

Kommuneregnskapet  
-  
Effektiv ressursbruk og  
formuesbevaring

Rapport fra arbeidsgruppe nedsatt av KRD.  
Juni 2006.

<b>1</b>	<b>SAMMENDRAG .....</b>	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>BAKGRUNN, MANDAT OG SAMMENSETNING .....</b>	<b>5</b>
<b>3</b>	<b>REGNSKAPETS FORMÅL .....</b>	<b>8</b>
3.1	INNLEDNING .....	8
3.2	REGNSKAPETS FORMÅL .....	8
3.3	OVERORDNETE MÅL OG HENSYN FOR KOMMUNAL ØKONOMIFORVALTNING.....	9
3.4	EFFEKTIVITETSBEGREPET .....	10
3.5	FORMUESBEVARINGSBEGREPET .....	13
3.5.1	<i>TBUs forståelse av formuesbevaringsbegrepet.....</i>	<i>14</i>
3.5.2	<i>En regnskapsmessig forståelse.....</i>	<i>15</i>
3.5.3	<i>Kommunelovens intensjoner .....</i>	<i>15</i>
<b>4</b>	<b>BESKRIVELSE AV KOMMUNEREGNSKAPET .....</b>	<b>18</b>
4.1	INNLEDNING .....	18
4.2	BETYDNINGEN AV REGNSKAPSPRINSIPPER .....	18
4.3	ÅRSBUDSJETTET - KOMMUNEREGNSKAPETS BEVILGNINGSUTGANGSPUNKT .....	19
4.4	KOMMUNEREGNSKAPET .....	20
4.4.1	<i>Et finansielt orientert regnskap med en driftsdel og en investeringsdel - arbeidskapitalorientering.....</i>	<i>20</i>
4.4.2	<i>Resultatbegrepet i kommuneregnskapet.....</i>	<i>21</i>
4.4.3	<i>Resultatbegrepet i regnskapsloven og i IPSAS .....</i>	<i>21</i>
4.4.4	<i>Regnskapsføring av anleggsmidler og lån .....</i>	<i>22</i>
4.5	PERIODISERING I KOMMUNEREGNSKAPET.....	24
4.5.1	<i>Anordningsprinsippet .....</i>	<i>24</i>
4.5.2	<i>Utgifter vs. kostnader .....</i>	<i>25</i>
4.6	BALANSEN I KOMMUNEREGNSKAPET.....	27
4.6.1	<i>Eiendeler og gjeld .....</i>	<i>27</i>
4.6.2	<i>Egenkapitalen.....</i>	<i>28</i>
<b>5</b>	<b>REGNSKAP I OFFENTLIG OG PRIVAT SEKTOR I NORGE OG INTERNASJONALT .....</b>	<b>29</b>
5.1	INNLEDNING .....	29
5.2	REGNSKAP I LOKALFORVALTNINGEN I ANDRE LAND .....	29
5.2.1	<i>Hovedtrekkene i Europa.....</i>	<i>29</i>
5.2.2	<i>Sverige.....</i>	<i>30</i>
5.2.3	<i>Danmark.....</i>	<i>32</i>
5.3	STATSREGNSKAPET I NORGE .....	33
5.4	INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDER FOR OFFENTLIG SEKTOR .....	34
5.5	INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDER FOR PRIVAT SEKTOR .....	36
5.6	REGNSKAPET I PRIVAT SEKTOR I NORGE .....	37
<b>6</b>	<b>ARBEIDSGRUPPENS VURDERINGER .....</b>	<b>39</b>
6.1	KOMMUNEREGNSKAPET SOM GRUNNLAG FOR Å VURDERE EFFEKTIV RESSURSBRUK .	39
6.2	KOMMUNEREGNSKAPET SOM GRUNNLAG FOR Å VURDERE FORMUESBEVARING .....	42
6.2.1	<i>Gjenanskaffelse av varige driftsmidler .....</i>	<i>43</i>
6.2.2	<i>Fokus på egenkapital .....</i>	<i>45</i>
6.2.3	<i>Forholdet mellom resultatbegrep, balansekrav og langsiktig økonomiforvaltning – finnes det ideelle resultatbegrep?.....</i>	<i>48</i>
6.2.4	<i>Handlingsregler for formuesbevaring.....</i>	<i>51</i>

6.3	EIENDOMSFORVALTNINGSUTVALGETS FORSLAG .....	53
<b>7</b>	<b>OPPSUMMERING OG KONKLUSJON .....</b>	<b>54</b>
<b>8</b>	<b>ANDRE REGNSKAPSFAGLIGE PROBLEMSTILLINGER.....</b>	<b>57</b>
8.1	SKILLET MELLOM EK OG GJELD / TOLKNINGEN AV NETTO DRIFTSRESULTAT .....	57
8.2	KOMMUNALE KONSERNREGNSKAP .....	57
8.3	FORHOLDET MELLOM STATENS REGNSKAP OG KOMMUNEREGNSKAPET .....	58
8.4	GRUNNLEGGENDE RAMMEVERK.....	58
<b>9</b>	<b>VEDLEGG .....</b>	<b>60</b>

# 1 Sammendrag

Denne rapporten handler om kommuneregnskapet er egnet til å støtte opp om hensynet til effektiv ressursbruk og formuesbevaring i den kommunale og fylkeskommunale økonomiforvaltning<sup>1</sup>. Rapporten fokuserer på hvilken informasjon kommuneregnskapet gir som grunnlag for å vurdere effektivitet i tjenesteproduksjonen og formuesbevaring.

Hvilken økonomisk informasjon et regnskap gir er et spørsmål om regnskapsprinsipper og grunnleggende sammenhenger i regnskapssystemet. For eksempel er regnskapsprinsippene av betydning for om regnskapet gir kostnadsinformasjon som grunnlag for å vurdere effektivitet, og av betydning for hvordan en kommunes resultat kan tolkes med tanke på formuesbevaring.

Man kan si at det finnes to hovedspor for kommuneregnskapet. Det ene er dagens modell, som er finansielt orientert med fokus på tilgang på og bruk av midler, med periodisering av inntekter og utgifter uavhengig av tidspunktet for betaling (modifisert ”kostnadsregnskap”). Det andre er en modell der regnskapet er bygget opp rundt endringer i egenkapitalen, med såkalt full periodisering og sammenstilling av inntekter og utgifter knyttet til tidspunktet for forbruket av ressurser (”kostnadsregnskap”). Dette vil kunne være et regnskap etter internasjonale standarder for offentlig sektor (IPSAS), eller et regnskap etter regnskapsloven tilpasset virksomhet med et ikke-økonomisk formål.

Arbeidsgruppen er delt i synet på om dagens kommuneregnskap gir tilstrekkelig informasjon for fokus på effektiv ressursbruk og formuesbevaring. Representantene fra KRD, NKK og NKRF mener at dagens kommuneregnskap bør videreføres, mens representantene fra KS samt Ailin Aastvedt (Telemarksforsking-Bø) anbefaler at det gjennomføres forsøk med fullperiodiserte regnskaper i kommunesektoren.

---

<sup>1</sup> For enkelhets skyld omtaler vi i denne rapporten kommuner og fylkeskommuner og deres regnskap under fellesbetegnelsene *kommuner* og *kommuneregnskapet*.

## 2 Bakgrunn, mandat og sammensetning

### *Bakgrunn*

Spørsmålet om hvilket regnskapsprinsipp kommunene og fylkeskommunene skal følge er aktualisert på nytt. Spørsmålet ble sist vurdert i forbindelse med revisjonen av økonomibestemmelsene i kommuneloven i 2000, jf. Ot.prp. nr. 43 (1999-2000).

En foranledning til nedsettelsen av arbeidsgruppen var et innspill fra KS i konsultasjonsmøtet med staten 25. februar 2005. Det heter i konsultasjonsmaterialet:

*”En utredning foretatt av Telemarksforsking påpeker at dagens kommuneregnskap i liten grad viser formuesbevaringen i sektoren. KS vil foreslå at det nedsettes en arbeidsgruppe mellom KS og KRD som vurderer omlegging av kommuneregnskapet, slik at netto driftsresultat påvirkes av avskrivninger i stedet for avdrag. Fordelen med en slik omlegging kan være at det tas hensyn til kapitalkostnader uavhengig av finansiering.”*

Forslaget fra KS må ses i lys av TBUs forståelse av formuesbevaringsprinsippet, som er knyttet til gjenanskaffelse av realkapital.

Valg av regnskapsprinsipp er et spørsmål om hvordan man ønsker å måle den økonomiske aktiviteten og fremstille det økonomiske resultatet av kommunenes og fylkeskommunenes virksomhet. Utgangspunktet for å vurdere spørsmålet vil således være hvilket styringsfokus regnskapet skal være et beslutningsgrunnlag for.

Kommuneregnskapet er i dag finansielt orientert, og skal være motstykket til (fylkes)kommunens budsjett. Med bakgrunn i at budsjettet er det sentrale styringsinstrument i (fylkes)kommunene, har kommuneregnskapet bevilgningskontroll som målsetting. Den nære sammenhengen mellom (fylkes)kommunens budsjett og regnskap har gitt kommunesektoren et annet regnskapsprinsipp enn henholdsvis staten og privat sektor.

(Fylkes)kommunenes økonomiske handlefrihet er begrenset av det som ofte omtales noe upresist som formuesbevaringsprinsippet. Mer presist er handlefriheten begrenset av handlingsregler som er basert på det finansielle ansvarsprinsipp, hvor formålet er å sikre effektiv ressursutnyttelse og rettferdig fordeling av ressursene mellom generasjoner. I tillegg ivaretar handlingsreglene behovet for nasjonaløkonomisk styring.

Aktører i privat sektor argumenterer for at anordningsprinsippet i kommunesektoren ikke er tilstrekkelig for å måle forbruket av ressurser i (fylkes)kommunene, og man foreslår en overgang til periodisering av kostnader fullt ut. KS har på sin side blant

annet trukket frem formuesbevaring som et særskilt hensyn som i sterkere grad bør ivaretas i det kommunale regnskapssystemet. KS viser også til utfordringen med å framstille et konsolidert (fylkes)kommunalt konsernregnskap med dagens regnskapsregime, samt utviklingen internasjonalt som går i retning av å benytte resultatorienterte eller fullt periodiserte regnskapssystemer også i offentlig sektor, både lokalt og regionalt.

### *Mandat*

Kommunal- og regionaldepartementet har i samråd med KS utformet følgende mandat for arbeidsgruppen:

”Arbeidsgruppen skal ta utgangspunktet i at kommunenes og fylkeskommunenes virksomhet i hovedsak er bevilgningsstyrt, hvor inntekter er et middel til målet om gode tjenester til innbyggerne, og ikke et mål i seg selv. Det er viktig at systemet ivaretar kommunestyrets og fylkestingets bevilgningsansvar og muliggjør god budsjettkontroll.

Arbeidsgruppen skal redegjøre for hovedtrekkene i de kommunale budsjett- og regnskapssystemene internasjonalt, og beskrive hvordan budsjett- og regnskapssystemet er bygget opp i land hvor regnskapet er resultatorientert.

Arbeidsgruppen skal vurdere om man bør endre det kommunale regnskapssystemet for å oppnå økt fokus i (fylkes)kommunene på effektiv ressursbruk og økt fokus på formuesbevaring.

Arbeidsgruppen skal også vurdere andre mulige løsninger som ivaretar hensynet til effektiv ressursbruk og formuesbevaring enn en endring av kommuneregnskapet.

Arbeidsgruppen skal vurdere konsekvensene av et balansekrav på et regnskapsresultat der avskrivninger har resultateffekt.

Dersom arbeidsgruppen konkluderer med at det kommunale regnskapssystemet bør endres må de økonomiske og administrative konsekvensene skisseres.”

### *Sammensetning*

Arbeidsgruppen har bestått av:

Arild Kormeseth, seniorrådgiver KRD  
Bent Devik, rådgiver KRD  
Even Vaboen, rådgiver KRD  
Bjarne Haslund, spesialrådgiver KS  
Ståle Ruud, spesialkonsulent KS  
Asbjørn Pedersen, generalsekretær NKK

Ingvar Linde, leder regnskapskomiteen NKRF  
Ailin Aastvedt, forsker/statsautorisert revisor Telemarksforskning-Bø

Arbeidsgruppen har hatt 9 møter.

Arbeidsgruppen har arrangert et miniseminar. Foruten representantene i arbeidsgruppen deltok følgende: Per Handstad og Øyvind Sunde (Den norske Revisorforening), Henrik Bjørge og Fredrik Lorck (NHO), Fanny Voldnes (LO) og Marianne Andreassen (Senter for statlig økonomistyring).

## **3 Regnskapets formål**

### **3.1 Innledning**

I dette kapitlet omtales regnskapets formål og brukere, og de overordnede mål og hensyn som ligger til grunn for kommunal økonomiforvaltning. Hovedformålet med et regnskap er å gi relevant, det vil si beslutningsnyttig, informasjon til brukerne. Fokus i denne rapporten er begrenset til regnskapsinformasjon knyttet til å belyse effektiv ressursbruk og formuesbevaring.

Som grunnlag for arbeidsgruppens vurderinger redegjør arbeidsgruppen for hva den forstår med begrepene effektiv ressursbruk og formuesbevaring.

Informasjon om kostnader i betydningen av forbruk av ressurser er avgjørende regnskapsinformasjon for å kunne vurdere effektivitet.

Formuesbevaringsbegrepet kan forstås på flere måter. Begrepet kan knyttes til gjenanskaffelse av varige driftsmidler, eller til bevaring av en konkret formuesverdi som for eksempel egenkapital. På den annen side er prinsippet i kommuneloven om at løpende utgifter skal dekkes av løpende inntekter også et uttrykk for et formuesbevaringsprinsipp, selv om kommuneloven ikke stiller krav til bevaring av bestemte formuesstørrelser. Regnskapsinformasjon er av betydning for å kunne vurdere en kommunes formuesbevaring sett fra ulike perspektiver. Spørsmålet om formuesbevaring må ses i sammenheng med handlingsregler for kommunenes økonomiske disposisjoner.

### **3.2 Regnskapets formål**

Hovedformålet med kommuneregnskapet er å gi *relevant informasjon* til brukerne. Med relevant informasjon tenker vi på beslutningsnyttig informasjon.

Regnskapets oppgave i en kommune er knyttet til måling, analyse, kontroll og styring av kommunens virksomhet og økonomi. Når det er tale om regnskapsføring, snakker vi derfor om hvilken informasjon regnskapet skal gi som grunnlag for styring. Man kan skille mellom "regnskapsføring", det vil si spørsmålet om regnskapsprinsipper og hvilken økonomisk informasjon regnskapet skal gi, og den tekniske "bokføringen" av regnskapet (debet og kredit), som er det regnskap ofte forbindes med.

I denne rapporten er vi primært opptatt av hvilken informasjon kommuneregnskapet gir. Et annet spørsmål er utforming av handlingsregler for økonomiske disposisjoner, som vi vil komme inn på i diskusjonen rundt formuesbevaring i kapittel 6.



De kommunale budsjetter og regnskaper er styringsverktøy som først og fremst skal benyttes i styringen av den enkelte kommune. Samtidig spiller budsjettet og regnskapet viktige roller med tanke på å frembringe relevant informasjon i dialogen mellom kommunen og innbyggerne, og mellom kommunene og staten. De viktigste brukerne av årsbudsjettet og årsregnskapet til en kommune kan deles i tre hovedgrupper: *kommunen selv, innbyggerne, og staten*. Årsbudsjettet og årsregnskapet til en kommune skal dermed gi informasjon som er relevant for ulike brukere. Dette er det generelle utgangspunktet som bør ligge til grunn for den fremtidige utviklingen av kommuneregnskapet.

Det kan være en utfordring å utforme kommuneregnskapet slik at alle informasjonsbehov i forhold til ulike brukere ivaretas like godt. Internasjonalt legger man til grunn for privat sektor (IASB<sup>2</sup>) at det er en umulighet å møte informasjonsbehovet til alle brukerne, og man forutsetter at ved å ta utgangspunkt i investorene, vil også andre brukergruppers viktigste informasjonsbehov være dekket.

I privat sektor i Norge har man tradisjonelt definert brukergruppene av regnskapet videre, og forutsatt at det er den *"generelle brukers interesser som skal ivaretas"* (NSRF<sup>3</sup> 1986). Det sentrale poenget innledningsvis er imidlertid at en i utviklingen av kommuneregnskapet må være bevisst hvem som er brukerne, og hvilke informasjonsbehov kommuneregnskapet bør dekke.

### **3.3 Overordnede mål og hensyn for kommunal økonomiforvaltning**

Hovedpunktet i arbeidsgruppens mandat er å *"vurdere om man bør endre det kommunale regnskapssystemet for å oppnå økt fokus i (fylkes)kommunene på effektiv ressursbruk og økt fokus på formuesbevaring"*. Arbeidsgruppen skal vurdere dette med utgangspunkt i at kommunene i hovedsak er bevilgningsstyrte virksomheter og i behovet for bevilgningskontroll. Som en del av mandatet skal arbeidsgruppen også vurdere konsekvensene av et balansekrav på et regnskapsresultat der avskrivninger har resultateffekt.

Med utgangspunkt i at regnskapet skal gi relevant informasjon til brukerne, er spørsmålet som arbeidsgruppen skal ta fatt i knyttet til hvordan kommuneregnskapet gir informasjon som kan belyse effektiv ressursbruk og formuesbevaring.

Effektiv ressursbruk og formuesbevaring er to av flere overordnede mål og hensyn som den kommunale økonomiforvaltning må ivareta. I denne rapporten er fokuset begrenset til spørsmålet om regnskapssystem og effektivitet og formuesbevaring, og vi vurderer ikke dagens kommuneregnskap opp mot øvrige hensyn og informasjonsbehov. For overblikkets skyld er det likevel nyttig å kort oppsummere de overordnede mål og hensyn som ligger til grunn for kommunal økonomiforvaltning.

---

<sup>2</sup> International Accounting Standard Board

<sup>3</sup> Norske Statsautoriserte Revisorers Forening

Lovutvalget som utredet kommuneloven av 1992<sup>4</sup> viser til at et grunnleggende mål for kommunenes virksomhet er å gi størst mulig velferd til befolkningen innenfor de fastsatte rammene. Kommuner kjennetegnes ved at de er selvstendige organer innenfor offentlig forvaltning, og produsenter av offentlige velferdstjenester.

Tjenesteproduksjonen skjer med begrensede ressurser til rådighet. Videre er kommunene selvstendige beslutningsnivåer, og viktige institusjoner i organiseringen av folkestyret. Samtidig er kommunene forvaltere av et samfunnsansvar på mange områder. På bakgrunn av dette viser kommunelovutvalget til tre hovedhensyn som ved siden av målet om velferdsmaksimering bør ligge til grunn for statens regulering av kommunenes økonomiforvaltning, herunder utforming av budsjett- og regnskapssystem og handlingsregler.., De tre hovedhensyn er:

- a) Økonomisk internstyring som sikrer *forsvarlig økonomiforvaltning og effektiv ressursutnyttelse*<sup>5</sup>,
- b) *nasjonal styring* av kommune- og fylkeskommuneforvaltningen, og
- c) sikring av *reell demokratisk innflytelse* på (kommunens eller fylkeskommunens) økonomiske disposisjoner fra folkevalgte og velgere i nåtid og framtid.

Disse hensyn, samt hensynet til en bærekraftig utvikling, finner vi igjen i formålsbestemmelsen i kommuneloven av 1992, hvor det heter at:

*”Formålet med denne lov er å legge forholdene til rette for et funksjonsdyktig kommunalt og fylkeskommunalt folkestyre, og for en rasjonell og effektiv forvaltning av de kommunale og fylkeskommunale fellesinteresser innenfor rammen av det nasjonale fellesskap og med sikte på en bærekraftig utvikling.”*

Formålsbestemmelsen og de hovedhensyn som er nevnt over ble lagt til grunn ved revisjonen av kommunelovens økonomibestemmelser i 1999-2000, da valg av budsjett- og regnskapssystem i kommunal sektor, herunder regnskapsprinsipp, ble vurdert forrige gang av regjering og Storting.

### **3.4 Effektivitetsbegrepet**

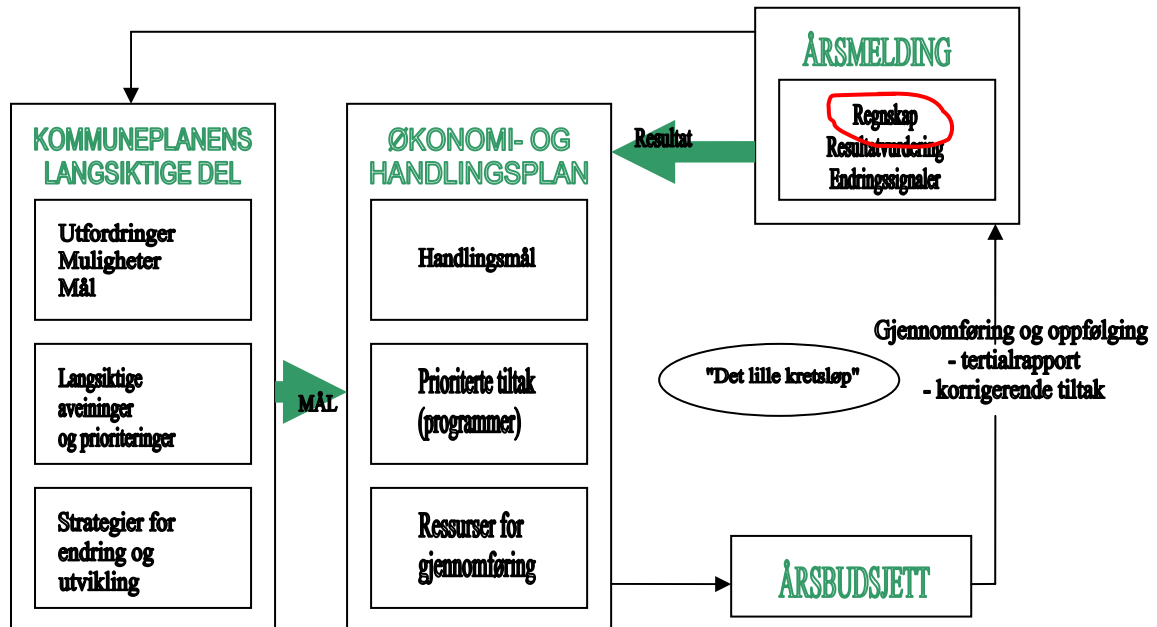
Det er en målsetting å ha en effektiv kommunesektor. Dette er både knyttet til å oppnå riktige prioriteringer lokalt (prioriteringseffektivitet), og til å få mer ut av fellesskapets midler, både i form av flere tjenester og bedre kvalitet på tjenestene.

---

<sup>4</sup> NOU 1990:13 Forslag til ny lov om kommuner og fylkeskommuner, kapittel 16.

<sup>5</sup> Forsvarlig økonomiforvaltning og effektiv ressursutnyttelse kan betraktes som forutsetninger for velferdsmaksimering.

Mål- og resultatstyring er et virkemiddel for kommunene med tanke på å yte best mulig tjenester på en effektiv måte. Kommuneregnskapet er en del av grunnlaget for å vurdere om målene med kommunens virksomhet oppnås, og et grunnlag for å revidere målene. Styringssystemet i en kommune kan illustreres som i figur 1.



Figur 1 Mål- og resultatstyring.

Effektivitetsmåling står sentralt i styringen av en kommune. I hvilken grad står resultatene i forhold til de målene som er satt, og kan vi få mer ut av ressursene?

Med kostnader mener vi i denne rapporten *forbruk av ressurser*. Effektivitetsmåling forutsetter kunnskap om de samlede kostnadene knyttet til produksjonen<sup>6</sup>. Kostnadsinformasjon fra regnskapet er således avgjørende for å kunne vurdere effektivitet. Informasjon om kostnader er relevant regnskapsinformasjon for den enkelte kommune selv, men også for staten, som vil ha interesse i å følge effektiviteten i sektoren totalt sett. Det første sentrale spørsmålet for arbeidsgruppen er således om kommuneregnskapet i dag gir tilfredsstillende informasjon om kostnadene knyttet til kommunens virksomhet, som grunnlag for å vurdere effektiv ressursbruk. Dette er i første rekke et spørsmål om reglene for periodisering av utgifter i kommuneregnskapet, jf. kapittel 4.

### Ulike effektivitetsbegreper

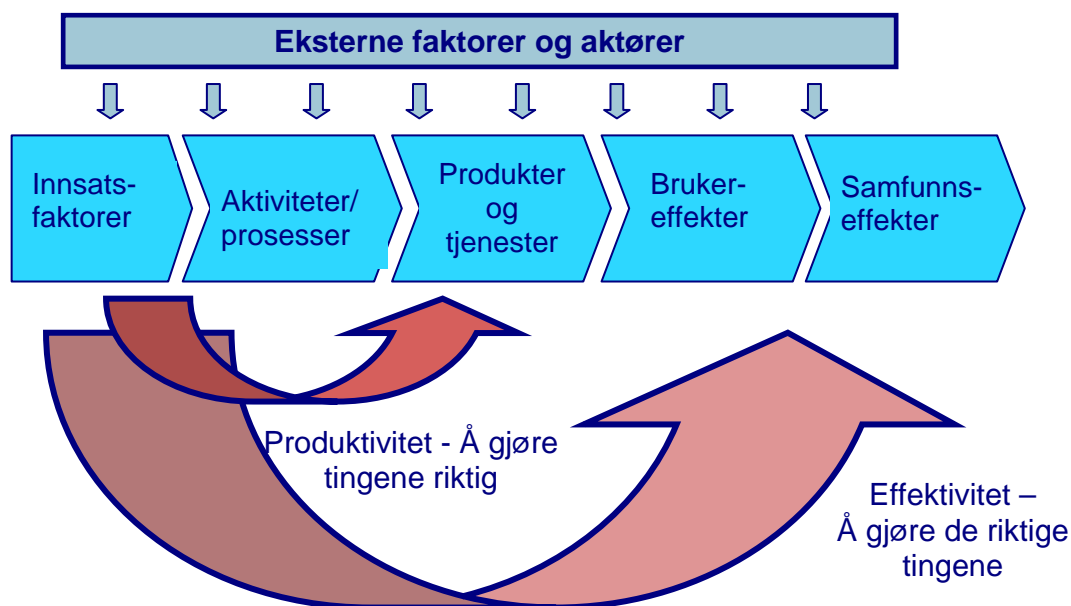
*Kostnadseffektivitet* er oppnådd når en tjeneste med en bestemt kvalitet produseres til lavest mulig total kostnad. Forbruket av ressurser er knyttet til *bruken* av ulike

<sup>6</sup> NOU 2003:6 Hva koster det?, kapittel 3.

innsatsfaktorer som arbeid, materialer, energi og kapital i en gitt periode, noe som ikke nødvendigvis tilsvarer utgiftene eller utbetalingene knyttet til å anskaffe ressursene i samme periode. Kostnadseffektivitet handler enkelt sagt om ikke å sløse med ressursene. Kostnadseffektivitet er en side av produktivetsbegrepet, se figur 2.

Kostnadseffektivitet er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig mål på effektivitet i offentlig sektor. Kommuners virksomhet har til formål å produsere velferdstjenester, og til dette er pengene et middel. Dette står i motsetning til formålet med næringsvirksomhet, der produksjonen er middelet, og pengene målet. Kommunenes tjenester genererer ikke inntekter fra et marked. For å måle effektivitet i offentlig sektor må en derfor, i tillegg til å måle ressursinnsatsen som har gått med til produksjonen, også måle produksjonen og effektene av tjenestene i annet enn penger.

*Resultateffektivitet* er et annet sentralt begrep for å kunne si noe om effektiviteten ved en kommunal tjeneste. Målet med en kommunal tjeneste kan ofte oppnås på flere måter. Resultateffektivitet oppnås når kommunen benytter de tiltakene som gjør at man oppnår de fastsatte målene til lavest mulig kostnad. Slik sett handler resultateffektivitet ikke bare om å gjøre de rette tingene, men også om gjøre tingene rett. Resultateffektivitet forutsetter altså kostnadseffektivitet.



**Figur 2 Måling i offentlig sektor<sup>7</sup>.**

<sup>7</sup> Kilde: Marianne Andreassen, SFSØ.

Videre er *nytte/kostnadseffektivitet* et sentralt effektivitetsbegrep i offentlig sektor. Dette kriteriet innebærer at nytten av én krona økt innsats på ett politikkområde ikke skal være større enn nytten av tilsvarende økt innsats på et annet politikkområde, der størrelsen på nytten er en subjektiv størrelse. Dette forutsetter *prioriteringseffektivitet*, det vil si at tjenestetilbudet er tilpasset lokale ønsker og behov.

---

### **3.5 Formuesbevaringsbegrepet**

Det andre sentrale spørsmålet for arbeidsgruppen er om kommuneregnskapet i dag gir tilfredsstillende informasjon om kommunens "formuesbevaring". Det henvises ofte til "formuesbevaringsprinsippet" som et grunnleggende prinsipp for kommunal økonomiforvaltning. Spørsmålet om formuesbevaring må ses i sammenheng med handlingsregler for kommunenes økonomiske disposisjoner.

I motsetning til effektivitetsbegrepet omtalt i avsnitt 3.4, kan begrepet formuesbevaring forstås og brukes på ulikt vis. Det framkommer ikke av mandatet hva arbeidsgruppen presist skal forstå med begrepet formuesbevaring.

Et innspill fra KS i konsultasjonsmøtet med staten 25. februar 2005 var den direkte foranledning for opprettelsen av arbeidsgruppen. Det heter i konsultasjonsmaterialet:

*"En utredning foretatt av Telemarksforskning påpeker at dagens kommuneregnskap i liten grad viser formuesbevaringen i sektoren. KS vil foreslå at det nedsettes en arbeidsgruppe mellom KS og KRD som vurderer omlegging av kommuneregnskapet, slik at netto driftsresultat påvirkes av avskrivninger i stedet for avdrag. Fordelen med en slik omlegging kan være at det tas hensyn til kapitalkostnader uavhengig av finansiering."*

Forslaget fra KS må ses i lys av TBUs forståelse av formuesbevaringsprinsippet, som er knyttet gjenanskaffelse av varige driftsmidler. Formuesbevaring kan imidlertid også forstås som bevaring av en bestemt formuesverdi, for eksempel egenkapitalen. "Formuesbevaringsprinsippet" i kommuneloven handler derimot ikke om å sikre avsetninger til reinvesteringer eller om å bevare en bestemt formuesverdi, men om at kommunens løpende driftsutgifter skal dekkes av inntekter som kommer igjen år for år, og ikke av inntekter fra salg av varige driftsmidler eller andre anleggsmidler eller ved låneopptak.

I det videre beskrives ulike innfallsvinkler til formuesbevaringsbegrepet nærmere.

### 3.5.1 TBUs forståelse av formuesbevaringsbegrepet

Teknisk beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi (TBU) skriver i sin rapport av desember 2005:

*”Utvalget har i tidligere rapporter vektlagt behovet for å styrke den økonomiske balansen i kommunesektoren som følge av svake driftsresultater gjennom flere år. Den økonomiske balansen ble vesentlig forbedret i 2004, men netto driftsresultat i 2004 var fortsatt i underkant av det nivået som er forenlig med formuesbevaringsprinsippet.”*

Utvalget uttrykker altså at det i forhold til å vurdere den økonomiske balansen i kommunesektoren er av betydning i hvilken grad *formuesbevaringsprinsippet* er ivaretatt.

Utvalget definerer formuesbevaringsprinsippet slik i sin rapport av november 2001<sup>8</sup>:

*”Formuesbevaring innebærer at brutto driftsresultat (løpende driftsinntekter fratrukket løpende driftsutgifter) skal være tilstrekkelig til å dekke netto renteutgifter (renteutgifter fratrukket renteinntekter) og avskrivninger/kapitalslit.”*

Som bakgrunn for dette tar utvalget utgangspunkt i at verdien av en kapitalbeholdning reduseres i løpet av en periode som følge av kapitalslit, det vil si normal slitasje, skade og foreldelse. Utvalgets forståelse innebærer at en andel av kommunes driftsinntekter tilsvarende kapitalslitet må benyttes til å kompensere for reduksjonen i kapitalbeholdningen gjennom nye investeringer i varige driftsmidler. Dette følger av at varige driftsmidler som for eksempel sykehjem eller skolebygninger ikke fornyer seg selv, men ”forbrukes”. For å opprettholde varige driftsmidler forutsettes altså jevnlig reinvesteringer som må finansieres av løpende inntekter. Dette kan skje ved å avsette en andel av de årlige driftsinntekter til å finansiere nye investeringer direkte og ved å benytte årlige driftsinntekter til å dekke avdrag på lånefinansierte investeringer.

TBUs bruk av formuesbevaringsbegrepet er slik sett knyttet til gjenanskaffelse av varige driftsmidler. Siden låneavdrag i sektoren samlet undervurderer størrelsen på årlig kapitalslit målt ved gjenanskaffelsesverdi, legger utvalget til grunn for sektoren samlet at et netto driftsresultat lik null ikke er tilstrekkelig for å sikre at det settes av midler til gjenanskaffelse av varige driftsmidler. TBU har beregnet at dette krever at netto driftsresultat for sektoren over tid utgjør om lag 3 prosent av driftsinntektene<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Utvalget tar i sin rapport av november 2001 utgangspunkt i at kravet i kommuneloven om driftsbalanse er en ”praktisk operasjonalisering av det såkalte formuesbevaringsprinsippet”. Dette viser at bakgrunnen for handlingsreglene i kommuneloven forstås noe ulikt.

<sup>9</sup> Nivået som netto driftsresultat bør ligge på vil imidlertid variere over og under 3 prosent for den enkelte kommune.

### 3.5.2 En regnskapsmessig forståelse

I ordboka er formue definert som økonomisk verdi av alt det en eier. Dette innebærer at om kommunen bytter ut sine varige driftsmidler med omløpsmidler, vil formuen fremdeles være inntakt. Balansesummen viser verdien av sum eiendeler. Dette kan likevel ikke betraktes som kommunens formue. Dersom eiendeler er fullt ut finansiert med gjeld, er det i realiteten kreditorene som eier dem. Riktigere er det derfor å betrakte kommunens egenkapital som den regnskapsmessige formuen. Fra et regnskapsfaglig ståsted er det således vanlig å betrakte formuen som summen av eiendeler fratrukket gjeld, hvilket vil si egenkapitalen. Slik sett kan formuesbevaring forstås i en bokstavelig forstand som bevaring av egenkapital.

Eksempelvis foretar Hedenstad (1995) koblingen mellom begrepene formuesbevaring og egenkapital når han skriver om formuesbevaringsprinsippet:

*”Når kapitalinntekter ifølge loven ikke skal brukes til dekning av alminnelig løpende utgifter, må de alminnelige løpende utgiftene være mindre enn eller lik driftsinntektene.... Dermed har man en viss kontroll med at kommunen ikke forringer sin egenkapital. Dette prinsippet er omtalt som formuesbevaringsprinsippet.”*

### 3.5.3 Kommunelovens intensjoner

En vanlig forståelse i det kommunaløkonomiske miljøet er at formuesbevaring er et grunnleggende prinsipp for kommunal økonomiforvaltning. Formuesbevaring som begrep finnes imidlertid ikke i ordlyden verken i gjeldende eller tidligere kommunelov.

Kommunelovutvalget av 1990 sier at det er de begrensningene som kommuneloven legger på kommunenes økonomiske disposisjoner som samlet sett fanger opp det som noe upresist har blitt kalt formuesbevaringsprinsippet<sup>10</sup>. Lovutvalget skriver at begrensningene på den kommunale økonomiforvaltning sikter til at en kommune ikke skal kunne opprettholde eller øke sin løpende virksomhet gjennom å bygge ned sin formue. Lovutvalget ser disse handlingsreglene på bakgrunn av situasjonen i mellomkrigstiden, da flere kommuner fikk betalingsvansker. I denne sammenheng sier lovutvalget at handlingsreglene sikter mot å verne kommunen mot seg selv så den ikke bevisst eller ubevisst bringer seg selv opp i et økonomisk uføre.

Lovutvalget viser videre til det eksisterende skillet mellom drift og investering<sup>11</sup>. En naturlig forståelse av bestemmelsen om at kapitalinntekter ikke kan benyttes til å finansiere løpende utgifter, er at dette er begrunnet i at en kommune eller fylkeskommune ikke skal kunne redusere sin formue for å øke aktiviteten, ut fra et ønske om å *bevare formuen*. Lovutvalget sier imidlertid at begrunnelsen for skillet

---

<sup>10</sup> NOU1990:13, s. 232.

<sup>11</sup> NOU1990:13, s. 237.

mellom drift og investering nok har vært å unngå at en kommune legger seg på *et for høyt driftsnivå* i forhold til de løpende inntektene. Det er denne forståelsen av formuesbevaringsbegrepet som er vanlig i kommunaløkonomiske miljøer.

Det såkalte formuesbevaringsprinsippet i kommuneloven, slik det kommer til uttrykk gjennom utformingen av handlingsreglene, er således mer et prinsipp om å sikre et stabilt og varig tjenestetilbud, enn et prinsipp om å sikre en bestemt formuesverdi. Det er samtidig likhetstrekk mellom begrepene formue og egenkapital. Begrepet formuesbevaring kan således etter arbeidsgruppens oppfatning være noe misvisende som begrep for å beskrive intensjonen som ligger bak kommunelovens regler for kommunal økonomiforvaltning.

### *Bærekraftig utvikling*

Kommunelovens formålsbestemmelse viser til bærekraftig utvikling som et viktig hensyn. Bak begrepet bærekraftig utvikling ligger en idé om langsiktig solidaritet. En allmenn definisjon av begrepet er Brundtlandkommisjonens definisjon:

*”Bærekraftig utvikling er en utvikling som ivaretar nåtidens behov uten å stå i veien for at fremtidige generasjoner klarer å ivareta sine”.*

Begrepet dreier seg om det å handle i et generasjonsperspektiv, det vil si å ta de valg som tar hensyn til senere generasjoners behovsdekning og handlefrihet. Bærekraftig utvikling fordrer at en kommunes evne til å produsere tjenester forvaltes i et langsiktig perspektiv. En viktig forutsetning for en bærekraftig utvikling er at kostnadene ved å produsere tjenester dekkes av de som har nytte av tjenestene og ikke forskyves til senere generasjoner, jf. det finansielle ansvarsprinsipp. En annen viktig forutsetning for en bærekraftig utvikling er at realkapitalen og finanskapitalen holdes ved like, og ikke forbrukes i løpet av en kort periode.

### *Eiendomsforvaltning og vedlikehold*

Med tanke på å opprettholde evnen til å produsere velferdstjenester er eiendomsforvaltning et sentralt tema. God forvaltning av eiendom og infrastruktur er en forutsetning for å sikre en bærekraftig utvikling. Arbeidsgruppen viser til utvalget som vurderte eiendomsforvaltningen i kommunesektoren<sup>12</sup>.

Utvalget trekker frem at planmessig vedlikehold av eiendom på et faglig riktig nivå er lønnsomt og over tid vil føre til at forvaltningskostnadene blir lavere enn ellers. Å utsette vedlikehold for å spare penger er altså kortsiktig og fører til økte kostnader i det lange løp. Dette legger også en arbeidsgruppe med representanter fra staten og KS til grunn, som vurderte en plan for oppretting av den økonomiske ubalanse i kommuneøkonomien.

---

<sup>12</sup> NOU 2004:22 ”Velholdte bygninger gir mer til alle”.



Eiendomsforvaltningsutvalget mener at vedlikeholds nivået i kommunesektoren i dag er for lavt. Det er et behov for at kommunene i sterkere grad prioriterer vedlikehold.

I NOU (2004:22) anbefales det å ta i bruk en modell med intern fakturering av husleie i kommunene. Dette forslaget har fått støtte fra departementet og fra høringsinstansene, jf. St.prp. nr 60 (2004-2005). Videre har Forum for Offentlig Bygg og Eiendom (FOBE) sett nærmere på 17 kommuner med kommunale eiendomsforetak, jf. FOBE (2005). FOBE ”anbefaler en nærmere kartlegging av erfaringer med interne husleieordninger i kommunene med tanke på å utvikle en anbefalt husleiemodell for kommunene” i sin rapport.

## **4 Beskrivelse av kommuneregnskapet**

### **4.1 Innledning**

I dette kapitlet beskrives kommuneregnskapet og hvilken informasjon det gir som grunnlag for å måle kostnadene ved kommunens virksomhet og for å vurdere kommunens formuesbevaring.

De regnskapsprinsippene som legges til grunn for kommuneregnskapet er avgjørende for hvilken informasjon regnskapet gir. Valg av regnskapsprinsipper har således betydning for om brukerne av regnskapet får den informasjonen som gir et relevant grunnlag for de beslutningene som skal tas.

Fokus på bruk av midler til produksjon av velferdstjenester står i dag sentralt i kommuneregnskapet, og utformingen av kommuneregnskapet slik det er i dag må ses på bakgrunn av det. Netto driftsresultat, det sentrale resultatbegrepet i kommuneregnskapet, gir uttrykk for forholdet mellom tilgang på og bruk av midler (likviditetsutviklingen). Dette er grunnleggende forskjellig fra regnskapsloven, der resultatoppstillingen sammenstiller kostnader med inntekter for måling av økonomisk verdiskapning (egenkapitalutviklingen).

En viktig særegenhet med kommuneregnskapet er at det er avdrag på lån som har resultateffekt, og ikke avskrivninger av varige driftsmidler (bygning, større maskiner og teknisk utstyr mv.). Kommuneregnskapet synliggjør likevel avskrivninger uten av disse har resultateffekt.

Regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet og et regnskap etter regnskapsloven er forskjellige. Mye av regnskapsføringen er likevel i praksis lik, til tross for ulike regnskapsprinsipper. Slik sett vil regnskapene gi mye av den samme regnskapsinformasjonen,

Reglene for kommuneregnskapet og regnskapsloven har beveget seg mot hverandre de siste årene. Det kan i dag stilles spørsmål ved om det er vesentlige forskjeller mellom regnskapene, eller om de ulikhetene som finnes bare eksisterer er av mindre betydning i praksis.

### **4.2 Betydningen av regnskapsprinsipper**

Spørsmålet som arbeidsgruppen skal se på er knyttet til om kommuneregnskapet gir informasjon som kan belyse effektiv ressursbruk og formuesbevaring. Hvilken informasjon et regnskap gir avhenger grunnleggende sett av hvilke regnskapsprinsipper og hvilken regnskapsmodell som regnskapet er basert på. Med regnskapsprinsipper mener vi prinsipper for periodisering og måling av

regnskapsstørrelser. Med regnskapsmodell mener vi de grunnleggende sammenhengene mellom de ulike regnskapsbegrepene (regnskapsstørrelsene) som regnskapet bygger på.

Sagt på en enkel måte er det regnskapsprinsippene og regnskapsmodellen som bestemmer størrelsen på årets inntekter og utgifter/kostnader, og størrelsen på årets resultat. Regnskapsprinsippene og regnskapsmodellen bestemmer også størrelsene på verdien av eiendeler og gjeld, og dermed størrelsen på egenkapitalen. Diskusjonen rundt hvilke regnskapsprinsipper og regnskapsmodell som skal ligge til grunn for kommuneregnskapet er således et spørsmål om hvilken informasjon kommuneregnskapet skal gi.

Nedenfor går vi nærmere inn på regnskapsprinsippene og regnskapsmodellen i kommuneregnskapet for å beskrive på et overordnet nivå hvilken informasjon kommuneregnskapet i dag gir.

### **4.3 Årsbudsjettet - kommuneregnskapets bevilgningsutgangspunkt**

For å forstå dagens kommuneregnskap, er det viktig å ha i mente at kommuner i hovedsak baserer sin virksomhet på skatteinntekter og statens bevilgninger, der formålet er produksjon av tjenester i velferds- og forvaltningsøyemed, og ikke for salg i et marked. Kontroll med bruken av fellesskapets midler har derfor stått sentralt for utformingen av kommuneregnskapet frem til i dag. Mens årsbudsjettet viser hvordan fellesskapets midler er tenkt anvendt i året, skal årsregnskapet vise hvordan midlene faktisk ble anvendt. Kommuneregnskapet kalles derfor for et *bevilgningsregnskap*.

Bruk av kommunens midler har i budsjettsammenheng tradisjonelt vært knyttet til anskaffelser av innsatsfaktorer til kommunens tjenesteproduksjon, eksempelvis arbeidskraft, materialer, bygninger og energi. Det har altså vært bruken av midlene, og ikke forbruket av ressursene, som har vært utgangspunktet for budsjetteringen.

Med anskaffelser følger det en betaling for varen eller tjenesten. Med kalkulatoriske kostnader, som for eksempel avskrivninger, følger det ingen betaling, og slike kostnader har derfor tradisjonelt ikke blitt budsjettert som bruk av midler. Avskrivninger har således heller ikke hatt en naturlig plass i bevilgningsregnskapet. Med fokus på bruk av midler og anskaffelser av innsatsfaktorer, omtales kommuneregnskapet som *finansielt orientert*.

Kommuneregnskapets bevilgningsutgangspunkt kan illustreres med at "Budsjett- og regnskapskomiteen" av 1965 vurderte et forslag fra Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet om at kommunene skulle gå over fra anordningsprinsippet til kontantprinsippet. Komiteen skrev da i sin innstilling: "*Anordningsprinsippet er mer i samsvar med prinsippene for vanlig bokføring. ... Komiteen mener at kommuneregnskapet*

*bør vise i hvilken grad man i årets løp har gjennomført de planer som legges til grunn for kommunens budsjett. Det må i prinsippet være arbeidets utførelse eller varens levering som er utslagsgivende for hvilket regnskap som skal belastes, ikke betalingstidspunktet. ... En regner med at kostnadsanalyser vil bli stadig viktigere i fremtiden. ...”<sup>13</sup>.*

Med lik periodisering av inntekter og utgifter i budsjett og regnskap kan regnskapet sammenholdes med budsjettet. En sentral forutsetning om at styringsordren (budsjettet) kan baseres på sammenlignbar styringsinformasjon (regnskapet) er dermed oppfylt. Dette bevilgningsutgangspunktet for kommuneregnskapet ble sist befestet ved revisjonen av økonomibestemmelsene i kommuneloven i 1999-2000<sup>14</sup>.

## **4.4 Kommuneregnskapet**

### **4.4.1 Et finansielt orientert regnskap med en driftsdel og en investeringsdel - arbeidskapitalorientering**

Den finansielle orienteringen i budsjett- og regnskapssystemet, og at all aktivitet i form av anskaffelser i kommunen er basert på kommunestyrets årlige bevilgninger, medfører at budsjettet og regnskapet må omfatte både driftsaktivitetene og investeringsprosjektene. For å skille disse ulike aktivitetene deles budsjettet og regnskapet inn i en driftsdel, der alle løpende inntekter og utgifter knyttet til den årlige drift skal inngå, og en investeringsdel, der alle årlige utgifter knyttet til investeringsprosjektene og tilhørende finansiering skal føres. Samlet utgjør driftsdelen og investeringsdelen bevilgningsregnskapet<sup>15</sup>.

At regnskapet er finansielt orientert, betyr samtidig at kommuneregnskapet i regnskapstermer er *arbeidskapitalorientert*. Begrepet arbeidskapital er en størrelse i kommunens balanseregnskap som gir uttrykk for hvor god *likviditeten* er, det vil si evnen til å betale løpende forpliktelser etter hvert som de forfaller<sup>16</sup>. Når årets tilgang på midler fra andre (så som statstilskudd, skatteinntekter, gebyrinntekter, inntekter fra salg av bygninger eller aksjer mv.) er større enn årets bruk av midler knyttet til anskaffelse av innsatsfaktorer (så som lønninger og kjøp av varer og tjenester til tjenesteproduksjonen, renter og låneavdrag, investeringsutgifter mv.), øker størrelsen på arbeidskapitalen, og kommunens likviditet styrkes, og vice versa. Sammenhengene i den kommunale regnskapsmodellen er nærmere beskrevet av Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (notat, oktober 2004).

---

<sup>13</sup> ”Busjett- og regnskapsordningen for kommunene” – Innstilling fra Budsjett- og regnskapskomiteen av 1965, s. 30.

<sup>14</sup> Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) s. 53.

<sup>15</sup> Et særskilt forhold som kan nevnes er at kompensasjon for merverdiavgift på kommunens investeringer skal inntektsføres i driftsdelen.

<sup>16</sup> Arbeidskapital er definert som omløpsmidler fratrukket kortsiktig gjeld. Dette betyr at arbeidskapitalen omfatter *bankinnskudd, verdipapirer (aksjer, sertifikater og lignende) og fordringer på andre, fratrukket kassakredittlån, sertifikatlån og leverandørgjeld*.

#### 4.4.2 Resultatbegrepet i kommuneregnskapet

I bevilgningsregnskapets driftsdel er netto driftsresultat lik løpende driftsinntekter og finansinntekter fratrukket løpende driftsutgifter og finansutgifter samt avdragsutgifter på innlån. Resultatbegrepet gir uttrykk for forholdet mellom årets tilgang på driftsmidler fra eksterne kilder, og bruken av midler til anskaffelse av innsatsfaktorer til driftsaktiviteter og til dekning av renter og avdrag på innlån. Netto driftsresultat gir således uttrykk for om kommunen har styrket eller svekket sin driftslikviditet gjennom året. Et positivt netto driftsresultat viser at kommunen ikke har disponert alle årets driftsinntekter til å finansiere anskaffelse av innsatsfaktorer til driften og rente- og avdragsutgifter i året (driftsutgifter). Dette kan kommunen disponere i senere år (foreta avsetning til fond) eller til egenfinansiering av investeringer<sup>17</sup>. Et negativt netto driftsresultat viser at kommunens driftsutgifter i året har vært større enn årets driftsinntekter. Dette må dekkes inn av tidligere års fondsavsetninger eller positive driftsresultater de neste årene (jf. kommunelovens balansekrav). Netto driftsresultat brukes således som en indikator på kommunens økonomiske handlefrihet<sup>18</sup>.

Det sentrale resultatbegrepet i kommuneregnskapet viser altså forholdet mellom årets tilgang på driftsmidler og årets bruk av midler til drift og renter og avdrag, og årets tilhørende endring i balansestørrelsen arbeidskapital<sup>19</sup>. Slik sett gir det sentrale resultatbegrepet i kommuneregnskapet ikke informasjon om endringer i kommunens egenkapital (eiendeler fratrukket gjeld). Dette er et brudd på kongruensprinsippet, det vil si at årsresultatet gir uttrykk for endring i egenkapital. For eksempel er regnskapsloven bygget på kongruensprinsippet. Også i et regnskap ført etter IPSAS<sup>20</sup> er regnskapet bygget opp slik at det er en sammenheng mellom resultatet og egenkapitalendringer.

#### 4.4.3 Resultatbegrepet i regnskapsloven og i IPSAS

Resultatet i regnskapet etter regnskapsloven (et fullt periodisert regnskap) viser i motsetning til resultatet i kommuneregnskapet årets endring i egenkapitalen. Denne forskjellen i resultatbegrepet må ses på bakgrunn av at regnskapets formål i privat sektor er knyttet til å vise økonomisk verdiskapning, det vil si å vise om selskapets virksomhet er lønnsom i form av at verdien på selskapets formue (egenkapital) øker.

Forenklet gir resultatet i et regnskap etter regnskapsloven uttrykk for om årets salgsinntekter er større eller lavere enn årets forbruk av ressurser (arbeidskraft, materialer, realkapital og fremmedfinansiering) som har gått med til å skape inntektene. Et positivt årsresultat oppstår for en bedrift når inntektene er større enn

---

<sup>17</sup> En andel av et positivt netto driftsresultat bør som nevnt i følge TBU benyttes til egenfinansiering av investeringer for å ivareta formuesbevaring og bidra til økonomisk balanse, jf. avsnitt 3.5.3.

<sup>18</sup> Enkelte inntekter, som gebyrinntekter fra VAR-området, eller øremerkete tilskudd, er formålsbundne. Netto driftsresultat representerer således ikke handlefrihet ubetinget.

<sup>19</sup> Bevilgningsregnskapets investeringsdel har betydning for den samlede endring i kommunens arbeidskapital.

<sup>20</sup> International Public Sector Accounting Standards

kostnadene, og gir uttrykk for en positiv verdiskapning, og vice versa. Dette er en annen økonomisk størrelse enn utviklingen i likviditet og forholdet mellom tilgang på og bruk av midler. Et selskap vil for eksempel på kort sikt kunne forbedre sin likviditet uten at virksomheten regnes som økonomisk lønnsom, eller vil kunne forverre sin likviditet uten at virksomheten regnes som ulønnsom. Det sentrale resultatbegrepet for en kommune (netto driftsresultat) forteller altså noe annet enn resultatbegrepet til en privat bedrift (årsresultat), og betydningen av et "overskudd" eller et "underskudd" er således forskjellig i kommunal og privat sektor.

Også ideelle organisasjoner følger regnskapsloven, det vil si at resultatbegrepet for slike organisasjoner også er knyttet til endringer i egenkapitalen. Ideelle organisasjoner følger imidlertid en egen regnskapsstandard med tilpassede regnskapsløsninger for virksomhet uten et økonomisk formål innenfor regnskapslovens rammer. Et resultatbegrep som er knyttet til egenkapitalen er således ikke "forbeholdt" virksomhet med økonomiske gevinst som formål.

Også et "IPSAS-regnskap" viser årets endring i egenkapitalen, i motsetning til resultatet i kommuneregnskapet. Dette må ses på bakgrunn av at "IPSAS-regnskapet" teoretisk er basert på et balanseorientert rammeverk, der endringer i eiendelsposter og gjeldsposter i balanseregnskapet definerer inntektene og kostnadene, og dermed resultatet. Rammeverket er tilpasset offentlig sektor, siden økonomisk gevinst ikke er offentlig sektors formål. Resultatet i et "IPSAS-regnskap" gir således ikke uttrykk for lønnsomhet på den måten som et regnskap etter regnskapsloven gjør, selv om begge resultatbegrepene er knyttet til endringer i egenkapitalen.

Forskjellene mellom kommuneregnskapet og et "egenkapitalorientert" regnskap som et regnskap etter regnskapsloven eller IPSAS kan på en forenklet måte forklares med utgangspunkt i hvilke inntekts- og utgifts- eller kostnadsposter som inngår i resultatoppstillingene, jf. vedlegg A, E, G og H. De mest sentrale med tanke på å tydeliggjøre forskjellen mellom kommuneregnskapet og et "egenkapitalorientert" regnskap, er knyttet til hvordan man regnskapsfører kjøp og salg av anleggsmidler (eksempelvis bygninger, større teknisk utstyr, transportmidler mv.), avskrivninger og nedskrivninger av slike, samt låneopptak og låneavdrag.

#### **4.4.4 Regnskapsføring av anleggsmidler og lån**

I kommuneregnskapets bevilgningsregnskap (investeringsdelen) utgiftsføres anskaffelser av anleggsmidler i sin helhet på anskaffelsestidspunktet, siden dette er bruk av midler. Denne bruken av midler må finansieres i bevilgningsregnskapet. Dette skjer enten ved salg av andre anleggsmidler, bruk av lån, disponering av et positivt netto driftsresultat, eller bruk av tidligere års avsetninger. Denne finansieringen skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapets investeringsdel som tilgang på midler.

I for eksempel et regnskap etter regnskapsloven resultatføres derimot ikke kjøp av anleggsmidler (investeringer) ettersom dette isolert sett ikke påvirker selskapets egenkapital på kjøpstidspunktet. Endringer i anleggsmiddelets verdi over tid (som følge av normalt slit og elde, varig verdifall på eiendelen eller endret markedsverdi på salgstidspunktet) vil imidlertid påvirke selskapets økonomiske formue og inntjeningsevne. En annen måte å se dette på er at kostnadene ved investeringer skal fordeles over anleggsmiddelets levetid i takt med at investeringen bidrar med å skape inntekter. Kapitalslit, eller forbruk av kapital, skal derfor resultatføres etter regnskapsloven som avskrivninger, mens verdifall skal resultatføres som nedskrivninger. Også i IPSAS resultatføres avskrivninger og nedskrivninger på anleggsmidler. Slike kalkulerte, ikke-betalbare kostnader påvirker imidlertid ikke kommunens disponible midler og resultatføres således ikke i kommuneregnskapet.

Avskrivninger er like fullt relevant regnskapsinformasjon også i kommunal sektor, siden dette gir et økonomisk uttrykk for kapitalslit, det vil si reduksjonen av anleggsmidlenes kapasitet til å produsere gode velferdstjenester. Kommunene er derfor pålagt å beregne avskrivninger, og vurdere om anleggsmidlene må nedskrives. Avskrivninger skal synliggjøres i kommuneregnskapets resultatoppstilling, men påvirker ikke netto driftsresultat<sup>21</sup>. Nedskrivninger skal i kommuneregnskapet føres direkte i balansen, og ikke vises i resultatoppstillingen.

I et regnskap etter regnskapsloven og i IPSAS resultatføres avviket mellom salgsverdi og bokført verdi ved salg av et anleggsmiddel, ettersom dette virker inn på virksomhetens egenkapital. Hvis salgsbeløpet er høyere enn bokført verdi, er dette et positivt bidrag til egenkapitalen, som skal inntektsføres som gevinst. Dersom salgsbeløpet er lavere enn bokført verdi, innebærer det en reduksjon av egenkapitalen, som skal resultatføres som tap<sup>22</sup>. I kommuneregnskapet føres imidlertid salgsinntekten i sin helhet i investeringsdelen, slik at en kommunes salg av anleggsmidler ikke påvirker netto driftsresultat.

Med hensyn til investeringer finansiert med lån, vil lånevdragene innebære bruk av en kommunes midler. Lånevdrag, og ikke avskrivninger, har dermed resultateffekt i kommuneregnskapet. Avdrag på lån påvirker derimot ikke egenkapitalen til en virksomhet og regnes derfor ikke som kostnader som skal resultatføres etter regnskapsloven eller IPSAS. Dette betyr at resultatbegrepet i kommunesektoren er direkte påvirket av graden av lånefinansieringen av anleggsmidlene, mens resultatet i et regnskap etter regnskapsloven eller IPSAS vil være uavhengig av finansieringsform, når en ser bort fra kostnadene ved renter på lån.

---

<sup>21</sup> I kommunenes resultatoppstilling beregnes også brutto driftsresultat før netto driftsresultat. Brutto driftsresultat er lik *driftsinntekter* fratrukket *driftsutgifter* og *avskrivninger*, jf. vedlegg A. Brutto driftsresultat er dermed sammenlignbart med driftsresultatet før finansposter og ekstraordinære poster i resultatoppstillingen etter regnskapsloven, se vedlegg E.

<sup>22</sup> Regnskapsføring av gevinst etter regnskapsloven kan ses på som en korleksjon av at kostnadsførte avskrivninger/nedskrivninger har vært for høye, mens regnskapsføring av tap kan ses på som at avskrivningene har vært for lave, eller at det skulle ha vært gjennomført nedskrivning.

Som følge av dette vil det sett over tid være permanente forskjeller mellom netto driftsresultat i kommuneregnskapet og et resultat der avskrivninger har resultat effekt. De forskjellene mellom resultatbegrepet i henholdsvis kommuneregnskapet og regnskap etter regnskapsloven som er nevnt i dette avsnittet, vil imidlertid bli ført direkte mot egenkapitalen i kommuneregnskapet<sup>23</sup>. Dette innebærer at egenkapitalen i kommunens balanseregnskap vil tilsvare egenkapitalen i et balanseregnskap ført etter regnskapsloven, gitt at alt annet er likt. Slik sett gir kommuneregnskapets balanseregnskap den samme informasjonen om utviklingen i egenkapital som et regnskap etter regnskapsloven.

## **4.5 Periodisering i kommuneregnskapet**

Ovenfor har vi forklart at netto driftsresultat i kommuneregnskapet ikke gir uttrykk for endringer i kommunens regnskapsmessige formue målt ved egenkapital, og at dette har sammenheng med at regnskapsmodellen i kommuneregnskapet er finansielt orientert. Dette har også sammenheng med hvordan inntekter og utgifter periodiseres i regnskapet. I dette avsnittet fokuserer vi på hvordan periodisering har betydning for hvilken informasjon kommuneregnskapet gir om kostnader, og således gir grunnlag for å måle kostnadseffektivitet. Periodiseringsforskjeller har betydning for utviklingen i egenkapitalen på kort og mellomlang sikt. På lang sikt blir egenkapitalen den samme uavhengig av periodisering.

Størrelsen på en inntekt eller utgift bestemmes i utgangspunktet av verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet<sup>24</sup>. Det neste spørsmålet i forbindelse med regnskapsføring av inntekter og utgifter, er om hele inntekten eller utgiften skal resultatføres i samme periode, eller om hele eller deler av inntekten eller utgiften skal fordeles over flere regnskapsperioder. Dette er spørsmålet om periodisering. Typisk kan for eksempel avskrivninger ses på som en fordeling av investeringsutgiften over investeringens levetid.

### **4.5.1 Anordningsprinsippet**

Kommunenes periodiseringsprinsipp er anordningsprinsippet. Anordningsprinsippet bestemmer hvordan inntekter og utgifter skal fordeles mellom regnskapsperioder. Prinsippet bestemmer således størrelsen på årets inntekter (tilgang på midler) og årets utgifter (bruk av midler) i kommuneregnskapet. Anordningsprinsippet har dermed betydning for størrelsen på netto driftsresultat. Prinsippet er nedfelt i kommuneloven, og er utformet slik:

---

<sup>23</sup> Egenkapitalens kapitalkonto. Størrelsen på kapitalkonto viser størrelsen på kommunens egenfinansiering av anleggsmidlene, det vil si hvor mye av investeringene som ikke er finansiert med lån.

<sup>24</sup> I regnskapsloven er dette nedfelt som *transaksjonsprinsippet*. Tilsvarende prinsipp er ikke like klart formulert for kommuneregnskapet, men prinsippet er i utgangspunktet naturlig å legge dette til grunn også for inntekter og utgifter i kommuneregnskapet. Transaksjonstidspunktet er tidspunktet da både risiko og kontroll over de økonomiske ressursene er overført fra den ene til den annen part.



*”Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.”*

Dette skal forstås som at størrelsen på årets utgifter (og inntekter) som hovedregel er bestemt av tidspunktet for når varer er levert og tjenester er utført, og ikke av tidspunktet for når varene eller tjenestene betales av (eller til) kommunen. En nærmere beskrivelse av hvordan anordningsprinsippet forstås i forhold til tidspunktet for regnskapsføring av ulike typer inntekter og utgifter er gitt av Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (notat, henholdsvis september 2004 og mai 2006) <sup>25</sup>.

Begrunnelsen for å basere kommuneregnskapet på anordningsprinsippet er som nevnt knyttet til at regnskapet skal kunne sammenholdes med budsjettet, og at anordningsprinsippet er mer i tråd med ”vanlig bokføring” enn kontantprinsippet, slik komiteen av 1965 ordla seg, jf. avsnitt 4.3. Det er historisk lagt til grunn at anordningsprinsippet gir et bedre bilde av kommunens økonomiske aktivitet i løpet av et regnskapsår, siden betalingstidspunktet ikke har betydning for regnskapsføringen av inntekter og utgifter.

Enkelte regnskapsmessige forhold håndteres i kommuneregnskapet på en måte som er, eller kan synes å være, unntak fra den finansielle orientering rundt tilgang på og bruk av midler. Som eksempler nevner vi kort at det er bruk av lån, og ikke opptak av lån, som skal inntektsføres som tilgang på midler, og at verdiendringer på kundefordringer og markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal resultatføres selv om verdiendringene ikke har blitt realisert.

#### **4.5.2 Utgifter vs. kostnader**

Kommuneregnskapet kalles et modifisert kostnadsregnskap. Begrepet betegner at anskaffelsen av varer eller tjenester som medfører betalingsforpliktelser skal utgiftsføres, men at utgiftsføringen skal skje uavhengig av betalingstidspunkt. Det er anskaffelsestidspunktet som er avgjørende for når utgiftsføringen skal skje.

Dette er et prinsipielt annerledes utgangspunkt for resultatføring av utgifter enn det som følger av for eksempel kontantprinsippet, der betalingstidspunktet styrer regnskapsføringen, og periodiseringsprinsippet (sammenstillingsprinsippet<sup>26</sup>) i

---

<sup>25</sup> Foreningen argumenterer for at periodiseringen av inntekter og utgifter i kommuneregnskapet som hovedregel skal skje i henhold til transaksjonstidspunktet. Kort sagt betyr det ut fra en teoretisk innfallsvinkel at en inntekt eller utgift skal resultatføres i kommuneregnskapet i den perioden den økonomiske risiko og kontroll knyttet til de aktuelle ressursene er overført til eller fra kommunen. I forbindelse med revisjonen av kommuneloven økonomibestemmelser i 1999-2000 la Kommunal- og regionaldepartementet til grunn at transaksjonstidspunktet er sentralt for periodiseringen av inntekter og utgifter i kommuneregnskapet.

<sup>26</sup> Sammenstillingsprinsippet innebærer at *utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt*. I et regnskap som regnskapslovens er det altså forbruket av innsatsfaktorer som har gått med til å skape inntektene som påvirker resultatet, og ikke anskaffelsen av innsatsfaktorene. Når forbruket av

regnskapsloven, der tidspunktet for opptjening av inntekter styrer regnskapsføringen av kostnader<sup>27</sup>. Selv om anskaffelsen av en innsatsfaktor tas i bruk i senere regnskapsår enn da anskaffelsen fant sted, vil dette ikke ha betydning for regnskapsføringen i kommuneregnskapet. Det faktiske forbruket av innsatsfaktorer i tjenesteproduksjonen er altså ikke det styrende for regnskapsføringen av utgifter i kommuneregnskapet. Dette har prinsipiell betydning for hvilken informasjon kommuneregnskapet gir om kostnader ved kommunens virksomhet.

Vi minner her om at en *utgift* i kommuneregnskapet har en annen definisjon enn *kostnader*. I kommuneregnskapet er utgifter definert som godtgjørelser for varer eller tjenester, mens arbeidsgruppen legger til grunn at kostnader er definert som forbruket av ressurser. Definisjonene er ulike, og vil kunne innebære at en kommunes utgifter en periode vil kunne være forskjellig fra kommunens kostnader i samme periode.

Denne teoretiske forskjellen mellom utgiftsbegrepet og kostnader som forbruket av ressurser er likevel ikke en nødvendig forskjell i praksis. Anskaffelsestidspunktet kan godt være lik forbrukstidspunktet. Siden kommunenes virksomhet typisk er produksjon av tjenester i ulike former, og ikke vareproduksjon, vil tilfellet for en kommune i stor grad være slik at anskaffelsen av innsatsfaktorer i en periode er lik forbruket av de samme innsatsfaktorene i samme periode. Slik sett vil arbeidsgruppen hevde at kommuneregnskapet i det alt vesentligste gir informasjon om kostnader, til tross for at definisjonen av utgifter i kommuneregnskapet ikke er lik definisjonen av kostnader, jf. arbeidsgruppens vurderinger i avsnitt 6.1. Arbeidsgruppen har ikke forsøkt å identifisere faktiske forskjeller mellom utgifter og kostnader i kommuneregnskapet nærmere.

---

innsatsfaktorer stilles sammen med inntektene i perioden, gir dette et uttrykk for virksomhetens lønnsomhet. Dersom det ikke er en klar sammenheng mellom inntekter og utgifter, åpner sammenstillingsprinsippet for at utgiftene fordeles (kostnadsføres) over de periodene hvor ressursene forbrukes. At det ikke er noen klar sammenheng mellom inntekter og utgifter vil typisk være tilfelle for en kommune.

<sup>27</sup> Virksomhet uten økonomisk formål skal etter god regnskapsskikk benytte en form for ”omvendt” sammenstilling, der kostnader skal sammenstilles med den aktiviteten som medfører bruk av midlene, se NRS(HU) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner. Når det er produksjonen av tjenester som står sentralt, og ikke generering av inntekter, kan det altså være mer korrekt å legge til grunn ”omvendt sammenstilling” for regnskapsføring av inntekter og utgifter i offentlig sektor. Nærmere bestemt at kostnadene ”matches” med den aktivitet som medfører bruk av midlene, og ikke at kostnadene ”matches” med tilhørende inntekter. Periodisering av inntekter og sammenstilling av inntekter og utgifter i bevilgningsbaserte virksomheter er en sentral regnskapsfaglig problemstilling for offentlig sektor.

## **4.6 Balansen i kommuneregnskapet**

### **4.6.1 Eiendeler og gjeld**

Kommunens eiendeler består av anleggsmidler og omløpsmidler. Anleggsmidler er de eiendelene kommunen har til varig eie eller bruk. Dette vil typisk være bygninger, teknisk anlegg og utstyr eller transportmidler. De øvrige eiendeler kalles omløpsmidler. Dette vil typisk være innskudd på bankkonto, andeler i aksjefond, kortsiktige sertifikater og kundefordringer. Inndelingen av eiendelene er den samme som etter regnskapsloven.

Eiendelene skal føres opp i balanseregnskapet med det beløp som er bestemt av de vurderingsreglene som gjelder for balanseregnskapet. Vurderingsreglene er således avgjørende for verdien på virksomhetens regnskapsmessige formue målt ved egenkapital. Hovedreglene for verdivurdering er de samme i kommuneregnskapet som etter regnskapsloven. Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost, og avskrives over anleggsmiddelets levetid. Omløpsmidlene skal vurderes til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi, etter et forsiktighetsprinsipp. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi.

Kommuneregnskapet og regnskapet etter regnskapsloven er begge modifiserte historisk kost-regnskaper. For eksempel gjenspeiler verdien av anleggsmidlene i balansen opprinnelig anskaffelsesverdi fratrukket avskrivninger og nedskrivninger, og ikke for eksempel hva det vil koste å anskaffe tilsvarende eiendel i dag (gjenanskaffelsesverdi), mens finansielle eiendeler måles delvis til virkelig verdi.

For et regnskap etter regnskapsloven gjelder vurderingsreglene for eiendelene også for gjeldspostene. I kommuneregnskapet skal gjelden føres opp i balansen til opptakskost.

Alternative vurderingsregler vil kunne være å føre eiendeler i balansen til virkelig verdi. I et "IPSAS-regnskap" er utgangspunktet bruk av historisk kost, men revurderinger er tillatt, normalt til markedsverdi der denne kan fastsettes. Vurdering til virkelig verdi er i dag en trend internasjonalt i privat sektor, og har bakgrunn i verdifastsettelse av børsnoterte selskaper, noe som ikke er en like relevant problemstilling i forhold til en kommune. Det sentrale poenget er imidlertid at vurderingsreglene er av sentral betydning for resultatmålingen og hva som påvirker utviklingen i egenkapitalen. Vurderingsreglene har for eksempel sentral betydning for kostnadsberegningen av avskrivninger på anleggsmidler.

## 4.6.2 Egenkapitalen

Differansen mellom eiendeler og gjeld utgjør egenkapitalen.

Egenkapitalen i kommuneregnskapet består av, i tillegg til egne konti for regnskapsmessig ”overskudd” og ”underskudd” i henholdsvis driftsregnskapet og investeringsregnskapet, ulike fond og kapitalkonto<sup>28</sup>. Fondene er ubundne fond, som disposisjonsfond og ubundne investeringsfond, som kommunestyret kan disponere fritt. Videre er det bundne driftsfond og bundne investeringsfond<sup>29</sup>, som består av midler til lov- eller avtalebestemte formål, og fond for likviditetsreserve.

I et regnskap etter regnskapsloven er egenkapitalen delt inn i innskutt egenkapital og opptjent kapital. Det er reglene for selskapsorganiseringen som legger begrensninger på hvordan egenkapitalen i et selskap kan disponeres. Ideelle organisasjoner som følger regnskapsloven har imidlertid en annen inndeling av egenkapitalen. Her er egenkapitalen delt inn i grunnkapital, egenkapital med pålagte eller eksternt pålagte restriksjoner, egenkapital med selvpålagte restriksjoner og annen egenkapital.

---

<sup>28</sup> Kapitalkontoen i kommuneregnskapet benyttes til å utligne virkninger av transaksjoner i bevilgningsregnskapet som ikke påvirker egenkapitalen, det vil si endringer i anleggsmidler og gjeld. Saldo på kapitalkonto viser størrelsen på den delen av anleggsmidlene som ikke er finansiert med gjeld.

<sup>29</sup> Eksempelvis skal gebyrinntekter på VAR-området som overstiger kostnadene ved tjenestene avsettes på bundet driftsfond (”selvkostfond”). Fondet uttrykker at kommunen har en forpliktelse overfor innbyggerne, men føres altså ikke opp som gjeld i kommuneregnskapet. Tilsvarende skal udisponerte øremerkete tilskudd avsettes på bundet fond og ikke føres opp som gjeld.

## **5 Regnskap i offentlig og privat sektor i Norge og internasjonalt**

### **5.1 Innledning**

I dette kapitlet redegjøres det kort for regnskapssystemene i offentlig og privat sektor i Norge og internasjonalt. En oversikt over ulike regnskapssystemer er gitt i vedlegg K.

I offentlig sektor internasjonalt spenner regnskapene fra å være basert på kontantprinsippet til full periodisering. Mellom disse ytterpunktene er det mange varianter i forskjellige land<sup>30</sup>. Hovedfokus ved utarbeidelse av regnskapsstandarder for offentlig sektor internasjonalt har vært problemstillinger omkring periodisering av utgifter.

Det er en tendens til økt fokus på kostnadsmåling og bruk av periodisering i regnskapet i lokalforvaltningen i europeiske land. Svenske kommuner har hatt et resultatorientert regnskap i flere år, mens danske kommuner er i en prosjektfase med overgang til ”omkostningsbaserte” budsjetter og regnskaper lik modellen i Sverige.

I privat sektor i Norge og internasjonalt er regnskapene fullt periodiserte. Internasjonale regnskapsstandarder skiller seg fra regnskapsloven ved at disse bygger på et annet teoretisk rammeverk (balanseorientering i stedet for resultatorientering). Regnskapenes formål er likevel de samme, med fokus på lønnsomhet og økonomiske verdier.

Selv om kommunene ikke har et gevinstformål som bedrifter har, kan regnskapsmessige løsninger i privat sektor for enkelte problemstillinger likevel være relevante i utviklingen av kommuneregnskapet, da informasjonsbehovet kan være likt.

### **5.2 Regnskap i lokalforvaltningen i andre land**

#### **5.2.1 Hovedtrekkene i Europa<sup>31</sup>**

Regnskapet blir generelt brukt i lokalforvaltningen i europeiske land som grunnlag for å sammenligne faktisk resultat med budsjett, for å vurdere den økonomiske situasjonen og resultat av driften, som verktøy for beslutninger knyttet til oppfyllelsen av økonomireglene i de ulike landene, og som verktøy for evaluering av effektivitet og produktivitet.

I de fleste OECD land har det blitt gjennomført prosesser med hensyn til endringer i regnskapssystemer for lokalforvaltningen. Omfanget av endringene har naturligvis vært

---

<sup>30</sup> For nærmere omtale av dette, se for eksempel Van Der Hoek (2005).

<sup>31</sup> Omtalen er basert på en rapport fra Europarådet, ”Accounting rules and practice at local level” (2005).

forskjellige avhengig av målsettingen for hvilken informasjon regnskapet skal gi. En fellesnevner har vært å utforme kommuneregnskapet slik at det er formålstjenlig i forhold til beslutningsprosesser og åpenhet i forvaltningen. Utgangspunktet for utviklingen i regnskapene for lokalforvaltningen har ofte vært knyttet til rasjonalisering i forbindelse med knappe ressurser. Det har også vært kulturelle og ideologiske begrunnelser bak ønsket i flere land om å endre regnskapsprinsippene.

Noen av de trendene som utviklingen har ført med seg er:

- En tendens til at flere land har et sterkere innslag av periodisering i sine regnskapsprinsipper med begrunnelse i behovet for kostnadskontroll.
- En tendens til homogenisering av regnskapsprinsippene på alle forvaltningsnivåene.
- En tendens til å utvikle regnskapsinformasjon på en slik måte at det kan ivareta både det interne aspektet med beslutningsinformasjon og det eksterne aspektet med forståelighet og åpenhet.

Europarådet har gjennomført en undersøkelse av regnskapsregler og regnskapspraksis i lokalforvaltningen i de europeiske landene. Undersøkelsen viser at det er stor grad av variasjon mellom landene med tanke på hvilken informasjon som man ønsker at regnskapet skal gi. Ut fra undersøkelsen er det samtidig arbeidsgruppens inntrykk at landene i stor grad gjør tilpasninger og valg av regnskapssystem i forhold til den informasjonen man ønsker å få frem og de hensyn man vektlegger, og at man er relativt pragmatiske ved utformingen av systemene i forhold til de regnskapsprinsippene som man har lagt til grunn.

### **5.2.2 Sverige<sup>32</sup>**

#### *Budsjett- og regnskapssystemet*

Budsjett- og regnskapssystemet for kommunene i Sverige har siden 1994 vært basert på regnskapsprinsippene i privat sektor, det vil si et regnskap som likner regnskapet etter regnskapsloven i Norge. I tillegg til et inntekts-/kostnadsbudsjett som settes opp etter regnskapets oppstilling skal det som et utgangspunkt også settes opp et likviditets-/finansieringsbudsjett med innbetalinger og utbetalinger. Finansieringsbudsjettet fastsetter lånebehovet ("residualfinansiering"). Forskjellen mellom kostnadsbudsjettet og finansieringsbudsjettet er i første rekke avskrivninger og visse pensjonsforpliktelser.

Regnskapet skal bestå av et resultatregnskap, et balanseregnskap, og en kontantstrømpoppstilling. Resultatoppstillingen er i hovedsak lik resultatoppstillingen etter regnskapsloven i Norge. Resultatoppstillingen for svenske kommuner er vist i

---

<sup>32</sup> Omtalen er basert på rapport fra det danske Indenrigs- og Sundhedsministeriet, "Andvendelse av omkostningsbaserte bevillinger i kommuner og amter" (juni 2004).

vedlegg I. Det skal i tillegg settes opp et konsernregnskap som inkluderer regnskapet til juridiske enheter der kommunen har betydelig innflytelse.

### *Balansekravet*

Det er et krav om at inntekter og kostnader skal være i balanse. Dette innebærer et krav om at årets endring i egenkapitalen skal være positiv, og at driftskostnader ikke kan finansieres med lån. For investeringer er det fri låneadgang. Siktemålet er positive årsresultater på 2 % av inntektene, blant annet for at investeringene på lang sikt kan finansieres uten låneopptak.

Kommunene skal innenfor rammen av balansekravet sette mål for utviklingen i sin soliditet (andel egenkapital av samlede eiendeler). Intensjonen er å ivareta at hver generasjon skal dekke sine egne kostnader, jf. det finansielle ansvarsprinsipp som forarbeidene til kommuneloven i Norge viser til.

Et negativt balansekrav skal dekkes inn i løpet av to år, med mindre det ikke finnes saklige grunner for å ikke gjenopprette egenkapitalen. Slike grunner kan være at egenkapitalen regnes som betydelig i forhold til eventuelle fremtidige forpliktelser eller inntektsreduksjoner, eller tap ved salg av anleggsmidler.

For 2003 ble det forventet at  $\frac{3}{4}$  av kommunene ikke ville oppfylle balansekravet. Dette ble forklart med at balansekravet fra kommunenes side har vært sett på som et maksimumskrav, og ikke som et minimumskrav, siden kravet kan fravikes med saklige grunner. Eksempler på årsaker til at kommuner ikke har oppfylt balansekravet er urealiserte tap på verdipapirer, kostnader for ikke-forsikrede skader, omstillingskostnader av engangskarakter og dekning av garantier.

2005 ga imidlertid det beste økonomiske resultatet for svenske kommuner og landsting på mange år<sup>33</sup>. I forhold til 2004 var det en resultatforbedring samlet på om lag 10 milliarder svenske kroner. Inntekter og kostnader av engangskarakter, som for eksempel gevinst og tap ved salg av anleggsmidler, inngår i resultatforbedringen. For kommunenes del ga netto engangsinntekter et positivt bidrag på om lag 3,5 milliarder kroner. Kun 17 kommuner og 3 landsting hadde negative resultater. En grunn til resultatforbedringen kan være behovet for å dekke tidligere års underskudd.

Staten har per i dag ikke sanksjonert kommuner som ikke har oppfylt balansekravet.

Kommunene i Sverige har generelt stor kreditverdighet, men med en viss risiko for at kommuner med dårlig økonomi ikke kan innfri lån til avtalt tidspunkt har kredittinstitusjonene begynt med rangering og differensiering av lånerentene.

---

<sup>33</sup> Ekonomirapporten mai 2006, Sveriges Kommuner og Landsting

### 5.2.3 Danmark<sup>34</sup>

#### *Innføring av "omkostningsbaserte" budsjetter og regnskaper*

Danmark har besluttet å innføre "omkostningsprinsippet" for statens og kommunens regnskaper, "for at vise hva det koster at producere serviceydelser og øge sammenligneligheten mellom offentlige og private leverandører". Innføringen av "omkostningsprinsippet" for kommuneregnskapet i Danmark må ses i lys av ønsket om styringsverktøy som bedre kan beskrive sammenhengen mellom offentlige tjenester, deres kvalitet og ressursforbruket som går med til å frembringe dette.

Regnskapsreformen i Danmark innebærer en dreining mot kostnadsmåling ved at regnskapsføringen av utgifter skal skje i takt med at ressursene faktisk forbrukes. De vesentligste endringene som følger av reformen er behandlingen av anleggsmidler, jf. avsnitt 4.4.5, varebeholdninger og avsetninger for fremtidige forpliktelser ("hensættelser"). Innføringen av omkostningsprinsippet i Danmark er likevel gjort med åpning for å avvike god "omkostningsbasert" regnskapsskikk på flere områder. Det er blant annet frivillig om en vil føre opp i balansen ikke-forbrukt forbruksmateriell og eventuelle ikke-solgte varer ment for videresalg, og om en vil avsette for eksempelvis feriepengeforpliktelser.

Samtidig vurderer man kostnadsbasert budsjettering, for å skape et bedre grunnlag for effektivitet og prioritering. Det nåværende budsjett- og regnskapssystemet i Danmark er blant annet innrettet mot å kunne gjøre opp sektorens samlede utgifter og dettes betydning for den danske nasjonaløkonomien. Sentralt for regnskapsføringen av utgiftene har vært transaksjonstidspunktet, det vil si tidspunktet for utførelse/levering av varer eller tjenester. Det danske regnskapssystemet har på denne måten hatt likhetstrekk med det norske, jf. anordningsprinsippet.

Formålet med kostnadsbaserte bevilgninger er primært at det skal forbedre økonomistyringen i kommunene og gi anledning til en mer effektiv tjenesteproduksjon. I en rapport av juni 2004 redegjør en arbeidsgruppe med representanter fra staten og Kommunernes Landsforening for ulemper og fordeler med kostnadsbaserte bevilgninger.

Fordelene rapporten peker på er:

- Kostnadsbasert budsjettering gir større økonomiske incitamentter til kostnadsbevisst ressursanvendelse.
- Synliggjøring og fokusering på kostnader i budsjett og regnskap vil bidra til større utnyttelse av markedsorienterte styringsverktøy.
- Kostnadsbasert budsjettering gir et bedre grunnlag for sammenligning av kostnader med private.

---

<sup>34</sup> "Anvendelse av omkostningsbaserte bevilgninger i kommuner og amter" (Indenrigs- og Sundhedsministeriet, juni 2004), og "Omkostingsbaserte regnskaber i amterne og kommunerne" (Deloitte mars 2004).



Ulempene som trekkes frem i rapporten er:

- Risiko for økte investeringsutgifter som følge av at avskrivninger og ikke hele investeringsutgiften budsjetteres. Dette kan kontrolleres ved at kommunestyret godkjenner investeringsbeslutningene<sup>35</sup>.
- Mindre objektivitet i bevilgningsgrunnlaget og –kontrollen sammenlignet med et utgiftsbasert system, og risiko for styringsproblemer som følge av mindre objektivitet.
- Finansieringsbehovet kan ikke avleses direkte av kostnadsbudsjettet, og fordrer egen oppstilling av kontantstrømmer og et investeringsbudsjett.

### *Budsjettmodell*

I rapporten vurderes at innholdet og strukturen i den svenske modellen er anvendelig ved utarbeidelsen av kostnadsbudsjetter i danske kommuner. Siden den svenske modellen er basert på regnskapene i privat sektor, anser man at de kommunale budsjetter kan bli mer forståelige.

Kostnadsbudsjettet bygges opp på samme måte som regnskapet av hensyn til budsjettoppfølging og bevilgningskontroll. Regnskapet består av et resultatregnskap, et balanseregnskap, og en kontantstrømoppstilling. Resultatregnskapet viser hvorvidt inntektene dekker kostnadene, og om egenkapitalen øker eller minsker. Et resultatbudsjett vil måtte ha en tilsvarende oppstilling av inntekter og kostnader med årets forventede resultat. I rapporten ser man for seg at resultatoppstillingen deles inn i en ”skattefinansiert del” og en ”selvkostdel”.

Som en del av kostnadsbudsjettet ser man også for seg at det settes opp et balansebudsjett, det vil si en oppstilling over forventede eiendeler, gjeld og egenkapital ved utgangen av året. Ut fra dette synliggjøres planlagt eller forventet utvikling i for eksempel likviditet og soliditet i løpet av året. I modellen supplerer man kostnadsbudsjettet også med et finansieringsbudsjett, som viser finansieringen av den budsjetterte aktivitet. Man tenker seg at dette kan ivaretas gjennom oppstilling av kontantstrømmene. Resultatoppstillingene fra rapporten er vist i vedlegg J.

## **5.3 Statsregnskapet i Norge**

Staten fører i dag regnskap etter kontantprinsippet, det vil si at regnskapsføringen følger utbetalings- eller innbetalingstidspunktet. I 2004 ble det lagt til grunn at periodiseringsprinsippet bør tas i bruk i statens regnskap. Et pilotprosjekt er gjennomført i 2005, hvor innføring av full periodisering er prøvd ut i 10 pilotvirksomheter. Pilotprosjektet skal evalueres innen 1. halvår 2006. Prosjektet skal være et grunnlag for å vurdere videre om staten skal innføre periodiseringsprinsippet for hele eller deler av statens virksomhet.

---

<sup>35</sup> Danske kommuners adgang til å ta opp lån er sterkt begrenset.

Forslaget om å benytte periodiseringsprinsippet er begrunnet blant annet med økt fokus på effektivitet og bedre styring med ressursbruken i staten, bedre oversikt over statens økonomiske forpliktelser i et langsiktig perspektiv, samt behov for større transparens og pålitelighet knyttet til offentlige finanser. Statsbudsjettutvalget mener at full periodisering gir betydelig merinformasjon i forhold til dagens kontantprinsipp, samtidig som informasjon om kontantstrømmer kan fremstilles i egne oppstillinger<sup>36</sup>.

Finansdepartementet har ved utgangen av desember 2005 fastsatt åtte standarder og veiledningsnotater som foreløpige standarder som skal legges til grunn i pilotprosjektet. Ved utvikling av de statlige standardene har man lagt vekt på å harmonisere standardene i staten i hensiktsmessig grad med norsk regnskapslovgivning og norske regnskapsstandarder slik disse er utformet før implementering av internasjonale standarder (IFRS).

På en rekke områder er ikke regnskapslovens regler direkte overførbare til statlig sektor. Dette gjelder spesielt inntektssiden og resultatbegrepet i resultatregnskapet, og passivasiden i balansen. Andre problemstillinger som er spesielle for offentlig sektor knytter seg til regnskapsføring av infrastruktur, kultureiendommer og pensjon. For problemstillinger som er spesielle for staten, har man vurdert erfaringer fra andre land (særlig Sverige og Danmark) og internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor, med tilpasning til norske forhold.

Et eksempel på tilpasning av regnskapsregler til den type virksomhet som staten og kommunene driver er valg av styrende periodiseringsprinsipp. Sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven innebærer at kostnader skal sammenstilles med tilhørende inntekter, noe som betyr at tidspunktet for opptjening av inntekter er styrende for periodiseringen av kostnader. For virksomheter i offentlig sektor vil inntektssiden normalt være av mindre interesse, i forhold til private virksomheter som har overskudd som formål. I statlige og kommunale virksomheter vil man normalt ha oppmerksomheten konsentrert om kostnadene. Man har derfor valgt i pilotprosjektet som en hovedregel å la kostnadene styre periodiseringen, i takt med aktivitetene som utføres. Inntektene vil deretter periodiseres i samme periode som tilhørende kostnad. Dette er kalt *omvendt sammenstilling* ut fra et aktivitets- og kostnadsfokus, fremfor et inntektsfokus. Slik omvendt sammenstilling legges også til grunn for regnskapsføringen i ideelle organisasjoner i privat sektor som nevnt i avsnitt 4.5.

#### **5.4 Internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor**

IPSASB<sup>37</sup> er et uavhengig standardsettende organ som utarbeider regnskapsstandarder for offentlig sektor (IPSASene). Organets formål er å utarbeide regnskapsstandarder for rapportering i virksomheter i offentlig sektor:

---

<sup>36</sup> NOU 2003:6 Hva koster det?

<sup>37</sup> International Public Sector Accounting Standards Board

*“The IPSASB’s goal is to serve the public interest by developing high-quality accounting standards for use by public sector entities around the world in the preparation of general purpose financial statements.”*

Arbeidsgruppen forstår at målet med rapporteringen etter IPSAS er<sup>38</sup>:

1. Budsjettkontroll; vise sammenheng mellom ressursforbruk og budsjett
2. Lovlighetskontroll; vise om ressursene er anvendt i henhold til lov, forskrift og kontraktmessige forhold
3. Å gi informasjon for å kunne vurdere virksomhetens kostnader, effektivitet og måloppnåelse
4. Å gi informasjon om finansieringskilder, fordeling og bruk av finansielle midler
5. Å gi informasjon om hvordan virksomheten finansierer sin virksomhet og møter sine løpende forpliktelser
6. Å gi informasjon om virksomhetens finansielle stilling, og endring i finansiell stilling
7. Å gi informasjon som er nyttig for å evaluere virksomhetens evne til å finansiere sin aktivitet og møte sine forpliktelser.

Resultatoppstillingen etter IPSAS<sup>39</sup> er vist i vedlegg H. Resultatoppstillingen er i hovedsak lik resultatoppstillingen etter regnskapsloven.

Intensjonen med arbeidet i organet er å få konsistent og sammenlignbar finansiell informasjon i offentlig sektor nasjonalt og internasjonalt. Det enkelte land kan enten direkte implementere IPSASene, eller bruke dem som en støtte ved utvikling av egne standarder.

Utgangspunktet for IPSASene er de internasjonale regnskapsstandardene for privat sektor (IFRSene<sup>40</sup>). IPSASB har ikke utarbeidet sitt eget rammeverk, men arbeider for tiden med dette. Foreløpig er IASBs rammeverk (for IFRSene) en relevant referanse for brukere av IPSASene. Dette rammeverket er såkalt balanseorientert. Det betyr at utgangspunktet er definisjon av balansens poster, mens resultatpostene bestemmes residualt. Alle postene i regnskapet er definert med utgangspunkt i eiendeler og gjeld. Balansepostene representerer et overstyrende kriterium for regnskapsføring. Balanseorientering innebærer enkelt sagt at alle postene i balansen defineres slik at resultatpostene i regnskapet blir en konsekvens av postene i balansen.

IPSASene tilpasses forhold som er spesielle for offentlig sektor, og det arbeides med egne standarder for områder hvor det offentlige har andre behov eller problemstillinger enn privat sektor. Eksempler på problemstillinger som er spesielle for offentlig sektor er regnskapsmessig behandling av offentlig eiendom, som veier, parker og museer. Andre aktuelle problemstillinger er skattefordringer og sosiale forpliktelser.

---

<sup>38</sup> IPSAS 1 – Presentation of financial statements

<sup>39</sup> International Public Sector Accounting Standards

<sup>40</sup> International Financial Reporting Standard

For øyeblikket er det utarbeidet 21 IPSASer. Standardene er meget omfattende, og håndboken for 2006 er på cirka 700 sider. Standardene er ikke fullt ut implementert i noe land foreløpig. Land som implementerte full periodisering før IPSASene forelå, for eksempel USA, Storbritannia, Australia og Sverige, har egne standarder og standardsettende organer.

IPSASene er blitt et viktig referansepunkt. Så godt som alle land som har innført full periodisering eller vurderer overgang til full periodisering ser hen til IPSAS. Interessen for standardene er økende etter at et sett av "kjernestandarder" kom på plass. Sveits er i ferd med å implementere IPSAS, som det første landet som implementerer standardene fullt ut. I tillegg har EU-kommisjonen, NATO og FN besluttet å implementere IPSAS. I Norge ble IPSAS brukt som referanseramme ved utarbeidelse av helseforetakenes åpningsbalanse.

### **5.5 Internasjonale regnskapsstandarder for privat sektor**

EU vedtok i 2002 en forordning om bruk av internasjonale regnskapsstandarder. Forordningen innfører en ufravikelig plikt til å benytte internasjonale regnskapsstandarder for børsnoterte selskapers konsernregnskap fra 2005. Bakgrunnen for forordningen er ønsket om ett felles regnskapsspråk. Målet er at like transaksjoner skal reflekteres i regnskapet på samme måte, og på en måte som investorer forstår uavhengig av landegrensene.

IASB har som nevnt i avsnitt 5.4 utarbeidet et konseptuelt rammeverk med det formål å etablere et enhetlig system som skal avgrense mulighetsområder for akseptable løsninger på praktiske regnskapsspørsmål. Rammeverket er normativt, i den forstand at rammeverket skal være noe mer enn beskrivelse av gjeldende regnskapspraksis, og heller gi grunnlag for å utlede internasjonale standarder (IFRSene) ut fra definerte normative målsettinger.

Rammeverket tar utgangspunkt i formålet med regnskapet. Formålet med regnskapet er å gi brukerne beslutningsnyttig informasjon, til beslutnings- og kontrollformål. IASB definerer investorene som de primære brukerne av regnskapet.

Rammeverket er som nevnt balanseorientert, i motsetning til regnskapsloven som er resultatorientert. De sentrale periodiseringsbestemmelsene i resultatorienteringen, opptjenings- og sammenstillingsprinsippet som i regnskapsloven, spiller en underordnet rolle i et balanseorientert konseptuelt rammeverk. Inntekter skal periodiseres etter opptjeningsprinsippet og utgifter skal sammenstilles med tilhørende inntekt, men anvendelsen av prinsippene tillater ikke balanseposter som er i strid med definisjonene. En vesentlig forskjell fra regnskapslovens ordinære regler som kan nevnes er mer utstrakt bruk av virkelig verdi eksempelvis for finansielle instrumenter, investeringseiendommer og varige driftsmidler. Dette innebærer at endringer i markedsverdiene for slike eiendeler får større betydning for måling av resultatet, noe

som kan medføre større svingninger i resultatene fra år til år.

## **5.6 Regnskapet i privat sektor i Norge**

I privat sektor i Norge er regnskapsreglene delt i to hovedretninger. Hovedsporet er fortsatt god regnskapsskikk med utgangspunkt i regnskapsloven, mens det andre sporet er IFRS ("forordningssporet" som nevnt i avsnitt 5.5). Foretak notert på Oslo Børs må følge IFRSene for konsernregnskapet, mens de står fritt mht selskapsregnskapet. I tillegg er det åpnet for at øvrige norske foretak som ønsker det kan velge IFRS eller forenklet IFRS. I tillegg til IFRS og regnskapslovens ordinære regler, finnes god regnskapsskikk for små foretak, og god regnskapsskikk for ikke-økonomiske organisasjoner.

NRS har de siste årene lagt stadig større vekt på at det skal være samsvar mellom IFRS og norske regnskapsstandarder. Som regel er en standard fra NRS i samsvar med IFRS med mindre norsk lovgivning forhindrer dette.

Regnskapsregulering for privat sektor er basert på regnskapsloven som en rammelov med grunnleggende regnskapsprinsipper som utgangspunktet for regnskapsreglene. Dette vil sikre dynamikk og fleksibilitet i regnskapsreguleringen. Samtidig vil lovregulering av de grunnleggende prinsippene i loven sikre at utvikling av regnskapsregler og god regnskapsskikk bygger på de samme prinsippene. Forståelsen av hva som er god regnskapsskikk til enhver tid må utvikles innenfor de grunnleggende regnskapsprinsippene i loven. Dette "dynamiske" regimet har vært et forbilde for kommuneloven og regnskapsreglene der.

De sentrale forskjellene mellom kommuneregnskapet og et regnskap etter regnskapsloven er beskrevet i kapittel 4. Som nevnt er periodiseringsbestemmelsene i regnskapsloven utformet slik at først bestemmes periodisering av inntekt, deretter sammenstilles kostnad med den tilhørende inntekten. For kommunal sektor er denne måten å periodisere på som nevnt i avsnitt 5.3 ikke nødvendigvis den beste, da inntekten ikke er målet, men midlet for virksomheten. Her har kommunal virksomhet flere likhetstrekk med regnskapspliktige uten økonomisk formål.

*Norsk regnskapsstandard for virksomheter i privat sektor som ikke har et økonomisk formål*

Regnskapspliktige uten økonomisk formål tillates å fravike noen av de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven. I tillegg er det åpnet for å fravike lovens oppstillingsplan for resultat og balanse, se vedlegg G. Bakgrunnen for dette er gitt i brukernes informasjonsbehov og formålet med regnskapet. Regnskapsreglene i regnskapsloven er utformet for regnskapspliktige med økonomisk formål, noe som medfører at reglene ikke alltid er like godt egnet for regnskapspliktige uten økonomisk formål. For ideelle organisasjoner er det viktigste at det ideelle formål oppfylles, og det er dermed også det som regnskapsbrukerne primært ønsker informasjon om.

Hovedhensynet med regnskapsreglene for ideelle organisasjoner er å gi brukerne av regnskapet best mulig grunnlag for å vurdere oppfyllelse av den ideelle organisasjonens formål og hvordan midler anskaffes og blir benyttet, et grunnlag for kontroll av ledelse og formuesforvaltning, og et grunnlag for vurdering av fortsatt drift av organisasjonen.

En ny standard for ideelle organisasjoner er nå på høring, og kan benyttes for regnskapsåret 2005. Internasjonale standarder har vært sentrale kilder for utvikling av standarden i Norge. En av hovedforskjellene fra regnskapslovens alminnelige regler finner vi i ulike måter å periodisere regnskapene på. For ideelle organisasjoner som for offentlig virksomhet er det ikke fullt ut den samme sammenhengen mellom inntekter og kostnader som for regnskapspliktige med økonomisk formål. For ideelle organisasjoner skal kostnader sammenstilles med den aktivitet som medfører bruk av midlene. Inntektene regnes som opptjent når betingelsene for å motta inntekten er oppfylt og det er rimelig sikkerhet for at man vil motta dem.

## 6 Arbeidsgruppens vurderinger

### 6.1 Kommuneregnskapet som grunnlag for å vurdere effektiv ressursbruk

I dette avsnittet gjør arbeidsgruppen sine vurderinger om kommuneregnskapet gjennom anordningsprinsippet gir tilfredsstillende informasjon om kommunens kostnader knyttet til tjenesteproduksjonen, som grunnlag for å vurdere effektiv ressursbruk.

Effektivitetsanalyser vil som regel bli gjennomført for de enkelte tjenester, hvor for eksempel enhetskostnader eller produktivitet er sentrale nøkkeltall. I KOSTRA er driftsutgifter per bruker eller per årsverk vanlige nøkkeltall for enhetskostnader/produktivitet. I driftsutgiftene inngår da alle driftsutgiftene (lønsutgifter og utgifter til kjøp av varer og tjenester som inngår i kommunens egen tjenesteproduksjon) samt avskrivninger.

Måling av kostnadseffektivitet forutsetter at regnskapet gir informasjon om forbruket av de ulike innsatsfaktorer som benyttes i virksomheten, og at alle kostnader som følger av tjenesteproduksjonen er tilgjengelig for en analyse.

Spørsmålet om kommuneregnskapet gir grunnlag for måling av kostnadseffektivitet er avhengig av hvordan utgifter knyttet til anskaffelse av innsatsfaktorer periodiseres. I avsnitt 4.5 er det redegjort for hovedtrekkene i periodiseringen av utgifter i kommuneregnskapet (anordningsprinsippet). Som nevnt er regnskapsføringen av utgifter i kommuneregnskapet styrt av tidspunktet for når utgiften er kjent (varer/tjenester er levert/utført<sup>41</sup>), og ikke av tidspunktet for når ressursene er forbrukt i tjenesteproduksjonen. Kommuneregnskapet legger således prinsipielt sett ikke opp til at regnskapet skal gi kostnadsinformasjon.

Denne prinsipielle forskjellen innebærer imidlertid ikke at regnskapsføringen av utgiftene nødvendigvis er forskjellig i praksis. Resultatet av ulike periodiseringsprinsipper kan likevel være likt. Ofte vil perioden for forbruket av en innsatsfaktor være den samme perioden som innsatsfaktoren ble anskaffet, det vil si at utgiften også gir uttrykk for kostnaden. Det er arbeidsgruppens vurdering, at når det gjelder utgiftsføring av lønn, kjøp av varer og kjøp av tjenester, så vil regnskapsføringen av utgiftene i kommuneregnskapet i stor grad være lik en regnskapsføring i takt med at ressursene blir forbrukt. For disse innsatsfaktorene vil dermed utgiftene i kommuneregnskapet i stor grad være lik kostnadene definert som forbruket av ressurser. For å underbygge at kommuneregnskapet i så måte gir kostnadsinformasjon, til tross for de prinsipielle forskjellene i bunn, omtaler vi kort regnskapsføringen av lønn og kjøp av varer og tjenester i kommuneregnskapet.

---

<sup>41</sup> Som regel regnes utgifter og inntekter som kjente på transaksjonstidspunktet.

## *Lønn*<sup>42</sup>

Lønnsutgifter skal regnskapsføres i kommuneregnskapet i tråd med at arbeidet utføres. I praksis betyr dette etter arbeidsgruppens skjønn at lønn inklusive feriepengene utgiftsføres av en kommune i tråd med at arbeidsinnsatsen brukes i tjenesteproduksjonen. Lønnsutgiftene gir slik sett uttrykk for lønnskostnadene. Dette vil etter det arbeidsgruppen forstår i praksis være den samme periodiseringen av lønnsutgiftene som en tjenesteytende bedrift vil foreta etter regnskapsloven.

I kommuneregnskapet skal pensjonspremiene utgiftsføres. Samtidig skal differansen mellom pensjonspremien og netto pensjonskostnad (premieavviket) resultatføres<sup>43</sup>. I tillegg skal tidligere års premieavvik amortiseres. I praksis innebærer det at lønnsutgiftene på tjenesteområdene i de fleste kommuner omfatter pensjonspremiene, og ikke regnskapsmessig beregnede pensjonskostnader. Regnskapsføringen av premieavvik skjer da sentralt. I så måte gir kommuneregnskapet strengt tatt mangelfull kostnadsinformasjon per tjenesteområde når det legges til grunn at pensjonspremiene ikke gir et riktig regnskapsmessig uttrykk for pensjonskostnadene.

## *Kjøp av forbruksmateriell*<sup>44</sup>

Kjøp av varer skal utgiftsføres når varene leveres. Kommunenes varekjøp kan i hovedsak deles inn i ulike typer forbruksmateriell som kontormateriell, undervisningsmateriell, medisinsk forbruksmateriell, medikamenter, matvarer, materialer til vedlikehold og annet forbruksmateriell.

Det vil ofte være slik at forbruksmateriell som en kommune kjøper inn et år ikke vil bli benyttet fullt ut i tjenesteproduksjonen i løpet av året. Slik sett vil det som regel være en viss forskjell mellom årets anskaffelser av forbruksmateriell og årets forbruk av forbruksmateriell. Arbeidsgruppens vurdering er at det er rimelig å anta denne prinsipielle forskjellen ikke er av vesentlig økonomisk betydning for måling av kostnadseffektivitet.

Arbeidsgruppen viser til at praksis i privat sektor er at utgifter ved kjøp av forbruksmateriell kostnadsføres i anskaffelsesåret, når full periodisering ikke har vesentlig økonomisk betydning. Vi viser også til at det ved evalueringen av arskontoplanen i KOSTRA i 2004 kom fram at kommunene ikke så behov for

---

<sup>42</sup> Grovt regnet utgjør lønnsutgiftene for en kommune i gjennomsnitt i underkant av 2/3 av de samlede utgiftene, jf. TBU (desember 2005).

<sup>43</sup> Pensjonspremiene som betales til pensjonsordningene er beregnet etter forsikringstekniske prinsipper som ikke gjenspeiler årets regnskapsmessige opptjening av pensjonsrettighetene.

<sup>44</sup> Grovt regnet utgjør produktinnsatsen (forbruksmateriell og tjenester) for en kommune i gjennomsnitt om lag 1/5 av de samlede utgiftene, jf. TBU (desember 2005).



egne konti for varelager<sup>45</sup>, noe som kan tolkes som at kommunene selv ikke anser periodiseringsforskjellene som vesentlige i forhold til styringen av kommunenes økonomi.

Når det gjelder lager av varer ment for videresalg og varer i arbeid anser arbeidsgruppen dette for å være en marginal problemstilling for kommunene i forhold til å vurdere effektiv ressursbruk.

### *Kjøp av tjenester*

Kjøp av tjenester skal utgiftsføres når tjenestene utføres. Kommunenes kjøp av tjenester er eksempelvis strøm, telefoni, serviceavtaler, renholdstjenester og konsulenttjenester. Kjøp av tjenester kan også være ”hele” tjenester som kjøp av sykehjemsplasser eller kjøp av renovasjonstjenester.

Det ligger i tjenesters natur, at tidspunktet for utførelse og forbruk av tjenester er sammenfallende. Arbeidsgruppens vurdering er således at utgiftsføringen av tjenestekjøp i kommuneregnskapet gir uttrykk for kostnadene ved å bruke tjenestene.

Arbeidsgruppen mener ut fra dette at det generelt er grunnlag for å si at periodiseringen av utgifter knyttet til arbeidskraft og kjøp av varer og tjenester i kommuneregnskapet i stor grad, med regnskapsføringen av pensjon som et viktig forbehold, gir uttrykk for kommunens forbruk av de samme innsatsfaktorene i perioden.

Den viktigste forskjellen mellom kommuneregnskapet og et regnskap med periodisering av utgifter etter forbruk, er at kjøp av anleggsmidler i kommuneregnskapet utgiftsføres i sin helhet i anskaffelsesåret. Forbruket av varige driftsmidler kommer likevel til uttrykk i kommuneregnskapet gjennom avskrivninger, selv om disse ikke har resultateffekt<sup>46</sup>. Arbeidsgruppen legger til grunn at de forskriftsfestede levetidene for varige driftsmidler gir et fornuftig bilde av kostnadene knyttet til forbruk av egne varige driftsmidler.

Samlet mener arbeidsgruppen at kommuneregnskapet gjennom regnskapsføringen av driftsutgifter kombinert med registreringen av avskrivninger, i alt det vesentligste gir informasjon om kostnadene ved kommunens aktiviteter. Med forbehold om regnskapsføringen av pensjon, gir utgiftssiden i kommuneregnskapet slik sett et godt grunnlag for å vurdere effektiv ressursbruk.

Den aktuarmessige beregningen av pensjonskostnadene som foretas, gjør det likevel mulig å erstatte de regnskapsførte pensjonspremiene med pensjonskostnadene i en

---

<sup>45</sup>”Evaluering av artskontoplanen i KOSTRA”, desember 2004, Akerhaugen og Ramdahl.

<sup>46</sup> I KOSTRA inngår avskrivningene i definisjonen av kommunens brutto driftsutgifter.

regnskapsoppstilling i forbindelse med en vurdering av kommunens kostnader. Det er i dag ikke krav om at pensjonskostnadene skal fordeles på ansvarsområdene i eksternregnskapet eller på funksjonene i KOSTRA, selv om en slik fordeling vil være praktisk mulig å få til i internregnskapet i forhold til en effektivitetsanalyse. Endringer knyttet til regnskapsføringen av pensjonskostnadene bør være aktuelt å vurdere dersom en ønsker å forbedre informasjonen kommuneregnskapet gir om lønnskostnadene ved de ulike tjenestene som kommunene yter gjennom egenproduksjon. Endringen kan skje i form av periodiseringsendring, eller i form av endringer i kontoplanen.

Med tanke på at kommuneregnskapet bør gi relevant informasjon for måling av kostnadseffektivitet på tjenestenivå, ser ikke arbeidsgruppen at det utover problemstillingen rundt regnskapsføring av pensjon ligger åpenbare gevinster i å endre periodiseringsprinsippet for kommuneregnskapet. Ut fra hensynet til fokus på effektiv resursbruk kan arbeidsgruppen derfor ikke se sterke grunner for å endre periodiseringsprinsippet for utgifter i kommuneregnskapet.

## **6.2 Kommuneregnskapet som grunnlag for å vurdere formuesbevaring**

I dette avsnittet gjør arbeidsgruppen sine vurderinger om kommuneregnskapet gir tilfredsstillende informasjon om kommunenes formuesbevaring.

Begrepet formuesbevaring kan som omtalt i avsnitt 3.5 forstås på ulike måter. De ulike perspektivene i begrepet er alle relevante i en vurdering av det kommunale regnskapssystemet.

Videre vurderer arbeidsgruppen et alternativ der netto driftsresultat påvirkes av avskrivninger i stedet for avdrag, og arbeidsgruppen anslår konsekvensene av et balansekrav der avskrivninger har resultateffekt.

### *Det prinsipielle spørsmålet*

Spørsmålet om å endre resultatbegrepet i kommuneregnskapet slik at avskrivninger får resultateffekt er regnskapsmessig sett et prinsipielt spørsmål om kommuneregnskapet fortsatt bør være finansielt orientert som i dag, eller om resultatoppstillingen bør vise de årlige endringer i egenkapitalen, slik for eksempel regnskapet i privat sektor eller "IPSAS-regnskapet" er utformet.

I et rent finansielt system er det naturlig og nødvendig at resultatet er avhengig av graden av lånefinansiering (låneavdragene), siden det er avdrag på lån og ikke avskrivninger som medfører bruk av midler, jf. avsnitt 4.4.5. En endring i resultatoppstillingen i kommuneregnskapet der en kun bytter ut avdrag med

avskrivninger vil være et brudd med det finansielle utgangspunktet for kommuneregnskapet, og bryte med sammenhengene i regnskapsmodellen.

Ved revisjonen av kommunelovens økonomiregler i 1999-2000 ble det slått fast at avskrivninger ikke skulle ha resultateffekt. Alternativet med å gi avskrivninger resultateffekt i stedet for avdrag kreves således endringer i regelverket. Alternativet innebærer at resultatbegrepet ikke har direkte sammenheng med verken arbeidskapitalen eller egenkapitalen, noe som gjør alternativet utilfredsstillende regnskapsfaglig sett. Alternativet vil innebære en korreksjonspost i regnskapsoppstillingen tilsvarende differansen mellom avdrag og avskrivninger, se vedlegg B ("alternativ 1"). Dette vil isolert sett være kompliserende med tanke på å forklare og forstå kommuneregnskapet. Arbeidsgruppen vurderer alternativet nærmere i avsnitt 6.2.3.

Dersom avskrivninger skal ha resultateffekt, må dette fra et regnskapsfaglig ståsted ses i sammenheng med en større endring i kommuneregnskapet der regnskapsmodellen bygges opp for å vise årets endringer i egenkapitalen, på samme måte som for eksempel i et regnskap etter regnskapsloven eller et "IPSAS-regnskap", jf. avsnitt 4.4.4. Flere elementer enn avskrivninger vil måtte påvirke resultatet i et slikt regnskap. Eksempelvis nevnes tap og gevinst ved salg av varige driftsmidler, nedskrivninger, endringer i forpliktelser (for eksempel endringer i netto pensjonsforpliktelse), se resultatoppstillingene i vedlegg E og G.

En slik endring i kommuneregnskapet vil være gjennomgripende, både i forhold til utforming av budsjett- og regnskapssystemet og handlingsreglene, og vil kreve videre utredninger med utgangspunkt i et bredere perspektiv enn hensynet til formuesbevaring.

### **6.2.1 Gjenanskaffelse av varige driftsmidler**

TBU tar utgangspunkt i at verdien av realkapital reduseres over tid som følge av normal slitasje, skade og foreldelse (kapitalslit), og at det må foretas investeringer for at realkapitalen kan opprettholdes, jf. avsnitt 3.5.1. Når utvalget viser til at et netto driftsresultat lik null ikke er tilstrekkelig til å dekke kapitalslitet målt ved gjenanskaffelsesverdier, bruker TBU formuesbevaringsbegrepet om avsetninger for gjenanskaffelse av varige driftsmidler.

Det er avskrivninger basert på gjenanskaffelsesverdiene som best gir uttrykk for kostnadene ved å erstatte eksisterende realkapital i dagens priser. I kommuneregnskapet føres investeringer til historisk kost, og oppskrivninger til virkelige verdier er ikke tillatt. Gjenanskaffelseskost er normalt høyere enn historisk anskaffelseskost for kommunens driftsmidler. Slik sett gir ikke kommuneregnskapet informasjon om kostnadene ved å gjenanskaffe eksisterende realkapital.

Avskrivningene i kommuneregnskapet undervurderer derimot kravet til nye investeringer for å opprettholde realkapitalen. Et grovt anslag basert på KOSTRA-tall og TBUs beregninger er at differansen mellom historisk-kost-avskrivninger og geometriske avskrivninger basert på gjenanskaffelsesverdi er om lag 4,5 mrd kr. Dette innebærer at historisk-kost-avskrivninger med resultateffekt ikke vil gi et resultatbegrep som tar hensyn til kapitalkostnader knyttet til gjenanskaffelse av eksisterende realkapital.

De midlene som regnskapsmessig holdes tilbake i virksomheten når avskrivninger har resultateffekt vil således heller ikke være tilstrekkelige til å legge et grunnlag for reinvesteringer i tråd med TBUs vurderinger. Dersom det skal holdes tilbake midler som er tilstrekkelige til dette, er alternativet å basere kommuneregnskapet på gjenanskaffelsesverdier, noe som er knyttet til hvilken informasjon regnskapet skal gi. Et annet alternativ er å endre kravet til ”nødvendige avsetninger”, noe som er et spørsmål om kommunelovens handlingsregler, jf. avsnitt 6.2.4.

#### *Det regnskapsfaglig spørsmålet: verdivurdering*

Regnskapsfaglig er beregning av avskrivninger et spørsmål om reglene for verdivurdering av anleggsmidler. Verdivurderingsreglene gjenspeiler hva man ønsker at avskrivningene i regnskapet skal gi uttrykk for. Et alternativ til dagens historisk-kost-modell er at kommuneregnskapet inneholder avskrivninger basert på virkelig verdi i form av gjenanskaffelseskost. Det vil si at verdien av realkapitalen føres opp i balanseregnskapet ut fra årlige vurderinger av hva det ville koste å erstatte kapitalen. Dette ville være en regnskapsmodell med fokus på måling av kommunens reelle formue målt i virkelige verdier, og slik sett være et bedre alternativ en dagens historisk-kost-modell dersom en ønsker å legge sterkere vekt på å synliggjøre kostnadene ved å gjenanskaffe realkapitalen. Internasjonalt (IFRS og IPSAS) tillates slik verdijustering, for å synliggjøre kostnadene ved å opprettholde tjenestene<sup>47</sup>.

Dersom fokus derimot er å uttrykke kostnadene ved å forbruke anskaffete driftsmidler i tjenesteproduksjonen (fordeling av anskaffelseskost), er imidlertid dagens historisk-kost-modell mer aktuell. Dette er også modellen som regnskapsloven og statens pilotprosjekt bygger på. I statens pilotprosjekt, jf. avsnitt 5.3, er det ikke tatt stilling til om en skal tillate revurdering av varige driftsmidler til virkelig verdi målt til for eksempel gjenanskaffelseskost.

Dersom avskrivninger skal ha resultateffekt i kommuneregnskapet er det derfor også naturlig å vurdere om dagens historisk-kost-modell fortsatt skal legges til grunn, for å klarlegge formålet som avskrivningene skal ha i kommuneregnskapet. Denne vurderingen er en del av den prinsipielle problemstillingen nevnt innledningsvis. Spørsmålet om regnskapet skal baseres på historisk kost eller gjenanskaffelsesverdier

---

<sup>47</sup> Oppjustering av eiendelenes verdi innebærer i et ”IPSAS”-regnskap en regnskapsmessig urealisert inntekt, mens nedjustering av verdiene innebærer en urealisert kostnad. Etter regnskapsloven er oppskrivning ikke tiltatt.

må vurderes opp mot relevans og pålitelighet. Som nevnt vil gjenanskaffelsesverdier være mer relevant regnskapsinformasjon enn historisk kost når fokus er gjenanskaffelse av kapital.

Samtidig er spørsmålet om regnskapsinformasjonen kan måles pålitelig. Vurderinger av virkelig verdi som for eksempel gjenanskaffelseskost medfører måleproblemer som ikke er aktuelle i en historisk-kost-modell, og slik sett er historisk kost mer pålitelig regnskapsinformasjon. Å basere kommuneregnskapet på virkelige verdier vil kreve stort fokus på verdivurderinger og verdiendringer, og slik sett ha store administrative konsekvenser for kommunesektoren. Arbeidsgruppen har ikke vurdert nærmere om virkelig verdi i form av gjenanskaffelseskostnadene for kapitalen i den enkelte kommune kan måles pålitelig.

En annen problemstilling som arbeidsgruppen ser er at avskrivninger basert på virkelig verdi med formål å synliggjøre gjenanskaffelseskostnadene tar utgangspunkt i at eksisterende anleggsmidler skal erstattes med tilsvarende anleggsmidler. En ser da bort fra eventuelle nye behov eller funksjonskrav til realkapitalen, eksempelvis i forbindelse med større reformer, og endringer i demografi, bosettingsmønster og oppgaveansvar. Det faktiske investeringsbehovet en kommune står overfor vil en vanskelig å få frem i et regnskap.

En eventuell utforming av kommuneregnskapet med tanke på å synliggjøre gjenanskaffelseskostnadene vil kreve nærmere utredninger. Regnskapsløsningene som IPSAS anbefaler og veivalgene i statens pilotprosjekt vil antakelig være et fornuftig utgangspunkt for en slik eventuell utredning.

## **6.2.2 Fokus på egenkapital**

### *Soliditet og god kommunal økonomiforvaltning*

Egenkapitalen, det vil si differansen mellom bokførte eiendeler og gjeld, er kommunens regnskapsmessige formue. Egenkapitalen gir uttrykk for den regnskapsmessige verdien av kommunens eiendeler som er finansiert av egne midler, og ikke ved lån.

For en bedrift med økonomisk verdiskapning og gevinst som formål, er det et mål å øke verdien av egenkapitalen, siden det er dette som skaper et grunnlag for eierne til å ta ut midler fra selskapet. For en kommune eller en ideell organisasjon vil ikke målsettingen ubetinget være å øke størrelsen på egenkapitalen fra år til år, siden bruk av midler er en forutsetning for å oppfylle kommunens formål. Fokus på egenkapitalen vil like fullt være en viktig forutsetning for god kommunal økonomiforvaltning, men fokuset vil altså være noe annet enn "egenkapitalmaksimering".

En kommunes egenkapital bør være av en viss størrelse. Dette for å ha midler til en viss egenfinansiering av investeringer for å begrense lånebelastningen, jf. TBU's vurderinger

og rapport fra en arbeidsgruppe mellom KS og staten om oppretting av økonomisk ubalanse i kommunesektoren. Videre for å ha tilgjengelige midler som en buffer mot eventuell inntektssvikt eller uforutsette utgifter, slik at tjenestetilbudet kan opprettholdes på et stabilt nivå. Dette innebærer med dagens system at størrelsen på kapitalkonto og investeringsfond vurderes mot verdien av de bokførte anleggsmidlene og i forhold til investeringsbehovet. Videre innebærer det at størrelsen på driftsfondene vurderes i forhold til inntektsnivået og forventet utvikling i dette. Egenkapitalen bør således stå i et visst forhold til kommunens eiendeler og kommunens inntektsnivå. Arbeidsgruppen går ikke nærmere inn på vurderinger rundt hvilket nivå en kommunes egenkapital konkret bør være på.

### *Egenkapitalen som styringsmål*

Med formuesbevaring kan en som nevnt i avsnitt 3.5.2 forstå bevaring av regnskapsmessig egenkapital. Om en kommune bør øke, bevare eller kan redusere sin egenkapital vil imidlertid være avhengig av om kommunen er i en vekstfase eller reduksjonsfase. Formuesbevaring i den forstand at den absolutte verdien av egenkapitalen skal holdes ved like vil slik sett ikke være en allmenngyldig regel for alle kommuner på ethvert tidspunkt. Som nevnt bør likevel egenkapitalen stå i et visst forhold til kommunens samlede eiendeler og inntektsnivå, noe som altså fordrer fokus på egenkapitalen i en kommune.

Det knytter seg imidlertid problemstillinger til et ensidig fokus på utviklingen i den samlede egenkapitalen i en kommune på kort sikt. En økning i en kommunes egenkapital over noen år betyr ikke nødvendigvis at kommunen er i en bærekraftig utvikling. Eksempelvis kan en kommunes samlede egenkapital opprettholdes eller øke fra år til år over en viss periode, selv om driftskostnadene er større enn inntektene som kommer igjen år for år. Dette for eksempel som følge av at salg av anleggsmidler kan gi en regnskapsmessig gevinst, som helt eller delvis kan gå med til å finansiere driftskostnadene. En slik økonomiforvaltning vil neppe være bærekraftig, og det er nettopp en slik situasjon kommuneloven vil forhindre. Likeledes vil en reduksjon i en kommunes egenkapital ikke nødvendigvis være i strid med en bærekraftig utvikling. Eksempelvis vil bruk av udisponerte eller oppsparte midler fra tidligere år til dekning av kostnader i påfølgende år bidra til en reduksjon i egenkapitalen. En slik adgang til å overføre udisponerte inntekter til påfølgende år vil imidlertid kunne være fornuftig økonomiforvaltning.

De årlige endringer i den samlede egenkapitalen gir altså ikke et entydig bilde av om en kommune har en god og bærekraftig økonomiforvaltning. Årets endring i egenkapitalen er slik sett ikke regnskapsinformasjon som er tilstrekkelig nyansert til å legge grunnlaget for en kommunes beslutninger.

Dette har sammenheng med at en kommunes samlede egenkapital påvirkes av både driftsmessige og investeringsmessige forhold i virksomheten. Som nevnt i avsnitt 3.5.3 er en forutsetning for en bærekraftig utvikling at kostnadene knyttet til

tjenesteproduksjonen dekkes løpende av de som har nytte av tjenestene, og ikke forskyves til senere generasjoner. For å sikre en bærekraftig økonomiforvaltning vil det derfor være behov for regnskapsinformasjon som skiller drifts- og investeringsposter. Dette for å synliggjøre forholdet mellom nivået på løpende inntekter og nivået på tjenesteproduksjonen, og slik at en kan sikre at ikke-løpende inntekter som inntekter fra salg av varige driftsmidler eller andre anleggsmidler ikke forbrukes på bekostning av mulighetene for å tilfredsstillende kommende generasjoners behov for velferdstjenester.

Utviklingen i en kommunens egenkapital over flere år vil derimot kunne si noe om kommunens økonomiforvaltning. Dersom egenkapitalen til en kommune stadig reduseres over år vil dette indikere en økonomiforvaltning som ikke er langsiktig.

*Hvilket regnskap ivaretar informasjonsbehovet?*

Dagens kommuneregnskap ivaretar behovet for å skille drifts- og investeringsposter, både i resultatoppstillingen og i balanseregnskapet. I driftsdelen inngår løpende inntekter og løpende driftsutgifter, mens i investeringsdelen skal investeringene med tilhørende finansiering føres. Under egenkapitalen er det et skille mellom midler som kan benyttes både til drifts- og investeringsaktiviteter, og midler som kun kan benyttes til investeringer.

I avsnitt 4.4 er det redegjort for resultatbegrepet i kommuneregnskapet. Netto driftsresultat gir uttrykk for endring i arbeidskapitalens driftsdel/likviditet, og ikke endring i egenkapitalen. Det er imidlertid ikke nødvendigvis en svakhet for kommuneregnskapet at resultatbegrepet ikke gir uttrykk for årets endringer i egenkapitalen, siden endringer i den totale egenkapitalen ikke gir nyansert regnskapsinformasjon som skiller mellom drifts- og investeringsposter.

Selv om resultatbegrepet i kommuneregnskapet ikke gir uttrykk for årets endring i egenkapitalen, vil endringen i egenkapitalen i kommuneregnskapet være lik endringen i egenkapitalen i et fullt periodisert regnskap<sup>48</sup>. Balansen i dagens kommuneregnskap gir altså grunnlag for å kunne vurdere utviklingen i kommunens regnskapsmessige egenkapital over tid, både samlet sett og med hensyn til hvilke midler som er tilgjengelige for reinvesteringer og størrelsen på driftsbufferen. Slik sett gir kommuneregnskapet informasjon om utviklingen i en kommunes regnskapsmessige formue, men altså på en annen måte enn et regnskap der resultatet uttrykker endringer i egenkapitalen. Dette tilsier at resultatbegrepet i kommuneregnskapet ikke bør gjøres "egenkapitalorientert" med henvisning utelukkende til et behov for egenkapitalfokus.

Resultatet i et regnskap etter regnskapsloven eller et "IPSAS"-regnskap gir uttrykk for årets endring i egenkapitalen. Resultatoppstillingene og egenkapitalkontiene er imidlertid ikke delt inn i en driftsdel og en investeringsdel som i dagens

---

<sup>48</sup> Det kan være periodiseringsforskjeller som gir midlertidige forskjeller i egenkapitalen.

kommuneregnskap. Innenfor en "egenkapitalorientert" regnskapsmodell er det imidlertid mulig å gruppere inntekter og kostnader i løpende og ikke-løpende inntekter og kostnader, og fondsmidler til henholdsvis drifts- og investeringsformål, på en liknende måte som skillett i dagens kommuneregnskap. Vi tenker spesielt på tap og gevinst ved salg av anleggsmidler. Med utgangspunkt i regnskapslovens resultatoppstilling kunne en for eksempel tenke seg at tap og gevinst ved salg av anleggsmidler ikke inngikk i driftsresultatet, jf. linje 10 i vedlegg E, men at disse postene for eksempel ble regnet som ekstraordinære poster før beregningen av årsresultatet (årets endring i egenkapitalen). En ser imidlertid da bort fra at tap ved salg av anleggsmidler kan betraktes som kostnadsføring av avskrivninger som har vært for lave i bruksperioden, og at gevinst ved salg av anleggsmidler kan betraktes som inntektsføring av for høye avskrivninger i bruksperioden.

Av dette kan vi trekke at både kommuneregnskapet og et "egenkapitalorientert" regnskap vil kunne tilfredsstille informasjonsbehovet knyttet til fokus på egenkapital. Forskjellen mellom de to regnskapssystemene vil i første rekke være om resultatoppstillingen er "egenkapitalorientert", det vil si om alle inntekter og kostnader som påvirker egenkapitalen har resultateffekt, eller om kun finansielle størrelser som påvirker arbeidskapitalen inngår i resultatbegrepet. Disse forskjellene er nærmere beskrevet i avsnitt 4.4.

### **6.2.3 Forholdet mellom resultatbegrep, balansekrav og langsiktig økonomiforvaltning – finnes det ideelle resultatbegrep?**

#### *Resultatbegreper og behov for tilleggsinformasjon*

I dag er det en tydelig sammenheng mellom resultatbegrepet netto driftsresultat og kravet til balanse. Dersom en ser bort fra lovpliktige avsetninger, indikerer et netto driftsresultat lik null at kommunelovens krav til balanse mellom årets inntekter og utgifter er oppfylt.

TBU påpeker at et netto driftsresultat lik null ikke er tilstrekkelig til å kunne avsette midler til reinvesteringer og slik sett sikre langsiktig balanse. Ut fra dette kan det hevdes at det er vanskelig å formidle netto driftsresultat til kommunestyret og allmennheten, når et netto driftsresultat i balanse eller dog et svakt positivt resultat som tilfredsstiller lovens krav likevel ikke er tilstrekkelig til å sikre en økonomisk balanse på sikt i tråd med TBUs vurderinger. Denne utfordringen har også svenske kommuner, som benytter et "egenkapitalorientert" regnskap, jf. avsnitt 5.2.2. Det fornuftige i spare noe av ens inntekter til senere investeringer er et velkjent og fornuftig prinsipp. Utfordringen ligger først og fremst i å prioritere mellom forbruk i dag eller forbruk senere.

Problemstillingen er som nevnt en naturlig følge av at kommuneregnskapet er finansielt orientert, slik at resultatbegrepet gjenspeiler bruken av midler i året som har gått, og ikke kostnadene ved gjenanskaffe realkapitalen i senere år. Dette innebærer at netto



driftsresultat med tanke på en viss egenfinansiering av investeringer bør formidles sammen med tilleggsinformasjon om investeringsbehovet. Som nevnt i avsnitt 6.2.1 og 6.2.2 vil et resultatbegrep som gjenspeiler gjenanskaffelseskostnadene forutsette en regnskapsmodell bygget opp rundt endringer i egenkapitalen og verddivurderingsregler basert på gjenanskaffelseskost.

Ideelt sett kunne man ønske seg ett resultatbegrep for kommunesektoren som ivaretar alle behov og hensyn. Så langt arbeidsgruppen kan se vil det imidlertid være vanskelig å få til. Dette kan illustreres med regnskapssystemet for svenske kommuner. Som nevnt i avsnitt 5.2.2 er kommuneregnskapet i Sverige omtrent likt et regnskap etter regnskapsloven, det vil si at resultatet gir uttrykk for årets endring i egenkapitalen. Ut fra en "norsk" innfallsvinkel, der skillet mellom drift og investering står sterkt, vil et positivt årsresultat i et slikt regnskapssystem som nevnt ikke være utvetydig, siden egenkapitalen kan øke samtidig som driftskostnadene er større enn driftsinntektene. Et årsresultat som gjenspeiler årets endring i egenkapitalen bør således ikke formidles til kommunestyret som tilfredsstillende eller ikke tilfredsstillende alene, men bør formidles sammen med tilleggsinformasjon som belyser de økonomiske forhold nærmere. På samme måte må netto driftsresultat i dagens kommuneregnskap formidles til kommunestyret sammen med tilleggsinformasjon som belyser andre viktige økonomiske forhold som ikke kommer direkte frem av resultatbegrepet. Dette er utfordringen for kommunens administrasjon.

*Er det et alternativ å bytte avdrag med avskrivninger i netto driftsresultat?*

Et alternativ knyttet til TBUs situasjonsforståelse og som er drøftet av Telemarksforskning-Bø<sup>49</sup> er å erstatte avdrag med avskrivninger i netto driftsresultat, slik at kommuneregnskapets resultatbegrep i stedet for dagens netto driftsresultat blir et korrigert netto driftsresultat, kalt "alternativ 1", se vedlegg B.

i. Alternativet innebærer at resultatbegrepet blander ikke-betalbare kostnader og bruk av midler. Med et finansielt fokus, som er sentralt for bevilgningsstyrt virksomhet og som ligger til grunn for kommunelovens balansekrav, vil det være nødvendig med oppstillinger der bruk av midler føres opp uten at kalkulerte ikke-betalbare kostnader blandes inn. Alternativet innebærer således også behov for ny tilleggsinformasjon.

ii. Et slikt korrigert netto driftsresultat innebærer at den grunnleggende sammenhengen i kommuneregnskapet mellom netto driftsresultat og arbeidskapitalens driftsdel brytes. Dette er betenkelig rent regnskapsfaglig, og en kan argumentere regnskapsfaglig for at en ikke bør bryte prinsippene i kommuneregnskapet. For å formidle regnskapsinformasjon på en mest mulig enkel måte uten korrigeringer for ulike forhold, er det en forutsetning at regnskapsprinsippene og sammenhengene i regnskapssystemet er enkle og tydelige. Dersom disse forutsetningene brytes, blir regnskapet som helhet mer komplisert og vanskeligere å forstå. Et brudd på et

---

<sup>49</sup> Rapport nr. 219, 2005.

regnskapsprinsipp er derfor samtidig et brudd med målet om å formidle regnskapsinformasjon på en enkel måte. Dette tilsier at en bør velge mellom regnskapsprinsipper i den videre utviklingene av kommuneregnskapet, og søke å unngå å sette sammen regnskapet ut fra ulike regnskapsprinsipper slik løsningen innebærer.

iii. Alternativet vil i større grad enn dagens resultatoppstilling være knyttet opp mot endringer i kommunens egenkapital, ettersom resultatet ikke vil være påvirket av hvordan investeringer er finansiert. Et slikt resultatbegrep vil bare delvis kunne forklare endringer i egenkapitalen, siden andre relevante poster som for eksempel tap eller gevinst ved salg av anleggsmidler er holdt utenom.

iv. Med tanke på hvorvidt resultatet er tilstrekkelig til å ivareta formuesbevaring i betydningen av å gjenskaffe eksisterende realkapital, vil alternativet ikke gi relevant tilleggsinformasjon når historisk kost ligger til grunn for avskrivningene, jf. avsnitt 6.2.1.

v. Alternativet innebærer dessuten at et korrigert resultatbegrep regnskapsteknisk gir rom for en avsetning av midler, siden avskrivningene er større enn avdragsutgiftene. Problemstillingen som oppstår er om differansen mellom avdrag og avskrivninger faktisk skal avsettes og ikke kunne brukes i året, det vil si om balansekravet i kommuneloven samtidig skal endres, eller om differansen likevel skal kunne brukes til tjenesteproduksjon, som i dag. Dersom midlene ikke pliktig skal avsettes til investeringer selv om avskrivningene har resultat effekt, men skal kunne benyttes til drift, betyr det at det er behov for en tilsvarende regnskapsoppstilling som i dagens kommuneregnskap, som viser forholdet mellom tilgang på og bruk av midler, jf. behovet for tilleggsinformasjon som nevnt over. Dersom midlene pliktig skal benyttes til investeringer er dette et spørsmål om handlingsregler og innstramming av kommunens handlefrihet i forhold til gjeldende kommunelov, jf. avsnitt 6.2.4.

Et annet alternativ som er trukket fram, er å innføre et korrigert netto driftsresultat som en ny resultatlinje i dagens resultatoppstilling i kommuneregnskapet, i tillegg til dagens netto driftsresultat, kalt "alternativ 2", jf. vedlegg B. En slik endring vil i motsetning til alternativ 1 ikke kreve ny tilleggsinformasjon eller bryte med de grunnleggende sammenhengene i regnskapet, jf. punkt i. og ii. over. Spørsmålet om handlingsregler vil heller ikke være aktuelt for "alternativ 2", jf. punkt v.

"Alternativ 2" vil som "alternativ 1" bare delvis gi et resultatbegrep som uttrykker endringer i egenkapitalen, men vil gi et uttrykk for et resultat uavhengig av finansieringsform på investeringene, og vil ikke gi relevant regnskapsinformasjon knyttet til gjenanskaffelse av kapital, jf. punkt iii. og iv. over.

## 6.2.4 Handlingsregler for formuesbevaring

### *Dagens handlingsregler*

I avsnittene over har vi omtalt regnskapet som grunnlag for å belyse gjenanskaffelseskostnader og egenkapitalen. Et spørsmål som er knyttet til diskusjonen rundt formuesbevaring, er utformingen av handlingsreglene for kommunal økonomiforvaltning. Gjeldende handlingsregler er at kommunens løpende utgifter skal dekkes av de løpende inntekter, at inntekter fra salg av anleggsmidler kun kan benyttes til investeringer og ikke til å dekke løpende utgifter, og at en kun kan ta opp lån til å finansiere investeringer. Som nevnt i avsnitt 3.5.3 omtales disse handlingsreglene noe upresist som "formuesbevaringsprinsippet" i kommuneloven. Det er grunn til å understreke at prinsippet i kommuneloven henspeler på at en kommunes tjenestenivå ikke skal opprettholdes eller økes ved å bygge ned sin formue, og ikke på bevaring av en bestemt formuesverdi i for eksempel reelle størrelser.

Nærmere bestemt er kravet i kommuneloven i dag at netto driftsresultat skal være tilstrekkelig til å dekke nødvendige avsetninger. Nødvendige avsetninger er inndekning av tidligere års regnskapsmessige merforbruk, lovpliktige avsetninger av typen udisponerte øremerkete tilskudd eller overskudd på selvkosttjenester, og avsetninger av hensyn til god kommunal økonomiforvaltning. Avsetninger av hensyn til god kommunal økonomistyring kan være avsetninger til å foreta investeringer med en viss egenfinansiering, eller avsetninger for å møte svingninger i inntekter eller utgifter som nevnt i avsnittet over. Det kommer imidlertid klart fram av forarbeidene til kommuneloven at det ikke er krav om at det skal avsettes midler som dekker opp for avskrivningene av de varige driftsmidlene. Det er her lagt til grunn at slike avsetninger må skje etter lokale behov.

Ut fra dette må TBUs beregninger om at netto driftsresultat for sektoren bør ligge på om lag 3 % ses på som en rettesnor for kommunenes økonomistyring, under forutsetning av at dagens realkapital skal erstattes med en viss grad av egenfinansiering. I hvilken grad denne rettesnoren bør følges av den enkelte kommunene kan altså bero på lokale vurderinger og prioriteringer.

### *Konsekvenser av avsetningskrav basert på avskrivninger innenfor dagens regnskapssystem*

Dersom en vil legge sterkere vekt på at produksjonskapasiteten videreføres til senere generasjoner med en viss grad av egenfinansiering, vil det uavhengig av regnskapssystem være nødvendig å endre handlingsreglene i kommuneloven. Et krav om å avsette midler for å dekke opp for avskrivninger vil innebære begrensninger i kommunenes disponering av sine inntekter sett i forhold til dagens krav, og således innebærer mindre handlefrihet lokalt. Dette fordi avskrivningene i sektoren er større enn låneavdragene. De fornuftige sidene ved en slik mulig innstramming må imidlertid veies opp mot hensynet til å gi rom for lokale vurderinger og prioriteringer. Det er grunn til å nevne at en innstramming av handlefriheten innebærer mindre rom for

kommunene til å vurdere om et økt vedlikehold på kort sikt, som vil kunne anses som økonomisk fornuftig på lang sikt, bør prioriteres foran avsetninger til reinvesteringer. Arbeidsgruppen går ikke nærmere inn i avveiningen mellom avsetningskrav og hensynet til lokal frihet.

KOSTRA-tall for 2005 viser at samlede avskrivninger i kommuneregnskapet basert på historisk kost er om lag 9 mrd kr for kommuner og fylkeskommuner, mens samlede avdrag på lån er om lag 6 mrd kr. Et grovt anslag på konsekvensene av et krav om å dekke inn for avskrivningene i kommuneregnskapet er således en innstramming på om lag 3 mrd kr for kommunesektoren samlet.

Et avsetningskrav basert på historisk-kost-avskrivninger vil videre være mindre stramt enn dersom det er basert på gjenanskaffelseskost. Med utgangspunkt i TBUs beregninger anslår arbeidsgruppen at de samlede geometriske avskrivningene basert på gjenanskaffelseskost er om lag 4,5 mrd høyere enn avskrivningene i KOSTRA-tallene for 2005. Et grovt anslag på konsekvensene av et krav om å dekke inn for avskrivninger basert på gjenanskaffelseskost er således en innstramming på om lag 7,5 mrd kr i forhold til dagens minimumskrav.

Arbeidsgruppen vil nevne at det er knyttet problemstillinger til å utforme balansekravet på grunnlag av skjønsmessige regnskapsstørrelser. Eksempelvis vil et balansekrav som skal dekke opp for avskrivninger kunne påvirke skjønnet som skal utøves i forbindelse med beregning av avskrivninger. Dette vil særlig være problematisk i forhold til vurdering av virkelig verdi og avskrivninger som gir uttrykk for gjenanskaffelseskostnader.

#### *Utforming av handlingsreglene med et "egenkapitalorientert" regnskap*

Uavhengig av regnskapssystem vil det, med mindre staten har utformet visse begrensninger, være mulig for en kommune å foreta økonomiske disposisjoner som ikke er god økonomiforvaltning. Hensynet til en bærekraftig utvikling er allment, og det vil være naturlig for staten å utforme handlingsregler som legger til rette for at en slik utvikling kan oppnås. Som nevnt i avsnitt 3.5.3 er det en forutsetning for solidaritet mellom generasjoner, at dagens tjenesteproduksjon er tilpasset nivået på de årlige bevilgninger og at produksjonskapasiteten opprettholdes. Ut fra dette antar arbeidsgruppen at handlingsreglene med et "egenkapitalorientert" regnskapssystem også vil som et utgangspunkt baseres på det gjeldende prinsipp om at løpende driftsutgifter skal dekkes av løpende driftsinntekter, og at låneadgangen er begrenset til investeringsformål. Som et alternativ nevner vi ordningen i Sverige, hvor det er et krav (mål) at kommunene skal ha et resultat som gir en positiv utvikling i den totale egenkapital, men hvor det rom for å vurdere hvilke kostnader som skal inngå balansekravet, se avsnitt 5.2.2. Arbeidsgruppen går ikke nærmere inn i hvordan handlingsreglene burde utformes ved en eventuell omlegging av kommuneregnskapet. Som nevnt over vil det imidlertid knytte seg problemstillinger til et balansekrav som er utformet på basis av skjønsmessige regnskapsstørrelser.

### **6.3 Eiendomsforvaltningsutvalgets forslag**

Arbeidsgruppen vil trekke frem ett forhold ved kommuneregnskapet som har betydning for effektiv ressursbruk og formuesbevaring i form av eiendomsforvaltning.

Dersom en kommune har organisert forvaltningen av bygningsmassen i et kommunalt eiendomsforetak, vil kapitalkostnadene i kommuneregnskapet komme fram som husleie og ikke som avskrivninger, selv om eiendomsforetaket er en del av kommunen og kommunen reelt sett er eier og ikke leietager. Ved husleiebelastning vil flere kostnader enn avskrivninger være reflektert, som for eksempel forvaltnings-, drifts- og vedlikeholdskostnader, samt et fortjenesteelement og tomtekostnader når leieprisen skal gjenspeile markedsprisen. Når kommuneregnskapet er grunnlaget, medfører dette systematiske skjjevheter i sammenligningsgrunnlaget mellom kommuner. For de kommunene som har kommunale eiendomsforvaltningsforetak vil kapitalkostnadene systematisk være overvurdert i forhold til øvrige kommuner. Dersom en ser på kommunen som konsern vil imidlertid kapitalkostnadene fremkomme uavhengig av kommunens organisering. Publisering av kommunale konsernregnskap arbeides det med i KOSTRA.

Kommuner som ikke har eiendomsforetak vil kunne benytte internfakturering av husleie for å få fram kapitalkostnadene på tjenesteområdene. Noen større kommuner foretar internfakturering av husleie, men leieberegningene er ulike. Alle storbyene baserer seg ikke på en beregnet markedsverdi, men eiendomsselskapets eller -avdelingens sine kostnader tillagt et avkastningskrav. Bærum kommune foretar også intern fakturering, men etter prinsippet om kostnadsdekning uten noe avkastningskrav. De fleste mindre kommuner foretar ikke internfakturering av husleie. Dersom alle kommuner hadde fulgt samme praksis med internfakturering av leiekostnader, ville denne størrelsen gitt et relativt godt mål på kommunens kapitalkostnader som ville kommet fram av driftsregnskapet. Et kritisk punkt ved gjennomføring av en internfaktureringsmodell er åpenbart prissettingen. Prissettingen vil ikke skje mellom to aktører i markedet, og incentivene er svake til å operere med "riktige" leiepriser. Høye leiepriser vil nemlig gi en motpost i høye inntekter til det kommunalt eide konsernet. Videre er det i mange områder og for en del typer bygg ikke noe aktivt marked som reflekterer den "riktige" leiekostnaden.

Eiendomsutvalget<sup>50</sup> anbefaler at det innføres en mal for beregning og praktisering av intern husleie når utleier er et kommunalt foretak eller etat. Også utvalgets forslag om å etablere en egen arena for benchmarking på prosesser og resultater i kommunal eiendomsforvaltning vil kunne medføre bedre datagrunnlag for sammenligning av kapitalkostnader mellom kommunene. Arbeidsgruppen slutter seg til disse anbefalingene som tiltak for bedre effektivitet og eiendomsforvaltning.

---

<sup>50</sup> NOU (2004:22)

## 7 Oppsummering og konklusjon

Arbeidsgruppen oppsummerer sine vurderinger slik:

1. Både kommuneregnskapet og et fullt periodisert regnskap gir kostnadsinformasjon og et grunnlag for å vurdere effektiv ressursbruk. Driftsutgiftene i kommuneregnskapet, kombinert med registreringen av avskrivninger og den aktuarmessige beregningen av pensjonskostnader, gir i alt det vesentligste informasjon om kostnadene ved kommunens forbruk av innsatsfaktorer i tjenesteproduksjonen. Dette til tross for at kommuneregnskapet gjennom anordningsprinsippet ikke er lagt opp for å få frem kostnadsinformasjon på samme måte som et fullt periodisert regnskap.
2. For at kommuneregnskapet skal kunne gi informasjon om kostnadene ved å gjenanskaffe eksisterende realkapital, kreves det at varige driftsmidler vurderes til gjenanskaffelseskost i stedet for historisk kost. En slik endring i vurderingsreglene må baseres på at gjenanskaffelsesverdiene er mer relevant informasjon enn informasjon om kostnadene ved å forbruke anskaffede driftsmidler i dagens tjenesteproduksjon. En slik endring vil også innebære måleproblemer og ha store administrative konsekvenser for kommunesektoren. Arbeidsgruppen har ikke vurdert om gjenanskaffelsesverdier i kommunesektoren kan måles pålitelig.
3. Et fullt periodisert regnskap vil bedre synliggjøre i hvilken grad egenkapitalen opprettholdes ved at dette fremgår av resultatoppstillingen. I dagens kommuneregnskap fremgår dette kun av balanseregnskapet. En kommunes egenkapital bør være av en viss størrelse for å kunne egenfinansiere investeringer og til å jevne ut variasjoner i driftsutgifter og driftsinntekter, men årlige endringer i egenkapitalen vil ikke alene kunne gi uttrykk for en god og bærekraftig utvikling, siden egenkapitalen kan øke samtidig som driftskostnadene er større enn driftsinntektene.
4. Dagens kommuneregnskap ivaretar bedre behovet for å skille drifts- og investeringsposter enn et fullt periodisert regnskap, og gir en klar sammenheng mellom resultatbegrepet og gjeldende balansekrav i kommuneloven.
5. Et alternativ der kun avdrag i dagens kommuneregnskap byttes ut med avskrivninger i netto driftsresultat (jf. "alternativ 1") bryter med de grunnleggende sammenhengene i kommuneregnskapet, og er ikke regnskapsfaglig fundert.
6. "Alternativ 1" og et alternativ der et korrigert netto driftsresultat tas inn som en ny resultatlinje i dagens kommuneregnskap (jf. "alternativ 2") gir et resultatbegrep som delvis uttrykker endringer i egenkapitalen og som er uavhengig av finansieringsform på investeringene, men gir ikke relevant regnskapsinformasjon knyttet til gjenanskaffelse av kapital.

7. Arbeidsgruppen viser til eiendomsforvaltningsutvalgets utredning og forslag med tanke på tiltak som kan bidra til en bedre ”formuesbevaring” i kommunene.

8. For øvrig viser arbeidsgruppen til aktuelle problemstillinger knyttet til kommuneregnskapet i kapittel 8.

### *Konklusjon*

- A. Ut fra behovet for kostnadsinformasjon for vurdering av effektiv ressursbruk på tjenestenivå ser arbeidsgruppen ikke at det er nødvendig å endre prinsippet for periodisering av utgifter i kommuneregnskapet, jf. punkt 1.
- B. Arbeidsgruppen mener at et regnskap basert på gjenanskaffelsesverdier vil gi mer relevant regnskapsinformasjon med hensyn på formuesbevaring i form av gjenanskaffelse av varige driftsmidler, jf. punkt 2. En eventuell omlegging må utredes nærmere.
- C. Representantene fra KRD og NKK og NKRF mener på bakgrunn av punkt 3 og 4 at dagens kommuneregnskap bør videreføres. Et regnskap der resultatet synliggjør endringer i egenkapitalen gir ikke vesentlig mer relevant informasjon enn dagens kommuneregnskap med hensyn på formuesbevaring i form av egenfinansiering av investeringer og behovet for driftsbuffer. Årlige endringer i egenkapitalen gir ikke uttrykk for om økonomiforvaltningen er bærekraftig i et langsiktig perspektiv, og bør ikke trekkes frem som det primære styringsmålet for en kommune for å ivareta hensynet til formuesbevaring.
- D. Representantene fra KS og Ailin Aastvedt (Telemarksforskning-Bø) anbefaler et det gjennomføres forsøk med fullperiodiserte regnskaper i kommunesektoren. Representantene viser til følgende forhold som trekker i retning av det bør gjennomføres slike forsøk i kommunesektoren:
  - Fullperiodiserte kommuneregnskap vil kunne fange opp kapitalkostnader på en bedre måte enn dagens kommuneregnskap. Dette vil kunne gi økt fokus på:
    - i. Effektiv ressursbruk; ved at regnskapet fokuserer på kostnader og ikke utgifter og utbetalinger
    - ii. Formuesbevaring, ved at resultatet i kommuneregnskapet reflekterer endringen i kommunens formue (egenkapitalen).
  - Internasjonalt skjer det en utvikling av standarder for fullperiodiserte regnskap i offentlig sektor (IPSAS), som vil være retningsgivende for offentlige regnskaper fremover.
  - Utvikling i våre naboland: Sverige har hatt fullperiodiserte kommuneregnskap i over 10 år og Danmark har vedtatt innført fullperiodiserte kommuneregnskap for de nye kommuner og regioner.

- Det gjennomføres allerede forsøk med fullperiodiserte regnskap i 10 statlige virksomheter.

Ved å gjennomføre et begrenset forsøk – eksempelvis i 10 kommuner – vil man få konkretisert fordeler, utfordringer og kostnader ved å gå over til et nytt regnskapssystem. Dette vil være viktig informasjon for senere beslutninger om og eventuelt i hvilken form man bør innføre fullperiodiserte regnskaper for kommunesektoren.

- E. Arbeidsgruppen mener at alternativet der kun avdrag byttes ut med avskrivninger i netto driftsresultat ("alternativ 1") ikke er et aktuelt alternativ for kommuneregnskapet, jf. punkt 5.
- F. Representantene fra KS og NKRF anbefaler at dagens "Hovedoversikt Drift" i kommuneregnskapet omredigeres i tråd med "alternativ 2", slik at dagens tilbakeføring av avskrivning (Motpost Avskrivning) og utgiftsføring av lånevdrag (Avdrag på lån) kommer etter resultatlinjen "Korrigert Netto Driftsresultat". Ved å foreta denne endringen vil man etter disse mening øke regnskapets informasjonsverdi i forhold til formuesbevaring ved at man i tillegg til dagens "Netto driftsresultat" også får et resultatbegrep som tar hensyn til kapitalslit uavhengig av finansieringsform. Denne resultatlinjen vil også samsvare med netto driftsresultat pr funksjon (KOSTRA), der avskrivninger og ikke avdrag påvirker resultatet.
- G. Representantene fra KS og NKRF anbefaler også at det gjennomføres endringer i føringen av avsetning til og bruk av bundne fond, tråd med punkt 8.1 i rapporten.



## **8 Andre regnskapsfaglige problemstillinger**

I dette kapitlet omtaler arbeidsgruppen kort enkelte aktuelle problemstillinger i kommuneregnskapet som bør vurderes nærmere i den videre utviklingen av kommuneregnskapet.

### **8.1 Skillet mellom EK og gjeld / tolkningen av netto driftsresultat**

Enkelte poster under egenkapitalen i dagens kommuneregnskap gjenspeiler forpliktelser som kommunen har overfor andre. Dette er typisk bundne fond, eksempelvis udisponerte øremerkete tilskudd, eller overskudd på selvkosttjenester. Kommunen har en forpliktelse til å yte bestemte tjenester for disse midlene. Slik kan man se på midlene som en forpliktelse som kommunen har overfor andre, og ikke som kommunens midler som står til fri disposisjon. Det kan derfor stilles spørsmålsteget ved om midlene bør framkomme som gjeld eller egenkapital i kommunens balanseregnskap.

Dette spørsmålet har også sammenheng med inntektsføringen av slike midler, og tolkningen av netto driftsresultat. Når det gjelder øremerkete tilskudd skal slike inntektsføres selv om de ikke er brukt til det bestemte formålet. Siden midlene ikke står til kommunens frie disposisjon, vil inntektsføring av ubrukte øremerkete tilskudd gi et netto driftsresultat som gir inntrykk av en større handlefrihet enn det den reelt er. Det bør derfor vurderes om inntektsføringen av øremerkete tilskudd bør skje i takt med utgiftsføringen av den aktiviteten som tilskuddet skal finansiere (sammenstilling).

Tilsvarende inntektsføres i dag gebyrinntekter fra selvkosttjenester i sin helhet, selv om tilsvarende kostnader ved å yte tjenestene ikke er påløpt. Dette vil også bety at netto driftsresultat kan bli høyere enn den reelle handlefriheten.

### **8.2 Kommunale konsernregnskap**

Kommunal virksomhet er i dag i tillegg til tradisjonell etatsorganisering organisert i et spekter av organisasjonsformer. Organisasjonsformene er typisk kommunale foretak, interkommunale samarbeid, interkommunale selskaper, eller kommunale aksjeselskap. Det mest vanlige er å benytte slike organisasjonsformer på interne støttetjenester eller tekniske tjenester. I dag er det ikke krav om at kommunene skal utarbeide et konsernregnskap der de ulike virksomhetenes regnskap konsolideres med "kommunekassa".

For å vurdere en kommunes samlede økonomiske situasjon vil det være av betydning å inkludere økonomien til de ulike virksomhetene. Dette gjelder først og fremst virksomheter som er en del av kommunen som rettssubjekt med kommunestyret som

det øverste organ, det vil si kommunale foretak og enkelte interkommunale samarbeid. Dersom virksomhetene er markedsrettete og i så fall fører regnskap etter regnskapslovens prinsipper, vil konsolideringen med kommuneregnskapet på grunn av ulike regnskapsprinsipper være problematisk. Årsresultatet til et foretak kan for eksempel ikke konsolideres med kommunens netto driftsresultat. De viktigste grunnene til dette er knyttet tilregnskapsføringen av lån og anleggsmidler, jf. avsnitt 4.4.5. Opplysninger om avdrag på lån vil imidlertid være tilgjengelig i regnskapssystemet til et foretak. Med utgangspunkt i et foretaks inntekter og kostnader fra resultatregnskapet, supplert med avdrag på lån, vil det således være mulig å utarbeide et konsolidert netto driftsresultat for kommunen inklusive foretak, til tross for at det føres ulike regnskaper. En ser imidlertid da bort fra eventuelle vesentlige periodiseringsforskjeller som kan oppstå.

Konsolidering er også aktuelt i forbindelse med vurdering av en kommunes samlede enhetskostnader/produktivitet. Eksempelvis er dette tema i KOSTRA, der både teller og nevner i nøkkeltallene må referere seg til samme enhet. I KOSTRA inngår avskrivninger i utgiftsbegrepet. Med utgangspunkt i lønnskostnader og kostnader ved kjøp av varer og tjenester, samt avskrivninger i foretakets regnskap, kan konsoliderte brutto driftsutgifter/-kostnader utarbeides. Men også her vil det kunne være eventuelle vesentlige periodiseringsforskjeller som svekker en slik konsolidering som analysegrunnlag. Kommunal- og regionaldepartementet har i tilknytning til KOSTRA hittil lagt til grunn at eventuelle periodiseringsforskjeller som regel kan anses uvesentlige.

### **8.3 Forholdet mellom statens regnskap og kommuneregnskapet**

Det kommunale regnskapet bør ikke avvike fra statens regnskap i for stor grad. I staten gjennomføres nå et pilotprosjekt med utprøving av full periodisering. Ved en full reform for statsregnskapet, må kommuneregnskapet vurderes nærmere i lys av dette.

### **8.4 Grunnleggende rammeverk**

Regnskapsloven angir grunnleggende regnskapsprinsipper som gir prinsipielle føringer for utarbeidelsen av regnskapet. Disse prinsippene er transaksjonsprinsippet for verdimåling, opptjeningsprinsippet for inntektsføring, sammenstillingsprinsippet for kostnadsføring og forsiktighetsprinsippet for regnskapsføring av urealisert tap.

”IPSAS-regnskapet” er på sin side basert på et balanseorientert rammeverk, der definisjoner av eiendeler og gjeld definerer resultatpostene inntekter og kostnader.

Tilsvarende regnskapsprinsipper eller teoretisk rammeverk som finnes i regnskapsloven eller IPSAS er ikke like godt utbygget for kommuneregnskapet.

Regnskapsfaglig sett bør også kommuneregnskapet baseres på grunnleggende prinsipper og rammeverk.

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk har beskrevet en nærmere forståelse av anordningsprinsippet og de grunnleggende sammenhengene i kommuneregnskapet, og har utarbeidet løsninger på regnskapsmessige spørsmål i kommuneregnskapet. Det videre arbeidet med å utarbeide god kommunal regnskapsskikk vil være viktig for det faglige fundament for regnskapsføringen i kommunene. Arbeidsgruppen ser det som naturlig at utviklingen av god kommunal regnskapsskikk ser hen til løsninger i andre regnskapsregimer innenfor rammene som kommuneloven gir.

## 9 Vedlegg

### A. Kommuneregnskapets driftsdel

Brukerbetalinger  
Andre salgs- og leieinntekter  
Overføringer med krav til motytelse  
Rammetilskudd  
Andre statlige overføringer  
Andre overføringer  
Inntekts- og formuesskatt  
Eiendomsskatt  
Andre direkte og indirekte skatter

*Sum driftsinntekter*

Lønnsutgifter  
Sosiale utgifter  
Kjøp av varer og tjenester som inngår i kommunens tjenesteproduksjon  
Kjøp av tjenester som erstatter kommunal tjenesteproduksjon  
Overføringer  
Avskrivninger  
Fordelte utgifter

*Sum driftsutgifter*

#### **Brutto driftsresultat**

Renteinntekter og utbytte  
Mottatte avdrag på utlån

*Sum eksterne finansinntekter*

Renteutgifter og låneomkostninger  
Avdrag på lån  
Utlån

*Sum eksterne finansutgifter*

#### **Resultat eksterne finansieringstransaksjoner**

Motpost avskrivninger

#### **Netto driftsresultat**

Bruk av tidligere års regnskapsmessige mindreforbruk  
Bruk av disposisjonsfond  
Bruk av bundne fond  
Bruk av likviditetsreserve

*Sum bruk av avsetninger*

Overført til investeringsregnskapet  
Avsatt til dekning av tidligere års regnskapsmessige merforbruk  
Avsatt til disposisjonsfond  
Avsatt til bundne fond  
Avsatt til likviditetsreserven

*Sum avsetninger*

#### **Regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk**

## B. "Alternativ 1"

Sum driftsinntekter

Sum driftsutgifter inklusive avskrivninger

**Brutto driftsresultat**

Sum eksterne finansinntekter

Sum eksterne finansutgifter ekskl. avdrag på lån

**Resultat eksterne finansieringstransaksjoner ekskl. avdrag på lån**

**Netto driftsresultat**

Avdrag på lån

Motpost avskrivninger

Sum bruk av avsetninger

Sum avsetninger

**Regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk**

## "Alternativ 2"

Sum driftsinntekter

Sum driftsutgifter inklusive avskrivninger

**Brutto driftsresultat**

Sum eksterne finansinntekter

Sum eksterne finansutgifter ekskl. avdrag på lån

**Resultat eksterne finansieringstransaksjoner ekskl. avdrag på lån**

**"Korrigert" Netto driftsresultat**

Avdrag på lån

Motpost avskrivninger

**"Finansielt" netto driftsresultat**

Sum bruk av avsetninger

Sum avsetninger

**Regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk**

## C. Kommuneregnskapets investeringsdel

Salg av driftsmidler og fast eiendom  
Andre salgsinntekter  
Overføringer med krav til motytelse  
Statlige overføringer  
Andre overføringer  
Renteinntekter og utbytte

*Sum inntekter*

Lønnsutgifter  
Sosiale utgifter  
Kjøp av varer og tjenester som inngår i kommunens tjenesteproduksjon  
Kjøp av tjenester som erstatter kommunal tjenesteproduksjon  
Overføringer  
Renteutgifter og omkostninger  
Fordelte utgifter

*Sum utgifter*

Avdrag på lån  
Utlån  
Kjøp av aksjer og andeler  
Avsatt til ubundne investeringsfond  
Avsatt til bundne fond  
Avsatt til likviditetsreserven

*Sum finansieringstransaksjoner*

### **Finansieringsbehov**

Bruk av lån  
Salg av aksjer og andeler  
Mottatte avdrag på utlån  
Overført fra driftsregnskapet  
Bruk av disposisjonsfond  
Bruk av ubundne investeringsfond  
Bruk av bundne fond  
Bruk av likviditetsreserven

### **Sum finansiering**

**Udekket/udisponert**

## **D. Kommuneregnskapets balanseregnskap**

### ***Eiendeler***

- A. *Anleggsmidler*
  - Faste eiendommer og anlegg
  - Utstyr, maskiner og transportmidler
  - Utlån
  - Aksjer og andeler
  - Pensjonsmidler
- B. *Omløpsmidler*
  - Kortsiktige fordringer
  - Premieavvik
  - Aksjer og andeler
  - Sertifikater
  - Obligasjoner
  - Kasse, postgiro, bankinnskudd

### ***Egenkapital og gjeld***

- C. *Egenkapital*
  - Disposisjonsfond
  - Bundne driftsfond
  - Ubundne investeringsfond
  - Bundne investeringsfond
  - Regnskapsmessig mindreforbruk
  - Regnskapsmessig merforbruk
  - Likviditetsreserve
  - Kapitalkonto
- D. *Gjeld*
  - Langsiktig gjeld*
    - Ihendehaverobligasjonslån
    - Pensjonsforpliktelse
    - Sertifikatlån
    - Andre lån
  - Kortsiktig gjeld*
    - Kassekredittlån
    - Annen kortsiktig gjeld
    - Premieavvik
  - Memoriakonti:*
    - Ubrukte lånemidler
    - Andre memoriakonti
    - Motkonto for memoriakontiene

## **E. Regnskapslovens resultatoppstilling etter art**

1. Salgsinntekt
2. Annen driftsinntekt
3. Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer
4. Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler
5. Varekostnad
6. Lønnskostnad
7. Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
8. Nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
9. Annen driftskostnad

### **10. Driftsresultat**

11. Inntekt på investering i datterselskap og tilknyttet selskap
12. Inntekt på andre investeringer
13. Renteinntekt fra foretak i samme konsern
14. Annen finansinntekt
15. Verdiendring av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi
16. Nedskrivning av finansielle eiendeler
17. Rentekostnad til foretak i samme konsern
18. Annen finanskostnad

### **19. Ordinært resultat før skattekostnad**

20. Skattekostnad på ordinært resultat

### **21. Ordinært resultat**

22. Ekstraordinære poster
23. Skattekostnad på ekstraordinære poster

### **24. Årsresultat**



## **F. Regnskapslovens balanseregnskap**

### **EIENDELER**

#### A. Anleggsmidler

##### I. Immaterielle eiendeler

1. Forskning og utvikling
2. Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter
3. Utsatt skattefordel
4. Goodwill

##### II. Varige driftsmidler

1. Tomter, bygninger og annen fast eiendom
2. Maskiner og anlegg
3. Skip, rigger, fly og lignende
4. Driftsløsøre, inventar, verktøy, kontormaskiner og lignende

##### III. Finansielle anleggsmidler

1. Investeringer i datterselskap
2. Investeringer i annet foretak i samme konsern
3. Lån til foretak i samme konsern
4. Investeringer i tilknyttet selskap
5. Lån til tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet
6. Investeringer i aksjer og andeler
7. Obligasjoner
8. Andre fordringer

#### B. Omløpsmidler

##### I. Varer

##### II. Fordringer

1. Kundefordringer
2. Andre fordringer
3. Krav på innbetaling av selskapskapital

##### III. Investeringer

1. Aksjer og andeler i foretak i samme konsern
2. Markedsbaserte aksjer
3. Markedsbaserte obligasjoner
4. Andre markedsbaserte finansielle instrumenter
5. Andre finansielle instrumenter

##### IV. Bankinnskudd, kontanter og lignende

### **EGENKAPITAL OG GJELD**

#### C. Egenkapital

##### I. Innskutt egenkapital

1. Selskapskapital
2. Overkursfond
3. Annen innskutt egenkapital

##### II. Opptjent egenkapital

1. Fond
2. Annen egenkapital

#### D. Gjeld

##### I. Avsetning for forpliktelser

1. Pensjonsforpliktelser
2. Utsatt skatt
3. Andre avsetninger for forpliktelser

##### II. Annen langsiktig gjeld

1. Konvertible lån
2. Obligasjonslån
3. Gjeld til kredittinstitusjoner
4. Øvrig langsiktig gjeld

III. Kortsiktig gjeld

1. Konvertible lån
2. Sertifikatlån
3. Gjeld til kredittinstitusjoner
4. Leverandørgjeld
5. Betalbar skatt
6. Skyldige offentlige avgifter
7. Annen kortsiktig gjeld

## **G. Resultatoppstillingen ideelle organisasjoner som følger regnskapsloven (etter art)**

### **1) Anskaffede midler**

- a) Medlemsinntekter
- b) Tilskudd
  - i) Offentlige
  - ii) Andre
- c) Innsamlede midler og gaver
- d) Opptjente inntekter fra aktiviteter fordelt på:
  - i) aktiviteter som oppfyller organisasjonens formål
  - ii) aktiviteter som skaper inntekter
- e) Finans og investeringsinntekter
- f) Andre inntekter (som gevinst ved salg av driftsmidler)

### **2) Forbrukte midler**

- a) Kostnader til anskaffelse av midler
- b) Kostnader til formålet:
  - i) gaver, tilskudd, bevilgninger til oppfyllelse av organisasjonens formål
  - ii) kostnader til aktiviteter som oppfyller formålet
- c) Administrasjonskostnader
- d) Finanskostnader

### **3) Årets aktivitetsresultat**

### **4) Tillegg/reduksjon egenkapital**

- a) Grunnkapital
- b) Egenkapital med lovpålagte restriksjoner
- c) Egenkapital med eksternt pålagte restriksjoner
- d) Egenkapital med selvpålagte restriksjoner
- e) Annen egenkapital

## **H. Resultatoppstillingen IPSAS**

### **Public Sector Entity—Statement of Financial Performance (Illustrating the Classification of Expenses by Nature)**

#### **Operating revenue**

Taxes

Fees, fines, penalties and licenses

Revenue from exchange transactions

Transfers from other government entities

Other operating revenue

#### **Total operating revenue**

#### **Operating expenses**

Wages, salaries and employee benefits

Grants and other transfer payments

Supplies and consumables used

Depreciation and amortization expense

Other operating expenses

#### **Total operating expenses**

#### **Surplus/(deficit) from operating activities**

Finance costs

Gains on sale of property, plant and equipment

#### **Total non-operating revenue (expenses)**

#### **Surplus/(deficit) from ordinary activities**

Minority interest share of surplus/(deficit)

#### **Net surplus/(deficit) before extraordinary items**

Extraordinary items

#### **Net surplus/(deficit) for the period**

## **I. Resultatoppstillingen for svenske kommuner**

Verksamhetens inntekter  
Verksamhetens kostnader  
Avskrivninger  
Verksamhetens nettokostnader  
Skatteinntekter  
Generelle statsbidrag og utjämning  
Finansielle inntekter  
Finansielle kostnader  
**Resultatföre extraordinäre poster**  
Extraordinäre poster  
**Årets resultat**  
Balansräkningen

## **J. Resultatoppstillingen i pilotprosjektet i danske kommuner**

### Det skattefinansierede område

Indtægter og refusjoner

Omkostninger,

herav:

Afskrivninger

Hensættelser (pensioner)

Øvrige periodiserte omkostninger

### **Nettoomkostninger**

Skatteindtægter

Tilskud og udligning

Finansielle indtægter

Finansielle omkostninger

### **Resultat før ekstraordinære poster**

Ekstraordinære indtægter

Ekstraordinære omkostninger

### **Årets resultat av skattefinansierede område**

### Forsyningsområdet

Indtægter og refusjoner

Omkostninger,

herav:

Afskrivninger

Hensættelser (pensioner)

Øvrige periodiserte omkostninger

### **Nettoomkostninger**

Finansielle indtægter

Finansielle omkostninger

### **Resultat før ekstraordinære poster**

Ekstraordinære indtægter

Ekstraordinære omkostninger

### **Årets resultat av forsyningsområde**

### **Kommunens samlede resultat**

## K. Oppsummering av rammeverk og regnskapsprinsipper

	<b>Rammeverk</b>	<b>Regnskapsprinsipp</b>
<b>Norge</b>		
Kommunal sektor	<i>Finansielt orientert</i>	<i>Modifisert periodisering</i>
Statlig sektor	<i>Kontantbasert</i>	<i>Kontantprinsipp, prosjekt med utprøving av periodisering</i>
Privat sektor		
- børsnoterte foretak	<i>Balanseorientert</i>	<i>Full periodisering</i>
- andre	<i>Resultatorientert</i>	<i>Full periodisering</i>
<b>Internasjonalt</b>		
Offentlig sektor		
- IPSAS	<i>Balanseorientert</i>	<i>Full periodisering</i>
- andre land	<i>Variierende</i>	<i>Variierende</i>
- svenske kommuner	<i>Resultatorientert</i>	<i>Full periodisering</i>
- danske kommuner	<i>Resultatorientert</i>	<i>Full periodisering (med muligheter for å avvike noe i praksis)</i>
Privat sektor (IFRS)	<i>Balanseorientert</i>	<i>Full periodisering</i>