



Sammendrag fra rapporten 'Formuesbevaring, kapitalkostnader og resultatbegreper – et underlag for å vurdere endringer i kommuneregnskapet'

Økonomien i norske kommuner er gjennomgående vanskelig. Signaler fra kommunene selv, rapporter fra Det tekniske beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi (TBU) og publikasjoner og meldinger fra Statistisk sentralbyrå indikerer det.

I denne sammenhengen 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.

Det tekniske beregningsutvalget for kommunal og fylkeskommunal økonomi (TBU) foreslår i sin rapport Rundskriv H-03/04 - utgitt april 2004, at dagens netto driftsresultat erstattes med et korrigert netto driftsresultat. Dagens netto driftsresultat er upåvirket av avskrivninger, men påvirket av avdrag på langsiktig gjeld. TBU mener kommunene må styre etter et resultat som er upåvirket av finansieringsform, men påvirket av avskrivninger (kapitalslit).

Kommunene har i stor utstrekning tatt i bruk moderne økonomisk styringsverktøy som f. eks. balansert målstyring. Dette har aktualisert regnskapets betydning. Sentralt i balansert målstyring er sammenlikning med andre virksomheter. Skal dette kunne gjennomføres meningsfylt, kreves at regnskapsdata kan sammenliknes (benchmarkes) mot tilsvarende eller alternative virksomheter. Mange av de alternative virksomhetene er underlagt regnskapslovens bestemmelser. I konkurranseutsettingssituasjoner må f. eks. data fra egne virksomheter kunne sammenliknes med utenforstående tilbydere.

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.

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 budsjettsammenheng. Under dagens regime er mye av oppmerksomheten rettet mot bevilgningskontroll og endringer i arbeidskapital.

Fra kommunene selv er det få eller ingen signaler som indikerer ønske om endring i dagens budsjett- og regnskapsregime. Det ligger mye omtanke bak dagens regelverk for budsjett- og regnskapsarbeid i kommuner. Kommuneloven med underliggende forskriftsverk justeres også med jevne mellomrom i pakt med samfunnsutviklingen. Spørsmålet er likevel om regelverket

klarer å ivareta alle ønskelige hensyn. Slik vi 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. Etter å ha gjennomgått dagens budsjett- og regnskapsregelverk, konkluderer vi likevel med at regelverket ut fra et formuesbevaringsperspektiv bør justeres. Dagens budsjett- og regnskapsregelverk vurderer vi som ikke spesielt hensiktsmessig dersom formuesbevaring er den primære målsettingen. Vi har ikke oppfattet det som vårt mandat å tilrå om det bør flikkes videre på dagens regelverk og modell, eller om et helt nytt regime bør innføres. I tråd med mandatet har vi forsøkt å få fram begrensningene i dagens modell dersom hovedmålsettingen skal være å ivareta formuesbevaringsprinsippet. Vi har lansert en alternativ modell til dagens, hvor resultatbegrepene i større grad får fram et reelt bilde av kapitalkostnadene, og hvor hensynet til formuesbevaring ivaretas bedre. Effekten av disse nye resultatbegrepene sammenholdt med dagens definisjoner, er synliggjort for 11 studiekommuner (10 kommuner og én fylkeskommune).

I 2003 ble utredningen 'Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten. (NOU 2003:6)' lagt fram. Utredningen konkluderer med at staten bør gå over til regnskapsprinsippet for sine virksomheter. For å høste erfaringer før ev. innføring i full skala er det igangsatt pilotprosjekter. Virksomheter innenfor høgre utdanning omfattes f. eks. av dette pilotprosjektet. Utreder foreslår at et tilsvarende pilotprosjekt gjennomføres for et avgrenset antall kommuner.

Nedenfor gjengir vi i korte trekk hovedinnholdet i de enkelte kapitler. I kapittel 2 er det 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 hovedsakelig etter de samme prinsippene som er nedfelt i regnskapsloven. Konsekvensen blir et regnskapsteknisk vanskelig system. Mange regnskapskyndige, men uinnvidde lesere har utfordringer med å forstå sammenhengene i dagens kommuneregnskap.

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. 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 styringsverktøyet der effektivitet og produktivitet i ulike sammenhenger er sentrale størrelser, krever kostnadsorientering. I mange kommuner har dette ført til en 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 ser foreløpig ut til å være upåvirket av den internasjonale utviklingen innenfor 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 får større oppmerksomhet i norske kommuneregnskap. På ett område har det allerede skjedd, nemlig regnskapsmessig behandling av pensjoner. Vår vurdering er at det vil 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 betydelige problemer og en harmonisering av kommuneregnskap mot regnskapslov og internasjonale standarder vil trolig tvinge seg fram.

Det kommunale budsjett- og regnskapsregelverket har i svært mange år vært tuftet på 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 for å belyse formuesbevaring. Kommuneloven i dag overlater vurderingen av om formuesbegrepet overholdes, til den enkelte kommune. Det tekniske beregningsutvalget for kommunal og fylkeskommunal økonomi (TBU) foreslår at korrigert netto driftsresultat innføres som indikator for formuesbevaring. I motsetning til netto driftsresultat er det korrigerede netto driftsresultatet påvirket av avskrivninger, men upåvirket av avdrag på langsiktig gjeld. Vi foreslår i kapittel 8 og 9 at begrepet benevnes ordinært resultat. 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 aktuelt gjennom regjeringens dokument med tittelen Nasjonal strategi for bærekraftig utvikling. I praksis viser det seg at ca. 47 % av utvalgskommunene (399) har negativt korrigert netto driftsresultat i år 2003. Ifølge indikatoren har da ca. 53 % av kommunene en bærekraftig økonomisk utvikling. Korrigert netto driftsresultat for de 399 utvalgskommunene er ca. 931 millioner kroner lavere enn netto driftsresultat. Tallet er et resultat av eksisterende tall i KOSTRA. Disse dataene 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 6. I kapitlet gjennomgås kapitalkostnadsbegrepet. Kommunale kapitalkostnader er først og fremst renter og avskrivninger. Avskrivninger gjennomgås særskilt i kapittel sju. Størst oppmerksomhet er derfor viet rentekostnader. Rentekostnader forbundet med fremmedkapital er forholdsvis uproblematisk. De faglige utfordringene oppstår først og fremst når det skal beregnes kalkulatorisk rente av total kapital, 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 regionaldepartementet har fastsatt at kommunene i prissettings spørsmål skal anvende en kalkulasjonsrente lik effektiv rente på norske statsobligasjoner med tre års gjenstående løpetid (publiseres fortløpende av Norges Bank) pluss et tillegg på en prosent.

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 7 drøftes avskrivninger både ut fra en teoretisk og praktisk synsvinkel. Vi gjennomgår også hvordan regnskapsresultatet blir med dagens kommunale regelverk og regnskapslovens bestemmelser. Utgangspunkt er en anskaffelse som finansieres med 40 % egenkapital og 60 % gjeld og har levetid på fem år. 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 kommunepolitikere. Anbefalingen fra vår side er å gjennomføre regnskapsendringer som medfører at driftsregnskapets bunnlinje påvirkes av avskrivningenes størrelse. Om dette skal gjøres innenfor dagens regelverk, f. eks. gjennom justeringer av forskriftsverket, eller om et fundamentalt regnskapsmessig regimeskifte er nødvendig, lar vi være et åpent spørsmål. Vi konkluderer med at innenfor dagens regnskapssystem kan ikke avskrivningene ha endelig resultateffekt. 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 i regnskapet tar hensyn til den samme kostnaden to ganger – først gjennom utgiftsføringen i anskaffelsesåret og deretter gjennom avskrivninger. 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. Dette kan skje innenfor rammen av dagens regnskapssystem.

Kommuner har ikke økonomisk målsetting i motsetning til 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 8 drøftes resultat- og overskuddsbegrepet. Vi har gått nærmere inn på resultatbegrepet slik det brukes i offentlig sektor. Det kommunale regnskapsregelverket har i dag tre resultatbegrep i driftsregnskapsrapporten – brutto driftsresultat, netto driftsresultat og regnskapsmessig mindreforbruk (merforbruk når det er aktuelt. For å lette regnskapssammenlikninger med organisasjoner som er underlagt regnskapslovens bestemmelser, foreslås innført en del alternative resultatbegrep. Hvordan disse framkommer, er gjennomgått. Drøftingen konkluderer med at oppmerksomheten i sterkere grad bør rettes mot endringer i egenkapital enn hva som er tilfellet i dag. Innføres de alternative resultatforslagene, kan investeringsregnskapet i sin nåværende form vanskelig opprettholdes. Vi foreslår at dagens tre resultater erstattes med fire alternative resultatstørrelser. 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 regnskapsføres både i drifts- og balanseregnskapet, men ikke i budsjettet siden dette skal gjøres opp i balanse. Konto for årsresultat inngår i kommunens regnskapsmessige registreringssystem. Dette innebærer at det finnes egen konto for årsresultat som avløser dagens konto for regnskapsmessig mindreforbruk (merforbruk de årene det er aktuelt). 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/ivaretatt a virksomheter som kommer inn under regnskapsloven
- ii. får klarere fram endringer i kommunens egenkapital
- iii. belyser bedre om kommunen holder formuen intakt

I kapittel 9 drøftes fordeler og ulemper (sterke og svake sider) ved dagens modell/resultatbegreper og de alternative resultatbegrepene. I kapittel 10 er de alternative resultatbegrepene anvendt og resultater beregnet for 10 utvalgte kommuner og én fylkeskommune med utgangspunkt i regnskapsdata for år 2003. De alternative resultatene er avstemt mot dagens resultater. 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 utrangering 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 legger til grunn det internasjonalt anerkjente regnskapssystemet og foreslår at denne posten tas inn i driftsregnskapet blant driftspostene. Etter dagens ordning føres salgssummen 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.

I investeringsregnskapet føres det som i kommunesektoren defineres som kapitalinntekter og –utgifter. Denne grensdragningen kan være vanskelig og til dels lite informativ. Ifølge dagens bestemmelser kan kapitalinntekter bare nyttes til investeringsformål. Dette skyldes nettopp hensynet til formuesbevaring. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk har brukt en del ressurser på å trekke opp grensene for poster som skal føres i investerings- og driftsregnskapet. 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 vanskelig kan videreføres. Kommuneloven tillater ikke at kapitalinntekter og –utgifter føres i driftsregnskapet. Det er ikke til å legge skjul på at hensynet til kapitalinntekter og –utgifter er besværlig i et egenkapitalfokust regnskapsregime. Vårt forslag er å ivareta disse problemstillingene gjennom fondsavsetninger. Gevinst ved salg av anleggsmidler avsettes til investeringsfond. Disponeringen av slike fond er en politisk sak. Samme problemstilling oppstår dersom kommunen mottar øremerkede investeringstilskudd (oppstartstilskudd). Slike tilskudd må også avsettes til investeringsfond som bare kan disponeres etter politiske vedtak. Regelverket må utformes på en slik måte at denne typen avsetninger ikke kan brukes til saldering av regnskapet.

Den alternative regnskapsmodellen medfører en del resultatforskjeller i regnskapene til de 10 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 høyere enn netto driftsresultat i 2001 og 2002. Tendensen er den samme – avstanden mellom netto driftsresultat og ordinært resultat reduseres. I 2003 er ordinært resultat svakere, men noen sikre konklusjoner kan ikke trekkes

før et større tallmateriale er gjennomgått. Det gjennomsnittlige årsresultatet er svakere enn regnskapsmessig merforbruk i 2003 og 2002. Årsresultatet i 2001 må karakteriseres som atypisk, og skyldes spesielle regnskapsmessige forhold i en enkelt større kommune. Vi vil likevel understreke at det er stor 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 rimelig forutsigbart når avskrivningene får resultateffekt. Det er dog større usikkerhet knyttet til salgsgevinster/tap på omløpsmidler og finansielle anleggsmidler, samt nedskrivning/oppskriving av finansielle anleggsmidler.