



Rapport

Konsernregnskap - viktig for helheten

FoU-rapport 154021

Oslo, 31. mars 2016

Rapporten er utarbeidet for oppdragsgiver, og dekker kun de formål som med denne er avtalt. All annen bruk og distribusjon skjer for oppdragsgivers regning og risiko. BDO vil ikke kunne gjøres ansvarlig overfor en tredjepart.

AGENDA
K A U P A N G

BDO

Forord

Denne undersøkelsen er gjennomført i regi av KS' FoU-program. Oppdragsgiver har vært representert ved Rune Bye, Sigmund Engdal og Jon Anders Drøpping. KS har oppnevnt rådmannsutvalget i Agder som referansegruppe for prosjektet.

Prosjektet har vært gjennomført av BDO AS' rådgivningsavdeling med partner Morten Thuve, prosjektleder Øyvind Sunde og konsulent Øyvind Glendrange samt underleverandør Agenda Kaupang AS ved rådgiver Bjørn Arthur Brox.

Oppdragsgiver har ønsket å få belyst hvordan kommunene kan få gitt mer helhetlig informasjon om den samlede virksomheten. Konsernregnskapsinformasjon i SSB/KOSTRA viser at det er betydelig økonomisk virksomhet som drives og rapporteres utenfor selve kommuneregnskapet. Denne rapporten gir veiledning og anbefalinger til hvordan kommunene kan framstille og rapportere konsernregnskapsinformasjon, slik at politikere og administrasjon kan få et mer samlet bilde av kommunens resultater, eiendeler og forpliktelser ved behandling av styringsdokumenter.

Gjennom prosjektet er det laget forslag til hvordan konsolidering kan gjøres og hvordan dette kan presenteres, først og fremst i årsberetning/årsmelding og årsregnskap. Informasjonen vil naturlig også kunne inngå i kommunens årsbudsjetter og økonomiplaner.

Denne prosjektrapporten er utviklet i nært samarbeid med ledelse og fagressurser i en rekke kommuner. Vi takker alle for bidrag og innspill til endelig rapport; ingen nevnt, ingen glemt.

Mars 2016

Øyvind Sunde, prosjektleder

Innholdsfortegnelse

1. Sammendrag	6
1.1. Problemstilling	6
1.2. Metode.....	6
1.3. Hovedfunn	6
1.4. Oppsummering og anbefalinger	8
2. Rapportens oppbygning	6
3. Mandat og metode	10
3.1. Innledning.....	10
3.2. Prosjektets mandat og problemstillinger.....	11
3.3. Metode.....	12
3.3.1. Kartlegging av den samlede kommunale virksomhet	12
3.3.2. Datainnsamling - dokumentstudier og casestudier.....	12
3.3.2.1. Dokumentstudier av 30 kommuner.....	12
3.3.2.2. Casestudie i åtte kommuner	13
3.3.2.3. Informasjon fra de nordiske landene	13
3.3.2.4. Øvrige dokumentstudier	13
3.4. Avgrensninger	14
4. Hvordan har kommunene organisert sin virksomhet i dag?	14
4.1. I dag er alle landets kommuner å anse som et konsern etter SSBs definisjon	14
4.1.1. Om lag en tredjedel av landets kommuner har etablert ett eller flere kommunale foretak	15
4.1.2. Alle landets kommuner er medeier i ett eller flere interkommunale selskap ...	16
4.1.3. Det er 334 registrerte organisasjonsledd som er interkommunale samarbeid ...	17
4.1.4. Alle kommunene har «datterselskap» i dag, 92% har fra to til åtte døtre	18
4.2. En betydelig del av kommunens tjenesteproduksjon skjer utenfor kommunekassen	19
4.3. Kommunene er i tillegg aksjonærer i et stort antall aksjeselskaper	20
4.4. Hva består våre åtte casekommuners konsern av?	21
5. Hva bør inngå i et kommunekonsern?.....	23
5.1. Konsernregnskap i privat sektor	23
5.1.1. Utarbeidelse av konsernregnskapet.....	24
5.1.2. Oppstillingsplan for konsernregnskapet	25
5.2. Hvordan defineres kommunekonsern i KOSTRA?	25
5.2.1. KOSTRA bruker ikke definisjon om bestemmende innflytelse	25
5.2.2. Ulike regnskapsprinsipper skaper utfordring i forbindelse med utarbeidelse av konsernregnskap.....	26
5.2.3. Kommunekonsern slik det presenteres i KOSTRA	27
5.2.3.1. Hovedregel og unntak	29
5.2.3.2. Selskaper som følger regnskapsloven - konvertering til kommunens artskontoplan	30
5.2.3.3. Det oppstår i dag differanser mellom elimineringsartene	30
5.2.3.4. Forskjeller mellom konsolideringen etter regnskapsloven og konsolideringen som i dag gjøres av SSB	31
5.3. Hvordan kommer konserninformasjon til uttrykk i det ordinære regnskapet i dag? 31	
5.3.1. Hvilke krav setter regnskapsstandarden om noter til informasjon om konsern i kommunens årsregnskap?	31
5.3.2. Hvordan blir innskudd i samarbeid og selskaper klassifisert?	32
5.4. Hvordan definerer kommunene selv sitt konsern, og hvilke utfordringer ser de i dag ved at det ikke utarbeides konsernregnskap?.....	32
5.5. Kun fem av 30 kommuner i vårt utvalg presenterer noen form for konserntall i sine årsregnskap for 2014	33
5.6. Kommunekonsernets oppstillingsplan.....	34
5.7. Ansvarsforholdet mellom virksomheter i et (mulig) konsern	35
5.7.1. Forholdet mellom kommunen og kommunale foretak	35
5.7.2. Forholdet mellom kommunen og interkommunalt samarbeid.....	35
5.7.3. Forholdet mellom kommunen og interkommunale selskaper og kommunale aksjeselskaper	36

5.7.4.	Vurdering av ansvarsforhold i ulike former for organisering og mulighet for å utarbeide konsernregnskap	37
5.8.	Kommunen har ikke en bevisst rollen som mor i konsern	37
5.8.1.	Eierstyring begrenser seg ofte til bevilgninger og økonomiske mål	37
5.8.2.	Det er liten kontroll med regnskapsdata fra særbedriftene som inngår i konsernregnskapet	38
5.8.3.	Det fremkommer store differanser mellom elimineringsartene	39
5.9.	Hvilke utfordringer ser kommunene ved å produsere et konsernregnskap i dag?	40
6.	Hvilken styringsinformasjon benytter kommunene i dag?.....	40
6.1.	Hvilke økonomiske styringsdata bør inngå i kommunale styringsdokumenter?	41
6.1.1.	De viktigste finansielle størrelsene er netto driftsresultat, gjeldsgrad og størrelse på disposisjonsfond	41
6.1.2.	Viktig å sammenligne tjenesteproduksjonen.....	43
6.2.	Det er til dels store forskjeller mellom styringsinformasjon basert på data fra kommunekassen og fra kommunekonsernet i mange kommuner	44
6.2.1.	For landet som helhet er store forskjeller på de finansielle nøkkeltallene mellom kommunekasse og kommunekonsern	45
6.2.2.	Årsaker til at det oppstår differanser mellom nøkkeltall for kommunekassen og kommunekonsernet	48
6.2.3.	Eksempel på differanser mellom kommunekasse og konsern - Stavanger kommune	48
6.3.	Hvilke styringsdata benytter kommunene i sine styringsdokumenter per i dag?	50
6.3.1.	28 kommuner har i benyttet nøkkeltall i årsmeldingen for 2014, mens 16 kommuner også benytter nøkkeltall på konsernnivå.....	50
6.3.2.	Brukes de samme nøkkeltall i årsmeldinger som i økonomiplaner i casekommunene?	52
6.4.	I Norden er Finland det landet som har tydeligst bruk av nøkkeltall	55
6.5.	Hvordan bør nøkkeltall presenteres i styringsdokumentene?	56
7.	Utarbeides konsernregnskap i de nordiske land?	57
7.1.	Finland avlegger konsernregnskap i samsvar med selskapslovgivningen.....	57
7.2.	Sverige avlegger tilnærmet konsernregnskap, men etter egne kriterier for størrelse	58
7.3.	Danmark avlegger ikke konsernregnskap	59
8.	Anbefalinger og videre utnyttelse av prosjektet	59
8.1.	Konsolidering bør bygge på enhetlige regnskapsprinsipper	59
8.2.	Kommunen (morselskapet) må kreve å få tilsendt regnskaper for konsolidering	59
8.3.	Konsolidering bør omfatte alle virksomheter med kommunal tjenesteproduksjon ..	59
8.4.	Kommunekonsernets oppstillingsplan bør følge de økonomiske oversikter i årsregnskapet.....	60
8.5.	Det må gis økonomiske nøkkeltall i årsmeldingen knyttet til konsern	60
8.6.	Krav om avstemming og revisorattestasjon på KOSTRA-rapportering	60
8.7.	Videre arbeid	60
9.	Vedlegg	62
9.1.	Oversikt over kommuner til dokumentstudium og casestudie	63
9.2.	Mal for intervju med pilotkommune for utvikling av spørreskjema til casekommunene.....	63
9.3.	Mal for spørsmål til de nordiske landene.....	65
9.4.	Fordelingen av antall IKS for henholdsvis «liten», «mellom» og «stor» kommune ..	69
9.5.	Oversikt over casekommunenes KF og IKS	70
9.6.	Eksempel Stavanger kommune	70
9.7.	Oversikt over bruk av nøkkeltall i årsberetning for 30 kommuner.....	71
9.8.	Bruk av nøkkeltall i årsberetning og økonomiplan for åtte casekommuner	72
9.9.	Eksempel på note om konsernregnskap og oppstillingsplan	73
9.10.	Konsernregnskap i Finland, Sverige og Danmark	76
9.10.1.	Finland	76
9.10.1.1.	Organisering i selskaper og kommunale tjenester	76
9.10.1.2.	Konsernregnskap.....	77

9.10.1.3.	Nærmere om konsolidering	78
9.10.1.4.	Eliminering av konserninterne poster	79
9.10.1.5.	Eksempel på strukturen i et kommunekonsern.....	80
9.10.1.6.	Eksempel på konsernoppstillinger fra Pargas stad.....	81
9.10.1.7.	Konsernopplysninger i årsberetning	88
9.10.2.	Sverige	92
9.10.2.1.	Organisering i selskaper og kommunale tjenester.....	92
9.10.2.2.	Konsernregnskap og konsolidering.....	93
9.10.2.3.	Eksempel på konsernoppstillinger fra Stockholm Stad.....	95
9.10.2.4.	Konsernopplysninger i årsberetning	99
9.10.3.	Danmark	100
9.10.3.1.	Organisering i selskaper og kommunale tjenester.....	100
9.10.3.2.	Bevilgningsregnskap (ikke konsernregnskap)	100
9.10.3.3.	Eksempel på strukturen i et kommuneregnskap (ikke konsernregnskap)....	102
9.11.	Konvertering av NS4102 til KOSTRA-arter	105

1. Sammendrag

1.1. Problemstilling

De siste 10-15 årene er det blitt et stadig større mangfold i den kommunale organiseringen. Kommunene har flyttet deler av tjenesteproduksjonen fra den delen av kommunen som rådmannen bestyrer («kommunekassen»), til kommunale foretak, interkommunale samarbeid/selskaper og kommunale aksjeselskaper. Kommunene er blitt «kommunekonserner».

Problemstillingen i dette prosjektet er om det er tilstrekkelig styring av kommunekonsernene. Statistisk sentralbyrå (SSB) definerer kommunekonsernet som kommunekassen, kommunale foretak (KF), interkommunale selskaper (IKS) og interkommunale samarbeid etter kommuneloven §27 med eget særregnskap.

Det er i dag ingen regler om rapportering på kommunekonsernnivå til kommunestyret og heller ingen krav om å lage budsjett for kommunekonsernet. Det er kun krav om budsjettering og rapportering for kommunekassen.

Konsernstyring for kommunene er et stort tema. Dette prosjektet er avgrenset til de folkevalgtes styring av kommuneøkonomien gjennom økonomiplan og årsmelding/årsregnskap. Rapporten beskriver hvordan konserndata brukes i kommunenes styringsdokumenter i dag, og sammenligner dagens styringspraksis med det vi oppfatter som beste praksis. Videre drøfter rapporten også hvordan kommunekonsernet bør avgrenses, og hvilke krav om konsernstyring som bør stilles til kommunene. Regelverk i Norge sammenlignes med våre naboland.

Det er bruken av konsernregnskapet som er hovedtema i dette prosjektet. Rapporten går ikke inn på regnskapstekniske spørsmål ved produksjon av konsernregnskap i kommuner.

1.2. Metode

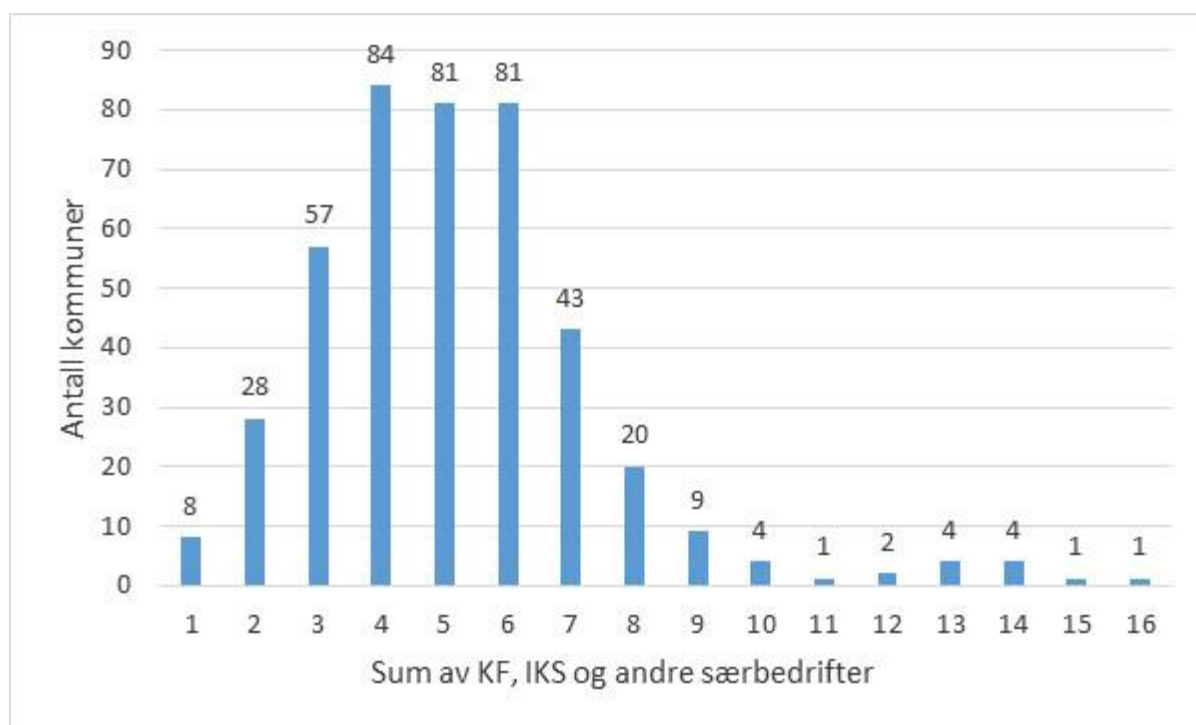
Det er gjennomgått årsmelding og årsregnskap for 2014 i 30 kommuner og undersøkt om kommunene presenterer relevante styringsdata i disse dokumentene, både for kommunekassen og kommunekonsernet. Vi forventet at kommuner med god økonomistyring bruker de vanligste finansielle nøkkeltallene og enhetspriser. Det er kartlagt bruk av nøkkeltall for resultatgrad, gjeldsgrad, disposisjonsfond i % av driftsinntektene og netto driftsutgifter per innbygger. Vi forventet også at kommuner som burde benytte konserndata i sin styring, skulle være de største kommunene med mest økonomikompetanse og kommuner med størst avvik mellom nøkkeltall for kommunekassen og kommunekonsernet.

I tillegg til dokumentstudiene har vi gjort intervjuer i åtte kommuner (casekommuner) om styringsteknikk og hvordan konsernregnskap er presentert. Disse dybdeundersøkelsene har omfattet kommunene Oslo, Bergen, Stavanger, Sandnes, Molde, Ålesund, Moss og Drammen.

På nasjonalt nivå er det undersøkt hvor mye virksomhet kommunene har plassert utenfor kommunekassen.

1.3. Hovedfunn

Undersøkelsene av selskapsdata og kommuneregnskapet for 2014 viste at det er behov for konsernregnskap i norske kommuner. Alle kommunene er organisert i en konsernstruktur etter SSBs definisjon, og alle kommuner medeier i minst ett interkommunalt selskap. Videre har en tredel av kommunene opprettet ett eller flere kommunale foretak. Antall «datterselskaper» i kommunene varierer fra 1 til 16, se figuren nedenfor.



Figur 1: Illustrasjon av antall kommuner med 1 – 16 «datterselskaper» i kommune konsernet. Kilde: Utarbeidet av BDO basert på uttrekk fra foretaksregisteret og data mottatt av SSB.

Korrigerte brutto driftsutgifter i virksomheter utenfor kommune kassen utgjør fem prosent av de samlede utgiftene i kommune konsernene. En stadig større del av lånegjelden er flyttet ut i datterselskaper de siste ti årene. Én av ti kommuner har store forskjeller mellom nøkkeltall for kommune kasse og kommune konsern.

Undersøkelsen av årsmeldingene for 2014 i 30 kommuner viser at de fleste kommunene bruker økonomiske nøkkeltall i sine styringsdokumenter. Dette betyr at økonomistoffet gjøres mer forståelig for folkevalgte. Det var bare to av 30 kommuner som ikke hadde med noen av de fire utvalgte økonomiske nøkkeltallene.

Derimot var det få kommuner som brukte konserntall i årsmeldingen. Bare fire av 30 kommuner hadde med minst tre av de utvalgte nøkkeltallene hentet fra konsernet, og bare elleve av 30 kommuner presenterte netto driftsresultat i prosent av driftsinntektene for konsernet. Det er vårt inntrykk at mange årsmeldinger fremstår noe ustrukturerte ved at det ikke tydelig fremgår når det er brukt kommune kassetall og konserntall. Det er bare to kommuner (Oslo og Moss) som har et tydelig skille i årsmeldingen mellom beretningen for konsernet og beretningen for kommune kassen.

I de største kommunene budsjetteres viktige finansielle nøkkeltall. Sju av åtte casekommuner budsjetterte ett eller flere nøkkeltall for konsernet i økonomiplanen for 2016-19. Det er vanligst å budsjettere netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene.

Undersøkelsene viste at administrasjonen i kommunene er usikker i rollen som konsernledelse. Det var bare fem av 30 kommuner som utarbeidet noen form for konsernregnskap for 2014. Bare én av casekommunene (Bergen) laget et konsernregnskap for 2014 i tråd med konsern definisjonen fra SSB. Av våre casekommuner er det bare to kommuner som har definert en tydelig rolle som konsernregnskapssjef (Oslo og Bergen). I disse to kommunene er det også utarbeidet rapporteringsinstruksjoner, og det er tatt et tydelig ansvar for kvalitetskontroll av konsernregnskapet. I de andre casekommunene ble konsernregnskapet fra SSB brukt i økonomiske analyser av 2014-regnskapet uten at tallene var kontrollert.

Det er svært uklart om forskriftenes krav til revisorattestasjon av konvertering av regnskaper fra regnskapslov til kommunelov blir etterlevd i interkommunale selskaper og kommunale foretak. Casekommunene hadde liten oversikt over dette, spesielt når det gjaldt IKS som fører regnskapet selv.

Hvis kommunene skulle pålegges å lage konsernregnskap, mener casekommunene at det bør tas utgangspunkt i den avgrensningen som benyttes av SSB. Det som er mest naturlig å inkludere i konsernet, er KF, IKS og interkommunale samarbeider med eget særregnskap. Det er bred enighet om at kommunale aksjeselskaper strengt tatt burde inngå i konsernet, men at veien fram dit synes lang. I casekommunene fant vi bare ett eksempel på at viktige kommunale oppgaver er lagt til et aksjeselskap, nemlig BIR AS (Bergen interkommunale renovasjonsselskap). Den største utfordringen kommunene ser ved å utarbeide konsernregnskap i dag, er muligheten for å motta regnskapsdata fra særbedriftene i tide til å rapportere regnskapet innen 15.2.

Prosjektet kan ikke gi en tydelig konklusjon på kostnadene ved å pålegge kommunene å lage konsernregnskap etter SSB-definisjonen. Det er antakelig bare Bergen kommune som gjør dette i dag. Erfaringen fra Bergen er at det er en del arbeid å innføre gode rutiner for innhenting og kvalitetskontroll av regnskaper fra kommunale selskaper, men at de årlige utgiftene ved konsolidering deretter er små. Dette er også vår vurdering. Så lenge konsolideringen er basert på definerte arter og kapitler, burde ikke selve sammenstillingen av konsernregnskapet kreve mye ekstra ressurser.

Undersøkelse av praksis i våre naboland viste at Finland og Sverige stiller krav om konsernregnskap. I Finland er det samme krav til konsernregnskap for kommuner som for selskaper, og kommunene fører også regnskapet etter samme regler som gjelder for næringslivet. Det må også leveres en tilsvarende redegjørelse for konsernet som for kommunekassen. I Sverige er det også krav om konsernregnskap for kommuner, men etter egne kommunale regler. Der er det bare større selskaper som skal konsolideres (omsetning eller balanse på minst fem prosent av kommunekassen).

1.4. Anbefalinger

Funnene i prosjektet gir grunnlag for noen anbefalinger, både når det gjelder praksis i kommunene og forbedringer i regelverket. Anbefalingene skal gi bedre folkevalgt styring i kommunene. Nedenfor er de viktigste anbefalingene vist, og en fullstendig oversikt er gitt i kapittel 8.

Kommunene bør bruke økonomiske nøkkeltall i styringsdokumentene

Vi mener de kommunale årsmeldingene bør inneholde økonomiske nøkkeltall, både for vurdering av egen økonomiske tilstand, og for å kunne sammenlignes med andre kommuner. Dette vil forbedre den overordnede styringen der folkevalgte har hovedrollen. Bruk av finansielle nøkkeltall i årsmeldingen bør pålegges ved lov eller forskrift.

Kommunene bør bruke konsernregnskapet i styringsdokumentene

Kommunene bør legge konsernregnskapet til grunn for styringen når det er opprettet selskaper og lagt kommunale tjenester ut i disse. Styringsdokumentene for kommunen bør skille tydelig mellom mål og resultater for konsernet og for kommunekassen. Styringsdokumentene vil på denne måten kunne bli et tydeligere verktøy for folkevalgtes eierstyring av selskapene.

Konvertering av regnskaper må attesteres av revisor

Det er viktig at konvertering av regnskap fra regnskapslov til kommunelov skjer på en betryggende måte. Kommuner med KF eller IKS som fører regnskap etter regnskapsloven, må påse at metoden for konvertering av regnskapene blir attestert av revisor. Dette bør pålegges i lov eller forskrift.

Kommunene bør selv utarbeide konsernregnskap etter SSBs modell

Vi mener kommuner bør lage konsernregnskapet selv, og kommunene må ta eget ansvar for kvaliteten av konsernregnskapet. Regnskap og nøkkeltall fra SSB må ikke brukes så ukritisk som i dag. Det må presenteres tall både for kommunekasse og kommunekonsern. Kommunene må definere en tydelig rolle som konsernregnskapssjef med fullmakt til å styre regnskapsrapporteringen i «datterselskapene» innen rapporteringsfristen til SSB 15.2. Utarbeidelse av kommunalt konsernregnskap bør pålegges ved lov eller forskrift.

SSBs avgrensning av konsernet er riktig på kort sikt

SSB definerer konsernet som kommunekasse, KF, IKS og §27-samarbeid med eget særregnskap. Dette er en definisjon som i stor grad fanger opp kommunal tjenesteproduksjon. Det er en avgrensning som gir godt grunnlag for å sammenligne kommuner med hverandre når det gjelder økonomiske nøkkeltall og enhetskostnader. Dette er det viktigste formålet med konsernregnskapet.

2. Rapportens oppbygning

Innledningsvis i rapporten (kapittel 4) gis det en oversikt over hvordan den kommunale virksomheten er organisert i dag, både når det gjelder kommunale foretak, interkommunalt samarbeid og i interkommunale selskaper. Kommunene er også aksjonær i et stort antall aksjeselskaper. I dette kapitlet gis det også nærmere informasjon om de åtte casekommunene som inngår i studiens dybdeanalyser.

Rapporten gir videre fordypende studier av to hovedspørsmål:

- Hva bør inngå i et kommunekonsern?
- Hvilken styringsinformasjon benytter kommunene i dag?

Det første spørsmålet, behandlet i kapittel 5, omfatter en definisjon av kommunekonsern slik det gjøres i KOSTRA, hvordan kommunene selv definerer konsernet og hvordan konserninformasjon kommer til uttrykk i det ordinære regnskapet i dag i notene. Undersøkelsene redegjør for hvordan konserntall framkommer i dybdestudiene. Vider drøfter rapporten også ansvarsforholdene mellom kommunekassen (mor) og de underliggende og samarbeidende virksomhetene. Avslutningsvis i dette hovedkapitlet gjengis kommunenes svar på utfordringer med å produsere konsernregnskap.

Det andre spørsmålet, behandlet i kapittel 6, gjelder hvilken styringsinformasjon kommunene benytter og hvilke nøkkeltall studien anbefaler som et minimum bør benyttes. Det dokumenteres at det er store forskjeller mellom styringsinformasjon basert på kommunekassens tall og kommunekonsernet. Det gis også anbefaling om hvordan nøkkeltallene bør kunne presenteres i styringsdokumentene.

I kapittel 7 gis det et innblikk i hvordan konsernrapportering skjer i de nordiske landene: Danmark, Sverige og Finland. For de land som utarbeider og bruker konserninformasjon i styringsdokumentene, har dette vært innspill til hvordan dette kan gjøres i Norge.

Rapporten avsluttes med anbefalinger og videre utnyttelse av prosjektet i kapittel 8. Der behandles tema om at konsernregnskap bør baseres på enhetlige regnskapsprinsipper, og at kommunen (mor) må kreve å få tilsendt regnskaper for konsolidering. Prinsipielt bør kommunekonsernet omfatte all kommunal tjenesteproduksjon uavhengig av organisasjonsform, men det praktiske på kort sikt er å utarbeide konsernregnskap basert på den konsolideringen som gjøres i SSB/KOSTRA i dag.

Det videre arbeidet med konsernregnskap og styringsinformasjon bør først og fremst brukes i høring til ny kommunelov (NOU 2016:4). Derneft er det antatt at kommunesektoren vil ta opp problemstillingene både i standardsettende organ (GKRS) og i det konkrete arbeidet i kommunene.

3. Mandat og metode

3.1. Innledning

KS har ønsket å utrede hvorvidt konsernregnskap kan gi mer helhetlig informasjon om kommunens¹ samlede virksomhet, og hvordan denne informasjonen kan utnyttes til å oppnå bedre styring og kontroll på strategisk nivå. Som ledd i utredningen skal det kartlegges i hvilken grad kommunene i dag produserer konsernregnskap og i hvilken grad kommunene benytter konsernnøkkeltall i styringsdokumentene. Økonomibestemmelsene i kommuneloven har ikke regler om utarbeidelse av konsernregnskap eller konsernnoter for virksomheter hvor kommunen har bestemmende eller vesentlig innflytelse. Det er heller ikke krav om spesifikke konsernoppstillinger eller konsernanalyser i årsberetningen utover opplysninger om forhold som er viktige for å bedømme kommunens økonomiske stilling. KS har engasjert BDO AS med underleverandør Agenda Kaupang AS til å gjennomføre dette FoU-prosjektet.

Det er mulig å få en mer helhetlig oversikt over kommunens samlede aktivitet gjennom KOSTRA hvor det også publiseres regnskapsinformasjon og nøkkeltall på «konsernnivå», dvs. som omfatter kommunekassen, kommunale foretak og kommunens andel av interkommunale selskaper og interkommunale samarbeid som er egne rettssubjekter. Det som inngår i de konserninterne transaksjonene, er transaksjoner mellom kommuner og KF, mellom kommuner og IKS og mellom KF og IKS. Når det gjelder konsolidert balanse for disse enhetene elimineres konserninterne fordringer og gjeld, samtidig som eiendeler, gjeld og egenkapital summeres.

Antagelsen i utgangspunktet var at denne konserninformasjonen i varierende grad benyttes, da bruken er betinget av rapportuttak fra KOSTRA. De foreløpige tallene fra KOSTRA for fjoråret publiseres per 15. mars, mens de endelige tallene publiseres per 15. juni. Særlig disse endelige tallene er normalt for sent til at kommunene kan anvende disse i sin styringsinformasjon, dvs. årsberetning/årsmelding og årsregnskap.

Oppdragsgiver og representanter fra rådmannsutvalget i Agder har deltatt i gjennomføringen av prosjektet, blant annet gjennom å bistå med informasjonsinnhenting, stille nøkkelpersoner tilgjengelig for intervju, samt gjennom deltakelse i møter med referansegruppen. Det er avholdt tre møter i referansegruppa i løpet av prosjektperioden, dvs. ved oppstart av prosjektet og ved avslutningen av kartleggingsfasen og analysefasen.

Det er ikke ment at prosjektet skal omfatte de mer tekniske sidene av utarbeidelse av konsernregnskap. Dette vil i tilfelle komme i kjølvannet av eventuelle regulatoriske endringer og utvikling av kommunal regnskapsstandard.

BDO finner det riktig å presisere at vi ikke kan påta oss ansvar for fullstendigheten eller riktigheten i det grunnlagsmaterialet som har vært utgangspunkt for våre vurderinger. Dersom vi har mottatt uriktig eller ufullstendige opplysninger, eller at det er innrapportert uriktige opplysninger i KOSTRA, har vi ikke hatt anledning til å avdekke dette ut over overordnede rimelighetsvurderinger.

¹ Med kommune menes også fylkeskommune, og tilsvarende for foretak og interkommunalt samarbeid/selskaper.

3.2. Prosjektets mandat og problemstillinger

Formålet med prosjektet er å belyse hvorvidt bruk av konserninformasjon vil kunne gi folkevalgte og administrasjonen bedre økonomioversikt og styringsinformasjon i en situasjon med stadig større mangfold i den kommunale organiseringen. Det er sentralt at kommunen får oversikt over hele den økonomiske aktiviteten og derigjennom at det skal bli enklere å sammenligne kommuner imellom. Videre skal prosjektet vise hvordan konserninformasjon kan presenteres i kommunenes styringsdokumenter, hvilken informasjon som bør/må presenteres og hvilke virksomheter som bør inngå.

Prosjektet omfatter også en kartlegging av hvilke virksomheter som kan inngå i et kommune konsern. Det har vært et viktig utgangspunkt at virksomhetene må yte kommunale tjenester for å være relevant for konsolidering. Det innebærer at selskaper som har økonomiske formål eller som er opprettet for andre hensyn, er prioritert lavere i konsolideringssammenheng. Typiske eksempler er kommunenes finansielle investeringer i energiselskaper, næringsdrivende kommunale foretak og selskaper opprettet for arbeidsmarkedsformål. Likevel, på prinsipielt grunnlag, må det vurderes hvorvidt kommune konsernets eiendeler, gjeld og egenkapital bør framvises i et konsernregnskap, uavhengig av tjenesteproduksjonen.

Prosjektet har hatt som mål å drøfte følgende problemstillinger:

1. *I hvilken grad gir kommunene i dag i sine styringsdokumenter informasjon om den samlede virksomheten (konsernet)?*
2. *Er informasjonen i kommunens styringsdokumenter tilstrekkelig til å kunne bedømme kommune konsernets økonomiske stilling, og kan eventuelt manglende informasjon sies å ha betydning for vurderingen av kommunens økonomi og tjenesteproduksjon?*
3. *Med utgangspunkt i dagens situasjon bør det presenteres ulike alternativer for hvordan informasjon om konsernets økonomi og tjenesteproduksjon kan ivaretas i kommunens styringsdokumenter som budsjett, regnskap og årsberetning.*
4. *Er det ulikt behov for ulike typer virksomheter (KF, IKS eller andre)?*
5. *Hvilke gevinster vil de ulike alternativene kunne gi for den strategiske styringen i kommunen, og hvilke eventuelle kostnader vil dette medføre?*
6. *I den grad innarbeiding av økonomisk konserninformasjon i kommunens styringsdokumenter vil ha betydning for ansvarsforholdet mellom kommunen og virksomhetene, må dette klargjøres.*
7. *Det er videre ønskelig å få dokumentert hva vi kan lære av våre naboland, og årsakene til eventuelle forskjeller bør belyses, f.eks. ulikt regelverk.*

Utredningen er strukturert slik at det først gis en oversikt over hvilken populasjon det er av mulige «døtre» i kommune-Norge, dernest en redegjørelse for hva som bør inngår i et konsernregnskap, for så å drøfte styringsinformasjon. Problemstillingene blir derigjennom implisitt bli drøftet, men oppsummeringer av utredningens hovedfunn og anbefalinger er gjort i rapportens sammendrag.

Utredningen begrunner nærmere behov for konsernregnskap både for en samlet vurdering av finansiell status og i overordnet styring. Flere av innspillene vil trenge ytterligere vurderinger, eksempelvis veiledning om utarbeidelse og oppsett av konsernregnskaper, og veiledning for presentasjon av konserninformasjon og nøkkeltall i årsberetning. Også regulatoriske endringer kan være nødvendig, uten av denne utredningen er konkret på forslag til lovtekst.

3.3. Metode

3.3.1. Kartlegging av den samlede kommunale virksomhet

I hvilken grad kommunene har organisert sin tjenesteproduksjon i en «konsernstruktur», er i hovedsak kartlagt med bakgrunn i data fra Foretaksregisteret. Vi har benyttet leverandøren Bisnode Credit AS for rapporter. Videre er dataene bearbeidet og fremstilt av BDO. I dette arbeidet er det i enkelte tilfeller benyttet skjønn. Særlig gjelder dette ved å plassere virksomheter inn i egendefinerte tjenesteområder, men også ved vurdering av hvilke organisasjonsledd som er kommunale samarbeid.

I tillegg er det mottatt en oversikt fra SSB som viser hvilke særbedrifter som forventes å rapportere regnskapstall i forbindelse med utarbeidelse av kommunenes konsernregnskap.

3.3.2. Datainnsamling - dokumentstudier og casestudier

På nasjonalt nivå er det undersøkt hvor mye virksomhet kommunene har plassert utenfor kommunekassen, og hvor mange kommuner som har organisert seg i en konsernstruktur. Foruten data fra Foretaksregisteret er det også innhentet data fra selskapenes utgift/omsetning ved hjelp av KOSTRA-rapporteringen for 2014.

Videre er prosjektet gjennomført med en kvalitativ metode. Valg av kvalitativ metode er begrunnet med at å plukke ut de kommunene som har størst behov for konserndata i sin styringsinformasjon, og å studere disse inngående, vil vi få et godt innblikk i hvilken grad det benyttes konserndata i styringsinformasjonen i dag, samt mulighet til å studere og beskrive beste praksis. Selv om utvalget er begrenset, vil vi likevel argumentere for at det er representativt, blant annet ved at de valgte kommunene omfatter en stor andel av befolkningen.

Konkret er det gjennomført dokumentstudier av 30 kommuner og videre casestudier av åtte av disse 30 kommunene. I tillegg er det kartlagt informasjon om bruk av konsernregnskap i de nordiske landene via BDOs ressurser i de nordiske landene, samt en generell informasjonsinnsamling om kommunale selskapsstrukturer og konsernregnskap via tilgjengelige dokumenter på nettet.

3.3.2.1. Dokumentstudier av 30 kommuner

Utvalget av de 30 kommunene er basert på to kriterier: De ti største kommunene samt de kommunene som har størst (absolutt) avvik mellom konsernregnskapet og kommunekasseregnskapet. Forskjell mellom kommunekasseregnskapet og konsernregnskapet er målt ved differansen mellom netto driftsutgifter per innbygger. Utvalget gir således informasjon om kommuner som har organisert sin virksomhet i en konsernstruktur med kommunal tjenesteproduksjon utenfor «kommunekassen». Etter vår mening er dette kommuner der en kan forvente at konserndata benyttes som grunnlag for økonomistyringen. Antagelsen er at de store kommunene både har mange «døtre» og har store ressurser til å utarbeide konsernregnskap og styringsinformasjon basert på konserninformasjon. Prosjektet var opptatt av å finne erfaring fra konsernregnskapsproblematikken, og at dette kunne tjene til læring for andre.

Dokumentstudiene er gjennomført ved gjennomgang av årsregnskap og årsmelding for 2014, i enkelte tilfeller er det kun funnet årsregnskap for 2013. Årsregnskapene er gjennomgått for å se om det utarbeides «konsernregnskapstall» i forbindelse med det offisielle kommuneregnskapet. I tillegg er det analysert hvilken informasjon om konsernet som fremkommer etter krav for dagens kommuneregnskap.

Ved gjennomgang av årsmeldingene er det undersøkt om kommunene bruker de etter vår mening viktigste økonomiske nøkkeltallene basert på konserndata. Vi har sett på netto driftsresultat, netto lånegjeld og disposisjonsfondet, alle i prosent av netto driftsinntekter, samt netto driftsutgift i

kroner per (relevant) innbygger. Det er også sett på hvordan nøkkeltallene presenteres i årsmeldingene.

3.3.2.2. Casestudie i åtte kommuner

Casestudier egner seg godt til å fange opp informantenes virkelighetsforståelse, og bidrar til en kvalitativ tilnærming til en høy grad av konseptuell validitet (George og Bennett 2005). Studiene muliggjør en analytisk sammenligning av ekvivalente begreper, hvor målet er å oppnå en dypere forståelse av hvordan den samlede kommunale styringsinformasjonen ivaretas.

Blant de 30 kommunene ble det valgt ut åtte kommuner for casestudier. I utvalget av casekommunene ble det plukket ut store kommuner med vesentlige differanser mellom nøkkeltall for kommunekonsernet og kommunekassen. For disse kommunene er det i tillegg til årsmelding og årsregnskap gjennomgått kommunenes økonomiplan for perioden 2016-2019. Videre er det foretatt semistrukturerte intervjuer, og målgruppen for intervjuene var dels kommunens øverste ledelse representert ved ordfører og rådmann, og dels økonomiansvarlige.

Prosjektet har utviklet en mal for intervjuer, og Arendal kommune ble valgt som pilotkommune. Kommunen inngår også i referansegruppen for prosjektet. Intervjumalen er gitt i vedlegg 9.2.

Det vises ellers til vedlegg 9.1 for oversikt over de utvalgte kommuner.

3.3.2.3. Informasjon fra de nordiske landene

BDO henvendte seg til kolleger i de nordiske landene for å kartlegge regler og praksis for konsernregnskap i disse landene. Spørsmålene var knyttet til tema som organisering av kommunale tjenester, lovhjemler for kommunene og virksomheter, eksempler på regnskapsoppstillinger, kommunenes instruksjonsmyndighet overfor «døtre», eksempler på konsolideringer, samt om det gis konsernopplysninger i styringsinformasjonen, herunder bruk av nøkkeltall. Det vises til vedlegg 9.3 for utdrag av spørsmålene.

3.3.2.4. Øvrige dokumentstudier

Det har også vært innhentet annen informasjon til prosjektet som har hatt betydning for vurdering av ulike tema. Dokumentstudiene har hovedsakelig vært knyttet til:

- KOSTRA hovedveileder 2016
- SSB - faglig vurdering til bruker ved publisering 15.6.2015
- KMD - økonomiplanlegging i kommuner (desember 2013)
- KMD - rundskriv for konvertering av NS 4102 til KOSTRA artskontoplan (2004)
- KS - introduksjonshfte - formelt interkommunalt samarbeid'
- KS - anbefalinger om eierstyring, selskapsledelse og kontroll
- NIBR-rapport 2015:1 - Kommunale selskap og folkevalgt styring gjennom kommunalt eierskap
- Oslo kommune - byrådets forslag til budsjett 2016 og økonomiplan 2016 - 2019 (del 2), økonomireglementet
- Oslo kommune, byrådet - rundskriv 25/2015 om utarbeidelse av årsberetning 2015 for kommunale foretak

3.4. Avgrensninger

Prosjektets utforming av studien har vært å kartlegge hva kommuner som har arbeidet med konsernregnskapsspørsmål, har utført, og av det få innspill til hvilke valg prosjektet anbefaler for framstilling og bruk av konsernregnskapsdata. Prosjektets dybdeanalyser er dermed gjort for 30 utvalgte kommuner. Metoden gir ingen representativitet i kommune-Norge, men gir i stedet et innblikk i kommuner som synes å ha stor andel av virksomheten utenfor kommunekassen, og kommuner som allerede har anvendt slik informasjon.

Vi har valgt følgende avgrensninger som er avklart med oppdragsgiver:

- Årsberetning/årsmelding og regnskaper fra 2014.
- Økonomiplan 2016 - 2019.
- Ikke behandle teknisk konsolidering av regnskaper med eliminerings og minoritetsinteresser.

4. Hvordan har kommunene organisert sin virksomhet i dag?

Bakgrunnen for dette prosjektet er at kommunene i økende grad organiserer sin virksomhet slik at den offentlige tjenesteproduksjonen foregår utenfor kommunekassen². Organisering skjer gjennom kommunale foretak (KF), interkommunale selskap (IKS), interkommunale samarbeid med særregnskaper, aksjeselskaper (AS) med videre. Det er tidligere gjort flere ulike studier av denne utviklingen, blant annet har Norsk institutt for by- og regionforskning (NIBR) i sin rapport «Kommunale selskap og folkevalgt styring gjennom kommunalt eierskap» analysert utviklingen i kommunalt eide aksjeselskaper og interkommunale selskaper i perioden 2005 til 2014³.

I denne rapporten er det en hovedteori at når kommunene har organisert offentlig tjenesteproduksjon utenfor kommunekassen, er det en risiko for at regnskapsinformasjon fra «kommunekassen» ikke blir sammenlignbare. Dette kan være et problem både for nøkkeltall knyttet til enhetskostnader og nøkkeltall som tar utgangspunkt i balansetall. Med andre ord er det behov for regnskapstall som innbefatter hele kommunenes tjenesteproduksjon; et konsernregnskap for kommunen. I dette kapitlet analyserer vi dagens status når det gjelder kommunenes eierskap i KF, IKS, interkommunale samarbeid og aksjeselskaper.

4.1. I dag er alle landets kommuner å anse som et konsern etter SSBs definisjon

SSB sammenstiller på bakgrunn av rapporterte regnskapstall konsernregnskap for hver kommune. I kapittel 5.2.3 har vi redegjort for hva «kommunekonsernet» i SSBs sammenstilling består av, og hva som faller utenfor. Oppsummert inneholder «kommunekonsernet» i KOSTRA følgende:

- Kommuner (og fylkeskommuner) inkludert interkommunalt samarbeid for kontorkommunen og vertskommunen.
- Samkommuner.
- Kommunale foretak (og tilsvarende for fylkeskommuner), inkludert foretak som driver næringsvirksomhet.
- Interkommunalt samarbeid med eget særregnskap.
- Interkommunale selskaper.

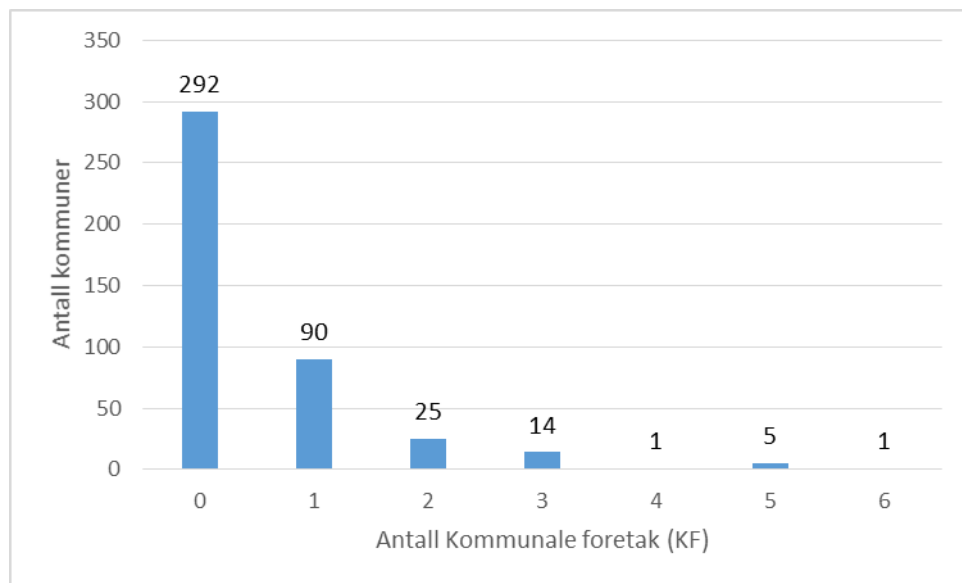
² Kommunekassen er brukt som begrep for kommunens regnskap, dvs. som morselskap i et konsern.

³ NIBR-rapport 2015:1 Kommunale selskap og folkevalgt styring gjennom kommunalt eierskap

Definisjonen utelater da andre selskapsformer hvor kommunen kan ha eierskap som aksjeselskaper, allmennaksjeselskapet, kommandittselskaper med mer.

4.1.1. *Om lag en tredjedel av landets kommuner har etablert ett eller flere kommunale foretak*

Det er per 18.01.2016 registrert 219 KFer hvorav to er registrert på Spitsbergen og er holdt utenfor statistikken⁴. De øvrige 217 KFe er fordelt på 136 kommuner, med andre ord har om lag en tredjedel av Norges 428 kommuner minimum ett KF. Nedenfor viser vi en oversikt over antall kommuner med 1 - 6 registrerte KF. Denne viser at 66% av de 136 kommunene har ett KF og at det kun er 6% (7 kommuner) som har registrert flere enn tre KF.



Figur 2: Illustrasjon av antall kommuner med 1 – 6 etablerte KF. Kilde: Utarbeidet av BDO basert på uttrekk fra foretaksregisteret 18.01.2016

Videre har vi sett på hvorvidt kommunes størrelse, målt i antall innbyggere, er et tydelig kjennetegn på i hvilke grad kommunene har opprettet KF. Nedenfor gjengis derfor en oversikt over hvordan de 217 KFe fordeles på de 136 kommunene når vi legger kommunenes størrelse til grunn for fordelingen. Vi har valgt å dele kommunene i tre kategorier: «Stor» > 20.000 innbyggere, «Mellom» 5.000 til 20.000 innbyggere og «Liten» < 5.000 innbyggere.

⁴ Basert på uttrekk fra foretaksregisteret 18.01.2016. Da statistikken fra foretaksregisteret bygger på historiske data samt at den også inneholder «sovende» selskaper vil statistikken avvike noe fra faktiske forhold. I våre intervjuer i de åtte casekommunene har vi gått gjennom kommunens organisering av offentlig tjenesteproduksjon. Der har det fremkommet følgende avvik mot data fra foretaksregisteret:

- Stavanger kommune har registrert seks KF, men opplyser om at det kun er aktivitet i fire. Det er per i dag ikke aktivitet i verken Stavanger lager- og maskintjenester KF eller Stavanger Renovasjon KF (tidligere Stavanger Byggdrift KF).
- Bergen kommune har registrert tre KF, men opplyser om at det kun er aktivitet i ett. Det er per i dag ikke aktivitet i verken Bergen kunstmuseum KF eller Edvard Grieg museum Bergen KF.
- Molde kommune har registrert fem KF, men opplyser om at det kun er aktivitet i fire. Molde Utleieboliger KF som fremgår i vår statistikk er i dag en del av Molde eiendom KF.
- Drammen kommune er registrert med eierandel i syv IKS, men opplyser at de i dag har eierandel i kun seks. Dette skyldes at de ikke lenger er medeier i Kommunenes opplæringskontor i Buskerud IKS.

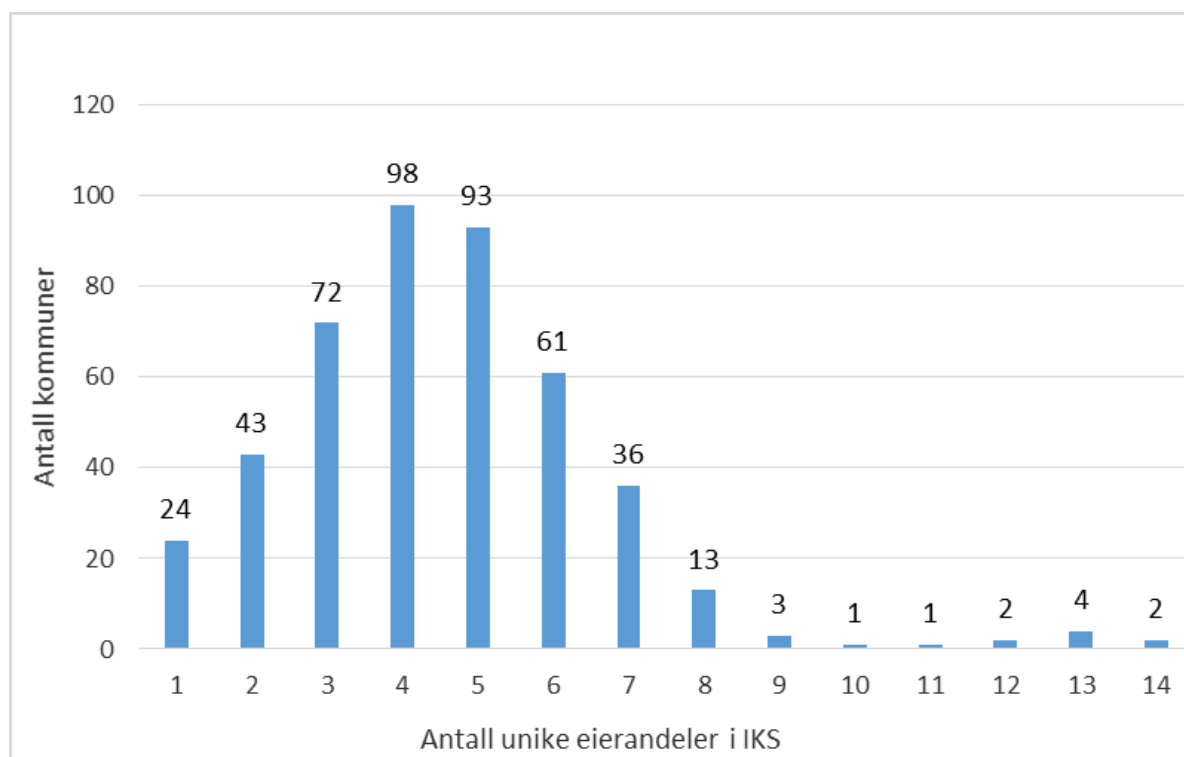
Kommunens størrelse	Antall kommuner	Antall KF	Antall kommuner med KF	Andel kommuner med KF	Snitt antall KF per kommune
Liten	225	57	47	21 %	1,21
Mellom	149	80	52	35 %	1,54
Stor	54	80	37	69 %	2,16
	428	217	136		

Tabell 1: Illustrasjon over hvordan etablerte KF fordeler seg etter kommunestørrelse. Kilde: Utarbeidet av BDO basert på uttrekk fra foretaksregisteret 18.01.2016

Tabellen viser at andelen kommuner som har ett eller flere KF, øker når kommunestørrelsen øker. Videre viser den også at gjennomsnittlig antall KF per kommune øker med kommunestørrelsen. Dette samsvarer med våre forventninger, men det er verd å merke seg at hver femte kommune under 5.000 innbyggere har ett eller flere KF.

4.1.2. Alle landets kommuner er medeier i ett eller flere interkommunale selskap

Det er per 18.01.2016 registrert 260 interkommunale selskap (IKS)⁴. Alle landets kommuner er medeier i ett eller flere IKS⁵, og totalt har kommunene til sammen 1.958 eierposter i de 260 IKSene. Nedenfor vises en oversikt over antall kommuner med 1 - 14 registrerte eierandeler i IKS. Denne viser at om lag 75% av kommunene er medeier i 3 -6 IKS.



Figur 3: Illustrasjon av antall kommuner med 1 – 14 eierandeler i IKS. Kilde: Utarbeidet av BDO basert på uttrekk fra foretaksregisteret 18.01.2016

Videre har vi sett på hvorvidt kommunes størrelse, målt i antall innbyggere, gir et tydelig kjennetegn på i hvilke grad kommunene er mediere i IKS. Nedenfor gjengis en oversikt over hvordan de 1.958 eierpostene i IKSer fordeler seg på de 428 kommunene når vi legger kommunenes størrelse til grunn for fordelingen. Vi har valgt å dele kommunene i tre kategorier: «Stor» > 20.000 innbyggere, «Mellom» 5.000 til 20.000 innbyggere og «Liten» < 5.000 innbyggere.

⁵ Oslo kommune opplyser at de kun er deltaker med delt ansvar i Vigo IKS.

Kommunens størrelse	Antall kommuner	Antall unike eiereandeler i IKS	Antall kommuner med eierandel i IKS	Andel kommuner med eierandel i IKS	Snitt antall eierandeler i IKS per kommune
Liten	225	952	225	100 %	4,2
Mellom	149	732	149	100 %	4,9
Stor	54	274	54	100 %	5,1
	428	1958	428		

Tabell 2: Illustrasjon over hvordan eierandeler i IKS fordeler seg etter kommunestørrelse. Kilde: Utarbeidet av BDO basert på uttrekk fra foretaksregisteret 18.01.2016

Tabellen viser at i gjennomsnitt er de store kommunene medeier i ett IKS mer enn de som er kategorisert som «liten», mens forskjellen målt mot mellomstore kommuner er svært liten. I vedlegg 9.4 viser vi fordelingen av antall IKS for henholdsvis «liten», «mellom» og «stor» kommune. Disse viser at 75% av de små og mellomstore kommunene har eierskap i 3-6 IKSer, for store kommuner er tallet ca. 60%. 20% av de store kommunene har eierskap i syv IKSer. Dette viser i alle tilfeller at majoriteten av landets kommuner, uavhengig av størrelse, har eierskap i tre eller flere IKSer.

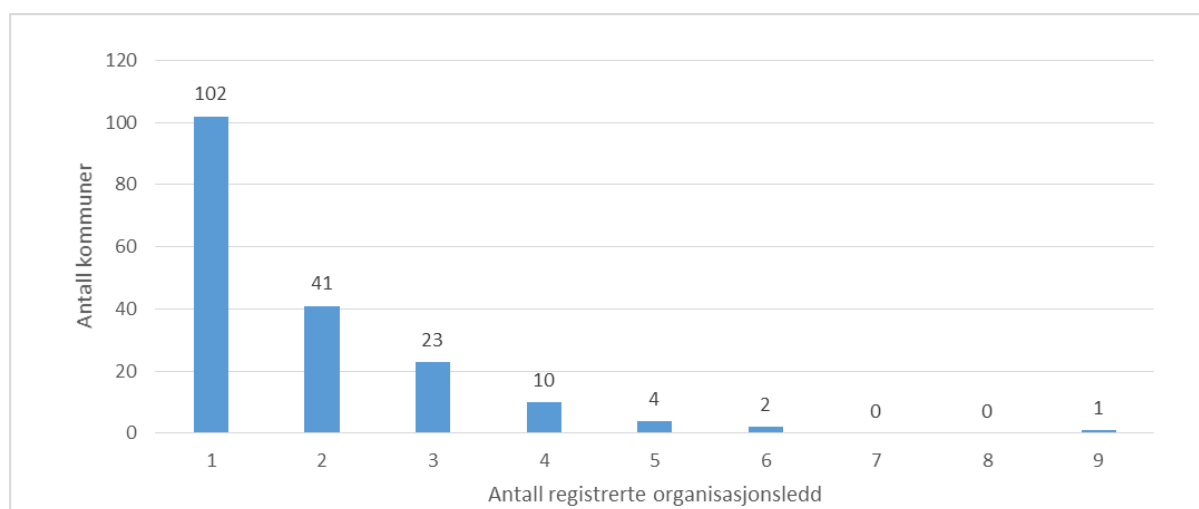
Videre observerer vi at alle kommuner med eierskap i mer enn ti IKSer ligger i Indre Østfold, mens ti av 16 kommuner som kun har eierskap i ett IKS, er lokalisert i Lofoten/Vesterålen eller langs Helgelandskysten.

4.1.3. *Det er 334 registrerte organisasjonsledd som er interkommunale samarbeid*

I tillegg til KF og IKS benytter kommunene seg i utstrakt grad av interkommunale samarbeid (IS) for å organisere kommunale oppgaver. Disse samarbeidene kan ha en rekke ulike formelle organisasjonsformer, blant annet etter kommunelovens §27 interkommunalt samarbeid og §28 (vertskommunesamarbeid).

For å illustrere noe av omfanget, har vi trukket ut alle virksomheter som er registrert som organisasjonsledd (ORGLEDD)⁶ i foretaksregisteret⁴. Basert på dette er det sortert ut alle organisasjonsledd som er tilhørende kommuner, og som synes å være interkommunale samarbeid. Vi kommer frem til at det er registrert 334 slike.

⁶ https://www.ssb.no/a/publikasjoner/pdf/notat_200920/notat_200920.pdf. «I privat sektor registreres enhetene i to nivåer - institusjonelt/juridisk nivå (foretak) og funksjonelt nivå (bedrift). En slik inndeling vil ikke vise organisasjonsstrukturen i offentlig sektor. I juridisk forstand er staten bare én enhet. En inndeling etter samme prinsipp som privat sektor ville innebære at departementer, statsetater osv. ville forsvinne fra registeret. Det er derfor etablert et nivå av enheter mellom de juridiske enhetene og bedriftene. Enhetene på dette nivået har fått organisasjonsformen Organisasjonsledd (ORGL).»



Figur 4: Illustrasjon av antall kommuner med 1 – 9 registrerte organisasjonsledd med interkommunalt samarbeid. Kilde: Utarbeidet av BDO basert på uttrekk fra foretaksregisteret 18.01.2016

Figuren viser hvordan de 334 interkommunale samarbeidene som er registrert som organisasjonsledd, er fordelt på totalt 183 kommuner. Det er om lag 40% av landets kommuner som har ett eller flere slike organisasjonsledd registrert i sin kommune. Videre viser figuren at av de 183 kommunene er det godt over halvparten som kun har registrert ett organisasjonsledd med interkommunalt samarbeid.

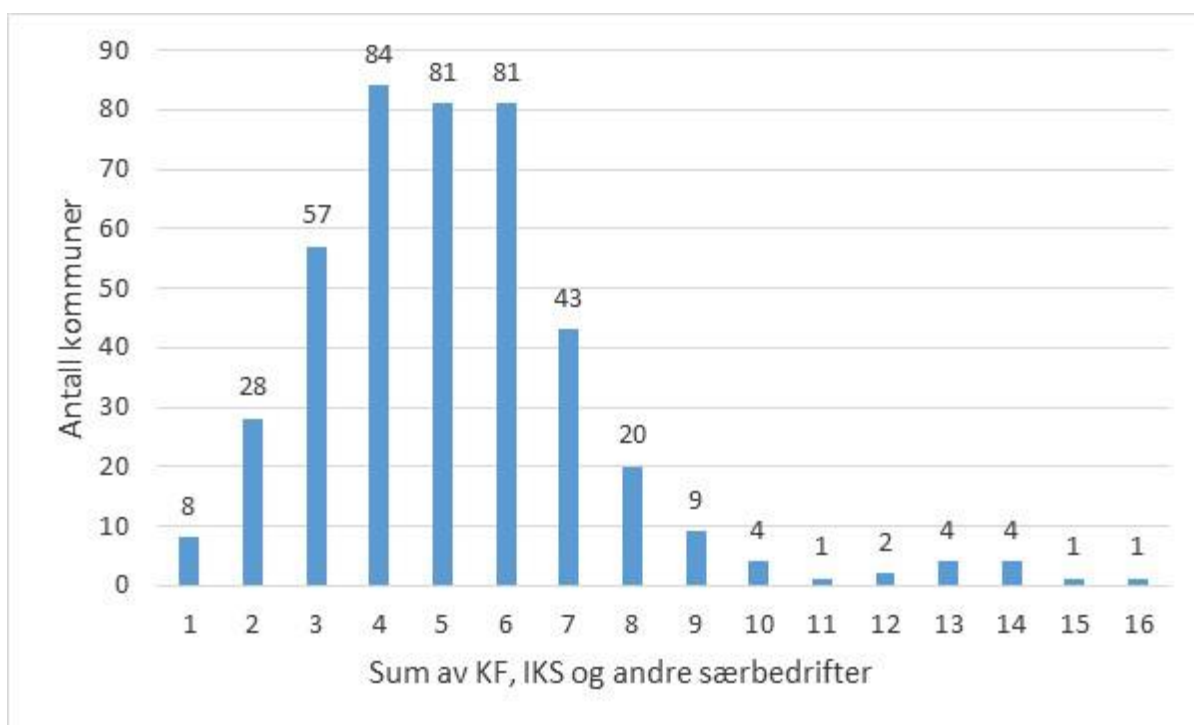
Vi har ikke funnet statistikk som viser hvor mange av de 334 interkommunale samarbeidene som utarbeider særregnskap og dermed ikke inngår i kommunenes ordinære regnskap. Av SSB har vi mottatt en oversikt over hvilke enheter, utover KF og IKS, som i dag skal rapportere regnskapstall i forbindelse med utarbeidelse av konsernregnskap for kommunene. Denne viser at det er 32 særbedrifter som ligger i SSBs populasjon over enheter med særregnskap som inngår i kommunenes konsern. Av de 32 særbedriftene er 30 registrert i foretaksregisteret som organisasjonsledd, de to øvrige er registrert som «Annen juridisk person».

SSB opplyser videre at det per i dag ikke er et fullgodt system for å plukke opp alle særbedrifter som i teorien burde rapportert inn regnskapstall. Videre ser vi at det kun for tre av enhetene⁷ er registrert mer enn én eier, selv om det etter vårt skjønn er snakk om interkommunale samarbeid. I de tilfellene det kun er registrert én eier, vil denne få konsolidert inn hele regnskapet til særbedriften i sitt konsernregnskap.

4.1.4. Alle kommunene har «datterselskap» i dag, 92% har fra to til åtte døtre

Nedenfor vises en oversikt som summerer opp antall «datterselskap» (KF, IKS og andre særbedrifter) som per i dag forventes å rapportere regnskapstall til SSB per kommune i forbindelse med sammenstilling av konsernregnskap for kommunene.

⁷ Tøndergård skole og ressurscenter, Vestfjorden avløpsselskap (VEAS) og Agder kommunale støttetjenester



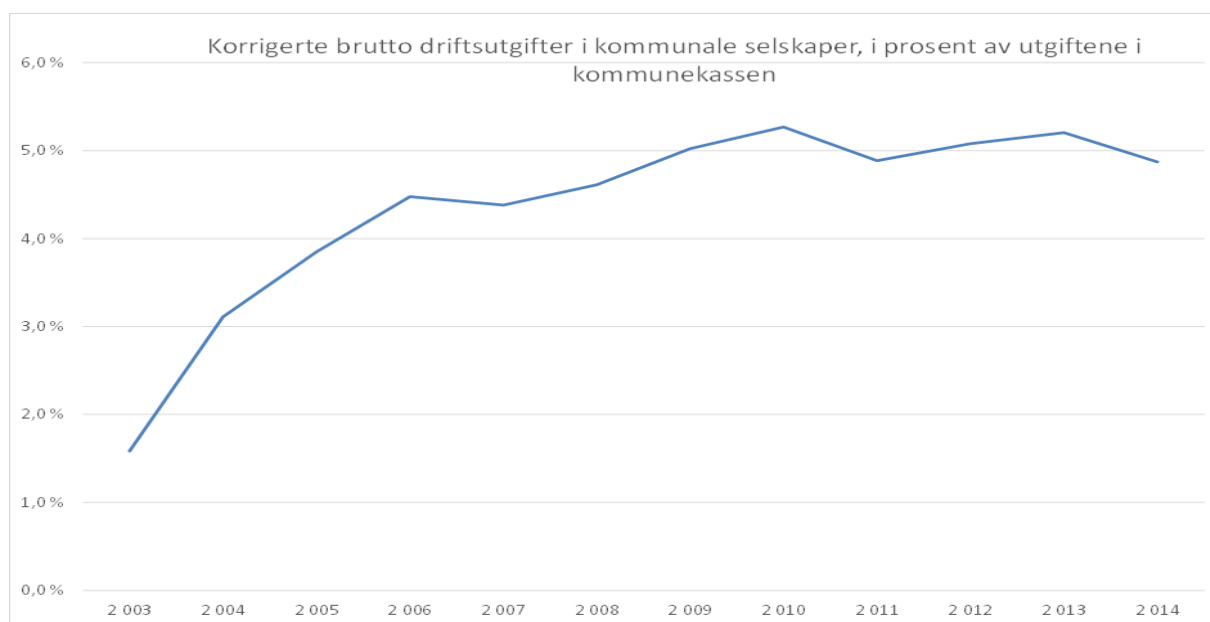
Figur 5: Illustrasjon av antall kommuner med 1 – 16 «datterselskaper» i kommunekonsernet. Kilde: Utarbeidet av BDO basert på uttrekk fra foretaksregisteret og data mottatt av SSB.

Figuren viser at alle kommunene i dag har minimum ett «datterselskap» i sitt konsern. Videre har ca. 57% av kommunene fra fire til seks datterselskap, og hele 92% har fra to til åtte datterselskap.

4.2. En betydelig del av kommunens tjenesteproduksjon skjer utenfor kommunekassen

Ovenfor har vi vist at alle kommunene i landet har organisert deler av sin tjenesteproduksjon utenfor kommunekassen. Videre er det interessant å se på hvor mye av den offentlige tjenesteproduksjonen som foregår utenfor kommunekassen, og hvilke tjenester det gjelder.

Vi har målt forskjellen mellom driftsutgiftene i konsernet og driftsutgiftene i kommunekassen. KOSTRA-rapporter viser at produksjonen i de kommunale selskapene (særbedriftene) var omtrent 12 milliarder kroner i 2014 målt ved korrigerede brutto driftsutgifter. Dette vil si omtrent 5 prosent av samlede brutto driftsutgifter i norske kommunekasser utenom Oslo. Andelen har variert lite de siste fem årene, se figuren nedenfor.



Figur 6: Korrigerede brutto driftsutgifter i særbedrifter (KF og IKS), som andel av kommunekassens tall. Oslo kommune er holdt utenfor Kilde: Utarbeidet av Agenda Kaupang basert på uttrekk av data fra SSB (KOSTRA).

For å se på hvilke tjenester som kommunene har organisert utenfor kommunekassen, har vi kategorisert de 217 KFene og 260 IKSene i tolv tjenesteområder. De tolv tjenesteområdene er definert med utgangspunkt i foretaksregisterets hovedbransjekode. I kategorien «øvrige» er KF og IKS som ikke naturlig faller inn under de andre tjenesteområdene, plassert.

Område	Antall KF	Antall IKS	Sum
Vann, Avløp og Renovasjon	12	70	82
Havn- og kaianlegg	41	11	52
Eiendomsdrift	53	2	55
Brannvern	2	26	28
Offentlig administrasjon	17	60	77
Helse og Omsorg	10	34	44
Undervisning	2	5	7
Kultur og idrett	30	25	55
Produksjon og distribusjon av elektrisitet	15	1	16
Parkering	7	-	7
Skogbruk	9	-	9
Øvrige	19	26	45
Sum	217	260	477

Tabell 3: Illustrasjon over hvilke bransjer de ulike KF og IKS er registrert under. Kilde: Utarbeidet av BDO basert på uttrekk fra foretaksregisteret 18.01.2016

4.3. Kommunene er i tillegg aksjonærer i et stort antall aksjeselskaper

I tillegg til selskapsformene ovenfor har kommunene et utstrakt eierskap i aksjeselskaper. Hovedsakelig alminnelige aksjeselskaper (AS), men også i enkelte allmennaksjeselskaper (ASA). Totalt er det registrert 2.159 selskaper på sektorkoden 1520 - kommunalt eide aksjeselskaper mv.⁸

⁸ Uttrekk fra foretaksregisteret 09.02.2016

Det er opplyst fra SSB at et selskap inngår i denne sektorkoden dersom kommuner gjennom direkte og/eller indirekte eierskap kontrollerer 50% eller mer av aksjene.

Det mest interessante spørsmålet i forbindelse med «kommunekonsernet» er i hvilken grad disse aksjeselskapene utøver vesentlig offentlig tjenesteproduksjon, og om selskapene besitter vesentlig verdier og/eller gjeld. Dette prosjektet tar ikke mål av seg å besvare disse spørsmålene fullt ut. I de åtte casekommunene har vi gått nærmere inn på hvert enkelt aksjeselskap der kommunene har en eierpost.

Kommunenes «investeringer» i aksjeselskaper har etter vår kjennskap svært ulike formål, alt fra støtte til lokalt næringsliv, til å utføre viktige kommunale tjenester. Videre varierer selskapenes størrelse, og tilsvarende varierer den kapitalen som er investert, i stor grad. For populasjonen som helhet er det forsøkt å se på hvilke hovedtjenester de 2.159 aksjeselskapene leverer. I figuren nedenfor er 1.882 av de 2.159 selskapene kategorisert i ti tjenesteområder. Disse tjenesteområdene er definert med utgangspunkt i foretaksregisterets hovedbransjekode.

Tjenesteområde	Antall AS
Produksjon, distribusjon og salg av elektrisitet og gass	397
Avfallshåndtering	94
Eiendom	632
Konsulent og rådgivningsvirksomhet	135
Parkering og bomstasjoner	88
Arbeidstrening og varig tilrettelagt arbeid	263
Kultur og idrett	99
Kai og havneanlegg	11
Reiseliv	33
Utvikling av infrastruktur	130

Tabell 4: Fordeling av kommunalt eide aksjeselskaper fordelt på tjenesteområder. Totalt er det registrert 2.159 aksjeselskaper på sektorkoden 1520 – kommunalt eide aksjeselskaper mv., 1.182 av disse inngår i tabellen ovenfor. Kilde: Utarbeidet av BDO med utgangspunkt i uttrekk fra foretaksregisteret 09.02.2016

Vi mener at selskap som faller inn under tjenesteområdene «Produksjon, distribusjon og salg av elektrisitet og gass», «Arbeidstrening og varig tilrettelagt arbeid», «Reiseliv» og «Utvikling av infrastruktur», som hovedregel ikke vil utøve lovpålagte kommunale tjenester. Derimot vil lovpålagte kommunale tjenester kunne falle inn under de øvrige tjenesteområdene. Vi har ikke gått gjennom listen av selskaper i detalj med henblikk på å fastslå hvert enkelt selskaps formål, men vårt inntrykk er at svært mange av selskapene ikke yter lovpålagte offentlige tjenester. Derimot leverer mange tjenester som er nært knyttet til lovpålagte kommunale tjenester. For eksempel viser vår gjennomgang at mange av selskapene under tjenesteområde «Avfallshåndtering» samler inn og håndterer næringsavfall. Dette er eksempelvis datterselskap til IKS som håndterer avfall både fra husholdning og næring.

4.4. Hva består våre åtte casekommuners konsern av?

I forkant av intervjuene i hver av de åtte «casekommunene» har vi kartlagt kommunenes eierskap og deltakelse i interkommunale samarbeid via kommunenes eierskapsmeldinger og informasjon i årsregnskap. Vi har dermed fått vite hvordan kommunene har organisert sin tjenesteproduksjon og hva kommunene som konsern omfatter. I intervjuene er denne informasjonen gjennomgått, herunder hvilke type virksomhet som drives i aksjeselskapene, hvor kommunen har en eierandel. Resultatet fra dette arbeidet er presentert i tabellen nedenfor.

Kommune	Antall KF	Antall IKS	Antall andre interkommunale samarbeid *	Lånefond	Antall AS hvor kommunen har direkte eierskap	Antall AS der kommunen har en eierandel 50% eller mer	Antall AS som i vesentlig grad utfører kommunal tjenesteproduksjon
Moss	3	5	4		8	1	0
Stavanger	4	9	8		17	3	0
Bergen	1	2	5	ja	32	18	1
Ålesund	3	6	15		19	4	2
Molde	4	5	4		27	5	0
Sandnes	5	8	5		14	1	0
Drammen	5	6	12	ja	12	7	1
Oslo	4	1**	1	ja	23	8	0

* Samarbeid etter kommunelovens §27 og §28 samt vertskommunesamarbeid.

Tallet er basert på innhentede opplysninger i intervjuer og kan derfor avvike noe fra faktiske forhold

** Vigo IKS: Oslo er deltaker med delt ansvar

Tabell 5: Illustrasjon over eierskap i våre åtte casekommuner Kilde: Data innhentet og sammenstilt av BDO.

Av lovpålagte kommunale oppgaver har for eksempel alle våre casekommuner organisert hele eller deler av VAR-området⁹ og havnedriften utenfor kommunekassen, hovedsakelig som KF og/eller IKS¹⁰. Videre er hele eller deler av eiendomsvirksomheten organisert som KF i alle kommuner foruten Bergen. I de fleste tilfellene vil disse selskapene også være en vesentlig del av det samlede «kommunekonsernet». På den andre siden har fem av de åtte casekommunene organisert arkivtjenesten i IKS. Andre eksempler på mindre interkommunale selskaper er Opera Rogaland IKS som Stavanger kommune er medeier i, og Sunnmøre Regionråd IKS og Sunnmøre kontrollutvalgssekretariat IKS. Videre er det også eksempler på at kommunene har organisert tjenester som ikke er direkte lovpålagt utenfor kommunekassen¹¹. For en fullstendig oversikt over casekommunenes KF og IKS se vedlegg 9.5.

Et annet interessant moment er at flere av KFene og IKSene har organisert seg med en konsernstruktur. For eksempel har VAR-selskapet IVAR IKS og Sandnes Tomteselskap henholdsvis seks og syv datterselskap.

Når det gjelder lånefondene, er disse å regne som en «internbank» for de tre aktuelle kommunene. Det vil si at svært lite av kommunens samlede gjeld fremkommer direkte i kommunekassens regnskap. Bergen og Oslo kommune utarbeider konsernregnskap, og Drammen kommune tar lånefondet inn i kommunekassens regnskap ved årsavslutningen.

Samlet viser vår kartlegging at casekommunenes KFER og IKSer leverer tjenester i et bredt spekter, både lovpålagte og ikke-lovpålagte, samt at de varierer mye i størrelse. Dette påvirker da også hvorvidt de er vesentlige for det samlede «kommunekonsernet».

Videre viser vår gjennomgang at alle casekommunene er medeier i et betydelig antall aksjeselskap, men eierpostene er i stor grad «ikke dominerende» (se kapittel 5.1). Konkret eier kommunene kun 50% eller mer av aksjene i 47 av 152 aksjeselskaper (ca. 30%). Av de 47 aksjeselskapene tilhører 18 Bergen kommune.

En annen interessant observasjon er at det er svært få aksjeselskaper som i vesentlig grad utfører kommunal tjenesteproduksjon¹². Gjennomgangen viser at det kun er BIR AS (Bergen), Ålesund Parkering AS, Ålesund kommunes administrasjonsbygg AS og Lindum AS (Drammen) som har offentlig tjenesteproduksjon som en del av sin kjernevirksomhet. Det er også andre kommuner som eier

⁹ VAR – Vann, Avløp og Renovasjon

¹⁰ Drammen interkommunale havnevesen, Bergen og Omland havnevesen og VEAS (Benyttes av Oslo kommune til rensing av kloakk) er §27 samarbeid med eget særregnskap.

¹¹ Eksempelvis Drammensbadet KF, Moldebadet KF, Stavanger Konserthus IKS og Grieghallen IKS

¹² Tjenesteproduksjon vil si tjenester som inngår i en KOSTRA-funksjon.

aksjer i selskaper som har «parkering» som sitt hovedvirksomhetsområde, men i disse tilfellene er den kommunale oppgaven organisert innad i kommunen.

En annen innfallsvinkel enn om aksjeselskapene utøver offentlig tjenesteproduksjon, er om verdiene de besitter er vesentlige for å fremstille kommunenes eiendeler og gjeldssituasjon på en korrekt måte. Flere nøkkeltall som benyttes aktivt i kommunene i dag, spesielt netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene, tar utgangspunkt i tall fra kun én side av kommunens balanse. SSB utarbeider i dag også konsernbalanse for kommunene der innrapporterte tall for KF, IKS, lånefond og interkommunale samarbeid med særregnskap inngår. BIR AS som er et av Norges største renovasjonsselskaper, er eid av ni kommuner, og tjenestene kunne, sett fra utsiden, like gjerne være organisert i et IKS. Fra proff.no¹³ fremgår det at den totale gjelden i konsernet BIR AS pr. 31.12.2014 var på ca. 1,8 milliarder kroner. Av note 12 til Bergen kommunes årsregnskap for 2014 fremgår det at kommunens eierandel i BIR AS var på 80%. Dersom vi følger SSBs metode for konsolidering av kommunekonsernet, ville Bergen kommune blitt «tildelt» 1,44 milliarder i gjeld dersom BIR var organisert som et IKS og ikke et AS.

Vi ser også at flere av kommunene har eierposter i energiselskaper med store verdier som ikke nødvendigvis er reflektert i kommunenes balanse. Dette gjelder blant annet Moss kommune som er medeier i Østfold Energi, Stavanger og Sandnes kommuner som eier henholdsvis 43,68% og ca. 20% Lyse AS og Drammen kommune som eier 50% av Energiselskapet Buskerud AS. Eksempelvis har Stavanger kommune bokført sine aksjer i Lyse AS til kostpris 440 millioner, mens Stavangers andel av den bokførte egenkapitalen ved utgangen av 2014 var ca. 2,6 milliarder¹⁴.

5. Hva bør inngå i et kommunekonsern?

5.1. Konsernregnskap i privat sektor¹⁵

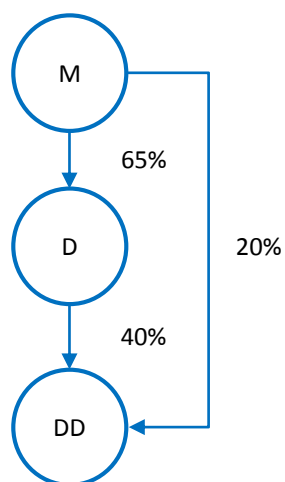
Konsernet er entydig definert i Lov om årsregnskap (regnskapsloven) §1-3. Konsernforhold eksisterer når morselskapet har bestemmende innflytelse over datterselskapet, dvs. på grunn av avtale eller som eier av aksjer og andeler. I normaltilfelle, der hver aksje gir én stemme, må morselskapet eie over 50% av aksjene. Dersom aksjekapitalen er inndelt i flere aksjeklasser, vil ikke hver aksje gi den samme stemmeretten. Da må den bestemmende innflytelsen vurderes ut fra stemmeretten.

Et selskap som er helt eller delvis eid av et annet datterselskap, betraktes også som datterselskap i konsernet i de tilfellene hvor morselskapet har bestemmende innflytelse, såkalt indirekte aksjeeie. Dette kan illustreres slik:

¹³ <http://www.proff.no/regnskap/bir/bergen/avfallsbehandling-og-gjenvinning/Z014KNPM/>

¹⁴ Kommunens eierandel er 43,68% og bokført egenkapital i Lyse AS konsern var pr 31.12.2014 var ca. 6 milliarder. Kilde: Kommunens årsregnskap for 2014 og <http://www.proff.no/regnskap/lyse-as/sandnes/energiforsyning/Z01QWOZ1/>

¹⁵ Litteraturhenvisning: Pedersen, Kirsten (et. al.): Årsregnskapet i teori og praksis 2014. 16. utgave, 1. opplag 2015. Kapittel 37 Konsernregnskap.



Figuren viser en situasjon hvor hver aksje gir én stemme på generalforsamlingen, og hvor morselskapet (M) direkte og indirekte har en eierinteresse i datterdatter (DD) på 46% ($65\% \cdot 40\% + 20\%$). Selv om eierinteressen er lavere enn 50% er likevel datterdatter et datterselskap i konsernet M fordi selskapet selv (M) gjennom konsernselskapet D utøver en innflytelse på 60% i datterdatter ($40\% + 20\%$).

Figur 7 Eksempel om indirekte aksjeeie

Etablering av et konsernforhold skjer normalt enten gjennom stiftelse av et datterselskap eller oppkjøp av et bestående selskap. Ved stiftelse stiller mor et kontantbeløp til disposisjon (aksjekapital) eller skyter inn eiendeler (tingsinnskudd). Disse eiendelene vurderes på datterselskapets hånd til virkelig verdi eller til kontinuitet (samme verdi som hos mor).

Minoritetsinteresser

Når mor eier eksempelvis 80% i datter, vil de resterende 20% eies av andre og kalles minoritetsinteresser. Da mor har bestemmende innflytelse, skal eiendeler, gjeld, inntekter og kostnader inngå i konsernbalansen og konsernresultatregnskapet med 100%. Men fordi egenkapital og overskudd bare skal omfatte 80% (altså majoritetsandelen), må minoritetsinteressene likevel beregnes og framgå i konsernregnskapet. Et overskudd på 100 i datter innebærer at 20 (20%) må elimineres og framvises i konsernets balanse som minoritetsinteresse.

5.1.1. Utarbeidelse av konsernregnskapet

Etter regnskapsloven består et konserns årsregnskap av morselskapets selskapsregnskap og konsernregnskap. Konsernregnskapet skal omfatte både morselskapet og datterselskapenes årsregnskaper, og viser disse foretakene som en enhet (konsolidering). Små foretak kan unnlate å utarbeide konsernregnskap. Videre kan også et morselskap (uansett størrelse) unnlate å utarbeide konsernregnskap dersom datterselskapene, hver for seg og samlet, er av uvesentlig betydning.¹⁶

Et konsernregnskap skal settes opp etter ensartede prinsipper, og dersom foretak bruker andre prinsipper i sitt selskapsregnskap, må regnskapene omarbeides i forbindelse med konsolideringen.¹⁷ Sentralt ved konsernregnskap er at interne transaksjoner mellom mor og datter ikke skal berøre resultatregnskapet eller balansen som presenteres for omverdenen, fordi det er konsernets samlede virksomhet som er viktig, uavhengig av den interne organiseringen.

Ved konsolidering av konsernregnskapet vil alltid en aksjepost i datter erstattes med datters eiendeler (og forpliktelser). Rent regnskapsteknisk blir dette en eliminering mot datters egenkapital. Videre kan eliminering i konsernregnskapet skje som følge av:

- Interne transaksjoner eller mellomværende (fordringer/gjeld) som ikke skal påvirke måling av overskudd på konsernnivå (eliminering uten resultat effekt).

¹⁶ Lov om årsregnskap mv. § 3-2.

¹⁷ Tilsvarende problemstilling kan være i kommunesektoren med AS, IKS og næringsdrivende KF som følger regnskapsloven.

- Interne fortjenester eller tap som innebærer at konsernets overskudd må endres sammenlignet med summen av selskapsregnskapene (eliminering med resultateffekt).

Spesielle forhold ved oppkjøp og salg av datterselskaper

Ovenfor er etablering av konsernforhold gjennom stiftelse av datterselskap behandlet. Det kan også skje etablering av konsernforhold gjennom oppkjøp. Oppkjøpsmetoden legger til grunn at mors anskaffelseskost for aksjene reflekterer anskaffelseskost på eiendeler og gjeld i datter. Eiendeler og forpliktelser vurderes til virkelig verdi, og det må normalt gjøres en «merverdianalyse».

Substansverdi er datters samlede virkelige verdi basert på en verdimåling, mens goodwill er den overprisen som er betalt for aksjene ut over substansverdien.

Etablering av konsernforhold ved oppkjøp kan også skje uten å erverve alle aksjene i datter, dvs. at det finnes minoritetsinteresser. Ved merverdianalysen skal likevel verdsettelsen av eiendeler og gjeld skje på 100%-nivå, altså inkludert minoritetsinteressenes andel av merverdier. Men goodwill føres opp i konsernregnskapet til faktisk betalt andel (altså majoritetsandelen), som er goodwill inkludert i mors kjøpesum for aksjene.

Ved salg av alle aksjene i et datterselskap må konsernets salgsggevinst (eller tap) resultatføres i konsernregnskapet. Dette er differansen mellom salgssum og balanseført verdi av datters nettoeiendeler i konsernregnskapet (inkludert eventuelle merverdier og goodwill). Eventuelle minoritetsinteresser vil være gjeld og minoritetens andel av gevinsten vil ikke resultatføres.

5.1.2. Oppstillingsplan for konsernregnskapet

Oppstillingsplanen for konsernregnskap følger regnskapslovens oppstillingsplan, altså at elimineringer vises på samme nivå som oppstillingsplanen. Likevel vil det være enkelte spesielle forhold som vises særskilt i en konsernregnskapsoppstilling, så som egenkapitalspesifikasjonen og majoritets- og minoritetsandel av denne, herunder eliminering av morselskapets innskudd i datterselskapet. Det er vist eksempel på oppstillingsplan for konsernregnskap i vedlegg 9.9.

5.2. Hvordan defineres kommunekonsern i KOSTRA?

5.2.1. KOSTRA bruker ikke definisjon om bestemmende innflytelse

Utgangspunktet i privat sektor er at der morselskapet har bestemmende innflytelse over et datterselskap, inngår det i konsernregnskapet. Dette følger av regnskapsloven, men det er ikke tilsvarende bestemmelser om når et kommunekonsern dannes. Imidlertid har Samordningsrådet for KOSTRA publisert faktaark med konserntall siden 2010 for å få fram samlet ressursbruk i kommunale tjenester. Konsernet etter SSBs definisjon er kommuner («kommunekassa»), kommunale foretak, interkommunale samarbeid og interkommunale selskaper. Disse virksomhetene har plikt til å rapportere regnskapet til KOSTRA etter KOSTRAs kontoplan, uavhengig av hvilket regnskapsprinsipp som gjelder for virksomheten.

Etter den definisjonen av konsern som SSB gjør, vil følgende rettssubjekter med kommunal interesse falle utenfor rapporteringsplikten: aksjeselskaper, samvirkeforetak, pensjonskasser og stiftelser, lag og organisasjoner.

Samvirkeforetak er en sammenslutning for å fremme medlemmers interesser uten avkastningskrav og mulighet for å ta ut overskudd. For kommunal pensjonskasse vil allerede pensjonsmidler og pensjonsforpliktelser framkomme i kommunens balanse, samt kommunens pensjonskostnad (beregnet etter særskilte kommunale bestemmelser), slik at behovet for konsolidering av (egne) pensjonskasser synes mindre relevant.

Noen «organisasjonsformer» har begrenset eller ingen økonomiske forpliktelser. Dette kan være private barnehager, private sykehjem eller andre leverandører av kommunale tjenester. Også

stiftelser vil omfattes av denne kategorien. Ingen av slike private leverandører er aktuelle å tenke skulle konsolideres i et kommunekonsern. Dersom kommunen har gitt garantier for lån til f.eks. en boligstiftelse, skal denne komme til uttrykk i note til regnskapet.¹⁸ For pensjonskasser vil kommunens pensjonsmidler, pensjonsforpliktelser og premieinnskudd/premieavvik inngå i kommunens regnskap.

Et utgangspunkt for kommunekonsernet kunne være kommunekassen og datterselskaper som kommunen har bestemmende innflytelse over. Da ville IKS, interkommunalt samarbeid og AS med under 50% eierandel (stemmerettsandel) falle utenfor, mens disse selskapene/samarbeidene med mer enn 50% eierandel (stemmerettsandel) vil inngå i kommunekonsernet. I en vurdering av kommunekonsernet ville det også være naturlig å vurdere hvor vesentlig datterselskapet er, både målt opp mot kommunens samlede økonomi (andel driftsinntekter og andel balansesum), og andel tjenesteproduksjon.

Vi ser nærmere på kommunekonsernet etter SSBs definisjon og utfordringer med ulike regnskapsprinsipper nedenfor.

5.2.2. *Ulike regnskapsprinsipper skaper utfordring i forbindelse med utarbeidelse av konsernregnskap*

Når konsernregnskap skal drøftes i kommunal sammenheng, er det naturlig å se hvilke krav eller kriterier som ligger til grunn for private selskaper som er regulert etter regnskapsloven. Det viktigste kriteriet er at morselskapet (kommunen) har bestemmende innflytelse over datterselskapet, enten ved direkte eller indirekte eie/stemmerett. Som nevnt ovenfor er det en forutsetning at konsernregnskapet bygger på de konsoliderte foretakenes selskapsregnskaper, og at selskapsregnskap som er avlagt etter andre prinsipper enn morselskapet, må datterselskapenes regnskaper omarbeides i samsvar med prinsippene i morselskapet.¹⁹ Dette for å gi sammenlignbare tall.

Denne utredningen viser at den kommunale organiseringen er mangslungen, og mange foretak bruker et resultatorientert regnskap. Prinsipielt skulle derfor disse selskapene omgjøre regnskapene etter det finansielt orienterte regnskapet for konsolidering. Dette er et spørsmål som har konsekvenser ut over mandatet til denne utredningen. Likevel er det grunn til å fremføre at verdien av konsernregnskapsinformasjon reduseres ved ikke å anvende enhetlige regnskapsprinsipper.

Ser vi nærmere på former for kommunal organisering og hvilke regnskapssystem som gjelder, vil disse virksomhetene følge enten kommuneloven (finansielt orientert system) eller regnskapsloven (resultatorientert system). Følgende oppstilling belyser forholdet:

Organisatorisk enhet	Hjemmel for regnskapssystem
Kommuner	Kommuneloven
Samkommuner	Kommuneloven
Kommunale foretak	Kommuneloven
Kommunale foretak, næringsdrivende	Regnskapsloven*
Interkommunalt samarbeid	Kommuneloven
Interkommunalt samarbeid med særregnskap	Kommuneloven

¹⁸ Jf. KRS (F) om noter og årsberetning kapittel 3.1.1 nr. 3.

¹⁹ Se regnskapsloven §3-6 annet ledd.

Organisatorisk enhet	Hjemmel for regnskapssystem
Interkommunale selskaper	Regnskapsloven*
Aksjeselskaper	Regnskapsloven
Samvirkeforetak	Regnskapsloven
Pensjonskasser	Regnskapsloven
Stiftelser, lag og organisasjoner	Regnskapsloven

* Krav til konvertering fra NS 4102 til KOSTRA-artskontoplan.

Figur 8 Oversikt over regnskapsplikt for organisatoriske enheter med kommunale interesser. For enkelte enheter kreves en viss minimumsomsetning, balansesum eller antall ansatte for at regnskapsloven skal gjøres gjeldende.

Figuren ovenfor illustrerer utfordringen ved at særbedriftene som inngår i kommune konsernet, benytter andre regnskapsprinsipper enn kommunen. Særlig gjelder dette interkommunale selskaper. Senere vil vi se eksempler på at kommuner «tøyer» begrepet næringsdrivende kommunale foretak med den følgen at disse følger regnskapslovens regler. Med denne situasjonen kreves det klare regler og retningslinjer samt kunnskap for at konverteringen til kommunale regnskapsprinsipper blir utført korrekt. Uten en korrekt konvertering vil nødvendigvis heller ikke konsernregnskapet til kommunen fremstå korrekt.

Nedenfor drøftes ansvarsforholdet mellom kommunen og dens særbedrifter og mulighetene til, eller regulatoriske utfordringer med, å konsolidere regnskaper.

5.2.3. *Kommune konsernet slik det presenteres i KOSTRA*

Ifølge forskrift om kommunal rapportering²⁰ skal kommuner, kommunale foretak (kapittel 11), unntatt kommunale foretak som driver næringsvirksomhet, samt kommunale bedrifter (§11), interkommunale sammenslutninger (§27), vertskommuner (kapittel 5A) og samkommuner (kapittel 5B) foreta regnskaps- og tjenesterapportering til SSB.

Bedrifter etter kommuneloven §11, som primært gjelder for kommunale institusjoner o.l. med eget styre, er et organ innenfor kommunen som rettssubjekt, og regnskapet føres i kommunen. Tilsvarende gjelder for interkommunale samarbeid etter kommuneloven §27 med eget styre som ikke fører særregnskap, og vertskommune. Disse inngår i en av kommunenes regnskap (kontorkommunen/vertskommunen). Interkommunalt samarbeid etter kommuneloven §27 med eget styre kan etter deltakernes vurdering være et eget rettssubjekt, og dermed føre særregnskap i medhold av forskrift til lov om interkommunale selskaper.²¹ Når det gjelder samkommuner, vil tjenesteproduksjon etter avtale utøves i samkommunen. En samkommune er et eget rettssubjekt, men omfattes av kommuneloven, og således følge den alminnelige rapporteringsplikten for kommunene.

Ifølge forskrift om rapportering fra interkommunale selskaper og kommunale foretak som driver næringsvirksomhet, skal disse enhetene foreta regnskaps- og tjenesterapportering til SSB.²² Som ovenfor nevnt gjelder også denne rapporteringsplikten for interkommunalt samarbeid (§27) med

²⁰ Jf. forskrift om rapportering fra kommuner og fylkeskommuner av 15.12.2000 nr. 1425

²¹ Jf. forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner av 15.12.2000 nr. 1424, § 1, tredje ledd.

²² Jf. forskrift om rapportering fra interkommunale selskaper og kommunale og fylkeskommunale foretak som driver næringsvirksomhet av 21.10.2003, § 1.

eget særregnskap. Selskaper eller foretak som driver produksjon og omsetning av elektrisk kraft, er unntatt.

Kommunale foretak som driver næringsvirksomhet, vil altså være omfattet av rapporteringsplikten. Hva som er næringsvirksomhet kan være et skjønnsspørsmål. Det regnes for å være næringsvirksomhet når virksomheten (altså foretaket) driver i et marked i konkurranse med andre, og hvor formålet er økonomisk gevinst. Kommunaldepartementet sier blant annet i merknadene²³ om næringsvirksomhet:

Næringsvirksomhet er også virksomheter som sagbruk, sandtak, fiskeindustri o.l. Utleie av kommunale bygg til eksterne kunder vil regnes som næringsvirksomhet, mens utleie fra foretak til kommune ikke vil innebære noen reell økonomisk risiko for kommunen som helhet og vil ikke kunne klassifiseres som næringsvirksomhet.

Etter disse merknadene må det forstås at det er få virksomheter som skal defineres som næringsdrivende.

Oppsummert vil følgende regnskapsførende enheter være rapporteringspliktige til SSB og inngå i kommunenes konsernregnskap som fremkommer i KOSTRA:

- Kommuner (og fylkeskommuner) inkludert interkommunalt samarbeid for kontorkommunen og vertskommunen.
- Samkommuner.
- Kommunale foretak (og tilsvarende for fylkeskommuner), inkludert foretak som driver næringsvirksomhet.
- Interkommunalt samarbeid med eget særregnskap.
- Interkommunale selskaper.

I kapittel 5.2 ser vi nærmere på hvordan konsernregnskapet i KOSTRA utarbeides.

Etter SSBs definisjon av konsern vil det omfatte virksomheter som driver kommunal tjenesteyting, uavhengig av hvor stor andel den enkelte kommune har i virksomheten. Et unntak er eventuelle kommunale aksjeselskap som driver tjenesteyting. Imidlertid er det eksempel på at hele renovasjonstjenesten er organisert i aksjeselskaper. Det er også eksempler på at kommunale foretak og interkommunale selskaper har etablert, eller tilknyttet seg, aksjeselskaper som døtre. Eksempelene er få, men likevel prinsipielt viktige å få med i vurdering av en samlet kommunal tjenesteproduksjon.

Blant store aksjeposter er plasseringer i energiverk. Man kan hevde at slike investeringer er samfunnsmessig begrunnet. Likevel skal det ikke stikkes under stol at slike investeringer er økonomisk motivert. Kommunene tar ut utbytte og avkastning, og budsjetterer ofte med betydelige beløp. Dermed skaper finanseringen et økonomisk fundament for tjenesteproduksjonen. Formålet med å konsolidere disse selskapene med kommunen ville være å få et samlet uttrykk for eiendeler, gjeld, egenkapital og resultater i kommunekonsernet. Det er mange eksempler på at kommuner har solgt eierandeler i energiverk og dermed har plassert betydelige midler i andre verdipapirer eller innskudd. Sammenlignes to kommuner hvor den ene har solgt energiaksjer mot en annen som ikke har det, vil altså sammenligningen ikke være reell.

For at konsernregnskapene konsolidert av SSB skal bli korrekt, må regnskapsenheter benytte bestemte arter og funksjoner for de såkalte «konserninterne transaksjonene» i sin rapportering.

²³ Se merknader til forskrift om kommunale foretaks regnskaper §6.

Kommunaldepartementet har i veileder til KOSTRA-rapporteringen²⁴ gitt en utdypning av hvordan konserninterne transaksjoner skal brukes og virkningen på ulike nøkkeltall. Konserninterne transaksjoner vil være transaksjoner mellom kommunekasse og særbedriftene, men også transaksjoner mellom særbedriftene (transaksjoner mellom «døtre»). Alle særbedriftene har plikt til å rapportere regnskapet til KOSTRA etter KOSTRAs kontoplan, uavhengig av hvilket regnskapsprinsipp som gjelder for virksomheten. Bakgrunnen for dette er målsettingen om at KOSTRA skal kunne gi nøkkeltall som er uavhengig av organiseringen av virksomheten lokalt.

Dagens konsolidering i SSB, hvor IKS og kommunale KF som driver næringsvirksomhet rapporterer etter KOSTRA-artskontoplan ved kobling mot norsk standard artskontoplan, er ikke en omarbeiding etter enhetlige prinsipper. Karikert sagt summerer man epler og pærer i dette konsernregnskapet.

5.2.3.1. Hovedregel og unntak

Hovedregelen er at artene 375/380/775/780 og 475/480/880/895²⁵ benyttes ved konserninterne kjøp/overføringer uavhengig av om kjøpet i utgangspunktet anses som kjøp som inngår i egenproduksjon (jf. definisjonen av artsserie 1 og 2) eller om kjøpet anses som kjøp som erstatter egenproduksjon (jf. definisjonen av artsserie 3). Ved fordeling av utgifter og inntekter mellom flere funksjoner skal samme funksjoner benyttes hos kjøper og selger.

Et eksempel²⁶:

En kommune som lar et kommunalt foretak forvalte den kommunale eiendomsmassen, vil få publiserte konserntall i KOSTRA som viser for høye utgifter i KOSTRA, dersom det ikke benyttes elimineringsarter ved rapportering av konserninterne transaksjoner (her: eksempelvis husleieutgiften og husleieinntekten). Brutto utgifter på konsernnivå for kommunen vil da inneholde både de løpende utgiftene i eiendomsforetaket og husleien som kommunen betaler til eiendomsforetaket. Ved bruk av elimineringsartene vil husleieutgiften bli eliminert mot husleieinntekten i foretaket, og bruttoutgiftene som nøkkeltallene i KOSTRA baseres på, vil bare inneholde utgiftene i foretaket.

Det er unntak for konserninterne kjøp/salg av tjenester i de tilfeller der utgiften hos kjøper føres på én funksjon, mens inntekten hos selger føres på en annen funksjon. I disse tilfellene må både kjøper og selger benytte ordinære arter (artsseriene 1/2 og 6).

Et eksempel (se note 26):

Kommunen er deltaker i et interkommunalt selskap, Renovasjon IKS, som leverer renovasjonstjenester. Selskapet leverer tjenester til innbyggerne i kommunene som er deltakere i IKS, men leverer også tjenester til alle de kommunale tjenesteområdene i deltakerkommunene. For kommunen er renovasjon en deltjeneste som inngår som innsatsfaktorer i kommunens øvrige tjenesteproduksjon, og må således fordele renovasjonsgebyret på de ulike tjenesteområdene som benytter denne tjenesten.

VAR-tjenestene har egne KOSTRA-funksjoner, og IKSet skal benytte funksjonene 355 Innsamling av husholdningsavfall og 357 Gjenvinning og sluttbehandling av

²⁴ Se eksempelvis KOSTRA hovedveileder 2016, kapittel 6.

²⁵ Regnskapsrapportering i KOSTRA, veiledning regnskapsåret 2015. 375 – Kjøp fra IKS der kommunen selv er deltaker, 380 – kjøp fra kommunalt foretak i egen kommune, 775 – Salg til IKS der kommunen selv er deltaker, 780 – Salg til kommunalt foretak i egen kommune. 475 – Overføring til IKS der kommunen selv er deltaker, 480 – Overføring til kommunalt foretak i egen kommune, 880 – Overføringer fra kommunalt foretak i egen kommune, 895 – overføring fra IKS der kommunen selv er deltaker.

²⁶ Veileder om konserninterne transaksjoner (kvalitetssikring av konserntall), KMD november 2011, utarbeidet av Telemarkforskning, oktober 2011.

husholdningsavfall. Disse funksjonene skal benyttes både til inntekter og utgifter knyttet til levering av renovasjonstjenester. I dette tilfellet skal selger (IKSet) benytte andre funksjoner enn kommunen. Når kjøper og selger skal benytte ulike funksjoner, skal de begge benytte ordinære arter og ikke konserninterne arter.

Det er i hovedveilederen vist en rekke flere eksempler på bruk av hovedregel og unntaksregel.

5.2.3.2. Selskaper som følger regnskapsloven - konvertering til kommunens artskontoplan

Særbedrifter som fører regnskap etter regnskapsloven, må konvertere regnskapsdata fra Norsk standard kontoplan (NS 4102) til KOSTRA artskontoplan for at det skal være mulig å utarbeide et samlet regnskap for kommunekonsernet. Det er i vedlegg 9.11 gjengitt departementets rundskriv om denne konverteringen. Det er ellers bestemt at metoden for konvertering fra kommunens kontoplan til KOSTRA kontoplan skal attesteres av kommunens og særbedriftens revisor.²⁷

Som hovedregel vil NS-koder kunne knyttes til bestemte KOSTRA-arter, men internregnskapet må være tilstrekkelig spesifisert til å kunne oppfylle spesifiseringskravet i KOSTRA-veilederen. I tillegg til selve konverteringen må noen ekstra poster innarbeides i KOSTRA-rapporteringen selv om disse ikke inngår i resultatregnskapet etter NS 4102. Dette gjelder spesielt koder av finansiell art, slik som kjøp og salg av varige driftsmidler, og transaksjoner i forbindelse med lån. I tillegg til konvertering til artskontoplanen må også særbedriftens virksomhet tilordnes riktig, det vil si at inntekter og kostnader må fordeles på de aktuelle funksjonene.

Konverteringen består i å identifisere inntekts- og utgifts-/kostnadsarter fra det ene regnskapssystemet til det andre uten nærmere vurdering av ulikheter i regnskapsprinsipper mellom regnskapslov og kommunelov. Eksempelvis kan en anskaffelse av varer og tjenester i en kommune bli periodisert på annen måte sammenlignet med tilsvarende i et aksjeselskap. Dermed vil også nøkkeltall for tjenesteproduksjon kunne bli forskjellige, selv om vare- og arbeidsinnsatsen er lik.

5.2.3.3. Det oppstår i dag differanser mellom elimineringsartene

I de økonomiske hovedoversiktene for konsern (driftsregnskap, investeringsregnskap og balanse) som presenteres i KOSTRA, vil det nederst fremgå eventuelle differanser mellom elimineringsartene. I kapittel 5.8.3 presenterer vi en fullstendig oversikt over differansene mellom elimineringsartene i driftsregnskapet for våre åtte casekommuner.

Det er i utgangspunktet tre hovedkilder til differanser mellom elimineringsartene:

- En eller flere særbedrifter har ikke rapportert regnskapsdata til SSB. De aktuelle føringene på elimineringsarter i kommune vil dermed ikke ha «motposter».
- Det er ikke omforent mellom kommunene og særbedriftene i hvilke tilfeller elimineringsarter skal benyttes, eller det gjøres feil ved regnskapsføring selv om prinsippene er omforent.
- I tillegg vil det kunne oppstå differanser mellom elimineringsartene i de tilfellene kommunen har eierandeler i IKS og kommunale samarbeid med særregnskap. Som tidligere forklart vil konsernet få tilført en prosentvis andel, i samsvar med eierandel, av alle regnskapsposter i IKS og kommunale samarbeid med særregnskap. Denne andelen vil kunne avvike fra det motparten har regnskapsført basert på faktiske transaksjoner. Det vil med andre ord kunne fremkomme differanser mellom elimineringsartene selv om «alt er riktig regnskapsført» i de respektive regnskapene.

²⁷ Jf. forskrift om rapportering fra kommuner mv. §10 sjette ledd og forskrift om rapportering fra IKS og næringsdrivende foretak §8 sjuende ledd

5.2.3.4. Forskjeller mellom konsolideringen etter regnskapsloven og konsolideringen som i dag gjøres av SSB

Det er ovenfor vist at det er flere virksomheter med kommunal interesse, også med kommunal tjenesteproduksjon, som fører et resultatorientert regnskap etter regnskapsloven. En grunnregel for å kunne konsolidere er at de virksomhetene som skal konsolidere, følger samme regnskapsprinsipp. Ifølge regnskapsloven skal selskapsregnskap som ikke er avlagt i samsvar med regnskapsprinsipper i konsernregnskapet, omarbeide regnskapet for konsolideringsformål.²⁸ Det vil derfor være i strid med gjeldende konsernregnskapsregler å «summere regnskapslinjer med tilnærmet samme innhold» uten å omarbeide hele regnskapet etter ensartede regnskapsprinsipper. Det er jo som tidligere nevnt, denne måte interkommunale selskaper blir konsolidert med kommuner i rapporteringen til SSB.

Videre vil bruk av de konserninterne artene ifølge KOSTRA ikke medføre at alle interne transaksjoner blir eliminert. Fra unntakene til elimineringsartene framgår det blant annet at kjøp/salg av varer og tjenester som inngår i forskjellige funksjoner, skal bruke ordinære arter, og dermed utelates fra elimineringene, selv om dette må oppfattes å være en intern transaksjon. Kjøp av renovasjonstjenester på et formålsbygg vil være et eksempel på det.

5.3. Hvordan kommer konserninformasjon til uttrykk i det ordinære regnskapet i dag?

Selv om det ikke er formelle regler om utarbeidelse av konsernregnskap i dag, blir det likevel gitt tilleggsplysninger i det ordinære årsregnskapet om forhold til samarbeidende virksomheter, eierandeler i selskaper og eventuelle forpliktelser i noter. Videre er det også gitt regler om klassifisering av innskudd i slike virksomheter og selskaper, som kommer direkte til uttrykk i balansen. Vi ser kort nærmere på dette nedenfor.

5.3.1. Hvilke krav setter regnskapsstandarden om noter til informasjon om konsernet i kommunens årsregnskap?

Ifølge kommunal regnskapsstandard nr. 6²⁹ skal det i noter til kommunens årsregnskap gis opplysninger om:

- Kommunens garantiansvar ved utgangen av regnskapsåret.
- Kort- og langsiktig gjeld og fordringer til KF og interkommunale samarbeid etter §27 med eget særregnskap.
- Aksjer og andeler i selskaper som er ført opp som anleggsmidler skal spesifiseres etter selskap.
- Gjeld i interkommunale selskaper dersom det er sannsynlig at kommunen må dekke selskapets forpliktelser.
- I note til regnskapet til den kommunen hvor et interkommunalt samarbeid etter kommuneloven §27 har sitt hovedkontor, skal angis overføringer til/fra samarbeidet og de deltakende kommunene og fylkeskommunene, samarbeidets egne inntekter i regnskapsåret samt disponeringen av overføringer og inntekter som nevnt. I henhold til god kommunal regnskapsskikk gjelder notekravet for interkommunale samarbeid som ikke avlegger eget særregnskap. Tilsvarende opplysninger skal oppgis ved vertskommunesamarbeid etter kommuneloven kapittel 5A.

Med denne regnskapsstandarden har kommunen «avhjulpet» behovet for konsernregnskap noe ved at det framkommer i noter til kommuneregnskapet opplysninger om «forretningsmessige» forhold til «døtre». Disse spesifikasjonene kan imidlertid ikke anses å være fullstendige i et konsernperspektiv, men at dette er en spesifisering av enkelte transaksjonstyper og balanseposter.

²⁸ Se regnskapsloven §3-6.

²⁹ www.gkrs.no//KRS_6_F_Noter_og_arsberetning_vedtatt_140626_endr_151217

5.3.2. *Hvordan blir innskudd i samarbeid og selskaper klassifisert?*

Foreningen for God kommunal regnskapsskikk har utgitt to regnskapsstandarder, en for interkommunalt samarbeid etter kommuneloven (foreløpig standard) og en for engasjementer i selskaper (høringsutkast). For temaet i denne utredningen vil særregnskaper og IKS-regnskaper få analoge løsninger når det gjelder konsolidering med kommuneregnskapet. Ved etablering av samarbeidet vil kommunene skyte inn enten kapital (penger) eller anleggsmidler. I samarbeidets balanse er innskuddene klassifisert som omløpsmiddel og egenkapital (disposisjonsfond), mens tingsinnskudd som anleggsmiddel og egenkapital (kapitalkonto).

Etter KOSTRA-rapporteringen vil balanseposter bli akkumulert, dvs. at sum anleggsmidler, sum omløpsmidler og sum egenkapital kommunekasse summeres med tilsvarende for særregnskapet. Det betyr eksempelvis at et kapitalinnskudd klassifisert som andel i kommunens regnskap vil være klassifisert som egenkapital (disposisjonsfond) i særregnskapet. Omløpsmidlene som kommunen har brukt, vil i prinsippet regnes med når omløpsmidlene fra særregnskapet summeres sammen med kommunens. Tilsvarende vil, om eksemplet videreføres, kommunens finansiering av innskuddet med eksempelvis egenkapital (reduksjon fond), bli summert med særregnskapets økning i egenkapital ved en konsolidering.

I konsernbalansen gjøres det eliminerings av konserninterne kortsiktige og langsiktige fordringer og gjeld. Videre vil de løpende transaksjoner mellom samarbeidende virksomheter og kommunen gjøres med bruk av arter for interne kjøp/salg/overføringer som omtalt foran.

Engasjement i aksjeselskaper og evt. samvirkeforetak vil klassifiseres som aksjer/andeler i kommunens balanse, enten som omløpsmiddel eller anleggsmiddel. Kommunen kan også skyte inn kapital i et aksjeselskap i form av et utlån (ansvarlig lån), som blir klassifisert som utlån i balansen. Det gjøres ellers ikke konsolideringer av kjøp og salg eller balanse mellom kommunen og slike selskaper ved konsernregnskap i SSB.

5.4. **Hvordan definerer kommunene selv sitt konsern, og hvilke utfordringer ser de i dag ved at det ikke utarbeides konsernregnskap?**

I intervjuene i de åtte casekommunene er kommunene utfordret med hensyn til hvilke elementer det er viktig å presentere konserndata for, samt hvordan definere «konsernet» i sin kommune. Alle de åtte casekommunene har KF, eier andeler i IKS samt aksjer i aksjeselskap (se kapittel 4).

Alle kommunene erkjenner situasjonen med at offentlig tjenesteproduksjon i større og større grad blir utført på «utsiden» av kommunekassen. Samtidig er det, spesielt for sammenligningsformål, viktig at det totale kostnadsbildet på tjenestene blir korrekt presentert. Da blir konserndata for de ulike tjenesteområdene viktige.

Et viktig spørsmål er i hvilken grad det er forskjell på tall for «kommunekassen» og «kommunekonsernet». Flere kommuner trekker fram det at kostnaden til tjenestene allerede fremkommer i kommunekasseregnskapet gjennom kjøp av tjenester fra KF, IKS og AS. Det fremheves videre at det antakelig er balansen som vil bli påvirket i størst grad ved en konsolidering. Likevel ser vi ved uttrekk fra KOSTRA at det er til dels vesentlige avvik mellom nøkkeltall for netto driftsutgifter per innbygger for henholdsvis kommunekassen og kommunekonsernet.

Det er en oppfatning blant kommunene at sammenstillingen SSB gjør av «kommunekonsernet» per i dag er på et fornuftig nivå. Kommunene kommuniserer litt forskjellige syn på hvilke kriterier som skal legges til grunn for å bestemme hvilke KF, IKS og særbedrifter som skal inngå i et kommuneregnskap. Enkelte mener at alle virksomhetene bør inngå, uavhengig av størrelse, eierandel og tjenesteområde, altså slik det gjøres av SSB i dag. Andre mener at det bør legges vekt på hvorvidt virksomhetene utøver kommunal tjenesteproduksjon, og hvor vesentlig den enkelte

virksomhet er for kommunen sett under ett. Det er videre bred enighet om at kommunen som konsern strengt tatt også burde innbefatte aksjeselskaper, men at veien frem til at også disse blir konsolidert inn i kommunekonsernet, synes lang.

Kommunene gir et tydelig signal om at eventuelle krav til utarbeidelse av konsernregnskap for kommunene må samkjøres med sammenstillingen som gjøres av SSB for alle kommunene. Det må ikke bli et «tredje» regnskap for kommunen i tillegg til regnskapet for kommunekassen og KOSTRA-konsern.

5.5. Kun fem av 30 kommuner i vårt utvalg presenterer noen form for konserntall i sine årsregnskap for 2014

Vi har gjennomgått årsregnskap med noter for 2014 til de 30 kommunene beskrevet i kapittel 3.3.2. Vår gjennomgang viser at det kun er fem av de 30 kommunene som presenterer regnskapsinformasjon på konsernnivå i sine årsregnskaper for 2014. De fem kommunene er Molde, Ålesund, Sørumsund, Bergen og Oslo³⁰. Videre beskrives i korte trekk hvordan konserndata i de fem kommunene presenteres og hvordan den produseres.

Molde kommune presenterer hovedtall for konsernet (driftsregnskap og balanse) i note 10 til kommunens årsregnskap. I denne sammenhengen er konsernet begrenset til kommunekassen og kommunens fire KFer. Kommunen anser dermed ikke eierskap i fem IKSer som en del av konsernet ved utarbeidelse av konserntall. Regnskapet til KFene føres av kommunen sentralt. Konsolideringen er gjort ved å summere tall for hver enkelt enhet, altså at det med andre ord ikke er foretatt elimineringsoperasjoner.

Ålesund kommune presenterer konsernregnskap for kommunen i eget dokument «Ålesund kommune konsern» som inneholder driftsregnskap, investeringsregnskap og balanseregnskap. I denne sammenhengen er konsernet begrenset til kommunekassen og kommunens tre KFer. Kommunen anser dermed ikke eierskap i seks IKSer som en del av konsernet ved utarbeidelse av konsernregnskapet. Regnskapet til KFene føres av kommunen sentralt. Ved konsolideringen foretas det kun summeringer på regnskapslinjenivå, altså ikke elimineringsoperasjoner av konserninterne transaksjoner. Bakgrunnen for å utarbeide konsernregnskap er å vise den «totale balansen» til kommunen, men det sies at i senere tid er det også blitt mer fokus på «resultatsiden».

Sørumsund kommune presenterer konsernregnskapet (driftsregnskap og balanseoppstilling) som en del av dokumentet «Sørumsund kommune Årsregnskap 2014»³¹. I denne sammenhengen er konsernet begrenset til kommunekassen og kommunens to KFer. Kommunen anser dermed ikke eierskap i syv IKSer som en del av konsernet ved utarbeidelse av konsernregnskapet. I dokumentet beskriver kommunene selv prinsippene for konsolideringen: «*Konsernregnskapet er rensket for indirekte kostnader i kommunen, interne overføringer i foretakene, og overføringer mellom kommunen og foretakene og overføringer foretakene imellom. I tillegg er kommunens regnskap rensket for inntekter og utgifter i de interkommunale samarbeidsordningene etter kommunelovens §27 og §28a som Sørumsund kommune administrerer og som derfor inngår i Sørumsund kommunes budsjetter og regnskaper. I*

³⁰ Molde kommune: <http://arsrapport.molde.kommune.no/2014/økonomi>

Sørumsund kommune: <https://www.sorumsund.kommune.no/regnskap.4638695-144278.html>

Oslo kommune:

<https://www.oslo.kommune.no/getfile.php/Innhold/Politikk%20og%20administrasjon/Budsjett%2C%20regnskap%20og%20rapportering/Regnskap/Oslo%20kommunes%20regnskap%202013.pdf>

Bergen kommune: <https://www.bergen.kommune.no/omkommunen/arsmeldinger/2014/10362/article-124727>

Ålesund kommune: ikke tilgjengelig på nett

³¹ Sørumsund kommune fører i utgangspunktet sitt regnskap etter regnskapsloven.

konsernregnskapet er det da bare Sørums kommunens egne utgifter og inntekter ved samarbeidsordningene som inngår.»

Oslo kommune presenterer konsernregnskapet (driftsregnskap, investeringsregnskap og balanseoppstilling) som en del av dokumentet «Oslo kommune årsregnskap og konsernregnskap». I denne sammenhengen er konsernet begrenset til bykassen, lånefondet og kommunens KFer. Kommunene anser dermed ikke sitt eierskap i VIGO IKS og VEAS (§27 samarbeid med eget særregnskap) som en del av konsernet ved utarbeidelse av konsernregnskapet til kommunen. Oslo kommune opplyser at de foretar de samme konserninterne elimineringsene som SSB gjør ved sin sammenstilling, men konserninterne avdrag og renter føres ikke på elimineringsartene. Oslos konsernregnskap skal derfor samsvare med konserntall presentert i KOSTRA foruten at Oslo blir tillagt sin andel av regnskapspostene i VEAS og VIGO IKS. Ved oppsett av drifts- og investeringsregnskapet fremkommer ikke elimineringsene eksplisitt, men ved oppsett av konsernbalansen fremgår elimineringsene av konsernintern gjeld og fordring i egen kolonne. I Oslo kommunes økonomireglement, som er vedtatt i bystyret, er det gitt fullmakt til byrådet som kan kreve rapportering fra KFe slik at kommunen får utarbeidet konsernregnskap innen 15.2. Ifølge instruks for økonomiforvaltningen i foretakene har bystyret vedtatt³²:

3.4 Budsjett, årsregnskap og årsberetning

Bystyret presiserer at utover krav til særbudsjett, særregnskap og årsberetning i statlige forskrifter og standarder fra foreningen for god kommunal regnskapskikk, fastsetter byrådet nærmere retningslinjer for innhold, form og frister for årsbudsjett og økonomiplan, årsregnskap og årsberetning.

Dette gir altså en hjemmel til å «koordinere» regnskapsavslutningen for kommunen som konsern med de underliggende virksomhetene, altså for virksomheter med særregnskap i kommunen. En slik instruks vil normalt følges opp med årlig rundskriv om hvordan særbedriftene skal rapportere både regnskapsinformasjon og informasjon til årsberetningen fra foretakene.

Bergen kommune presenterer konsernregnskap (driftsregnskap, investeringsregnskap og balanseoppstilling) som en del av regnskapsinformasjonen i kommunens årsberetning. I konsernet inngår bykassen, lånefondet, Bergen og Omland Havnevesen Bergen Vann KF, Driftsassistansen i Hordaland Vann og Avløp IKS (DIHVA AS), og Grieghallen IKS. De to IKSene fører regnskapet etter regnskapsloven. Bergen kommune konverterer regnskapet til Grieghallen IKS i forbindelse med KOSTRA-rapporteringen, mens det er regnskapsføreren som konverterer DIHVAs regnskap. Kommunen gjør også en mindre konvertering av regnskapet til Bergen Vann KF da det ikke fører løpende omsetning til kommunen på de konserninterne artene.

Bergen kommune opplyser at de foretar elimineringsene i samsvar med det som gjøres ved sammenstilling av SSB og således skal konsernregnskapet samsvare med konserntall presentert i KOSTRA. Ved oppstilling av konsernregnskapet er det en kolonne for hvert selskap i konsernet og eliminasjoner vises i en egen kolonne. Kommunen har utarbeidet et eget rundskriv om regnskapsavslutningen og bl.a. frister for regnskapsavleggelse. Kommunen jobber også aktivt med å sikre at alle i konsernet «fører riktig», blant annet avstemmes regnskapene på høsten for å fange opp feil og avvik. Dette gjelder både feil internt i bykassen og forøvrig i konsernet.

5.6. Kommunekonsernets oppstillingsplan

Det er få som i dag presenterer konsernregnskapsoppstillinger i sine årsregnskaper, og kommunene bør i sine årsregnskaper gi mer enhetlig oppstillinger av konsernforhold. SSB gir i dag

³² Se Oslo kommunes årsbudsjett 2016 (del 2) og kapittel 15 om økonomiforvaltningen.

konsernoppstillinger på hovedoversiktsnivå, riktignok med spesifikasjoner av avvik i elimineringsprosedyrer. Den endelige rapporteringen fra SSB blir ikke publisert før 15.6, så kommunene må bygge på den foreløpige rapporteringen, og oppdatere denne for bruk i eget årsregnskap. Dette skal som kjent være ferdig innen 15.2.

Denne utredningen tar ikke mål av seg å presentere i detalj hvordan konsernregnskapsinformasjon skal vises i årsregnskapet. I og med at elimineringsprosedyrer ikke gjøres på nivå for regnskapslinje i hovedoversikt drift og investering, men ved bruk av spesifikke arter, kan et konsernregnskap antagelig presenteres på et mer aggregert nivå. Det mest nærliggende er å velge oppstillingsplanene for økonomisk oversikt drift, investeringer og balanse med kolonne for kommune (mor) og konsern. I tillegg bør det i note til årsregnskapet vises flere detaljer, både hvilke regnskapsførende enheter som inngår i konsernregnskapet (egne kolonner), og hvilke elimineringsprosedyrer som er foretatt.

5.7. Ansvarsforholdet mellom virksomheter i et (mulig) konsern

I dette kapitlet drøftes noen utfordringer i styringsdialogen mellom kommunen (kommunestyret) og underliggende eller samarbeidende enheter som i utgangspunktet kunne tenkes å bli konsolidert i et konsernregnskap.

5.7.1. Forholdet mellom kommunen og kommunale foretak

Kommunale foretak etableres for å gi deler av den kommunale virksomheten en mer selvstendig stilling enn det som gjelder i den tradisjonelle etatsmodellen. Et kommunalt foretak er en del av kommunens som rettssubjekt, hvor kommunen er part i avtaler og hefter for forpliktelser som et foretak har. Foretaket har et styre utpekt av kommunestyret, og daglig leder står i direkte underordnet linje til styret. Rådmannen har således ikke instruksjons- eller omgjøringsmyndighet overfor foretakets daglige leder. Foretaket er underordnet kommunestyret og de budsjettvedtak og instruksjoner vedtatt der. Kommunestyret vedtar foretakenes årsregnskap.

Kommunestyret skal fastsette vedtekter for foretaket.³³ Lovens krav er bare en minimumsbestemmelse slik at den enkelte kommune må supplere med det som er ønskelig uten å gå på akkord med foretakenes selvstendige stilling. I vedtektene kan det være fastsatt at foretakene skal følge felles retningslinjer (instruksjoner, reglementer o.l.) for kommunen som sådan. Disse må være vedtatt av kommunestyret som overordnet myndighet også for foretakene.

5.7.2. Forholdet mellom kommunen og interkommunalt samarbeid

For interkommunalt samarbeid vil to eller flere kommuner gå sammen om en oppgave eller tjeneste, og kommunene oppnevner et styre og fastsetter vedtekter for samarbeidet. Samarbeidet kan, som tidligere nevnt, inngå regnskapsmessig i en kontorkommune, eller oppfatte seg selv til å være selvstendig rettssubjekt, og dermed føre eget særregnskap. Vedtektene bør regulere nærmere styrets og daglig leders ansvar og oppgaver vis a vis deltakerkommunene, samt bestemmelser om regnskap og forholdet til deltakernes betaling av andel utgifter.

Kommuneloven stiller krav til at det skal være et styre for samarbeidet og at det fastsettes vedtekter med et visst minimumskrav, men det er ikke regulert nærmere de administrative oppgavene knyttet til samarbeidets oppgaver, herunder om det skal gis særskilt myndighet til kontorkommunen eller om det skal være en daglig leder. Ifølge KS' introduksjonshefte for interkommunalt samarbeid³⁴ kan «en saklig avgrenset del av styringskompetansen i klare

³³ Jf. kommuneloven §63

³⁴ KS' introduksjonshefte: Formelt interkommunalt samarbeid, juni 2013

unntakstilfeller legges til en kommune eller fylkeskommune. Dette gjør det blant annet mulig at arbeidsgiverfunksjonen kan legges til en spesiell kommune/fylkeskommune.»

På samme måte som for kommunale foretak bør det evt. gis nærmere regler for hvordan et interkommunalt samarbeid med særregnskap skal forholde seg til de deltakende kommunene og eventuelt avgi konsernregnskapstall.

5.7.3. *Forholdet mellom kommunen og interkommunale selskaper og kommunale aksjeselskaper*

Interkommunale selskaper (IKS) og kommunale aksjeselskaper (AS) er selvstendige rettssubjekter med forankring i selskapslovgivningen.³⁵ Deltakerne i et IKS hefter ubegrenset for selskapets forpliktelser, normalt etter eierandel, mens i aksjeselskaper hefter deltakerne kun for aksjekapitalen. Ellers er «forretningsmodellen» i disse to selskapsformene lik.

Representantskapet i et IKS har instruksjonsmyndighet overfor dets styre. Styret påser at IKSet drives i samsvar med vedtekter og retningslinjer fastsatt av representantskapet. Tilsvarende kan en generalforsamling i et aksjeselskap instruere dets styre.

Bakgrunnen for å etablere forretningsmodeller for interkommunalt samarbeid er primært for at selskapene driver i et konkurransemarked, og skal ha rammebetingelser som muliggjør konkurranse. Dersom det ikke var konkurranseaspektet som var framtreddende, ville andre former for interkommunalt samarbeid vært mer aktuelt. Selskapenes organer er ikke en del av forvaltningen og det folkevalgte system. Organisering av samarbeid i selskaper innebærer at den demokratiske styring og kontroll skjer indirekte gjennom de øverste selskapsorganene og gjennom oppnevning av styret for virksomhetene. Likevel kan et kommunestyre treffe vedtak om hvordan kommunen skal stemme i en bestemt sak, og som vil være bindende for kommunens representanter på representantskapet/generalforsamlingen. Kommunestyret har ingen direkte innflytelse på hvordan et aksjeselskap skal forvaltes. Det kan imidlertid vedtektsfestes at visse forvaltningssaker skal behandles av generalforsamlingen.

IKS og AS skal avlegge regnskap i henhold til regnskapsloven³⁶. For interkommunale selskaper skal årsregnskapet være avlagt innen 15. februar året etter regnskapsåret, dvs. den samme fristen som gjelder for kommuner. For aksjeselskaper skal årsregnskapet behandles på generalforsamlingen som skal holdes senest innen utgangen av juni året etter regnskapsåret. Begge selskapsformer følger altså regnskapsloven, mens IKSene skal som nevnt ovenfor «konvertere» regnskapet til KOSTRA artskontplan i forbindelse med rapporteringen til SSB 15.2.

I den grad kommuner i disse selskapsformene skulle kreve regnskapsdata i forbindelse med konsolidering og utarbeidelse av konsernregnskap, vil det også måtte instrueres i egne vedtekter, instruksjoner eller lignende. En ekstra utfordring kan være hvordan disse konsoliderte dataene skal presenteres, men et naturlig utgangspunkt er oppstillingsplanen som følger av KOSTRA-rapporteringen, dvs. økonomisk oversikt drift og investering, samt balanse. Disse oppstillingene er forskjellige fra regnskapslovens oppstillinger. Ifølge regnskapsloven er årsregnskapet mv. offentlig utarbeidet på grunnlag av regnskapslovens bestemmelser.³⁷ Det er dermed ikke hjemmel i dag for å kreve regnskapsrapportering etter annen oppstillingsform. Ovenfor er det omtalt utfordringen med forskjellige regnskapsprinsipper og konsolidering (jf. kapittel 5.2.2).

³⁵ Lov om interkommunale selskaper av 29.1.1999 og lov om aksjeselskaper av 13.6.1997 nr. 6/lov om allmennaksjeselskaper av 13.6.1997 nr. 45.

³⁶ Lov om interkommunale selskaper §27 og lov om årsregnskap mv. av 17.7.1998 nr 56 §1-2

³⁷ Se regnskapsloven §8-1

Selv om oppstillingsplanene er forskjellige mellom kommunelovens system og regnskapslovens system, er likevel det aggregerte nivået omtrent likt. Det bør derfor ikke være tungtveiende grunner til at regnskapslovselskaper ikke skulle omarbeide oppstillingsformen hvis det ble krav om konsolidering. Likevel antas det å måtte avklares og evt. reguleres i regnskapsloven. En mulig større utfordring vil være å kreve dette innen 15.2.

5.7.4. *Vurdering av ansvarsforhold i ulike former for organisering og mulighet for å utarbeide konsernregnskap*

Regelverket i dag er ikke tilrettelagt for utarbeidelse av konsolidert regnskap for kommunekonsernet. Selv ikke for kommunale foretak, som er en del av kommunen som rettssubjekt, er dette trivielt. Også der kreves det aktiv styringsinformasjon fra mor (kommunestyret) for å få oversendt regnskapsinformasjon for konsolidering. Vi har sett eksempel fra Oslo og Bergen kommuner hvor dette er gjort. For øvrig har vi ikke sett veiledere eller regler/retningslinjer på at konserninformasjon er krevd.

Dersom konserninformasjon vurderes kun ut fra ansvarsforholdet mellom mor (kommunen) og de underliggende eller samarbeidende virksomhetene, må dette gjøres etter instruks fra kommunestyret, enten i vedtekter eller instruks til foretak, til interkommunalt samarbeid eller gjennom representantskap og generalforsamling i selskapene. Det kan være lang vei å gå for at alle disse virksomhetene får innarbeidet dette i sine respektive regler.

Antagelig er det prinsipielt riktigste å ta inn regler om konsolidering av regnskaper i kommuneloven eller i forskrifter til kommuneloven. Da dekkes de virksomheter som reguleres av denne. Interkommunale selskaper har allerede en rapporteringsplikt til SSB. De interkommunale selskapenes eventuelle konsernregnskapsrapportering til de deltakende kommuner bør tas inn i selve loven. Det vil da også gjelde for kommunale foretak som driver næringsvirksomhet.

Når det gjelder regnskapslovselskapene, kan det være mer omstendelig å kreve lovregulering av konsernrapportering til kommunene. Konsernregnskapsreglene etter denne loven gjelder for selskaper som er nevnt i selve loven, og det er et atskillig større «løft» å få kommuner til å følge regnskapsloven. Om man ellers kan regulere at disse selskapene skal avgi konsernregnskap til kommuner som tilfredsstiller kriteriene for bestemmende innflytelse, og at konsernregnskapet skal avgis etter en oppstillingsplan som gjelder for kommuner, er kanskje mindre krevende, men langt fra trivielt.

Det kan konkluderes med at ansvarsforholdet mellom kommunestyret og foretakenes styre er klart, men at få har innarbeidet regler for konsolidering av foretakenes regnskaper med kommunens. Ansvarsforholdet til interkommunalt samarbeid må reguleres i regler vedtatt i styret for samarbeidet, der de deltakende kommunene må bestemme konsolidering med kommunene. Det er ikke kjent om noen samarbeider har slike bestemmelser. Når det gjelder forholdet til interkommunale selskaper og aksjeselskaper må kommunenes representanter eventuelt kreve konsolidering med de deltakende kommunene i egne beslutninger, men at særlig for aksjeselskaper vil dette være ekstra utfordrende uten forankring i felles regnskapslovgivning.

5.8. Kommunen har ikke en bevisst rollen som mor i konsern

5.8.1. *Eierstyring begrenser seg ofte til bevilgninger og økonomiske mål*

KS har utgitt egen anbefaling om eierstyring mv.³⁸ Der framkommer det at selv om deler av den kommunale virksomheten er lagt ut i selskap, har kommunestyret det overordnede ansvaret. Det er viktig å opprettholde god folkevalgt styring, heter det.

³⁸ Anbefaling om eierstyring, selskapsledelse og kontroll (2015).

Som ledd i eierstrategien, bør det utarbeides eierskapsmeldinger med følgende anbefalte disposisjon:

1. Oversikt over kommunens virksomhet som er lagt i selskaper og samarbeid.
2. Politisk styringsgrunnlag gjennom kommunens prinsipper for eierstyring.
3. Juridisk styringsgrunnlag knyttet til de ulike selskaps- og samarbeidsformene.
4. Formålsdiskusjon og selskapsstrategi knyttet til de ulike selskapene, herunder styringsdokumentene.
5. Selskapenes samfunnsansvar knyttet til miljø, likestilling, åpenhet, etikk osv.

Kommunestyrene bør fastsette de overordnede prinsippene for sitt eierskap ved å utarbeide en eierskapsmelding. Den vil sikre et grunnlag for nødvendige styringssignaler til selskapene og tydeliggjøre de folkevalgtes ansvar. Den vil også bidra til å skaffe oversikt over kommunens samlede virksomhet, og bidra til mer åpenhet overfor omverden. Deltar kommunen i flere selskaper sammen med andre kommuner, bør det også utarbeides en felles eierskapsmelding.

Anbefalingen sier videre at vedtektene for aksjeselskaper og kommunale foretak, samt selskapsavtalen for IKS, regulerer viktige sider ved selskapenes og det kommunale foretakets rettsforhold. Hovedintensjonen er å regulere forholdet mellom eierne og mellom eierne og selskapet, eller interne forhold i virksomheten. For å underbygge vedtektene/selskapsavtalen og regulere styringen, kan det være hensiktsmessig å utarbeide andre styringsdokumenter. Disse er ikke lovfestet, men er ment å sikre bevist eierstyring og å tilstrebe åpenhet og gjennomsiktighet i kommunal tjenesteproduksjon når den er organisert i selskaper.

Samhandlingen mellom kommunestyret og eierorganet er ikke regulert. Eierstyringen skal skje gjennom eierorganet for selskapene og gjennom kommunestyret for foretakene. For AS og IKS bør det etableres forutsigbare kommunikasjonsformer mellom kommunestyre og eierorganet som forankres i eierskapsmeldingen.

Anbefalingen sier også noe om konsern. Blant annet bør ikke styremedlemmer i morselskap sitte i styret til datterselskap, men konserndirektøren kan være representert i datterselskapenes styrer. Styret i morselskap bør ikke sitte i styret til datterselskap fordi styret i morselskap utgjør generalforsamling i datterselskap. Bestemmelsen er viktig for å unngå rolleblanding i konsernforhold.

Eierstyring med «døtre» ble diskutert med casekommunene. Den viktigste styringen med disse var arbeidet med utkast til budsjett og økonomiplan, og at kommunestyret som regel satte økonomiske mål eller begrensninger gjennom bevilgningene. Ellers var det et generelt inntrykk at rådmannsnivået hadde liten samhandling med KF og IKS, særlig IKS. Også NIBR-rapport³⁹ hevder at eierstyring er komplekst og at mange folkevalgte mangler forutsetninger for å sette seg inn i det.

5.8.2. Det er liten kontroll med regnskapsdata fra særbedriftene som inngår i konsernregnskapet

Vår kartlegging viser som nevnt at det kun er fem av 30 kommuner i vårt utvalg som presenterer konsernregnskap i en eller annen form som en del av sitt årsregnskap eller årsberetning. Blant våre åtte casekommuner var det fire som presenterte konserntall i en eller annen form. I intervjuene med casekommunene ble de fire som ikke utarbeider konsernregnskap, spurt om det var planer for å utarbeide konsernregnskap/-oversikter. Vårt inntrykk er at ingen av disse kommunene var kommet særlig langt i dette arbeidet, og det var heller ikke tatt beslutning om hvorvidt det skulle

³⁹ NIBR-rapport 2015:1 Kommunale selskap og folkevalgt styring gjennom kommunalt eierskap.

utarbeides konserntall for bruk i årsregnskapet. Vi er heller ikke kjent med at det foregår formelle prosesser for dette.

Videre ble casekommunene spurt om i hvilken grad de har kontroll med regnskapstallene som blir rapportert inn til SSB av KFer, IKSer og eventuelt §27 samarbeid med særregnskap. Dette er særlig aktuelt all den tid vår kartlegging viser at alle de åtte casekommunene benytter konserntall i sine finansielle analyser i årsberetningen, samt at andre kommuner bruker konserndata fra KOSTRA til sammenligning. Bergen og Oslo kommuner synes å ha kontroll med tallene som senere fremkommer i KOSTRA. Oslo kommune sender rapporteringen fra sentralt hold for hele konsernet⁴⁰, mens Bergen kommune utarbeider et konsernregnskap som skal samsvare med konsernregnskapet i KOSTRA. I øvrige kommuner synes det å være liten eller ingen kvalitetssikring av regnskapstall som rapporteres, hvis ikke kommunene selv fører regnskapet. Indirekte betyr dette at kommunen forutsetter at regnskapsdata som rapporteres fra særbedriftene til SSB er korrekte.

Kommunene sentralt står for regnskapsføringen i en rekke KFer, men også i enkelte IKSer. IKSeene fører som hovedregel regnskapet etter regnskapsloven, men vår kartlegging viser at det også er en del KFer som gjør dette. Blant annet fører alle KFene i Drammen kommune regnskapet etter regnskapsloven. I våre intervjuer er det ingen som opplyser at de kvalitetssikrer konverteringen fra regnskapsloven til KOSTRA-rapportering, eller at de har innhentet informasjon på at revisor har attestert på metoden for slik konvertering.⁴¹ Etter vår mening synes det å være et misforhold mellom vekten som legges på data fra konsernregnskapet i økonomianalysene og det manglende arbeidet med å kvalitetssikre at særbedriftene rapporterer korrekt.

Vårt inntrykk er at det i liten grad jobbes med å kvalitetssikre at foretakene og spesielt IKSeene har samme forståelse for hvilke funksjoner som skal benyttes, herunder i hvilke tilfeller det skal benyttes konserninterne elimineringsarter. Det opplyses at det generelt er lite kontakt mellom IKSeene og kommunene og vi er ikke kjent med at kommunene for eksempel tilbyr kurs/opplæring i kommunale regnskapsprinsipper.

5.8.3. *Det fremkommer store differanser mellom elimineringsartene*

Vi har mottatt en rapport over rapporterte tall til SSB på elimineringsartene for de åtte casekommunene. Vi har sammenstilt dataene i tabellen nedenfor.

	Differanse mellom kjøp og salg/ refusjon IKS (art 375 og 775)	Differanse mellom over- føringer IKS (art 475 og 895)	Differanse mellom kjøp og salg/ refusjon KF (art 380 og 780)	Differanse mellom over- føringer KF (art 480 og 880)	Sum differanser
Moss	18 951 000	43 000	-4 315 000	532 000	15 211 000
Oslo	143 018 000	228 000	-75 980 000	-26 747 000	40 519 000
Drammen	21 534 000	15 588 000	-10 195 000	22 433 000	49 360 000
Sandnes	-7 182 000	-448 000	-655 000	-	-8 285 000
Stavanger	-1 695 000	22 454 000	-18 034 000	1 000	2 726 000
Bergen	-	-	-7 000	-	-7 000
Molde	-39 629 000	1 000	-18 184 000	-	-57 812 000
Ålesund	-13 574 000	1 572 000	848 000	-	-11 154 000

Tabell 6: Illustrasjon over differanser mellom elimineringsartene på innrapporterte tall for de åtte casekommunene i 2014. Kilde: utarbeidet av BDO basert på data mottatt av KS.

Generelt ser vi to hovedgrunner til at det kan oppstå differanser:

- Kommunen og konsernet forøvrig benytter ikke samme prinsipper for funksjons- og artsbruk.
- Kommunen får, gjennom sin eierandel i IKS og §27 samarbeid, tildelt en andel av hver enkelt regnskapspost. Denne andelen kan avvike fra faktiske regnskapsførte tall i kommunen.

⁴⁰ Unntatt for VEAS og VIGO IKS

⁴¹ Kfr. rapporteringsforskriften (KOSTRA) § 10 sjette ledd

Vi har ikke hatt anledning til å gjennomgå avvikene i hver enkelt kommune, men har forsøkt å analysere differansene for Stavanger kommune og Molde kommune. For Stavanger kommune er summen av differansene relativt lav, mens det er relativt store differanser mellom artene 475/895 og artene 380/780. Det første avviket (art 475/895) skyldes i stor grad at Stavanger kommune har ført kr 24.652.000 på funksjon 385 art 475, mens det ikke er rapportert inn beløp på funksjon 385 art 895. Videre skyldes det andre avviket (art 380/780) forskjellige differanser på til sammen 33 ulike funksjoner.

For Molde kommunes del skyldes det store avviket mellom art 375/775 at Romsdalshalvøya Interkommunale Renovasjonsselskap IKS (RIR IKS) og Krisesenteret for Molde og Omegn fremkommer med henholdsvis kr 36.667.000 og kr 2.841.000 på art 775, mens det ikke fremkommer beløp på art 375. Videre skyldes avviket mellom art 380/780 i stor grad at Tøndergård skole og ressurscenter fremkommer med kr 20.706.000 på funksjon 202 art 780, mens det på funksjon 202 art 380 fremkommer kr 5.699.000.

5.9. Hvilke utfordringer ser kommunene ved å produsere et konsernregnskap i dag?

Tidsaspektet trekkes frem av kommunene som ikke utarbeider konsernregnskap, som det største hinderet per i dag. Utfordringen ligger i å få rapportering fra «datterselskapene» i tide til at det kan utarbeides et konsernregnskap for kommunen innen fristen 15.2. Spesielt gjelder dette for IKSene som i stor grad opererer relativt uavhengig fra kommunene. Kommuneadministrasjonen sier at det mangler konkrete verktøy for å kreve slik rapportering.

Flere kommuner trekker også frem at de måtte hatt ekstra ressurser for å utarbeide et konsernregnskap. Dette gjelder i størst grad i implementeringsfasen der system og rutiner for rapportering og teknisk utarbeidelse av konsernregnskapet skal på plass. Det er vanskelig å konkretisere hvor mye ressurser som eventuelt må settes inn. I Bergen kommune gis det uttrykk for at selve konsolideringen går greit, og Bergen kommune er antagelig den eneste som har gjort en fullstendig konsolidering. I Oslo kommune opplyses det at det brukes relativt store ressurser sentralt i forbindelse med årsavslutningen og utarbeidelse av konsernregnskapene, men etter vår vurdering skyldes dette i stor grad at også kommunekassen i Oslo er organisert som et «konsern» med bydeler.

Videre nevnes det av mange en usikkerhet rundt kvaliteten på regnskapsføringen i KFSene og IKSene. Særlig gjelder dette IKSer som løpende fører regnskapet etter regnskapsloven og «konverterer» til kommunal artskontoplan i forbindelse med KOSTRA-rapporteringen. Dersom et konsernregnskap skulle inn som en del av kommunenes offisielle årsregnskap, ville nok oppmerksomheten økt på korrekt regnskapsføringen i IKSene, og da også kommunens ressurser for å oppnå dette.

6. Hvilken styringsinformasjon benytter kommunene i dag?

Kommunenes oppdrag er å yte («produsere») velferdstjenester, og de fleste kommuner fremstår i dag som store virksomheter. De styres likevel av folkevalgte representanter og ikke av profesjonelle styremedlemmer. Dette stiller store krav til styringsteknikken: administrasjonen må være en profesjonell saksutreder og samtidig klare å fremstille sakene slik at «folk flest» kan forstå og forholde seg til dem.

Gjennom KOSTRA-rapporteringen publiserer SSB omtrent 2.000 indikatorer. Kommunene kan sammenligne både volum, enhetskostnader og kvalitet i mange tjenester. Foreløpige KOSTRA-tall kommer i midten av mars, mens endelige tall publiseres i midten av juni. Mange kommuner legger mye arbeid i å sammenligne seg med andre kommuner hvert år, enten i årsmeldingen, i egne KOSTRA-analyser utarbeidet etter årsmeldingen, eller i økonomiplanen. KS lager

sammenligningsrapporter for de ti største kommunene i landet hvert år («ASSS-samarbeidet»), og disse rapportene utgis i august/september, og er blant annet grunnlag for budsjettarbeidet i disse kommunene.

I dette kapitlet vil vi drøfte hva vi mener er de viktigste økonomiske nøkkeltallene for kommunene og viser at det per i dag er til dels store forskjeller mellom kommunekassen og kommunekonsernet for disse nøkkeltallene i mange kommuner. Videre presenterer vi resultatet fra vår undersøkelse rundt kommunenes bruk av nøkkeltall for kommunekassen og kommunekonsernet i utvalgte styringsdokumenter.

6.1. Hvilke økonomiske styringsdata bør inngå i kommunale styringsdokumenter?

Regulatorisk er det stilt få krav til innholdet i kommunale styringsdokumenter. Kommunene er pålagt å utarbeide budsjett- og regnskaps skjemaer både for drift og investeringer, samt økonomiske oversikter for de samme regnskapsdelene. I tillegg skal det utarbeides en balanse. Det stilles ingen krav om finansielle nøkkeltall eller sammenligning med andre kommuner. Likevel benyttes det i stor grad nøkkeltall, og sammenligning av disse mot andre kommuner, i kommunenes styringsdokumenter.

6.1.1. *De viktigste finansielle størrelsene er netto driftsresultat, gjeldsgrad og størrelse på disposisjonsfond*

Det er alminnelig enighet i kommunesektoren om at nøkkeltall er viktig i økonomistyringen. Kommunene bør derfor sette seg mål for de viktigste nøkkeltallene, og rapportere resultatene. Kommunaldepartementet uttrykker det slik i sin veileder for økonomiplanlegging⁴²:

«En forutsetning for god økonomistyring, er at kommunene etablerer lokale målsettinger på enkelte sentrale nøkkeltall. Dette kan for eksempel gjelde: netto driftsresultat, egenfinansiering for investeringer, kapitalutgiftsgrad, gjeldsgrad, disposisjonsfond.»

Vi oppfatter departementets anbefaling som en beskrivelse av beste praksis. Kommuner som styrer godt vedtar måltall for de viktigste finansielle nøkkeltallene, såkalte «finansielle handlingsregler». Nøkkeltallene gjør at styringen konsentreres om det viktigste. Antakelig gjør nøkkeltallene at økonomien blir lettere å forstå for folk flest. Nøkkeltall kan også sammenlignes med anbefalte verdier og resultater i andre kommuner.

I denne utredningen vil vi legge mest vekt på tre av nøkkeltallene, da disse etter vår mening er de viktigste i forhold til å presentere kommunens finansielle stilling i styringsdokumentene:

- **Netto driftsresultat i prosent av driftsinntektene (resultatgraden).** Netto driftsresultat måler hva som er igjen, etter at løpende driftsutgifter og finansutgifter (renter og avdrag) er dekket. Det er nødvendig med et positivt netto driftsresultat for å ha en buffer mot uforutsette forhold, og å kunne sikre egenfinansiering av investeringer. Dette finansielle nøkkeltallet anses å være den viktigste indikatoren for sunn kommuneøkonomi. Teknisk beregningsutvalg for kommunesektoren anbefaler at netto driftsresultat bør minst være på 1,75 prosent av driftsinntektene. Vi mener imidlertid at et nivå på netto driftsresultat må vurderes individuelt, særlig ut fra den enkelte kommunes investeringstakt og lånebehov. Antagelig bør nivået for mange være høyere enn 1,75%. I sist avlagte regnskap (2014) var gjennomsnittlig resultatgrad i kommunekassene 1,0 prosent (alle kommuner uten Oslo). I kommunekonsernene var gjennomsnittet 1,2 prosent.

⁴² KMD (KRD) – veileder i økonomiplanlegging i kommuner og fylkeskommuner, desember 2013 (H2303).

Ifølge KS' budsjettundersøkelse for 2016 var budsjettert netto driftsresultat i forhold til driftsinntektene på 0,7% for kommuner under 10.000 innbyggere, stigende til 1,8% for kommuner over 60.000 innbyggere, et gjennomsnitt for utvalgskommunene på 1,3%. Dette er ca. 0,5 prosentpoeng høyere budsjettet for 2015, men altså 0,5 prosentpoeng lavere enn anbefalt nivå fra TBU.

- **Netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene (gjeldsgrad).** Netto lånegjeld er innlån fratrukket utlån og ubrukte lånemidler. Stor gjeld gir høye utgifter til renter og avdrag som binder opp driftsmidler og påfører i tillegg kommunene renterisiko. Kommunene tar vanligvis opp lån med svært lang nedbetalingstid, gjerne 30-40 år. Gjennomsnittlig gjeldsgrad i kommunekassene ved sist avlagte regnskap (2014) var 70% (alle kommuner uten Oslo). I kommunekonsernene var gjennomsnittet 79 prosent. Generelt bør det være et mål å holde gjeldsgraden nede for å sikre økonomisk handlefrihet. Et absolutt normtall er utfordrende å sette da dette må sees i sammenheng med hver enkelt kommunes samlede finansiering. Gjeldsgraden i kommunene varierer fra rundt 0% til over 180%.⁴³ Ifølge KS' budsjettundersøkelse for 2016 var andel netto lånefinansiering (ekskl. budsjetterte videreutlån) samlet sett for utvalgskommunene 69%. Antagelig bør gjeldsgraden ligge omkring landsgjennomsnittet, helst ned mot 50%.
- **Disposisjonsfond i prosent av driftsinntektene.** Disposisjonsfondet er oppsamlet fri egenkapital, disponibel for både driftsformål og investeringsformål. Det er kommunens reserver mot regnskapsmessige underskudd (uforutsett utgifter og/eller svikt i inntekter) og en mulig kilde til å finansiere nødvendig omstilling. Gjennomsnittet for disposisjonsfond i prosent av driftsinntektene for kommunekassene ved sist avlagte regnskap (2014) var 5,2% (alle kommuner uten Oslo). I kommunekonsernene var gjennomsnittet 6,4 prosent. Også for disposisjonsfondet er det utfordrende å sette et normtall, og statistikken viser at nøkkeltallet svinger fra 0% til over 50%. Antagelig bør disposisjonsfondet utgjøre omtrent landsgjennomsnittet, i alle fall 5%.

Departementet nevner ellers disse nøkkeltallene:

- **Egenfinansiering av investeringer i prosent av samlede investeringsutgifter:** Nøkkeltallet uttrykker hvor stor del av investeringene som finansieres over den løpende driften. Flere kommuner har måltall for sin evne til å finansiere investeringer uten lån.
- **Kapitalutgiftsgrad:** Det betyr sum renter og avdrag i prosent av samlede driftsinntekter og uttrykker hvilken belastning renter og avdrag har på driften.

I tillegg til disse nøkkeltallene er mange kommuner opptatt av nøkkeltall for likviditet, dvs. å være betalingsdyktig ved forfall.

Etter vår mening har kommuner med 2 prosent driftsoverskudd, under 50 prosent lånegjeld og minimum 5 prosent disposisjonsfond viktige kjennetegn på en sunn økonomisk stilling. Nedenfor viser vi hvor mange kommuner (på konsernnivå) som oppfylte disse kriteriene i 2014.

⁴³ KOSTRA 2014

	Netto driftsresultat i prosent av drifts-inntektene	Netto lånegjeld i prosent av drifts-inntektene	Disposisjonsfond i prosent av drifts-inntektene
Antall kommuner som oppfylte våre anbefalinger	155 over 2%	89 under 50%	200 over 5%
Antall kommuner bedre enn landsgjennomsnittet	219 over 1,2%	264 under 79%	153 over 6,4%

Tabell 7: Illustrasjon over antall kommuner som oppfyller gitte kriterier for de etter vår mening viktigste finansielle nøkkeltallene. Kilde: Utarbeidet av Agenda Kaupang basert på konserndata fra KOSTRA 2014.

Videre var det i 2014 bare 39 kommuner som oppfylte «anbefalingene» for alle nøkkeltallene, mens 80 kommuner var bedre enn landsgjennomsnittet for alle tre nøkkeltall.

Det må bemerkes at det i praksis benyttes flere varianter av disse nøkkeltallene. Eksempelvis er det kommuner som erstatter avdrag med avskrivninger i netto driftsresultat, mens andre ikke tar med «selvfinansiert» gjeld når de beregner netto lånegjeld.

6.1.2. Viktig å sammenligne tjenesteproduksjonen

Målet for kommunene er ikke størst mulig overskudd, men å levere best mulig tjenester innenfor disponible rammer. Det er ingen fasit for verken kvalitet, volum eller enhetspriser for kommunale tjenester. For å finne gode løsninger, må kommunene sammenligne seg med hverandre, eksempelvis sammenligne kostnadsnivå. Med kostnadsnivå mener vi ulike data om volum og enhetspriser i kommunenes tjenesteproduksjon. De mest målrettede kommunen vil i tillegg til å sette mål for økonomiske nøkkeltall også sette seg mål for kvalitet og effektivitet.

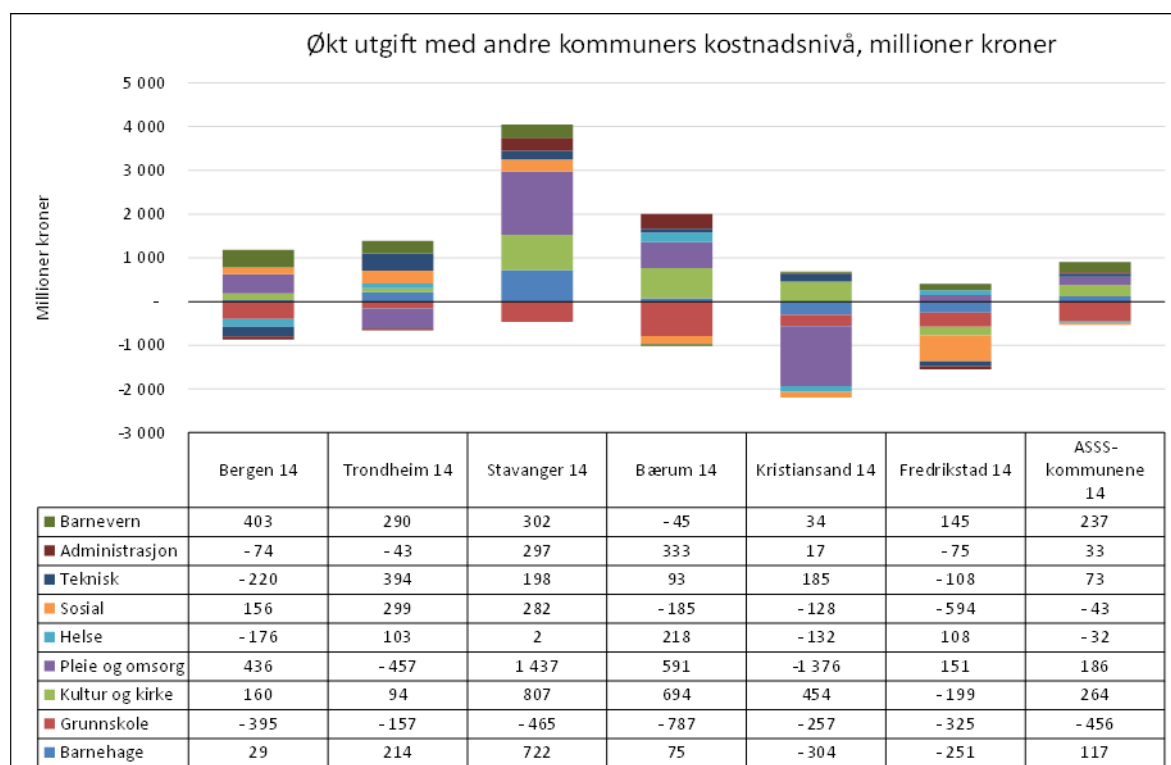
I Kommunaldepartementets veileder for økonomiplanlegging (H-2303) poengteres det at kommunene må «identifisere det økonomiske handlingsrommet». Inntektssiden i en kommune ligger ganske fast, mens utgiftsnivået kan påvirkes i større grad. Kommunene må finne ut hvor det er mulig å få mer ut av ressursene, eventuelt hvor omfanget av tjenester kan reduseres (nedprioriteres), ifølge veilederen.

Etter vår vurdering er kostnadsanalyser like viktige som finansielle analyser i kommunale styringsdokumenter. Det er gjennom kostnadsanalyser av ulike tjenester at kommunene viser hvor effektivt kommunen drives, og hvordan kommunen prioriterer. I en slik analyse mener vi at det viktigste nøkkeltallet er netto driftsutgifter per innbygger, korrigert for utgiftsbehov. Samlede netto driftsutgifter er driftsutgifter minus driftsinntekter for alle tjenestene, eksklusiv finansposter. Tjenesteproduksjonen i kommunene avgrenses ved KOSTRA-funksjonene 100 politisk styring til 393 drift av gravplasser.

Kommunene har ulike behov for tjenester blant annet på grunn av ulik demografi, geografi og sosiale forhold. Både KS og konsultentselskaper bruker behovskorrigerede netto driftsutgifter i ulike tjenester i den overordnede sammenligningen av kommunenes økonomi. Behovskorrekasjonen tar utgangspunkt i KMDs behovsberegning i det kommunale inntektssystemet («grønt hefte»⁴⁴). Etter vår kjennskap utarbeider kommunene i liten grad slike behovskorrigerede analyser selv.

Det er relativt store kostnadsforskjeller mellom kommunene. Ifølge en analyse fra Agenda Kaupang ville netto driftsutgifter i Oslo kommune i 2014 øke med 3,5 milliarder kroner hvis Oslo kommune hadde hatt samme kostnadsnivå i alle tjenester som Stavanger kommune (fra 32 til 35,5 milliarder). Figuren nedenfor viser nettopp Oslo kommunes endringer i driftsutgifter gitt andre kommuners utgifter på tjenestenivåene (summen av søylene).

⁴⁴ Statsbudsjettet – det økonomiske opplegget for kommuner og fylkeskommuner etter Stortingets budsjettvedtak. Inntektssystemet for kommuner og fylkeskommuner (Grønt hefte – beregningsteknisk dokumentasjon).



Figur 9: Økt utgift i Oslo kommune med kostnadsnivået i andre kommuner 2014. Konsernregnskapstall fra KOSTRA for 2014. Kilde: Utarbeidet av Agenda Kaupang basert på konsernregnskapsdata fra KOSTRA 2014.

Variasjonen i behovskorrigerte netto driftsutgifter per innbygger i ulike tjenester kan komme av ulikt volum av tjenester eller ulik enhetspris.

Eksempler på volum-nøkkeltall:

- Dekningsgrad sykehjem
- Dekningsgrad barnehage
- Dekningsgrad sosialhjelp

Eksempler på sentrale enhetskostnader i ulike tjenester:

- Netto utgift per elev i grunnskolen
- Netto utgift per plass i barnehage (korrigert for alder og oppholdstid)
- Netto utgift per plass i sykehjem
- Netto utgift per innbygger til brannvesenet
- Netto utgift per innbygger til administrasjon og styring
- Netto utgift per sosialklient

6.2. Det er til dels store forskjeller mellom styringsinformasjon basert på data fra kommunekassen og fra kommunekonsernet i mange kommuner

Som tidligere beskrevet blir konsernregnskapet viktig, da kommunene blant annet har flyttet betydelige deler av tjenesteproduksjonen ut av kommunekassen. Da kan både de finansielle nøkkeltallene og enhetskostnadene i kommunekassens regnskap bli misvisende i en analyse av kommuneøkonomien. Det er nøkkeltall basert på regnskapsdata for det samlede kommunekonsernet som gir det korrekte bildet.

6.2.1. For landet som helhet er store forskjeller på de finansielle nøkkeltallene mellom kommunekasse og konsern

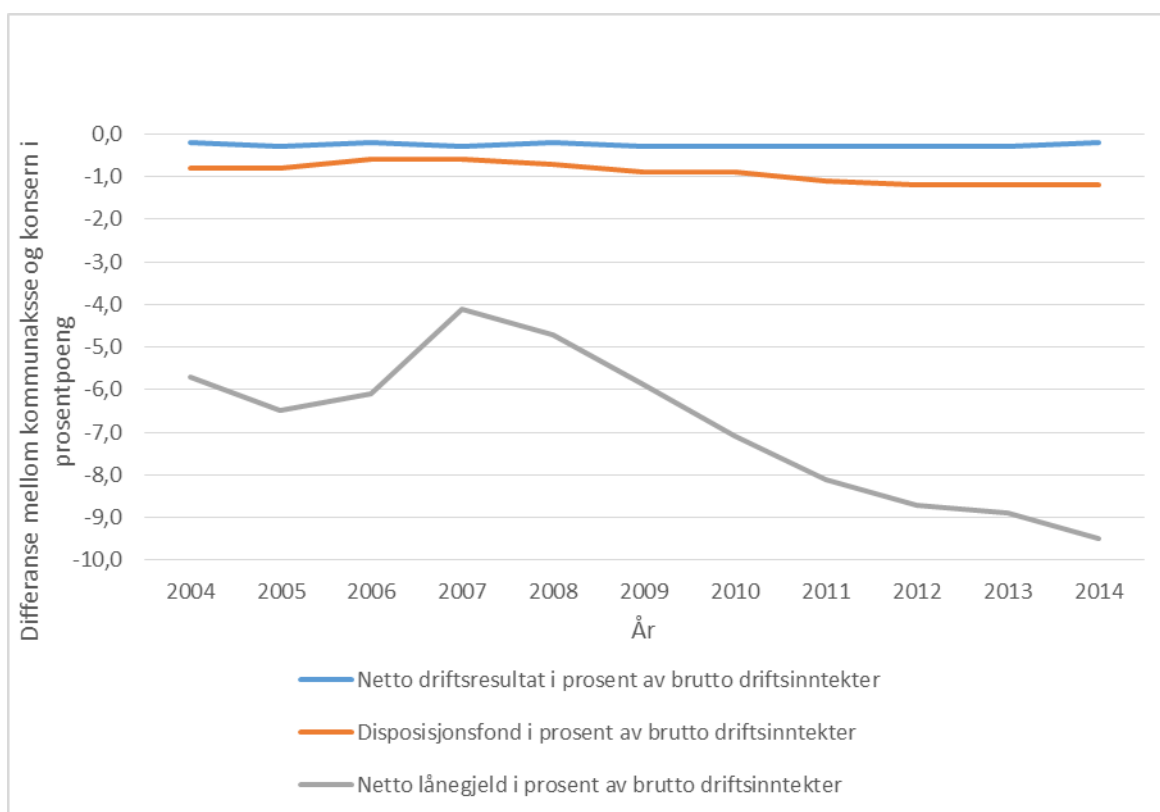
Nedenfor viser vi, for kommunene samlet, differansen mellom kommunekassen og konsernet for våre fire prioriterte nøkkeltall.

Nøkkeltall			Differanse	
	Kommune- kassen	Kommune- konsernet	(kommunekasse - konsern)	Differanse i prosent
Netto driftsresultat i prosent av driftsinntektene	1,0 %	1,2 %	-0,2 prosentpoeng	-20,0 %
Netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene	69,8 %	79,3 %	-9,5 prosentpoeng	-13,6 %
Disposisjonsfond i prosent av driftsinntektene	5,2 %	6,4 %	-1,2 prosentpoeng	-23,1 %
Netto driftsutgifter per innbygger (i kroner)	52 152	51 974	178 kroner	0,3 %

Tabell 8: Differanse mellom de utvalgte nøkkeltallene for kommunekasse og konsern 2014. Kilde: KOSTRA. Tall uten Oslo kommune.

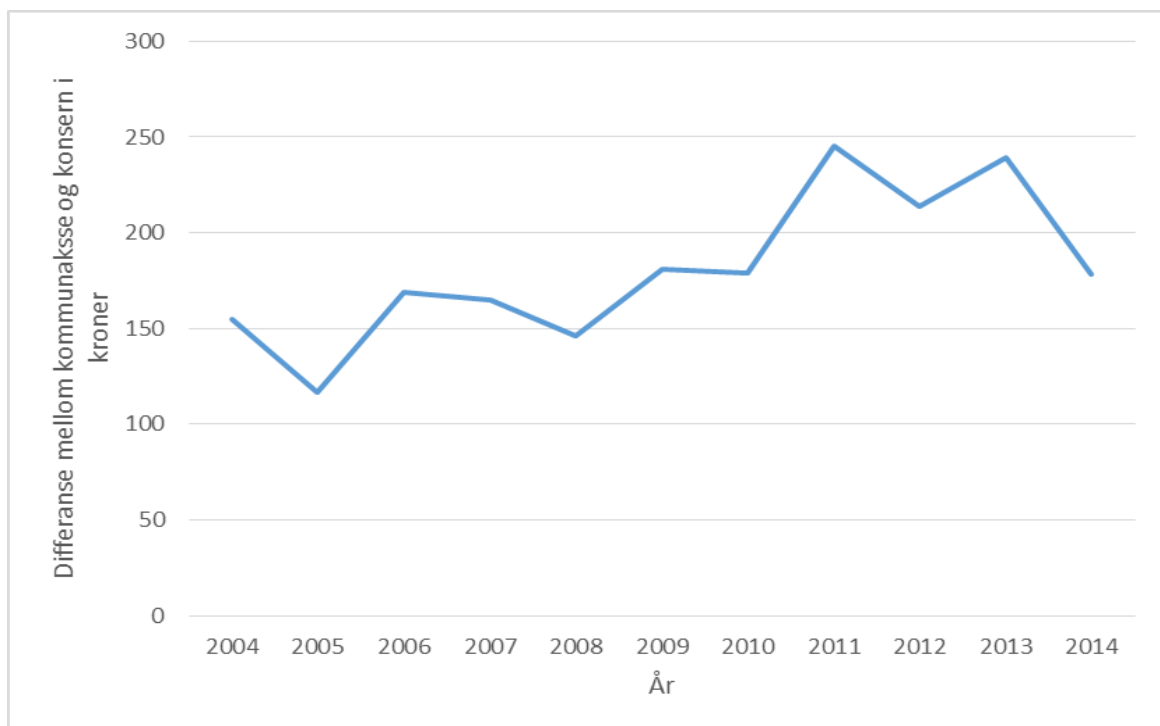
Tabellen over viser at det for kommunene samlet er relativt store differanser mellom nøkkeltallene på kommunekassenivå og konsernnivå. Tre av fire nøkkeltall viser bedre verdier på konsernnivå, mens netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene er noe høyere på konsernnivå enn kommunekassenivå.

Differansene mellom nøkkeltallene for konsernet og kommunekassen er ganske stabile de 10 siste årene. Det gjelder både for netto driftsresultat, disposisjonsfondet og netto driftsutgifter per innbygger. Unntaket er netto lånegjeld. Stadig mer av netto lånegjeld er flyttet ut av kommunekassen. I 2004 var netto lånegjeld i konsernet 6 prosentpoeng høyere enn i kommunekassen, mens differansen var 10 prosentpoeng i 2014. For utvikling i alle de fire nøkkeltallene fra 2004 til 2014 vises det til Figur 10 og Figur 11 nedenfor.



Figur 10: Differanse mellom kommunekassetall og konserntall for tre utvalgte nøkkeltall for årene 2004 til 2014. Gjelder totalt for alle kommuner foruten Oslo. Kilde: Utarbeidet av Agenda Kaupang basert på data fra KOSTRA 2014.

Differanse mellom kommunekasse og konsern når det gjelder netto driftsutgifter per innbygger



Figur 11: Differanse mellom kommunekassetall og konserntall for netto driftsutgifter per innbygger for årene 2004 til 2014. Gjelder totalt for alle kommuner foruten Oslo. Kilde: Utarbeidet av Agenda Kaupang basert på data fra KOSTRA 2014.

Dersom vi går litt dypere i tallmaterialet finner vi store forskjeller mellom kommunene. I 15-20 prosent av kommunene er det betydelige forskjeller mellom nøkkeltall for konsernet og kommunekassen. Nedenfor vises en tabell over antall kommuner som etter vår mening har betydelige differanser mellom kommunekassen og kommunekonsernet for de fire prioriterte nøkkeltallene.

Nøkkeltall	Absolutt differanse mellom kommunekasse og konsern	Antall kommuner
Netto driftsresultat i prosent av driftsinntektene	0,5 prosentpoeng eller mer	52 (12%)
Netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene	10,0 prosentpoeng eller mer	32 (7%)
Disposisjonsfond i prosent av driftsinntektene	1,0 prosentpoeng eller mer	30 (7%)
Netto driftsutgifter per innbygger	500 kr. eller mer	39 (9%)

Tabell 9: Antall kommuner med det som etter vår mening er betydelig differanse mellom kommunekassen og kommunekonsern for utvalgte nøkkeltall. Kilde: Utarbeidet av Agenda Kaupang basert på data fra KOSTRA 2014.

For å se på «ekstremtilfellene» har vi sortert ut de ti kommunene som har størst differanser mellom kommunekassen og kommunekonsernet for våre prioriterte nøkkeltall. Resultatet er presentert i tabellen nedenfor og viser til dels store differanser samtidig som det med all tydelighet viser behovet for å bruke nøkkeltall på konsernnivå i styringsdokumentene.

Forskjeller mellom kommunekasse og kommunekonsern når det gjelder utvalgte nøkkeltall. De ti kommunene med størst forskjeller i 2014.

Netto driftsresultat i prosent av driftsinntektene		Netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene		Disposisjonsfond i prosent av driftsinntektene		Netto driftsutgifter per innbygger	
Kommune	inntektene	Kommune	inntektene	Kommune	inntektene	Kommune	per innbygger
Vestvågøy	2,7 %	Moss	-64 %	Trysil	-4,4 %	Måsøy	6 081
Sirdal	1,9 %	Drammen	-66 %	Træna	-4,6 %	Sørum	3 962
Stavanger	-1,1 %	Arendal	-68 %	Hamar	-4,6 %	Drammen	2 735
Nes (Ak.)	-1,1 %	Oslo	-69 %	Bokn	-5,6 %	Oslo	2 374
Valle	-1,1 %	Ålesund	-75 %	Sola	-6,0 %	Arendal	2 266
Flora	-1,1 %	Sandnes	-85 %	Eidskog	-6,6 %	Moss	1 812
Fredrikstad	-1,2 %	Stord	-86 %	Stavanger	-7,2 %	Aurland	1 778
Moss	-1,3 %	Sørum	-100 %	Valle	-8,3 %	Flora	-2 126
Sørum	-2,3 %	Molde	-101 %	Aurland	-10,5 %	Molde	-2 999
Måsøy	-4,8 %	Ulstein	-120 %	Drammen	-15,8 %	Vestvågøy	-3 547

Tabell 10: De ti kommunene med størst differanse mellom kommunekasse og konsern for de fire prioriterte nøkkeltallene. Kilde: Utarbeidet av Agenda Kaupang basert på data fra KOSTRA 2014.

Tabellen viser altså følgende «ekstremverdier»:

- Netto driftsresultat/driftsinntekter: Kommunekassens tall er fra 4,8 prosentpoeng lavere til 2,7 prosentpoeng høyere.
- Netto lånegjeld/driftsinntekter: Kommunekassens tall er fra 64 til 120 prosentpoeng lavere.
- Disposisjonsfond/driftsinntekter: Kommunekassens tall er fra 4,4 til 15,8 prosentpoeng lavere.
- Netto driftsutgifter/innbygger: Kommunekassen fra kr. 3.547 lavere til kr 6.081 høyere.

6.2.2. Årsaker til at det oppstår differanser mellom nøkkeltall for kommunekassen og konsernkonsernet

Det ligger utenfor denne utredningens mandat å analysere nærmere de identifiserte differansene. Likevel kan noen generelle årsaker nevnes. Høyere netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene i konsernet kan forklares ved at mange KFer og IKSer tar opp gjeld i egen regi. Å fremstille den samlede gjeldsforpliktelsen er antakelig en av de viktigste grunnene til at kommuner presenterer konsernregnskap.

Lavere netto driftsutgifter per innbygger i konsernet kan ha flere forklaringer:

- Datterselskapene går med overskudd, dvs. at fakturert beløp til kommunekassen er høyere enn faktiske driftsutgifter til aktuell tjeneste i datterselskapet.
- Faktura til kommunekassen inneholder utgifter som ikke inngår i netto driftsutgifter, eksempelvis renter og avdrag på lån når datterselskapene selv håndterer sine kapitalkostnader. Eksempelvis vil eiendomsforetak typisk føre til at konsernet får lavere netto driftsutgifter og høyere gjeld enn kommunekassen.
- SSB fordeler driftsutgiftene i IKS mellom eierkommunene etter eierandel og ikke etter faktisk regnskap. Dette kan gi misvisende fordeling av utgifter i IKS.
- Regnskapsfeil, spesielt i datterselskaper som fører regnskap etter regnskapsloven, og som må konvertere regnskapet til KOSTRA-arter ved rapportering til SSB.
- Manglende innsendte regnskaper fra særbedrifter.

At konsernkonsernet har bedre netto driftsresultat og større disposisjonsfond er vanskeligere å forklare. Det er ingen automatikk i at kommunens særbedrifter skal oppnå bedre resultat enn kommunekassen. Det kan skyldes at budsjettbetingelsene for selskapene er bedre enn i kommunekassen. IKSer og KFer kan bli «stater i staten» på grunn av manglende eierstyring. Det kan også skyldes at selskapene drives bedre enn forventet.

I intervjuene med casekommunene var årsaker til avvik mellom nøkkeltallene for konsernet og kommunekassen et tema. Ingen av kommunene hadde gjort noen analyse av forskjellene i sine styringsdokumenter. Vårt inntrykk er at dette har vært lite diskutert i kommunene.

6.2.3. Eksempel på differanser mellom kommunekasse og konsern - Stavanger kommune

Stavanger kommune er én av kommunene som har store differanser mellom nøkkeltallene for kommunekassen og konsernregnskapet. Nøkkeltallene for konsernet er betydelig bedre enn for kommunekassen, dette foruten at netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene er høyere i konsernet. Tabellen nedenfor illustrerer differansene.

	Kommune- kassen	Kommune- konsernet	Differanse (kommunekasse - konsern)
Netto driftsresultat i prosent av driftsinntektene	-1,2 %	-0,1 %	1,1 prosentpoeng
Netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene	44,7 %	72,0 %	27,3 prosentpoeng
Disposisjonsfond i prosent av driftsinntektene	0,5 %	7,7 %	7,2 prosentpoeng
Netto driftsutgifter per innbygger (i kroner)	52 667	52 165	-511 kroner

Tabell 11: Differanse mellom de utvalgte nøkkeltallene for kommunekasse og konsern, Stavanger kommune. Kilde: Utarbeidet av Agenda Kaupang basert på data fra KOSTRA 2014.

Stavanger kommune har 13 særbedrifter i konsernet pluss kommunekassen; fire KF og ni IKS (se vedlegg 9.6 for detaljer). Kommunekassen hadde et netto driftsresultat på minus 106,6 millioner kroner i 2014, men som nesten ble veid opp ved overskudd fra konserthuset, parkeringsselskapet og havnevesenet. Resultater for alle selskapene framgår av figuren nedenfor.

Særbedrift	Netto driftsresultat i millioner
Stavanger kommunekasse	-106 564
IVAR IKS	-6 157
Multihallen og Storhallen IKS	-
Opera Rogaland IKS	-99
Renovasjonen IKS	6 425
Rogaland brann og redning IKS	-452
Rogaland revisjon IKS	-1 006
Stavanger byggdrift KF	3 538
Stavanger konserthus IKS	31 768
Stavanger natur- og idrettsservice KF	4 482
Stavanger parkeringsselskap KF	35 100
Stavangerregionen havn IKS	18 914
Sælvberget KF	2 929
Sørmarka flerbrukshall IKS	2
Totalt for Stavanger kommunekonsern	-11 120

Tabell 12: Netto driftsresultat 2014 i særbedriftene som inngår Stavangers kommunekonsern. Kilde: Utarbeidet av Agenda Kaupang basert på data mottatt av SSB.

Ser vi på netto driftsutgifter, er bildet tilsvarende. Netto driftsutgifter for alle tjenestene var 6,96 milliarder kroner i kommunekassen. Når særbedriftene tas med, synker netto driftsutgifter med 67 millioner kroner. Det vil si 511 kroner per innbygger, siden det er omtrent 132 000 innbyggere i Stavanger. Konserthuset, parkeringsselskapet, havnevesenet og VAR-selskapet (IVAR IKS) bidrar mest til forbedringen, som nevnt ovenfor. Netto driftsutgifter i alle selskapene framgår av figuren nedenfor.

Særbedrift	Driftsutgifter eksklusive			Driftsinntekter eksklusive			Netto driftsutgifter
	konserninterne kjøp	Kjøp fra IKS	Kjøp fra KF	konserninterne salg	Salg til IKS	Salg til KF	
Stavanger kommunekasse	9 651 627	280 331	328 027	-3 284 024	-5 518	-12 973	6 957 470
IVAR IKS	250 847	-	-	-114 221	-153 475	-	-16 849
Multihallen og Storhallen IKS	10 909	-	-	-2 128	-7 437	-	1 344
Opera Rogaland IKS	98	-	-	-	-	-	99
Renovasjonen IKS	54 800	-	-	-55 425	-172	-	-797
Rogaland brann og redning IKS	123 960	-1	-	-19 091	-101 199	-	3 669
Rogaland revisjon IKS	7 447	-	-	-1 390	-4 856	-	1 201
Stavanger byggdrift KF	222 807	143	2 285	-6 659	-	-220 571	-1 995
Stavanger konserthus IKS	102 839	-	-	-113 575	-3 240	-	-13 976
Stavanger natur- og idrettsservice KF	130 728	299	3 292	-10 682	-	-125 336	-1 699
Stavanger parkeringselskap KF	58 429	-	-	-84 228	-	-	-25 799
Stavangerregionen havn IKS	25 272	164	-	-38 593	-	-	-13 157
Sølvberget KF	69 923	-	7 253	-81 743	-	-11	-4 578
Sørmarka flerbrukshall IKS	17 839	-	-	-6 120	-6 735	-	4 984
Totalt	10 727 525	280 937	340 857	-3 817 879	-282 632	-358 891	6 889 917

Tabell 13: Netto driftsutgifter 2014 (i tusen kroner) i særbedriftene som inngår i Stavangers kommune konsern. Kilde: Utarbeidet av Agenda Kaupang basert på data mottatt av SSB.

De tjenestene som i størst grad blir påvirket er netto driftsutgifter i teknisk sektor og kultursektor. Tallene fra selskapene i figuren ovenfor påvirker nettoutgiftene til teknisk sektor i Stavanger med omtrent kr 400 per innbygger og kulturutgiftene med omtrent kr 100 per innbygger, se vedlegg i kapittel 9.6.

6.3. Hvilke styringsdata benytter kommunene i sine styringsdokumenter per i dag?

Utredningens anbefaling er at kommuner bør bruke finansielle nøkkeltall, måle enhetskostnader og bruke konsernregnskapet til sammenligning med andre kommuner i styringsdokumentene. Spørsmålet som da naturlig følger, er i hvilken grad kommunene gjør dette i dag.

Det er gjort to undersøkelser:

- Gjennomgang av årsmeldingen 2014 for 30 kommuner som etter vårt skjønn burde benytte konserndata i sin fremstilling av kommunes økonomi.
- Intervjuer og gjennomgang av økonomiplanen 2016-19 i våre åtte «casekommuner».

Dette er etter vår mening de viktigste kommunale styringsdokumentene når det gjelder økonomistyringen. Andre planer som kommuneplanen og sektorplanene, er mer viktige for å fastlegge de mer langsiktige mål for styringen. Nedenfor ser vi nærmere på hvordan kommunene som inngår i våre dybdestudier, benytter nøkkeltall i de aktuelle styringsdokumentene.

6.3.1. 28 kommuner har i benyttet nøkkeltall i årsmeldingen for 2014, mens 16 kommuner også benytter nøkkeltall på konsernivå

I våre undersøkelser har vi valgt ut 30 kommuner som etter vårt skjønn burde benytte konserndata i styringen av kommunen. Det er ti av de største kommunene i landet, og 20 andre kommunene med store forskjeller i netto driftsutgifter per innbygger mellom kommunekassen og konsernet. I vedlegg 9.1 vises differansen mellom netto driftsutgifter per innbygger for konsernet og for kommunekassen for disse kommunene i 2014. I 21 av kommunene viste konsernregnskapet lavere netto driftsutgifter enn kommunekassen. Forskjellene varierer fra kr 6.000 lavere i konsernregnskapet til kr 3.500 kroner høyere. Dette utgjør eksempelvis opp til 8% av netto driftsutgifter i én av kommunene.

I tråd med diskusjonen i kapittel 6.1.1 har vi undersøkt bruk av følgende nøkkeltall (for kommunekassen og kommune konsernet) i årsmeldingene til de 30 kommunene:

- Netto driftsresultat i prosent av driftsinntekter
- Netto lånegjeld i prosent av driftsinntekter
- Disposisjonsfond i prosent av driftsinntekter
- Netto driftsutgifter per innbygger

Årsmeldingene for de 30 kommunene er svært ulike. Omfanget varierer fra 35 sider i Norddal, Valle og Gamvik til 360 sider i Bergen. Noen kommuner har et felles dokument for årsmelding, årsberetning og kommuneregnskap etter kommuneloven. De fleste kommuner deler dette opp i to dokumenter. Alle dokumentene har en analyse av avvik mellom vedtatt budsjett og regnskapet. Noen dokumenter har en analyse av enhetskostnader i ulike tjenester sammenlignet med andre kommuner. Det er stort sett slik at årsmeldingene fra de store kommunene inneholder mer analyse av driften enn årsmeldingene fra de mindre kommunene.

Det er ikke alltid like tydelig når kommunene bruker konserndata og når de bruker data fra kommunekassens regnskap. Mange av årsmeldingene har en uklar struktur. Oslo kommune er den kommunen som har det klareste skillet mellom årsmeldingen for konsernet og for kommunekassen. Del 1 i årsmeldingen handler om konsernet, og del 2 handler om kommunekassen. Nøkkeltallene presenteres i del 1, men «mangler» i del 2. Moss kommune har et lignende skille i sin årsmelding, men der er konserndelen svært kort.

Det er også svært forskjellig hvordan «datterselskapene» presenteres i kommunens årsmelding. Eksempelvis fremkommer datterselskapene (KF-ene) i Oslo-kommune kun indirekte gjennom omtalen av investeringer og resultater i konsernet. I årsmeldingen for Ålesund kommune er det et sammendrag av årsmeldingene for hvert datterselskap på til sammen ti sider.

Nedenfor vises en samlet oversikt over hvor hyppig de ulike nøkkeltallene er benyttet, henholdsvis for kommunekassetall og konserntall (for en detaljert oversikt vises det til vedlegg 9.7).

Nøkkeltall	Både kommunekasse- og konserntall		
	Kommunekasse	Konsern	
Netto driftsresultat i prosent av driftsinntektene	22	11	7
Netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene	8	10	1
Disposisjonsfond i prosent av driftsinntektene	4	0	0
Netto driftsutgifter per innbygger	11	8	0

Tabell 14: Oversikt over hvor hyppig de fire utvalgte nøkkeltallene blir presentert i årsmeldingen til de 30 kommunene. Kilde: Kartlagt og utarbeidet av Agenda Kaupang

Tabellen ovenfor viser at de aller fleste kommunene oppgir netto driftsutgifter i prosent av driftsinntektene i årsmeldingene. Netto lånegjeld er det nest vanligste nøkkeltallet, mens færre av kommunene er opptatt av disposisjonsfondet. Tabellen viser også at det er mindre vanlig med nøkkeltall fra konsernregnskapet enn fra kommunekasseregnskapet. Det eneste nøkkeltallet som oftest hentes fra konsernregnskapet er netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene. Det framgår også at det er svært få av kommunene som viser nøkkeltall for både konsernet og kommunekassen. Det er sju kommuner som gjør det for netto driftsresultat, og bare én kommune som viser begge nøkkeltallene for lånegjelden.

Tabellen i vedlegg 9.7 viser dessuten at det var ingen kommuner som brukte alle de fire utvalgte nøkkeltallene basert på konsernregnskapet i årsmeldingen. Det var fire kommuner med minst tre aktuelle nøkkeltall hentet fra konsernregnskapet: Moss, Ålesund, Sandnes og Molde. To årsmeldinger hadde ikke noen av nøkkeltallene.

De resterende 24 kommunene hadde i varierende grad brukt nøkkeltall i årsmeldingen og spredningen er stor. Syv kommuner hadde bare ett nøkkeltall, vanligvis netto driftsresultat i prosent

av driftsinntektene, mens for 16 av kommunene var ett eller flere nøkkeltall hentet fra konsernregnskapet. Alle casekommunene bruker konserndata i de økonomiske analysene i styringsdokumentene.

6.3.2. Brukes de samme nøkkeltall i årsmeldinger som i økonomiplaner i casekommunene?

Det er foretatt en mer detaljert analyse av styringsinformasjonen i de åtte casekommunene. I tillegg til årsmeldingene er gjeldende økonomiplaner 2016-19 inkludert budsjett gjennomgått, og det er foretatt intervjuer av sentrale personer i kommuneadministrasjonen.

Analysen av økonomiplanene gir et mer positivt bilde av økonomistyringen enn årsmeldingene. De økonomiske analysene vi savnet i årsmeldingene i noen kommuner, finner vi i økonomiplanene. Samlet sett er alle de åtte kommunene opptatt av nøkkeltall og konsern. Det vil si at alle bruker noen konserndata i de økonomiske analysene. Tabellen nedenfor oppsummerer funnene i denne mer detaljerte analysen:

Kommune	Antall nøkkeltall	Antall nøkkeltall med konserntall	Antall nøkkeltall i årsmeldingen	Antall nøkkeltall i økonomiplan	Sammenligning med andre kommuner i enten økonomiplan eller årsmelding
Oslo	2	2	2	2	Ja
Bergen	4	4	0	2	Ja
Molde	5	5	5	1	Ja
Ålesund	7	7	7	4	Ja
Sandnes	5	2	5	1	Ja
Drammen	2	1	2	1	Ja
Stavanger	7	3	7	3	Ja
Moss	4	2	4	0	Ja
Gjennomsnitt	5	3	4	2	

Figur 12: Finansielle nøkkeltall i styringsdokumentene i åtte casekommunene. Kilde: Årsmelding 2014 og økonomiplan 2016-19 hentet på internett.

Netto driftsresultat og netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene er de mest benyttede nøkkeltallene

Alle de åtte kommunene bruker netto driftsresultat i prosent av driftsinntektene som finansielt nøkkeltall. Videre bruker sju av de åtte kommunene netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene som nøkkeltall. Tre av kommunene (Bergen, Drammen og Moss) bruker disposisjonsfond i prosent av driftsinntektene.

Til sammen finner vi at er det elleve finansielle nøkkeltall som er benyttet i de åtte «casekommunene», da enten i årsmelding og/eller i økonomiplanen. Tabellen nedenfor gir en oversikt over frekvensene:

Nøkkeltall	Antall kommuner
Netto driftsresultat %	8
Netto lånegjeld %	7
Disp.fond %	3
Netto finans %	3
Egen-finansiering av invest, andel	1
Frie inntekter per innbygger	3
Skatt per innbygger	3
Arbeidskapitalandel	3
Likviditet 1 og 2	3
Brutto driftsresultat %	1
Langsiktig gjeld %	1

Tabell 15: Nøkkeltall i styringsdokumentene (årsmelding og økonomiplan) for 2014 i de åtte casekommunene. Kilde: Utarbeidet av Agenda Kaupang basert på gjennomgang av årsmeldinger og økonomiplaner.

I årsmeldingen for Bergen for 2014 var det ingen finansielle nøkkeltall. Den finansielle analysen i Bergen er knyttet til økonomiplanen. Dette synes å være en tendens i flere av ASSS-kommunene. Disse kommunene får tilsendt en analyserapport fra KS i august-september som brukes aktivt i presentasjonen av status i budsjettet. Kommunene sammenligner finansielle nøkkeltall og enhetskostnader med de andre store kommunene.

Flere kommuner bruker korrigerte versjoner av de vanlige nøkkeltallene

Flere av de 30 kommunene bruker korrigerte versjoner av de aktuelle nøkkeltallene fra KOSTRA.

Netto driftsresultat i prosent av driftsinntektene:

- Avdrag byttes ut med avskrivninger (Stavanger)
- Driftsresultat/årsresultat settes opp etter regnskapslovens regler (Sørum)
- Driftsinntektene korrigeres for finansinntekter.
- Havn og VAR-sektoren tas bort (Oslo kommune)
- MVA-refusjon for investeringer tas bort (Oslo kommune)

Netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene:

- Lån til VAR-sektoren holdes utenfor, siden de finansieres med huseieravgifter (Oslo, Sørum)
- Lån til utleieboliger tas bort, siden de finansieres av husleie (Sørum)
- Lån til havnevesenet holdes utenfor, siden de er finansiert med havneavgifter (Oslo)
- Utlån til egne datterselskaper (aksjeselskaper) er ikke trukket fra (Oslo)
- Låneoptak omfatter ikke alle delene av konsernet (Stavanger)

De skreddersydde nøkkeltallene vil naturlig nok avvike ganske mye fra de standardiserte nøkkeltallene fra SSB. Oslo kommune oppgir en gjeldsgrad på 48 prosent for 2014, mens SSB oppgir 39 prosent. Stavanger har en lokalt definert gjeldsgrad på 60 prosent for 2014, mens SSB opplyser 72 prosent for konsernet. Både Stavanger og Oslo kommune opplyser i sine analyser om begge varianter av nøkkeltallene. Det er viktig at leseren får beskjed om hvilke tall SSB opplyser om. Det er bare tallene fra SSB som kan sammenlignes med andre kommuner.

Det er mange gode grunner for å bruke korrigerte nøkkeltall, for eksempel å holde unna VAR-sektoren fra resultatgraden og gjeldsgraden. VAR-sektoren er selvfinansiert. Underskudd i VAR-sektoren er ikke noe problem i salderingen av kommunebudsjettet, det kan rettes opp ved å øke huseiernes avgifter. Nøkkeltallene fra SSB bygger på data fra KOSTRA-regnskapet. Dette skiller ikke

mellom ulike typer gjeld. Underskudd og overskudd i selvkostkalkylen i VAR-sektoren kommer heller ikke fram i KOSTRA-regnskapet. Kommunene kan bruke sitt mer detaljerte interne regnskap som datagrunnlag for nøkkeltall. Da kan man lage nøkkeltall som er mer presise.

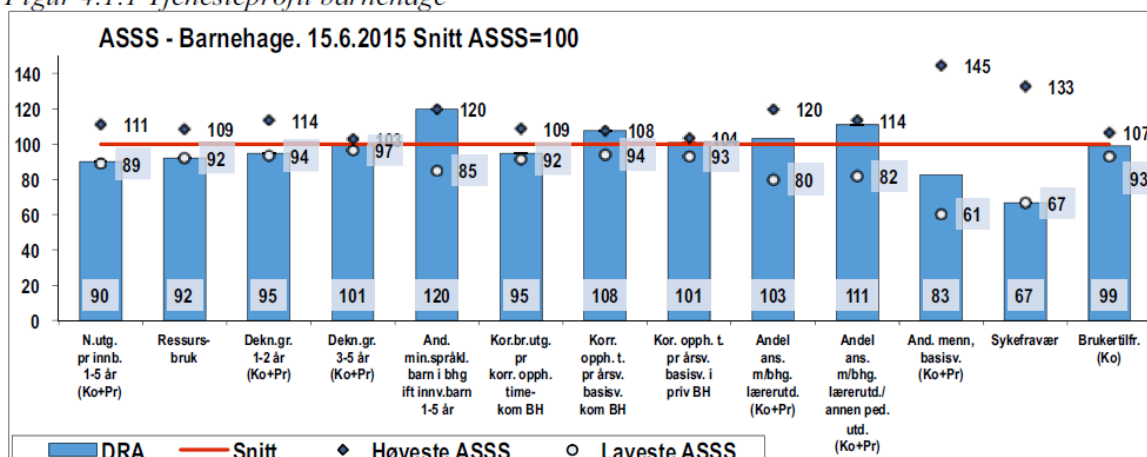
Alle «casekommunene» benytter konserndata i sine finansielle analyser, men graden varierer

Alle de åtte casekommunene bruker konserndata i sine finansielle analyser (i årsmelding eller økonomiplan), men i varierende grad. Alle kommunene bruker konserndata ved analyse av netto driftsresultat og netto lånegjeld i forhold til driftsinntektene. Flere av kommunene benytter konsernregnskapstall for å beregne nøkkeltall. Det gjelder kommunene Oslo, Bergen, Molde og Ålesund. Oslo kommune er den eneste kommunen med bare konserndata i analysene. Oslo bruker bare to nøkkeltall (netto driftsresultat/driftsinntektene og netto lånegjeld/driftsinntektene). I Bergen kommune er analysen i årsmeldingen basert på kommunekassetall, mens økonomiplanen har en analyse basert på konserndata. På den andre siden bruker Bergen kommune mer konserndata i analysen av de enkelte tjenestene enn det Oslo kommune gjør.

Alle «casekommunene» sammenligner kostnader til ulike tjenester med andre kommuner

Alle de åtte kommunene sammenligner kostnader i tjenestene med andre kommuner, og nøkkeltallene er hentet fra KOSTRA-rapportene. Fem av kommunene er med i ASSS-samarbeidet. De ti største kommunene («ASSS-kommunene») har analyser av enhetskostnader for 2014 i økonomiplanen, og henter tall fra de tidligere nevnte analyserapportene levert fra KS. Disse rapportene bruker data fra konsernregnskapet og presenteres ikke før i august/september. De kan dermed ikke brukes i årsmeldingen, men kan tas inn i statusbeskrivelsen i økonomiplanen. Figuren nedenfor viser et eksempel på hvordan barnehagetjenesten i Drammen kommune sammenlignes med andre kommuner i ASSS.

Figur 4.1.1 Tjenesteprofil barnehage



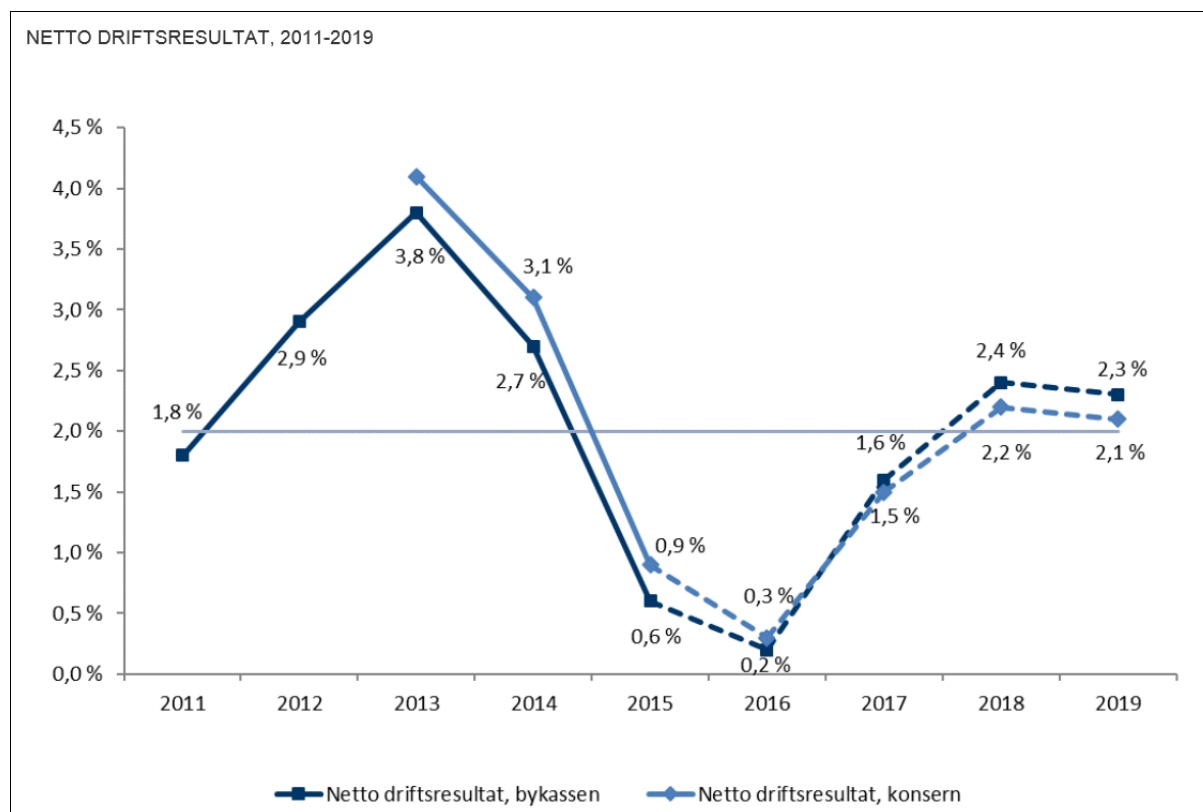
Figur 13: Nøkkeltall for barnehagedriften i Drammen kommune. Kilde: Økonomiplanen for 2016-19 Drammen kommune.

Alle «casekommunene» benytter få nøkkeltall i budsjetteringen

Det er lite bruk av nøkkeltall i budsjettarbeidet. Under halvparten av nøkkeltallene ble brukt i budsjettene (14 av 36 nøkkeltall). Av de budsjetterte nøkkeltallene er bare ni hentet fra konsernet. Det mest budsjetterte nøkkeltallet i konsernet er netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene (fem av åtte kommuner). Oslo kommune har en gjennomført bruk av konsernregnskapet i alle styringsdokumentene, både i budsjettet og i årsmeldingen.

Kommunene budsjetter ikke nøkkeltall for hele konsernet. Kommunene nøyer seg med å budsjettere gjelden og driftsresultatet i kommunekassen og foretakene. Ingen av de åtte kommunene budsjetterer gjelden i IKSer eller interkommunale samarbeider.

Figuren nedenfor viser hvordan netto driftsresultat presenteres i økonomiplanen for Sandnes kommune 2016-2019.



Figur 14: Netto driftsresultat i Sandnes kommune. Kilde: Økonomiplanen 2016-19.

6.4. I Norden er Finland det landet som har tydeligst bruk av nøkkeltall

Blant de nordiske landene er det Finland som har tydeligst norm for hvilke konsernforhold som kan/bør omtales i årsberetningen. Blant nøkkeltallene nevnes:

Konsernresultatregnskapet:

- Driftsinntektenes andel av driftsutgiftene i %
- Driftsresultat i forhold til avskrivninger i %
- Driftsresultat fordelt per innbygger

Konsernets finansieringsanalyse:

- Kontantstrømmer fra drift og fra investeringer siste fem år
- Intern finansiering av investeringer i %
- Lånebetjening

I Sverige er det etter anbefalingene fra Rådet för kommunal redovisning gitt veiledning til at årsberetning for konsernet skal inneholde viktige forhold for å bedømme økonomi som ikke framvises i balanse eller resultatregnskapet. Hvilke forhold dette er, og om det innebærer utarbeidelse av nøkkeltall, er ikke konkretisert.

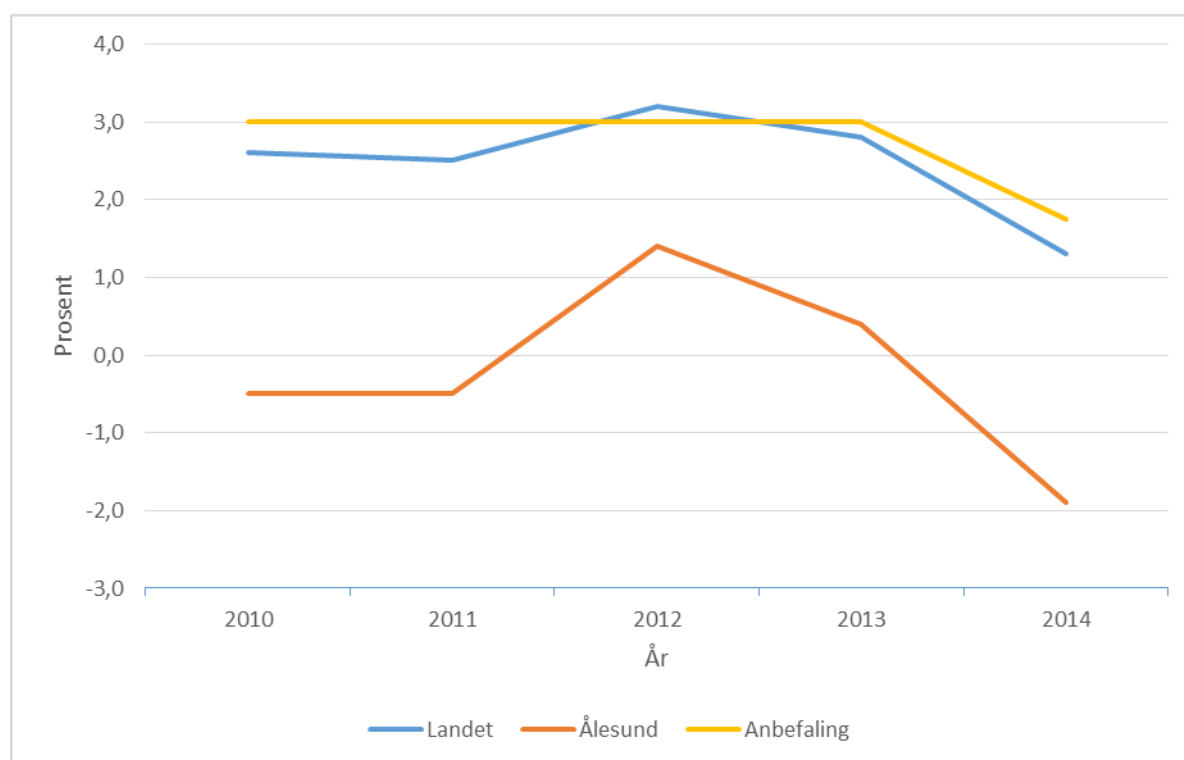
I Danmark er det ikke krav til konsernregnskap.

6.5. Hvordan bør nøkkeltall presenteres i styringsdokumentene?

Omfanget av datterselskaper i kommunene viser at kommunenes styringsdokumenter bør omfatte både kommune-kassen og konsernet. Styringsdokumentene i kommunene må fange opp at kommunen styres på to nivåer: kommune-konsern og kommune-kasse. Kommunene trenger en administrativ leder både for kommune-kassen og for konsernet, og det er bare rådmannen som kan fylle rollen som konsernsjef, slik kommunene er organisert i dag. Rådmannen styrer imidlertid ikke datterselskapene, de har egne styrer. Men rådmannen må fungere som saksbehandler for eierne, det vil si kommunestyret. Rådmannen legger fram forslag til eiermeldinger og eierstrategi for selskapene. Rådmannen må også ivareta andre roller for å koordinere og administrere rutiner i konsernet. Styringsdokumentene bør antakelig bygges opp med tydelig tematisk skille mellom konsernet (helheten) og kommune-kassen (den delen rådmannen styrer direkte).

Spesielt om årsmeldingen

Årsmeldingen bør inneholde analyse av både regnskap og resultater. I denne utredningen har vi avgrenset oss til økonomistyringen, og ikke vurdert tjenestekvaliteten. Nøkkeltall bør sammenlignes både på langs (egne tall over tid) og på tvers (egne tall med andre kommuner). Tallene bør sammenlignes med «beste praksis», hvis slike normtall finnes. Figuren nedenfor viser hvordan netto driftsresultat for Ålesund kan presenteres i årsmeldingen for 2014.



Figur 15: Netto driftsresultat i prosent av driftsinntektene for Ålesund, landet og normtall. Kilde: Utarbeidet av Agenda Kaupang basert på data fra KOSTRA 2014.

Som vi har beskrevet tidligere i rapporten benytter flere kommuner nøkkeltall med enkelte tilpasninger. Vi anbefaler å presentere normerte nøkkeltall sammen med de skreddersydde. Det er bare normerte tall som kan sammenlignes med andre kommuner og med anbefalte verdier. Videre må det være tydelig for leser i hvilke tilfeller kommunen benytter nøkkeltall for kommune-kassen og kommune-konsernet. En enkel metode for overordnet analyse av nøkkeltall er å lage tabeller og figurer med begge datasettene.

7. Utarbeides konsernregnskap i de nordiske land?

7.1. Finland avlegger konsernregnskap i samsvar med selskapslovgivningen

Ifølge den finske kommuneloven skal bokføring og årsregnskapet følge, eller tillempes, bokføringsloven ut over de særskilte bestemmelsene i kommuneloven. Unntak, som bestemmes av en kommuneseksjon i bokføringsnemnden, er først og fremst gitt for å ivareta spesielle kommunale særtrekk. Logikken i bokføring, regnskapsføring og årsavslutning/årsregnskap er den samme for alle regnskapspliktige i Finland, altså at det er samme regnskapssystem for private selskaper og for kommuner.

Den finske kommuneloven bestemmer at årsregnskapet bestå av balanse, resultatregnskap, finansieringsanalyse og noter. I tillegg skal det lages en oversikt over sammenligninger mot budsjett for resultatregnskapet og investeringene, samt en årsberetning.

Har kommunen datterselskaper, skal det samtidig med årsregnskapet også utarbeides et konsernårsregnskap. Dette består av balanse, resultatregnskap og noter. I tillegg skal det inkluderes en finansieringsanalyse med oversikt over anskaffelser og anvendelse av konsernets midler i regnskapsåret.

Kommunen må ha bestemmende innflytelse i et selskap for å utarbeide konsernregnskap. Bestemmende innflytelse er å ha mer enn halvdel av stemmene i selskapet, eller å ha rett til å velge eller avsette flertallet av medlemmene i styret eller tilsvarende organ.

Plikten til å utarbeide fullstendig konsernregnskap gjelder for kommuner som har datterselskaper med betydelig omsetning eller som har en betydelig balansesum. Med fullstendig konsernregnskap menes konsernbalanse, konsernresultatregnskap og konsernfinansieringsanalyse, samt noter. Dersom omsetningen i regnskapsåret eller foregående regnskapsår er mindre enn 200.000 euro (ca. 1,6 mill. kroner), skal det ikke utarbeides konsernresultatregnskap eller konsernfinansieringsanalyse. Disse oppstillingene skal likevel utarbeides dersom datterselskapets balansesum for regnskapsåret eller det foregående regnskapsår overstiger 1/3 av kommunekonsernets balansesum for de samme årene.

Kommunale tjenester ytes i stor grad også gjennom samkommuner. En kommunes andel i en samkommune anses å utgjøre et «dottersamfund» og tas med i kommunens konsernbalanse med kommunens andel i samkommunen. Det opprettes således alltid en konsernbalanse med noter, men også konsernresultatregnskap og konsernfinansieringsanalyse hvis omsetningen i samkommunen er større enn 200.000 euro. Samkommunens omsetning beregnes som eierandel * omsetning, eksempelvis omsetning på 1 mill. og eierandel 20% gir grenseverdien 200.000 euro. Videre er det anbefalt at store samkommuner utarbeider fullstendige konsernregnskap med resultatregnskap og finansieringsanalyse og balanse, slik at medlemskommunene får mulighet til å utarbeide et fullstendig konsernregnskap.

Når det gjelder årsberetningen, er det gitt en rekke momenter for hvilke konsernforhold som kan/bør omtales i årsberetningen. Det nevnes bl.a. følgende nøkkeltall:

Konserneresultatregnskapet:

- Driftsinntektenes andel av driftsutgiftene i %
- Driftsresultat i forhold til avskrivninger i %
- Driftsresultat fordelt per innbygger
- Innbyggerantall

Konsernets finansieringsanalyse:

- Kontantstrømmer fra drift og fra investeringer siste fem år
- Intern finansiering av investeringer i %
- Lånebetjening
- Likviditet og omløpshastighet kasse (dager)

7.2. Sverige avlegger tilnærmet konsernregnskap, men etter egne kriterier for størrelse

I Sverige er det egen lov for kommunal regnskapsføring. Den gjelder for kommuner, fylkeskommuner og «kommunalförbund», som er lokale myndigheter. I tillegg kommer virksomheter/selskaper som aksjeselskap, stiftelser, økonomiske foreninger, ideelle foreninger, handelsforetak og finansielle samordningsforeninger. Selskaper, foreninger og stiftelser reguleres etter hhv. Aktiebolagslagen, Lag om ekonomiska föreningar og Stiftelselag.

Kommunene skal avgi et årsregnskap som består av et resultatregnskap m/noter, balanse m/noter, finansieringsanalyse m/noter og årsberetning. I tillegg skal det gis et konsernregnskap («sammanställd redovisning») som omfatter kommunal virksomhet som drives gjennom annen juridisk person. Resultatregnskapet bygger på en tradisjonell resultatorientert oppstilling med inntekter, kostnader og avskrivninger.

Kriteriene for utarbeidelse av konsernregnskap er at kommunekonsernet skal bestå av virksomheter som har en viss økonomisk betydning i kommunens regnskaper. Vilkårene for konsolidering i kommunekonsern er enten at:

- Kommunens andel av konsernselskapenes omsetning er 5% eller mer sammenlignet mot kommunens skatteinntekter og generelle statlige tilskudd, eller
- Kommunens andel av de kommunale konsernselskapenes balansesum er 5% eller mer sammenlignet mot kommunens balansesum.

Med konsernregnskap menes resultatregnskap, balanse, finansieringsanalyse og tilleggsopplysninger, typisk noter og opplysninger om hvordan konsern defineres og avgrenses, samt hvilke juridiske personer det består av.

Konsernregnskapet skal utarbeides etter enhetlige regnskapsprinsipper hvor kommunens regnskapsprinsipper skal være veiledende. Konsernforetak må således justere sine regnskaper før konsolidering. Unntatt er regnskapsføring av pensjon som skal gjøres etter foretakenes regnskapsprinsipper, mens pensjonsforpliktelsene i kommunene skal i konsernregnskapet regnskapsføres etter en såkalt «blandmodellen».

Etter anbefalingene fra Rådet för kommunal redovisning er det også gitt veiledning til hva en årsberetning for konsernet skal inneholde. Den bør omfatte:

- Viktige forhold for å bedømme økonomi som ikke framvises i balanse eller resultatregnskapet.
- Hendelser av vesentlig betydning som er inntruffet i regnskapsåret eller etter årsslutt.
- Den samlede virksomhetens forventede utvikling.
- Vesentlige personalforhold.
- Andre forhold som har betydning for styring og oppfølging av den samlede kommunale virksomheten.

Det er ikke gitt veiledning til om bestemte nøkkeltall skal utarbeides.

7.3. Danmark avlegger ikke konsernregnskap

Styrelsesloven i Danmark gjelder for «alle kommuner», herunder «felles kommunale virksomheter». Ifølge styrelsesloven skal disse utarbeide et bevilgningsregnskap, balanse, obligatoriske oversikter og noter. I tillegg kan det suppleres med et resultatregnskap («omkostningsbasert» regnskap).

Ifølge de danske reglene er det ikke krav om konsolidering av regnskaper for selskaper med kommunale interesser. Likevel er det krav om at kommunenes eierandeler i felles kommunale virksomheter og i ikke-noterte aksjeselskaper skal innregnes til indre verdi i balansen. Indre verdi vil si virksomhetens/selskapets egenkapital, der innregningen i balansen skal utgjøre kommunens eierandel. Dette er således ikke en konsolidering, men en måte å beregne verdien av eierandeler i andelsbeviser, innskuddsbeviser o.l. Ellers viser notene eierandeler og verdiansettelse.

8. Anbefalinger og videre utnyttelse av prosjektet

Regnskapsfaglig ville være mest riktig å konsolidere kommunekonsernet etter konsernregnskapsregler i regnskapsloven, dvs. at konsolidering bygger på bestemmende innflytelse over datterselskaper. Det foreslås likevel ikke å gjøre det i denne omgangen, men spørsmålet bør kunne vurderes i et lengre perspektiv.

Nedenfor oppsummeres forslagene i denne utredningen, samt hvordan resultatene kan benyttes videre. Våre forslag gjelder både forbedring av praksisen i kommunene og endringer i regelverket fra staten.

8.1. Konsolidering bør bygge på enhetlige regnskapsprinsipper

Det er et grunnleggende krav at konsoliderte regnskaper må bygge på ensartede regnskapsprinsipper for at tallene skal gi et pålitelig uttrykk for eiendeler, gjeld, egenkapital og resultater. Dagens konvertering fra Norsk standard kontoplan til KOSTRA kontoplan er ikke en tilfredsstillende konsolidering. Det bør derfor kreves at «døtre» må omarbeide regnskapet til det regnskapsprinsippet som morselskapet (kommunen) benytter, og at dette reguleres i lov eller forskrift.

8.2. Kommunen (morselskapet) må kreve å få tilsendt regnskaper for konsolidering

Kommunestyret må instruere underliggende virksomheter om å avgi regnskaper til kommunen (mor) innen gitte tidsfrister. De deltakende kommunene i interkommunalt samarbeid kan fastsette dette i vedtektene, evt. i selskapsavtalen for IKS. På lengre sikt bør også kommunale aksjeselskaper med kommunal tjenesteproduksjon inngå i konsernregnskapet, og kommunen (mor) må gi instruksjoner om regnskapsrapportering som døtrene må forholde seg til.

8.3. Konsolidering bør omfatte alle virksomheter med kommunal tjenesteproduksjon

På kort sikt bør virksomheter som i dag rapporterer regnskaps- og tjenstedata til KOSTRA, konsolideres i et kommunekonsern. I dette ligger også at kommunen (mor) må kunne gjennomføre kontroll med «døtrene» regnskaper før konsolidering, herunder bruk av elimineringsarter og balansekontoer. Virksomheter som bør inngå i kommunekonsernet, omfatter:

- Kommunale foretak.
- Interkommunalt samarbeid med eget særregnskap.
- Interkommunale selskaper.

På lengre sikt bør også aksjeselskaper med kommunal tjenesteproduksjon inngå i kommune konsernet. Disse selskapene må i så tilfelle konvertere sitt årsregnskap til KOSTRA-artskontoplan på samme måte som IKS. Krav om konsernregnskap bør gis i lov eller forskrift.

8.4. Kommune konsernets oppstillingsplan bør følge de økonomiske oversikter i årsregnskapet

Elimineringer som SSB gjør i dag, skjer ved bruk av spesifikke arter i drifts- og investeringsregnskapet, og ikke på nivå for regnskapslinje. En konsernregnskapsoppstilling kan derfor gjøres på nivå for økonomiske oversikter. I balansen brukes spesifikke kapitler for elimineringene, og balansens oppstillingsplan er også her naturlig for å vise kommune konsernet.

8.5. Det må gis økonomiske nøkkeltall i årsmeldingen knyttet til konsern

Det er bare konserntall som gir et riktig bilde av kommunens økonomiske situasjon. Det bør stilles konkrete krav til utarbeidelse av styringsdata, og det mest nærliggende er at de viktigste finansielle nøkkeltallene og enhetskostnader brukes i årsmeldingen:

- Netto driftsutgifter i prosent av driftsinntektene.
- Netto lånegjeld i prosent av driftsinntektene.
- Disposisjonsfond i prosent av driftsinntektene.
- Eventuelt de viktigste tallene for enhetskostnader samlet og/eller i tjenestene.

De samme nøkkeltallene bør budsjetteres slik at man lettere, og med sterkere styringskraft, kan vurdere i årsmeldingen i hvilken grad de finansielle ambisjonene ble nådd. Krav til økonomiske nøkkeltall bør reguleres i lov eller forskrift.

8.6. Krav om avstemming og revisorattestasjon på KOSTRA-rapportering

For å sikre bedre validitet på innrapporterte tall fra foretak, interkommunale samarbeid og interkommunale selskaper, bør det innføres krav om avstemming av regnskapene før innrapportering, og særskilt revisorattestasjon av eventuell konvertering fra norsk standard kontoplan til KOSTRA-art og -funksjon før endelige tall presenteres fra SSB. Dette bør reguleres i lov eller forskrift.

8.7. Videre arbeid

Kommunaldepartementet har nylig sendt forslag til ny kommunelov på høring.⁴⁵ Blant forslagene i loven er:

- Vedta finansielle måltall for utvikling av kommunens økonomi (§14-2 pkt. c).
- Utarbeide samlet regnskap for kommunen som juridisk enhet (§14-6 første ledd pkt. d).

Denne utredningen om konsernregnskap vil kunne være et bidrag til de uttalelser som kan gis i høringen. Anbefalingene her går lenger enn det som er kommunelovutvalgets forslag, særlig hvilke virksomheter som bør omfattes av et kommune konsern. Kanskje kan utredningen danne grunnlag for å fremme alternative forslag til lovbestemmelser på disse områdene.

Det er sannsynlig at det vil bli utarbeidet nye forskrifter i medhold av ny kommunelov, samt utgivelse av nye regnskapsstandard om konsernregnskap og evt. oppdatering av eksisterende om noter og årsberetning. Utredningen vil være et naturlig innspill i et slikt arbeid.

⁴⁵ NOU 2016:4

Ovenfor er det gitt en rekke forslag til tiltak som bør kunne benyttes i videre dialog med departementet og kommunesektoren. Blant disse er å sikre bedre styring med underliggende virksomheter i et kommunekonsern, så som gjennom vedtekter, instruksjer og eventuelle retningslinjer for å framskaffe, kontrollere og sammenstille konsernregnskapsdata og nøkkeltallsinformasjon. Utredningen kan være et godt innspill til dette.

Utredningen har ikke omfattet det mer konkrete arbeidet med hvordan eliminerings skal gjøres, og heller ikke definert nærmere innholdet i nøkkeltallene (om det evt. skal gjøres korrigeringer i nøkkeltallene). Dette vil være et fordypende arbeid som naturlig kan følge utredningen.

VEDLEGG

9. Vedlegg

9.1. Oversikt over kommuner til dokumentstudium og casestudie

Kommune			Differanse mellom nettodriftsutgifter i kommunekassen og konsernet (i millioner kroner)	Differanse mellom netto driftsutgifter per innbygger i kommunekassen og konsernet (i kroner)
	Dokumentstudie	Casestudie		
Oslo	x	x	-1537,90	-2374
Moss	x	x	-57,62	-1812
Ålesund	x	x	-71,34	-1540
Molde	x	x	79,16	2999
Drammen	x	x	-183,29	-2735
Sandnes	x	x	66,34	901
Bergen	x	x	-15,54	-56
Stavanger	x	x	-67,55	-511
Arendal	x		-100,20	-2266
Aurland	x		-3,09	-1778
Valle	x		-2,15	-1722
Nordal	x		-2,57	-1536
Kongsberg	x		-40,77	-1526
Ulstein	x		-10,68	-1288
Nittedal	x		-26,04	-1147
Hurum	x		-9,58	-1023
Fredrikstad	x		-63,30	-810
Stord	x		-12,08	-646
Gamvik	x		1,24	1114
Bjugn	x		5,56	1178
Engerdal	x		1,85	1364
Vågan	x		15,55	1675
Flora	x		25,22	2126
Vestvågøy	x		39,52	3547
Måsøy	x		-7,55	-6081
Sørumsund	x		-67,70	-3962
Bærum	x		2,67	22
Tromsø	x		-11,32	-156
Kristiansand	x		-20,09	-230
Trondheim	x		-6,99	-38

9.2. Mal for intervju med pilotkommune for utvikling av spørreskjema til casekommunene

Innledning

Formålet med prosjektet er å kunne gi folkevalgte og administrasjonen bedre økonomioversikt og styringsinformasjon i en situasjon med stadig større mangfold i den kommunale organiseringen. Det er sentralt at kommunen får oversikt over hele den økonomiske aktiviteten og derigjennom at det skal bli enklere å sammenligne kommuner imellom. Videre skal prosjektet vise hvordan konserninformasjon kan presenteres i kommunenes styringsdokumenter, hvilken informasjon som bør/må presenteres og hvilke virksomheter som bør inngå.

Det er gitt sju problemstillinger for prosjektet (var konkretisert).

Styringsinformasjon

Behov for konsoliderte regnskaper i kommunal sektor er ikke primært av finansiell karakter, men av styringskarakter. Det handler om å gi et bilde av den samlede tjenesteproduksjonen levert av den enkelte kommune.

Spørsmål	
Spørsmål til ordfører, rådmann og økonomisjef	
1	Hvilke selskaper inngår i kommunekonsernet? Kommunekonsernet (etter SSBs definisjon) omfatter KF og IKS? Har kommunen § 27-samarbeid/§28 -vertskommunesamarbeid (med eller uten særregnskap), jf. også forrige spørsmål? Er det opprettet andre selskaper for å utføre kommunale oppgaver (AS, stiftelser)?
2	Et KF har selvstendig rolle i forhold til rådmann, men underlagt kommunestyret/bystyret. Hvilken rolle har rådmannen i din kommune? (Skal rådmannen behandle framleggelse av budsjett og regnskap, eller gjøres dette selvstendig fra foretaket?). Stikkord: Instruksjonsrett, eierrolle. Fastsettes det rammer for KF i kommunens budsjett.
3	Spørsmål om konsernopplysninger i kommunens styringsdokumenter: - Hvilke opplysninger om konsernregnskapet fremkommer i årsmeldingen/årsberetning/årsrapport? - Hvilke opplysninger om konsernets budsjett fremkommer i økonomiplanen?
4	Bruk av finansielle nøkkeltall for å beskrive den økonomiske situasjonen. - Bruker kommunen finansielle nøkkeltall i styringsdokumentene? - Bruker kommunen nøkkeltallene for kommunekassen eller kommunekonsernet når den økonomiske situasjonen skal beskrives?
5	Ofte er driftsregnskapet konsolidert. Hva med å konsolidere investeringsregnskapet?
6	Balansen er ofte ikke konsolidert. Mener du det er behov for det, altså å få fram en samlet oversikt over eiendeler og gjeld?
7	Kommunene har ofte selvfinansierte virksomheter (VAR) eller havnevesen med selvstendig økonomi. Mener du at disse regnskapene skal konsolideres med kommuneregnskapet?
8	Kommunen kan ha forpliktelser i stiftelser (typisk boligstiftelser) og garantier (for andres gjeld). Hvordan kan dette behandles i sammenheng med konsernregnskap?

Styringsproduksjon

Samtalen vil omhandle når et konsern (kriterier) oppstår, hvordan skal konsolidering skje, hvordan skal konsernregnskapet presenteres og trengs de regulatoriske endringer?

Spørsmål	
Spørsmål til (økonomisjef), regnskapssjef, controller, evt. regnskapsmedarbeider	
1	Oppsummering av hva slags «selskapsforhold» det er i kommunen, jf. spørsmål til ordfører og rådmann ovenfor.

Spørsmål	
	Har dere (regnskapsprodusentene) en oppfatning av hvilke av disse selskapsformene som burde konsolideres?
2	Hvordan gjennomfører kommunen konsolidering i dag? Nivå og spesifiseringer av elimineringsprosedyrer. <ul style="list-style-type: none"> - Driftsregnskapet - Investeringsregnskapet - Balansen - Netto driftsutgifter per tjeneste
3	Kan kommunen konsolidere selv (KF og IKS) eller er kommunen avhengig av å få tallene fra SSB/KOSTRA?
4	Konsolidering kan bygge på tall fra SSB/KOSTRA. Gjør kommunen en kontroll på data som KF og IKS oversender til SSB?
5	Benytter kommunen (og KF og IKS) de riktige konserninterne artene for kjøp og salg virksomhetene imellom? (370-375-380/770-775-780). Jf. også spørsmålene ovenfor.
6	Har du en oppfatning om når konsolidering av IKS bør skje? (Alltid eller avhengig av andelsstørrelse.) Tilsvarende kan tenkes spurt for AS, men mindre relevant.
7	Har du en oppfatning om hvorvidt konsolidering bør skje avhengig av virksomhetens størrelse framfor type virksomhet? (Eksempelvis beløp vs. «selskap»).
8	Kommunen kan ha forpliktelser i stiftelser (typisk boligstiftelser) og garantier (for andres gjeld). Hvordan kan dette behandles i sammenheng med konsernregnskap?
9	Fortell om prosessen - hvordan framskaffe og produsere konsernregnskapet (regnskapsavslutning, kvalitetskontroll, sammenstilling, rapporter/regnskaper).
10	Hvis det ikke skjer konsolidering, er det andre måter at samlet regnskapsinformasjon presenteres på (typisk i noter)?

9.3. Mal for spørsmål til de nordiske landene

Land:

Dato: xx.xx.2015

Regnskap og lovhjemmel

Spørsmål	Svar
1	Hvilke typer foretak/selskap har kommunene vanligvis eierinteresser i? (Eksempelvis kommunale foretak, interkommunalt samarbeid/selskaper, vertskommuner, aksjeselskaper og andre virksomheter.)
2	Hvilke lovhjemler («lagstiftning») gjelder for kommuner, foretak/selskaper (hvis aktuelt)?

Spørsmål	Svar
	<ul style="list-style-type: none"> - Kommuner - Kommunale foretak - Interkommunalt samarbeid/selskaper - Vertskommuner - Aksjeselskaper - Andre <p>Det er fint om dere legger inn en lenke (www.) til lovhjemlen og angir paragraf.</p>
3	<p>Utøver disse selskapene kommunale tjenester? Dere kan besvare prinsipielt.</p> <p>(Eksempelvis kan eierandeler i aksjeselskaper bare være finansielt motivert og ikke en del av kommunens tjenester, eksempelvis energiselskaper.)</p>
4	<p>Hvilke typer regnskapsoppstillinger skal kommuner, foretak/selskaper mv. utarbeide?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kommuner - Kommunale foretak - Interkommunalt samarbeid/selskaper - Aksjeselskaper - Andre <p>Dette kan være driftsregnskap, investeringsregnskap, bevilgningsregnskap, resultatregnskap, balanse og noter. Hvis det er egne lovhjemler, kan dette også oppgis.</p>

Konsernregnskap

Spørsmål	Svar
1	<p>Hvilken styringsrett (instruksjonsmyndighet) har kommunestyret («kommunfullmåttige») eller rådmannen/administrasjonssjefen (nämnd/styrelse/administrationschef (ansatt)) overfor foretak/selskaper som kommunen er helt eller delvis eier av?</p> <p>Hensikten med spørsmålet er å vite om kommunens øverste organer kan instruere foretak/selskaper om å avgi regnskapsinformasjon til kommunen innen gitt tidsfrister, dvs. at det er praktisk mulig å utarbeide konsernregnskaper.</p>
2	<p>Er det regler («lagstiftning») for konsolidering av regnskaper i kommuneregnskapet? I dette ligger også når et «konsern» oppstår, dvs. kriterier for eierandeler.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kommunale foretak (kan være hjemmel i selve kommuneloven).

Spørsmål	Svar
	<ul style="list-style-type: none"> - Interkommunalt samarbeid/selskaper - Aksjeselskaper - Andre <p>Det er fint om dere legger inn en lenke (www.) til lovhjemlen og angir paragraf.</p>
3	<p>Hvis det gjøres konsolidering i kommuneregnskapet (jf. spørsmål 2 ovenfor), på hvilket nivå gjøres elimineringer?</p> <p>Eksempelvis kan det tenkes at elimineringer gjøres i egne regnskapslinjer i regnskapsoppsettet (hovedoppstillingene), eller at bare resultater summeres per virksomhet og sum for konsern.</p>
4	<p>Hvis det gjøres konsolidering i kommuneregnskapet (jf. spørsmål 2 ovenfor), hvordan presenteres dette i regnskapet (hovedoppstillingene)? Med regnskapet her menes alle regnskapsdelene, eksempelvis driftsregnskap, investeringsregnskap og balanse.</p> <p>Det hadde vært fint om dere la ved et eksempel på konsolidert regnskap.</p>
5	<p>Rapporteres det konsoliderte tall (spesifiserte regnskapsposter) i rapportering til statistisk bruk?</p> <p>Jf. at vi i Norge har pliktig rapportering av regnskapsinformasjon til SSB/KOSTRA.</p>
6	<p>Hvis det ikke skjer konsolidering i regnskapet, gis det samlet regnskapsinformasjon på annen måte i regnskapet, eksempelvis i noter?</p>

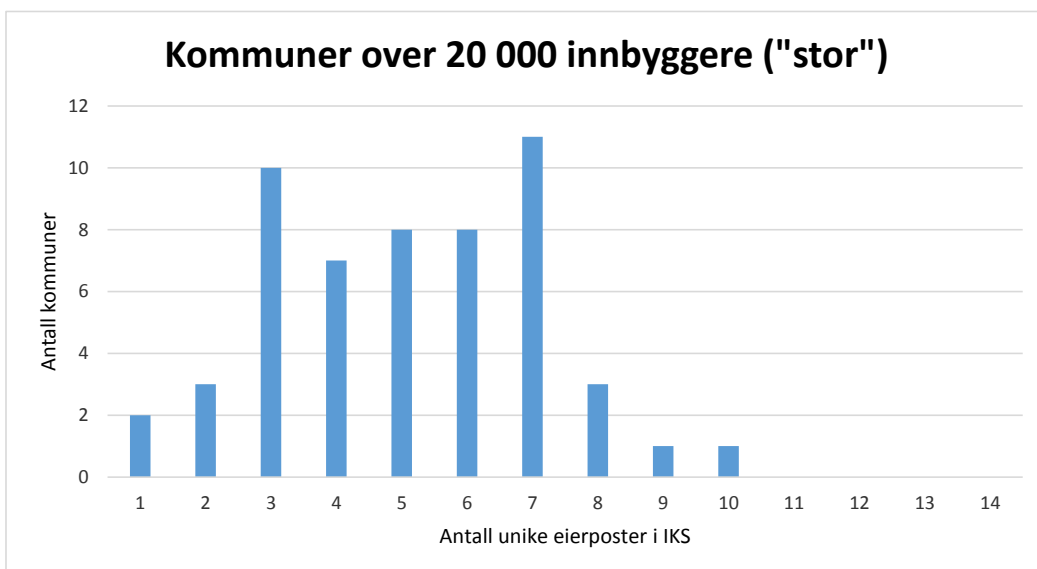
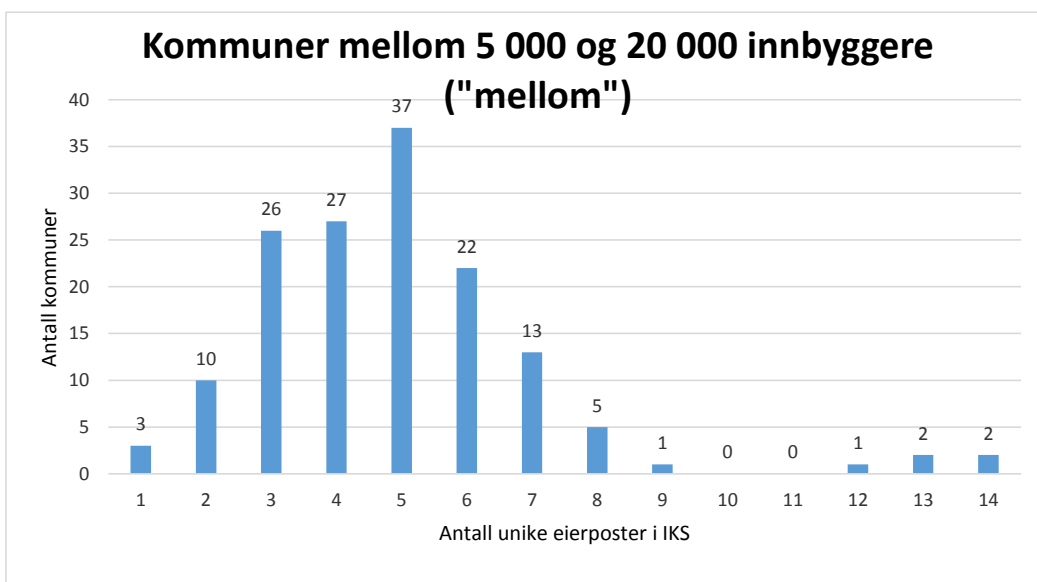
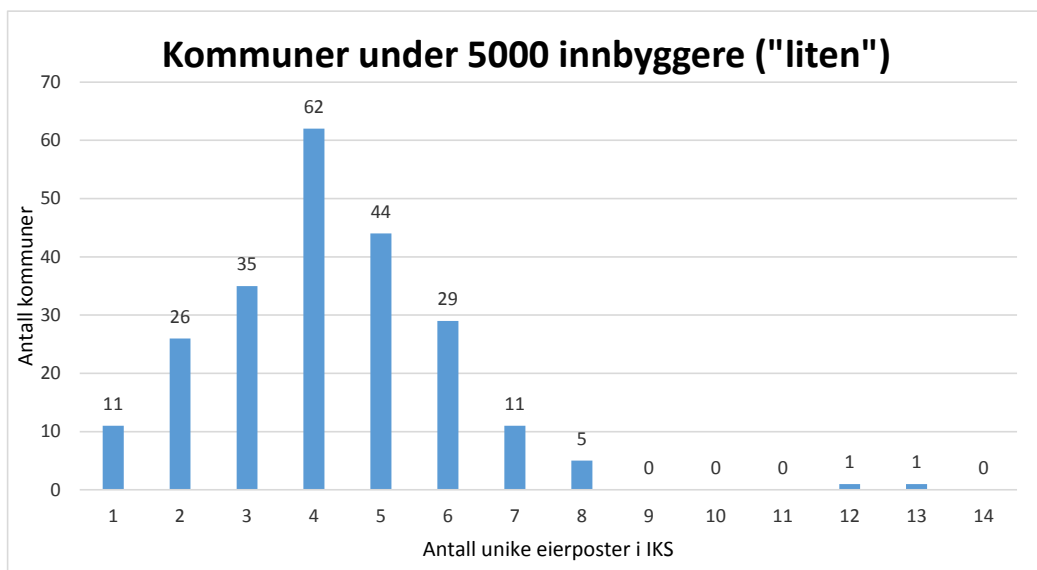
Styringsinformasjon og bruk av konserndata

Behov for konsoliderte regnskaper i kommunal sektor er ikke primært av finansiell karakter, men av styringskarakter. Det handler om å gi et bilde av den samlede tjenesteproduksjonen levert av den enkelte kommune.

Spørsmål	Svar
1	<p>Gis det konsernopplysninger i kommunens styringsdokumenter? Konkretisert slik:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Hvilke opplysninger om konsernregnskapet fremkommer i årsberetning/årsrapport? - Hvilke opplysninger om konsernets budsjett fremkommer i årsbudsjett/økonomiplan (eksempelvis 4-årig plan)? <p>Svaret må gis prinsipielt eller som eksempel. Det er ikke ment at dere skal gjøre egne analyser/undersøkelser.</p>

Spørsmål	Svar
	<p>(Selv om det ikke lages konsernregnskap/-oppstillinger, kan kommunen likevel gi opplysninger i styringsdokumentene om eierforhold, økonomiske forhold, tjenester og nøkkeltall.)</p>
2	<p>Dersom det gis finansielle nøkkeltall om konsernet i kommuneregnskapet, hvilke nøkkeltall er vanlige?</p> <p>Eksempel på finansielle nøkkeltall for konsernet kan være driftsresultat i prosent av driftsinntektene, lånegjeld i prosent av driftsinntektene, egenkapital (fond) i prosent av driftsinntektene, gjerne fordelt på fond til drift og fond til investeringer.</p>
3	<p>Kommunen kan ha forpliktelser i stiftelser (ofte boligstiftelser) og garantier (for andre selskapers gjeld). Er det vanlig å gi slik informasjon i sammenheng med konsernregnskapet?</p> <p>(Dette er altså forpliktelser som ikke kommer til uttrykk i selve regnskapet, men som kan komme til uttrykk i note til regnskapet eller i årsberetning/årsrapport.)</p>

9.4. Fordelingen av antall IKS for henholdsvis «liten», «mellom» og «stor» kommune



9.5. Oversikt over casekommunenes KF og IKS

	Moss	Stavanger	Bergen	Ålesund
KF	Moss kommunale eiendomsselskap KF	Stavanger Byggdrift KF	Bergen Vann KF	Ålesund Kommunale Eiendom KF
KF	Moss Havn KF	Stavanger Natur- og idrettsservice KF		Ålesund Brannvesen KF
KF	Moss Drift og anlegg KF	Sølvberget KF – Stavanger Kulturhus		Møre og Romsdal 110-sentral KF
KF		Stavanger Parkeringsselskap KF		
KF				
IKS	Østfold kommunerevisjon IKS	IVAR IKS	Griegghallen IKS	Beredskap skred – Åknes/Tafjord beredskap IKS
IKS	Driftsassistansen i Østfold IKS – tekniske tjenester	Rogaland Brann og Redning IKS	Driftsassistansen i Hordaland Vann og Avløp	Ålesundregionens Interkommunale Miljøskole (ÅRIM)
IKS	MOVAR IKS	Renovasjonen IKS		Sunnmøre Regionråd IKS
IKS	Krisesenteret i Østfold IKS	Rogaland Revisjon IKS		Sunnmøre (kontrollutvalgssekretariat) IKS
IKS	Østfold interkommunale arkivskole	Multihallen og Storhallen IKS		Kommunerevisjonsdistrikt 3 i Møre og Romsdal IKS
IKS		Sørmarka Flerbrukshall IKS		Interkommunalt arkiv for Møre og Romsdal IKS
IKS		Opera Rogaland IKS		
IKS		Stavanger Konserthus IKS		
IKS		Stavangerregionen Havn IKS		

	Molde	Sandnes	Drammen	Oslo
KF	Molde eiendom KF	Sandnes Eiendomsselskap KF	Drammen Eiendom KF	Boligbygg Oslo KF
KF	Molde Vann og Avløp KF	Sandnes Havn KF	Drammen Drift KF	Omsorgsbygg Oslo KF
KF	Moldebadet KF	Sandnes kunst og kulturhus KF	Drammen Parkering KF	Oslo Havn KF
KF	Molde Havnevesen KF	Sandnes Parkering KF	Drammen Kjøkken KF	Undervisningsbygg Oslo KF
KF		Sandnes Tomteselskap KF	Drammensbadet KF	
IKS	Møre og Romsdal Havn IKS	IVAR IKS	Glitrevannverket IKS	Vigo IKS
IKS	Romsdalshalvøya Interkommunale	Rogaland Brann og Redning IKS	Drammensregionens brannvesen IKS	
IKS	Renovasjonsselskap IKS			
IKS	Krisesenteret for Molde og Omegn IKS	Renovasjonen IKS	Renovasjonsselskapet i Drammensregionen IKS	
IKS	Interkommunalt arkiv for Møre og Romsdal IKS			
IKS	GassROR IKS	Rogaland Revisjon IKS	Legevakten i Drammensregionen IKS	
IKS		Multihallen og Storhallen IKS	Buskerud Kommunerevisjon IKS	
IKS		Sørmarka Flerbrukshall IKS	Vestviken 110 IKS	
IKS		Opera Rogaland IKS		
IKS		Interkommunalt Arkiv Rogaland IKS		

9.6. Eksempel Stavanger kommune

Selskap	Sum netto driftsutgifter	Netto utgift per innbygger	Tjenestegruppe
STAVANGER KOMMUNEKASSE	6 957 470	52 667	Kassen
IVAR IKS	-16 849	-128	Teknisk
MULTIHALLEN OG STORHALLEN IKS	1 344	10	Kultur
OPERA ROGALAND IKS	99	1	Kultur
RENOVASJONEN IKS	-797	-6	Teknisk
ROGALAND BRANN OG REDNING IKS	3 669	28	Teknisk
ROGALAND REVISJON IKS	1 201	9	Administrasjon
STAVANGER BYGGDRIFT KF	-1 995	-15	Teknisk
STAVANGER KONSERTHUS IKS	-13 976	-106	Kultur
STAVANGER NATUR- OG IDRETTSSERVICE KF	-1 699	-13	Kultur
STAVANGER PARKERINGSSKOLE KF	-25 799	-195	Teknisk
STAVANGERREGIONEN HAVN IKS	-13 157	-100	Teknisk
SØLVBERGET KF	-4 578	-35	Kultur
SØRMARKA FLERBRUKSHALL IKS	4 984	38	Kultur
Totalsum	6 889 917	52 156	
	-13 826	-105	Kultur
	-54 928	-416	Teknisk
	1 201	9	Administrasjon
	6 957 470	52 667	Kassen
Totalsum	6 889 917	52 156	-

9.7. Oversikt over bruk av nøkkeltall i årsberetning for 30 kommuner

Kommune	Kommunekasettall				Konserntall			
	Netto drifts- resultat %	Netto lånegjeld %	Disposisjons- fond %	Netto driftsutgifter per innbygger	Netto drifts- resultat %	Netto lånegjeld %	Disposisjons- fond %	Netto driftsutgifter per innbygger
Måsøy	X							
Sørumsund		X						
Drammen	X		X	X	X			
Oslo kommune				X	X	X		
Arendal				X				
Moss	X		X	X	X	X		X
Aurland								
Valle	X	X						
Ålesund				X	X	X		X
Norddal	X	X		X				
Kongsberg	X					X		X
Ulstein	X				X	X		
Nittedal	X			X				
Hurum	X		X			X		
Fredrikstad	X				X			X
Sandnes	X				X	X		X
Gamvik	X	X						
Bjugn								
Engerdal	X	X	X					
Vågan					X			
Flora	X	X		X	X	X		
Molde	X				X	X		X
Vestvågøy	X							
Bærum	X	X						X
Tromsø	X							
Stavanger	X			X		x		
Bergen	X							
Trondheim	X							X
Kristiansand	X			X				
Stord				X	X	X		

9.8. Bruk av nøkkeltall i årsberetning og økonomiplan for åtte casekommuner

Kommune	Nøkkeltall finans	Nøkkeltall finans i årsmelding 2014	Nøkkeltall finans fra konsern	Budsjetterte nøkkeltall i økonomiplan 2016-19	Sammenligning med andre
Oslo	Netto driftsresultat % netto lånegjeld %	Netto driftsresultat % og netto lånegjeld %	Netto driftsresultat % og netto lånegjeld %	Netto driftsresultat % og netto lånegjeld %, konsern	Ja
Bergen	Netto driftsresultat%, disposisjonsfond %, netto lånegjeld %, netto finansposter %.	Ingen	Netto driftsresultat %, disposisjonsfond %, netto lånegjeld %, netto finansposter %.	Netto driftsresultat % kommunekasse og netto lånegjeld % konsern	Ja
Molde	Brutto driftsresultat% netto driftsresultat %, netto finans %, netto lånegjeld %, frie inntekter/innb	Brutto driftsresultat % netto driftsresultat %, netto finans %, netto lånegjeld %, frie inntekter/innb	Brutto driftsresultat % netto driftsresultat %, netto finans %, netto lånegjeld %, frie inntekter/innbygg.	Netto lånegjeld per innbygger, konsern	Ja
Ålesund	Netto driftsresultat%, langsigtig gjeld %, netto lånegjeld %, netto finansposter %, arbeidskapitalandel, frie inntekter %, skatt %	Netto driftsresultat %, langsigtig gjeld %, netto lånegjeld %, netto finansposter %, arbeidskapital %, frie inntekter %, skatt %	Netto driftsresultat %, langsigtig gjeld %, netto lånegjeld %, netto finansposter %, arbeidskapital %, frie inntekter %, skatt %	Netto driftsresultat % og dispfond % kommunekasse, netto lånegjeld % og netto finans %, konsern	Ja
Sandnes	Netto driftsresultat%, skatt per innbygger, netto lånegjeld %, likviditetsgrad 1 og 2, arbeidskapitalandel	Netto driftsresultat %, skatt per innbygger, netto lånegjeld %, likviditetsgrad 1 og 2, arbeidskapitalandel	Netto driftsresultat %, Netto lånegjeld % (uklart)	Netto driftsresultat, konsern og kommunekasse,	Ja
Drammen	Netto driftsresultat%, disposisjonsfond %	Netto driftsresultat %, disposisjonsfond %	Netto driftsresultat %	Netto driftsresultat %, kommunekasse	Ja
Stavanger	Netto driftsresultat%, netto lånegjeld %, egenfinansiering av investeringer %, skatt per innbygger, frie inntekter per innbygger, likviditetsgrad 1 og 2, arbeidskapitalandel	Netto driftsresultat %, netto lånegjeld %, egenfinansiering av investeringer %, skatt per innbygger, frie inntekter per innbygger, likviditetsgrad 1 og 2, arbeidskapitalandel	Netto driftsresultat %, netto lånegjeld % og egenfinansiering av investeringer %	Netto driftsresultat % kommunekassen, netto lånegjeld % og egenfinansiering av investeringer % konsern.	Ja
Moss	Netto driftsresultat%, netto lånegjeld %, likviditetsgrad 1/2, disposisjonsfond %	Netto driftsresultat %, netto lånegjeld %, likviditetsgrad 1/2, disposisjonsfond %	Netto driftsresultat %, netto lånegjeld %	Ingen	Ja

9.9. Eksempel på note om konsernregnskap og oppstillingsplan

Kommunene har flere oppstillingsplaner per i dag, og noen har til formål å vise forholdet til budsjettet (regnskapskjemaene 1 og 2), mens andre viser resultater (økonomiske oversikter drift og investering). For konsernregnskapet er det nærliggende å vise konsernregnskap basert på oppstillingsplanene for de økonomiske oversiktene, samt balansen.

Konserndriftsregnskap

NN kommune - konsernregnskap 20x1		Note	Kommune- kassen	KF 1	KF n	IKS 1	IKS n	Elimi- neringer	Konsern
Driftsregnskap									
Driftsinntekter									
600	Brukerbetalinger								
620-670	Andre salgs- og leieinntekter								
700-780	Overføringer med krav til motytelse								
800	Rammetilskudd								
810	Andre statlige overføringer								
830-850, 880-895	Andre overføringer								
870	Skatt på inntekt og formue								
874	Eiendomsskatt								
877	Andre direkte og indirekte skatter								
	<i>Sum driftsinntekter</i>								
Driftsutgifter									
010-089, 160-165	Lønnsutgifter								
090-099	Sosiale utgifter								
100-285 – (160-165)	Kjøp av varer og tjenester som inngår i tjenesteproduksjon								
300-380	Kjøp av tjenester som erstatter kommunal tjenesteproduksjon								
400-490	Overføringer								
590	Avskrivninger								
690	Fordelte utgifter								
	<i>Sum driftsutgifter</i>								
	Brutto driftsresultat								
Finansinntekter									
900-904	Renteinntekter, utbytte og eieruttak								
905	Gevinst finansielle instrumenter (omløpsmidler)								
920	Mottatte avdrag på utlån								
	<i>Sum eksterne finansinntekter</i>								
Finansutgifter									
500	Renteutgifter, provisjoner og andre finansutgifter								
509	Tap finansielle instrumenter (omløpsmidler)								
510	Avdragsutgifter								
520	Utlån								
	<i>Sum eksterne finansutgifter</i>								
	Resultat eksterne finansransaksjoner								
990	Motpost avskrivninger								
	Netto driftsresultat								
Interne finansieringstransaksjoner									
930	Bruk av tidligere års regnskapsmessige overskudd (mindreforbruk)								
940	Bruk av disposisjonsfond								
950	Bruk av bundne driftsfond								
	<i>Sum bruk av avsetninger</i>								
570	Overført til investeringsregnskapet								
530	Dekning av tidligere års regnskapsmessige underskudd (merforbruk)								
540	Avsetninger til disposisjonsfond								
550	Avsetninger til bundne driftsfond								
	<i>Sum avsetninger</i>								
580	Årets regnskapsmessige mindreforbruk								
980	Årets regnskapsmessige merforbruk								

Konserninvesteringsregnskap

NN kommune - konsernregnskap 20x1		Note	Kommune- kassen	KF 1	KF n	IKS 1	IKS n	Elimi- neringer	Konsern
Investeringsregnskap									
Inntekter									
660-670	Salg av driftsmidler og fast eiendom								
600-650	Andre salgsinntekter								
700-710 + 730-780	Overføringer med krav til motytelse								
729	Kompensasjon for merverdiavgift								
800-810	Statlige overføringer								
830-895	Andre overføringer								
900-905	Renteinntekter og utbytte								
	<i>Sum inntekter</i>								
Utgifter									
010-089, 160-165	Lønnsutgifter								
090-099	Sosiale utgifter								
100-285 – (160-165)	Kjøp av varer og tjenester som inngår i tjenesteproduksjon								
300-380	Kjøp av tjenester som erstatter kommunal tjenesteproduksjon								
400-490	Overføringer								
500	Renteutgifter og omkostninger								
690	Fordelte utgifter								
	<i>Sum utgifter</i>								
Finansransaksjoner									
510	Avdrag på lån								
520	Utlån								
529	Kjøp av aksjer og andeler								
530	Dekning av tidligere års udekket								
548	Avsatt til ubundne investeringsfond								
550	Avsatt til bundne investeringsfond								
	<i>Sum finansieringstransaksjoner</i>								
Finansieringsbehov									
910	Bruk av lån								
929	Salg av aksjer og andeler								
920	Mottatte avdrag på utlån								
970	Overført fra driftsregnskapet								
930	Bruk av tidligere års udipsonert								
940	Bruk av disposisjonsfond								
950	Bruk av bundne driftsfond								
948	Bruk av ubundne investeringsfond								
958	Bruk av bundne investeringsfond								
	<i>Sum finansiering</i>								
980/580	Udekket/udisponert								

Konsernbalanse

NN kommune - konsernregnskap 20x1		Note	Kommune- kassen	KF 1	KF n	IKS 1	IKS n	Elimi- neringer	Konsern 20x1	Konsern 20x0
Balanse	per 31.12.x1									
	Eiendeler									
2.2	Anleggsmidler									
2.27	Faste eiendommer og anlegg									
2.24	Utstyr, maskiner og transportmidler									
2.22	Utlån									
2.21	Aksjer og andeler									
2.20	Pensjonsmidler									
2.1	Omløpsmidler									
2.13	Kortsiktige fordringer									
2.19	Premieavik									
2.18	Aksjer og andeler									
2.12	Sertifikater									
2.11	Obligasjoner									
2.15	Derivater									
2.10	Kasse, postgiro, bankinnskudd									
	<i>Sum eiendeler</i>									
	Egenkapital og gjeld									
2.5	Egenkapital									
2.56	Disposisjonsfond									
2.51	Bundne driftsfond									
2.53	Ubundne investeringsfond									
2.55	Bundne investeringsfond									
2.581	Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (drift)									
2.580	Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (investering)									
2.5950	Regnskapsmessig overskudd (mindreforbruk)									
2.5900	Regnskapsmessig underskudd (merforbruk)									
2.5960	Udisponert i investeringsregnskapet									
2.5970	Udekket i investeringsregnskapet									
2.5990	Kapitalkonto									
2.4	Langsiktig gjeld									
2.40	Pensjonsforpliktelse									
2.41	Ihenderhaverobligasjonslån									
2.43	Sertifikatlån									
2.45	Andre lån									
2.3	Kortsiktig gjeld									
2.31	Kassekredittlån									
2.32	Annen kortsiktig gjeld									
2.34	Derivater									
2.39	Premieavik									
	<i>Sum egenkapital og gjeld</i>									
	Memoriakonti									
2.9	Memoriakonto									
2.9100	Ubrakte lånemidler									
2.9200	Andre memoriakonti									
2.9999	Motkonto for memoriakontiene									

9.10. Konsernregnskap i Finland, Sverige og Danmark

I dette vedlegget beskrives kort konsernregnskapsbestemmelser og oppstillinger for Finland og Sverige, samt noe informasjon fra årsberetning om nøkkeltall som er benyttet. Danmark har ikke krav til konsernregnskap, men det vises likevel hovedoppstilling for kommuneregnskapet også her.

9.10.1. Finland

9.10.1.1. *Organisering i selskaper og kommunale tjenester*

Finland svarer slik på spørsmål om selskapsstruktur:

Koncernbolag som kommuner i Finland äger är främst bolag kommunen har verksamhetsinteresse i. De vanligaste bolagen är fastighetsbolag, affärsföretag som stöder infrastrukturen och utvecklingsbolag. Verksamhetsmålen i dem beskrivs nedan. Därtill finns samkommuner som beskrivs till sist.

Fastighetsbolag är de vanligaste bolagen. Dels fastighetsbolag som erbjuder hyresbostäder till kommuninvånare och potentiella inflyttare. Därtill äger kommunerna ofta fastighetsbolag i vilka kommunen bedriver sin egen verksamhet, t.ex. byggnader för social och hälsovård.

Affärsföretag som stöder infrastrukturen är t.ex. fjärrvärmebolag, elbolag, hamnar, kollektivtrafik och vattenbolag. Denna typ av affärsverksamhet har av tradition bedrivits långt i kommunal regi i Finland. I de finska kommunerna finns möjligheten att bedriva affärsverk, vilket i princip kan tolkas som en filial i kommunen där affärsverksamheten finns. I den nyaste kommunallagen i Finland har aktualiserats en bolagiseringsskyldighet av kommunens verksamheter som verkar i ett konkurrensläge på marknaden i form av en ändring av kommunallagen. Bolagiseringsskyldigheten har uppstått från Europeiska gemenskapernas kommissions beslut riktat till Finland. I beslutet framhåller kommissionen att det är fråga om förbjudet statligt stöd att bedriva affärsverksamhet i kommunal regi. dvs. affärsverksform, eftersom konkurslagstiftningen inte tillämpas på affärsverk och eftersom befrielsen från samfundsskatt i kommuner utgör ett statligt stöd som snedvrider konkurrensen och inte kan motiveras med skattesystemets karaktär och struktur.

Detta har lett till att dessa affärsverk bolagiserats till aktiebolag. I och med detta har de finländska kommunernas dotterbolag ökat. Det har också funnits kommuner som från början bedrivit denna typ av verksamhet i aktiebolagsform.

Utvecklingsbolag: Många kommuner har grundat utvecklingsbolag med syfte att främja olika intressen i kommunen, t.ex. näringslivsfrämjande och EU-projektadministrering. Det har ansetts som en tydlig lösning att hålla dessa skilt från kommunen vilket gjort att bolag av denna typ finns.

Samkommuner är interkommunala organ som är uppbyggda som kommuner, dvs. de följer kommunallagen och har samma politiska organ som en kommun. Samkommunerna är till för att producera kommunala tjänster och används vanligtvis för att en enskild kommuns volym är så liten att större lösningar söks. Samkommuner används t.ex. för producerande av specialsjukvård och specialomsorg (lagstadgade samkommunen) därtill finns frivilliga samkommuner som producerar utbildning, primärhälsovård, sophantering, kollektivtrafik etc.

Bolag og foretak er således organisert som aksjeselskaper. Bare samkommuner reguleres etter den finske kommuneloven og kan sammenlignes med en norsk vertskommune eller et interkommunalt samarbeid.

Kommunen velger representanter i sine selskaper både til generalforsamlingen og i styret. Ofte gis det et «konserndirektiv» til datterselskapene og representantene. Dette er ikke en lovbestemmelse, men datterselskapene følger direktivet ettersom kommunen kan avsette representantene hvis direktivet ikke følges.

Konserndirektivet har informasjon om hva kommunen forventer seg av datterselskapet og prinsipper for forvaltningen av selskapet. Informasjon om regnskapsføring og oppfølging av konserntransaksjoner i forbindelse med årsregnskapet gis av kommunens økonomiavdeling.

Kommuner og samkommuner følger som nevnt kommuneloven, mens bolag (selskap) drives vanligvis som aksjeselskap og følger aksjeloven. Gjensidige boligselskaper følger «bostadsaktiebolagen». Eventuelle stiftelser følger stiftelsesloven. Disse anses å tilhøre kommunekonsernet hvis kommunen har bestemmelsesrett i stiftelsen⁴⁶ gjennom å velge representanter i styret.

Selskapene yter ofte kommunale tjenester, men selger disse til markedsvilkår. Når kommunen kjøper disse tjenestene, er også det til markedspris (gängse pris). Enkelte selskaper yter både kommunale tjenester og samtidig driver forretningsvirksomhet med krav til avkastning. Eksempler på det er infrastrukturetselskaper. Derimot er boligselskaper og utviklingselskaper etablert for å yte kommunale tjenester, og har dermed ikke finansiell avkastning til eierne.

9.10.1.2. Konsernregnskap

Ifølge den finske kommuneloven skal bokføring og årsregnskapet følge, eller tillempes, bokføringsloven ut over de særskilte bestemmelsene i kommuneloven. Unntak, som bestemmes av en kommuneseksjon i bokføringsnemnden, er først og fremst for å ivareta spesielle kommunale særtrekk. Logikken i bokføring, regnskapsføring og årsavslutning/årsregnskap er den samme for alle regnskapspliktige i Finland.

Den finske kommuneloven bestemmer at årsregnskapet bestå av balanse, resultatregnskap, finansieringsanalyse og noter. I tillegg skal det lages en oversikt over sammenligninger mot budsjett for resultatregnskapet og investeringene, samt en årsberetning.

Har kommunen datterselskaper, skal det samtidig med årsregnskapet også utarbeides et konsernårsregnskap. Dette består av balanse, resultatregnskap og noter. I tillegg skal det inkluderes en finansieringsanalyse med oversikt over anskaffelser og anvendelse av konsernets midler i regnskapsåret.

Kommunen må ha bestemmende innflytelse i et selskap for å utarbeide konsernregnskap. Bestemmende innflytelse er:

- 1) Å ha mer enn halvdelen av stemmene i selskapet, og at denne majoriteten skyldes aksje- eller andelseie, medlemskap, selskapsform eller selskapsavtale.
- 2) Å ha rett til å velge eller avsette flertallet av medlemmene i styret eller tilsvarende organ.

Plikten til å utarbeide fullstendig konsernregnskap gjelder for kommuner som har datterselskaper med betydelig omsetning eller som har en betydelig balansesum. Med fullstendig konsernregnskap menes konsernbalanse, konsernresultatregnskap og konsernfinansieringsanalyse, samt noter. Dersom omsetningen i regnskapsåret eller foregående regnskapsår er mindre enn 200.000 euro (ca. 1,6 mill.

⁴⁶ Definisjon av stiftelse i Finland er sammenfallende med Norge: En stiftelse är en typ av juridisk person, som till skillnad från föreningar och bolag, varken har medlemmar eller ägare.

kroner), skal det ikke utarbeides konsernresultatregnskap eller konsernfinansieringsanalyse. Disse oppstillingene skal likevel utarbeides dersom datterselskapets balansesum for regnskapsåret eller det foregående regnskapsår overstiger 1/3 av kommunekonsernets balansesum for de samme årene.

Kommunale tjenester ytes i stor grad også gjennom samkommuner. En kommunes andel i en samkommune anses å utgjøre et «dottersamfund» og tas med kommunens konsernbalanse med kommunens andel i samkommunen. Det opprettes således alltid en konsernbalanse med noter, men også konsernresultatregnskap og konsernfinansieringsanalyse hvis omsetningen i samkommunen er større enn 200.000 euro. Samkommunens omsetning beregnes som eierandel * omsetning, eksempelvis omsetning på 1 mill. og eierandel 20% gir grenseverdien 200.000 euro. Videre er det anbefalt at store samkommuner utarbeider fullstendige konsernregnskap med resultatregnskap, finansieringsanalyse og balanse, slik at medlemskommunene får mulighet til å utarbeide et fullstendig konsernregnskap.

Kommunekonsernene rapporterer konsernbalansen til den finske statistikkentralen. I tillegg rapporteres konsernets forpliktelser overfor annen part.

9.10.1.3. Nærmere om konsolidering

Konsolidering av regnskapene skjer i samsvar med bokføringsloven. I tillegg har bokføringsnemndens kommuneseksjon gitt nærmere veiledning⁴⁷. Den gjelder både for kommuner og samkommuner.

Konsernresultatregnskapet viser resultatet for kommunekonsernet etter:

- Eliminering av interne inntekter og kostnader og intern gevinstutdeling (resultater) mellom kommunen og samkommunene.
- Eliminering av vesentlige endringer i interngevinster (resultater) som er aktivert i balansen mellom kommunen og samkommunene.
- Eksterne andeler i datterselskapenes resultater er framvist som egen post i konsernresultatregnskapet.
- Kommunens andel av interessesamfunnenes resultater er framvist som egen post i konsernresultatregnskapet, og at utbytte og gevinster (resultater) er eliminert.

Konsernbalansen viser den økonomiske stillingen for fordringer, gjeld og ansvar overfor utenforstående. Konsernbalansen skal vise konsernets egenkapital etter:

- Eliminering av fordringer og gjeld mellom kommunen og samkommunen.
- Eliminering av vesentlige interngevinster (resultater) som er aktivert i balansen mellom kommunen og samkommunene.
- Eliminering av de interne eierandelene i samkommunene.
- Eksterne eieres andel av aksjekapitalen framvises som egen post i konsernbalansen.

I konsernets finansieringsanalyse vises anskaffelse og anvendelse av midler etter at det er tatt hensyn til de eliminerings- og sammenstillingsposter som inngår i konsernresultatregnskapet og konsernbalansen. Konsernfinansieringsanalysen kan enten stilles opp som en sammenslåing av finansieringsanalysene for de selskap som skal sammenstilles, hvor konserninterne poster er

⁴⁷ Se nærmere her:

http://www.kommunerna.net/sv/sakkunnigtjanster/ekonomi/bokforing/bokforingsnamndens-kommunsektion/tidigare-allmanna-anvisningar/kommunsektion-koncernbokslut/Documents/Bilaga%203_Koncernbokslut_2009.pdf

eliminert, eller lage konsernfinansieringsanalyse på bakgrunn av konsernresultatregnskapet og konsernbalansen med supplement av nødvendige tilleggsopplysninger.

9.10.1.4. *Eliminering av konserninterne poster*

Finland har «ordinære» regnskapsregler for eliminering av konserninterne poster. Dette gjelder:

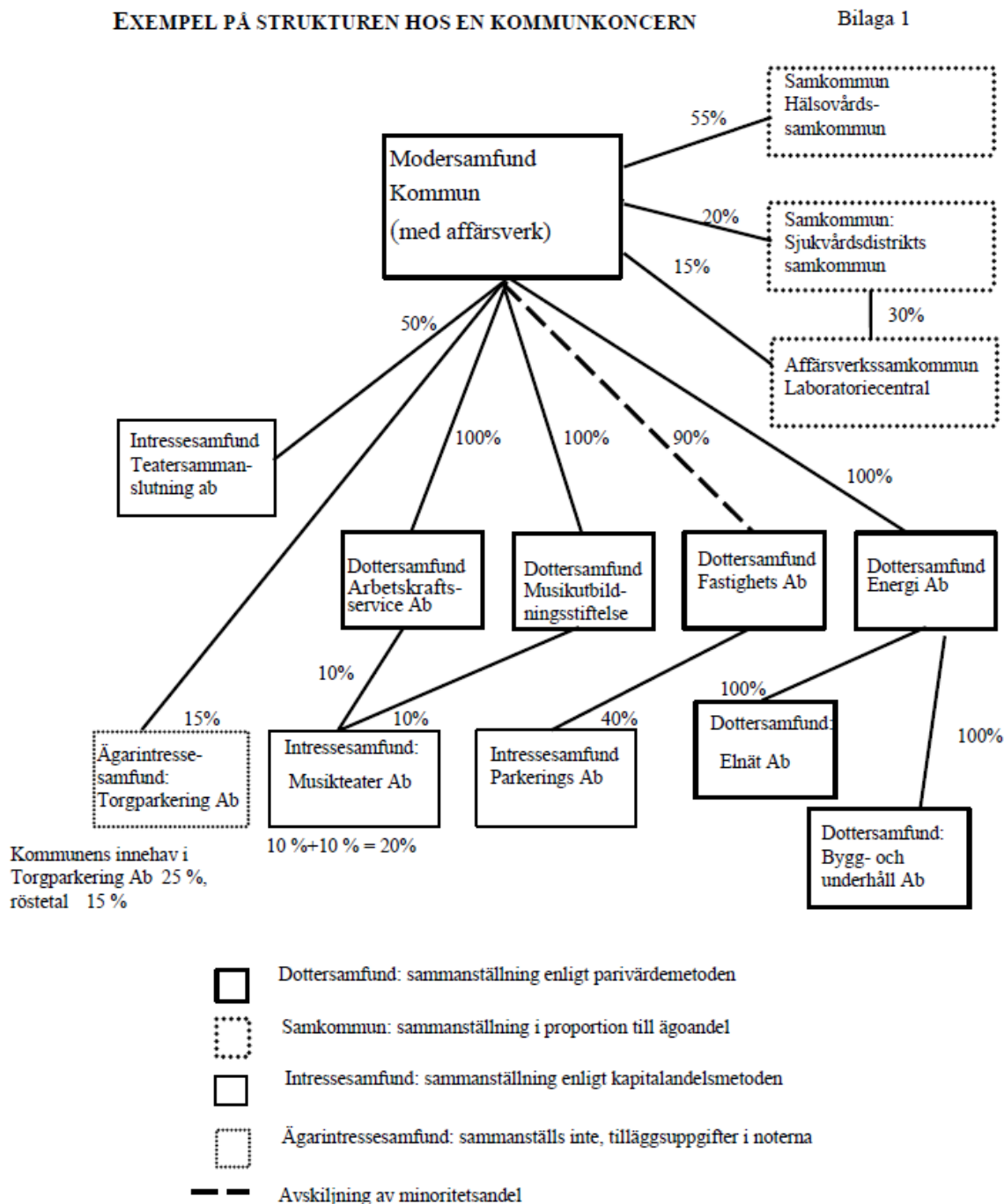
- Interne inntekts- og kostnadsposter, intern gevinstutdeling (resultater) og interne fordringer og gjeld.
- Justering av planavskrivninger.
- Eliminering av interne eierandeler.
- Opp- eller nedskrivninger av datterselskapenes aksjer eller andeler.
- Eliminering av eierandeler i foreninger og stiftelser. Slike plasseringer skal ikke tas med blant aksjer eller andeler under aktiva. Poster som motsvarer grunnkapital i foreninger og stiftelser tas inn under regnskapslinjen «overskudd (underskudd) fra tidligere regnskapsperioder i konsernbalansen». Om en plassering eller bevilget finansiell støtte har blitt aktivert, skal den gjenværende balanseverdien elimineres mot foreningens eller stiftelsens egenkapital. Den avskrivningen som er foretatt, elimineres i resultatregnskapet mot gevinst eller tap fra tidligere regnskapsperioder.
- Avregning av minoritetsandeler fra konsernets egenkapital.

Når det gjelder sammenstilling av regnskapsposter i samkommuner, er reglene:

- Sammenstilling i konsernregnskapsoppstillingene rad for rad i forhold til medlemsandelen i grunnkapitalen. (Begrensninger i stemmeretten påvirker ikke dette.)
- Eliminering av interne poster og interne gevinster (resultater).
- Eliminering av eierandel (anskaffelsesutgiften for samkommuneandelen elimineres mot grunnkapitalen).

9.10.1.5. Eksempel på strukturen i et kommunekonsern

Nedenfor vises en skjematisk oversikt over struktur og eierandeler i ulike former for selskaper, samkommuner og interessesamfund.



Figur 16 Eksempel på struktur i et kommunekonsern. Kilde: Bokføringsnämndens kommune-seksjon. Arbeits- og næringsministeriet. Allmän anvisning om opprettande av konsernbokslut for kommuner og samkommuner. Helsingfors 2009.

Figuren viser kommunens forhold til samkommuner med eierandel, dotterselskaper og interessesamfund, som alle er organisert som aksjeselskaper, unntatt én stiftelse. Heltrukne linjer viser eierandel, mens den stiplede linjen viser en minoritetsandel i et eiendomsselskap.

9.10.1.6. Eksempel på konsernoppstillinger fra Pargas stad

Nedenfor vises utdrag fra konserninformasjon for Pargas Stad. Pargas konsern består av 3 datterselskap, fem samkommuner (andeler fra 0,9% til 5,47%) og to samfund, og det vises resultatregnskap, balanse og finansieringsanalyse for konsernet.

Konsernresultatregnskap:

10.4. Koncernresultatregning

	2014	2013
Verksamhetens inntægter	45 879 849,65	44 687 988,81
Verksamhetens kostnader	-130 924 205,72	-130 924 160,63
Andel av interessebolagens vinster/føluster	43 777,07	-34 665,85
Verksamhetsbidrag	-85 000 579,00	-86 270 837,67
Skatteinntægster	62 661 685,36	62 373 029,28
Statsandeler	31 544 347,00	31 379 524,00
Finansielle inntægter og utgifter:		
Renteinntægter	24 134,38	13 563,29
Øvrige finansieringsinntægter	52 928,04	3 167 250,77
Rentekostnader	-1 136 357,73	-1 367 312,65
Øvrige finansieringsutgifter	-46 900,36	-46 919,88
Årsbidrag	8 099 257,68	9 248 297,13
Avskrivninger og nedskrivninger	-6 665 069,89	-6 260 886,78
Extraordinære inntægter	175 545,54	329 559,47
Extraordinære utgifter	0,00	0,00
Råekenskapsperiodens resultat	1 609 733,33	3 316 969,82
Minoritetsandelen	-13 853,86	-4 743,25
Resultat korrektivposter	-226 124,36	-152 585,54
Råekenskapsperiodens øverskott/underskott	1 369 755,11	3 159 641,03

Figur 17 Eksempel på konsernresultatregning, 2014.

Konsernbalanse:

10.5. Konsernbalansräkning

AKTIVA	2014	2013
BESTÅENDE AKTIVA	135 761 533,84	134 836 163,18
Immaterielle tillgångar	758 678,82	701 181,05
Immaterielle rättigheter	22 238,34	22 854,53
Övriga utgifter med långverkningstid	722 751,55	670 472,95
Förskottsbetalningar	13 688,93	7 853,57
Materielle tillgångar	128 946 117,14	128 183 552,05
Jord- och vattenområden	15 051 568,87	14 600 942,88
Byggnader	72 743 766,55	74 357 079,63
Fasta konstruksjoner og anordninger	29 655 087,46	29 908 446,28
Maskiner og inventarier	5 412 502,23	5 167 601,78
Övriga materielle tillgångar	1 704 624,02	1 948 988,08
Förskottsbetalningar og pågående anskaffninger	4 378 568,01	2 200 493,40
Placeringar	6 056 737,88	5 951 430,08
Aktier og andelar	5 971 463,00	5 866 552,47
Lånefordringer	36 415,29	35 000,00
Övriga placeringar	48 859,59	49 877,61
FÖRVALTADE MEDEL	851 519,91	585 493,86
Statens oppdrag	37 231,56	87 443,71
Övriga oppdragsmedel	814 288,35	498 050,15
RÖRLIGA AKTIVA	7 293 511,84	8 967 500,57
Omsättningstillgångar	520 475,27	517 567,44
Material og fornødenheter	504 598,22	500 642,61
Færdige produkter	4 908,15	5 271,19
Övriga omsättningstillgångar	9 707,89	10 921,38
Förskottsbetalningar	1 261,01	732,26
Kortfristige fordringer	6 644 635,76	8 320 501,46
Försäljningsfordringer	3 301 566,01	3 649 083,15
Lånefordringer	3 152,84	0,00
Övriga fordringer	1 789 776,65	1 687 656,94
Resultatregleringer	1 550 140,26	2 983 761,37
Finansielle værdipapper	128 400,81	129 431,67
Aktier og andelar	6 719,67	6 719,67
Övriga værdipapper	121 681,14	122 712,00
Kassa og banktillgodohavenden	3 906 981,79	4 216 572,75
	147 813 547,38	148 605 730,36

Figur 18 Eksempel på konsernbalansräkning, aktiva 2014.

PASSIVA	2014	2013
EGET KAPITAL	67 407 886,14	65 882 742,74
Grundkapital	57 597 745,92	57 597 745,92
Övriga egna fonder	370 418,78	1 040 220,21
Över-/underskott från tidigare räkenskapsperioder	8 069 966,33	4 085 135,58
Räkenskapsperiodens över-/underskott	1 369 755,11	3 159 641,03
MINORITETSANDEL	468 038,63	582 655,42
AVSKRIVNINGSDIFFERENS OCH RESERVER	3 395 083,70	2 794 043,62
Akkumulerad avskrivningsdifferens	1 770 542,37	1 590 701,11
Frivilliga reserveringar	451,45	0,00
Investeringsreserveringar	34 245,52	3 304,39
Obligatoriska reserveringar	1 589 844,36	1 200 038,12
FÖRVALTAT KAPITAL	1 929 084,51	1 355 268,17
FRÄMMANDE KAPITAL	74 613 454,40	77 991 020,41
Långfristigt	33 954 700,22	37 414 538,59
Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter	33 261 065,40	36 558 382,18
Lån från offentliga samfund	573 420,93	650 604,27
Lån från övriga långgivare	2 971,13	2 971,13
Erhållna förskott	16 221,03	15 295,02
Övriga långfristiga skulder	101 021,73	187 285,99
Kortfristigt	40 658 754,18	40 576 481,82
Lån från finansiella institut och försäkringsanstalter	23 658 070,44	22 201 970,97
Lån från offentliga samfund	58 662,98	56 002,26
Erhållna förskott	93 906,25	89 987,16
Leverantörsskulder	5 378 519,66	6 924 663,48
Övriga kortfristiga skulder	1 574 227,54	1 554 387,98
Resultatregleringar	9 895 367,31	9 749 469,97
	147 813 547,38	148 605 730,36

Figur 19 Exempel på koncernbalansräkning, passiva 2014.

Finansieringsanalys

10.6. Koncernfinansieringsanalys

	2014	2013
Kassaflödet i verksamheten		
Årsbidrag	8 099 257,68	9 248 297,13
Extraordinära poster	175 545,54	329 559,47
Korrektivposter till internt tillförda medel	371 202,63	-304 146,13
Investeringarnas kassaflöde		
Investeringsutgifter	-8 223 025,95	-9 238 104,94
Finansieringsandelar för investeringsutgifter	153 923,63	435 450,80
Försäljningsinkomster av bestående aktiva tillgångar	466 697,46	1 234 978,95
Kassaflödet för verksamheten och investeringarna	1 043 600,99	1 706 035,28
Finansieringens kassaflöde		
Förändring av utlåningen		
Ökning av utlåningen	-397,27	-36 083,47
Förändringar av lånebeståndet		
Förändring av långfristiga lån	-3 471 139,50	-16 777 258,17
Förändring av kortfristiga lån	1 556 984,11	14 105 872,41
Förändringar av eget kapital	17 763,34	-19 812,82
Övriga förändringar av likviditeten		
Förändringar av förvaltade medel och förvaltad kapital	307 790,28	101 349,71
Förändring av omsättningstillgångar	-3 796,29	25 948,07
Förändringar av fordringar	1 712 493,43	-57 895,12
Förändringar av räntefria kort- och långfristiga skulder	-1 473 920,90	1 876 366,40
Finansieringens penningflöde	-1 354 222,80	-781 512,99
Förändring av penningmedel	-310 621,81	924 522,29
Penningmedel 31.12.	4 035 382,60	4 346 004,41
Penningmedel 01.01.	-4 346 004,41	-3 421 482,12
	-310 621,81	924 522,29

Figur 20 Exempel på koncernfinansieringsanalys, 2014.

Noter til årsregnskapet.

12. Koncernens noter

12.1. Allmänna noter

12.1.1. Noter angående opprättande av koncernbokslut

12.2. Noter och spesifikationer till koncernresultatregningen

12.2.1 Verksamhetens inntekter

12.2.2. Redogørelse øver fōrændringama av obligatoriska reserveringar

12.2.3. Fōrseljningsvinster og -fōrluster av tillgānger bland bestāede aktiva

12.3. Noter till koncernbalansregningens aktiva

12.3.1. Innehav i andra samfund

12.3.2. Spesifikation øver resultatregleringsfordringer

12.4. Noter till koncernbalansregningens passiva

12.4.1. Utredning øver fōrændringer av egne kapitalet

12.4.2. Spesifikation av øvrige skulder

12.4.3. Spesifikation øver resultatregleringsskulder

12.5. Noter angående sākerheter og ansvarsfōrbindelser

12.5.1. Inteckninger

12.5.2. Leasinghyror, arbeids- og øvrige garantier samt økonomiske ansvar

12.5.3. Borgensfōrbindelser

Figur 21 Oversikt øver koncernens noter, 2014.

12.1.1. Noter angående upprättande av koncernbokslut

Koncernbokslutet omfattning

I koncernbokslutet har samtliga dottersamfund och samkommuner sammanställts.

Interna transaktioner och internbidrag

Koncernsamfundens interna intäkter och kostnader samt fordringar och skulder har eliminerats. Intäkter och kostnader samt fordringar och skulder mellan koncernsamfunden och de samkommuner där kommunen är delägare har eliminerats förutom i fråga om transaktioner av ringa betydelse. Väsentliga interna bidrag som ingår i bestående aktiva har eliminerats.

Eliminering av internt innehav

Elimineringen av aktieinnehavet i stadens balansräkning har gjorts enligt aktieinnehavets bokföringsvärde. Elimineringen har skett mot aktiekapitalet i dottersamfund.

Minoritetsandelen

Minoritetsandelarna har avräknats från koncernens över- och underskott i koncernresultaträkningen samt från koncernens eget kapital i koncernbalansen.

Korrigerings av planmässiga avskrivningar

Dottersamfundens avskrivningar på immateriella och materiella tillgångar har korrigerats så att de motsvarar avskrivningar enligt plan och utgiftsresternas differens har bokförts som rättelse av dottersamfundets avskrivningar i koncernresultaträkningen och den differens som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder som en korrigerings av över- eller underskott från tidigare räkenskapsperioder i koncernbalansen.

Intressesamfund

Intressesamfunden har sammanställts i koncernbokslutet enligt kapitalandelsmetoden.

Figur 22 Oversikt över noter angående koncernbokslut, 2014.

12.3.1. Koncernens dottersamfund, samkommunandelar og ägarintressesamfund

Namn	Hemort	Kommunens ägarandel	Koncernens ägarandel	Kommunkoncernens andel		av räkenskaps- periodens vinst/förlust
				av eget kapi- tal	av främ- mande kapi- talet	
Dottersamfund						
Pargas Fjärrvärme	Pargas	100,00 %	100,00 %	2 234 573,53	4 019 231,46	157 990,50
Pargas Idrotts- och ungdomsgård Ab	Pargas	84,70 %	84,70 %	1 794 601,12	71 313,48	-3 975,61
Västabolands Hyreshus Ab	Pargas	100,00 %	100,00 %	2 852 166,95	93 322,89	-96 865,56
Bostads Ab Korpo Verknäs	Pargas		100,00 %	9 580,15	166 533,03	9,37
Bostads Ab Houtskärs Standbrink	Pargas		100,00 %	2 466,02	324 232,08	39,62
Bostads Ab Nagu Millennium	Pargas		66,600 %	372 385,24	129 087,06	4 888,73
Fastighet Ab Brinkhaga Kiinteistö Oy	Pargas		88,000 %	390 838,25	922 563,30	242,14
			Sammanlagt	7 656 611,26	5 726 283,30	62 329,19
Samkommuner						
Egentliga-Finlands Sjukvårdsdistrikt	Åbo	3,611568 %	3,611568 %	6 007 163,15	13 920 099,83	351 802,07
Medbit OY	Åbo		71,00 %			
Länsirannikon Työterveys Oy	Åbo		100,00 %			
TYKSin koulutus- ja tutkimussäätiö	Åbo		100,00 %			
TYKSin koulutus- ja vapaa-ajan viettokeskuksen säätiö	Åbo		100,00 %			
Kiinteistö Oy Hirviluhta	Åbo		65,70 %			
Kårkulla skn	Pargas	4,14604 %	4,14604 %	401 150,42	738 904,24	-30 940,90
Kårkulla Fastighets Ab	Pargas		100,00 %			
V-S Erityishuoltopiiri ky	Åbo	0,9125 %	0,9125 %	27 034,26	135 938,14	14 096,61
Egentliga-Finlands Förbund	Åbo	3,47452 %	3,47452 %	28 837,21	39 461,80	2 065,16
Peimarin Koulutuskuntayhtymä	St Ka- rins	4,89435 %	4,89435 %	706 188,73	101 330,97	56 462,59
			Sammanlagt	7 170 373,77	14 935 734,98	393 485,53
Samägda samfund og ägarintressesamfund som inte sammanställts						
Pargas Vatten Ab	Pargas	50 %	50 %	372 450,72	47 591,93	33 467,27
Ab Paris Oy	Pargas	35,10 %	35,10 %	73 713,36	2 544,26	6 305,64
			Sammanlagt	446 164,08	50 136,19	39 772,91

Figur 23 Koncernens dottersamfund, samkommunandelar og ägarintressesamfund, 2014.

9.10.1.7. Konsernopplysninger i årsberetning

Ifølge veiledningen fra Bokføringsnämndens kommunseksjon er det gitt en rekke momenter for hvilke konsernforhold som kan/bør omtales i årsberetningen. Her refereres noe:

I verksamhetsberättelsen görs en sammanställning av kommunens dottersamfund, intressesamfund och övriga ägarintressesamfund samt samkommuner där kommunen är medlem. I sammanställningen uppges antalet dottersamfund enligt samfundstyp och verksamhetsområde samt antalet samkommuner, intressesamfund och övriga ägarintressesamfund.

Dessutom uppges antalet samfund som sammanställts och antalet samfund som inte sammanställts. Intressesamfundens bokslutsuppgifter behöver inte sammanställas med koncernbokslutet, om sammanställningen inte är nödvändig för att ge en rättvisande bild av koncernens resultat och ekonomiska ställning.

I verksamhetsberättelsen kan koncernresultaträkningen, koncernbalansräkningen och koncernens finansieringsanalys presenteras med en miljon eller tusen euros noggrannhet. Schemana ska vara specificerade så att de uppgifter som behövs för uträkningen av nyckeltalen för koncernresultaträkningen, koncernbalansräkningen och koncernens finansieringsanalys framgår.

KONCERNRESULTATRÄKNINGENS NYCKELTAL

- Verksamhetsinntäkter/Verksamhetskostnader, %
- Årsbidrag/Avskrivningar, %
- Årsbidrag, euro/invånare
- Invånarantal

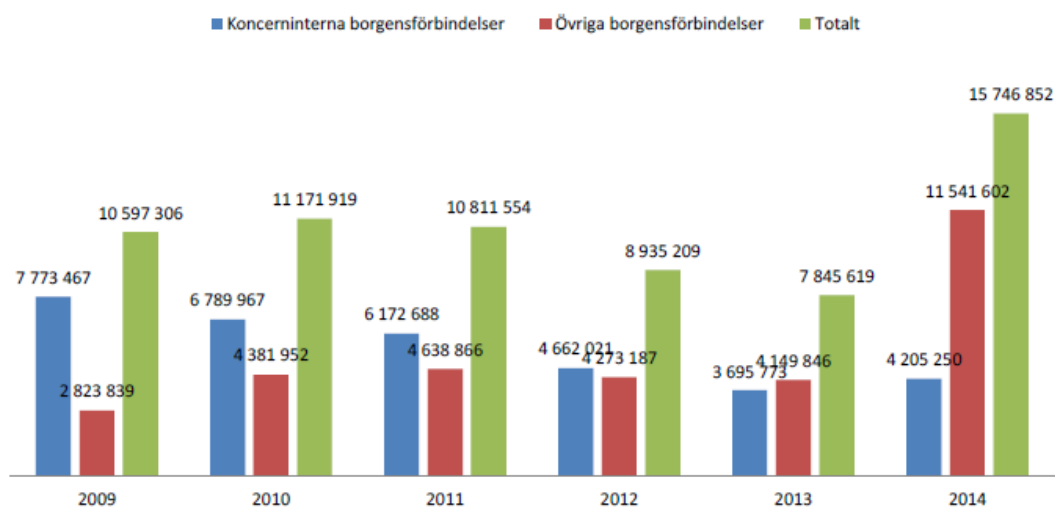
NYCKELTAL FÖR KONCERNENS FINANSIERINGSANALYS

- Verksamhetens och investeringarnas kassaflöde under 5 år, €
- Intern finansiering av investeringar, %
- Låneskötselbidrag
- Likviditet, kassadagar

I forbindelse med årsregnskapet («bokslut») til Pargas Stad gis det en redegjørelse om virksomheten, også på konsernnivå. Blant annet tas det opp enkelte oppstillinger som også er tatt med under selve regnskap med noter, som her er vist i kapitlet ovenfor. Under eget kapittel om «Resultatanalys och finansieringen av verksamheten» framgår det blant annet en oversikt over garantier:

Utvecklingen av ansvarsförbindelser

BORGENSFÖRBINDELSER 2009-2014



Leasing-ansvaren minskade med 77 771,00 euro till 617 300,41 euro och utgjordes av fordon, IT-utrustning, maskiner, kopieringsapparater och telefonsystem.

Stadens borgensansvar var vid årets slut följande (euro):

Koncerninterna borgensförbindelser	4 205 250 (2013: 3 695 773)
Övriga borgensförbindelser	11 541 602 (2013: 4 149 846)
Totala borgensförbindelser	15 746 852 (2013: 7 845 619)

Staden har under året ingått två nya borgensförbindelser, genom beslut som tagits redan 2013.

Pargas fjärrvärme Ab	1 000 000
Turun Seudun Vesi Oy	7 500 000

Figur 24 Borgensförbindelser 2009-2014.

Det gis også nøkkeltall både for kommunen og for konsernet:

6.5. Sammanstilling av økonomiske nøkkeltall

Resultatregningens nøkkeltall	2014	2013
Verksamhetsinntæker/ Verksamhetsutgifter %	14,55 %	14,55 %
Årsbidrag/ Avskrivninger %	122,05 %	165,60 %
Årsbidrag €/invånare	328,37	440,33
Invånarantal	15 497	15 511
Balansregningens nøkkeltall		
Soliditet %	54,04 %	52,82 %
Relativ skuldsättningsgrad %	50,09 %	52,63 %
Lån, euro/invånare	2 791	2 839
Lånebestand 31.12. 1000€	43 250	44 039
Lånefordringer 31.12. 1000€	318	318
Invånarantal	15 497	15 511
Finansieringsanalysens nøkkeltall		
Investeringarnas inkomstfinansiering %	98,33 %	106,53 %
Kapitalutgifternas inkomstfinansiering %	70,97 %	29,09 %
Låneskøtselbidrag	2,08	0,43
Likviditet dgr	6	7
Invånarantal	15 497	15 511
Konsernresultatregningens nøkkeltall		
Verksamhetsinntæker/ Verksamhetsutgifter %	35,04 %	34,13 %
Årsbidrag/ Avskrivninger %	121,52 %	147,72 %
Årsbidrag €/invånare	522,63	596,24
Invånarantal	15 497	15 511
Konsernbalansregningens nøkkeltall		
Soliditet %	47,18 %	45,83 %
Relativ skuldsättningsgrad %	53,18 %	56,26 %
Konsernlån, euro/invånare	3 714	3 834
Konsernlånebestand 31.12. 1000€	57 554	59 470
Konsernlånefordringer 31.12. 1000€	36	35
Invånarantal	15 497	15 511
Konsernfinansieringsanalysens nøkkeltall		
Investeringarnas inkomstfinansiering %	100,37 %	105,06 %
Kapitalutgifternas inkomstfinansiering %	69,10 %	34,22 %
Låneskøtselbidrag	1,93	0,54
Likviditet dgr	10	10
Invånarantal	15 497	15 511

Figur 25 Sammanstilling av økonomiske nøkkeltall, 2014.

For samarbeidende selskaper gis det nøkkelopplysninger, eksempelvis som her for Pargas fjärrvärme AB:

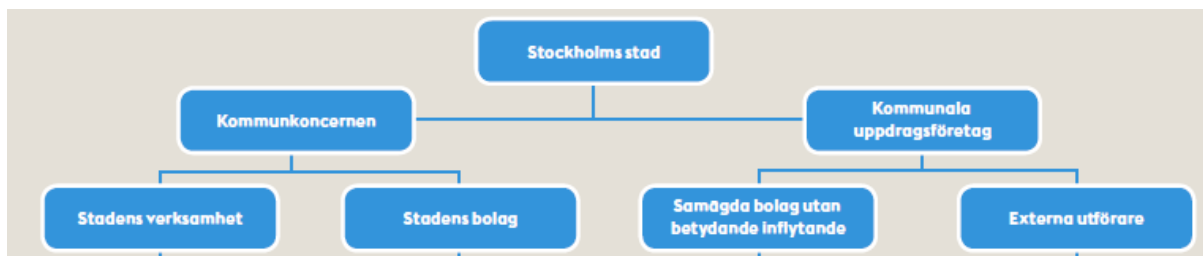
Pargas fjärrvärme AB	2014
Ägarandel %	100 %
Affärs- / Verksamhetsidé	Att anskaffa, framställa och försälja värmeenergi, att i Pargas stad bygga och äga för ändamålet nödiga energiverk och för värmeförsörjning nödiga ledningsnät samt att ombesörja distributionen av fjärrvärme enligt gjorda avtal
Väsentliga händelser i verksamheten	
Omsättning, t€	2 657 t€
Vinst	158 t€
Dividend	50 t€
Lån	2 534 t€

Figur 26 Eksempel på nøkkeltall for Pargas fjärrvärme AB, 2014.

9.10.2. Sverige

9.10.2.1. Organisering i selskaper og kommunale tjenester

Sverige organiserer en stor del av tjenesteytingen gjennom såkalte «oppdragsselskaper». Disse faller utenfor kommunens organisering, også kommunekonsernet. Nedenfor illustreres organisering av den kommunale virksomheten med utgangspunkt i Stockholm Stad⁴⁸. Overordnet ser kartet slik ut:



Figur 27 Eksempel på overordnet organisering av Stockholm Stad, 2014. Kilde: Stockholm Stads Årsredovisning 2014.

Kommunekonsernet består av byens virksomheter og byens selskaper. I tillegg ivaretas en rekke tjenester gjennom oppdragsselskaper. Virksomhetene består typisk av «nämnder»:

- Stadsdelsnämnder (Bydeler)
- Arbetsmarknadsnämnden
- Exploateringsnämnden
- Fastighetsnämnden
- Idrottsnämnden
- Kulturnämnden
- Kyrkogårdsnämnden
- Miljö- och hälsoskyddsnämnden
- Servicenämnden
- Socialnämnden
- Stadsbyggnadsnämnden
- Trafiknämnden
- Utbildningsnämnden
- Valnämnden
- Äldrenämnden
- Överförmyndarnämnden
- Kommunfullmäktige m.m. (bystyret)

Byens selskaper (aksjeselskaper) som hører inn under kommunen som morselskap, er typisk selskaper innen boligforvaltning, vannforsyning, havnevesen, parkering, teater og forsikringsselskaper:

- AB Svenska Bostäder
- AB Familjebostäder
- AB Stockholmshem
- Bostadsförmedlingen i Stockholm AB
- Skolfastigheter i Stockholm AB, SISAB
- S:t Erik Markutveckling AB
- Micasa Fastigheter i Stockholm AB
- Stockholm Vatten AB (98 %)
- Stockholms Hamn AB

⁴⁸ Kilde: Stockholm Stads Årsredovisning 2014.

- AB Stokab
- Stockholms Stads Parkerings AB
- Stockholm Globe Arena Fastigheter AB
- Stockholms Stadsteater AB
- S:t Erik Försäkrings AB
- Stockholm Business Region AB
- S:t Erik Livförsäkring AB
- Mässfastigheter i Stockholm AB (50,4 %)
- AB Fortum Värme Holding samägt med Stockholms stad (49,9 %)

Eierandeler i selskaper er utelukkende motivert av at kommunen har et driftsansvar.

Under selskapsforvaltningen hører også selskaper som er utenfor morselskapet, samt kommunalforbund, som i Stockholm by er brannvesenet. Kommunalforbund er særskilte juridiske enheter opprettet av kommuner (og fylkeskommuner), og forbundet kan utøve offentlig myndighet.

I Sverige løses en rekke offentlige tjenester via eksterne utførere. Eksempler og andel av byens kostnader på tjenesteområdet på dette er:

- Individ- og familjeomsorg (911,1 mnkr, 22,9 %)
- Infrastruktur, stadsmiljø, skydd (1 397,2 mnkr, 59,9 %)
- Førskoleverksamhet og fritidshem (3 023,0 mnkr, 40,2 %)
- Grunnskola (2 357,6 mnkr, 32,1 %)
- Gymnasieskola (1 611,6 mnkr, 51,3 %)
- Övrig utdanningsverksamhet (158,2 mnkr, 66,3 %)
- Äldreomsorg (4 415,6 mnkr, 63,9 %)
- Stöd och service till personer med funksjonsnedsettning (1 955,6 mnkr, 57,4 %)
- Fritid och kultur/allmän fritidsverksamhet (210,3 mnkr, 13,5 %)
- Affärsverksamhet, näringsliv och bostäder (410,7 mnkr, 37,5 %)

Dette betyr at sentrale deler av kommunal tjenesteyting løses av eksterne virksomheter som ikke inngår i kommunen eller konsernet som sådan.

9.10.2.2. Konsernregnskap og konsolidering

I Sverige er det egen lov for kommunal regnskapsføring. Den gjelder for kommuner, fylkeskommuner og «kommunalförbund», som er lokale myndigheter. I tillegg kommer selskaper, foreninger og stiftelser, som reguleres etter hhv. Aktiebolagslagen, Lag om økonomiska föreningar og Stiftelse lag.

Kommunene skal avgi et årsregnskap som består av et resultatregnskap m/noter, balanse m/noter, finansieringsanalyse m/noter og årsberetning. I tillegg skal det gis et konsernregnskap («sammanställd redovisning») som omfatter kommunal virksomhet som drives gjennom annen juridisk person. Resultatregnskapet bygger på en tradisjonell resultatorientert oppstilling med inntekter, kostnader og avskrivninger.

Ifølge lovens bestemmelse om betydelig innflytelse, er den inndelt i bestemmende og betydelig innflytelse slik⁴⁹:

- 1) Bestemmende innflytelse oppnås ved mer enn 50% av stemmene.
- 2) Betydelig innflytelse oppnås ved mellom 20% og 50% av stemmene.

⁴⁹ Rådet för kommunal redovisning (RKR), rekommendation 8.2 Sammanställd redovisning, juni 2009, Definitioner

Likevel benyttes ikke disse kriteriene for utarbeidelse av konsernregnskap. Det legges til grunn at kommunekonsernet skal bestå av virksomheter som har en viss økonomisk betydning i kommunens regnskaper. Vilkårene for konsolidering i kommunekonsern er:⁵⁰

- a) Kommunens andel av de kommunale konsernselskapenes omsetning (høyeste verdi av inntekter og kostnader) er 5% eller mer sammenlignet mot kommunens skatteinntekter og generelle statlige tilskudd.
- b) Kommunens andel av de kommunale konsernselskapenes balansesum er 5% eller mer sammenlignet mot kommunens balansesum.

Virksomheter/selskaper kan være aksjeselskap, stiftelser, økonomiske foreninger, ideelle foreninger, handelsforetak, finansielle samordningsforeninger og offentlig eide foreninger («kommunalförbund»).

Dersom ingen av disse vilkårene oppfylles, faller kravet om konsernregnskap bort. Virksomhet som drives utenfor den kommunale forvaltningen, skal i slike tilfelle begrenses til den felles årsberetningens redegjørelse.

Med konsernregnskap menes resultatregnskap, balanse, finansieringsanalyse og tilleggsopplysninger, typisk noter og opplysninger om hvordan konsern defineres og avgrenses samt hvilke juridiske personer det består av og endringer i sammensetning i løpet av året.

Konsernregnskapet skal utarbeides etter enhetlige regnskapsprinsipper, hvor kommunens regnskapsprinsipper skal være veiledende. Konsernforetak må således justere sine regnskaper før konsolidering. Unntatt er regnskapsføring av pensjon som skal gjøres etter foretakenes regnskapsprinsipper, mens pensjonsforpliktelsene i kommunene skal i konsernregnskapet regnskapsføres etter en såkalt «blandmodellen».

Eksempler på forskjeller i regnskapsprinsipper mellom kommunene og foretakene som det skal justeres for, er:

- Oppskrivning av materielle anleggsmidler; de kommunale regnskapsreglene gir ikke anledning til oppskrivninger, mens kan være tillatt for foretakene. Oppskrivninger og avskrivning av disse verdiene må tilbakeføres ved konsolidering.
- Leasing/leie; avhengig av hvilke regnskapsregler som gjelder for konsernforetakene, regnskapsføres leasing/leie annerledes enn etter de kommunale reglene. Justering for foretakene før konsolidering må derfor gjøres.
- Finansielle instrumenter og fordringer og gjeld i utenlandsk valuta regnskapsføres etter anskaffelseskost i kommunene. Konsernforetakene kan regnskapsføre dette etter virkelig verdi, og justering av konsernforetakenes regnskaper må derfor gjøres ved konsolidering.

For øvrig gjelder det at forskjeller som ikke påvirker resultatet vesentlig i konsernregnskapene, skal ikke korrigeres.

For konsernregnskapet skal det benyttes samme regnskapsskjema (oppstilling) som for kommunene, men suppleres for poster fra konsernforetakene som ikke er dekket i dette skjemaet. Eksempler på dette er:

- Resultatregnskapet; skatt på årets resultat dersom det utgjør et betydelig beløp, andel i interesseforetakenes resultater (unntaksvis konsolidering etter kapitalandelsmetoden via underkonsern) og minoritetsandel i årets resultat (unntaksvis fullkonsolidering via underkonsern).

⁵⁰ RKR, rekommendation 8.2 Sammanställd redovisning, juni 2009, Samanställda räkenskaper

- Balanse; utsatt skatt, kapitalandeler i interesseforetak (unntaksvis konsolidering etter kapitalandelsmetoden via underkonsern) og minoritetsinteresser (unntaksvis fullkonsolidering via underkonsern).

9.10.2.3. Eksempel på konsernoppstillinger fra Stockholm Stad

Nedenfor vises utdrag fra konserninformasjon for Stockholm Stad. Stockholm opplyser selv om kommunekonsernet følgende:

Årsredovisningen omfatter kommunkonsernen Stockholms stad. I kommunkonsernen inngår staden og de kommunale bolagen. Med de kommunale bolagen menes i hovedsak stadens majoritetsägda bolag som finns samlade i konsernen Stockholms Stadshus AB. Stockholms Stadshus AB ägs av Stockholms stad och fungerar som en sammanhållande funktion för huvuddelen av stadens aktiebolag.

Konsernresultatregnskap:

RESULTATRÄKNING		Staden		Kommunkonsernen	
Mnkr	Not	2014-12-31	2013-12-31	2014-12-31	2013-12-31
Verksamhetens inntæker	1	9 804,2	9 695,3	20 888,0	19 645,1
Jæmførelsestørande inntæker*	2	2 052,4	1 605,7	2 886,1	2 193,8
Verksamhetens kostnader	3	-46 405,3	-44 502,4	-52 736,7	-50 367,9
Jæmførelsestørande kostnader*	4	-206,0	-279,7	-231,1	-244,0
Avskrivninger	5	-980,1	-918,9	-3 584,4	-3 455,7
Verksamhetens nettokostnader		-35 734,8	-34 400,0	-32 778,2	-32 228,7
Skatteinntæker	6	37 236,7	35 866,6	37 236,7	35 866,6
Generelle statsbidrag og utjæmning	7	-339,2	111,7	-339,2	111,7
Resultat frå andelar i interesseforetak		-	-	139,5	106,3
Finansielle inntæker	8	2 429,8	3 283,4	44,8	78,2
Jæmførelsestørande finansielle inntæker	9	0,0	24,9	-	-
Finansielle kostnader	10	-909,4	-874,2	-603,8	-573,4
Jæmførelsestørande finansielle kostnader	11	0,0	-414,7	0,0	-414,7
Resultat efter skatteinntæker og finansielt resultat		2 683,1	3 597,7	3 699,8	2 945,9
lanspråktagna/uppløsta avsetninger frå foregående år	12	783,6	342,6	783,6	342,6
Avsetninger	12	-16,4	-495,9	-16,4	-495,9
Skatt	13	-	-	-372,2	-287,6
Minoritesandel i årets resultat		-	-	-7,7	-3,0
Årets resultat		3 450,3	3 444,4	4 087,1	2 502,0
Avgår: Jæmførelsestørande inntæker		-2 052,4	-1 571,5	-	-
Tillæg: Førseljningsinntæker enligt undantagsmøjlighet		1 331,0	241,6	-	-
Årets resultat efter balanskravsjusteringar		2 728,9	2 114,6	-	-
Avgår kostnader enligt synnerlige skål 8 kap. 5b§ KL	14	65,4	171,9	-	-
Årets balanskravsresultat	15	2 794,3	2 286,4	-	-

* 2013 års vâre justerat efter byte redovisningsprincip 2014 exploateringsfastigheter

Figur 28 Eksempel på konsernresultatregnskap Stockholm Stad, 2014.

Balanse:

BALANSRÄKNING		Staden		Kommunkoncernen	
Mnkr	Not	2014-12-31	2013-12-31	2014-12-31	2013-12-31
TILLGÅNGAR					
Immateriella anläggningstillgångar					
Immateriella anläggningstillgångar	24	-	-	76,0	73,0
Summa immateriella anläggningstillgångar		-	-	76,0	73,0
Materiella anläggningstillgångar					
Mark, byggnader och tekniska anläggningar	25	54 607,0	50 773,8	125 971,8	113 681,9
Maskiner och inventarier	26	550,1	484,2	7 156,0	6 552,5
Pågående ny-, till- och ombyggnader	27	6 611,2	5 503,9	16 662,0	16 647,4
Summa materiella anläggningstillgångar		61 768,3	56 761,9	149 789,8	136 881,8
Finansiella anläggningstillgångar					
Aktier och andelar	28	3 880,7	3 880,7	2 590,6	2 320,0
Kapitalandel i intresseföretag		-	-	5 016,3	835,6
Långfristiga fordringar	29	20,0	1 701,3	342,2	2 187,7
Summa finansiella anläggningstillgångar		3 900,7	5 582,0	7 949,1	5 343,3
Summa anläggningstillgångar		65 669,0	62 343,8	157 814,9	142 298,0
Omsättningstillgångar					
Exploateringsfastigheter	30	1 093,0	2 616,0	1 093,0	2 616,0
Varulager och pågående arbete	31	7,3	4,0	36,8	42,5
Kortfristiga fordringar	32	53 711,7	47 803,6	5 733,0	4 680,4
Kortfristig utlåning	33	0,8	0,8	0,8	0,8
Kortfristiga placeringar	34	32,5	35,5	71,4	240,4
Kassa och bank	35	308,8	4,8	531,8	193,9
Summa omsättningstillgångar		55 154,1	50 464,7	7 466,8	7 774,0
Summa tillgångar		120 823,1	112 808,5	165 281,7	150 072,0
EGET KAPITAL OCH SKULDER					
Eget kapital					
Eget kapital	36,37				
Årets resultat enl resultaträkning		3 450,4	3 444,4	4 087,1	2 502,0
Justering eget kapital		580,0		580,0	
Övrigt eget kapital		56 632,8	53 188,4	100 175,9	94 706,5
Utdelning		-	-	-0,1	-0,1
Ändrade redovisningsprinciper				4 303,8	2 433,1
Summa eget kapital		60 663,2	56 632,8	109 146,7	99 641,6
Avsättningar					
Pensioner och liknande förpliktelser	38	5 050,5	4 889,7	7 064,0	6 655,3
Uppskjuten skatteskuld				1 854,5	1 767,8
Övriga avsättningar	39	8 038,3	8 805,5	8 092,8	8 910,2
Summa avsättningar		13 088,8	13 695,2	17 011,3	17 333,4
Minoritetsintresse i eget kapital				40,0	27,7
Långfristiga skulder					
Obligationslån	40	16 853,1	12 636,5	16 853,1	12 636,5
Reverslån	41	1 200,0	2 200,0	1 200,0	2 200,0
Stattiga lån		-	-	-	-
Övriga långfristiga skulder	42	756,5	750,8	774,9	765,8
Summa långfristiga skulder		18 809,6	15 587,3	18 828,0	15 602,3
Kortfristiga skulder					
Kortfristiga skulder	43	22 133,7	22 353,8	14 128,0	13 062,5
Kortfristiga lån	44	5 349,0	3 774,8	5 349,0	3 639,9
Stadens semesterlöneskuld m m	45	778,7	764,7	778,7	764,7
Summa kortfristiga skulder		28 261,4	26 893,2	20 255,7	17 467,0
Summa eget kapital och skulder		120 823,0	112 808,5	165 281,7	150 072,0
Ställda panter					
Ansvars- och borgensförbindelser	46	597,3	792,9	748,4	836,5
Ansvarsförbindelse inkl löneskatt	47	17 781,1	18 330,4	17 857,2	18 341,0
Derivatinstrument; marknadsvärde	48	-224,1	-288,0	-224,1	-288,0
Leasingavtal operationell leasing	49	7 183,8	6 672,5	7 183,8	6 672,5
Efterutdelning 2012 §5:1 allbolagsl kvarstår	50	401,0	485,2		
Efterutdelning 2013 §5:1 allbolagsl kvarstår		1 787,7	1 858,1		
Efterutdelning 2014 §5:1 allbolagsl kvarstår		401,2			

Figur 29 Eksempel på konsernbalanse Stockholm Stad, 2014.

Finansieringsanalys:

KASSAFLÖDESANALYS		Staden		Kommunkoncernen	
Mnkr	Not	2014-12-31	2013-12-31	2014-12-31	2013-12-31
DEN LÖPANDE VERKSAMHETEN					
Årets resultat		3 450,4	3 444,4	4 087,1	2 502,0
Återläggning reavinster/realförluster	16	-1 911,8	-1 011,7	-2 825,0	-2 121,6
Justering för ej likviditetspåverkande poster	17	860,0	2 103,5	3 483,4	3 770,1
Minskning av avsättningar pga utbetalningar	18	-65,5	-61,0	-	-
Medel från verksamheten före förändring av rörelsekapital		2 333,1	4 475,2	4 745,5	4 150,5
Ökning/minskning kortfristiga fordringar		-5 905,1	-6 567,1	759,6	-1 098,3
Ökning/minskning förråd och varulager		-3,3	4,2	5,8	3,1
Ökning/minskning kortfristiga skulder	19	1 503,1	3 490,7	5 210,5	2 518,5
Kassaflöde från den löpande verksamheten		-2 072,1	1 403,0	10 721,4	5 573,8
UTBETALNING AV BIDRAG TILL STATLIG INFRASTRUKTUR					
Utbetalning av bidrag till statlig infrastruktur		-423,8	-281,5	-423,8	-281,5
INVESTERINGSVERKSAMHETEN					
Investering i immateriella anläggningstillgångar		-	-	-2,8	-4,8
Försäljning av immateriella anläggningstillgångar		-	-	0,0	9,1
Investering i materiella anläggningstillgångar	20	-4 327,4	-4 276,5	15 458,9	-12 151,9
Investeringsbidrag		12,9	13,5	-	-
Försäljning av materiella anläggningstillgångar	21	2 342,8	1 217,2	693,5	3 249,9
Investering i finansiella anläggningstillgångar		-	-13,6	-270,8	-222,4
Försäljning av finansiella anläggningstillgångar	21	0,0	37,6	0,0	243,3
Övrig förändring anläggningstillgångar		-	-	-	-
Kassaflöde från investeringsverksamheten		-1 971,8	-3 021,9	15 039,0	-8 876,9
FINANSIERINGSVERKSAMHETEN					
Nyupptagna lån		9 656,6	5 530,0	-	-
Amortering av långfristiga skulder		-4 755,0	-1 150,2	-	-
Ökning/minskning av långfristiga skulder	22	-1 676,4	-2 739,0	3 225,7	3 645,2
Ökning/minskning av långfristiga fordringar		1 681,3	1,1	1 853,6	-186,2
Kassaflöde från finansieringsverksamheten		4 906,6	1 641,9	5 079,3	3 459,0
Årets kassaflöde		438,9	-258,5	337,9	-125,6
Likvida medel vid årets början		-130,1	128,4	193,9	319,5
Likvida medel vid periodens slut	23	308,8	-130,1	531,8	193,9
Räntebärande nettotillgång/skuld		13 197,1	13 038,2	-16 121,8	-15 732,1
Räntebärande nettotillgång/skuld vid årets början		13 038,2	10 796,9	-15 732,1	-12 742,6
Räntebärande nettotillgång/skuld vid periodens slut		13 197,1	13 038,2	-16 121,8	-15 732,1

Figur 30 Exempel på konsernfinansieringsanalys Stockholm Stad, 2014.

Noter:

Noter till resultaträkningen

NOT 1 VERKSAMHETENS INTÄKTER	Staden		Kommunkoncernen		
	Mnkr	2014-12-31	2013-12-31	2014-12-31	2013-12-31
Taxor, avgifter m m		4 468,0	4 419,3	8 741,1	7 781,7
Hyror, tomträttsavgälder		3 863,2	3 835,3	10 579,5	10 358,1
Statsbidrag		1 432,6	1 376,8	1 526,9	1 441,4
EU-bidrag		40,5	63,9	40,5	63,9
Summa verksamhetens intäkter		9 804,2	9 695,3	20 888,0	19 645,1

I verksamhetens intäkter har interna poster eliminerats.

NOT 2 JÄMFÖRELSESTÖRANDE INTÄKTER	Staden		Kommunkoncernen		
	Mnkr	2014-12-31	2013-12-31	2014-12-31	2013-12-31
Återbetalning premier avtalsförsäkringar 2005 och 2006 (AGS-KL, AVBF-KL)		0,0	511,0	0,0	0,0
Realisationsvinster vid försäljningar*		2 052,4	1 094,7	2 886,1	2 193,8
varav försäljning exploateringsfastigheter*		1 331,0	300,7	1 331,0	300,7
Summa jämförelsestörande intäkter		2 052,4	1 605,7	2 886,1	2 193,8

* Försäljning av exploateringsfastigheter bruttoredo visas från och med 2014. Jämförelseåret 2013 är korrigerat

NOT 3 VERKSAMHETENS KOSTNADER	Staden		Kommunkoncernen		
	Mnkr	2014-12-31	2013-12-31	2014-12-31	2013-12-31
Material och köpta tjänster m m		-8 551,6	-7 919,9	-29 612,6	-27 777,3
Bostadstillägg, sociala bidrag och andra understöd		-2 195,0	-2 237,1	-2 195,0	-2 237,1
varav ekonomiskt bistånd		-962,2	-970,0	-962,2	-970,0
Entreprenader och köp av verksamhet		-16 955,9	-16 110,9	0,0	0,0
Löner*		-12 808,3	-12 432,2	-20 929,1	-20 353,6
Arbetsgivaravgifter och avtalsförsäkringar		-3 846,2	-3 717,0	0,0	0,0
Pensionskostnader**		-1 894,2	-1 921,7	0,0	0,0
varav utbetalning av pensioner		-826,2	-819,4	0,0	0,0
varav pensionsavgifter		-604,3	-580,7	0,0	0,0
varav tjänstepensionsförsäkring		-13,2	-0,5	0,0	0,0
varav särskild löneskatt		-350,1	-333,2	0,0	0,0
varav förändring av pensionsskuld inkl. löneskatt		-100,4	-187,9	0,0	0,0
Övriga personalkostnader		-154,0	-163,7	0,0	0,0
Summa verksamhetens kostnader		-46 405,3	-44 502,4	-52 736,7	-50 367,9

Figur 31 Exempel på noter till konsernresultatregnskapet Stockholm Stad, 2014.

Stockholm Stad opplyser i note till konsernregnskapet bl.a. följande:

Sammanställd redovisning, Konsolideringsprinciper

Huvuddelen av stadens bolag finns samlade i koncernen Stock-holms Stadshus AB som är helägd av staden. Bokslutet för koncernen Stockholms Stadshus AB används som underlag för konsolidering av den sammanställda redovisningen. I den sammanställda redovisningen har alla interna mellanhavanden samt interna vinster och förluster av väsentlig betydelse eliminerats. Det i koncernen Stockholms Stadshus AB ingående dotterbolaget S:t Erik Livförsäkring AB redovisar finansiella instrument till verkligt värde. Ingen justering av detta sker i den sammanställda redovisningen eftersom värdena inte är av väsentlig betydelse.

Den sammanställda redovisningen har i huvudsak upprättats enligt förvärvsmetoden med proportionell konsolidering, vilket innebär att endast ägda andelar av företagens räkenskapsposter konsolideras samt att de bokförda värdena av andelar i koncernföretagen elimineras mot förvärvad andel av dotterbolagens egna kapital. Därmed ingår i den sammanställda redovisningen enbart den del av dotterbolagens egna kapital som tillkommit efter förvärvet. I de fall det koncernmässiga anskaffningsvärdet för aktierna överstiger det i förvärsanalysen upptagna värdet av bolagets nettotillgångar, redovisas skillnaden som koncernmässigt övervärde. Om koncernmässiga undervärden uppstått så har dessa

redovisats som negativ konserngoodwill. I den sammanställda redovisningen finns samägda företag som inte konsolideras proportionellt utan konsolideras med kapitalandelsmetoden. Avsteget mot att använda proportionell konsolideringsmetod får ingen påverkan på årets resultat.

9.10.2.4. Konsernopplysninger i årsberetning

I anbefalingene fra Rådet for kommunal redovisning er det også gitt veiledning til hva en årsberetning for konsernet skal inneholde. Av denne framgår det:

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en översikt över utvecklingen av kommunens samlade verksamhet. Upplýsningar ska lämnas om:

- *Viktiga förhållanden för bedömning av ekonomin, som inte redovisas i balans- eller resultaträkningen.*
- *Händelser av väsentlig betydelse som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut.*
- *Den samlade verksamhetens förväntade utveckling.*
- *Väsentliga personalförhållanden.*
- *Andra förhållanden som är av betydelse för styrningen och uppföljningen av den samlade kommunala verksamheten.*

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en redogörelse över de enheter som ingår i den samlade kommunala verksamheten. Det kan ske i form av ett organisationsschema eller på annat sätt.

I redogörelsen ska de juridiska personerna klassificeras i:

- *Koncernföretag med bestämmande resp. betydande inflytande.*
- *Uppdragsföretag av typen andra samägda företag resp. kommunala entreprenader.*

Vidare bör det för varje enhet anges andelsförhållanden och juridisk form.

I Stockholm Stads Ärsredovisning 2014 er det gitt betydelig informasjon om konsernforhold. Det sies innledningsvis at: *”Den sammanställda redovisningen för kommunkoncernen Stockholms stad omfattar förutom stadens verksamhet även den verksamhet som bedrivs i aktiebolagsform. Syftet med den sammanställda redovisningen är att ge en helhetsbild av hela kommunkoncernens ekonomi och åtaganden.”* Foruten oppstillingene vist ovenfor, er det redegjort for bl.a.:

- Årsresultat for kommunekonsern
- Avskrivninger
- Finansielle inntekter og kostnader
- Soliditet
- Investeringer
- Kommunekonsernets opplåning
- Finanspolicy (finansvirksomheten)

9.10.3. Danmark

9.10.3.1. *Organisering i selskaper og kommunale tjenester*

Organisering av kommunale interesser skjer i felles kommunale virksomheter, samarbeider og aksjeselskaper, foruten kommunen selv. Typisk inndeling i sektorer i en kommune⁵¹ er:

- 1.00 Social Forhold og Beskæftigelse
- 1.40 Beskæftigelsesforvaltningen
- 1.70 Administration m.v. (tværgående servicecentre og tværgående fællesfunktioner, og indeholder såvel servicecentrenes egne budgetter samt puljer, der er fælles for hele magistratsafdelingen, bl.a. fælles IT-udgifter og udgifter til betjentfunktion på social- og beskæftigelsescentre)
- 2.00 Administration
- 2.10 Arealudvikling Aarhus
- 2.20 Planlægning og Byggeri
- 2.30 Trafik og Veje
- 2.40 Natur og Miljø
- 2.50 Ejendomsforvaltningen
- 2.60 Aarhus Brandvæsen
- 2.70 Natur og Vej Service
- 2.90 AffaldVarme Aarhus
- 3.30 Magistratsafdelingen for Sundhed og Omsorg
- 4.70 Kultur og Borgerservice
- 5.50 Børn og Unge
- 9.20 Budgetreserver
- 9.30 Administration, Borgmesterens Afdeling

I tillegg kommer to sentrale hovedkontoer:

- 7 Renter, tilskud udligning og skatter
- 8 Balanceforskydninger

Styrelsesloven⁵² gjelder både for kommuner og felles kommunale virksomheter, mens selskapsloven og årsregnskapsloven gjelder for aksjeselskaper (felles for EU). Kommuner og regioner (fylker) må i prinsippet kun engasjere seg i kommunale oppgaver og derfor kun eie andeler i virksomheter som en kommune lovlig kan beskjeftige seg med.

9.10.3.2. *Bevilgningsregnskap (ikke konsernregnskap)*

Styrelsesloven i Danmark gjelder for «alle kommuner», herunder «felles kommunale virksomheter». Ifølge styrelsesloven⁵³ er det gitt følgende regnskapsregler:

Kommuner og kommunale virksomheter og fælles kommunale virksomheter skal udarbejde en regnskabsopgørelse (bevillingsregnskab), en balance, obligatoriske oversigter og bemærkninger til regnskabet (noter). Herudover kan regnskabet suppleres med en omkostningsbaseret resultatopgørelse (frivillig).

Ifølge de danske reglene er det ikke krav om konsolidering av regnskaper for selskaper med kommunale interesser. Likevel er det krav om at kommunenes eierandeler i felles kommunale virksomheter og i ikke-noterte aksjeselskaper skal innregnes til indre verdi i balansen. Indre verdi vil

⁵¹ Eksemplet er fra Århus kommune, regnskap 2014 (Resume af sektorernes regnskaber)

⁵² Styrelsesloven: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=170459>

⁵³ Styrelsesloven § 45, se også bilag til "Bekendtgørelse om kommunernes budget- og regnskabsvæsen", «Budget og regnskabssystem for kommuner» avsnitt 7.2

si virksomhetens/selskapets egenkapital, der innregningen i balansen skal utgjøre kommunens eierandel. Dette er således ikke en konsolidering, men en måte å beregne verdien av eierandeler i andelsbeviser, innskuddsbeviser o.l.⁵⁴ Ellers viser notene eierandeler og verdiansettelse.

Kommuner og fylker rapporterer regnskapsdata til statistiske formål.

⁵⁴ Se nærmere om dette i "Bekendtgørelse om kommunernes budget- og regnskabsvæsen - Bek. nr. 1024 af 1/9 2015.", avsnitt 9 og funksjon 9.32.21 Aktier og andelsbeviser m.v.

9.10.3.3. Eksempel på strukturen i et kommuneregnskab (ikke konsernregnskab)

Som nevnt fører danskene et bevilgningsregnskab, dvs. en samlet oversigt over drifts- og investeringsvirksomhed. En hovedoversigt⁵⁵ kan vises slik:

Aarhus Kommune		Hovedoversigt 2014					
		Regnskab		Budget		Tillægsbevillinger	
		Udgift	Indtægt	Udgift	Indtægt	Udgift	Indtægt
1.000 kr.							
A. Driftsvirksomhed (inkl. refusion):							
	Magistratsafdelingen for Sociale Forhold og Beskæftigelse	9.394.823	-2.240.767	9.130.924	-1.880.630	-140.654	87.340
	Magistratsafdelingen for Teknik og Miljø	3.610.435	-2.962.610	4.078.474	-3.437.240	-185.465	247.064
	Magistratsafdelingen for Sundhed og Omsorg	3.907.760	-600.305	3.862.704	-508.612	5.203	0
	Magistratsafdelingen for Kultur og Borgerservice	1.267.622	-303.528	1.770.461	-801.674	1.714	-2.505
	Magistratsafdelingen for Børn og Unge	5.681.777	-919.975	5.768.761	-945.728	-63.383	0
	Borgmesterens Afdeling	652.867	-45.309	820.107	-41.025	-164.414	0
A. Driftsvirksomhed i alt		24.515.284	-7.072.494	25.431.432	-7.614.908	-546.999	331.899
Heraf refusion			-1.753.882		0		81.084
B. Anlægsvirksomhed:							
	Magistratsafdelingen for Sociale Forhold og Beskæftigelse	130.924	-2.859	142.099	-21.943	45.966	-19.961
	Magistratsafdelingen for Teknik og Miljø	809.653	-586.295	1.228.029	-393.408	245.855	-262.176
	Magistratsafdelingen for Sundhed og Omsorg	64.031	-11.682	416.735	-43.922	-300.483	-5.720
	Magistratsafdelingen for Kultur og Borgerservice	516.517	-142.661	667.544	-354.245	-180.594	163.769
	Magistratsafdelingen for Børn og Unge	226.963	-7.179	322.061	-54.265	-49.050	47.265
	Borgmesterens Afdeling	24.026	-1.458	28.178	-308.722	-7.001	314.935
B. Anlægsvirksomhed i alt		1.772.114	-752.133	2.804.646	-1.176.505	-245.308	238.112
C. Renter		129.848	-61.120	130.651	-81.195	-19.008	12.499
D. Balanceforskydninger:							
	Forøgelse af likvide aktiver	0	0	0	-137.205	0	0
	Øvrige balanceforskydninger	-1.619.177	1.366.898	-9.217	-181.190	-29	86.869
D. Balanceforskydninger i alt		-1.619.177	1.366.898	-9.217	-318.396	-29	86.869
E. afdrag på lån		230.209	0	242.226	0	-1.523	0
A + B + C + D + E		25.028.279	-6.518.849	28.599.739	-9.191.003	-812.868	669.378
F. Finansiering:							
	Forbrug af likvide aktiver	193.248	0	0	0	270.728	0
	Optagne lån	0	-45.577	0	-760.029	0	-138.522
	Tilskud og udligning	269.996	-4.538.307	270.651	-4.546.029	13	7.710
	Skatter	-82.424	-14.306.366	0	-14.373.329	0	3.560
F. Finansiering i alt		380.821	-18.890.250	270.651	-19.679.387	270.741	-127.252
Balance		25.409.099	-25.409.099	28.870.390	-28.870.390	-542.127	542.127

Figur 32 Eksempel på bevilgningsregnskab for Århus kommune, 2014.

⁵⁵ Århus kommune, regnskab 2014

Hovedoversikten viser kommunens utgifter og inntekter fordelt på driftsvirksomhet (A), investeringsvirksomhet (anleggsvirksomhet) (B), renter (C), balanseendringer (D), avdrag på lån (E) og finansiering (F).

Balansen er framstilt slik i regnskapsdokumentet:

Aarhus Kommune		Balance 2014		
	Ultimo 2013 (1)	Ultimo 2014 (2)	Ændring (3)=(2)-(1)	
	————— 1.000 kr. —————			
Aktiver:				
Anlægsaktiver:				
Materielle anlægsaktiver	17.889.947	18.310.557	420.610	
Immaterielle anlægsaktiver	18.152	12.075	-6.078	
Finansielle anlægsaktiver	1.208.114	1.057.034	-151.080	
Finansielle udlæg, forsyningsvirksomhederne	508.826	833.817	324.991	
Anlægsaktiver i alt	19.625.039	20.213.483	588.444	
Omsætningsaktiver:				
Omsætningsaktiver, varebeholdninger	143.603	212.758	69.155	
Fysiske anlæg til salg	749.944	594.465	-155.478	
Tilgodehavender	878.764	646.507	-232.257	
Værdipapirer	10.448.188	10.788.580	340.392	
Likvide beholdninger	-641.318	-675.510	-34.192	
Omsætningsaktiver i alt	11.579.180	11.566.800	-12.380	
Aktiver i alt	31.204.219	31.780.283	576.064	
Passiver:				
Egenkapital:				
Balance for takstfinansierede aktiver	-4.039.748	-4.000.953	38.795	
Balance for selvejende institutioners aktiver	-92.502	-197.080	-104.578	
Balance for skattefinansierede aktiver i øvrigt	-14.669.396	-14.931.823	-262.427	
Balance for donationer	-2.189	0	2.189	
Balance for finansielle statusposter	1.802.709	1.282.206	-520.503	
Egenkapital i alt	-17.001.126	-17.847.649	-846.523	
Gældsforpligtelser:				
Hensatte forpligtigelser	-7.549.455	-7.253.385	296.071	
Langfristede gældsforpligtigelser #)	-4.698.027	-4.519.181	178.845	
Nettogæld vedr. fonds, legater, deposita m.v.	-106.216	-88.283	17.933	
Kortfristede gældsforpligtigelser	-1.849.396	-2.071.785	-222.389	
Gældsforpligtelser i alt	-14.203.094	-13.932.634	270.460	
Passiver i alt	-31.204.219	-31.780.283	-576.064	
Balance *)	0	0	0	

Figur 33 Eksempel på balanse for Århus kommune, 2014.

Hovedoversikten har en tradisjonell oppbygging i anleggsmidler, omløpsmidler, egenkapital og gjeld.

I årsregnskabet skal det oplyses om garantier og forpligtelser i note.⁵⁶ Et eksempel (mal) for hvordan en slik note kan udformes, er:

Kautions- og garantiforpligtigelser	Långiver	Kr.
Almindelige kautions- og garantiforpligtigelser		
Kommunale selskaber:		
Selskab 1 A/S	Kommunekredit	123.456
Vandselskab A/S	Bank Y	234.567
Biogas A/S	Bank X	345.678
Idrætsformål - Boldklub Z	osv.	
Andre lokale institutioner		
Boligindskudslån		
I alt		
Forpligtigelser vedrørende boligforanstaltninger		
Garanti for statslån		
Regaranti for statslån		
Anden kommunal garanti for lån til bolig- og institutionsbyggeri		
I alt		
Andre garantier		
Garanti vedr. Udbetaling Danmark		
xx	Kommunekredit	
Kautions- og garantiforpligtigelser i alt		
Eventualforpligtelser		
Opsat momsforpligtelse vedr. udstykningsregnskaber		
Leasingforpligtelser, operationel leasing		
Eventualrettigheder		
Afklaring af mellemkommunalt tilgodehavende vedr. xx		
Rente og afdragsfrie lån (indgår ikke i kommunens balance)		

Figur 34 Eksempel på note til årsregnskabet for garantier og forpligtelser. Kilde: BDO Danmark.

⁵⁶ Styrelsesloven § 45

9.11. Konvertering av NS4102 til KOSTRA-arter

Kommunaldepartementet har utgitt et rundskriv⁵⁷ om konvertering av arter i selskapsregnskapene (Norsk Standard, NS4102) til KOSTRA-arter. IKS skal som utgangspunkt følge regnskapsloven og dermed artskontoplanen etter Norsk Standard, og det samme gjelder næringsdrivende kommunale foretak. I forbindelse med disse selskaperes rapportering av økonomi- og tjenesteproduksjonsdata til SSB⁵⁸ skal det angis tilsvarende spesifisering av regnskapsdata og regnskapsoppstilling som ved rapportering av kommunens virksomhet til KOSTRA. Denne tar som kjent utgangspunkt i et funksjonsregnskap og en artsinndeling som kan gi relevant informasjon om kommunal virksomhet. Inndelingen er dessuten basert på kommunelovens regnskapsregler og som innebærer flere vesentlige forskjeller mellom NS4102 og KOSTRAs artskontoplan. IKS mv. må derfor konvertere sine regnskapsdata registrert etter NS4102 til KOSTRA-arter. (For IKS som følger kommunale regnskapsprinsipper og registrerer regnskapet etter en kommunal kontoplan, vil konvertering ikke være relevant. Slike selskaper må likevel påse at konvertering fra intern kontoplan er i samsvar med spesifiseringskravene for rapportering.)

Det er gitt nærmere redegjørelse for konvertering av regnskapsdata fra NS4102 til KOSTRA-arter det nevnte rundskrivet. Denne gjengis her:

Nærmere om konverteringen fra NS-koder til KOSTRA-arter

For nærmere informasjon om prinsippene for de ulike artsseriene og definisjon av innholdet i den enkelte art, vises det til rapporteringsveilederen. Det er lagt til grunn at konvertering fra kontokodeklasse 1 og 2 (balanseregnskapet) til KOSTRAs balansekapitler kan foretas entydig.

Salgs- og driftsinntekter (kontokodeklasse 3)

I resultatregnskapet omfatter de samlede salgsinntektene verdien av varer og tjenester som er solgt i perioden. Avgifter og skatter direkte knyttet til salget skal være trukket fra, og offentlige tilskudd til produserte og solgte varer og tjenester skal være lagt til. Rabatter skal og være trukket fra. NS4102 er derfor lagt opp slik at avgifter, skatter og tilskudd knyttet til salg føres på kontokodeklasse 3 for salgs- og driftsinntekt. Spesifiseringen av avgifter, skatter og tilskudd knyttet til salg er noe annerledes KOSTRA, ved at slike skal være knyttet til egne artsserier for overføringer (kostnadsarter). Dessuten legger KOSTRA opp til at det ikke skal skilles i forhold til ekstraordinære inntekter. Ekstraordinære inntekter må derfor føres på relevant art ut fra hva inntekten gjelder. I resultatregnskapet inngår også andre driftsinntekter. Av disse må en merke seg at gevinst ved salg av anleggsmidler *ikke* skal rapporteres til KOSTRA.

KOSTRA har tre artsserier for inntekter, hhv. salgsinntekter, refusjoner og overføringsinntekter. Inntekter fra salg av varer og tjenester skal som hovedregel føres på artsserie 6. Inntekter som selskapet får for utlegg selskapet har pådratt seg for andre, skal føres på artsserie 7. *Merk at alle inntekter som IKS får ved salg til deltakerkommuner (eller eierkommune) alltid skal føres på art 775, og ikke artsserie 6.* Inntekter som selskapet får uten at det stilles konkret krav til tjenesteproduksjon skal føres på artsserie 8.

⁵⁷ KMD (daværende KRD): Rundskriv H-30/03 av 13.9.2004.

⁵⁸ Jf. forskrift om rapportering fra interkommunale selskaper og kommunale og fylkeskommunale foretak som driver næringsvirksomhet av 21.10.2003

I forhold til artsserie 7 og 8 må man særlig merke seg artene for transaksjoner med egne kommuner. Disse er ulike for IKS og (F)KF. For IKS skal artene 775 og 895 benyttes ved refusjon eller overføringer uten krav om motytelse fra *egne* kommuner, dvs kommuner som er selskapsdeltakere, til selskapet. For foretak skal artene 780 og 880 benyttes ved refusjon eller overføring uten krav om motytelse fra *egen* kommune. Ved refusjoner eller overføringer fra kommuner som ikke er selskapsdeltakere eller eierkommune, skal artene 750 og 850 benyttes. For artene 375, 475, 775 og 895 må interkommunale selskap i tillegg spesifisere transaksjonene med den enkelte deltakerkommune, jf. notatet.

- Salgsinntekter på kontokodegruppene 30, 31 og 32 knyttes til artene 600; 620; 629; 640; 650 i henhold til skillet avgiftspliktig/utenfor avgiftsområdet.
- Eventuell offentlig avgift for omsetning på gruppe 33 kan knyttes til art 400, forutsatt at det er en avgift til staten.
- Eventuelle offentlig tilskudd eller refusjoner på gruppe 34 må knyttes til artene 700; 730; 750; 770; 775; 810; 830; 850; 895; 890, avhengig av hvem som yter tilskuddet eller refusjonen.
- Uopptjent inntekt på gruppe 35 som ikke er resultatført, skal ikke rapporteres.
- Leieinntekt på gruppe 36 knyttes til artene 620 og 630.
- Eventuell provisjonsinntekt på gruppe 37 knyttes til art 620.
- Gevinst ved salg av anleggsmidler på gruppe 38 skal *ikke* rapporteres. *Merk at salgssummen ved salg av varige driftsmidler skal føres på artene 660 og 670 (på kontoklasse 4 for investering dersom driftsmidlet har vært aktivert).*
- Annen driftsrelatert inntekt på gruppe 39 knyttes i utgangspunktet til artene 620 eller 650.
- Ekstraordinær inntekt på gruppe 84 må knyttes til riktig inntektsart på bakgrunn av hva inntekten knytter seg til.
- Artene 290, 690 og 790 for internkjøp og -salg benyttes bare ved behov, og da kun innenfor det interkommunale selskapet (eller kommunale/ fylkeskommunale foretaket) som økonomisk enhet. Artene 290 og 790 benyttes da utelukkende mot hverandre, slik at disse går i null for det interkommunale selskapet (eller KF/FKF) totalt sett. Primært bør korrekt kostnadsart og inntektsart 690 benyttes ved intern fordeling av kostnader innenfor det interkommunale selskapet (eller KF/FKF), jf. rapporteringsveilederen.

Varekostnad (kontokodeklasse 4)

I resultatregnskapet omfatter varekostnad forbruket av råvarer og innkjøpte halvfabrikata, forbruket av varer under tilvirkning (eksklusive beholdningsendringer), forbruket av ferdig tilvirkede varer (eksklusive beholdningsendringer), forbruket av varer for videresalg, samt fremmedytelser og underentrepriser og andre periodiseringer.

For tjenesteytende virksomhet har departementet lagt til grunn at forskjellene i periodisering av utgifter er små. Det som skal rapporteres, er dermed varekostnadene slik de fremkommer av resultatregnskapet. Kostnaden for varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer skal derfor rapporteres inklusive beholdningsendringer i KOSTRA. Dette innebærer at for kontokodegruppen 40, 41, 42 og 43 er det kostnaden etter korreksjon for beholdningsendringer som rapporteres.

Prinsippene i KOSTRA er at kostnader ved kjøp av varer og tjenester som inngår som produksjonsfaktorer i selskapets egen tjenesteproduksjon, skal knyttes til artsserie 1 og 2. Eventuelle kostnader ved kjøp av varer og tjenester som erstatter selskapets egen tjenesteproduksjon skal knyttes til artsserie 3, jf. rapporteringsveilederen. *Merk at kjøp av varer og tjenester fra deltakerkommune (eller eierkommune) ved rapportering fra IKS skal føres på artsserie 3, og ikke serie*

1 eller 2. Dersom kostnader ved tilskudd og overføringer som selskapet yter, ikke er knyttet til kjøp av varer og tjenester, skal disse føres på artsserie 4. Dette gjelder også eventuell videreformidling av tilskudd. For varekostnader vil artsserie 1 være den mest aktuelle å benytte.

- Forbruk av varer på gruppe 40, 41 og 42 som inngår i eventuell vareproduksjon, og forbruk av kjøpte varer for videresalg på gruppe 43, må i hovedsak knyttes til art 120, men andre arter kan være aktuelle.

Lønnskostnad (kontokodeklasse 5)

I resultatregnskapet omfattes lønnskostnadene enhver form for lønnsgodtgjørelser, herunder gratialer, naturalia, lønn under sykdom og permisjon, styrehonorar og andre arbeidsgiveravgiftspliktige honorarer. Videre omfattes arbeidsgiveravgift, arbeidsgivers andel av trygde- og forsikringspremier, samt pensjonskostnader. Også personalgaver, kostnader ved fri kantine, kurs, feriehem, tjenesteboliger, bedriftsidrettslag og øvrige personalkostnader er omfattet.

I KOSTRA inngår alle utgifter som er både trekk- og oppgavepliktige i artsserie 0 for lønn. Pensjoner inklusive AFP skal også føres her. Feriepenger og alle avtalefestede tillegg skal følge den enkelte art. Arbeidsgiveravgift er inkludert. Dette innebærer at KOSTRA er noe snevrere ifht. hvilke kostnader som skal føres på artsserie 0. Enkelte kostnader som føres på klasse 5 må således også knyttes til artsserie 1.

- Lønnskostnadene på gruppe 50 og 51 knyttes til artene 010:070 i KOSTRA. De samlede lønnskostnadene som er ført i resultatregnskapet, må ved rapporteringen spesifiseres ihht inndelingen i KOSTRA.
- Kostnadene ved fordel i arbeidsforhold og annen godtgjørelse på gruppe 52, 53 og 55 knyttes til artene 050; 080; 160 og 165 i henhold til avgrensningen for trekkpliktige og oppgavepliktige godtgjørelser.
- Arbeidsgiveravgift og pensjonskostnader på gruppe 54 må spesifiseres på artene 090 og 099.
- Det legges til grunn at arbeidsgodtgjørelse til eiere på gruppe 56 ikke er relevant for IKS.
- Offentlige tilskudd for arbeidskraft på gruppe 57 knyttes til artene 700; 730; 750; 770 og 775, avhengig av hvem som yter, dersom tilskuddene er knyttet til kostnader som selskapet har pådratt seg for andre. Lærlingtilskudd fra fylkeskommunen må knyttes til art 730. Tilskudd som selskapet mottar uavhengig av konkret tjenesteproduksjon må knyttes til artene 810; 830; 850; 895; 890.
- Offentlige refusjoner for arbeidskraft på gruppe 58 knyttes til artene 700; 730; 750; 770 og 775, avhengig av hvem som yter, dersom tilskuddene er knyttet til kostnader som selskapet har pådratt seg for andre. Tilskudd som selskapet mottar uavhengig av konkret tjenesteproduksjon må knyttes til artene 810; 830; 850; 895; 890. Merk at sykelønnsrefusjon må føres på inntektsart 710, mens refusjon av arbeidsgiveravgift fra staten må føres på art 700.
- Annen personalkostnad på gruppe 59 må knyttes til artene 050; 120; 160; 165; 185.

Annen driftskostnad, avskrivning og nedskrivning (kontokodeklasse 6 og 7)

Avskrivninger og nedskrivninger i resultatregnskapet omfatter fordeling av anskaffelseskostnad for eiendeler med begrenset økonomisk levetid, og varige verdifall på eiendeler.

I KOSTRA er avskrivninger en sentral størrelse. Slike føres på art 590. Derimot skal nedskrivninger ikke inngå i rapporteringen, slik at føringer på kontokodegruppe 60 som gjelder nedskrivninger ikke skal rapporteres.

- Avskrivningskostnader (eksklusive nedskrivninger) for varige driftsmidler og immaterielle eiendeler på gruppe 60 skal knyttes til art 590. *Merk at avskrivningskostnader skal motposteres og rapporteres på art 990.*

Annen driftskostnad omfatter i resultatregnskapet alle andre ordinære driftskostnader som ikke ligger under kontokodeklasse 4 eller 5. Kostnader ved tap og lignende er inkludert.

Prinsippene i KOSTRA er at kostnader ved kjøp av varer og tjenester som inngår som produksjonsfaktorer i selskapets egen tjenesteproduksjon, skal knyttes til artsserie 1 og 2. Eventuelle kostnader ved kjøp av varer og tjenester som erstatter selskapets egen tjenesteproduksjon, skal knyttes til artsserie 3, jf. veiledning. *Merk at kjøp av varer og tjenester fra deltakerkommune (eller eierkommune) ved rapportering fra IKS skal føres på artsserie 3, og ikke serie 1 eller 2.* Dersom kostnader ved tilskudd og overføringer som selskapet yter, ikke er knyttet til kjøp av varer og tjenester, skal disse føres på artsserie 4. Dette gjelder også eventuell videreformidling av tilskudd. Merk at kostnader ved tap på anleggsmidler *ikke* skal rapporteres. Dessuten legger KOSTRA opp til at det ikke skal skilles ifht ekstraordinære kostnader.

I forhold til artsserie 3 og 4 må man merke seg særlig artene 375 og 475 (og 380 og 480). Disse artene skal benyttes ved kjøp av varer og tjenester som erstatter egenproduksjon og ved overføringer uten krav om motytelse når et interkommunalt selskap (foretak) kjøper fra eller overfører til *egne* kommuner (egen kommune), dvs kommuner som er selskapsdeltakere (eierkommune). Ved kjøp fra eller overføringer til kommuner som ikke er selskapsdeltakere eller eierkommune, skal artene 350 og 450 benyttes, dersom anskaffelsen erstatter selskapet eller foretakets egen produksjon. For artene 375, 475, 775 og 895 må interkommunale selskap i tillegg spesifisere transaksjonene med den enkelte deltakerkommune, jf. notatet.

- Eventuelle transportkostnader ved salg på gruppe 61 kan knyttes til art 130.
- Energikostnader på gruppe 62 som er knyttet til tjenesteproduksjonen føres på art 180.
- Kostnader ved lokaler på gruppe 63 knyttes til artene 180; 185; 190; 195; 240; 260.
- Leiekostnader for maskiner, inventar og lignende på gruppe 64 knyttes til artene 200; 210; 220.
- Kostnader til verktøy, inventar og driftsmidler som ikke skal aktiveres på gruppe 65 knyttes til artene 120; 200; 220 (merk: kontoklasse 3 for drift). Merk at kjøpssummen ved kjøp av verktøy, inventar og driftsmidler som skal aktiveres må føres på artene 200; 210; 220; 230; 250; 280; 285 på kontoklasse 4 for investering.
- Reparasjons- og vedlikeholdskostnader på gruppe 66 knyttes til artene 230 og 240 (kontoklasse 3 for drift).
- Konsulenttjenester på gruppe 67 knyttes i hovedsak til art 270.
- Kontorkostnader på gruppe 68 knyttes til artene 100; 140; 150.
- Telefon- og portokostnader på gruppe 69 knyttes til art 130.
- Kostnader ved (drift av) transportmidler på gruppe 70 knyttes til art 170.
- Reise- og diettkostnader på gruppe 71 knyttes i hovedsak til art 160.
- Eventuelle provisjonskostnader på gruppe 72 kan knyttes til artene 165 og 270 i henhold til avgrensningen mellom oppgavepliktig og ikke oppgavepliktig.
- Salgskostnader på gruppe 73 kan knyttes til art 140.

- Kontingenter på gruppe 74 knyttes til art 195. Gaver på gruppe 74 som ikke gjelder ansatte, kunder eller representasjon, men som er rene overføringer til andre, føres på artsserie 4, avhengig av mottaker.
- Forsikrings- og garantikostnader på gruppe 75 knyttes til henholdsvis artene 185 og 240.
- Eventuelle lisens- og patentkostnader på gruppe 76 knyttes til art 195.
- Andre kostnader på gruppe 77 knyttes i hovedsak til artene 115; 120; 130; 195.
- Tapskostnader ved salg av anleggsmidler på gruppe 78 skal ikke rapporteres. Merk at salgssum ved salg av anleggsmidler skal føres på art 660 eller 670 (kontoklasse 4 for investering).
- Tap på fordringer, garantier og kontrakter rapporteres på art 470. Innkommet på nedskrevne fordringer rapporteres på art 890.
- Kjøpssummen ved kjøp av grunn, bygg eller anlegg som aktiveres skal rapporteres på artene 280 og 285 (kontoklasse 4 for investering).
- Ekstraordinær kostnad på gruppe 85 må knyttes til riktig kostnadsart etter hva kostnaden gjelder.
- Artene 290, 690 og 790 for internkjøp og -salg benyttes bare ved behov, og da kun innenfor det interkommunale selskapet (eller kommunale/ fylkeskommunale foretaket) som økonomisk enhet. Artene 290 og 790 benyttes da utelukkende mot hverandre, slik at disse går i null for det interkommunale selskapet (eller KF/FKF) totalt sett. Primært bør korrekt kostnadsart og inntektsart 690 benyttes ved intern fordeling av kostnader innenfor det interkommunale selskapet (eller KF/FKF), jf. rapporteringsveilederen.

Finansinntekter og –kostnader, skatt, ekstraordinære poster, overføringer og disponeringer (kontokodeklasse 8)

Finansinntekter i resultatregnskapet er inntekter fra investeringer, renteinntekter, valutagevinst, annen finansinntekt og verdiøkninger på markedsbaserte finansielle omløpsmidler. Finanskostnader omfatter verdireduksjoner på markedsbaserte finansielle omløpsmidler, nedskrivninger på anleggs- og omløpsmidler, rentekostnad, valutatap og annen finanskostnad.

Også i KOSTRA-rapporteringen skal disse inntektene og kostnadene inngå, med unntak av nedskrivninger på finansielle anleggsmidler som ikke skal rapporteres.

- Finansinntekter på gruppe 80 knyttes til artene 900 (renteinntekter og kursgevinster) og 905 (utbytte og eieruttak).
- Finanskostnader, med unntak av nedskrivninger på finansielle anleggsmidler, på gruppe 81 knyttes til art 500.
- Skattekostnad på gruppe 83 og 86 knyttes til art 400.
- Ekstraordinær inntekt på gruppe 84 må knyttes til riktig inntektsart på bakgrunn av hva inntekten knytter seg til.
- Ekstraordinær kostnad på gruppe 85 må knyttes til riktig kostnadsart etter hva kostnaden gjelder.
- Årsresultat på gruppe 88 skal ikke rapporteres.
- Overføringer og disponeringer av egenkapital på gruppe 89 skal knyttes til artene 540 (frie avsetninger) og 550 (lovpliktige avsetninger).

Transaksjoner som ikke inngår i et resultatregnskap etter regnskapsloven

Følgende transaksjoner inngår ikke i et resultatregnskap, men må rapporteres til KOSTRA:

- *Kjøpssummen ved kjøp av varige driftsmidler som aktiveres må føres på artene 200; 210; 220; 230; 250; 280; 285 på kontoklasse 4 for investering.*
- *Kjøpssummen ved kjøp av aksjer og andeler som klassifiseres som anleggsmidler skal rapporteres på art 529 på kontoklasse 4 for investering.*
- *Salgssummen ved salg av varige driftsmidler som er aktivert skal føres på artene 660 og 670 (på kontoklasse 4 for investering).*
- *Salgssummen ved salg av aksjer og andeler som er klassifisert som anleggsmidler skal rapporteres på art 929 på kontoklasse 4 for investering.*
- *Avskrivningskostnader skal motposteres og rapporteres på art 990 på kontoklasse 3 for drift.*
- *All avsetning av egenkapital på gruppe 89 skal knyttes til artene 540 (frie avsetninger) og 550 (lovpliktige avsetninger).*
- *All bruk av egenkapital skal knyttes til artene 940 (bruk av frie avsetninger) og 950 (bruk av lovpliktige avsetninger).*
- *Avdrag på lån skal rapporteres på art 510 (som hovedregel kontoklasse 3).*
- *Eventuelle utlån (av egne midler eller videreformidling av utlån) skal rapporteres på art 520 (som hovedregel kontoklasse 4).*
- *Bruk av lån skal rapporteres på art 910 (som hovedregel kontoklasse 4).*
- *Mottatte avdrag på eventuelle utlån skal rapporteres på art 920 (som hovedregel kontoklasse 4).*