidig er alternativkostnaden forbundet med å holde midler bundet i anleggsmidler, reflektert i regnskapet gjennom oppbyggingen av disposisjonsfondet.

¹⁵ I dagens situasjon er en slik tilpasning lite sannsynlig. Kommunene har ingen økonomisk målsetting, og publikums forventninger til den kommunale organisasjonen som problem- og oppgaveløser er store. Når kommunestyrene år etter år blir forelagt regnskap med positivt årsresultat (regnskapsmessig mindreforbruk), er sannsynligheten stor for at disse midlene vil bli nyttet til såkalt løpende driftsformål.

EK-/gjeldsfinans. 40/60 %, ord. serielån, avsetninger for å holde EK intakt

Driftsregnskap	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Inntekter	1 400	1 320	1 240	1 160	1 080
Diverse driftskostnader	(160)	(128)	(96)	(64)	(32)
Rentekostnader	(240)	(192)	(144)	(96)	(48)
Avdrag	(600)	(600)	(600)	(600)	(600)
Netto driftsresultat	400	400	400	400	400
Fondsavsetning	(400)	(400)	(400)	(400)	(400)
Mindre-/merforbruk	0	0	0	0	0

Investeringsregnskap	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Nye anleggsmidler	(5 000)	0	0	0	0
Bruk av egenkapital/fond	2 000	0	0	0	0
Bruk av lånemidler	3 000	0	0	0	0
Udekket - udisponert	0	0	0	0	0

Balanseregnskap	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Anleggsmidler	4 000	3 000	2 000	1 000	0
Kontanter	400	800	1 200	1 600	2 000
Sum eiendeler	4 400	3 800	3 200	2 600	2 000

Disposisjonsfond	400	800	1 200	1 600	2 000
Kapitalkonto	1 600	1 200	800	400	0
Langsiktig gjeld	2 400	1 800	1 200	600	0
Sum gjeld og egenkapital	4 400	3 800	3 200	2 600	2 000

	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Kapitalkonto					
Inngående balanse	0	1 600	1 200	800	400
Nye anleggsmidler	5 000				
Avskrivninger	(1 000)	(1 000)	(1 000)	(1 000)	(1 000)
Nytt langsiktig lån	(3 000)				
Avdrag langsiktig gjeld	600	600	600	600	600
Utgående balanse	1 600	1 200	800	400	0

I dette tilfellet er kommunens egenkapital intakt ved slutten av år 5. Formuen er således bevart.

5.4 *Korrigert netto driftsresultat*

Kommunelovens § 46 nr 6 har en bestemmelse som fastsetter at det skal budsjetteres med et driftsresultat som minst er tilstrekkelig til å dekke renter, avdrag og nødvendige avsetninger. Det springende punktet i denne sammenhengen er hva som skal vurderes som tilstrekkelige avsetninger. Verken forskrifter eller lovforarbeider drøfter dette spørsmålet i nevneverdig grad. Kommunene har da også i praksis tilpasset seg nokså ulikt. En løsning hadde vært å pålegge kommunene i driftsregnskapet å avsette til fond (gjenanskaffelsesfond) beløp som svarer til avskrivningenes størrelse. Dette vil sikre at midler holdes tilbake. Innvendingen mot en slik løsning er at den kan være tungvint å praktisere samtidig som den for uinnvidde lesere kan være vanskelig å forstå.

Som det framgår av regnskapsoppstillingene ovenfor, fører kommunenes finansielt orienterte system til at egen- og fremmedkapitalposter blandes i driftsregnskapet. I regnskapslovens terminologi er dette brudd på kongruensprinsippet. Et slikt regnskapsregime har også som nødvendig konsekvens at anskaffelse av anleggsmidler utgiftsføres. Når slike anskaffelser likevel balanseføres som eiendel, skjer dette med direkte motpostering på kapitalkonto som er en del av den kommunale egenkapitalen. Alle endringer i anleggsmidler og langsiktig gjeld vil registreres på kapitalkonto.

Netto driftsresultat i kommuneregnskapet er påvirket både av finansposter (renteinntekter og –utgifter) og finansieringsformen. Alt annet like vil en kommune som i stor grad finansierer sine anleggsmidler med fremmedkapital, rapportere svakere netto driftsresultat enn kommuner som hovedsakelig baserer seg på egenkapitalfinansiering. For å unngå at finansieringsformen påvirker den viktigste styringsindikatoren (netto driftsresultat), har teknisk beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi (TBU)¹⁶ foreslått at kommunene i større grad nytter korrigert netto driftsresultat som styringsmerke. Korrigert netto driftsresultat framkommer slik:

Korrigert netto driftsresultat = netto driftsresultat + avdrag – avskrivninger

I tilfellet med full fremmedkapitalfinansiering vil netto driftsresultat og korrigert netto driftsresultat være sammenfallende. Dette skyldes at de årlige avdragene nøyaktig svarer til lineære avskrivninger. Dersom det er avvik mellom avdragstid og driftsmidlets økonomiske levetid (avskrivningsperiode), vil det oppstå avvik mellom netto driftsresultat og korrigert netto driftsresultat.

¹⁶ Se H-03/04 Rapport fra Det tekniske beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi april 2004 kapittel 8

I tilfellet med 100 % egenkapitalfinansiering, hentet fra eksempelet i kap. 5.3, blir korrigert netto driftsresultat:

Driftsregnskap	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Inntekter	1 400	1 320	1 240	1 160	1 080
Rentekostnader	0	0	0	0	0
Avdrag	0	0	0	0	0
Netto driftsresultat	1 400	1 320	1 240	1 160	1 080
Avskrivninger	(1 000)	(1 000)	(1 000)	(1 000)	(1 000)
Korrigert netto driftsresultat	400	320	240	160	80

Dersom kommunen konsumerer avkastningen av kapitalen skutt inn i prosjektet, dvs. det korrigerte netto driftsresultatet, vil kapitalen være intakt i begynnelsen av år seks.

I tilfellet med 40/60-finansiering mellom egenkapital og gjeld (jf. eksempel i kap. 5.3), blir korrigert netto driftsresultat:

Driftsregnskap	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5
Inntekter	1 400	1 320	1 240	1 160	1 080
Diverse driftskostnader	(160)	(128)	(96)	(64)	(32)
Rentekostnader	(240)	(192)	(144)	(96)	(48)
Avdrag	(600)	(600)	(600)	(600)	(600)
Netto driftsresultat	400	400	400	400	400
Avdrag langsiktig gjeld	600	600	600	600	600
Avskrivninger	(1 000)	(1 000)	(1 000)	(1 000)	(1 000)
Korrigert netto driftsresultat	0	0	0	0	0

Dersom regelverket hadde stilt krav om et korrigert netto driftsresultat større eller lik null, ville effekten blitt den samme. Da hadde også spørsmålet om hva som er tilstrekkelige avsetninger, jf. kommunelovens § 46 nr 6 vært unngått. Det kan kort og godt fastslås at krav om positivt korrigert netto driftsresultat sikrer formuesbevaring.

5.5 Situasjonen i norske kommuner i 2003

Resultatene og funnene nedenfor er basert på data fra KOSTRA-basen. I 2003 er alle kommunene ført opp, men tilnærmet komplette data finnes for 399 av landets 433 kommuner (ved inngangen til 2005). Ved vurdering og analyse har det hittil blitt lagt stor vekt på netto driftsresultatet som framkommer slik:

+ Sum driftsinntekter
- Sum driftsutgifter inklusive avskrivninger
= <i>Brutto driftsresultat</i>
+ Renteinntekter, utbytte og eieruttak
+ Mottatte avdrag på utlån
- Renteutgifter, provisjoner og andre finansutgifter
- Avdragsutgifter
- Utlån
= <i>Resultat eksterne finansieringstransaksjoner</i>
+ <u>Motpost avskrivninger</u>
= <i>Netto driftsresultat</i>

Brutto driftsresultat er mao. påvirket av avskrivninger. Utlån ført i driftsregnskapet er først og fremst lån gitt i henhold til sosiallovgivningen. Selv om beløpene formelt er å betrakte som utlån, er de for mange praktiske formål en driftsutgift.

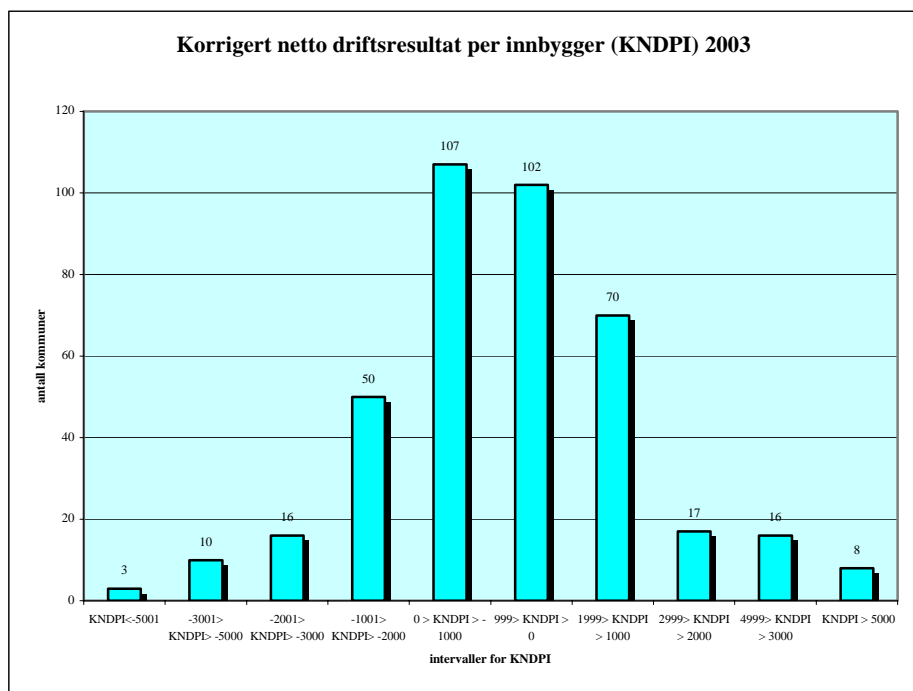
Av oppstillingen framgår det at avdrag på langsiktig gjeld påvirker kommunenes netto driftsresultat. Opptrekk av langsiktig gjeld kan i prinsippet bare skje i forbindelse med finansiering av anleggsmidler. Avdrag på slik gjeld vurderes i kommunal sammenheng som en driftspost. Når lånet anvendes, føres dette til inntekt i investeringsregnskapet. Det kan reises en rekke interessante regnskapsfaglige problemstillinger som vi skal la ligge i denne omgangen. Det kan kort konstateres at finansieringen av anleggsmidler vil påvirke kommunens rapportering av netto driftsresultat. En kommune som finansierer anleggsmidlene selv, vil alt annet like rapportere et bedre resultat enn en kommune som har lånefinansiert sine investeringer selv om lånerenten skulle være null.

Som nevnt har TBU kommet fram til at et korrigert netto driftsresultat er en bedre indikator for å belyse langsiktig balanse i den kommunaløkonomiske utviklingen. Resonnementet er at et positivt korrigert netto driftsresultat vil medføre at kommunen holder tilstrekkelige midler tilbake til å holde formuen intakt. Om ønskelig kan et tilsvarende anleggsmiddel gjenanskaffes når det opprinnelige utrangetes, eller at de frigjorte midlene investeres i andre ønskelige tiltak. Formuesbevaringsprinsippet er da ivaretatt.

For landets kommuner var situasjonen slik for regnskapsåret 2003:

	Korrigert netto driftsresultat (K)	Netto driftsresultat (I)	K - I	Korrigert netto driftsresultat per innbygger
Sum	156 442	1 087 751	(931 309)	
Gjennomsnitt (N = 399)	392,09	2 726,19	(2 334,11)	39,93
Standardavvik (N = 399)	37 976,69	34 323,76	13 362,35	2 698,29

I grafen nedenfor er det illustrert hvordan korrigert netto driftsresultat fordeler seg for ulike intervaller.



Observasjonene fordeler seg slik på kvartiler:

Median	129
Kvartil 0	(16 327)
Kvartil 1	(741)
Kvartil 2	129
Kvartil 3	1 105
Kvartil 4	28 198

Tallene indikerer at kommunene totalt sett ikke opprettholder kapitalen. Så lenge $(K-I) < 0$, må konklusjonen bli at formuen forringes. Kommunene makter ikke å framskaffe et netto driftsresultat som er tilstrekkelig til å møte nødvendige avsetninger, jf. kommunelovens § 46 nr 6. Totalt i de 399 aktuelle KOSTRA-kommunene er det en formuesforverring på noe over 931 millioner kroner for regnskapsåret 2003. Dersom korrigert netto driftsresultat aksepteres som en indikator for bærekraftig økonomisk utvikling, kan det konkluderes med at regnskapsåret 2003 ikke er bærekraftig. Tallet på 931 millioner kroner kan oppfattes som en pekepinn, men det må selvsagt advares mot å trekke vidtgående konklusjoner på grunnlag av data for et enkelt år og feilkilder i datagrunnlaget (KOSTRA). Avskrivningstallene i KOSTRA er beheftet med stor usikkerhet bl.a. som følge av at kommunene i senere år har måttet framskaffe historisk kost da slike opplysninger tidligere ikke lå til grunn for balanseverdiene (aktivering- en). Usikkerheten i KOSTRA-tallene er også grunnen til at TBU ved beregning av korrigert netto driftsresultat for kommunesektoren, baserer seg på kapitalslittstallene fra nasjonalregnskapet framfor avskrivningstallene i KOSTRA.

I tabellen nedenfor finnes en oversikt over korrigert netto driftsresultat og netto driftsresultat. Av tallmaterialet framgår det at et positivt netto driftsresultat vendes til et negativt korrigert netto driftsresultat i 35 kommuner.

	Korrigert netto driftsresultat	Relativ andel	Netto driftsresultat	Relativ andel
Positivt resultat	213	53,4 %	248	62,2 %
Negativt resultat	186	46,6 %	151	37,8 %
Totalt	399	100,0 %	399	100,0 %

Kommuneloven krever at det budsjetteres med et positivt netto driftsresultat. Det må derfor betegnes som forholdsvis oppsiktsvekkende at nesten 40 % av norske kommuner avlegger regnskap med negativt netto driftsresultat. Tallene indikerer også at den økonomiske tilpasningen utviklingen i 2003 ikke er bærekraftig for 46,6 % av norske kommuner.

Nedenfor vises hvordan tallene fordeler seg på ulike kommunekategorier. Kommunene er inndelt i innbyggerkategorier. Et hyppig framført argument er at norske kommuner gjennomgående er for små til å løse forventede oppgaver. I utgangspunktet skulle en derfor vente at mindre kommuner gjennomgående hadde svakere resultat enn større kommuner.

Kommunekategori	Antall negativt korrigert netto driftsresultat	Gruppeandel	Antall positivt korrigert netto driftsresultat	Gruppeandel	Total
Innbyggertall 0-999	6	30,00 %	14	70,00 %	20
Innbyggertall 999-4999	83	42,35 %	113	57,65 %	196
Innbyggertall 5000-9999	48	56,47 %	37	43,53 %	85
Innbyggertall 10000-19999	28	50,00 %	28	50,00 %	56
Innbyggertall 20000-39999	12	48,00 %	13	52,00 %	25
Innbyggertall over 40000	9	52,94 %	8	47,06 %	17
Totalt	186	46,62 %	213	53,38 %	399

Tallene indikerer det motsatte, nemlig at de minste kommunene gjør det bedre enn de største. Regresjonsanalyse med innbyggertall, areal, innbyggertall per km² og gjeldsgrad som forklaringsvariable, er insignifikante når korrigert netto driftsresultat per innbygger skal forklares. Disse forholdene vil ikke bli nærmere drøftet i denne sammenhengen. Ex ante-formodningen er vel i de fleste tilfeller at større kommuner er økonomisk mer robuste enn mindre kommuner og bedre i stand til å dekke innbyggernes behov.

Kommuner kategorisert etter innbyggertall, er spredt over hele landet. I tabellen nedenfor er de samme forholdene illustrert med utgangspunkt i regioner. Regioninndelingen framgår av tabellen nedenfor og samsvarer stort sett med forslaget til regioninndeling som ble kjent på ettersommeren 2004.

Fordeling på regioner	Antall negativt korrigert netto driftsresultat	Gruppeandel	Antall positivt korrigert netto driftsresultat	Gruppeandel	Total
Akershus	10	47,6 %	11	52,4 %	21
Øvrige østland	66	57,4 %	49	42,6 %	115
Agder	14	48,3 %	15	51,7 %	29
Vestlandet	57	48,3 %	61	51,7 %	118
Trøndelag	12	25,5 %	35	74,5 %	47
Nord-Norge	27	39,1 %	42	60,9 %	69
Totalt	186	46,6 %	213	53,4 %	399

Øvrige østland omfatter kommunene i fylkene Østfold, Hedmark, Oppland, Buskerud, Vestfold og Telemark. Agder består av de to Agderfylkene, mens vestlandet er kommunene i Rogaland, Hordaland, Sogn og Fjordane og Møre og Romsdal. Trøndelag har to fylker, mens Nord-Norge omfatter Nordland, Troms og Finnmark. Av tallmaterialet framgår det at kommunene i den såkalte slag-skyggen av Oslo kommer dårligst ut. Eller ser vi at trøndelagskommunene kommer best ut. Også de nordnorske kommune gjør det totalt sett bedre enn kommunene sør i landet.¹⁷

Oppsummeringen så langt blir at norske kommuner ikke tilfredsstillers kravet om bærekraftig økonomisk utvikling når korrigert netto driftsresultat anvendes som indikator. Det vil være å ta for hardt i hvis vi skulle hevde at dette alene er en systemsvikt. På den andre siden vil vi hevde at dagens kommunale budsjett- og regnskapssystem ikke er spesielt velegnet til å overvåke formuesbevaring og dermed sikre en bærekraftig økonomisk utvikling.

Det er ingen kommunekategorier som peker seg ut som verst eller best. Heller ikke dersom kommunene grupperes landsdelsvis, er det mulig å finne systematiske mønstre med et lite unntak for kommunene i Midt-Norge. Hele 74,5 % av kommunene i trøndelagsfylkene har positivt korrigert netto driftsresultat. I landet for øvrig varierer andelen fra 42,6 til 60,9 %. Mønsteret ser faktisk ut til å være at de nordligste fylkene gjør det markant bedre enn de sørligste.

Helt til slutt er det også tatt med en oversikt over de høyeste og laveste korrigerte netto driftsresultatene per innbygger. Av tallmaterialet framgår det at det er en forskjell på $(28198+16327) = 44525$ kr mellom det svakeste og beste resultatet målt per innbygger. Nå må det påpekes at Bykle kommune som er en typisk kraftkommune, er nokså atypisk. Det er likevel ingen tvil om at det er stor spredning i det aktuelle materialet.

¹⁷ Oslo er ikke med i tallene. Det er ikke tilgjengelige KOSTRA-data for Oslo på kommunenivå.

Rangering etter korrigert netto driftsresultat per innbygger nasjonalt							
Ti på topp							
Plas se- ring	Kom- munenr	Kommunenavn	Korrigert netto drifts- resultat per innbygger	Innbyg- gertall	Korrigert netto driftsre- sultat (K) i hele 1000	Netto driftsre- sultat (I) i hele 1000	K – I i hele 1000
1	0941	Bykle	28 198	875	24 673	32 097	(7 424)
2	0512	Lesja	16 049	2 209	35 453	38 792	(3 339)
3	0514	Lom	15 699	2 496	39 185	40 200	(1 015)
4	0938	Bygland	11 454	1 318	15 097	15 332	(235)
5	0511	Dovre	11 441	2 883	32 984	34 543	(1 559)
6	0515	Vågå	8 471	3 800	32 190	31 496	694
7	1546	Sandøy	5 416	1 279	6 927	8 238	(1 311)
8	1419	Leikanger	5 369	2 192	11 769	9 878	1 891
9	0517	Sel	4 952	6 088	30 149	31 717	(1 568)
10	1856	Røst	4 932	617	3 043	1 426	1 617
		Totalt		23757	231470	243719	(12 249)
Ti på bunn							
Plas se- ring	Kom- munenr	Kommunenavn	Korrigert netto drifts- resultat per innbygger	Innbyg- gertall	Korrigert netto driftsre- sultat (K) i hele 1000	Netto driftsre- sultat (I) i hele 1000	K – I i hele 1000
399	1665	Tydal	(16 327)	901	(14 711)	(11 257)	(3 454)
398	1827	Dønna	(7 019)	1 543	(10 831)	(3 476)	(7 355)
397	0111	Hvaler	(6 536)	3 694	(24 143)	(8 453)	(15 690)
396	1433	Naustdal	(4 495)	2 696	(12 118)	(11 641)	(477)
395	1046	Sirdal	(4 343)	1 766	(7 669)	3 709	(11 378)
394	1243	Os	(3 997)	14 611	(58 404)	(46 810)	(11 594)
393	0833	Tokke	(3 978)	2 465	(9 807)	(323)	(9 484)
392	0423	Grue	(3 880)	5 312	(20 610)	(16 370)	(4 240)
391	0118	Aremark	(3 859)	1 437	(5 545)	(3 901)	(1 644)
390	2015	Hasvik	(3 368)	1 095	(3 688)	(5 257)	1 569
		Totalt		35 520	(167 526)	(103 779)	(63 747)

Overraskende er det at kraftkommunene Sirdal og Tokke befinner seg på bunnen. Også en annen stor kraftkommune, Suldal, befinner seg i bunnsjiktet (13 fra bunnen).

Det må understrekes at indikatoren korrigert netto driftsresultat ikke forteller noe om hvordan levekårene er i den enkelte kommune. Rangering etter dette kriteriet er ingen indikasjon på hvordan innbyggerne opplever det kommunale tjenestetilbudet. Ulike regnskapsmessige resultat er ganske enkelt differansen mellom inntekter og kostnader av ulike slag. Et godt regnskapsmessig resultat kan i prinsippet oppnås ved at kommunene lar være å gjøre noe. Sirdal kommune er et eksempel på at tallene må leses med omhu. Under overskriften 'Luksusbudsjett i Sirdal' har Stavanger Aftenblad 26.10.04 en artikkel hvor det framgår at netto driftsutgifter per innbygger er 80.000 kroner, hvilket er nesten det dobbelte av gjennomsnittskommunene. Kommunen bruker langt mer enn gjennomsnittet på skoler, helse og omsorg og næringsutvikling, mens det i 2003 ikke er regnskapsført én eneste krone i avdrag på langsiktig gjeld.

Negativt korrigert netto driftsresultat i en kommune utelukker på ingen måte at innbyggerne har et bedre kommunalt vare- og tjenestetilbud enn innbyggerne i en kommune med positivt resultat. Når korrigert netto driftsresultat blir negativt, er dette likevel en indikasjon på at dagens aktivitetsnivå er for høyt i forhold til dagens tilgjengelige ressurser. Tjenestetilbudet kan på sett og vis karakteriseres som finansiert med midler som burde tilhøre kommende generasjoner.

6 KAPITALKOSTNADER I KOMMUNENE

Tradisjonelt har det vært liten oppmerksomhet omkring kapitalkostnader¹⁸ i kommunene med unntak av renteutgifter¹⁹. Dette er kapitalkostnader forbundet med en del av fremmedkapitalen, nemlig langsiktige innlån som vanligvis er tatt opp for å finansiere anleggsmidler. Også gjeldsavdragene har vært viet stor oppmerksomhet og betegnes i noen sammenhenger som kapitalkostnader. Ifølge Jacobsen et. al. (1995) er avdrag på gjeld å betrakte som en investering. Vi slutter oss til dette synspunktet.

Store deler av den kommunale virksomheten er under omorganisering. NPM-tenkningen (New Public Management) har for mange år siden også nådd norske kommuner. En konsekvens av dette er utfasing, omstilling og omorganisering av virksomhet. Store deler av det kommunale virksomhetsområdet som mange kommuner driftet i egne monopolorganisasjoner, er nå konkurranseutsatt. Eksempler i denne sammenhengen er renovasjon og revisjon. Når kommunale virksomheter skal sammenliknes og konkurrere med tilsvarende virksomheter organisert og drevet i privat regi, er det viktig at data er sammenlignbare. Dette betyr at alle relevante kostnader må innarbeides i kommuneregnskapet og i kalkyler.

I kalkulasjonssammenheng er det vanlig å benytte en selvkostkalkyle i en eller annen variant,²⁰ enten utgangspunktet er en tradisjonell tilleggs-kalkyle eller en aktivitetsbasert variant. Selvkost innebærer at alle kostnader inkludert de aktivitetsuavhengige eller faste kostnadene, er med i kalkulasjonsgrunlaget. En kritikk mot kommunale regnskaper har vært at kun deler av de kalkulasjonsrelevante kostnadene har vært tatt med i regnskapet. Særlig har kapasitetskostnader forbundet med varige driftsmidler vært underkommunisert. Dette skyldes nok langt på vei tradisjonen med utgiftsføring av varige driftsmidler i budsjett- og regnskapssammenheng.

Kapitalkostnad er en avledet kostnad som beregnes som følge av at det enkelte årsregnskap ikke gir et korrekt bilde av inntjening og kostnad for betalingstjenesten ved en del større anskaffelser. En forutsetning for å kunne beregne korrekte årlige kapitalkostnader, er at slike anskaffelser er definert og av-

¹⁸ En grei drøfting av kapitalkostnader tilknyttet prissetting av en del kommunale tjenester finnes i rundskriv H-2140 'Retningslinjer for beregning av selvkost av kommunale betalingstjenester.' Deler av framstillingen nedenfor bygger på disse retningslinjene.

¹⁹ I mange kommunale sammenhenger regnes også avdrag på langsiktig gjeld som kapitalkostnad. Dette er likevel ikke i samsvar med alminnelig begrepsbruk i regnskapsfaglig litteratur. Vi holder oss til den vanlige definisjonen: Kapitalkostnader er en regnskapspost som har negativ innvirkning på egenkapitalen.

²⁰ Selvkostdefinisjonen i H-2140 avviker fra tilsvarende i standard internasjonale lærebøker i driftsregnskap (internregnskap), se f. eks. Drury (2000) s. 202) og Horngren, Bhimani, Datar og Foster (2002).

grenset fra øvrige anskaffelser. Årlige kapitalkostnader består her av to elementer:

1. Avskrivningskostnader, dvs verdifall pga. fra slitasje og elde.
2. Alternativkostnaden, dvs. den avkastning kommunen alternativt kunne oppnå ved å benytte bundne midler i annen sammenheng

Avskrivningskostnad er egentlig fordeling eller periodisering av anskaffelseskostnaden over varige driftsmidlers levetid. Levetiden for et varig driftsmiddel (anleggsmiddel) skal minst være tre år og anskaffelseskost minst kr 100 000. Anskaffelser som koster mindre, kan også være varige, men det normale vil være å utgiftsføre slike. Begrunnelsen for dette er at det balanseføring bare er aktuelt for vesentlige beløp. Regnskapsmessig vurderes anskaffelser på mindre enn kr 100 000 som uvesentlige.

Vanligvis fastsettes avskrivningskostnaden med utgangspunkt i faktisk anskaffelseskost. Denne størrelsen omtales gjerne som historisk anskaffelseskost. Ved byggeprosjekter eller prosjekter med lang tilvirkningstid skal ev. byggelånsrenter legges til anskaffelseskostnaden. Utbedringer og påkostninger av eldre anleggsmidler som medfører økt standard, regnes som investeringer og inngår i avskrivningsgrunnlaget.

Vi viser ellers til uttalelse fra Foreningen for god kommunal regnskapskikk (GKRS) når det gjelder fastsetting av anskaffelseskost og avskrivningsgrunnlag. Lenge var det et diskusjonstema om avskrivningskostnaden skulle beregnes eksklusiv eller inklusiv ev. overføringer og bidrag. GKRS har vedtatt å anbefale bruttometoden. Faglig sett er det neppe tvil om at bruttometoden er korrekt. Det kan ikke være riktig at avskrivningsgrunnlaget delvis skal være bestemt av tilskott og subsidier som tilstås i en periode, men som ikke kan påregnes ved ev. gjenanskaffelse.

Forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner fastslår at avskrivningsgrunnlaget skal være anskaffelseskost, jf. § 8. Forskriften fastsetter også avskrivningstider for ulike typer anleggsmidler. Kort fortalt har årsregnskapsforskriften avskrivningsbestemmelser som er tilnærmet like regnskapslovens.

Anskaffelseskost er fastsatt som avskrivningsgrunnlag. Per i dag tolkes dette som historisk anskaffelseskost. De siste årene har vært preget av stabile priser på de fleste områder. Innenfor enkelte sektorer observeres likevel spesi-
fikk prisstigning. Et eksempel på en slik sektor er boligmarkedet.

Problemstillingen med avskrivninger basert på gjenanskaffelseskost er for øyeblikket ikke særlig aktuell. Den kan likevel fort bli det. Sannsynligvis vil internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) i noen grad åpne for muligheten til å

fastsette avskrivninger med utgangspunkt i gjenanskaffelseskost. Da er det bare et tidsspørsmål før norske regnskapsprodusenter tilpasser seg. Mange av de varige driftsmidlene som er i kommunenes eie, har svært lang levetid. Mykes reglene opp om historisk kost som eneste tillatte avskrivningsgrunnlag, kan det ikke sees bort fra at avskrivninger basert på gjenanskaffelseskost blir aktuelt i norske kommuner.

Når prosjekters lønnsomhet skal beregnes og tjenester skal prissettes, må det beregnes renter av hele kapitalen, ikke bare den delen som er finansiert med fremmedkapital. I tillegg må det tas hensyn til avskrivninger. Den kalkulatoriske renten skal være uavhengig av finansieringsform. Kalkulatorisk rente på egenkapital må inkluderes når varer og tjenester skal prissettes i samsvar med selvkostprinsippet. Kommuneregnskapet har ikke dette renteelementet med i det eksterne regnskapet, dvs. det regnskapet som framgår av regnskapsdokumentet og årsmeldingen. Det har heller ikke bedriftens finansregnskap. Finansregnskapet etter regnskapslovens regelverk rapporterer bare rentekostnaden forbundet med fremmedkapitalfinansiering.

I et fungerende marked vil renten angi alternativkostnaden. Problemet er at det i et velfungerende marked observeres flere rentesatser alt avhengig av risikoen forbundet med det enkelte prosjekt. Kredittinstitusjoner vurderer risikoen forbundet med investeringer i kommunal sektor som forholdsvis liten. Riktig nok har enkelte kommuner hatt betalingsproblemer fra tid til annen, men dette fører i verste fall til betalingsutsettelse. Kommunene gjør alltid opp for seg.

Størrelsen på kapitalkostnaden bestemmes av følgende størrelser:

- Anskaffelseskost (historisk kost) for anleggsmidlene
- Anleggsmidlets (bygninger, utstyr mv.) økonomiske levetid
- Fordelingen av anskaffelseskost over økonomisk levetid
- Alternativkostnaden, dvs. rentesatsen (kalkylerenten) multiplisert med anskaffelseskost fratrukket tidligere års avskrivninger.

Renten er egentlig prisen på framtidig forbruk. Avstår vi fra inntekter i dag, må vi kompenseres for dette. Høy rentesats innebærer at inntekter i dag er forholdsvis mye verdt jamført med inntekter som ligger lenger fram i tid. Motsatt kan dette uttrykkes som at vi kan nøye oss med et forholdsvis beskjedent beløp i dag jamført med å få en stor inntekt langt fram i tid. Med høy årlig rentesats vil inntekter på slutten av en investerings levetid ha svært lav verdi. Jo tidligere i den økonomiske livsfasen inntektene kommer, dess mer vil prosjektet være verdt.

Hvilken kalkylerente som skal legges til grunn ved investeringer i offentlig sektor, har også vært et forsknings- og diskusjonstema. Forskningsmessig er vel problemstillingen nokså avklart (se Johansen (1967 og 1978) og Hagen og Sandmo (1983)). Problemstillingen er seinest drøftet på prinsipielt grunnlag i NOU: 1997:27. Finansdepartementet har fastsatt den samfunnsøkonomiske kalkulasjonsrenten til 8 % per år.²¹ Prinsipielt sett er det ingen forskjell på om investeringer skjer i regi av kommune eller stat. For nye tiltak vurderer vi det som riktig å anvende den samfunnsøkonomiske kalkulasjonsrenten.

I løpende prissettingsspørsmål f. eks. innenfor VAR-området er problemstillingene litt annerledes. Disse tjenestene produseres ved hjelp av anleggsmidler med svært lang økonomisk og fysisk levetid, hvilket vil si 40-50 år. Etter økonomisk teori skal prisene fastsettes slik at grenseinntekt blir lik grensekostnad. Grensekostnaden ved å produsere (levere) en ekstra liter vann, er tilnærmet lik null. Det samme gjelder for så vidt produksjonen av en ekstra kilowatt-time. I slike sammenhenger vil det være mest korrekt å sette prisen lik langtidsgrensekostnaden. For å kunne beregne langtidsgrensekostnaden må også en del størrelser som er faste på kort sikt, men variable på lang sikt, inkluderes. Avskrivninger og kalkulatoriske renter er eksempler på dette. Når det gjelder en læreboksmessig framstilling av problemstillinger omkring langsiktig prissetting av produkter og tjenester, viser vi til Drury (2000) kap. 11.

Kalkulatorisk rente og kapitalens alternativkostnad blir ofte betraktet som identiske størrelser. Investeringer i infrastruktur, f. eks. kommunale vannverk, som er gjennomført for mange år siden, har ofte ingen alternativ anvendelse.²² Det er ikke så lett å forestille seg kjøpere til et kommunalt vannverk uten at distribusjonsrettighetene (monopolrettighetene) fulgte med på kjøpet. De investerte midlene er oppofret for mange år siden (sunk cost). Det kan derfor argumenteres med at ut fra et offersynspunkt (hva kommunen går glipp av i beste alternative anvendelse av midlene), bør den kalkulatorisk rente i prissammenheng settes til null. Motargumentet er at dette vil gi forbrukeren et feil signal. Også Jacobsen, Johnsen og Robertsen (1995) er opptatt av denne problemstillingen og skriver (s. 53):

Det argumenteres av og til med at offentlige investeringer ikke har alternativ verdi, og at det derfor kan være galt å kalkulere med kapitalkostnader til investeringer som allerede er utført. Det kan sikkert være korrekt å behandle en del investeringer som "sunk costs". Når det derimot er snakk om nyinvesteringer,

²¹ Mye tyder på at Finansdepartementet vil sette ned kalkulasjonsrenten til ca. 4 %, jf. oppslag i Dagens Næringsliv 04.12.04.

²² Mellett (2002) har tankevekkende og ganske underholdende betraktninger omkring bruk av kalkulatoriske renter (notional interest). Mellett er spesielt opptatt av at brukerne skal konfronteres med 'riktig' prising av arealbruk i universitetsbygninger. De riktige prisene fører til at alle ønsker minst mulig kontor.

og også for investeringer som har alternativ verdi, er det riktig å ta hensyn til alternativkostnader så lenge budsjettene er begrensede. Kapitalkostnader kan i denne sammenheng brukes som en tilnærming til alternativkostnader.

Som et kompromiss anbefaler Kommunal- og regionaldepartementet at kalkulasjonsrenten i prissettingsspørsmål settes lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med tre års gjenstående løpetid pluss et tillegg på én prosenthet. For øyeblikket er den aktuelle effektive renten 3,07 %, dvs. en kalkulasjonsrente på 4,07 %.

Innenfor vann- og avløpsområdet har enkelte kommuner praktisert en ordning der vesentlige deler av årets investeringer blir finansiert direkte av gebyrinntekter. Med utgangspunkt i budsjettene og regnskapenes nåværende innretning framstår dette som naturlig. KRD har likevel kommet til at prissetting skal baseres på anleggenes levetid. Dette innebærer at avskrivninger og kalkulatorisk rente skal inngå i prissettingsgrunnlaget. Stortinget har i Inst. S. 103 (2001-2002) sluttet seg til dette synspunktet. Såkalt direkte finansiering av investeringer vurderes å være i strid med regelverket.

7 AVSKRIVNINGER OG AVSKRIVNINGSMETODER

7.1 Generelt om avskrivninger

Avskrivninger gjennomføres i regnskapet for å registrere nedgangen i verdien av varige driftsmidler. Regnskapsfaglig er avskrivninger periodisering av historisk kostpris for det aktuelle anleggsmidlet. Med dette forstås også at avskrivninger er årlige kostnader som følge av forbruk av anleggsmidler. Avskrivninger begrunnes med utgangspunkt i to hovedperspektiv²³:

1. resultat- eller prestasjonsperspektiv
2. balanse- eller verdiperspektiv

I norsk regnskapsverden har det vært lagt mest vekt på korrekt resultatmåling, dvs. perspektiv 1. Ressursforbruket som avskrivningen representerer, skal innregnes med utgangspunkt i sammenstillingsprinsippet²⁴. Dvs at ressursbruken (avskrivningen) skal regnskapsføres i samme periode som inntekten som anleggsmiddelet generer. Balanseverdiene framkommer residualt etter at avskrivningskostnadene er allokert til sine respektive perioder. Anleggsmidler måles i balansen med utgangspunkt i regnskapsførte verdier når akkumulerte avskrivninger er trukket fra.

Etter balanseperspektivet legges det størst vekt på verdsettelse av anleggsmidlene. Konsekvensen blir at avskrivningskostnaden fremkommer som restfaktor. Avskrivningskostnaden blir i dette perspektivet uttrykk for det aktuelle anleggsmiddels verdinedgang i perioden. Fremgangsmåten er å estimere mest mulig korrekte balanseverdier ved periodens begynnelse og slutt. Avskrivningskostnaden blir da ganske enkelt differansen mellom inn- og utgående verdi av anleggsmidlet.

Rammeverket for internasjonal regnskapsrapportering²⁵ er balanseorientert. Evaluering av den norske regnskapsloven²⁶ i 2004 innebærer bruk av IFRS også for en rekke norske foretak. Norsk regelverk vil med dette i stor grad tilpasses internasjonale regnskapsregler. Det betyr at norsk regnskapsfokus på dette området sannsynligvis må endres.

²³ En grei framstilling av disse problemstillingene finnes i Elling (1998) kap. 9 og Kvitte (2004) kap. 4.1.4

²⁴ Regnskapsloven § 4-1 Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt

²⁵ IFRS -International Financial Reporting Standards. Tidligere kalt IAS – International Accounting Standards

²⁶ Ot.prp.nr 39 (2004-05)

Regnskapsteoretisk kan avskrivninger både begrunnes i sammenstillingsprinsippet og som forbruk av driftsmiddelet pga. "tidens tann". Sammenstillingsprinsippet er vanskelig overførbart til kommunal sektor. Her er det ikke like naturlig å la inntektene styre periodiseringen, men heller den aktiviteten som foregår i kommunen. Vi velger derfor i den videre drøftingen å legge til grunn at avskrivninger er begrunnet i slit og elde, og ikke i sammenstillingsprinsippet. Dette samsvarer med ledende internasjonal regnskapsteori (IFRS).

7.2 Avskrivningsmetoder

Avskrivning er fordeling av investeringsutgiften for et driftsmiddel over økonomisk levetid. Hvordan denne fordelingen skal skje avgjøres ved valg av avskrivningsmetode. Det er derfor nærliggende å ta opp problemstillingen med hvilken avskrivningsmetode som bør benyttes i kommunale regnskaper. Også i denne problemstillingen er det viktig å ha formålet med regnskapet og regnskapsbrukeren for øye.

Regnskapsloven stiller krav om at avskrivninger skal gjennomføres i regnskapet, men har ingen krav til metode. Lovens bestemmelse er at *'anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan.'* (jf. § 5.3).

IFRS vektlegger at avskrivningsplanen skal være systematisk og fornuftig²⁷. Disse kravene til avskrivninger må sies å være nokså sammenfallende, og danner grunnlag for valg av avskrivningsmetoder i praksis. Praktiske avskrivningsmetoder er en forenkling av den korrekte fordelingen i forhold til forbruk av anleggsmiddelet.

Standard nasjonale og internasjonale lærebøker i finansregnskap redegjør for flere avskrivningsmetoder. Blant de mest aktuelle kan nevnes

- kontantstrømtilpasset avskrivning
- lineær avskrivningsmetode
- saldoavskrivningsmetode
- årssiffermetode
- produksjonsenhetsmetode

Den teoretiske verdien av et varig driftsmiddel må i prinsippet fastsettes med utgangspunkt i framtidig inntjeningssevne (innsparingsevne dersom kostnadsreduksjoner er mest aktuelle). Teoretisk korrekt avskrivning er sammenfallende med reduksjonen i nåverdi i løpet av en tidsperiode (år i dette tilfellet). Et mer forklarende navn er kontantstrømtilpasset avskrivning. Denne forutsetter et

²⁷ "systematic and rational"

estimat på fremtidige kontantstrømmer knyttet til driftsmiddelet. Den framtidige inntjeningsvevnen (innsparingsevnen) til et varig driftsmiddel er vanskelig å fastsette. Selv om avskrivningskostnad i samsvar med fall i nåverdi har stor interesse som faglig referanseramme, lar slike avskrivninger seg vanskelig gjennomføre i praksis. Det er likevel verdt å merke seg at etter denne metoden vil vi få avskrivningsplaner som ligger fjernt fra en lineær avskrivning.

Lineær avskrivning innebærer konstante avskrivninger over anleggsmiddelets levetid. Metoden er enkel å benytte i praksis, selv om det også her kan være vanskelig å fastsette størrelser som levetid og utrangeringsverdi. Valg av avskrivningsmetode vil være en kost/nytte vurdering, og det er på bakgrunn av dette vi må se utbredelsen av lineære avskrivninger.

Saldometoden er et eksempel på avtakende eller degressivt avskrivningsforløp. Her er bokført verdi etter avskrivning grunnlag for neste års avskrivning. Skattemessig skal saldoavskrivninger benyttes ved avskrivning av varige driftsmidler. Saldoavskrivninger anses normalt ikke å være forenlig med en fornuftig avskrivningsplan. Det kan være gode grunner til at avskrivningene avtar over driftsmidlets levetid. Driftsmidlets kontantstrøm skal være spesiell dersom saldoavskrivninger skal sammenfalle med teoretisk korrekte avskrivninger.

Avskrivninger etter årssiffermetoden medfører også fallende avskrivninger i løpet av driftsmidlets levetid. Årssiffermetoden er mye benyttet i USA, men har begrenset utbredelse i Europa. Metoden innebærer avtakende avskrivninger i likhet med saldometoden.

Produksjonsenhetsmetoden er en aktivitetsorientert avskrivningsmetode. Metoden baserer seg på fordeling av avskrivningsgrunnlaget etter bruk (aktivitet) og ikke i tid. Metoden gir en systematisk fordeling av avskrivningsgrunnlaget og er forholdsvis enkel å bruke. Den er i Norge i hovedsak benyttet av oljeselskaper som avskrivningsmetode for bore- og produksjonsutstyr. Prinsippet er at avskrivninger gjennomføres i samsvar med utvinningstakten i olje- og gassproduksjonen.

Som nevnt gir regnskapsloven og god regnskapsskikk (GRS) i Norge ingen retningslinjer for valg av avskrivningsmetode utover at avskrivning skal foretas etter en fornuftig avskrivningsplan. Ved valg av avskrivningsmetode bør det velges den avskrivningsmetoden som i størst grad reflekterer fremtidige kontantstrømmer, jfr kontantstrømtilpasset avskrivning²⁸.

²⁸ IAS 16 Property, Plant and Equipment pkt 62

7.3 Avskrivingsmetoder i praksis

Kommuner

Også det kommunale regelverket har nå bestemmelser om at varige driftsmidler skal avskrives, jf. § 8 i forskrift om årsregnskap for kommuner og fylkeskommuner som fastsetter at ' *anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives med like store årlige beløp i årsregnskapet for vedkommende år*'. Kommunene har ikke noe valg mht. metode når det gjelder avskrivninger i årsregnskapet. Det følger av regnskapsforskriften at lineære avskrivninger skal benyttes.

Årsregnskapsforskriften har forholdsvis fyldige avskrivningsbestemmelser for ulike typer anleggsmidler. Forskriftens § 8 fastslår at anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives med like store årlige beløp over levetiden til anleggsmidlet. Følgende avskrivningsperioder skal legges til grunn for ulike grupper av anleggsmidler:

5 år:	IKT-utstyr, kontormaskiner og lignende.
10 år:	Anleggsmaskiner, maskiner, inventar og utstyr, verktøy og transportmidler og lignende.
20 år:	Brannbiler, parkeringsplasser, trafikklys, tekniske anlegg (VAR), renseanlegg, pumpestasjoner, forbrenningsanlegg og lignende.
40 år:	Boliger, skoler, barnehager, idrettshaller, veier og ledningsnett og lignende.
50 år:	Forretningsbygg, lagerbygg, administrasjonsbygg, sjukeheimer og andre institusjoner, kulturbygg, brannstasjoner og lignende.

Kortere avskrivningstider kan legges til grunn dersom det er åpenbart at levetiden er kortere enn de fastsatte avskrivningsperiodene.

Etter lovverket er det ikke anledning til å basere avskrivninger på gjenanskaffelseskost. Dersom anleggsmidler skal gjenanskaffes – noe de ofte skal – opplever en til tider at kostnaden forbundet med å kjøpe et nytt tilsvarende anleggsmiddel avviker betydelig fra den opprinnelige anskaffelsesprisen. Dersom prisstigningen for det aktuelle anleggsmidlet er vedvarende, vil heller ikke avskrivninger basert på gjenanskaffelseskostmetode sikre at det holdes tilbake tilstrekkelig med midler til å finansiere gjenkjøp.

Statlige helseforetak

Etter omleggingen til statlige helseforetak ble regnskapsloven i sin helhet innført for disse. Både regionale helseforetak og helseforetak skal føre regnskap etter regnskapslovens regler og prinsipper, jfr helseforetkasloven § 43. Det følger av dette at avskrivninger på anleggsmidler skal kostnadsføres i resultatregnskapene på lik linje som for private bedrifter.

Helse- og omsorgsdepartementet sendte imidlertid i oktober i år ut et høringsforslag til endring i forskrift om regnskapsføring av anleggsmidler overtatt av regionale helseforetak og helseforetak ved etableringen. Endringen vil medføre at de statlige helseforetakene kan sette ned verdien av anleggsmidlene til 2/3 av full verdi. Dette vil ifølge Den norske Revisorforening (DnR) være i strid med god regnskapsskikk. DnR anbefaler å oppheve tilknytningen til regnskapsloven dersom forslaget blir stående²⁹. De statlige helseforetakenes tilknytning til regnskapsloven kan derfor sies å være utsatt for et visst press.

Private bedrifter

Lineær avskrivningsmetode er uten tvil den avskrivningsmetoden som er mest benyttet i praksis i private bedrifter. Produksjonsenhetsmetode er i noen sammenhenger nyttet i oljesektoren.

Som nevnt ovenfor tar ikke regnskapsloven stilling til avskrivningsmetode, men lineær avskrivning anses å være i overensstemmelse med kravet om fornuftig avskrivningsplan. Det fremkommer i forarbeidene til regnskapsloven³⁰ at Finansdepartementet legger til grunn at dagens praksis videreføres og videreutvikles gjennom god regnskapsskikk. Dette må forstås som om finansdepartementet støtter dagens praksis med bruk av lineære avskrivninger, men at det åpnes for en utvikling over tid også for andre avskrivningsmetoder.

Konstante årlige avskrivninger (lineære avskrivninger) er også den mest utbredte avskrivningsmetoden internasjonalt. Utbredelse er et argument for å benytte metoden. Vel så viktig er det at den er enkel å praktisere, valg av avskrivningsmetode vil alltid være en kost/nytte vurdering. Avskrivningsmetoden er heller ikke i strid med teoretisk korrekte avskrivninger. I den grad en kan ta som utgangspunkt at avskrivning ikke har noe med sammenstilling å gjøre, med bare dreier seg om fordeling, er lineær avskrivning en fornuftig metode. Det er derfor grunn til å anbefale at ordningen med avskrivninger etter lineær metode videreføres.

²⁹ Jfr høringsbrev av 10. desember 2004

³⁰ NOU 1995: 30

7.4 Erfaringer fra regionale helseforetak med tilpasningen til regnskapslovens bestemmelser

KPMG er revisor for helseforetakene i to av landets helseregioner. Grunnlaget for synspunktene som kommer fram i dette kapitlet, er å finne i KPMGs erfaringer som revisor for foretakene. Det er viktig å få uttrykt at erfaringene og synspunktene har kommet fram etter samtaler med personer som har stått sentralt i arbeidet med revisjon av foretakene.

Høsten 2001 ble det stiftet en rekke nye foretak (Regionale Helseforetak og Helseforetak) som fikk ansvar for aktiviteter som tidligere lå under fylkeskommunene. Ledelse, økonomistyring og regnskapsføring ble da i stor grad overtatt av andre personer enn de som hadde ansvar for disse funksjonene tidligere.

Hvis reformen medførte problemer knyttet til regnskapsføring, regnskapsavleggelse og økonomi, behøver ikke årsaken å være overgangen til nye regnskapsbestemmelser. Det kan også henge sammen med ny selskapsform, organisering og bemanning. Vi tror derfor at erfaringene man har høstet i forbindelse med at helseforetakene nå følger regnskapsloven og god regnskaps-skikk, bare i liten grad vil være relevante med tanke på at norske kommuner og fylkeskommuner eventuelt skal gå over til dette regelverket.

Vi har ikke foretatt noen sammenligning mellom helseforetakenes avskrivninger i samsvar med regnskapslovens bestemmelser, og de utgiftene fylkeskommunene tidligere bokførte i form av avdrag knyttet til finansieringen av sykehusenes (helseinstitusjonenes) anleggsmidler. Vi vil imidlertid anta at avskrivningene oftest vil være høyere og dermed innebære en økt regnskapsmessig belastning, fordi sykehusbyggene normalt ikke var fullt ut lånefinansiert, men i større eller mindre grad var finansiert med egenkapital.

Det er ingen tvil om at verdsettingen av anleggsmidlene og avskrivning av disse har påført helseforetakene betydelig arbeid og mange problemer, men hovedsakelig fordi sentrale premisser har blitt endret flere ganger. Ved overtakelsen ble det, på oppdrag fra Helsedepartementet, foretatt en ekstern verdivurdering av eiendelene som ble overtatt fra fylkeskommunene, men allerede i tilknytning til årsoppgjøret for 2002 ga departementet beskjed om lavere verdier og lengre avskrivningsperioder. I neste årsoppgjør (for 2003) ble det så gitt nye og endrede føringer.

I årsberetningen for 2003 har ett av helseforetakene tatt inn følgende omtale av disse forholdene:

Regnskapet for 2002:

I henhold til instruks fra Helsedepartementet ble regnskapet for 2002 avlagt

med foreløpige verdier på de anleggsmidlene som ble overtatt fra fylkeskommunen i forbindelse med stiftelsen av helseforetaket (åpningsbalansen). Dette medførte at anleggsmidler til en verdi av vel 2 mrd kr regnskapsmessig ble behandlet som om de hadde en verdi på 1.155 mill kr. Tilsvarende ble avskrivningene for disse eiendelene gjennomført ut i fra de foreløpige verdier, og eiendelene ble ut fra dette avskrevet med 56,8 mill kr i 2002.

Det ble fra departementets side opplyst at en ville komme tilbake med endelig fastsettelse av verdien på disse anleggsmidlene i forbindelse med regnskapsavslutningen for 2003. I slutten av april 2004 ble det avklart at disse eiendelene skulle verdsettes til opprinnelig takserte verdier. Regnskapet for 2002 er korrigert i henhold til dette, slik at inngående verdi på de omtalte eiendelene er justert opp med 950 mill kr til 2.105 mill kr, og avskrivningskostnadene for 2002 er økt med 66,7 mill kr til 123,5 mill kr.

Korrigert for dette viser regnskapet for 2002, som opprinnelig viste et underskudd på 1,4 mill kr, nå et underskudd på 68,1 mill kr. Resultatendringen som følge av endrede føringer fra overordnet nivå er ført mot foretakets egenkapital.

Regnskapet for 2003:

Som følge av at det ved foretaksetableringen pr 01.01.02 var et betydelig avvik mellom eksisterende driftsnivå og de rammer som ble stilt til disposisjon, ble det lagt opp til en gradvis effektivisering og kostnadsreduksjon. Det ble godkjent at foretaket i 2003 kunne gå med et underskudd på inntil 76 mill kr. Ved fastsettelsen av dette resultatmålet lå en forutsetning om at avskrivningene av åpningsbalansen ville utgjøre 57 mill kr. Med de nå fastsatte verdiene på anleggsmidlene ble imidlertid avskrivningene av åpningsbalansen 119,2 mill kr. Dette innebærer at avskrivningskostnadene for 2003 blir 62,2 mill kr høyere enn forutsatt. Foretakets underskudd øker tilsvarende, da basistilskuddet ikke ble justert for å finansiere de økte avskrivningene. Etter gjennomførte avskrivninger av åpningsbalansen fremkommer et underskudd på 105 mill kr. Hadde regnskapet for 2003 blitt avlagt med opprinnelig forutsatte avskrivningskostnader, alternativt at driftstilskuddet fra eier ble økt for å finansiere de økte avskrivningene, ville regnskapet vist et underskudd på 42,8 mill kr. Dette resultatet er sammenlignbart med det godkjente styringsmålet på 76 mill kr.

De regnskapsførte avskrivningskostnadene gir et riktigere bilde av verdiforringelsen av foretakets anleggsmidler enn avskrivningene som baserte seg på de foreløpige verdier fastsatt av Helsedepartementet. En slik betydelig endring av

de økonomiske forutsetningene etter utløpet av regnskapsåret gjør det imidlertid vanskelig å drive økonomisk styring.

I denne forbindelse kan vi referere til det som framgår av kap. 7.3, nemlig at Helse- og omsorgsdepartementet i oktober 2004 sendte ut til høring ”utkast til endring av foretaksloven og utkast til forskrift om regnskapsføring av anleggsmidler overtatt av regionale helseforetak og helseforetak ved etableringen”. Høringsfristen var 09.12.04.

Helse Nord RHF gir følgende situasjonsbeskrivelse i sin årsmelding for 2003:

Etablering av foretaksgruppen og nye regnskapsprinsipper har også i 2003 vært utfordrende. Det har tatt tid å få fastlagt store og prinsipielt viktige forhold som åpningsbalanse, regime for håndtering av investeringer og pensjon. Etter 2 års drift oppleves fortsatt en uforutsigbarhet gjennom stadige endringer av løpende finansieringsrammer. Usikkerhet knyttet til åpningsbalanse fører til at forutsetningene for en rasjonell gjennomføring av foretaksmodellen blir betydelig vanskeliggjort.

Dette stemmer med KPMGs inntrykk – nemlig at utfordringene for helseforetakene i hovedsak knytter seg til endret organisasjonsform og tilhørighet, samt problemstillinger som eierne fortsatt ikke har avklart, og i liten grad har sammenheng med overgangen til å bruke regnskapslovens bestemmelser. Vi har også et inntrykk av at den betydelige eierstyring og budsjettfokus som er en realitet for helseforetakene, av flere blir oppfattet å samsvare dårlig med den sterke resultatfokus som ligger i regnskapslovens bestemmelser og god regnskapsskikk.

Ut over det som er nevnt foran, kjenner vi ikke til at helseforetakene har støtt på vesentlige problemer med å avlegge regnskap i medhold av regnskapslovens bestemmelser, eller at de har høstet spesielle erfaringer av interesse i denne sammenheng. Praktiseringen av regnskapslovens bestemmelser synes å ha gått rimelig godt. Det kan bl.a. skyldes at fylkeskommunene, som tidligere sykehuseiere, hadde god orden. Det har vært en viktig kompensasjon for noe dårligere kompetanse om regnskapslovens krav og bestemmelser. Det antas også at ekstern revisjon kan ha bidratt til å synliggjøre (og kompensere for) noe mangelfull kompetanse i håndteringen av regnskapsloven.

Uten å kunne dokumentere det, er det vårt subjektive inntrykk at i de foretakene hvor KPMG er revisor, oppfatter man ikke at overgangen til regnskapsloven har representert noen stor omveltning. Det virker som man jevnt

over er tilfreds med omleggingen, og føler at regnskapene nå gir noe mer relevant og hensiktsmessig informasjon enn tidligere.

7.5 Avskrivninger og kapitalavkastning (rente)

Et varig driftsmiddels kontantstrøm kan dekomponeres i en rente- og en kapitalfrigjøringskomponent. Den siste er avskrivningen. Så lenge anleggsmidlet er fullfinansiert med lån, vil rente på bundet kapital avspeiles i regnskapet enten det er en bedrift eller kommunal organisasjon. Ved den motsatte ytterlighet, nemlig full egenkapitalfinansiering, vil det ikke være regnskapsført noen rentekostnad. I bedriften spiller dette liten rolle. En bedrifts resultat- og balanse-regnskap utarbeides primært i et eierperspektiv. Avkastningen vil tilfalle eierne og kan tas ut i form av utbytte eller tillegges egenkapital. Det siste alternativet fører normalt til at verdien på eierandelene (aksjene) stiger.

I en kommunal organisasjon er eierperspektivet nesten uinteressant. Tradisjonelle lønnsomhetsvurderinger f. eks. uttrykt ved egenkapitalrentabilitet har ingen mening i denne typen organisasjoner. Deler av problemstillingen er likevel aktuell i kommuneorganisasjonen på den måten at det løpende må vurderes hvor stor del av inntektsstrømmene som kan anvendes til å dekke løpende driftsutgifter når formuen skal holdes intakt. Dersom anskaffelsen er lånefinansiert i sin helhet, vil hele kontantstrømmen gå med til å dekke renter og avdrag. Handlingsregelen blir derfor at avkastningen kan anvendes til løpende driftsutgifter, mens kapitalfrigjøringen må holdes tilbake.

I dagens kommunale budsjett- og regnskapsregime er renter og avdrag på langsiktig gjeld definert som løpende utgifter. Ved full opplåning vil derfor hele kontantstrømmen bli brukt til å dekke løpende utgifter. Den faglige utfordringen i dagens regnskapsregime ligger i å holde tilstrekkelige midler tilbake slik at formuesbevaring kan ivaretas. Når det varige driftsmidlet er fullfinansiert med egenkapital, kan lett den situasjonen oppstå at beløp ut over kapitalavkastningen anvendes til løpende driftsformål.

7.6 Avskrivningsstørrelser i kommuneregnskapene i 2003

I oppstillingene nedenfor er det gjengitt noen hovedtall for norske kommuner. Tallmaterialet er basert på Statistisk sentralbyrås KOSTRA-database. Totalt 393 kommuner har er representert i basen med data for anleggsmidler og avskrivninger. Summen av faste eiendommer, anlegg, utstyr, maskiner og transportmidler summerer seg til noe over 164 milliarder kroner. Beløpene som er investert i norske kommuner må sies å være store. Avskrivningene på disse

anleggsmidlene summerer seg til 5,6 milliarder kroner for de aktuelle 393 kommunene. Hele landet sett under ett er det investert noe over 42 millioner kroner per innbygger. Det forutsettes da at de resterende 43 kommunene bare vil bidra til små justeringer i dette bildet selv om Oslo ikke er med i utvalget.

Faste eiendommer og anlegg (hele tusen)	158 775 633
Utstyr, maskiner og transportmidler (hele tusen)	5 647 077
Sum avskrivbare anleggsmidler (hele tusen)	164 422 710
Regnskapsførte avskrivninger (hele tusen)	5 674 065
Avskrivningsprosent av verdi 31.12.03	3,45 %
Innbyggertall	3 893 728
Avskrivbare anleggsmidler per innbygger (AMPI)	42 228

Det er likevel stor spredning fra kommune til kommune med hensyn til investert beløp per innbygger. Anleggsmidlenes alder spiller her en viss rolle. Eldre anleggsmidler som er nesten helt avskrevet, vil være regnskapsført med lave verdier og vil bidra til at tallet per innbygger synker. At en kommune utelukkende har nesten helt avskrevne anleggsmidler, forekommer forholdsvis sjelden. Det er likevel overraskende store variasjoner fra kommune til kommune i tallene for anleggsmidler per innbygger (AMPI). Kanskje forteller tallspredningen primært noe om regnskapspraksis med hensyn til vurderingen av anleggsmidler i kommunenes balanseregnskap. Kommunene hadde lange tradisjoner for utgiftsføring av anleggsmidler uten balanseføring. Selv om regelverket er endret på dette området, er det ofte tidkrevende å endre regnskapskultur og -praksis.

	Avskrivbare anleggsmidler per innbygger	Differanse
N=393		
Persentil 0-20	4 264 - 37 804	33 540
Persentil 20-40	37 898 - 45 592	7 694
Persentil 40-60	45 841 - 54 537	8 696
Persentil 60-80	54 794 - 66 080	11 287
Persentil 80-100	66 416 - 311 110	244 694
Medianverdi	49 696	
Gjennomsnittlig observasjonsverdi	56 154	
Standardavvik	30 048	

Den meste ekstreme observasjonen er 311 110 per innbygger (Eidfjord) på den ene siden og 4 264 per innbygger (Moss) på den andre. I figuren nedenfor er antall kommuner fordelt for ulike intervaller.

7.7 Bør avskrivninger påvirke det kommunale regnskapsresultatet?

Kommunene har i dag et finansielt orientert regnskapssystem som registrerer endringer i arbeidskapital. Endringer i denne størrelsen er i fokus og overvåkes forholdsvis nøye. I et slikt registreringssystem vil nødvendigvis anskaffelsen av varige driftsmidler måtte utgiftsføres. Skal det nåværende systemet opprettholdes, er det ikke mulig å la avskrivninger innvirke på det endelige regnskapsresultatet når denne størrelsen inngår som en del av kommunens egenkapital. Å la avskrivningene ha resultateffekt, vil i så fall innebære å ta hensyn til den samme utgiften to ganger – en gang gjennom utgiftsføringen og deretter gjennom avskrivningene.

En mellomløsning er å la avskrivningene få resultateffekt, slik som i begrepet korrigert netto driftsresultat, men at effekten utlignes igjen før regnskapsmessig mer-/mindreforbruk fastsettes. Innvendingen mot en slik løsning er at den er vanskelig å forstå, samtidig som endelig regnskapsresultat (bunnlinjen) vil være påvirket av både egen- og fremmedkapitalposter.

En annen mellomløsning er innføring av et delvis finansielt orientert system hvor anleggsmidler balanseføres uten utgiftsføring i investeringsregnskapet. Problemet med en slik tilpasning er at da må ordningen med særskilt investeringsregnskap oppgis.

Før spørsmålet om avskrivninger skal påvirke regnskapsresultatet drøftes i full bredde, er det kanskje hensiktsmessig å klargjøre formålene med kommunenes regnskap. Hvem skal regnskapet informere, og hvilken informasjon skal regnskapsbrukerne få? Utenlandske studier³¹ tyder på at brukerne av regnskapsinformasjon først og fremst er profesjonelle regnskapsaktører som revisorer og tilsynsmyndigheter. Gjelder dette også for norske forhold bør regnskapene kunne utformes og skrives i større grad for profesjonelle aktører. Slike lesere vil ikke ha problemer med å forstå hvordan avskrivninger virker inn på kommunens resultat. Overfor slike lesere trengs heller ikke argumentasjon for at et godt resultat ikke nødvendigvis vil avleires i økt likviditet.

Publikum, media og ulike interessegrupperinger ser ut til å være tilnærmet uinteresserte i regnskapsinformasjon. I kommunene har det alltid vært og vil nok alltid være, tett kopling mellom budsjettet og regnskapet. Publikumsin-

³¹ Se Jones og Pendlebury (2004)

teressen er nesten utelukkende rettet mot budsjettokumentet. Dette er helt naturlig. Kommunenes aktivitetsnivå på forskjellige områder bestemmes nettopp gjennom budsjettvedtaket. Det kan være en pedagogisk utfordring å forklare publikum at midler må holdes tilbake for å opprettholde produksjonskapasiteten når behovene og de politiske hjertesakene står i kø. At kommunen ikke har råd når beholdningene på bankkontoene øker, kan være vanskelig å fatte for noen hver. Debatten om oljeformuen er på mange måter parallell, selv om skalaen er en helt annen.

Ifølge dagens regelverk skal all tilgang og all bruk av midler registreres i regnskapet – hvilket i praksis vil si registrering av endringer i arbeidskapital i kommunens drifts- og investeringsregnskap. Videre har regelverket bestemmelse om at alle kjente inntekter og utgifter tas med i budsjett og regnskap enten de er betalt eller ikke. Dette betegnes anordningsprinsippet. Vanlig tolkning av regelverket er at dersom avskrivningene gis resultateffekt, vil dette være et brudd på bestemmelsen om at all bruk av midler skal framgå. Som kjent innebærer anskaffelsen av anleggsmidlet bruk av midler. Å gå inn i en debatt om forståelsen av arbeidskapital- og anordningsprinsippet ligger utenfor vårt mandat. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk er rette instans i denne sammenhengen. Dette organet har ellers levert nokså mange høringsuttalelser og foreløpige standarder med hensyn til hvordan kommuneloven og forskriftsverket bør forstås innenfor økonomiområdet.

I denne sammenhengen vil vi også vise til den regnskapsmessige behandlingen av urealisert gevinst og tap på finansielle omløpsmidler. KRDs tolkning av regelverket er at slike størrelser skal tas inn i driftsregnskapet etter hvert som de oppstår, dvs. når gevinsten eller tapet er kjent. Tidligere tiders praksis med regnskapsføring først når gevinsten eller tapet er realisert, ser ut til å være opphørt. Selv om denne ordningen gjelder omløpsmidler, og vi i denne sammenhengen forholder oss til anleggsmidler, vil en overgang til resultatinfluerende avskrivninger faglig sett ikke representere prinsipielt nye løsninger når urealiserte størrelser tillates tatt inn i driftsregnskapet.

Nå kan det likevel tenkes at departementets begrunnelse for den regnskapsmessige behandlingen av omløpsmidler, er helt pragmatisk. Dersom det er av overordnet betydning at balansens omløpsmidler samsvarer med virkelig verdi, blir konsekvensen at justeringer av balansestørrelsene må tas over driftsregnskapet.

Matching av inntekter og kostnader har hittil vært forholdsvis lite påaktet i kommunal økonomistyring. Sannsynligvis vil denne problemstillingen bli viet større oppmerksomhet i årene som kommer. Avskrivninger kontra utgiftsføring av anleggsmidler vil sannsynligvis bli tatt opp i en slik sammenheng.

Vår vurdering er at dagens praksis med utgiftsføring av anleggsmidler gjør overvåking av formuesbevaringsprinsippet vanskeligere enn nødvendig.

Vi har tidligere konkludert med at formuesbevaring krever overvåking av egenkapitalutvikling. I et slikt perspektiv vil det være naturlig at avskrivninger påvirker resultatmåling på alle nivå. Denne konklusjonen er i samsvar med Jacobsen, Johnsen og Robertsen (1995, s. 52) som skriver:

..... Dersom Kommunaldepartementet hadde valgt å føre ordinære avskrivninger som en kostnad i resultatregnskapet, ville trolig hensynet til å måle "oppretholdelse av formue" jf. kommunelovens § 50.1 vært bedre dekket enn i dagens ordning. Beslutninger om å nedbetale gjeld kontra investere i andre formål, enten dette er finansobjekter eller kapitalobjekter, er strengt tatt investeringsbeslutninger, og hører logisk ikke hjemme i driftsregnskapet. Dersom kommunen ikke lånefinansierer sine investeringer 100 prosent, vil derfor kostnadene i resultatregnskapet alltid være lavere, og resultatene alltid være høyere, sammenlignet med den tradisjonelle regnskapsmodellen.....

Selv om arbeidskapitalstyring og –overvåking fortsatt skal være en sentral oppgave, kan denne overvåkes med utgangspunkt i en kontantstrømanalyse. Begrepet kontantstrømanalyse kom inn i regnskapsloven i 1998. Tidligere ble begrepet finansieringsanalyse nyttet. I mange år var finansieringsanalysen i bedriftens årsrapport ensbetydende med en oppstilling som viste utviklingen i arbeidskapital. Om kommunene skal utarbeide finansieringsanalyse som viser utvikling i arbeidskapital, eller om en også i denne sektoren bør gå over til kontantstrømanalyse, skal vi ikke ta stilling til her. Vi vil likevel understreke at regnskapslovens modell ikke er til hinder for at kommunene utarbeider arbeidskapital- og kontantstrømanalyser. Det er fullt mulig å ha fokus på kontantstrømmer og arbeidskapital også i et kommunalt regnskapsregime som i sterke grad er basert på regnskapslovens prinsipper.

7.8 Kan avskrivninger ha endelig resultateffekt i dagens kommuneregnskap?

Når det gjelder en innføring i de grunnleggende regnskapsmessige sammenhengene i kommuneregnskapet, viser vi til notat datert oktober 2004 fra Foreningen for god kommunal regnskapsskikk. Dagens kommuneregnskap er som nevnt et finansielt orientert regnskapssystem. I praksis innebærer dette at alle endringer i arbeidskapital registreres i drifts- eller investeringsregnskapet.

Det finansielt orienterte systemet har som regnskapsfaglig konsekvens at anskaffelsen av anleggsmidler må utgiftsføres. Dette betyr at anskaffelsen av et varig driftsmiddel isolert sett har en negativ egenkapitaleffekt. Regnskapets bunnlinje påvirkes negativt. Om en vil la virkningen komme fram i drifts- eller investeringsregnskapet, velger kommunene i noen utstrekning selv. Når anleggsmidlet skal balanseføres samtidig som det utgiftsføres, må dette skje gjennom en tilsvarende oppjustering av egenkapitalen. Kapitalkonto nyttes til dette formålet.

For om mulig bedre å få fram poenget, skal vi benytte et lite eksempel: Anta en kommune anskaffer et anleggsmiddel i slutten av år X4 for 1000 (tall i hele tusen) som skal avskrives med like store årlige beløp i løpet av 10 år. Dette vil si årlige avskrivninger på 100. Anleggsmidlet finansieres i sin helhet med driftsmidler. De regnskapsmessige registreringene i år X4 blir da:

<i>Føring i driftsregnskap år X4</i>	<u>Debet</u>	<u>Kredit</u>
Overført fra drifts- til investeringsregnskap	1000	
<i>Føring i investeringsregnskap</i>		
Overført fra drifts- til investeringsregnskap		1000
Anskaffet nytt anleggsmiddel	1000	
<i>Føringer i balanseregnskap</i>		
Kapitalkonto		1000
Konto for anleggsmidler	1000	
Konto for kontanter (kasse, bank, postgiro etc.)		1000

På sett og vis har hele investeringen resultateffekt på 1000 i anskaffelsesåret. Sees det nå bort fra alle andre transaksjoner i kommuneregnskapet, ville kommunen endt opp med et regnskapsmessig merforbruk på 1000. Kommunens totale egenkapital er likevel upåvirket siden kapitalkontoen er oppjustert med et beløp tilsvarende anskaffelsen på 1000. Når regnskapsmessig merforbruk og økning på kapitalkonto sammenholdes, gir dette en total egenkapitaleffekt på $-1000+1000 = 0$. Egentlig er dette bare en ombytting av midler fra eiendelen kontanter til eiendelen anleggsmidler. Men kommunelovens krav om at årsregnskapet skal omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året, og anvendelsen av midlene, er ivaretatt. Per i dag hjemler ikke regelverket føring kun på balanseposter så lenge dette har innvirkning på arbeidskapitalens størrelse.

Vi går nå ett år fram i tid. Det er ingen transaksjoner i den aktuelle kommunens regnskap bortsett fra avskrivningen. De regnskapsmessige registreringene blir nå:

<i>Føringer i driftsregnskap år X5</i>	<u>Debet</u>	<u>Kredit</u>
Avskrivninger - funksjon 100-399	100	
Motpost avskrivninger - funksjon 860		100
<i>Føringer i balanseregnskap år X5</i>		
Kapitalkonto	100	
Konto for anleggsmidler		100

Teknisk regnskapsføres avskrivningsbeløpet som utgift og inntekt i driftsregnskapet. Eiendelen anleggsmidler reduseres med 100 ved å kreditere balansekontoen. Motposten er debet kapitalkonto, som også er en balansekonto.

Siden vi allerede har utgiftsført anleggsmidlet i anskaffelsesåret, må eventuelle avskrivninger føres i null i driftsregnskapet i påfølgende år. Lar vi avskrivningene påvirke driftsregnskapets bunnlinje, innebærer dette i virkeligheten at kommunen tar hensyn til den samme kostnaden to ganger i regnskapet – først gjennom utgiftsføringen i anskaffelsesåret og deretter gjennom avskrivninger.

Dersom det er ønskelig at avskrivningene skal ha effekt på regnskapets bunnlinje, dvs. regnskapsmessig mindre- eller merforbruk, krever dette at anskaffelsen balanseføres - og bare det. Deretter må anskaffelseskostnaden periodiseres til anleggsmidlets levetid. Da vil det ikke bli aktuelt med noen føring i investeringsregnskapet. Et investeringsregnskap må i et slikt regime føres som en rapport på lik linje med f. eks. oversikten over anskaffelse og anvendelse av midler.

Per i dag utarbeider kommunene både driftsbudsjett og investeringsbudsjett. Ingen balanseposter budsjetteres per i dag, heller ikke endring i likvide beholdninger. I mange kommuner er likviditeten forholdsvis stram, slik at det burde være av interesse å budsjettere også denne størrelsen. Dersom avskrivninger skal gis resultateffekt, bør det kanskje vurderes å budsjettere også balansestørrelser. Gjennom vedtak av balansebudsjettet, vil en da også vedta investeringsbudsjettet. Når eiendelssiden budsjetteres, må en også budsjettere hvordan eventuelle økninger i eiendeler skal budsjetteres. Kanskje kan kommunelovens krav om investeringsdel tilfredsstilles gjennom balansebudsjettering? Men det er selvsagt et spørsmål som juridisk sakkyndige må avklare. Et eksempel på såkalt dynamisk lovforklaring var regnskapslovens (1977) bestemmelse om finansieringsanalyse. De første årene var dette en arbeidskapitaloppstilling. Etter hvert ble finansieringsanalyse tolket som kontantstrømanalyse enten etter direkte eller indirekte metode uten at lovteksten ble endret.

Innenfor dagens regnskapssystem kan ikke avskrivningene ha endelig resultat-effekt. Skal avskrivningene ha innvirkning på driftsregnskapets bunnlinje, er det ikke mulig å opprettholde dagens utgave av investeringsregnskapet.

Dersom det er ønskelig med en styringsindikator som er påvirket av avskrivninger innenfor dagens regime, må dette skje via en omgruppering av dagens driftsregnskapsrapport. Som vi har redegjort for tidligere, har TBU lansert begrepet korrigert netto driftsresultat. Innføres dette begrepet som erstatning for dagens netto driftsresultat, må 'motpost avskrivninger' flyttes lenger ned i driftsregnskapsrapporten. Dette kan gjøres ved at det etableres et nytt resultat før interne avsetninger som er påvirket av avdrag på langsiktig gjeld og motpost avskrivninger. Men kommuneregnskapets endelige resultat vil da være påvirket både av egen- og fremmedkapitalposter. Følgende oppstilling illustrerer dette ytterligere:

Netto driftsresultat (ekskl. motpost avskrivninger)
+Motpost avdrag
=Korrigert netto driftsresultat
+/- Avsetning til fond differansen mellom avskrivninger og avdrag
+/- Øvrige avsetninger og disponeringer
= Regnskapsmessig mer-/mindreforbruk

Her ser vi at korrigert netto driftsresultat er påvirket av avskrivninger, og ikke avdrag. En slik størrelse kan være en viktig styringsindikator, som ivaretar formuesbevaringsprinsippet. Ved korrigering av differansen mellom avskrivninger og avdrag før fastsetting av regnskapsmessig mer-/mindreforbruk, blir effekten av avskrivningene reversert og erstattet av avdrag - som i dagens system. I realiteten medfører dette ingen endringer av dagens regnskapssystem.

Det normale er at kommuner med nokså jevne mellomrom utranterer og selger varige driftsmidler. Slik virksomhet må betraktes som ordinær. Noen ganger medfører dette et regnskapsmessig tap. I andre sammenhenger oppstår det en gevinst. Regnskapsfaglig har slike beløp i mange år blitt betraktet som korreksjonsposter til avskrivningene. Dersom de kommunale gevinstene eller tapene er forholdsvis små i forhold til kommunens totale ordinære avskrivningsbeløp, kan dagens ordning betraktes som grei nok. Vårt utvalgsmateriale er for lite til å trekke noen sikre konklusjoner, men i noen kommuner blir utslagene forholdsvis store når det korrigeres for gevinster og tap i forbindelse med avhending av varige driftsmidler.

La oss helt til slutt illustrere føringen dersom avskrivningene gis resultat-effekt innenfor dagens regnskapssystem. Teknisk er dette mulig. Avskrivning-

en forutsettes i likhet med situasjonen ovenfor å være den eneste regnskapsmessige registreringen det aktuelle året. Føringsen blir som vist på neste side:

	<u>Debet</u>	<u>Kredit</u>
<i>Registreringer driftsregnskap år X5</i>		
Avskrivninger	100	
Regnskapsmessig merforbruk		100
<i>Registreringer balanseregnskap år X5</i>		
Konto for anleggsmidler		100
Regnskapsmessig merforbruk (balanseført)	100	
Balanseregnskap	<u>Debet</u>	<u>Kredit</u>
Anleggsmidler	900	
Regnskapsmessig merforbruk		-100
Kapitalkonto		<u>1000</u>
Sum	<u>900</u>	<u>900</u>

Regnskapet stemmer teknisk. Driftsregnskapet er gjort opp med et merforbruk på 100 som er balanseført. En grunnleggende regnskapsmessig sammenheng, jf. notat fra oktober 2004 fra Foreningen for god kommunal regnskapsskikk, er at endringer på kapitalkonto skal svare til summen av endringer i langsiktig gjeld (vi ser bort fra problemstillingen med beholdning av ubrukte lånemidler) og anleggsmidler. Men kommunen vil med en slik føring ta hensyn til det samme beløpet i driftsregnskapet to ganger – først gjennom anskaffelsen på 1000 og deretter årlig med 100. Når regnskapet er fullt avskrevet, vil driftsregnskapet være belastet med 2000.

8 DAGENS OG NYE, ALTERNATIVE RESULTAT- BEGREP I KOMMUNEREGNSKAPET

8.1 Det utfordrende resultatbegrepet

Virksomhetsledere i offentlig sektor har i økende grad blitt resultatorienterte. Delvis er dette en idemessig nyorientering de siste årene, men lov- og regelverk for kommunal og statlig virksomhet har også blitt tydelige på dette området. For statens vedkommende har Stortingets bevilgningsreglement og Reglement for økonomistyring uttrykkelige bestemmelser om at det skal redegjøres for ressursbruk og oppnådde resultater i regnskapsperioden, se f. eks. Stortingets bevilgningsreglement § 2 og §§ 4 og 5 i Reglement for økonomistyring i staten. Når det gjelder kommunene, virker begrepsbruken mer avklart. Kontosystemet har to overskuddsbegrep, nemlig konto for mer- eller mindreforbruk i driftsregnskapet og konto for udisponert og udekket i investeringsregnskapet. Forskriftsverket (forskrift om årsregnskap og årsberetning og forskrift om nasjonal rapportering) krever at de kommunale regnskapsrapportene inneholder tre regnskapsmessige resultater; brutto driftsresultat, resultat eksterne finansieringstransaksjoner og netto driftsresultat. Kontosystemet har i tillegg to overskuddsbegrep, men tallene i drifts- og investeringsregnskapets bunntilstand kan vanskelig kategoriseres som regnskapsmessige resultater.

I økonomisk terminologi er resultatbegrepet vanligvis reservert differansen mellom inntekter og kostnader i en gitt periode. Finansregnskapets (eksternregnskapets) årsresultat er et slikt eksempel. Denne størrelsen framkommer i resultatregnskapet. Men også i internregnskapssammenheng beregnes resultater av ulike slag. Da siktes det til differansen mellom internregnskapets inntekter og kostnader. Kostnadsmålingen i intern- og eksternregnskapet avviker ofte når det gjelder kalkulatoriske kostnader. Dette gjelder først og fremst avskrivninger og renter. Ulik kostnadsmåling vil i sin tur føre til ulik resultatmåling i den aktuelle periode.

Inntekter i bedrifter oppstår når varer og tjenester selges i markedet. Vareproduksjon i kommunesektoren er svært beskjeden. Heller ikke den omfattende tjenesteproduksjonen selges i markedet. Selv om flere kommunale virksomheter er selvfinansierende ved at brukerne må betale for tjenestene, er prissettingen ofte regulert. Et eksempel på dette er prising av VAR-tjenester. Disse skal prises til selvkost, og KRD har utarbeidet en grundig veileder mht. hvordan selvkostbegrepet skal forstås. De vesentligste kommunale inntektskildene er likevel skatter av ulike slag og statlige overføringer. I bedriften er det sammenheng mellom aktivitetsnivå og inntektssiden. Økning i solgt volum fører til

økning i inntekter. En tilsvarende sammenheng er fraværende i kommuner. Bare i unntakstilfeller fører økte aktiviteter til økte inntekter. Tidligere var en del statlige refusjonsordninger aktivitetsavhengige. Ett av formålene med rammetilskuddsordningen var nettopp å kutte slike bånd. Økt aktivitet på ulike områder skulle ikke kunne finansieres ved å sende regningen til staten.

8.2 Er overskudd og underskudd meningsfylte begrep i kommunale virksomheter?

De fleste av oss er fortrolige med overskuddsbegrepet i en eller annen variant. For mange betyr overskudd at utfallet av en eller annen økonomisk begivenhet har blitt gunstigere enn forventet. For mange praktiske formål er det ikke nødvendig med noen nærmere begrepsavklaring enn dette. Ofte vil et overskudd være en monetær størrelse, men ikke alltid. I dagligtale kan en høre om overskudd i flere sammenhenger når tilgjengelige ressurser er større enn nødvendig. Eksempelvis refereres det til overskudd på korn og kjøtt når produksjonen er større enn det markedet er villig til å avta til eksisterende markedspriser.

I regnskapsfaglig forstand er et overskudd differansen mellom inntekter og kostnader i en gitt periode i resultatregnskapet. Overskudd er ensbetydende med at inntektene har blitt større enn kostnadene. Når kostnadene er større enn inntektene, har det oppstått et underskudd. I regnskapslovgivningen eksisterer ikke lenger begrepet overskudd. Fra 1977 er det erstattet med begrepet resultat. Likevel lever begrepet overskudd i beste velgående i dagligtale både blant fagøkonomer og andre. Vi skal derfor se litt på overskuddsbegrepet i kommunal sammenheng ved å ta utgangspunkt i et lite eksempel.

For en kommunal virksomhet er følgende data tilgjengelige for et bestemt år:

	Budsjett år X6 (B)	Regnskap år X6 (R)	B - R
Lønn	620	595	25
Andre driftsutgifter	90	50	40
Sum	710	645	65

Den kommunale virksomheten har ingen egne inntekter. Midler til drift bevilges i sin helhet over kommunebudsjettet. Kommunestyret har med andre ord vedtatt å stille 710 millioner kroner til disposisjon for å gjennomføre instituttets pålagte oppgaver.

Rapporten ovenfor viser at den kommunale virksomheten har brukt 65 millioner kroner mindre enn tildelt. I mange virksomheter i offentlig sektor

omtales dette som et overskudd. At virksomheten har brukt mindre enn tildelt er uomtvistelig, men noen konklusjoner om dette er en god eller dårlig prestasjon kan vanskelig trekkes med utgangspunkt i foreliggende opplysninger. Å omtale dette forholdet som overskudd eller resultat er problematisk. Mer korrekt må avviket karakteriseres som et mindreforbruk i forhold til tildelt budsjett. Begrepet mindreforbruk (og merforbruk ved motsatt forhold) er også offisiell språkbruk. Mindreforbruk oppstår når regnskapstallet er lavere enn budsjettallet. Tilsvarende har virksomheten et merforbruk når regnskapstallet er større enn budsjettallet.

Virksomheter i offentlig sektor er budsjettorienterte. Tilsvarende betegnes regnskapene ofte som budsjettregnskaper³². Denne orienteringen finner vi ofte i offentlig sektor, men også enheter innenfor større konsern kan være budsjettorienterte. Typiske eksempler i så måte er personalavdelinger, enheter ansvarlige for produktutvikling osv.

Konklusjonen er at resultatbegrepet har et mye videre innhold enn i bedriftssammenheng. Ofte blir et mindreforbruk i forhold til tildelt ressursramme (budsjett) omtalt som overskudd (resultat) uavhengig av årsakssammenheng. Mindreforbruk som skyldes utsatt aktivitet (forskyvninger i oppsatte planer) blir av mange kalt overskudd. Dette er ikke særlig meningsfylt. Mindreforbruk som følge av mer rasjonell drift er derimot et meningsfylt resultat.

8.3 Resultatbegrepet i kommunal sektor

Hva menes da med resultat i kommunal økonomistyringssammenheng når driftsregnskapets bunnlinje er uten mening og interesse? Selv om kommunene har små og få inntekter i bedriftsøkonomisk forstand, har det stor betydning at de kommunale organisasjonene drives så rasjonelt og effektivt som mulig. Noe annet er sløsing i samfunnsøkonomisk forstand. All ressursbruk i kommunen har en alternativ anvendelse. Dette innebærer at produksjonsfaktorer anvendt i kommunal sammenheng har en såkalt skyggepris. Siden prisen ligger i 'skyggen', kan den ikke observeres. Den vil heller ikke reflekteres i noe regnskap. Teoretisk er skyggeprisen verdien i alternativ anvendelse. Selv om skyggeprisen egentlig er et fornuftig og kanskje lettfattelig begrep, er det i praksis vanskelig å beregne denne. For å få en tilnærming til en pris benyttes gjerne indikatorer av ulike slag. Med et godt utbygd internregnskap (driftsregnskap) som gjør det lett å finne ut hva ulike tiltak koster, f. eks. en plass i en kommunal institusjon, vil økonomiske størrelser være meningsfylte. Kostnad per institusjonsplass vil i dette tilfellet gi en indikasjon på hvilke ressurser kommunen bruker.

³² budgetary accounting

Utfordringen er at kommunene gjennomgående i for liten grad har slike systemer, men på dette området går utviklingen fort. Dette betyr ikke at aktørene i kommunale organisasjoner er fullstendig uvitende om hva ulike tiltak koster. Erfarne virksomhetsledere har gjerne nokså presise oppfatninger.

Noen direkte parallell til resultatregnskapet slik det er spesifisert i regnskapslovens bestemmelser, finnes ikke i det kommunale systemet. Det nærmeste vi kommer, er driftsregnskapet. Denne rapporten omfatter alle kjente inntekter og utgifter i regnskapsåret. Prinsipielt er kontoer som avsluttes mot resultatregnskapet, underkontoer til eierens kapital. Hvor årets overskudd øker eierens kapital. Regnskapsloven krever med noen unntak for prinsippendringer og kapitalinnskudd at alle endringer i egenkapital skal framgå av resultatregnskap. Dette benevnes kongruensprinsippet. Det kommunale driftsregnskapet inneholder i tillegg fremmedkapitalposter, først og fremst avdrag på langsiktig gjeld. Men det forekommer også utgifts- og inntektsføring av enkelte balanseførte utlånstransaksjoner. Det endelige årsresultatet influeres også av overføring til investeringsregnskapet egenkapitaldisposisjoner (fondsavsetninger og bruk av tidligere fondsavsetninger) i ulike varianter.

Transaksjoner i kommuneregnskapet skal registreres etter det såkalte anordningsprinsippet. Anordning krever at alle kjente inntekter og utgifter skal tas med i regnskapet enten de er betalt eller ikke. Dette betyr at kommuneregnskapene ikke er basert på kontantprinsippet, men periodiserte størrelser. På årsbasis vil det nå stort sett være samsvar mellom kommunes utgiftsbegrep og bedriftens kostnader for regnskapsposter som berører egenkapitalen. I regnskapsrapporter som omfatter kortere perioder, kan det nok være avvik.

De kommunale regnskapsprinsippene er til dels uklare. I privat sektor har det i de siste årene blitt lagt stor vekt på å definere grunnleggende regnskapsprinsipper og et rammeverk for regnskapet. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) har satt i gang arbeid for å avklare prinsipper slik at det blir konsistente og gjennomgående regnskapsprinsipper også i kommunesektoren.

I mange sammenhenger er det vanskelig å definere hva som er sluttproduktet for kommunale virksomheter. Aktivitetene og handlingene er langt lettere å få øye på. Grunnskolen har som formål å utdanne 'gagns menneske', men hvordan gjøres det? Undervisningskvalitet måles f. eks. svært ofte med utgangspunkt i hvor mange uketimer et emne undervises selv om dette er bare en av flere indikatorer på et godt læringsmiljø.

Måten dette er forsøkt løst på, er å ta i bruk såkalte resultatindikatorer. I de fleste tilfellene er dette fysiske størrelser av et eller annet slag. I undervisningssektoren er produserte studiepoeng et slikt eksempel. Utførte operasjoner i en bestemt kategori i et sjukehus er et annet. Noen ganger er resultatene rene

verbale beskrivelser av virksomhet og aktivitet. Finansdepartementet har definert resultat slik i forbindelse med innfasingen av nytt Reglement for økonomistyring i staten:

Resultat er uttrykk for hva en virksomhet har utført og/eller oppnådd i forhold til bl.a. fastsatte mål i løpet av en periode målt ved hjelp av styringsparametre og/eller beskrives verbalt. Resultater som måles kan være innsatsfaktorer, aktiviteter, produkter og tjenester samt effekter i forhold til brukere og samfunn innenfor hele eller deler av virksomhetens ansvarsområde.

Mål er definert slik:

Beskrivelse knyttet til virksomheten av en ønsket tilstand eller et ønsket resultat. Det kan fastsettes mål på ulike nivåer og innenfor ulike områder.

Av definisjonene framgår det at målsettinger og resultat slik vi kjenner begrepene fra bedriftsøkonomien (mikroøkonomien) ikke har umiddelbar anvendelse i offentlig sektor.

8.4 Dagens resultatbegreper og forslag til nye, alternative

Selv om resultatmåling og -vurdering er mer komplisert enn tilsvarende i private virksomheter, er resultatbegrepet nå tatt i bruk i kommunale organisasjoner. For kommunal virksomhet som er organisert som kommunalt aksjeselskap gjelder regnskapslovens bestemmelser. Kommunale foretak må fremdeles følge kommunelovens bestemmelser.

Regnskapsforskriften har følgende regnskapsmessige resultater i drifts- og investeringsregnskapet:

ØKONOMISK OVERSIKT - DRIFTSDEL	
+	Sum driftsinntekter
-	Sum driftsutgifter inklusive avskrivninger
=	Brutto driftsresultat R1
+	Sum renteinntekter, utbytte og eieruttak
+	Verdiendring finansielle omløpsmidler
+	Mottatte avdrag på utlån
-	Renteutgifter, provisjoner og andre fin. utgifter
-	Verdiendring finansielle omløpsmidler
-	Avdrag langsiktig gjeld
-	Utlån
=	Resultat eksterne finansieringstransaksjoner
+	Motpost avskrivninger
=	Netto driftsresultat R2
-	Overført fra drifts- til investeringsregnskap
+	Sum bruk av avsetninger
-	Sum avsetninger
=	Regnskapsmessig mer-/mindreforbruk R3

ØKONOMISK OVERSIKT - INVESTERINGSDEL	
+	Salg av anleggsmidler (herunder finansielle)
-	Årets anskaffelse varige driftsmidler (herunder finansielle)
-	Sum avsetninger
+	Bruk av lånemidler (langsiktig gjeld)
+	Overført fra drifts- til investeringsregnskap
+	Sum bruk av avsetninger
=	Udekket/ikke disponert R4

R3 og R4 balanseføres. Et underskudd i driftsregnskapet og underdekning i investeringsregnskapet må føres til utgift i seinere år. Tilsvarende føres overskudd (mindreforbruk) og et ikke disponert beløp i investeringsregnskapet til inntekt i seinere års regnskap. R1 og R2 er størrelser som utelukkende framkommer i regnskapsrapportene og er ikke en del av kontosystemet.

Denne utredningen har fokus på formuesbevaring. Å holde formuen intakt innebærer at egenkapitalen holdes intakt. I driftsregnskapssammenheng innebærer dette at hovedfokus må endres fra overvåking av endringer i arbeidskapital til endringer i egenkapital. Eiendelenes sammensetning er ikke like viktig i dette perspektivet. Miksen av anleggsmidler og omløpsmidler vil også

varierte over tid. Når anleggsmidler går mot slutten av sin økonomiske levetid, vil kommunen ha vesentlig større beholdninger av omløpsmidler enn i anleggsmidlenes tidlige fase.

R1 er i store trekk sammenfallende med driftsresultatet slik det framkommer i bedriftens resultatregnskap, jf. Regnskapsloven § 6-1. Kommunene fører eget investeringsregnskap. I dette regnskapet registreres tilgang på anleggsmidler til anskaffelseskost og avgang til salgsverdi (ved utrangering er denne null). Gevinst og tap ved salg framgår ikke av regnskapet. Heller ikke nedskrivninger av anleggsmidler vil kunne leses i noen regnskapsrapport. En del virksomhet som tidligere var innenfor det kommunale regnskapsområdet, er nå flyttet til enheter som avlegger regnskap etter regnskapsloven. For at alle deler av det kommunale virksomhetsområdet lettere skal kunne sammenlignes, foreslår vi at det utarbeides et korrigerert brutto driftsresultat som vi foreslår å kalle **driftsresultat**. Dette resultatet framkommer slik:

+	Sum betalbare driftsinntekter
-	Sum driftsutgifter inklusive avskrivninger
+	Salgsgevinst anleggsmidler eksklusiv finansielle AM
-	Salgstap anleggsmidler eksklusiv finansielle AM
-	<u>Nedskrivning anleggsmidler eksklusiv finansielle AM</u>
=	<u>Driftsresultat (R1a)</u>

Salgsgevinster og –tap forbundet med avhending av varige driftsmidler (anleggsmidler) kan betraktes som en korreksjon til avskrivningsplanen. Dette innebærer at disse postene skal føres under overskriften driftsinntekter og –kostnader i driftsregnskapet. Tilsvarende praksis har vært fulgt i ca. 20 år i bedriftens regnskap. Vi ser ingen grunn til at ikke kommunene følger opp denne ordningen så lenge avskrivningene inngår blant driftskostnadene.

Som nevnt har TBU foreslått at formuesbevaring i kommunene overvåkes med utgangspunkt i korrigerert netto driftsresultat. Ifølge utvalget er dagens netto driftsresultat lite heldig som indikator i denne sammenhengen pga. at denne størrelsen er påvirket av avdrag på langsiktig gjeld. Formuesbevaring bør studeres med utgangspunkt i en finansieringsnøytral størrelse. Ifølge TBU framkommer korrigerert netto driftsresultat slik:

	Netto driftsresultat R2
+	Avdrag langsiktig gjeld
-	<u>Motpost avskrivninger</u>
=	<u>Korrigerert netto driftsresultat</u>

Når noe er korrigert, vil det være i forhold til et gjeldende regelverk. Vi foreslår at det nye resultatbegrepet betegnes **ordinært resultat** (R2a). Forskjellen mellom TBUs 'korrigert netto driftsresultat' og det foreslåtte 'ordinært resultat' er gevinster og tap ved salg av anleggsmidler og finansielle omløpsmidler, samt nedskrivninger. Begrepene netto driftsresultat og korrigert netto driftsresultat antar vi går ut av bruk i et alternativt regime. Dagens netto driftsresultat vil være påvirket av finanskostnader og –inntekter (renteinntekter og –kostnader, gevinster og tap i tilknytning til finansielle omløpsmidler (f. eks. kursfall på aksjer), enkelte utlånsposter og avdrag på gjeld. Avdrag på gjeld foreslås tatt ut av driftsregnskapet siden dette er en fremmedkapitalpost.

Fremmedkapitaldisposisjoner har ingen innvirkning på egenkapitalen, og bør ikke påvirke noe resultat. Det bør i prinsippet ikke utlån heller. Når denne størrelsen fortsatt er med, skyldes dette at beløpene er forholdsvis små. I tillegg er dette hovedsakelig lån til vanskeligstilte personer. Som lån betraktet, må de karakteriseres som forholdsvis usikre. Faglig sett vil det ikke være urimelig å klassifisere disse postene som ordinære driftskostnader i en kommune.

Ifølge forskriftsverket skal 'resultat eksterne finansieringstransaksjoner' beregnes etter at det er tatt hensyn til avdrag på gjeld og utlån, men uten hensyntaken til inntekter og kostnader forbundet med finansielle anleggsmidler. Vi foreslår at slike poster inkluderes og lanserer følgende alternativ for det eksisterende 'resultat av eksterne finansieringstransaksjoner':

+	Sum renteinntekter, utbytte og eieruttak
+	Mottatte avdrag på utlån
+	Salgsgevinst finansielle omløpsmidler
+	Salgsgevinster finansielle anleggsmidler
+	Verdiendring markedsb. finansielle omløpsmidler
-	Renteutgifter, provisjoner og andre finansutgifter
-	Utlån
-	Verdiendring markedsb. finansielle omløpsmidler
-	Salgstap finansielle omløpsmidler
-	Salgstap finansielle anleggsmidler
-	<u>Nedskrivning finansielle anleggsmidler</u>
-	<u>Nedskrivning finansielle omløpsmidler</u>
=	<u>Finansresultat (R1b)</u>

Med utgangspunkt i de siste års erfaringer bør gevinster og tap framgå eksplisitt av kommunenes regnskaper. Per i dag finnes disse finanspostene slått sammen

på en slik måte at det ikke er mulig å lese ut av kommunens eksterne regnskap om det er bokført verdiendringer på markedsbaserte finansielle omløpsmidler, og om endringen er positiv eller negativ.

TBUs korrigerende netto driftsresultat bør utvides til også å omfatte gevinster og tap ved avhending av varige driftsmidler og finansielle anleggsmidler. Det ordinære resultatet vil da framkomme slik:

$$\begin{array}{r} + \text{ Driftsresultat (R1a)} \\ + \text{ Finansresultat (R1b)} \\ = \text{ Ordinært resultat (R2a)} \end{array}$$

Endelig vil vi foreslå at det beregnes et årsresultat som er upåvirket av fremmedkapital og overføringer fra drifts- til investeringsregnskapet. Egenkapitaldisposisjoner i form av fondsavsetninger og bruk av tidligere fondsavsetninger finnes i dag både i drifts- og investeringsregnskapet. Kommunen bør framlegge et samlet årsresultat hvor det er tatt hensyn til alle egenkapitaldisposisjoner. Årsresultatet vil da framkomme slik:

$$\begin{array}{r} + \text{ Ordinært resultat (R2a)} \\ + \text{ Sum bruk av avsetninger (drifts- og investeringsregnskap)} \\ - \text{ Sum avsetninger i drifts- og investeringsregnskap} \\ = \text{ Årsresultat (R3a)} \end{array}$$

I *oversiktsfiguren* nedenfor er nåværende og alternativ resultatoppstilling sammenholdt. Etter den alternative oppstillingsplanen vil investeringsregnskapet utgå. I stedet foreslår vi at det utarbeides en oversikt over årets tilgang og avgang av anleggsmidler i notene til regnskapet. Det kan også være hensiktsmessig å utarbeide en kontantstrømanalyse. Dette er i tråd med den praksis som følges i regnskapsloven.

Ko-der	Nåværende oppstilling og resultat begrep	Ko-der	Forslag til alternativ oppstilling og resultatbegrep
	Driftsinntekter Driftsutgifter inklusive avskrivninger		Driftsinntekter Driftskostnader inklusive avskrivninger <i>Gevinst/tap ved salg av anleggsmidler, eksklusiv finansielle AM</i> <i>Nedskrivning anleggsmidler eksklusiv finansielle AM</i>
R1	Brutto driftsresultat	R1a	Driftsresultat
	Renteinntekter, utbytte og eieruttak Mottatte avdrag på utlån Verdiendring markedsbaserte finansielle omløpsmidler Sum eksterne finansinntekter Renteutgifter, provisjoner og andre fin.utg. <i>Avdragsutgifter</i> Utlån Verdiendring markedsbaserte finansielle omløpsmidler Sum eksterne finansutgifter		Renteinntekter, utbytte og eieruttak Mottatte avdrag på utlån <i>Salgsgevinst finansielle anleggs- og omløpsmidler</i> Verdiendring markedsbaserte finansielle omløpsmidler Sum finansinntekter Renteutgifter, provisjoner og a. fin.utg Utlån <i>Salgstap finansielle anleggs- og omløpsmidler</i> Verdiendring markedsbaserte finansielle omløpsmidler <i>Nedskrivning finansielle anleggs- og omløpsmidler</i> Sum finansutgifter
RF	Resultat eksterne finansierings-transaksjoner	R1b	Finansresultat
a	<i>Motpost avskrivninger</i>		
R2	Netto driftsresultat (R1+RF+a)	R2a	Ordinært resultat (R1a+R1b)
Bad	Bruk av avsetninger driftsregnskap	Badi	Bruk av avsetninger (i drifts- og <i>investeringsregnskap</i>)
Ad	Avsetninger driftsregnskap	Adi	Avsetninger (i drifts- og <i>investeringsregnskap</i>)
R3	Regnskapsm. mindre-/merforbruk (R2+Bad+Ad)	R3a	Årsresultat (R2a+Badi+Adi)

8.5 Oppsummering

Følgende resultater bør rapporteres i det kommunale regnskapet:

1	Driftsresultat (R1a)
2	Finansresultat (R1b)
3	Ordinært resultat (R2a)
4	Årsresultat (R3a)

Hvordan resultatene forholder seg til dagens regelverk, er angitt ved kodingen i parenteser. R1a og b angir f. eks. at dette er en korrigering og videreføring av dagens brutto driftsresultat. Det ordinære resultatet (R2a) svarer til TBUs korrigerert netto driftsresultat med tillegg av tap/gevinst ved salg av anleggsmidler og finansielle omløpsmidler og nedskrivninger. Endelig er R3a knyttet til dagens mindre- og merforbruk. Resultatet er påvirket av interne avsetninger både i dagens drifts- og investeringsregnskap. Forskjellen mellom TBUs 'korrigererte netto driftsresultat' og det foreslåtte 'ordinært resultat' er gevinster og tap ved salg av eiendeler, samt nedskrivninger.

Begrunnelsen for de alternative resultatene er at de

- i. får bedre fram endringer i kommunens egenkapital
- ii. belyser bedre om kommunen holder formuen intakt
- iii. letter sammenligningen med funksjonsområder som er organisert/ivaretatt av virksomheter som kommer inn under regnskapsloven.

9 FORDELER/ULEMPER VED DAGENS REGNSKAPSREGIME OG ALTERNATIV MODELL

Dagens budsjett- og regnskapsmodell har etter hvert lange tradisjoner i kommuneforvaltningen. Systemet er godt innarbeidet og velkjent på alle nivåer i den kommunale organisasjonen.

Modellen utarbeides etter anordningsprinsippet. Dette innebærer at alle kjente utgifter og inntekter skal regnskapsføres enten de er betalt eller ikke. All tilgang og all bruk av midler skal vises i enten drifts- eller investeringsregnskapet. Når poster skal periodiseres, har dette som konsekvens at kommuneregnskapet kan betraktes som et arbeidskapitalregnskap (uten periodisering ville regnskapet vist kontantstrømmer). Denne modellen har vist seg velegnet i budsjettsammenheng. Per i dag er ikke de praktiske budsjettmessige konsekvensene av en modell som fokuserer på egenkapitalendringer tilstrekkelig utredet. F. eks. kan det reises tvil om kommuneloven hjemler budsjettvedtak i samsvar med alternativ modell, jf. § 46 nr 1.

Når det gjelder ulike sider ved dagens kommuneregnskapsmodell, viser vi til tabellen nedenfor. I denne sammenhengen må vi understreke at hva som vurderes sterke og svake sider, langt på vei vil avhenge av brukerperspektivet og hva en ønsker å informere ulike brukergrupper om. Vårt perspektiv er at regnskapet bør kunne leses av alminnelig skolerte regnskapslesere.

Signaler fra flere hold tyder på at dagens kommuneregnskap er utfordrende å forstå for skolerte regnskapslesere. Konsulent- og revisjonsfirmaer som har tatt på seg oppdrag innenfor kommuneforvaltningen, har i mange tilfeller hatt betydelige oppsettingskostnader for å bli kjent med den kommunale regnskapsteknologien. I regnskapsfaglige miljøer er det ikke uvanlig å betegne dagens kommuneregnskapsregime som en lukket sfære.

Formuesbevaring anses som en overordnet målsetting i den kommunale økonomistyringen. Når det gjelder formuesbevaringsprinsippet, har vi tidligere påvist at ca. 47 % av kommunene i 2003 ikke tilfredsstiller dette kravet.

Den alternative modellen har formuesbevaring som hovedfokus. Dette innebærer at regnskapet må innrettes slik at endringer i egenkapital kommer tydelig fram – noe som ikke er tilfellet i dagens modell. Dagens arbeidskapitalfokus i drifts- og investeringsregnskap må da oppgis. Endringer i arbeidskapital og kontantstrømmer må da vises særskilt i egne regnskapsrapporter med utgangspunkt i data som er trukket ut fra kommunens regnskapssystem. Denne problemstillingen er ikke ukjent i dagens regime. Dagens oversikt over anskaffelse og anvendelse av midler er nettopp et eksempel på en slik rapport. De alternative resultatforslagene vil etter vår vurdering ikke i nevneverdig grad

svekke kommunens muligheter til å utøve en effektiv likviditetsovervåking og – styring.

Dagens modell har klare svakheter når det gjelder den regnskapsmessige behandlingen av anleggsmidler. Per i dag utgiftsføres i realiteten slike anskaffelser. Dette medfører at gevinster eller tap ved avhending ikke kan registreres i regnskapet. Ved avhending inntektsføres brutto salgssum i investeringsregnskapet. Faktisk er det nå i en del tilfeller åpnet adgang for nettoføring ved gjenanskaffelse. Det er eksempler på at denne føringsmåten virker mer tilslørende enn informativ. Spesielt gjelder dette ved avhending av finansielle anleggsmidler. Kraftaksjer kan være et stikkord i denne sammenhengen. Slike aksjer er normalt definert som finansielle anleggsmidler. Såkalt normalavkastning kan nå likevel regnes som løpende inntekt og føres i driftsregnskapet. Det kan ikke sees bort fra at det blir flere slike unntak i årene som kommer for å få kommunebudsjettene til å gå i hop. Vår vurdering er at denne typen grensedragninger er vanskelige og til dels meningsløse. I våre forslag til resultatmålinger faller denne typen problemstillinger bort av seg selv.

I investeringsregnskapet føres det som i kommunesektoren defineres som kapitalinntekter og –utgifter. Denne grensedragningen er kan være vanskelig og til dels lite informativ. Ifølge dagens bestemmelser kan såkalte kapitalinntekter bare nyttes til investeringsformål. Dette skyldes nettopp hensynet til formuesbevaring. Foreningen for god kommunal regnskapskikk har brukt en del ressurser på grensedragningen mellom poster som skal føres i investerings- og driftsregnskap. Dersom innføring av alternative resultatbegrep blir aktuelt, må den budsjett- og regnskapsmessige behandlingen av kapitalinntekter og –utgifter gjennomgås nærmere pga. at investeringsregnskapet i sin nåværende form ikke kan videreføres. Det er ikke til å legge skjul på at hensynet til kapitalinntekter og –utgifter er besværlig i et egenkapitalfokuseret regnskapsregime. Investeringsregnskapet føres bl. a. for at tilgang og bruk av midler i forbindelse med anskaffelse av anleggsmidler tydelig skal framgå. I en slik sammenheng er det så å si nødvendig å bryte kongruensprinsippet.

Vi foreslår at gevinst ved salg av varige driftsmidler klassifiseres som driftsinntekt som en korreksjonspost til tidligere års avskrivninger. Når en salgsgevinst oppstår, er den regnskapsfaglige vurderingen i privat sektor at anleggsmidlet er avskrevet med for store beløp i tidligere år. Avskrivningsplanen er feil. I kommunal sektor betraktes en slik gevinst som en kapitalinntekt. Vurderingen er at bestemmelsene i dagens kommunelov ikke hjemler føring av en slik post i driftsregnskapet. Inntektsføring av en salgsgevinst i driftsregnskapet blir i dagens regime betraktet som finansiering av alminnelig løpende utgifter med kapitalinntekter. En løsning på dette problemet kan være å innføre obligatorisk overføring til investeringsfond i regnskapet. Hvordan slike fond seine-

re skal nyttes, blir det opp til politikerne å bestemme. En mulighet er f. eks. å nytte fondsavsetningen til nedskrivning på seinere anskaffelser.

I enkelte tilfeller må anleggsmidler selges med tap. Etter dagens regelverk framgår ikke en slik størrelse i regnskapet. Den må ev. finnes ved å sammenholde salgssum i investeringsregnskapet med avgangsverdier ført til debet kapitalkonto. Tapet alt annet like føre til reduksjon i egenkapitalen og dermed formuesforverring. Dersom gevinst ved salg av anleggsmidler skal settes av til fond, må tilsvarende negative fondsavsetning gjennomføres ved tap. Det må være symmetri i bestemmelsene. Fondavsetning blir da å føre med negativt fortegn blant kommunens egenkapital. Negativ fondsavsetning virker kanskje paradoksalt. Kommunene har imidlertid i mange år hatt en tilsvarende negativ avsetning i form av negativ likviditetsreserve.

En tilsvarende problemstilling oppstår når kommunen mottar tilskudd i forbindelse med gjennomføring av varige driftsmidler (oppstartstilskudd). I dag inntektsføres slike i investeringsregnskapet. Vårt alternative regime krever inntektsføring i driftsregnskapet pga. at tilskuddet i seg selv medfører økning i egenkapital. For å hindre at slike tilskudd finansierer alminnelig løpende utgifter foreslår vi at det innføres obligatoriske fondsavsetninger i forbindelse med mottak av investeringstilskudd. Også i denne sammenhengen vil det bli opp til politikerne å fastsette konkret hvordan midlene skal disponeres. Fondsavsetningen kan f. eks. nyttes til nedskrivning av den aktuelle nyanskaffelsen. Nyanskaffede anleggsmidler skal balanseføres til anskaffelseskost, men det er slik vi ser det, ikke formelle hindre for å nedskrive anleggsmidlet med et ev. tilskudd. Om avskrivningsgrunnlaget skal nedjusteres eller avskrivningstiden forkortes, må vurderes i hvert enkelt tilfelle. Forslaget vårt er inntektsføring av tilskudd i driftsregnskap med påfølgende avsetning til investeringsfond. Hvordan dette fondet skal disponeres til investeringsformål, blir en politisk beslutning.

Bruk av lånemidler kan med våre resultatforslag ikke føres i driftsregnskapet. Våre framlegg innebærer at alle poster som medfører endring i egenkapital, skal resultatføres. Dagens ordning med inntektsføring av bruk av lån innebærer at fremmedkapitalposter gis resultat effekt og dermed innvirker på egenkapitalen. Denne effekten justeres etter dagens ordning via kapitalkonto. Bruk av tidligere avsetninger må med våre resultatbegrep føres i driftsregnskapet.

Oversikten over investeringer og finansieringen ser vi for oss føres i egne regnskapsrapporter.

Årsregnskapsforskriften krever f. eks. at endring i arbeidskapital skal vises i note, mens Forskrift om rapportering fra kommuner og fylkeskommuner krever at denne endringen vises i egen oversikt (4c). En tilsvarende ordning tenker vi oss for investeringenes vedkommende.

Nedenfor har vi satt opp sterke og svake sider både ved dagens kommuneregnskapsmodell og den alternative modellen. De alternative resultatbegrepene er ikke utredet med utgangspunkt i en fullstendig regnskaps- og budsjettmodell. Som en språklig forenkling skriver vi likevel gjeldende kommuneregnskapsmodell og alternativ modell.

Dagens kommuneregnskapsmodell	
Sterke sider	Svake sider
Lang tradisjon	Vanskelig i en del tilfeller å forstå sammenhenger i budsjett- og regnskapsdokumentet
Godt innarbeidet og velkjent system	Sammenblanding av begrep – brudd på kongruensprinsippet
Dagens regelverk velegnet for bevilgningskontroll	Tallrike avsetninger og bruk av tidligere avsetninger kan virke tildekkende
Arbeidskapitalfokus velegnet i budsjettsammenheng	Uklare resultatbegrep og uklart formuesbegrep med stor oppsplitting av egenkapitalen
Viser all tilgang og bruk av midler	Avskrivninger uten resultatinnvirkning
Dagens regime er primært budsjettorientert	Arbeidskapital diffust begrep for mange – forveksles ofte med kontanter
Få indikasjoner på ønske om endringer hos sentrale regnskapsprodusenter	Balanseregnskapet svake tradisjoner
	Vanskelig å kontrollere om formuesbevaringsprinsippet er ivaretatt i framlagt årsregnskap
	Regelverket ikke utformet med basis i rammeverk (grunnleggende regnskapsprinsipper)

Alternativ modell	
Sterke sider	Svake sider
Egenkapitalfokus	Oppmerksomhet mot arbeidskapital og tilgang og bruk av midler svekkes
Gevinster/tap ved avhending av anleggsmidler kommer tydelig fram	Regnskapssystemet i seg selv liten oppmerksomhet rettet mot endringer i likvide beholdninger
Kongruensprinsippet ivaretas	Alternative resultatbegrep utilstrekkelig utredet i budsjettsammenheng
Kan lettere sammenliknes med regnskapsdata produsert etter regnskapslovens bestemmelser	Vanskelig å budsjettere gevinst/tap ved avhending av anleggsmidler
Indikator for formuesbevaring i resultatrapport	Omlegging av budsjett- og regnskapsystem vil medføre omstillingskostnader
Resultat er entydig endring i egenkapital som skyldes drift	Usikkert om nytt resultatregime vil bli forstått og akseptert i organisasjonen
Konsolidering av kommunens regnskap og kommunale selskaps regnskap vil lettes	Dokumentasjon av endringsgevinst kan være vanskelig

10 BEREGNINGER AV ALTERNATIVE RESULTATBEGREP FOR ET UTVALG KOMMUNER

I dette kapitlet vil vi "teste ut" de nye, alternative resultatbegrepene på et utvalg kommuner. Utvalget har bestått av 10 kommuner og én fylkeskommune (Buskerud). De 10 kommunene er Haram, Horten, Kristiansand, Levanger, Nannestad, Sauherad, Skjervøy, Stavanger, Tokke og Vegårshei. Med hensyn til størrelse er det god spredning på kommunene. Geografisk er det overvekt av kommuner i den sørøstlige delen av landet.

I første omgang tar vi for oss utviklingen i det korrigerte netto driftsresultatet og sammenholder dette med netto driftsresultat. Ifølge TBU bør dette være større enn null dersom formuesbevaring skal ivaretas. Situasjonen er slik for utvalgskommunene i 2003:

Kommune- navn	Netto drifts- resultat (I)	Korrigeret netto drifts- resultat (K)	K - I	Endring	Innbygger- tall	Korrigeret netto drifts- resultat per innbygger
Buskerud	-47 887	-51 025	-3 138	-7 %	242 331	-211
Haram	23 691	27 877	4 186	18 %	8 781	3 175
Horten	-10 808	-12 629	-1 821	-17 %	24 671	-512
Kristiansand	-688	-17 596	-16 908	-2458 %	75 280	-234
Levanger	6 621	15 828	9 207	139 %	17 875	885
Nannestad	4 254	10 420	6 166	145 %	9 943	1 048
Sauherad	2 914	-786	-3 700	-127 %	4 351	-181
Skjervøy	-4 738	-2 023	2 715	57 %	3 002	-674
Stavanger	-98 532	-295 229	-196 697	-200 %	112 405	-2 626
Tokke	-323	-9 807	-9 484	-2936 %	2 465	-3 978
Vegårshei	1 612	2 012	400	25 %	1 856	1 084

Av tabellen framgår det at 7 av 11 kommuner har negativt korrigeret netto driftsresultat. Den neste tabellen viser dagens brutto driftsresultat sammenholdt med resultat.

Brutto driftsresultat og driftresultat sammenholdt for år 2003				
	Brutto driftsresultat	Driftsresultat	Resultatendring	Resultatendring i % av driftsinntekter
Buskerud	-64 537	-80 769	-16 232	-0,88 %
Haram	-4 311	-8 972	-4 661	-1,45 %
Horten	-27 543	-27 018	525	0,06 %
Kristiansand	3 282	33 087	29 805	1,00 %
Levanger	34 549	34 268	-281	-0,04 %
Nannestad	28 957	31 213	2 256	0,61 %
Sauherad	-2 386	-2 282	104	0,05 %
Skjervøy	3 924	-72 848	-76 772	-51,89 %
Stavanger	-228 869	-1 918	226 951	5,31 %
Tokke	-13 069	-12 017	1 052	0,70 %
Vegårshei	-1 463	-1 364	99	0,11 %
Sum	-271 466	-108 620	162 846	1,36 %
Gjennomsnitt	-24 679	-9 875	14 804	1,36 %

For enkelte er det stort utslag, for noen er utslaget forholdsvis moderat, mens for tre kommuner må vel situasjonen betegnes som status quo. Både brutto driftsresultat og driftsresultat er påvirket av avskrivninger. Forskjellen består i gevinst eller tap ved salg av anleggsmidler, samt nedskrivning av anleggsmidler. De største utslagene skyldes nedskrivning av anleggsmidler.

Selv om våre oppstillinger i utgangspunktet er basert på KOSTRA-data, ser det ut til å være visse feilkilder i datamaterialet. For 2002 er situasjonen slik:

Brutto driftsresultat og driftsresultat sammenholdt for år 2002				
	Brutto driftsresultat	Driftsresultat	Resultatendring	Resultatendring i % av drifts-inntekter
Buskerud	172 908	174 946	2 038	0,10 %
Haram	-7 369	-7 002	367	0,12 %
Horten	-41 556	-41 506	50	0,01 %
Kristiansand	41 495	47 639	6 143	0,22 %
Levanger	53 542	54 624	1 082	0,16 %
Nannestad	18 241	17 404	-837	-0,24 %
Sauherad	-6 911	-6 699	212	0,12 %
Skjervøy	10 838	11 752	914	0,64 %
Stavanger	-138 928	165 536	304 464	7,49 %
Tokke	-10 234	-10 234	0	0,00 %
Vegårshei	-5 962	-6 677	-715	-0,86 %
Sum	86 065	399 783	313 718	2,71 %
Gjennomsnitt	7 824	36 344	28 520	2,71 %

Også dette året er utslaget stort for Stavanger, noe som innvirker vesentlig på gjennomsnittstallene. For de øvrige kommunene er utslaget relativt lite. For det siste året ser tallene slik ut:

Brutto driftsresultat og driftsresultat sammenholdt for år 2001				
	Brutto driftsresultat	Driftsresultat	Resultatendring	Resultatendring i % av drifts-inntekter
Buskerud	14 152	4 354	-9 798	-0,33 %
Haram	139	-48 644	-48 783	-17,18 %
Horten	-16 772	412 481	429 253	54,14 %
Kristiansand	64 103	87 036	22 933	0,88 %
Levanger	50 674	55 843	5 169	0,83 %
Nannestad	14 696	-355 860	-370 556	-115,08 %
Sauherad	8 090	8 782	692	0,39 %
Skjervøy	7 749	-13 383	-21 132	-16,06 %
Stavanger	-6 103	241 186	247 289	6,47 %
Tokke	-6 268	-6 869	-601	-0,41 %
Vegårshei	-7 106	-7 100	6	0,01 %
Sum	123 354	377 827	254 473	2,13 %
Gjennomsnitt	11 214	34 348	23 134	2,13 %

Også for 2001 er enkelte utslag store. Det store negative utslagene skyldes her nedskrivning av anleggsmidler. Det er verdt å merke seg at mange kommuner foretok regulering av balanseført verdi på anleggsmidler i 2001. Den positive resultatendringen for Horten skyldes salgsgevinst på 430 mill.

I neste omgang har vi sammenholdt dagens netto driftsresultat med det alternative ordinært resultat. Forskjellene mellom de to resultatstørrelsene framgår av oppstillingen i kapittel 8. De største utslagene, som gjelder nedskrivning og salgsgevinst, vil selvsagt også forplante seg videre til ordinært resultat.

Netto driftsresultat og ordinært resultat sammenholdt for år 2003				
	Netto driftsresultat	Ordinært resultat	Resultatendring	Resultatendring i % av driftsinntekter
Buskerud	-14 906	-6 276	8 630	0,47 %
Haram	23 691	24 208	517	0,16 %
Horten	-10 806	-12 042	-1 236	-0,13 %
Kristiansand	-687	-44 963	-44 276	-1,49 %
Levanger	6 621	18 325	11 704	1,73 %
Nannestad	4 254	14 365	10 111	2,75 %
Sauherad	2 297	-160	-2 457	-1,27 %
Skjervøy	-4 738	-75 763	-71 025	-48,00 %
Stavanger	-98 532	-52 415	46 117	1,08 %
Tokke	-324	-10 177	-9 853	-6,53 %
Vegårshei	1 612	2 427	814	0,93 %
Sum	-91 518	-142 472	-50 954	-0,43 %
Gjennomsnitt	-8 320	-12 952	-4 632	-0,43 %

Netto driftsresultat og ordinært resultat sammenholdt for år 2002				
	Netto driftsresultat	Ordinært resultat	Resultatendring	Resultatendring i % av driftsinntekter
Buskerud	198 086	188 518	-9 568	-0,48 %
Haram	-51 945	-45 487	6 458	2,12 %
Horten	-1 638	-11 042	-9 404	-1,10 %
Kristiansand	318 032	338 599	20 567	0,74 %
Levanger	17 826	33 872	16 046	2,41 %
Nannestad	-6 381	-69 436	-63 055	-17,86 %
Sauherad	-6 956	-9 728	-2 773	-1,51 %
Skjervøy	487	7 204	6 717	4,73 %
Stavanger	-23 209	93 495	116 704	2,87 %
Tokke	4 237	-4 911	-9 148	-5,90 %
Vegårshei	0	-44	-45	-0,05 %
Sum	448 540	521 039	72 499	0,63 %
Gjennomsnitt	40 776	47 367	6 591	0,63 %

Netto driftsresultat og ordinært resultat sammenholdt for år 2001				
	Netto driftsresultat	Ordinært resultat	Resultatendring	Resultatendring i % av driftsinntekter
Buskerud	-6 018	26 592	32 610	1,09 %
Haram	-28 043	-72 347	-44 304	-15,60 %
Horten	17 284	438 235	420 952	53,10 %
Kristiansand	47 197	276 056	228 859	8,79 %
Levanger	13 952	32 265	18 313	2,94 %
Nannestad	-6 363	-365 648	-359 285	-111,58 %
Sauherad	-21	4 221	4 242	2,40 %
Skjervøy	-868	-17 762	-16 894	-12,84 %
Stavanger	70 767	160 920	90 153	2,36 %
Tokke	6 054	-3 271	-9 325	-6,29 %
Vegårshei	-1 622	-748	873	1,15 %
Sum	112 319	478 513	366 193	3,06 %
Gjennomsnitt	10 211	43 501	33 290	3,06 %

Netto driftsresultat er påvirket av avdrag på langsiktig gjeld, mens ordinært resultat er påvirket av avskrivninger. I tillegg er gevinster og tap i forbindelse med avhending av anleggsmidler – både varige driftsmidler og finansielle anleggsmidler – innarbeidet i det alternative resultatbegrepet. Drøftingen i kapittel 5 viste at hovedregelen var et negativt avvik mellom netto driftsresultat og korrigert netto driftsresultat. Riktignok ble et negativt netto driftsresultat snudd til et positivt korrigert netto driftsresultat i 35 kommuner, men dette rokker likevel ikke ved hovedinntrykket. Våre eksempelkommuner underbygger likevel ikke hovedinntrykket. I år 2003 har 6 av 11 kommuner resultatforbedring som følge av endrede regnskapsregler. Også for årene 2002 og 2003 er konsekvensen positiv virkning for ca. halvparten av kommunene og negativ virkning for ca halvparten av kommunene. Gjennomsnittstallene indikerer også vesentlig bedre ordinære resultater enn netto driftsresultat. En forklaring er at flere kommuner har forholdsvis korte nedbetalingstider på langsiktig gjeld.

Vi har også sammenliknet TBUs korrigerte netto driftsresultat med ordinært resultat. I utvalgskommunene er det faktisk enkelte betydelige forskjeller i resultatmåling. Tallene ser slik ut for år 2003.

Kommunenavn	Korrigert netto driftsresultat (K)	Ordinært resultat (O)	O - K
Buskerud	-51 025	-6 276	44 749
Haram	27 877	24 208	-3 669
Horten	-12 629	-12 042	587
Kristiansand	-17 596	-44 963	-27 367
Levanger	15 828	18 325	2 497
Nannestad	10 420	14 365	3 945
Sauherad	-786	-160	626
Skjervøy	-2 023	-75 763	-73 740
Stavanger	-295 229	-52 415	242 814
Tokke	-9 807	-10 177	-370
Vegårshei	2 012	2 427	415

De to siste resultatbegrepene som sammenstilles, er regnskapsmessig mindreforbruk og årsresultat. Dagens regnskapsmessige mindreforbruk framkommer som en kombinasjon av endring i egenkapital og fremmedkapital. Årsresultat er kun påvirket av endringer i egenkapital. Tallene er slik:

Regnskapsmessig mindre-/merforbruk og årsresultat sammenholdt år 2003				
	RM mer- eller mindre- forbruk	Årsresultat	Resultat- endring	Resultat- endring i % av driftsinn- tekter
Buskerud	0	30 099	30 099	1,64 %
Haram	16 400	17 347	947	0,29 %
Horten	0	2 848	2 848	0,31 %
Kristiansand	1 854	-44 678	-46 532	-1,57 %
Levanger	-622	9 427	10 049	1,48 %
Nannestad	312	13 850	13 538	3,69 %
Sauherad	0	-4 713	-4 713	-2,44 %
Skjervøy	-4 520	-77 801	-73 281	-49,53 %
Stavanger	-97 760	-30 792	66 968	1,57 %
Tokke	0	-13 697	-13 697	-9,07 %
Vegårshei	418	1 143	725	0,83 %
Sum	-83 918	-118 436	-34 518	-0,29 %
Gjennomsnitt	-7 629	-10 767	-3 138	-0,29 %

Regnskapsmessig mindre-/merforbruk og årsresultat sammenholdt år 2002				
	RM mer- eller mindre- forbruk	Årsresultat	Resultat- endring	Resultat- endring i % av driftsinn- tekter
Buskerud	13 884	-4 019	-17 903	-0,90 %
Haram	-48 249	-39 127	9 122	2,99 %
Horten	0	6 031	6 031	0,71 %
Kristiansand	51 014	70 904	19 890	0,71 %
Levanger	-2 016	15 026	17 042	2,56 %
Nannestad	-7 676	-140 776	-133 100	-37,70 %
Sauherad	-6 419	-9 868	-3 450	-1,87 %
Skjervøy	0	6 040	6 040	4,26 %
Stavanger	-15 084	61 122	76 206	1,88 %
Tokke	2 666	3 905	1 239	0,80 %
Vegårshei	-123	-42 256	-42 133	-50,58 %
Sum	-12 002	-64 683	-52 681	-0,45 %
Gjennomsnitt	-1 091	-5 880	-4 789	-0,45 %

Regnskapsmessig mindre-/merforbruk og årsresultat sammenholdt år 2001				
	RM mer- eller mindrforbruk	Årsresultat	Resultatendring	Resultatendring i % av driftsinntek- ter
Buskerud	-6 307	-10 425	-4 118	-0,14 %
Haram	-5 595	-38 909	-33 314	-11,73 %
Horten	3 953	427 152	423 199	53,38 %
Kristiansand	0	223 359	223 359	8,58 %
Levanger	6 452	30 481	24 029	3,85 %
Nannestad	-1 609	-352 344	-350 735	-108,92 %
Sauherad	-234	-1 492	-1 258	-0,71 %
Skjervøy	-242	-22 636	-22 394	-17,02 %
Stavanger	0	363 278	363 278	9,51 %
Tokke	0	-5 725	-5 724	-3,86 %
Vegårshei	-1 538	-7 739	-6 201	-8,19 %
Sum	-5 120	641 729	646 849	5,40 %
Gjennomsnitt	-465	58 339	58 804	5,40 %

En del av utslagene er svært store. Det ser likevel ikke ut til at det er noen tendens i den ene eller andre retningen. For årene 2003 og 2002 ser vi at årsresultatet er vesentlig dårligere enn regnskapsmessig mindreforbruk. I 2001 er situasjonen motsatt, mye bedre resultater etter alternativ modell.

Oppsummering:

Overgang til alternative resultatbegrep viser ikke noen entydig tendens i den ene eller andre retningen. Til det er utvalget av kommuner for lite. Dersom det er av interesse å klarlegge slike tendenser, må et større tallmateriale undersøkes og mer statistiske analysemetoder benyttes.

De til dels store utslagene for enkeltkommuner skyldes hovedsakelig at gevinster og tap i forbindelse med avhending av anleggsmidler er tatt inn i driftsregnskapet. Dette er i tråd med praksis etter regnskapsloven. Til dels skyldes det nok også omstruktureringer i den kommunale virksomheten. Når kommunal virksomhet omorganiseres og føres inn i f. eks. aksjeselskaper, medfører dette som regel regnskapsmessige gevinster som er betydelige. Slike gevinster vil ikke vises etter gjeldende kommunale regnskapsregler. Salgssummen for finansielle anleggsmidler og varige driftsmidler vil bli regnskapsført i investeringsregnskapet, men gevinsten kan bare beregnes ved å sammenstille salgssummene i investeringsregnskapet med avgangsverdiene på kapitalkonto.

Likevel er det enkelte trekk som er verdt å merke seg: Driftsresultatet er i hele perioden bedre enn nåværende brutto driftsresultat. Tendensen er likevel at avstanden reduseres. Holder tendensen seg, vil regnskapene for de aktuelle kommuner i 2004 sannsynligvis vise svakere driftsresultat enn brutto driftsresultat.

Ordinært resultat er bedre enn nåværende netto driftsresultat i 2001 og 2002. Tendensen er den samme – avstanden reduseres og i 2003 er ordinært resultat svakere. Det gjennomsnittlige årsresultatet er svakere enn regnskapsmessig merforbruk i 2003 og 2002.

Alt i alt kan det forsiktig konkluderes med at de alternative regnskapstallene totalt sett gir et svakere bilde av den økonomiske situasjonen i de aktuelle kommunene. De alternative resultatbegrepene har likevel tettere tilknytning til regnskapslovens regelverk enn dagens gjeldende resultatbegrep. Når prestasjoner i kommunesektoren skal sammenliknes med prestasjoner levert i privat sektor, må de kommunale prestasjonene i dag transformeres til sammenliknbare størrelser. Dette må skje utenfor regnskapet. En omstilling til alternativ resultatmåling er kostbar i likhet med alle andre organisasjonsmessige omstillinger. På lengre sikt kan likevel en slik omstilling vise seg lønnsom.

11 BUDSJETTEFFEKTER AV ENDREDE RESULTATBEGREPER

11.1 Kort om dagens formalkrav

Kommunelovens kapittel 8, §§ 44-47, regulerer kommunenes budsjettarbeid. Med hjemmel i lovens § 46 nr 8 har KRD utarbeidet en forskrift om årsbudsjett. Denne trådte i kraft fra og med budsjettåret 2001 og ga kommunene økt frihet til å sette opp budsjettet på et mer overordnet nivå. Hovedbudskapet er nettobudsjettering på rammeområdene, mål og rammestyring samt økt vektlegging av budsjettets tekstdel.

Selv om kommunene har stor frihet ved utforming av budsjettet, er det regulert i budsjettforskriften at kommunene skal utarbeide obligatoriske budsjettskjemaer (-rapporter). For driftsdelen skal rapporten økonomisk oversikt drift og budsjettskjemaene 1A og 1B utarbeides. For investeringsdelen skal rapporten økonomisk oversikt investering og budsjettskjemaene 2A og 2B utarbeides. Alle skjemaene og rapportene skal følge årsbudsjettokumentet og det er også normalt at de spesifiseres i en økonomiplan.

Årsbudsjett- og økonomiplanprosessen henger tett sammen. Noen kommuner har en såkalt delt prosess, der økonomiplanen vedtas før sommerferien, og er retningsgivende for budsjettarbeidet til høsten. Andre kommuner har en samlet prosess, der budsjettet og økonomiplanen er ett samlet dokument, mens noen har en delt prosess der alt foregår på høsten. Det absolutte kravet om at både økonomiplan og årsbudsjett må være vedtatt før årsskiftet, oppfylles i alle varianter.

11.2 Spesielt om avdrag versus avskrivninger

I dagens regnskaps- og budsjettregime er avdrag en sentral utgiftspost i budsjettet. De fleste kommuner har et ryddig og avklart forhold til gjeldsporteføljen, med en gjennomtenkt strategi knyttet til låneopptak, vekting mellom flytende og fast rente samt gjennomsnittlig avdragstid. Det er derfor normalt svært få utfordringer knyttet til budsjetteringen av avdragsutgiftene til kommunen. Da er det en større utfordring knyttet til beregningen av kommunens renteutgifter. Den største utfordringen knyttet til dagens ordning er at en endring i kommunens avdragsutgifter vil endre kommunens samlede driftsforutsetninger. En restrukturering eller strekking av lånenes avdragstid (til minsteavdragsnivå), vil kunne frigi betydelige midler til ordinære driftstiltak. Nedenfor viser vi i tillegg et eksempel på hvordan en ekstraordinær nedbetaling av gjeld påvirker mulighetene til å frigi midler til ordinær drift. I slike tilfeller kunne man selvsagt hevde

at man skulle støtte seg til en handlingsregel, der kun de frigjorte renteinntektene benyttes til drift, men dette vil i praksis være vanskelig å etterleve.

Avdrag i driftsregnskapet (-budsjettet)

Kommunelovens § 50 pkt 7, nr a lyder som følger:

Kommunens og fylkeskommunens samlede lånegjeld etter nr. 1 og nr. 2, skal avdras med like årlige avdrag. Gjenstående løpetid for kommunens eller fylkeskommunens samlede gjeldsbyrde kan ikke overstige den veide levetiden for kommunens eller fylkeskommunens anleggsmidler ved siste årsskifte.

I og med at avdragene i dagens regime kan utgiftsføres direkte i regnskapet, blir håndteringen av minsteavdrag og terskelverdi også et regnskaps- og budsjettmessig spørsmål. Ved innføring av § 50, pkt. 7a ble det etablert en såkalt "terskelverdi-beregning" som kommunen (og revisjonen) bruker til å avgjøre om kommunen betaler nok årlige avdrag i hht kommuneloven. Terskelverdien beregnes på følgende måte:

Årets avskrivninger * Lånegjeld

Anskaffelseskost AM

En beregning av terskelverdien vil, dersom lånegjelden og anskaffelseskosten er lik, være identisk med årets avskrivninger. Er lånegjelden høyere enn anskaffelseskost for anleggsmidlene, vil terskelverdien være større enn årets avskrivninger. Er derimot lånegjelden lavere enn anskaffelseskost, vil terskelverdien bli lavere enn årets avskrivninger. Det er det siste som er mest vanlig. For en del kommuner medførte innføring av terskelverdi-begrepet at man kunne forlenge avdragstiden på lånene kommunen hadde, og dermed redusere årlige avdrag.

En del kommuner har også foretatt betydelige nedbetalinger av gjeld. For kommuner med investeringsfond, har dette også vært et politisk tema, da dette kan frigi avdragsutgifter som kan brukes til ordinær tjenesteproduksjon. Denne muligheten som er fullt lovlig, bryter dog med intensjonen bak formuesbevaringsprinsippet. Det kan være formålstjenelig å se hva som skjer med terskelverdien når en kommune foretar en slik ekstraordinær nedbetaling. Et investeringsfond er å betrakte som omløpsmidler og reduserer ikke "nevner" i beregningen. Eksempelet vises på neste side.

Både før og etter den ekstraordinære nedbetalingen på 350 millioner kroner ligger kommunen betydelig over terskelverdien. En ekstraordinær nedbetaling av gjeld har som regel hensikt å frigjøre avdragsutgifter, slik at kommunen kan øke sitt driftsnivå. Vi antar at dette også er hensikten her.

Beregning før ekstraordinær nedbetaling		
<i>hele tusen kroner</i>	2003	2004
Årlige avdrag	56 750	62 500
Årlige avskrivninger	50 000	54 000
Lånegjeld pr. 01.01	1 135 000	1 250 000
AM pr. 01.01	1 325 000	1 638 000
Terskelverdi	42 830	41 209
Avvik fra årlige avdrag	13 920	21 291
<i>Ekstraordinær nedbetaling - bruk av OM (eller investeringsfond)</i>		
		350 000
Beregning etter ekstraordinær nedbetaling		
<i>hele tusen kroner</i>	2003	2004
Årlige avdrag	56 750	45 000
Årlige avskrivninger	50 000	54 000
Lånegjeld pr. 01.01	1 135 000	900 000
AM pr. 01.01	1 325 000	1 638 000
Terskelverdi	42 830	29 670
Avvik fra årlige avdrag	13 920	15 330
Avvik fra opprinnelig plan	13 920	32 830
Avvik fra årlige avskrivninger	7 170	24 330

Terskelverdien er hele tiden under årlige avskrivninger, men dette beløpet øker kraftig etter den ekstraordinære nedbetalingen, med et avvik på over 24,3 millioner kroner.

En overgang til bruk av årlige avskrivninger istedenfor avdrag vil kunne forhindre at slike transaksjoner får direkte resultat-effekt, og slik at formuesbevaringen blir bedre ivaretatt.

Forhold som vil føre til resultatendringer ved innføring av avskrivninger er:

Situasjon	Effekt nytt regime
Lav egenfinansiering av investeringene	Mindre negativ driftsmessig effekt
Høy egenfinansiering av investeringene	Negativ driftsmessig effekt
Kortere avdragstid enn veid levetid AM	Positiv driftsmessig effekt
Lik avdragstid som veid levetid AM	Ingen driftsmessig effekt

En og samme kommune kan ha både lav egenfinansiering, samt kortere avdragstid enn veid levetid AM, slik at disse effektene utlignes noe.

I forståelsen av å bevare formuen er det fornuftig at også egenkapitalfinansierte prosjekter refinansieres gjennom avskrivninger. Dette sikrer ikke dagens system. Det at noen kommuner velger kortere avdragstid vil ikke lengre ha betydning for driftsresultatet direkte, men heller bli et spørsmål om hvilke rentekostnader kommunen ønsker (har råd til) å ha i fremtiden. Avvik, der avdra-

gene er betydelig større enn avskrivningene, vil isolert sett redusere kommunens likviditet, og ytterligere forsterke behovet for likviditetsstyring i kommunene. Likviditetsstyring kan også, med et slikt regime, bli et mer aktuelt budsjette tema enn det som har vært tilfelle tidligere.

Innføring av et regime der avskrivninger gis resultat effekt vil naturlig nok føre til at fokuset rundt avskrivningsregler og verdifastsettelse av anleggsmidlene blir problematisert. I kampen for å saldere budsjetter har det i enkelte kommuner vært gjennomført store nedbetalingstransaksjoner, nettopp for å redusere kommunens avdrags- og renteutgifter. For kommunene vil de reduserte renteutgiftene bli utlignet mot reduserte renteinntekter. Argumentene har blitt rettet mot ”sparte” avdrag. Hvordan dette slår ut både for minsteavdragsberegningen (terskelverdien) før og etter nedbetaling er vist i eksempelet ovenfor.

En innføring av avskrivninger vil isolert sett ikke øke eller redusere forutsigbarheten i kommunens budsjettering. Investeringene som gjennomføres er planlagte og det vil være rimelig forutsigbart når avskrivningene får resultat effekt. Det er dog større usikkerhet knyttet til salgsgevinster/tap på omløpsmidler og finansielle anleggsmidler, samt verdiendring på finansielle anleggsmidler. Usikkerheten knytter seg selvsagt til størrelsen, men også til at salg og nedskrivning vanskelig lar seg planlegge – spesielt i et økonomiplanperspektiv.

11.3 Noen problemstillinger

Hvilke resultatkrav skal kommunene strebe etter, og skal krav fortsatt gjelde?

Når innholdet i resultatbegrepene endres kan det være et spørsmål om hvilke krav kommunen skal strebe etter i sin økonomistyring/planlegging. Tradisjonelt har det blitt satt opp enkle, og for veldig mange kommuner, utilnærmede resultatkrav bl.a. fra fylkesmannen – f.eks at netto driftsresultat bør utgjøre 3 % av kommunens driftsinntekter. Bør dette endres?

Innholdet i begrepet ”årsresultat” blir sammenstilt med ”mer/mindreforbruk” i dagens regime, altså etter avsetninger. I disse avsetningene inngår også dekning av gammelt/tidligere års underskudd (eller fremtidig – ”dekning av negativt årsresultat”). Årsresultatet vil mao bli ”forstyrret” av tidligere års mer-/mindreforbruk, og kan i enkelte tilfeller gi et upresist bilde på den økonomiske situasjonen. Det bør derfor, også ved nytt regime, fokuseres på begrepet ”ordinært resultat” – som gir en nøytral indikasjon uansett tidligere resultater. Det er derfor dette begrepet det bør/kan stilles eventuelle krav til.

I tillegg til å drøfte om slike krav fortsatt skal gjelde, er det sentralt å vurdere om kravene til årsresultat nødvendigvis skal være like fra kommune til kommune. Dessuten bør det drøftes hva avvik fra slike krav skal bety for kommunen.

Det som taler imot ulike krav er et langsiktig perspektiv, der formuesbevaring er like viktig selv om dagens situasjon er tilfredsstillende. Hvis den skal fortsette å være det, må også kravene oppfylles av en kommune med god økonomi og finansiell styrke. I tillegg må kravene være såpass betydelige at en kommune, selv om kravet til inndekning av underskudd fortsatt må gjelde, etablerer en varig og god økonomisk situasjon.

Det som taler for ulike krav er hvordan den enkelte kommune opplever realismen og fornuften i kravene. Bør det derfor være akseptert at man enkelte år avviker fra slike krav? For eksempel kan en kommune med god økonomi ønske å gjennomføre driftsmessige endringer som "koster" noe ved introduseringen, men som gir mer effektiv tjenesteproduksjon på litt lengre sikt. Dette kan være tilpasninger knyttet til bedre utnyttelse av ikt-modeller, moderniseringsprosjekter, samarbeidsmodeller på tvers av fagmiljøer osv. Selv om slike prosjekter finansieres ved tidligere avsatte midler, vil "ordinært resultat" bli "forstyrret".

For en kommune med anstrengt økonomi, kan slike krav tradisjonelt virke urealistiske mht. oppnåelse. Det er ingen tvil om at dagens krav fra regional stat i stor grad oppleves som det. Situasjonen kompliseres når kommunen får et underskudd som skal dekkes. For å tilfredsstille dette må driftsmarginen økes, i enkelte tilfeller utover det ordinære kravet. Bør underskuddskommuner (ROBEK-kommuner spesielt) ha andre og strengere krav til årsresultatet, eller bør det kravet kommunen skal oppnå korrigeres for inndekning av tidligere års underskudd? Her må også lovgiver gi avklaringer.

Hvilke konsekvenser bør avvik fra kravene ha for kommunene?

Vi mener at i en ideell verden vil kommunen selv føle ansvaret for at kommunens drift ivaretar de tjenesterettede hensynene den lever med, innenfor prinsippet om formuesbevaring. Historien viser dog at dette i liten grad er tilfelle. Pr. desember 2004 er det 117 kommuner som er registrert i ROBEK. Det kan synes som at kommunene trenger retningslinjer og krav knyttet til sin økonomistyring, oftest kontrollert eller overvåket av regional stat/fylkesmannen. Den samme fylkesmannen har også ansvaret med å melde kommuner med underskudd (og dermed ikke tilstrekkelig formuesbevaring) inn i ROBEK. En slik registrering gjør bl.a. kommunen pliktig til å utarbeide en forpliktende plan for omstilling som skal godkjennes av regional stat.

F.o.m 2005 har fylkesmennene mandat til å holde igjen skjønnsmidler til de kommunene i ROBEK som ikke oppfyller kravet om forpliktende plan. Dette er selvsagt en måte å ivareta de kommunene som er i en anstrengt økonomisk situasjon på. Forutsetningen er da at kommunene, før dette tiltaket iverksettes, får nødvendig bistand (for eksempel ved veiledning fra fylkesmannen). Med et

slikt regime vil kravet til ”ordinært resultat” være retningsgivende og en indikator for hvilken effekt budsjettet/regnskapet vil ha på kommunens økonomiske handlefrihet. Det kan da for eksempel stilles notekrav til kommunen som skal redegjøre for hvordan kravet er ivarettatt og hvordan eventuelle avvik vil bli håndtert.

Skal det fortsatt være et årlig balansekrav til kommunene?, eller skal dette sees i et lengre perspektiv?

Etter vår oppfatning innebærer ikke regime-endringen noe endring i forhold til dette prinsippet, som ble avklart fra statens siden i 2000. Diskusjonen rundt spørsmålet berører andre forhold enn endringen av regnskapsregime og er ikke drøftet noe mer her. Det er heller ikke gitt at et regimeskifte isolert sett vil gi en bestemt kommune forverret resultat.

Hvilke kriterier skal gjelde for ROBEK-registreringen? – skal alle kommunene som har underskudd etter gammelt regelverk fortsatt være registrert?

I utgangspunktet vil ikke regimeendringen berøre ROBEK-registreringen. Etter vår oppfatning vil en regime-endring være ytterligere formues-bevarende i forhold til dagens regime, og en ROBEK-registrering basert på negativt årsresultat vil ivareta de samme forhold som det et regnskapsmessig merforbruk gjør i dag. ROBEK-registreringen bør heller aktivt benyttes til å sikre at flertallet av kommunene hensyntar formuesbevaring, både ved budsjetteringen og ved fremleggelse av regnskapet.

11.4 Nye budsjettskjemaer

Kommunene har naturlig nok et høyt fokus på budsjetteringen, der rammene til de utførende tjenesteprodusentene styrer nivået på de tjenestene som skal gis innbyggere. Derfor må det gjøres vurderinger av hvordan hensynet til oversiktighet og lesbarhet skal ivaretas når budsjettet skal presenteres. Nedenfor har vi tatt en kort vurdering av hva som bør gjøres med de forskjellige skjemaene og rapportene.

Budsjettskjema 1A – driftsbudsjettet, inkl 5 noter – *bør endres, se forslag til nytt skjema nedenfor.*

Budsjettskjema 1B – driftsbudsjettet – til fordeling drift. *Ingen endringer i forhold til dagens praksis, med unntak av at avskrivninger må inngå i rammene.*

Budsjettskjema 2A – investeringsbudsjettet – *foreslås fjernet.*

Budsjettskjema 2B – investeringsbudsjettet – til investeringer i anleggsmidler. *Foreslås fjernet*

Økonomisk oversikt drift – *foreslås erstattet av oppstillingen på side 78.*
Økonomisk oversikt investering – *foreslås fjernet.*

Fokuset mot egenkapitalstyring bør derimot økes, og det bør derfor vurderes et vedlegg som avdekker hvilken effekt budsjettet/økonomiplanen har på kommunens egenkapital.

Budsjettskjema 1A - alternativ oppstilling

		Note	Kommentar
1	Skatt på inntekt og formue	1	Uendret
2	Ordinært rammetilskudd	2	Uendret
3	Skatt på eiendom		Uendret
4	Andre direkte eller indirekte skatter	3	Uendret
5	Andre generelle statstilskudd		Uendret
6	Sum frie disp. inntekter (1 til 5)		Uendret
7	Renteinntekter, utbytte og eieruttak	4	Uendret
8	Mottatte avdrag på utlån		Uendret
9	Verdiendring - markedsbaserte finansielle omløpsmidler	5	Ny
10	Salgsgevinst andre finansielle omløpsmidler	6	Ny
11	Salgsgevinst - finansielle anleggsmidler	7	Ny
12	Sum finansinntekter (7 til 12)		Ny
13	Renteutgifter, provisjoner og andre finutg.	4	Uendret
14	Utlån		Uendret
15	Verdiendring - markedsbaserte finansielle omløpsmidler	5	Ny
16	Salgstap/nedskrivning av andre finansielle omløpsmidler	6	Ny
17	Salgstap/nedskrivning - finansielle anleggsmidler	7	Ny
18	Sum finansutgifter (13 til 17)		Ny
19	Finansresultat (12-18)		Ny
20	Nedskrivning anleggsmidler eks. finansielle anleggsmidler		Ny
21	Salgstap anleggsmidler eks. finansielle anleggsmidler		Ny
22	Salgsgevinst anleggsmidler eks. finansielle anleggsmidler		Ny
23	Endring anleggsmidler eks. finansielle anleggsmidler		Ny
24	Til fordeling før avsetninger (6+19+23)		
	<i>Bruk av tidligere års avsetninger:</i>		
25	disposisjonsfond		Ny
26	bundne driftsfond		Ny
27	ubundne investeringsfond		Ny
28	bundne investeringsfond		Ny
	<i>Avsetninger til:</i>		
29	disposisjonsfond		Ny
30	bundne driftsfond		Ny
31	ubundne investeringsfond		Ny
32	bundne investeringsfond		Ny
33	Netto avsetninger		
34	Til fordeling drift og avskrivninger (24+33)		Nytt innhold
35	Sum fordelt til drift og avskrivninger fra skjema 1B		Avskrivninger inkl.
36	Årsresultat (R3a) (34-35)		Nytt innhold

REFERANSER

- Ball, A. (2004) 'A sustainability project for the UK local government sector? Testing the social theory mapping process and locating a frame of reference.' *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 15 s. 1009-1035.
- Blöndal, J. R. (2003): 'Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments.' *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 3, No. 1, s. 43-59.
- Brorstrøm, B. (1998) : 'Accrual Accounting, Politics and Politicians' *Financial Accountability & Management*, 14 (4), s. 319-333.
- Carlin, T. M. (2004): 'Debating The Impact of Accrual Accounting & Reporting in the Public Sector.' Paper presentert på *International conference on accounting, auditing and management in public sector reforms*. EIASM, Oslo 07.10-09.10.04
- Collins, W., Keenan, D. og Lapsley, I. (1991): *Local Authority Financial Reporting – Communication, Sophistry and Obfuscation* (ICAS and CIPFA)
- Coward, D. (1944): *Kostnadsregning i industribedrifter*. Aschehoug.
- Den norske Revisorforening (2004): *Internasjonale regnskapsstandarder – en presentasjon av IFRS*. DnR-forlaget.
- DnR-forlaget (2004): *Internasjonale regnskapsstandarder – en presentasjon av IFRS*. 2.utgave.
- Drange, A. og Mauland, H. (1988): *Finansregnskap, vurdering og analyse*. NKS-forlaget.
- Drury, C. (2000): *Management & Cost Accounting*. Fifth Edition, Business Press, Thomson Learning
- Elling, J. O. (1998): *Årsregnskabsteori i analytisk perspektiv* 3. udgave, Forlaget FSR
- Finansdepartementet (1997): *Nytte-kostnadsanalyser* NOU:1997:27
- Grønhaug, K. og Mellemvik, F. (1998) 'The Municipal Annual Report in Use' *Journal of Contemporary Management Issues*, Vol. 3, No. 2, s. 93 – 111.
- Hagen, K. P. og Sandmo, A. (1983): *Kalkulasjonsrente og prosjektvurdering*, Universitetsforlaget.
- Huneide, J.E., Pedersen, K., Schwencke H.R., Sørensen, T.(2003): *Årsregnskapet i teori og praksis*
- Horngren, C., Bhimani, A., Datar, S. M. og Foster, C. (2002): *Management and Cost Accounting*, Second Edition, Financial Times, Prentice Hall.
- Humphrey, C., Miller, P. og Smith, H. (1998): 'Financial Management in the UK Public Sector: Ambiguities, Paradoxes and Limits' i O. Olson, J. Guthrie and C. Humphrey (eds.) *Global Warning*, Cappelen Akademisk Forlag.

- International Federation of Accountants – IFAC (2002): *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, April 20002, Study 14.
- Jacobsen, D. I., Johnsen, Å og Robertsen, K. (1995): *Resultatvurdering i offentlig sektor*. Kommuneforlaget.
- Johansen, L. (1967): *Investeringskriterier fra samfunnsøkonomisk synspunkt*. Finansdepartementet.
- Johansen, L. (1978): 'Kalkulasjonsrenten. Om dens funksjoner, og om kriterier for fastsettelse av dens verdi' *Statsøkonomisk tidsskrift*, 92. årgang, hefte 2, s. 77-92.
- Johnsen, A. og Kvaal, E.(1999): *Kommentarer til regnskapsloven*
- Jones, R og Pendlebury, M. (2000): *Public Sector Accounting*, Pearson Education – Prentice Hall
- Jones, R. og Pendlebury, M. (2004): 'A Theory of Published Accounts of Local Authorities' *Financial Accountability & Management*, 20 (3), s. 305-325
- Kommunal- og regionaldepartementet (2004) Rundskriv H-03-04. Rapport fra Det tekniske beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi.
- Kvifte, S. S. (2004): *Konseptuelle rammeverk for regnskap*, DnR-forlaget.
- Mauland, H. og Mellemvik, F. (2004): *Regnskap og økonomistyring i kommuner*. Cappelen akademisk forlag.
- Mellett, H (2002): 'The consequences and causes of resource accounting'. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 13, s. 231-254.
- NOU 1990:13: *Forslag til ny lov om kommuner og fylkeskommuner*, Oslo.
- NOU 1995:30: *Ny Regnskapslov*
- NOU 2003:6: *Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten*, Oslo
- NOU 2003:23: *Evaluering av regnskapsloven*
- Olsen, R. (1990) Årsrapportering og politikk. Konsekvenser av brukerorientert forandring av årsrapportering i Bergen kommune. Norges Handelshøgskole, Bergen.
- Olson, O. og Mellemvik, F. (1996): *Regnskap i forandring. Utvikling, spredning og bruk av kommuneregnskap*. Cappelen akademisk forlag.
- Olson, O., Guthrie J. og C. Humphrey (eds.) (1998): *Global Warning, Debating International Developments in New Public Financial Management*, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo.
- Olson, O. og Sahlin-Andersson, K. (1998): 'Accounting Transformation in an Advanced Welfare State: The Case of Sweden' i O. Olson, J. Guthrie and C. Humphrey (eds.) (1998) *Global Warning*, Cappelen Akademisk Forlag, Oslo.
- Ot. prp. nr. 43 1999-2000: Om lov om endringer i lov av 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner.

- Pallot, J. (1998): 'The New Zealand Revolution' i O. Olson, J. Guthrie and C. Humphrey (eds.) *Global Warning*, Cappelen Akademisk Forlag.
- Pina, V. og Torres, L. (2003): 'Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View.' *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol. 20, No 4, s. 334-350
- Sandmo, A (1968): 'Sparing og investering under sikkerhet og usikkerhet.' *Statsøkonomisk tidsskrift*, vol. 83, hefte 3, s. 143-164
- Sunde, Ø. (2004): *Kommuneregnskapet*, 4. utgave. Kommunaløkonomisk forlag.
- Tellefsen, J. T. og Langli, C (2001): *Årsregnskapet*. 7. utgave, Gyldendal.

