

# MASTEROPPGAVE

Emnekode:

ECO5005

Navn:

Alida Olsen Solli og Miriam Haugland

---

Et steg frem, to tilbake? Innføring av konsolideringsregnskapet for norske kommuner

---

Dato: 29.05.2020

Totalt antall sider: 117

## **Abstract**

The purpose of this thesis is to investigate how consolidation term is applied in financial statements for Norwegian municipalities. The provision of services in Norwegian municipalities is currently largely provided by subsidiaries of the municipal. In 2019, the requirement of consolidated financial statements was introduced with the novel municipal law to exhibit the municipality as a separate financial unit. The aim of this thesis was to investigate how the consolidation term is applied in financial statements in Norwegian municipalities. The thesis is based on the following research question:

*“How is the consolidation term applied in financial statements for Norwegian municipalities?”*

This will be investigated by answering three different research questions: research question one undertakes the interests associated with the consolidation term in financial statements in Norwegian municipalities; research question two investigates the methods for consolidation that are commonly utilised and their associated purposes; whereas the last research question deals with the challenges and potential benefits from using a consolidated financial statement.

A phenomenological research design was selected. The study is based on qualitative research using an explorative design, which is to be considered beneficial when a phenomenon is novel and limited research is available within the scientific literature. Furthermore, we chose to triangulate information from various sources to enlighten the research question. The information was collected through semi-structured interviews, comment letters to the new budget and accounting regulation, and analysis of laws and documents.

Our results showed that the municipal council and the Norwegian state are the primary users of the consolidated financial statement. For the municipal council, the consolidated financial statement is insufficiently customised, whereas our results showed that it is largely customised for the state’s need for information. Furthermore, our results suggest that the area of consolidation for Norwegian municipalities is very limited. Distinguishing characteristics of the financial statements in Norwegian municipalities limits the consolidated financial statements, leading to poorer quality of the consolidated financial statement, as well as restricting the functionality of the statement. The functionality and usefulness of the consolidated financial statement aims at gaining a better understanding of the units possessions and commitments, and is measured through various quality requirements. Our results suggest that the information provided in the statement is confusing for the users and

that the consolidation requirement is inconvenient and not very useful when compared to the use of resources.

Due to the investigation of a novel phenomenon in Norway, this thesis is highly relevant by providing important knowledge on the usefulness and challenges associated with the introduction of consolidated financial statements in Norwegian municipalities.

## Forord

Denne masteroppgaven markerer avslutningen på vår mastergrad i regnskap og revisjon på Handelshøgskolen Nord, ved Nord universitet. Prosessen med masteroppgaven har vært utfordrende, men samtidig interessant og lærerik.

Først og fremst ønsker vi å takke våre veiledere Anatoli Bourmistrov og Brynjar Gilberg for tilbakemeldinger og gode innspill underveis i skriveprosessen. Deres interesse og engasjement for oppgaven vår har vært til stor hjelp.

Videre ønsker vi å takke våre informanter for å ha tatt seg tid til å stille opp til intervju og gitt oss verdifull informasjon. Det har vært til stor hjelp for å danne et godt empirisk grunnlag.

Til slutt ønsker vi å takke familie og venner for støtten under studietiden. Spesielt ønsker vi å takke våre medstudenter for to minnerike år i Bodø.

Bodø, 29.05.2020

---

Miriam Haugland

---

Alida Olsen Solli

## Sammendrag

Formålet med denne oppgaven er å undersøke hvordan konsolideringsbegrepet anvendes i det norske kommuneregnskapet. Tjenesteproduksjonen i kommunal sektor skjer i større grad utenfor kommunekassen enn tidligere, gjennom organisasjonsformer som kommunale foretak, interkommunale selskap og aksjeselskap. Krav om konsolidert regnskap ble innført med den nye kommuneloven fra 2019, for å vise kommunen som en økonomisk enhet. Oppgaven er basert på følgende problemstilling:

*“Hvordan anvendes konsolideringsbegrepet i kommuneregnskapet?”*

Dette vil vi undersøke gjennom å besvare tre forskningsspørsmål som vi har utformet. Forskningsspørsmål 1 tar for seg hvilke interesser som ligger i utvikling av konsolideringsbegrepet i kommuneregnskapet. Forskningsspørsmål 2 omhandler hvilke metoder for konsolidering som anvendes og for hvilke formål. Det siste forskningsspørsmålet tar for seg hvilke utfordringer og potensiell nytte regnskapsbrukere har tilknyttet konsolidert informasjon.

Forskningen vår er kvalitativ og basert på et eksplorativt design, som er nyttig når et fenomen er nytt og det finnes lite forskning om tema fra tidligere. Forskningsdesignet vi har anvendt er fenomenologi. Vi har valgt å triangulere informasjon fra ulike kilder for å belyse problemstillingen best mulig. Informasjon er samlet inn gjennom semistrukturerte intervju, høringssvar til den nye budsjett og regnskapsforskriften, samt studie av lover og dokumenter.

Funnene våre viser at det er to primærbrukere av det konsoliderte regnskapet som er kommunestyret og staten. Regnskapet er lite tilpasset til kommunestyret, men er i stor grad tilpasset statens informasjonsbehov. I tillegg viser funnene våre at konsolideringsområdet for norske kommuner er svært begrenset. Særegenskaper ved det norske kommuneregnskapet setter begrensninger for det konsoliderte regnskapet, som fører til at det konsoliderte regnskapet får lav kvalitet. Den begrenser også nytten brukerne har av det konsoliderte regnskapet. Nyttien ved det konsoliderte regnskapet handler om å få en bedre oversikt over enhetens eiendeler og forpliktelser, og kan måles gjennom ulike kvalitetskrav. Våre funn viser at informasjon er lite forståelig for brukerne og at konsolideringskravet er lite nyttig i forhold til ressursbruk.

Oppgaven er relevant i den forstand at den undersøker et fenomen som er nytt i Norge. Den kan bidra med å gi kunnskap om nytte og utfordringer ved innføring av konsolidert regnskap for norske kommuner.

# Innholdsfortegnelse

<b>1.0 INNLEDNING</b> .....	<b>4</b>
1.1 AKTUALISERING AV TEMA .....	4
1.2 PROBLEMSTILLING OG FORSKNINGSSPØRSMÅL .....	5
1.3 OPPGAVENS AVGRENSNING .....	6
1.4 OPPGAVENS OPPBYGNING .....	7
<b>2.0 TEORETISK RAMMEVERK</b> .....	<b>8</b>
2.1 INTERESSENTTEORI .....	8
2.1.1 Interessenter i kommunen .....	10
2.1.2 Oppsummering .....	12
2.2 KONSOLIDERINGSTEORI .....	13
2.2.1 Tilnærminger til konsolidering .....	13
2.2.2 Konsolideringsområdet .....	16
2.2.3 Konsolidering i offentlig sektor i andre land .....	18
2.2.4 Oppsummering .....	19
2.3 FORMÅL MED REGNSKAPET .....	20
2.3.1 Formålet med kommuneregnskapet .....	20
2.3.2 Beslutningsnytte & kvalitetskrav .....	21
2.3.3 Oppsummering .....	22
2.4 OPPSUMMERING AV TEORETISK RAMMEVERK .....	23
<b>3.METODE</b> .....	<b>24</b>
3.1 VALG AV METODE .....	24
3.2 FORSKNINGSDSIGN .....	25
3.3 DATAINNSAMLING .....	26
3.4 INFORMANTER .....	26
3.5 INTERVJU .....	26
3.5.1 Intervjuguide .....	28
3.6 ETISKE PRINSIPPER .....	29
3.7 STUDIE AV DOKUMENTER .....	29
3.7.1 Høringssvar .....	29
3.8 EVALUERING AV METODE .....	31
3.8.1 Pålitelighet .....	32
3.8.2 Troverdighet .....	32
3.8.3 Overførbarhet .....	33
3.8.4 Bekreftbarhet .....	33
3.9 OPPSUMMERING AV METODE .....	34
<b>4.0 KONTEKST OG EMPIRISKE FUNN</b> .....	<b>34</b>
4.1 BAKGRUNN FOR NYTT LOVKRAV OM KONSOLIDERT REGNSKAP .....	34
4.1.1 Oppsummering .....	39
4.2 RAPPORTERING .....	39
4.2.1 Driftsregnskapet .....	39
4.2.2 Investeringsregnskap .....	40
4.2.3 Balansen i kommuneregnskapet .....	41
4.2.4 Regnskapsprinsipper i kommuneregnskapet .....	41
4.2.5 Oppsummering .....	43
4.3 KOMMUNAL OG STATLIG RAPPORTERING (KOSTRA) .....	43

4.3.1	Bakgrunn for KOSTRA.....	43
4.3.2	Formål med KOSTRA .....	44
4.3.3	Konsernrapportering i KOSTRA .....	44
4.3.4	Oppsummering.....	45
4.4	ORGANISERING AV KOMMUNAL VIRKSOMHET.....	45
4.4.1	Kommunalt eide aksjeselskaper.....	47
4.4.2	Oppsummering.....	49
4.5	INTERESSER FOR UTVIKLING AV KONSOLIDERINGSBEGREPET I KOMMUNEREGNSKAPET .....	49
4.5.1	Høringssvar .....	50
4.5.2	Informanter .....	52
4.5.3	Oppsummering.....	53
4.6	METODER FOR KONSOLIDERING.....	53
4.6.1	Tidligere årsrapporter .....	54
4.6.2	Ny budsjett- og regnskapsforskrift.....	55
4.6.3	KRS nr. 14- Konsolidert årsregnskap .....	57
4.6.4	Høringssvar .....	60
4.6.5	Informanter.....	64
4.6.6	Oppsummering.....	70
4.7	NYTTE OG UTFORDRINGER VED BRUK AV KONSOLIDERT INFORMASJON.....	70
4.7.1	Høringssvar .....	71
4.7.2	Informanter .....	71
4.7.3	Oppsummering.....	74
4.8	OPPSUMMERING AV EMPIRISKE FUNN.....	75
<b>5.0</b>	<b>ANALYSE .....</b>	<b>76</b>
5.1	JÅ TIL KONSOLIDERING – MEN TIL FORDEL FOR HVEM? .....	76
5.1.1	Styring av eller i kommunen?.....	79
5.1.2	Oppsummering.....	80
5.2	EN HYBRID KONSOLIDERINGSMODEL I KONTEKST AV SÆREGENSKAPER VED KOMMUNEREGNSKAPET?.....	81
5.2.1	Kommunelovens begrensning av konsolideringsområdet .....	81
5.2.2	Tekniske utfordringer ved konsolidering .....	85
5.2.3	Oppsummering.....	88
5.3	BRUK AV KONSOLIDERT INFORMASJON – STORE KOSTNADER OG TVILSOM NYTTE? .....	88
5.3.1	Formål med utarbeidelse av konsolidert regnskap .....	88
5.3.2	Brukere og beslutningsnytte .....	89
5.3.3	Kvalitetskrav til regnskapet og utfordringer ved utarbeidelse.....	90
5.3.4	Oppsummering.....	92
5.4	HOVEDFUNN: UTVIKLING AV KOMMUNALT REGNSKAP – DEGENERERING .....	92
<b>6.0</b>	<b>KONKLUSJON .....</b>	<b>94</b>
6.1	HVILKE INTERESSER LIGGER I UTVIKLING AV KONSOLIDERINGSBEGREPET I KOMMUNEREGNSKAPET? .....	95
6.2	HVILKE METODER FOR KONSOLIDERING ANVENDES OG FOR HVILKE FORMÅL?.....	95
6.3	HVILKE UTFORDRINGER OG POTENSIELL NYTTE HAR REGNSKAPSBRUKERNE KNYTTET TIL KONSOLIDERT INFORMASJON? .....	96
6.4	KONKLUSJON .....	96
6.5	TEORETISKE IMPLIKASJON .....	97
6.6	PRAKTISKE IMPLIKASJONER .....	97
6.7	BEGRENSNINGER OG FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING .....	98
<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>99</b>	
<b>VEDLEGG .....</b>	<b>.....</b>	



## FIGUROVERSIKT

FIGUR 1: STUDIENS FORSKNINGSMODELL: ILLUSTRASJON AV SAMMENHENGEN MELLOM INTERESSENER I KOMMUNAL SEKTOR, KONSOLIDERINGSTEORI OG ANVENDELSEN AV REGNSKAPSREGLER. KILDE: EGENKOMPONERT.....	5
FIGUR 2: OPPGAVENS STRUKTUR. KILDE: EGENKOMPONERT.....	7
FIGUR 3: INTERESSENER I KOMMUNEN. KILDE: JONES & PENDLEBURY (2000) OG EGENKOMPONERT.....	11
FIGUR 4: KONTROLLBEGREPET I IPSAS 35. KILDE: EGENKOMPONERT.....	15
FIGUR 5: STUDIENS FORSKNINGSMODELL: TEORETISK RAMMEVERK. KILDE: EGENKOMPONERT.....	23
FIGUR 6: ILLUSTRASJON AV ANTALL KOMMUNER MED 1-6 ETABLERTE KOMMUNALE FORETAK. KILDE: UTARBEIDET AV BDO BASERT PÅ UTTREKK FRA FORETAKSREGISTERET 18.01.16 (BDO & AGENDA KAUPANG, 2016).....	35
FIGUR 7: ILLUSTRASJON AV ANTALL KOMMUNER MED 1-14 EIERANDELER I IKS. KILDE: UTARBEIDET AV BDO BASERT PÅ UTTREKK FRA FORETAKSREGISTERET 18.01.16 (BDO & AGENDA KAUPANG, 2016).....	35
FIGUR 8: ILLUSTRASJON AV ANTALL KOMMUNER MED 1-16 "DATTERSELSKAPER" I KOMMUNEKONSERNEN. KILDE: UTARBEIDET AV BDO BASERT PÅ UTTREKK FRA FORETAKSREGISTERET OG MOTTATT AV SSB (BDO & AGENDA KAUPANG, 2016). ....	36
FIGUR 9: UTVIKLING I ANTALL KOMMUNALT EIDE AKSJESELSKAPER ÅR 2000 OG 2005-2014. NOMINELLE ANTALL BEDRIFTER. KILDE: BEDRIFTS- OG FORETAKSREGISTERET. BEREGNINGER UTFØRT AV NBIR (BJØRNSEN ET AL., 2013). ....	37
FIGUR 10: SAMMENHENGER OG FOKUSOMRÅDER I KOSTRA-RAPPORTERINGEN. KILDE: MELLEMLIV ET AL., 2012. ....	44
FIGUR 11: STUDIENS FORSKNINGSMODELL: OPPSUMMERING AV EMPIRISKE FUNN. KILDE: EGENKOMPONERT. ....	75

## TABELLOVERSIKT

TABELL 1: INFORMANTER.....	27
TABELL 2: NY BUDSJETT- OG REGNSKAPSFORSKRIFT- HØRINGSSVAR. ....	31
TABELL 3: OPPSUMMERING AV SAMFUNNSVITENSKAPELIG METODE .....	34
TABELL 4: FORDELING AV KOMMUNALT EIDE AKSJESELSKAPER FORDELT PÅ TJENESTEOMRÅDER. KILDE: UTARBEIDET AV BDO MED UTGANGSPUNKT I UTTREKK FRA FORETAKSREGISTERET 09.02.16. ....	48
TABELL 5: DEFINISJON AV KONSOLIDERINGSOMRÅDET I ULIKE LAND. KILDE: BASERT PÅ GROSSI & PEPE (2009) (EGENKOMPONERT). ....	81
TABELL 6: UTVIKLINGSMULIGHETER. KILDE: MELLEMLIV ET AL. (2000).....	93

## 1.0 Innledning

I dette kapitlet vil vi presentere aktualisering av valgt tema, vår problemstilling, avgrensninger og oppgavens oppbygning.

### 1.1 Aktualisering av tema

Organiseringen av kommunal sektor har endret seg mye de siste 10-15 årene. Kommunene forvalter i økende grad ressursene sine utenfor kommunekassen. Norske kommuner har stor frihet til å etablere datterselskaper og velge rettssubjekt. Fra 1997 til 2007 ble antallet kommunale selskap tredoblet, og antallet fortsetter å øke, men i lavere takt (Bjørnsen, Klausen & Winsvold, 2013). Alle landets kommuner er medeier i ett eller flere interkommunale selskap, og i 2016 var det registrert 217 kommunale foretak som er fordelt på 136 kommuner (BDO & Agenda Kaupang, 2016). Store deler av kommunens tjenesteproduksjon skjer altså utenfor kommunekassen, og disse selskapene omsetter for store verdier.

Som en følge av at kommunene har fått flere oppgaver og organiseringen av kommunal virksomhet har endret seg, er det økende bekymring for at man ikke har kontroll over samlede ressurser som kommunen disponerer. I den gamle Kommuneloven fra 1992 er kommunen som rettssubjekt delt opp i flere regnskapsenheter, der det kun kreves ett regnskap for hver regnskapsenhet. Den nye kommuneloven har krav om å utarbeide et samlet regnskap for kommunen som juridisk enhet fra og med regnskapsåret 2020.

Norsk kommuneregnskap har særegenheter som tidligere har blitt kritisert i forskningslitteratur (Mellempvik, Bourmistrov, Mauland & Stemland, 2000). I denne oppgaven ønsker vi derfor å ta for oss bakgrunnen for hvorfor et konsolidert regnskap for kommunene bør utarbeides, og hvem som er brukerne av et slikt regnskap. Vi vil også se nærmere på hvordan det konsoliderte regnskapet bør utarbeides og hvilken nytte det vil gi. I neste delkapittel skal vi presentere problemstillingen vår samt tre forskningsspørsmål som skal belyse vår hovedproblemstilling.

## 1.2 Problemstilling og forskningsspørsmål

På bakgrunn av temaet vi har gjort rede for i de foregående delkapitlene har vi definert følgende problemstilling:

*Hvordan anvendes konsolideringsbegrepet i kommuneregnskapet?*



*Figur 1: Studiens forskningsmodell: Illustrasjon av sammenhengen mellom interessenter i kommunal sektor, konsolideringsteori og anvendelsen av regnskapsregler. Kilde: Egenkomponert.*

For å besvare problemstillingen vil vi ta utgangspunkt i figur 1 ved å studere sammenhengen mellom kommunal sektor, konsolideringsteori og anvendelsen av regnskapsinformasjon. For å gjøre dette har vi i tillegg utarbeidet tre forskningsspørsmål:

- 1. Hvilke interesser ligger i utvikling av konsolideringsbegrepet i kommuneregnskapet?*
- 2. Hvilke metoder for konsolidering anvendes og for hvilke formål?*
- 3. Hvilke utfordringer og potensiell nytte har regnskapsbrukerne knyttet til konsolidert informasjon?*

Forskingsspørsmål 1 er knyttet opp mot brukerne av det konsoliderte regnskapet, normgiver for regnskapet og hvem som benytter seg av regnskapet. For å svare på dette forskningsspørsmålet vil vi identifisere brukerne av det konsoliderte regnskapet gjennom intervjuer av aktuelle personer, samt at vi vil studere høringsvar. Ulike dokumenter og

rapporter vil også hjelpe oss å finne ut hvem som ønsker å benytte seg av konsolidert informasjon. Vi vil også benytte tidligere forskning på interessentteorien og teoretisk litteratur for å knytte dette opp mot våre empiriske funn.

Forskningsspørsmål 2 omhandler metoder og teknikker for konsolidering. Vi ønsker å undersøke hvordan konsolideringen skal gjennomføres ved å se på ulike teknikker for konsolidering, hvilke enheter som skal konsolideres og for hvilket formål. Dette vil vi gjøre ved å studere lover og standarder, samt undersøke høringssvar til lover og forskrifter. Vi vil også gjennomføre intervjuer med regnskapssjefer i ulike kommuner og andre med relevante stillinger for å undersøke forskjellige synspunkter. I tillegg vil vi også studere tidligere årsrapporter fra kommuner som har utarbeidet konsolidert informasjon før det nye lovkravet har tredd i kraft. Våre empiriske funn vil bli knyttet opp mot konsolideringsteori og tidligere relevant forskning.

Forskningsspørsmål 3 er knyttet til nytte og utfordringer konsolidert informasjon kan gi regnskapsbrukerne. Vi vil undersøke hva informantene mener formålet er med konsolidert informasjon og hvilke konsekvenser innføringen av den nye loven vil bringe. I tillegg vil vi belyse spørsmålet ved å undersøke høringssvar. Tidligere forskning på hva som er formålet med regnskapet, samt beslutningsnytte og kvalitetskrav vil bli sammenlignet med våre empiriske funn.

### 1.3 Oppgavens avgrensning

Denne oppgaven vil avgrenses til å handle om konsolidert regnskap for norske kommuner. I teorikapitlet vil konsolideringsmetode for andre land bli presentert, for å gi et grunnlag for å sammenligne konsolideringsmetode i Norge mot andre land. Vi vil ikke gå i dybden på hvilke teknikker som brukes i andre land.

## 1.4 Oppgavens oppbygning



*Figur 2: Oppgavens struktur. Kilde: Egenkomponert.*

Oppgaven har seks hovedkapitler. I figur 2 presenterer vi oppgavens struktur. Første kapittel er innledningskapittel der vi aktualiserer tema, presenterer problemstilling og tilhørende forskningsspørsmål. Oppgavens avgrensning og oppbygging inngår også i innledningskapittelet.

Det teoretiske rammeverket presenteres i kapittel 2. Denne delen er delt inn i tre hovedtema; interessentteori, konsolideringsteori og formål med regnskapet.

Metodekapittelet er i kapittel 3, her tar vi for oss valg av metode og hvordan vi har arbeidet gjennom datainnsamling. Her vil vi presentere informanter og intervju. Videre vil vi også presentere informasjon om hvordan vi har gjennomført dokumentstudiet. Til slutt i kapittelet evaluerer vi kvaliteten av undersøkelsen gjennom begrepene pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og bekreftbarhet.

I kapittel 4 presenterer vi oppgavens kontekst og empiriske funn. Her vil vi først presentere bakgrunn for den nye lovbestemmelsen om konsolidert regnskap, deretter generelt om kommuneregnskapets utforming og prinsipper. Videre vil vi presentere empiriske funn som relaterer seg til de tre ulike forskningsspørsmålene våre.

I kapittel 5 foretar vi analyse av empiri opp mot den teoretiske referanserammen. I kapittel 6 besvarer vi problemstillingen vår, drøfter svakheter med oppgaven og foreslår videre forskning.

## 2.0 Teoretisk rammeverk

Denne delen av oppgaven vil ta for seg oppgavens teoretiske rammeverk. Oppgaven er delt inn i de tre ulike forskningstemaene våre: interessenteori, konsolideringsteori og formål med regnskapet. Vi vil begynne med å presentere interessentene til regnskapet. Deretter vil vi ta for oss konsolideringsteori og teori tilknyttet formål med regnskapet.

### 2.1 Interessenteori

I dette kapitlet fokuserer vi på det første forskningsspørsmålet. Vi vil presentere interessenter til kommuneregnskapet og hvem som fremmer interessen for det konsoliderte regnskapet. Deretter vil vi se nærmere på ulike tilnærminger til interessenteorien.

Vi har i denne oppgaven valgt å bruke begrepet interessent for det engelske ordet “stakeholder”. Offentlig sektor kan kjennetegnes ved å være kompleks med mange interessenter, med ulikt behov for informasjon og forskjellige mål tilknyttet de ulike interessentene (Flak & Dertz, 2005). Politikere og ledelsen i selskap i offentlig sektor produserer varer og tjenester basert på tillit fra innbyggere. Samfunnet trenger derfor mer kunnskap om styring av selskaper i offentlig sektor. Separert presentasjon av regnskapet til de ulike selskapene i offentlig sektor, bidrar til å redusere graden av “accountability” og beslutningsnyttens av regnskapene (Bisogno, Santis & Tommasetti, 2015). “Accountability” kan på norsk betegnes som responderingsplikt (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015).

Interessenteorien er et nyttig verktøy som støtter hvorfor konsolidert årsregnskap er viktig når det gjelder responderingsplikt. Det konsoliderte årsregnskapet bidrar til å øke responderingsplikten gjennom mer fullstendig finansiell informasjon til både interne og eksterne interessenter (Bisogno et al., 2015). Interessenteorien er viktig for denne oppgaven fordi den er med å belyse den komplekse sammensetningen av interessenter for kommuneregnskapet. Først vil vi beskrive hva interessenteorien innebærer, og hva en interessent er.

Interessenteorien oppsto som et alternativ til det tradisjonelle synet på selskapsvirksomhet og har etter hvert fått en solid plass i litteraturen. Tradisjonelt sett var rollen til en bedrift å skape verdi for aksjonærene og øke deres profitt (Friedman, 1970). For å kunne identifisere interessentene av regnskapet, har vi tatt utgangspunkt i Freemans (1984)(s.46) definisjon av interessenter:

*“Enhver gruppe eller individ som kan påvirke eller blir påvirket av organisasjonenes mål”*

Definisjonen gjaldt i utgangspunktet for private selskap. Definisjonen har blitt kritisert for å inkludere for mange interessenter, siden i teorien kan mange oppfattes som interessenter etter definisjonen. Den inkluderer ikke bare primære interessenter, men også sekundære interessenter og viser at det er flere som bør tas hensyn til ved beslutningstaking, siden disse interessentene også har en legitim interesse. Tidligere var fokuset i større grad på aksjonærene, men det er flere viktige interessenter som kan påvirke et selskap. Det gjelder også tilsvarende for kommunen som enhet, selv om det i offentlig sektor ikke er et ensidig fokus på det økonomiske aspektet ved å drive en virksomhet, men også fokus på sosial nytte (Flak et al., 2009). Et element ved teorien er å forsøke å forstå organisasjonen og miljøet rundt organisasjon. Det kan være til hjelp for å forstå hvordan en kan skape størst mulig verdiskapning (Mitchell, Agle & Wood, 1997).

En mer moderne definisjon av en interessent er presentert av Crane & Matten.

*“Et individ eller en gruppe som i en kontekst eller i en spesiell situasjon påvirkes, gjennom å enten få fordeler eller ulemper fra selskapets handlinger”* (Crane & Matten, 2016 s.59).

Ved å jobbe effektivt med interessenter kan bedrifters ytelse bli bedre, og de kan levere bedre tjenester. Fornøyde interessenter er enklere å samarbeide med og bidrar med mer informasjon, og på den måten kan selskap øke sin verdiskapning (Rothaermel, 2019). Ifølge Flak & Dertz (2005) er det et problem at hvem som er sluttbruker av informasjon om ytelse i det offentlige generelt er viet lite tid.

Identifisering av hva som skal være den rapporterende enheten av det konsoliderte regnskapet avhenger av området som er av økonomisk interesse for interessentene. Interessentene har ulike behov for regnskapsinformasjon, og har mulighet til å påvirke hvilken informasjon som skal presenteres og hvordan. En interessent som er ansett å være primærbrukeren av regnskapet har derfor mulighet til å påvirke regnskapsmessige problemstillinger som verdsettelse og rapportering, men også definisjonen av regnskapsenheten (Grossi & Tagesson, 2007). Vi vil videre fokusere på interessenter til kommuneregnskapet.

### 2.1.1 Interessenter i kommunen

Vi vil nå presentere Donaldson og Preston (1995) tre tilnærminger til interessentteorien; deskriptiv, instrumentell og normativ.

Den deskriptive teorien forsøker å forklare hvorfor og hvordan selskaper tar hensyn til interessentene og deres beste (Crane & Matten, 2016). Deskriptiv interessentteori brukes til å beskrive selskapet, hvem man samarbeider med og konkurrerer mot. Modellen kan også fungere som et rammeverk for å teste empiriske påstander som er relevante for interessentene (Donaldson & Preston, 1995). I kommunen kan den deskriptive teorien altså benyttes til å beskrive kommunen og hvem man samarbeider med. Det er naturlig å tenke seg at det ikke er den største konkurransen mellom kommunene hvis man sammenligner med konkurransen i privat sektor. Aktuelle samarbeidspartnere kan fortsatt være private bedrifter som leverer tjenester til det offentlige, eller egne aksjeselskap.

Interessentteorien er også instrumentell. Det innebærer at teorien forsøker å besvare spørsmålet om hvorfor det er en fordel for selskap å ta hensyn til interessentene (Crane & Matten, 2016). For å besvare spørsmålet etableres et rammeverk for å identifisere sammenheng mellom interessentstyring og oppnåelse av målene til bedriften. Disse målene kan for eksempel være vekst og resultat (Donaldson & Preston, 1995).

Normativ interessentteori forsøker å skape en begrunnelse til hvorfor selskaper skal ta hensyn til interessentene (Crane & Matten, 2016). Det innebærer at den brukes til å analyse og tolke bedriftens funksjon, herunder identifisere retningslinjene for drift og ledelse av bedriften. Den normative teorien er kjernen i interessentteorien (Donaldson & Preston, 1995).

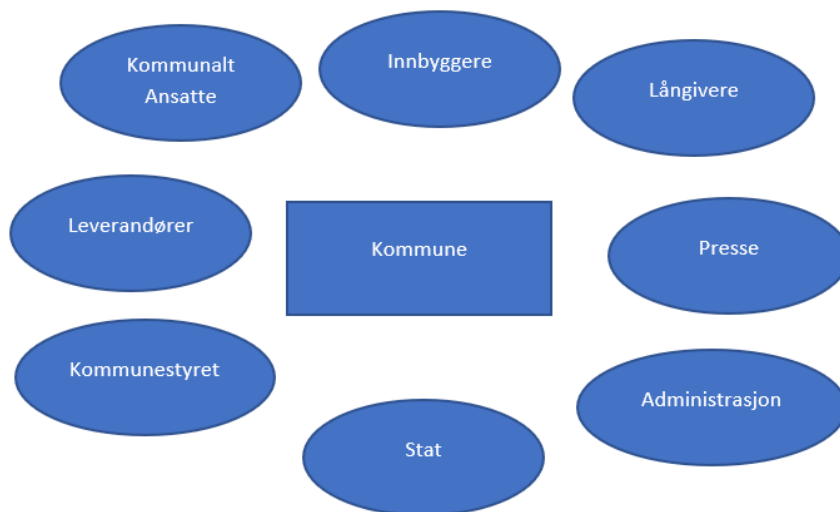
Mange kommuner er mer komplekse med mange ulike mål og det kan være problemer med måling og beslutningstaking (Flak et al., 2009). I kommunen er noen av interessentene mer direkte involvert, slik som for eksempel ansatte, men innbyggerne påvirkes også av beslutningene som blir tatt i stor grad. Politikere er viktige brukere av kommuneregnskapet. Indirekte påvirkes også bedrifter i kommunen og staten av beslutningene som tas i kommunestyret.

Som vi tidligere har forsøkt å belyse er det altså mange interessenter til kommuneregnskapet. Ifølge Mitchell, Agle & Wood (1997) kan man sortere ut de viktigste interessentene ved å gjennomgå makt, legitimitet og evne til å realisere mål. For å definere de viktigste interessentene har man tre kategorier som utgangspunkt:



1. Makt. Interessentens mulighet for å påvirke organisasjonens handlinger.
2. Legitimitet. Om organisasjonen ser interessentens handlinger som passende og ønskelige.
3. Handlekraft. Interessentens evne til å realisere mål for bedriften.

Ledere vil fokusere på de interessentene som har makt, legitimitet og handlekraft. De interessentene som bare innehar en av disse egenskapene vil bli sett på som mindre viktige enn andre interessenter. Interessentene som innehar to eller tre av disse egenskapene vil bli sett som moderat viktige. De viktigste interessentene er de som innehar alle disse tre egenskapene (Crane & Matten, 2016).



*Figur 3: Interessenter i kommunen. Kilde: Jones & Pendlebury (2000) og egenkomponert.*

Jones & Pendlebury (2000) identifiserte ti brukergrupper og i figuren over er noen av disse trukket frem. I vår figur 3 har vi valgt å ekskludere gebyrbetalere, da det er innbyggere som betaler ulike gebyr til kommunen. I tillegg har vi lagt til presse som en interessent i kommunen. Som hovedbruker har vi kommunestyret og politikere. Kommunen differensierer seg fra private selskap, både gjennom hvordan den organiseres og hvordan den driftes. Andre aktuelle brukergrupper er også selskap i kommunen som for eksempel aksjeselskap. Mellempvik et al. (2000) definerer tre viktige regnskapsbrukere som politikere, staten og kommuneadministrasjon.

Politikere er en sentral interessentgruppe som tar beslutninger på vegne av befolkningen. De anvender kommuneregnskapet til kontroll og beslutningsformål. Mellempvik et al. (2000)

problematiserer at en så sentral gruppe av interessenter ikke har bedre muligheter til å påvirke regnskapsstandarder og være med å utarbeide løsninger.

Staten innehar en sentral rolle som interessent, fordi staten mottar årsregnskapene som utarbeides av kommunene. De har behov for regnskapsinformasjon for å følge med på ressursbruk og sammenligne mellom de ulike kommunene. Kommunene står for store deler av produksjon av velferdstjenester i Norge. Staten har både behov for informasjon, men er også den som utarbeider regnskapsstandardene. Siden staten både er normgiver og bruker av regnskapet, kan det føre til at andre interessenter blir nedprioritert. Ved å øke sammenlignbarheten mellom kommunene vil det være med å redusere statens kostnader (Mellempvik et al., 2000).

Kommuneadministrasjonen er også en viktig interessentgruppe fordi de både produserer og er en intern interessent til regnskapet. De er viktige for å kunne tilby gode tjenester i kommunen. De skal også føre kontroll med informasjon og er et viktig instrument i tjenesteyting (Mellempvik et al., 2000).

Interessentene har ulike egenskaper og benytter seg dermed av regnskapet på ulike måter. Det er derfor mulig å snakke om to grupper av interessenter; legmenn og eksperter. Legmenn har kun overfladisk kunnskap om økonomi, mens eksperter har en dypere forståelse innenfor området. De ulike gruppene har ulik kunnskap, noe som gjør at måten de anvender kunnskap på blir annerledes. Staten og administrasjonen består gjerne av eksperter, mens politikere gjerne er legmenn, som ikke innehar samme type kompetanse (Mellempvik et al., 2000). Dermed har de ulike brukerne ulik grad av kompetanse og derav ulik bruk av regnskapet.

### 2.1.2 Oppsummering

I dette kapitlet har vi presentert interessentteori og interessenter til kommuneregnskapet. Interessentteorien er viktig fordi den er med på å belyse at det er mange ulike interessenter til regnskapet og at disse har ulike behov og kompetanse. Vi har definert viktige interessenter til å være kommunestyret og politikere, staten og kommuneadministrasjonen. En interessent som har mulighet til påvirkning av rapportering og regnskapsmessige problemstillinger anses å være hovedbruker av regnskapet (Grossi & Tageson, 2007). Gjennom å benytte seg av makt, legitimitet og evne til å realisere mål, kan man definere de viktigste interessentene (Mitchell et al., 1997). Vi vil videre presentere konsolideringsteori og ulike metoder for konsolidering.

## 2.2 Konsolideringsteori

I dette kapitlet vil vi ta for oss det teoretiske rammeverket knyttet til ulike metoder som konsolidering. Vi vil gå nærmere inn på ulike tilnærminger til konsolidering, samt hvilke konsolideringsmetoder som benyttes internasjonalt og i andre land.

### 2.2.1 Tilnærminger til konsolidering

Forskere har i litteraturen undersøkt relevansen og nytten av konsolidert årsregnskap i offentlig sektor og om det er nyttig for interessenter. Funnene viser at et konsolidert årsregnskap støtter effektivitet, ærlighet og responderingsplikt for både interne og eksterne brukere, samtidig som det gir et klart økonomisk bilde av hele kommunen. Dette betyr at både politikere, avdelingsledere, ansatte, innbyggere, skattebetalere og leverandører får muligheten til å se et klart økonomisk bilde av kommunen gjennom et konsolidert årsregnskap (Santis, Grossi & Bisogno, 2018).

Et konsolidert årsregnskap vil skape et grunnlag for å ta bedre beslutninger samt øke responderingsplikten (Grossi & Pepe, 2009). Regnskapet er en kontrollform for oppfølging av resultater og agenten bruker regnskapet til å forklare seg til prinsipalen. Det å måtte rapportere om ens handlinger er kjernen i responderingsplikt (Gilberg & Gårseth-Nesbakk, 2019).

Som følge av økt behov for finansiell og politisk responderingsplikt, kreves det et bredere og mer fullstendig regnskapssystem. Konsolidert finansiell rapportering er en mekanisme som slår sammen og justerer finansiell data til et sett data. Formålet er å gi finansiell informasjon om en gruppe enheter som én enhet, for å reflektere at disse opererer som en samlet enhet (Wise, 2006). Schroeder, McCullers og Clarke (1987) omtaler denne enheten som en “fiktiv økonomisk enhet under felles retning eller kontroll av en dominant enhet”.

Innen konsolideringsteori kan et konsernregnskap i privat sektor bli utarbeidet på ulike måter. *Eierteori* (proprietary theory) ser på en enhet som en forlengelse av eierne, altså at det er ingen forskjell på eierne og enheten. Etter denne teorien brukes pro-rata konsolidering for å illustrere prosenten av eiendeler og gjeld som foretaket har eierrettighetene på i regnskapet (Bisogno et al., 2015).

*Enhetsteorien* (entity theory) er perspektivet til enheten selv, der enheten er adskilt fra eierne. Det konsoliderte regnskapet er basert på de økonomiske aktivitetene til foretaket, sett fra

synspunktet til foretaket. Det innebærer at minoritetsinteresser og selskaper kontrollert av enheten skal presenteres som en del av enhetens egenkapital. Enhetsteorien er ansett som grunnleggende for et moderne regnskap, spesielt i offentlig sektor (Bisogno et al., 2015).

Fra et metodisk synspunkt blir full konsolideringsmetode tatt i bruk gjennom *morselskapsteorien* (parent company theory). Ifølge denne teorien har en enhet mandat til å kontrollere sine datterselskap. Det vil si alle eiendeler og all gjeld som datterselskapene innehar, og ikke bare en forholdsmessig andel. Selv om minoritetsinteressene blir sett på som utenforstående interesser, blir minoritetsinteresser likevel representert i det konsoliderte regnskapet. I den konsoliderte balansen blir netto eiendeler til minoritetsinteressen presentert som en forpliktelse, mens det konsoliderte resultatregnskapet viser resultat som kan henføres til minoritetsinteressene (Bisogno et al., 2015).

#### *2.2.1.1 IPSASBs tilnærming til konsolidering*

International Public Sector Standards Board (IPSASB) er et uavhengig, standardsettende organ som er ansvarlig for IPSAS-standardene. Standardene er brukt til å utarbeide regnskap av enheter i offentlig sektor verden over. IPSAS har brukt IFRS som grunnlag for å utvikle standardene for offentlig sektor, noe som medfører signifikante likheter mellom de to standardsettene (Grossi & Steccolini, 2015).

I IPSAS 35 Consolidated Financial Statements punkt 20 defineres kontroll over en annen enhet etter tre kumulative vilkår. I IFRS 10 paragraf 10.7 defineres kontrollbegrepet med de samme kumulative vilkårene. Vilrårene er listet opp i punkt a) til c) og illustrert i figur 4:

- a) Makt over enheten som det er investert i;*
- b) er eksponert for eller har rettigheter til variabel avkastning fra sitt engasjement i enheten som det er investert i; og*
- c) har muligheten til å bruke sin makt over enheten som det er investert i til å påvirke beløpet for sin avkastning.*



*Figur 4: Kontrollbegrepet i IPSAS 35. Kilde: Egenkomponert.*

Anvendelse av konsolideringsregler fra privat sektor i offentlig sektor kan være problematisk (Grossi & Steccolini, 2015). IPSASB har på kort tid utviklet regnskapsstandarder for offentlig sektor ved å basere seg på IFRS. Denne tilnærmingen kan ha ført til at spesifikasjoner i offentlig sektor knyttet til konsolidert regnskap blir oversett. Grossi og Steccolini (2015) har gjennomført en analyse av de første tilfellene av frivillig konsolidering i italienske kommuner. Funnene viser at ved å anvende IPSAS når det konsoliderte regnskapet skal utarbeides, har ført til at leverandører av tjenester til kommunen som ikke formelt er av kommunens eierskap, blir ekskludert fra det konsoliderte regnskapet. Dette skjer til tross for at leverandøren har et svært relevant finansielt og kontraktmessig forhold til kommunen. På denne måten vil ikke det konsoliderte regnskapet vise et tilstrekkelig bilde av kommunens ansvar og risiko.

Enheter i offentlig sektor har ulike juridiske former. For å ta hensyn til mangfoldet er det nødvendig å ha et bredere syn på hva som skal være rapporteringsenheten ved å vurdere alternative kontrollformer. Grossi og Steccolini (2015) mener derfor ut fra sine funn at å definere rapporteringsenheten ut fra privatorientert tilnærming ikke øker responderingsplikten.

### 2.2.2 Konsolideringsområdet

Et av hovedproblemene med å utarbeide et konsolidert regnskap er å definere et passende konsolideringsområde (Bisogno et al., 2015). Grossi og Steccolini (2015) mener kriteriene for konsolideringsområdet ikke bør baseres på kriteriene fra privat sektor. I de kommende avsnittene vil vi presentere ulike tilnærminger for å definere konsolideringsområdet for enheter i offentlig sektor.

#### 2.2.2.1 Kontrolltilnærmingen

Konsolideringsområdet kan bli definert i henhold til kontrolltilnærmingen, der den fremste idéen er at det konsoliderte regnskapet skal gi informasjon som en støtte for beslutningsprosessen. Kontrollbegrepet innebærer en kontrollerende virksomhets evne til å styre beslutningsprosesser til andre kontrollerte enheter for å oppnå fordeler ved sine egne aktiviteter (Bisogno et al., 2015).

Det er omdiskutert om kontrolltilnærmingen er passende som utgangspunkt for konsolidering i offentlig sektor. I privat sektor vil kontrolltilnærmingen anses som passende da den tar hensyn til investorers behov for informasjon. Forskere mener definisjonen av kontroll bør modifiseres for å kunne tilpasses kompleksiteten i offentlig sektor (Grossi & Tagesson, 2007). I offentlig sektor bør ikke kontrollkriteriet være basert på de samme kriteriene som er brukt i privat sektor. Noen kommunale foretak eller offentlige etater har ikke autonom status, men myndighetene vil også kunne styre noen organisasjoner uten eierforhold (Bisogno et al., 2015). For eksempel, i Italia finnes det et betydelig antall selskaper innen sosiale og kulturelle tjenester som henter viktige økonomiske ressurser fra det offentlige budsjettet gjennom kontraktsforhold til lokale myndigheter. Slike enheter oppfyller ikke definisjonen av kontroll i henhold til IPSAS, og disse tilfellene vil føre til at hele bildet av kommunalt ansvar blir redusert (Bisogno et al., 2015).

I litteraturen er det debatt rundt hvilke enheter som skal inkluderes i det konsoliderte regnskapet i offentlig sektor, det vil si konsolideringsområdet (Santis et al., 2018). IPSAS bruker begrepet “økonomisk enhet” for å identifisere konsolideringsområdet. En økonomisk enhet defineres som “en gruppe enheter som omfatter den kontrollerende enheten og de kontrollerte enhetene” i IPSAS 35 punkt 16. Det vil si at på internasjonalt nivå definerer IPSAS 35 konsolidering i henhold til kontrolltilnærmingen. Denne tilnærmingen er i henhold til morselskapsteori som innebærer at en enhet har makten til å kontrollere dens datterselskap og alle dens eiendeler og gjeld.

#### *2.2.2.2 Budsjetttilnærmingen*

Et alternativ til kontrolltilnærmingen er budsjetttilnærmingen. Budsjetttilnærmingen inkluderer alt som påvirkes av det offentliges innflytelse, noe som innebærer at regnskapsstandardene er tilpasset for å ta hensyn til særtrekk ved offentlig sektor. Budsjettperspektivet baserer seg på at det konsoliderte regnskapet skal inkludere alle enheter som får finansiell støtte fra staten. På denne måten blir det lettere å sammenligne ulike offentlige aktiviteter på ulike nivå opp mot budsjettet (Bisogno et al., 2015).

Det går frem av IPSAS-standardene at budsjetttilnærmingen for generelle formål ikke er egnet for finansiell rapportering. I en studie gjennomført av Bisogno et al., (2015) ble høringssvarene til et utkast av en ny IPSAS-standard om konsolidert regnskap analysert. I høringssvarene fremkommer det at noen av respondentene mener målet med et konsolidert regnskap bør være responderingsplikt. Implisitt betyr dette at å bruke budsjetttilnærmingen for å bestemme konsolideringsområdet gjør informasjonen i det konsoliderte regnskapet relevant for budsjettvedtakene. Funnene viser derfor at hvis målet med det konsoliderte regnskapet er å gi et globalt bilde av de økonomiske forholdene til en kommune ved å fokusere på budsjetter og resultat, bør det konsoliderte regnskapet uten tvil inkludere enheter i henhold til budsjetttilnærmingen. Dette er enheter som er vesentlig finansiert av offentlige penger og som utøver funksjoner av offentlig art.

#### *2.2.2.3 Statistikktilnærmingen (Statistical perspective)*

Etter statistikktilnærmingen konsolideres alle nivåer av myndighet i statlig sektor, uavhengig av kontroll, men med aggregering av statistisk data som hovedmålet. Tilnærmingen har likheter med System of National Accounts, som har som hovedmål å gi makroøkonomisk informasjon om de forskjellige sektorene i et lands økonomi. Statistikktilnærmingen vil derfor utarbeide et konsolidert regnskap som i stor grad gir samme informasjon som allerede er gitt av Government Finance Statistics (Bisogno et al., 2015). I Norge vil dette tilsvare Statistisk sentralbyrå, herunder KOSTRA.

#### *2.2.2.4 Organisatorisk og juridisk tilnærming (organizational and legal perspective)*

Organisatorisk og juridisk tilnærming til konsolidering identifiserer konsolideringsområdet i samsvar med organisasjonsstrukturen som er gitt av lovgivning. Det innebærer at alle enheter i offentlig sektor som er juridisk avhengig av en annen overordnet enhet må inkluderes i det konsoliderte regnskapet (Bisogno et al., 2015). Tilnærmingen kan løse en del praktiske problemer ved at det for eksempel kan pålegges de samme regnskapsreglene. Hvis det ikke er

en klar sammenhengende organisasjonslovgivning kan det likevel oppstå flere problemer (Bisogno et al., 2015).

#### 2.2.2.5 Risikotilnærmingen

Risikotilnærmingen innebærer at alle enhetene som forårsaker en økonomisk risiko for myndighetene skal inkluderes i det konsoliderte regnskapet. Risikotilnærmingen har derfor en utvidet grense for gruppen som skal konsolideres. Det er likevel ikke lett å definere hva som er økonomisk risiko, da det avhenger av hvilken kategori interessentene til det konsoliderte regnskapet tilhører. Det er også en utfordring å innføre de samme regnskapsprinsippene i alle enhetene som skal inngå i det konsoliderte regnskapet (Bisogno et al., 2015).

#### 2.2.3 Konsolidering i offentlig sektor i andre land

Gjennom sin artikkel har Grossi & Pepe (2009) analysert konsoliderte årsrapporter fra offentlig sektor i Sverige, Storbritannia, USA, Canada, New Zealand og Australia. Gjennom sitt arbeid har de funnet likheter og ulikheter i landenes ulike tilnærminger til den konsoliderte årsrapporten, i tillegg til å utrede internasjonale trender og analyse av IPSASB.

I 1998 ble et standardsettende organ, Swedish Council for Municipal Accounting (SCMA), opprettet i Sverige. SCMA har ansvaret for utvikling og tolkning av regnskapsstandarder for kommunal sektor og har utarbeidet RKR 8.1 som regulerer konsolidering for kommuner og fylkesting. Standarden tar utgangspunkt i kontrollkriteriet for å definere omfanget av konsolidering der det på lokalt nivå betyr at kriteriet for kontroll er oppfylt når eierforholdet er minst 20%, eller hvis et kommunalt selskap påvirker kommuneøkonomien (Grossi & Pepe, 2009).

I Canada har Public Sector Accounting Board (PSAB) vært standardsettende organ siden 2004 og lager standarder for hele Canadas offentlige sektor. I standarden PS 1300 defineres konsolideringsområdet ut fra kontrollkriteriet. PSAB definerer kontroll som “makt til å styre de finansielle og operasjonelle retningslinjene til en annen organisasjon, med forventede fordeler eller risiko for tap som resultat styringen av den andre organisasjonens aktiviteter” (Grossi & Pepe, 2009).

I Storbritannia skal statskassen konsolidere i henhold til offentlig art og økonomisk avhengighet. På avdelingsnivå er omfanget av konsolidering definert i to trinn. Et minimumskrav er budsjettkontrollkriteriet eller FReM's liste av avdelingsregnskapsgrenser, i



tillegg til kontrollkriteriet fra IAS 27. På lokalt nivå krever lokale myndigheter å følge gjeldende regnskapspraksis og overholde anbefalingen for “The code of practice on Local Authority Accounting”. Denne regelen er fra 2010 basert på IFRS (Grossi & Pepe, 2009).

Australia refererer til både kontrollkriteriet og finansiell responderingsplikt for å bestemme hvilke enheter som skal konsolideres. I standarden AASB 127 defineres kontroll som makten til å styre de finansielle og operasjonelle retningslinjene til en enhet for å oppnå fordeler fra dens aktiviteter. Når konsolideringsområdet defineres, vurderes den kontrollerende enhetens evne til å distribuere ressursene under sin kontroll. En enhets evne til å operere til fordel for en kontrollerende enhet er et sentralt kjennetegn ved en gruppe, og hvis en enhet er forhindret fra å operere til fordel for kontrollerende enhet, vil den ikke bli inkludert i konsernet (Grossi & Pepe, 2009).

I USA er det Governmental Accounting Standards Board (GASB) som setter standarder for offentlig sektor på kommunalt nivå. Standarden GASP No. 14 ‘Financial Reporting Entity’ er basert på konseptet finansiell responderingsplikt. Begrepet innebærer at en kommunal enhet har finansiell responderingsplikt hvis enheten har et stemmeberettiget flertall, og er dermed i stand til å pålegge organisasjonen sin vilje, eller hvis organisasjonen har potensiale for å gi økonomiske fordeler eller byrder til den kommunale enheten (Grossi & Pepe, 2009).

En analyse av de standardsettende organene, konsolideringsreglene, regnskapsregler og kriteriene for området som skal konsolideres viser at det ikke er en betydelig forskjell mellom de ulike standardene eller konsolideringskriteriene. Likevel tolkes kontrollkriteriet subjektivt når området for konsolidering bestemmes (Grossi & Pepe, 2009).

#### 2.2.4 Oppsummering

I kapittel 2.2 har vi presentert konsolideringsteori og ulike tilnærminger til konsolidering. Et konsolidert regnskap skal gi finansiell informasjon om en gruppe enheter, presentert som én økonomisk enhet. Konsolideringsområdet kan være definert ut fra kontrolltilnærmingen, budsjetttilnærmingen, statistikktilnærmingen, risikotilnærmingen eller organisatorisk og juridisk tilnærming. Internasjonalt er konsolideringsområdet definert etter kontrolltilnærmingen som i stor grad er basert på IFRS.

I neste kapittel vil vi presentere teori knyttet til formålet med regnskapet.

## 2.3 Formål med regnskapet

Informasjonen som fremkommer i dette kapitlet, relaterer seg til forskningsspørsmål 3 og nytten og utfordringer ved regnskapet. Vi vil først presentere formål med kommuneregnskapet og litt om hvordan det brukes. Til slutt vil vi gå inn på beslutningsnytte og hvordan man kan måle kvaliteten til regnskapet gjennom ulike kvalitetskrav.

### 2.3.1 Formålet med kommuneregnskapet

Kommunens målsetning er å tilby innbyggerne i kommunen best mulig tjenester innenfor de krav som er i lovverk og de finansielle rammene som eksisterer i kommunen. Overordnet er formålet med regnskapet å gi nyttig informasjon til brukerne av regnskapet (Engelsåstrø, 2015). For å gi nyttig informasjon må man ha kunnskap om hvem brukerne av regnskapet er og hva som gir disse beslutningsnytte. Målet for kommuneregnskapet er altså å gi best mulig tjenester, til en lavest mulig pris til innbyggerne i kommunen. Tjenestene som kommunene kan tilby avhenger av god planlegging og en langsiktig tankegang (Engelsåstrø, 2015).

Gjennom de overordnede målene for økonomiforvaltning bør regnskapet gi brukerne informasjon vedrørende bevilgningskontroll, effektivitet og bærekraftig økonomisk utvikling. Bevilgningskontroll innebærer å vise sammenhengen mellom tilgang og bruk av midler. Effektivitet vil si å benytte kostnader som grunnlag for å vurdere måloppnåelse. Bærekraftig økonomisk utvikling handler om å vise kommunens forutsetninger for å gjøre opp kortsiktige og langsiktige forpliktelser (Engelsåstrø, 2015). En av grunntankene bak bærekraftig økonomisk utvikling innebærer er at formuen skal holdes vedlike og kunne overleveres til neste generasjon, gjerne omtalt som formuesbevaringsprinsippet, som vi senere i oppgaven vil komme nærmere inn på.

Regnskapet skal sikre relevant informasjon til beslutnings- og kontrollformål. De ulike brukerne av regnskapet krever forskjellig informasjon. Skal brukerne få beslutningsnyttig informasjon, må vi ha identifisert hvem brukerne av regnskapet er (Kvifte & Johnsen, 2015). Brukerne av kommuneregnskapet varierer noe fra brukerne i private virksomheter. En utfordring med at det er mange ulike brukergrupper, er at disse innehar ulik grad av kompetanse og at hva som er beslutningsnyttig informasjon kan variere mellom ulike regnskapsbrukere (Kvifte & Johnsen, 2015).

### 2.3.2 Beslutningsnytte & kvalitetskrav

Ifølge FASB skal regnskapet gi brukerne nyttig informasjon og regnskapet skal være med å gi beslutningsnytte. For at informasjon skal være nyttig, må det også være relevant informasjon. Det innebærer at informasjonen skal kunne anvendes til kontroll og beslutningsformål (Kvifte & Johnsen, 2015). Når regnskapet kan benyttes til dette kan det være med å redusere usikkerheten tilknyttet beslutningstaking. Denne brukerorienterte regnskapstilnærmingen har vært dominerende gjennom de siste tiårene (Riahi-Belkaoui, 2004). Siden brukerne benytter seg av regnskapet på ulike måter, må det være oppbygd etter regnskapets formål og hvordan brukere benytter seg av dette (Aastvedt, 2010). Det betyr at regnskapet må tilpasses de ulike brukerne og hvilket informasjonsbehov disse har, slik at informasjon blir nyttig og anvendbar.

For at brukerne skal kunne ta gode beslutninger ut fra regnskapet, må kvalitetskravene være oppfylt. Kvalitetskravene består av forståelighet, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet. I det kommunale regnskapet er pålitelighet det viktigste kvalitetskravet (Engelsåstrø, 2015).

De primære kvalitetskravene i FASBs rammeverk fra 1980 er pålitelighet og relevans.

Pålitelighet innebærer at informasjon kan valideres, at den er verifiserbar og nøytral. Det vil si at den måler det den gir seg ut for å måle og at målemetoden er korrekt anvendt.

Verifiserbarhet beskriver hvor enige de ulike regskapsbrukerne er om de forskjellige postene i regnskapet og hvor objektive disse observasjonene er. Nøytralitet vil si at informasjonen ikke har blitt påvirket av forutinntatte meninger (Kvifte & Johnsen, 2015).

Informasjon har relevans hvis den har betydning for beslutningstakere i den aktuelle situasjonen. Det må ses i sammenheng med beslutningen som skal tas. Det betyr at dersom ny informasjon ikke påvirker beslutningen som skal tas, er den ikke relevant. Relevant informasjon gir tilbakemeldings- og predikasjonsverdi. Det innebærer at informasjon kan brukes til mer enn tilfeldige prognoser og at den kan brukes til å evaluere måloppnåelse (Kvifte & Johnsen, 2015). Relevans innebærer at informasjon gjør det mulig å ta beslutninger, fordi det gir en mulighet for å sammenligne ulike alternativer og utfallet av disse alternativene.

Forståelighet innebærer at informasjonen som presenteres må være forståelig for brukeren. Forståelighet blir av FASB omtalt som et viktig brukerspesifikt krav og avhenger både av egenskaper hos brukeren og kvaliteten ved informasjon. FASB forutsetter i sitt rammeverk at brukerne har en rimelig regnskapsforståelse og er villig til å studere informasjonen grundig

(Kvifte & Johnsen, 2015). Hvis informasjonen er forståelig, gir den beslutningsnytte for brukeren av regnskapet. Derimot hvis brukeren har problemer med å tolke og forstå informasjon, kan regnskapsdata bli oppfattet som lite relevant og ubrukelig (Mellempvik et al., 2000).

Sammenlignbarhet er et sekundært kvalitetskrav og knytter seg til kvaliteten på regnskapsinformasjonen. Den benyttes for å gi beslutningsnyttig informasjon. Den skal gi grunnlag for ulike sammenligner mellom to foretak og sammenligninger i ulike tidsperioder. Sammenlignbarhet krever at det benyttes en uniform og konsistent prinsipp anvendelse (Kvifte & Johnsen, 2015). Det innebærer at det er likhet mellom de prinsippene som anvendes, for samme type transaksjoner altså ensartethet. I tillegg må det benyttes like klassifisering av regnskapskontoer, regler og teknikker (Mellempvik et al., 2000).

Kvalitetskravene begrenses av at informasjonsnyttens må overstige kostnaden ved å frembringe informasjonen. Et problem er at kostnaden ofte er mer synlig enn nytten tilknyttet informasjonen. Informasjonen kan for eksempel være veldig relevant, men kostnadskrevede å fremstille. Nyttens ved informasjonen må overstige kostnaden ved å skaffe informasjon. I noen tilfeller er relevans og pålitelighet gjensidig utelukkende, det innebærer at informasjon ikke alltid kan være både relevant og pålitelig. Et annet moment er vesentlighetsvurderingen. Vesentlighetsvurderingen angir en terskel for regnskapsføring. Et problem her er hvorvidt informasjon kan være utelatt, fordi den ses på som uvesentlig, fordi det er for små beløp eller fordi den ikke er med å gi beslutningsnytte for regnskapsbrukeren (Kvifte & Johnsen, 2015).

### 2.3.3 Oppsummering

I kapittel 2.3 har vi tatt for oss teori tilknyttet forskningsspørsmål 3. Kommunen har som målsetting å gi en best mulig velferdsproduksjon innenfor lovverk og finansielt rammeverk i kommunen. Formålet med regnskapet er å gi nyttig informasjon til regnskapsbrukerne (Engelsåstrø, 2015). Vi har også presentert FASB (1980) kvalitetskrav til regnskapet, som vi senere vil benytte til å vurdere det konsoliderte regnskapet for kommuner. Kvalitetskravene er pålitelighet, relevans, sammenlignbarhet og forståelighet.

## 2.4 Oppsummering av teoretisk rammeverk

I kapittel 2 har vi gjort rede for det teoretiske rammeverket til vår studie. Vi har sett nærmere på hvilke interessenter litteraturen identifiserer som brukere av det kommunale regnskapet. Videre har vi gått inn på ulike konsolideringsmetoder som brukes for regnskap i offentlig sektor. Vi har også sett på måter å bedømme utfordringer og nytte ved anvendelse av et konsolidert regnskap, herunder kvalitetskrav til regnskapet. I figur 5 presenterer vi de viktigste teoretiske funnene under hvert forskningsspørsmål.



Figur 5: Studiens forskningsmodell: Teoretisk rammeverk. Kilde: Egenkomponert.

Litteraturen identifiserer hovedbrukere av det kommunale regnskapet til å være interessenter med mulighet til påvirkning av rapportering og regnskapsmessige problemstillinger. I figur 5 har vi tatt utgangspunkt i Mellempvik et al. (2000) som identifiserer de tre viktigste brukerne til å være politikere inkludert kommunestyret, staten og kommuneadministrasjonen.

Ulike konsolideringsmetoder diskuteres i litteraturen. Kontrolltilnærmingen, budsjetttilnærmingen, statistikktilnærmingen, risikotilnærmingen og organisatorisk og juridisk tilnærming er blant metodene som brukes for å definere konsolideringsområdet. Litteraturen viser også at ulike land benytter seg av forskjellige metoder.

Nytte og utfordringer ved anvendelse av konsolidert informasjon kan vurderes opp mot FASB (1980) kvalitetskrav til regnskapet. Vi vil videre benytte oss av disse som er

pålitelighet, relevans, sammenlignbarhet og forståelighet. Kvalitetskravene begrenses av at nytten må være større enn kostnaden ved å fremskaffe informasjon.

### 3. Metode

Formålet med dette kapittelet er å redegjøre for den metodiske fremgangsmåten vi har benyttet oss av i studien. Vi vil presentere det forskningsdesignet og forskningsstrategien som vi mener er mest hensiktsmessig for å besvare oppgavens problemstilling.

Videre vil vi presentere hvordan vi har gått frem under prosessen gjennom utvalgsriterier, informanter og intervjuprosessen. Vi vil også presentere dokumentstudiet som vi har gjennomført. Til slutt vil vi vurdere pålitelighet, troverdighet, bekreftbarhet og overførbarhet i forhold til vår oppgave.

Vi har gjennomført en kvalitativ undersøkelse med bruk av intervju, men vi har i tillegg benyttet oss av dokumentstudie som et supplement til intervjuene. Dette vil vi presentere nærmere i avsnittene under.

#### 3.1 Valg av metode

I vår oppgave har vi valgt å benytte kvalitativ metode. Det skilles mellom kvantitativ og kvalitativ metode i samfunnsvitenskapelige metode. Hovedforskjellen mellom metodene er hvordan data innsamles og hvordan data analyseres etter innsamling. Kvalitativ metode går mer i dybden og informasjon kan samles inn gjennom intervju, observasjon eller gruppeintervju. Vi mener derfor det er mer hensiktsmessig å benytte seg av kvalitativ metode fremfor kvantitativ, da den kvantitative metoden ikke gir mye rom for ekstra informasjon utover for eksempel spørreskjema. Kvalitativ metode er godt egnet for å undersøke fenomen som vi ikke kjenner spesielt godt og som det finnes lite forskning på (Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2011).

Innføring av konsolideringskravet i kommuneregnskapet er nytt for 2020 og det finnes derfor lite informasjon om hvilke konsekvenser det vil medføre. På grunnlag av dette har vi valgt å benytte oss av kvalitativ metode, da det er hensiktsmessig når temaet er gjort lite forskning på. Det er godt egnet å benytte seg av en eksplorativ tilnærming, som er nyttig når det er gjort lite tidligere forskning om temaet og som kan gi godt grunnlag for videre forskning. Det er

også passende hvis man ønsker økt forståelse for en problemstilling og kan føre til et skift av retning i undersøkelsen. Vi ønsker i tillegg å undersøke mulige konsekvenser av det nye konsolideringskravet. Vi vil videre presentere forskningsdesignet som vi har anvendt i oppgaven.

### 3.2 Forskningsdesign

Forskningsdesign er en overordnet plan for hvordan forskningen skal utarbeides og den tar også for seg hvordan problemstillingen skal besvares (Johannessen et al., 2011). Oppgavens problemstilling legger styring for forskningsdesignet (Jacobsen, 2005). Forskningsdesignet skal være til hjelp ved datainnsamling og en veiledning gjennom oppgaveskrivingen.

Vi har vurdert flere forskningsdesign som kan være aktuelle, fordi vi var usikre på hva som var passende. For eksempel kan grounded theory benyttes når man skal undersøke noe som det ikke finnes mye teori om fra før, og formålet er å utvikle en teori gjennom data som er samlet inn (Johannessen et al., 2011). Vår oppgave har ikke som hensikt å utvikle ny teori, så vi har ikke valgt å benytte denne metoden.

Et annet mulig forskningsdesign vi vurderte var fenomenologi. Det handler om å utforske, beskrive mennesker og deres erfaringer med et fenomen. Fenomenologi har som formål å øke forståelse og innsikt i hvordan et fenomen oppleves for mennesker (Johannessen et. al., 2011). Vår hensikt med oppgaven er å forstå hvordan konsolideringsbegrepet anvendes i kommuneregnskapet. Det innebærer at vi må forstå hvordan mennesker opplever konsolidering og hvordan den tolkes. Vi mener derfor at fenomenologi er det mest hensiktsmessige forskningsdesignet å benytte oss av, da det tillater oss å gå i dybden på problemstillingen vår. Derfor har vi valgt å benytte oss av fenomenologi, der vi studerer hvordan kommuner anvender konsolideringsbegrepet. Vi har valgt å triangulere informasjon fra flere ulike kilder, for å belyse problemstillingen best mulig. Gjennom problemstillingen fokuserer vi på hvordan kommunen skal anvende konsolideringsbegrepet og menneskers erfaring med innføring av kravet til konsolidert regnskap.

På grunn av Coronaviruset ble datainnsamlingen vår mer komplisert. Vi oppdaget fort at det var vanskelig for oss å få tilstrekkelig med informanter. Flere av de vi forespurte om å delta på intervju, sa at de gjerne skulle stilt på intervju, men på grunn av situasjonen med endrede arbeidsdager og hjemmekontor hadde de ikke mulighet til å stille. Derfor bestemte vi oss for

at vi i tillegg til intervjuene med seks informanter, skulle ha en kvalitativ dokumentstudie. Den vil vi presentere nærmere i kapittel 3.7, men først vil vi presentere datainnsamlingen vår med gjennomføring av intervju.

### 3.3 Datainnsamling

Vi vil nå presentere hvordan vi har samlet inn data til oppgaven. Kvalitativ metode kjennetegnes ved at man forsøker å få mye informasjon fra et begrenset antall informanter (Johannessen et al., 2011). Formålet med vår oppgave er å undersøke hvordan konsolideringsbegrepet anvendes i kommuneregnskapet. Vi har benyttet oss av både primær og sekundærdata, gjennom intervju og dokumentstudier. Vi har også valgt å studere høringsvar til den nye budsjett- og regnskapsforskriften. Primærdata ble samlet inn gjennom semistrukturerte intervju. Det ga oss grunnlag for å samle mye informasjon fra få informanter og få flere synspunkt på spørsmålene vi stilte.

Forskningsartiklene som er anvendt er hentet fra Google Scholar og Web of Science.

### 3.4 Informanter

Informantene våre kjennetegnes ved at de har høy kompetanse om regnskap og offentlig sektor. Noen av informantene jobber som regnskapssjefer i kommunene og andre har jobber som er sterkt tilknyttet til regnskap i offentlig sektor, for eksempel ved å være involvert i GKRS sitt arbeid. Vi benyttet oss derav av kriteriebasert utvelgelse av informanter, slik at informantene innehar den kompetansen som vi ønsker og vi kontaktet informantene direkte. I tillegg benyttet vi oss av snøballmetoden, da noen av informantene våre henviste oss videre til andre informanter som også har mye kunnskap om tema. På denne måten fikk vi to ekstra informanter.

### 3.5 Intervju

Som tidligere nevnt valgte vi å benytte oss av intervju og dokumentstudie for datainnsamling. Vi vil nå fokusere på intervju, men kommer senere i oppgaven inn på dokumentstudiet. Intervju kan være strukturert, semistrukturert og ustrukturert (Johannessen et al., 2011). Vi utarbeidet en semistrukturert intervjuguide, der vi hadde ulike tema vi ønsket å komme innom



og med underspørsmål og undertema. Semistrukturert intervju er godt egnet fordi det gir fleksibilitet og kan tilpasses til intervjuobjektets kunnskap (Easterby-Smith, Thorpe & Jackson, 2015). På denne måten kunne vi få mye informasjon og følge opp med oppfølgingsspørsmål om noe var uklart. Det gjorde også at vi klarte å ha en viss struktur og stille tilnærmet like spørsmål til informantene. Spørsmålene ble sendt til intervjuobjektene på forhånd, da temaet er komplisert og vi antok at det gjorde det lettere for informantene å gi gode svar. Det kan også kritiseres ved at man kan tenke seg at informantene muligens hadde besvart spørsmålene annerledes om de ikke hadde fått mulighet til å forberede seg. Samtidig tror vi at det var nødvendig for at de skulle stille opp på intervju og gi oss utfyllende informasjon.

Intervjuene ble gjennomført på Skype og med telefon, fordi vi så det som hensiktsmessig da intervjuobjektene var spredt over hele Norge. Vi tok lydopptak av samtalen med informanten og transkriberte etter intervjuet, mens vi enda hadde intervjuet friskt i minne. Under intervjuene var vi begge to til stede, slik at vi kunne få med oss mest mulig av intervjuene.

<b>Informant</b>	<b>Stilling</b>	<b>Tidsbruk</b>
<b>1</b>	Rådgiver for kommunal sektor	20 min
<b>2</b>	Kommune økonom	12 min
<b>3</b>	Regnskapssjef	25 min
<b>4</b>	Rådgiver for kommunal sektor	Svarte skriftlig
<b>5</b>	Regnskapssjef	10 min
<b>6</b>	Regnskapssjef	8 min

*Tabell 1: Informanter.*

Utvalget av informanter besto av seks informanter og antall informanter vi trengte var vanskelig å definere på forhånd. Vi har i tabell 1 oppsummert hvilken stilling informantene innehar, og hvor lang tid de ulike intervjuene tok. Informantene brukte ulik tid på å besvare spørsmålene våre, men de brukte mellom 8 – 25 minutter. Ideelt sett skal intervju gjennomføres til man kommer til et såkalt metningspunkt, det innebærer at nye intervju ikke tilfører ny informasjon til undersøkelsen (Easterby-Smith et al., 2015). Informant 5 og 6 innledet samtalen med å forklare at de ikke hadde viet mye oppmerksomhet til den nye loven

om konsolidert regnskap. Dette kan være grunnen til at noen av informantene brukte kort tid på å svare på våre spørsmål. Vi mener likevel at deres rolle som regnskapssjef gjorde at deres synspunkter kunne bidra til oppgaven. Vi kunne med fordel stilt flere spørsmål til våre informanter, men vi valgte å ha åpne spørsmål som ga informantene frihet til å bidra med mye informasjon og ulike synspunkt. I noen av intervjuene fungerte ikke denne strategien like bra, og det kunne vært en fordel å heller stilt flere og mer konkrete spørsmål. Det ville kanskje gitt oss mer informasjon i intervjuene som varte kortest.

Ved flere intervju ville kvaliteten av oppgaven blitt styrket, men da dette er et studentprosjekt er det begrenset med tid (Johannessen et al., 2011). Gjennomføringen av intervjuene ble gjort fra starten av mars til midten av april. Ved en mer omfattende forskning ville det vært hensiktsmessig å fokusere på å få flere informanter for å komme til metningspunktet for informasjon.

### 3.5.1 Intervjuguide

Intervjuguiden vår er basert på Johannesen et al. (2011). Spørsmålene vi stilte informantene er lagt ved i intervjuguiden, og er ment å belyse hva formålet med å utarbeidelse av konsolidert regnskap er, hvilke utfordringer og hvilken nytte det kan gi å utarbeide konsolidert regnskap. I tillegg til hvem som er de viktigste brukerne av regnskapet. Dette gjorde vi også for å kunne sammenligne med høringsvarene og informasjonen som fremkommer der.

I den innledende delen av intervjuet presenterer vi oppgaven og oss selv. På forhånd hadde vi sendt ut spørsmålene, så informantene var klar over hvilke spørsmål vi skulle stille. Vi spurte også om det var greit at vi kunne ta lydopptak av intervjuet.

Etter innledningen valgte vi å ha en flytende overgang til tema for intervju. Derfor benyttet vi oss av introduksjonsspørsmål og vi valgte derfor å stille informantene spørsmål om hva de tenker er formålet med konsolidert regnskap. Dette var et spørsmål som vi tenkte var enkelt og var passende for å få samtalen i gang.

I hoveddelen av intervjuet presenterte vi nøkkelspørsmål. Nøkkelspørsmålene er tett knyttet til forskningsspørsmålene våre. Disse spørsmålene er delt inn i tre kategorier; interessen for konsolidert regnskap, metodene som anvendes og formålet med disse, utfordringer og nytte tilknyttet konsolidert informasjon. Under disse spørsmålene hadde vi også

diskusjonsmomenter som vi kunne dra frem om informantene var usikre eller om det var mer informasjon vi ville få frem.

I avslutningen av intervjuet valgte vi å spørre informantene om det var noe de ville korrigere eller noe de lurte på. På denne måten søkte vi å få avklart spørsmålene og få frem mer informasjon. Flere av informantene var også interessert i å få den ferdige oppgaven, slik at vi ble enige om å sende den til dem.

### 3.6 Etiske prinsipper

Gjennom vår forskning har vi tatt hensyn til etiske prinsipper ved gjennomføring av prosjektet. Det er tre ulike hensyn forskerne må ta under forskningen, disse er informantens rett til selvbestemmelse og autonomi, forskeren må respektere informantens privatliv og forskerens plikt til å unngå skade (Johannessen et al., 2011).

Herunder vil vi redegjøre for hvordan vi gjennom forskningsprosessen har tilstrebet å ta hensyn til etiske prinsipper. Ved forespørsel om å stille til intervju, sendte vi informantene våre e-post med informasjon om oss og prosjektet vårt. Før intervjuet satte i gang spurte vi om tillatelse til å ta opptak av intervjuet og vi informerte om at opptakene vil bli slettet av oss når forskningen er ferdig. Vi forklarte også at informantene hadde mulighet til å trekke seg fra intervjuet om de selv skulle ønske det. Disse støtter opp om informantens selvbestemmelse og autonomi. For å sikre informantene anonymitet, har vi valgt å nummerere informantene med tall. Vi har også valgt å kalle alle informantene for han, selv om informantene våre er av begge kjønn.

### 3.7 Studie av dokumenter

#### 3.7.1 Høringssvar

Som en del av vår studie har vi valgt å studere høringssvar, lover og forskrifter. Vi har undersøkt høringsinstansenes syn på både kommuneloven § 14-6 første ledd bokstav d og ny budsjett- og regnskapsforskrift. For å identifisere høringsuttalelsene som var nyttig for vår studie, ble alle høringssvarene til den nye budsjett- og regnskapsforskriften gjennomgått. Vi identifiserte et høringssvar som nyttig og relevant dersom høringsinstansen kommenterte forslagene som er knyttet til konsolidert årsregnskap. Dette gjelder kapittel 10 i høringsnotatet eller forslag til §§ 11-1 til 11-4 i den nye budsjett og regnskapsforskriften. Vi

identifiserte ofte at dette ble omtalt i høringssvaret ved å søke etter ord som “konsolidert” eller “konsolidering” i høringssvaret.

For å analysere høringsinstansenes syn på kommuneloven sitt forslag om konsolidert regnskap for kommunen som juridisk enhet, har vi tatt utgangspunkt i Prop. 46 L (2017). Dette vil gi oss et bredt bilde av ulike synspunkter fra de 50 ulike høringsinstansene som har uttalt seg om forslaget til å utarbeide et konsolidert regnskap.

Vi velger å fokusere på høringssvarene til den nye budsjett- og regnskapsforskriften, og å gjøre en grundigere analyse av disse høringssvarene. Grunnen til at vi velger å studere forskriftens høringsrunde mer nøye enn høringsrunden til den nye kommuneloven, er at vi finner mer utdypende informasjon om hva innføringen av et konsolidert årsregnskap vil bety for de ulike høringsinstansene.

Høringen tar utgangspunkt i Kommunal- og moderniseringsdepartementets høringsnotat til ny budsjett- og regnskapsforskrift fra desember 2018. Den nye forskriften skulle erstatte tre gjeldende forskrifter: budsjettforskriften, regnskapsforskriften og særbudsjettforskriften. I høringsnotatet foreslår departementet å forskriftfeste regler for det konsoliderte årsregnskapet i kapittel 11 med hjemmel i kommuneloven § 14-6 første ledd bokstav d.

Formålet med en høringsrunde er å få innspill til hvordan man kan gjøre et forslag bedre. Organisasjoner som velger å delta i en høringsrunde vil ha kunnskap og insentiv til å få frem sin mening om en sak som er viktig for organisasjonen. Med utgangspunkt i at forskriften gir nærmere regler om utarbeidelsen av det konsoliderte regnskapet, mener vi at å studere høringssvar vil gi oss et bredt utvalg av ulike synspunkter og meninger knyttet til konsolidert regnskap i kommunal sektor.

Departementet har offentliggjort 49 høringssvar fra ulike høringsinstanser. Vi har gjennomgått alle 49 høringssvar og sortert ut høringssvarene som omtaler konsolidert årsregnskap. Tabell 2 viser fordelingen på hvilken gruppe høringsinstansen tilhører.

Høringsinstans	Antall hørings svar	Antall som har omtalt konsolidert årsregnskap
Arbeidsgiverorganisasjon	1	0
Bruker- og interesseorganisasjon	4	2
Departement	5	0
Fylkeskommune	5	2
Fylkesmann	1	1
Kommuner	19	9
Privat virksomhet	2	0
Privatperson	1	1
Ugrupperte svar	6	2
Annen offentlig etat	2	0
Annen frivillig organisasjon	1	1
Annen	2	1
<b>Sum</b>	<b>49</b>	<b>19</b>

Tabell 2: Ny budsjett- og regnskapsforskrift- Hørings svar.

Hørings svarene hadde høringsfrist 12.04.19 og er nå ferdigbehandlet. I empiridelen vil presentere funnene i hørings svarene til ny budsjett- og regnskapsforskrift.

### 3.8 Evaluering av metode

Metodedelen styrker påliteligheten til forskningen ved å gi en detaljert beskrivelse av fremgangsmåten. For å måle kvaliteten i kvalitative undersøkelser brukes begrepene pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og bekreftbarhet (Johannessen et al., 2011). Under vil vi presentere hvordan vi måler denne oppgavens kvalitet gjennom styrker og svakheter av vårt arbeid.

### 3.8.1 Pålitelighet

Pålitelighet eller reliabilitet skal forklare hvordan man har gått frem gjennom utarbeidelsen av oppgaven, hvordan data er innsamlet og hvordan man strukturer informasjon (Johannessen et al., 2011). Ifølge Yin (2014) innebærer reliabilitet at beslutningene som er gjort er konsistente. For å styrke oppgavens pålitelighet har vi beskrevet forskningsprosessen og søkt å utdype våre metodiske valg gjennom hele forskningen.

Datainnsamlingen vår er gjennomført med Skype og telefonintervju, noe som kan svekke påliteligheten til oppgaven. Dette skyldes at vi ikke fikk observert informantene under telefonintervjuene og sett hvordan de reagerer eller om noe er uklart. Som tidligere nevnt var dette nødvendig for å få informanter til å stille på intervju, spesielt siden informanter var geografisk spredt, men også på grunn av Coronaviruset. Det kunne styrket oppgaven å gjennomføre fysiske intervju, men vi mener at vi har gjort det beste ut av situasjonen og at intervjuene ble gjennomført på en god måte.

Vi stilte de samme spørsmålene til informantene våre, noe som er med på å styrke påliteligheten til oppgaven. Det innebærer at andre forskere som hadde stilt samme spørsmål, kunne fått tilnærmede like svar fra informantene og er med på å øke påliteligheten av oppgaven vår.

### 3.8.2 Troverdighet

Troverdighetskriteriet søker å sikre at undersøkelsen funn er sanne og i samsvar med formålet for studien. I vår oppgave har vi valgt både å studere dokumenter og kvalitative intervju, for å styrke oppgavens troverdighet. Vi triangulerte altså med flere ulike kilder til informasjon, både informanter, lover, rapporter og høringsvar. Dette gjorde vi for å sammenligne høringsvar og hva informantene tenker om problemstillinger som reises rundt konsolideringskravet. Gjennom hele forskningen har vi også hatt fokus på problemstilling og de underliggende forskningsspørsmålene. Både teori, empiri og analyse er delt inn etter forskningsspørsmålene vi har anvendt og på den måten søker vi å gi leseren en strukturert oversikt gjennom forskningen.

### 3.8.3 Overførbarhet

Overførbarhet innebærer at resultatene fra forskningen kan benyttes i andre sammenhenger, for eksempel til videre forskning (Johannessen et al., 2011). Ved lignende undersøkelser vil man kunne finne likheter, men på grunn av utvalg av informanter kan man ikke forta brede generaliseringer ut fra oppgaven. Det som styrker oppgavens overførbarhet, er at vi har benyttet oss av både primær og sekundærdata. Selv om man ikke kan foreta brede generaliseringer ut fra forskningen, vil vår forskning kunne gi grunnlag for videre forskning. Et moment som kan være aktuelt å vurdere er hvorvidt man kan finne likhetstrekk mellom vår studie og utviklingen i andre land. Det vil kanskje være noen likheter, men samtidig er det norske kommuneregnskapet veldig spesielt, som vi vil komme nærmere på i analysen. På slutten av oppgaven vil det gis forslag til momenter som kan danne grunnlag for videre forskning.

### 3.8.4 Bekreftbarhet

Bekreftbarhetskriteriet handler om å sikre at forskningen ikke påvirkes av forskerens underliggende holdninger, men den faktiske forskningen (Johannessen et al., 2011). For å styrke bekreftbarhet må forsker redegjøre for alle valg som er gjort gjennom forskningen, noe som vi har tilstrebet å gjennomføre gjennom oppgaven. Gjennom denne forskningsprosessen har vi ervervet ny kunnskap om konsolideringskravet i kommuneregnskapet.

Det kan svekke bekreftbarhet at vi bare har gjennomført seks intervju. Grunnen til det er at andre ikke nødvendigvis kjenner seg igjen i de svarene som disse informantene har gitt og at vi kanskje kunne fått annen informasjon med andre informanter. Likevel mener vi at man på denne måten kan man gjenkjenne flere problemstillinger som reises. I tillegg har vi også benyttet oss av hørings svarene som utfyller informantene og er med på å styrke bekreftbarhet av forskningen.

### 3.9 Oppsummering av metode

Tabell 3 viser en oversikt over hvilket forskningsdesign vi har brukt og hvordan vi har samlet data. I tillegg har vi vurdert oppgavens kvalitet gjennom evaluering av metode.

<b>Metode</b>	<b>Kvalitativ</b>
<b>Forskningsdesign</b>	Fenomenologi
<b>Datainnsamling - intervju</b>	Semistrukturert intervju
<b>Datainnsamling - dokumentstudie</b>	Kvalitativ analyse
<b>Evaluering av metode</b>	Pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og bekreftbarhet.

*Tabell 3: Oppsummering av samfunnsvitenskapelig metode*

## 4.0 Kontekst og empiriske funn

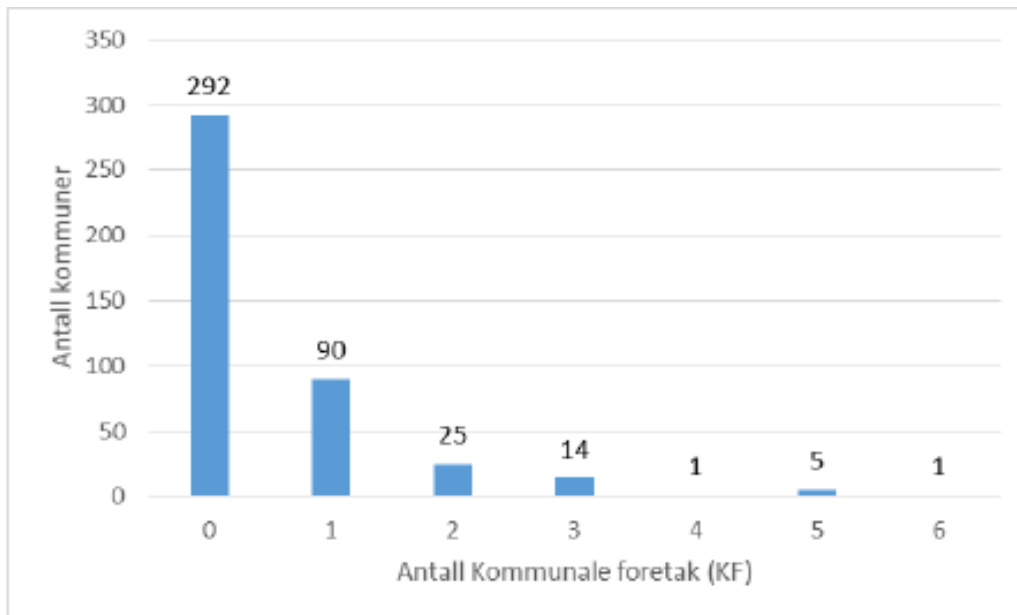
I dette kapitlet vil vi presentere funnene våre ved å starte med å redegjøre for bakgrunnen for det nye lovkravet om konsolidert regnskap for kommuner. Deretter vil vi presentere rapporteringskrav og regnskapsprinsipper som kommuner har. Formålet er å vise forskjellen på disse fra et privat foretak. Deretter vil vi presentere funnene våre strukturert etter hvilket forskningsspørsmål informasjonen kan være med å besvare.

### 4.1 Bakgrunn for nytt lovkrav om konsolidert regnskap

De siste 10-15 årene har organisasjonsstrukturen i kommunal sektor i stor grad endret seg. Det har blitt et større mangfold i den kommunale organiseringen, og den offentlige tjenesteproduksjonen skjer i større og større grad utenfor kommunekassen (BDO & Agenda Kaupang, 2016). Fra 1997 til 2007 ble antallet kommunale selskap tredoblet, og antallet fortsetter å øke, men i lavere takt (Bjørnsen et al., 2013).

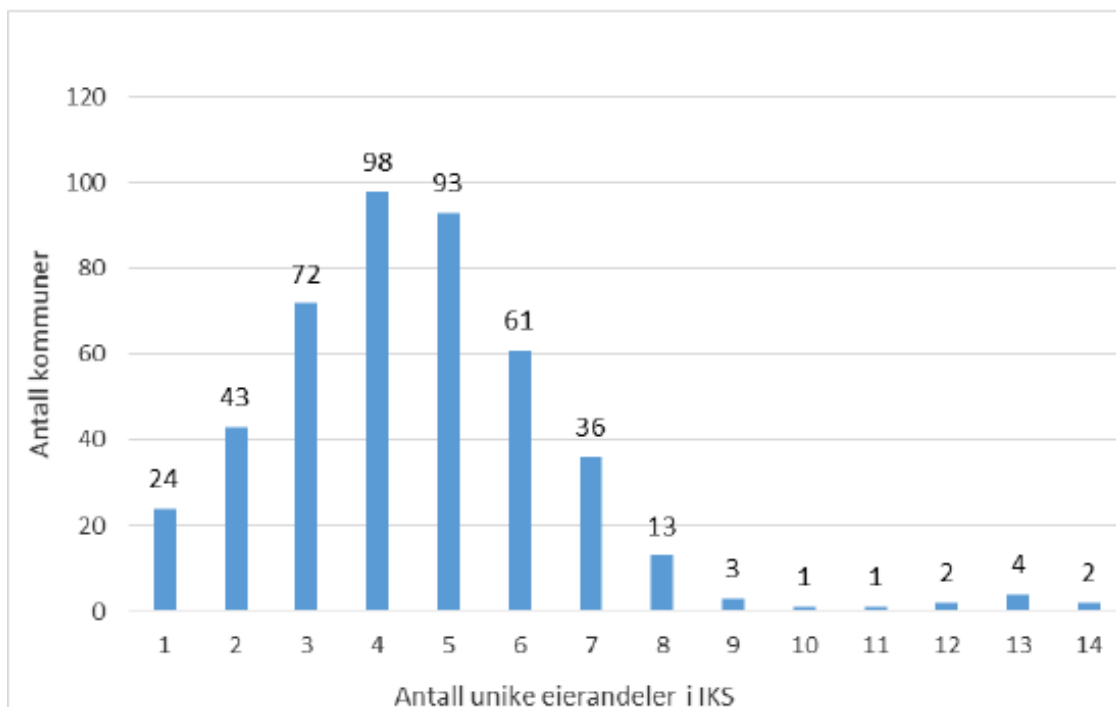
I 2016 er det registrert 217 kommunale foretak som er fordelt på 136 kommuner. Det vil si at om lag en tredjedel av Norges 428 kommuner (fra 2020 er det 356 kommuner) eier minst ett kommunalt foretak. Hvor mange kommunale foretak som er registrert i en kommune har en klar sammenheng med størrelsen på kommunen. Større kommuner har flere kommunale foretak, mens mindre kommuner har færre registrerte kommunale foretak (BDO & Agenda Kaupang, 2016). Figur 6 viser antall kommuner med 1-6 registrerte kommunale foretak.





Figur 6: Illustrasjon av antall kommuner med 1-6 etablerte kommunale foretak. Kilde: Utarbeidet av BDO basert på uttrekk fra foretaksregisteret 18.01.16 (BDO & Agenda Kaupang, 2016)

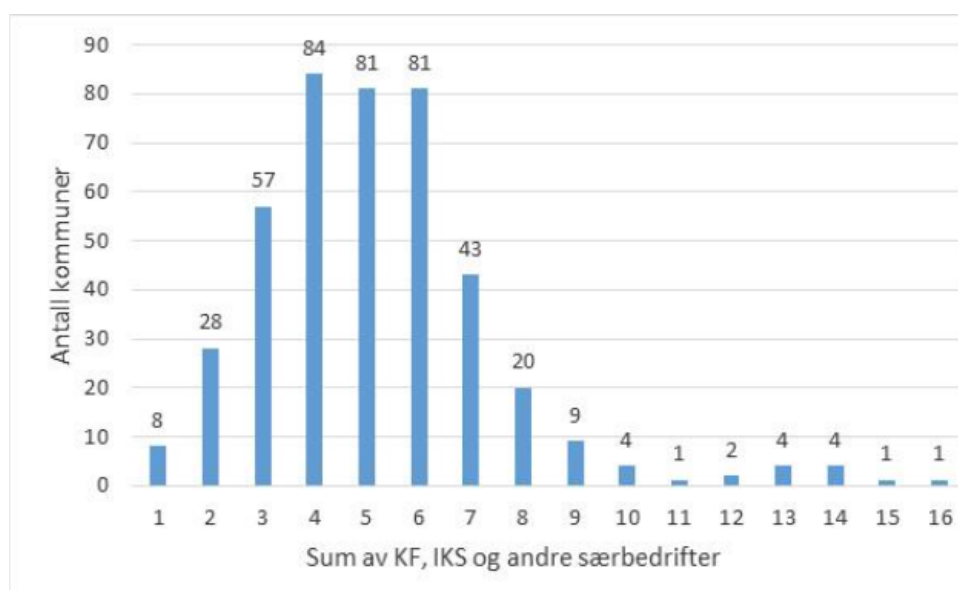
Alle landets kommuner er også medeier i ett eller flere interkommunale selskap. I 2016 er det registrert 260 interkommunale selskaper der kommunene har totalt 1958 eierposter. Figur 7 viser oversikt over antall kommuner med 1-14 registrerte eierandeler i IKS (BDO & Agenda Kaupang, 2016).



Figur 7: Illustrasjon av antall kommuner med 1-14 eierandeler i IKS. Kilde: Utarbeidet av BDO basert på uttrekk fra foretaksregisteret 18.01.16 (BDO & Agenda Kaupang, 2016).

I tillegg er det registrert 334 interkommunale samarbeid i Norge fordelt på 183 kommuner. Dette utgjør 40% av landets kommuner, der 102 kommuner kun har registrert ett organisasjonsledd med interkommunalt samarbeid (BDO & Agenda Kaupang, 2016).

Som resultat av at norske kommuner har stor frihet til å velge å legge deler av virksomheten i datterselskaper, hadde alle kommuner i 2016 minst ett «datterselskap». Undersøkelsen gjennomført av BDO og Agenda Kaupang viser altså at alle norske kommuner er medeier i minst ett interkommunalt selskap, og en tredel av kommunene har ett eller flere kommunale foretak. Figur 8 viser summen av hvor mange kommunale foretak, interkommunale selskaper og andre særbedrifter kommuner eide i 2016 fordelt på antall kommuner.

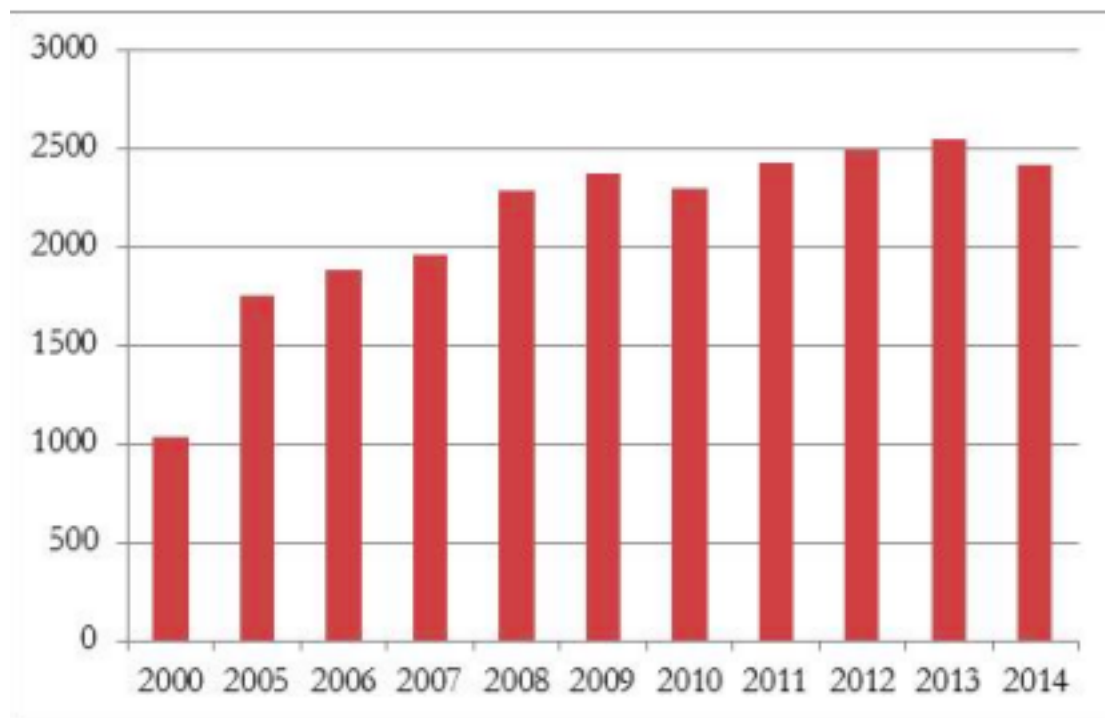


Figur 8: Illustrasjon av antall kommuner med 1-16 “datterselskaper” i kommunekonsernet. Kilde: Utarbeidet av BDO basert på uttrekk fra foretaksregisteret og mottatt av SSB (BDO & Agenda Kaupang, 2016).

KOSTRA-rapporter viser at korrigerte brutto driftsutgifter for 2014 var omtrent 12 milliarder. Dette utgjør 5% av driftsutgiftene av samlede brutto driftsutgifter i norske kommunekasser utenom Oslo.

Norske kommuner har også frihet til å legge deler av virksomheten i egne rettssubjekter, som for eksempel aksjeselskaper. Kommunestyret har ansvaret for hele kommunens virksomhet, inkludert de kommunaleide selskapene. Disse aksjeselskapene styres likevel av kommunestyret gjennom selskapets eierorgan (Kommunesektorens organisasjon, 2018). Antall kommunalt eide aksjeselskaper har hatt en voldsom økning fra år 2000. Antallet doblet

seg fra om lag 1000 bedrifter i år 2000 til 2014. Figur 9 under viser utviklingen av kommunalt eide aksjeselskaper fra år 2000 til 2014.



Figur 9: Utvikling i antall kommunalt eide aksjeselskaper år 2000 og 2005-2014. Nominelle antall bedrifter. Kilde: Bedrifts- og foretaksregisteret. Beregninger utført av NBIR (Bjørnsen et al., 2013).

Det finnes også indikatorer på at staten og kommuner kan bli tvunget til å sette flere tjenester ut i egne selskaper (Nicolajsen, 2018). Bakgrunnen er at ESA, EØS-avtalens overvåkningsorgan, mener at dagens praksis der det offentlige leverer tjenester som også private leverer ikke er en holdbar løsning. ESA peker på at det offentlige ikke skal kunne utøve økonomisk aktivitet og samtidig ha skattefritak og konkursbeskyttelse. Dette bryter med EU- reglene om offentlig støtte, dersom det offentlige leverer tjenester som konkurrerer med private (Nicolajsen, 2018).

Ved å følge seg etter ESAs råd vil blant annet tjenester som SFO, kulturskole eller barnehager bli skilt ut i egne selskaper. Grunnen er at brukerne av disse tjenestene betaler vederlag som tilsvarer det tjenesten koster. En professor ved institutt for privatrett ved Universitetet i Oslo mener det er avgjørende om tjenestene tilbys på kommersielle vilkår, eller om de er ledd i solidariske eller velferdsmessige ordninger (Nicolajsen, 2018). Dette kan føre til at det offentlige blir tvunget til å skille ut deler av virksomheten i egne selskaper, og vil gi en

markant økning i antall kommunalt eide selskaper. Status fra regjeringen er at saken fortsatt er under behandling.

Store deler av offentlig tjenesteproduksjon skjer altså utenfor kommunekassen. Ved en behandling av Prop. 119 L (2011-2012) uttalte en samlet kommunal- og forvaltningskomité i Innst. 128 L (2012-2013) at: *“Komiteen ser behov for ein heilskapleg gjennomgang av kommunelova for å styrkje det kommunale sjølvstyret, og ber regjeringa kome tilbake til Stortinget på eigna måte.”* (Prop. 46 L, 2017). På dette tidspunktet var kommuneloven 20 år gammel, og flere trekk ved samfunnsutviklingen gjorde det ønskelig med en ny gjennomgang av loven. Kommunene har fått flere oppgaver, organiseringen av kommunal virksomhet har endret seg og bruken av ulike styringsverktøy har blitt mer kompleks.

Regjeringen Stoltenberg 11 oppnevnte kommunelovutvalget ved kongelig resolusjon 21. Juni 2013 til å utrede og gjennomgå kommuneloven, som skulle danne grunnlag for regjeringens tilbakemelding til Stortinget. Etter gjennomgangen ble NOU 2016: 4 *Ny kommunelov* levert til departementet 10. Mars 2016 der grunnstammen i den gjeldende kommuneloven videreføres. Forslaget til endringer i loven skal bidra til å styrke det kommunale selvstyret, forbedre egenkontrollen hos kommunene og forenkle reguleringen av kommunesektoren (Prop. 46 L, 2017).

Reglene i Kommuneloven fra 1992 deler kommunen som rettssubjekt i flere regnskapsenheter og krever bare at det utarbeides et regnskap for hver regnskapsenhet. I NOU 2016:4 *Ny kommunelov* punkt 19.5.4.3 foreslo utvalget at kommunene skal bli pliktig til å utarbeide et konsolidert regnskap for kommunen som juridisk enhet. Dette har gitt bestemmelsen i Kommuneloven av 2019 § 14-6 første ledd bokstav d:

*«Kommuner og fylkeskommuner skal utarbeide følgende årsregnskap:*

*d) Samlet regnskap for kommunen eller fylkeskommunen som juridisk enhet.»*

Dette gjelder kommunekassen, kommunale foretak, interkommunale politiske råd som ikke er eget rettssubjekt, men som fører eget regnskap (unntak for mindre økonomiske virksomheter) og kommunale oppgavefelleskap som ikke er eget rettssubjekt (Sunde, 2019a). Det nye kravet innebærer at dersom virksomheten er organisert i en egen juridisk enhet, som for eksempel et aksjeselskap, vil konsolideringskravet falle bort. Kravet om å utarbeide et konsolidert årsregnskap innføres fra regnskapsåret 2020.

#### 4.1.1 Oppsummering

Kapittel 4.1 viser utviklingen i organisasjonsstruktur i offentlig sektor. Tjenesteproduksjonen utenfor kommunekassen har økt betraktelig. Kommuner velger å organisere virksomhet i ulike organisasjonsformer som kommunale foretak, interkommunale selskaper og aksjeselskaper. Utviklingen har ført til et behov for et konsolidert regnskap som viser kommunens virksomhet som én økonomisk enhet.

#### 4.2 Rapportering

Det finnes særlige egenskaper ved kommuneregnskaper som har konsekvenser for hvordan konsolidering kan utføres. Vi vil derfor presentere egenskaper med kommuneregnskapet som skiller seg ut fra et regnskap utarbeidet etter regnskapsloven. Dette er sentralt fordi mange kommunale foretak følger regnskapsloven og det fører til utfordringer med konsolidering av de to ulike regnskapsspråkene.

Kommunene har ulike finansielle rapporteringskrav. Det stilles hovedsakelig krav til regnskapsrapportering, men en forlengelse av dette er KOSTRA- rapportering.

Rapporteringskravene er hjemlet i Forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv (FR). Det stilles blant annet krav til hva driftsregnskapet skal inneholde i FR § 2-1, som vi vil presentere under.

##### 4.2.1 Driftsregnskapet

Kommunene skal levere driftsregnskap, investeringsregnskap, balanseoppstilling og tilknyttede økonomiske oversikter. FR § 2-1 stiller krav til hva økonomiplanens driftsdel, driftsbudsjett og driftsregnskap skal omfatte. Det omfatter løpende inntekter, utgifter til drift, overføring til investering, bruk av og avsetninger til driftsfond og dekning av tidligere års merforbruk. Et sentralt ord i paragrafen er "løpende", da dette utgjør et sentralt skille mellom drifts- og investeringsregnskapet.

Den kommunale regnskapsrapporten samsvarer stort sett med regnskapslovens resultatregnskapsrapport inntil brutto driftsresultat presenteres. I fortsettelsen av det kommunale driftsregnskapet involveres regnskapsposter som avviker fundamentalt fra regnskapslovens bestemmelser. Før beregning av netto driftsresultat, tas det hensyn til avdrag på lån og motpost avskrivninger. Dette fører til at driftsregnskapet tar med poster som har en

finansiell orientering med fokus på bevilgninger og tilgang/avgang av midler i kommuneregnskapet (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk & Mauland, 2012). I tillegg viser den siste delen av driftsregnskapet, avsetningsdelen, hvordan deler av driftsutgiftene eller driftsinntektene finansieres med “overskudd” fra tidligere år, eller avsettes til finansiering av driftsutgifter i fremtidige budsjettår. De kalles ofte interne finansieringsposter og påvirker kommunens regnskapsmessige merforbruk eller mindreforbruk (Mellemvik et al., 2012).

Bunnlinjen i driftsregnskapet kalles regnskapsmessig mer- eller mindreforbruk. Uttrykket knyttes sammen med at budsjettet skal gjøres opp med et budsjettert årsresultat lik kroner null, der et positivt regnskapsmessig årsresultat, altså mindreforbruk, forekommer når det er regnskapsført lavere utgifter enn budsjettert. Hvis det har oppstått merforbruk i forhold til budsjettet, har det blitt regnskapsført større utgifter enn hva budsjettet viste eller alternativt lavere inntekter (Mellemvik et al., 2012). Forskriften stiller også krav til hva investeringsregnskapet skal inneholde, som vi i det videre vil fokusere på.

#### 4.2.2 Investeringsregnskap

Investeringsregnskapet inneholder langsiktige, uvanlige og vesentlige regnskapsposter som ikke knyttes til den daglige driften av kommunen. Det bidrar således til å tydeliggjøre skillet mellom drift og investering i kommuneøkonomien (Mellemvik et al., 2012).

Investeringsregnskapet skal vise behovet kommunen har for finansiering og valg av finansieringsform. Hva investeringsregnskapet skal inneholde er nærmere spesifisert i forskrift til økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner § 2-2. Investeringsregnskapet skal ifølge denne paragrafen inneholde utgifter til investeringer i anleggsmidler og inntekter knyttet til anskaffelse av anleggsmidler, inntekter fra salg av anleggsmidler og utgifter knyttet til salg av anleggsmidler. I tillegg skal bruk av lån, utlån og mottatte avdrag på utlån, overføring fra drift, bruk av og avsetninger til investeringsfond og dekning av tidligere års udekket beløp fremkomme i investeringsdelen av økonomiplanen.

Investeringsregnskapet viser behovet for finansiering og valg av finansieringsform. Dette gjør at det ikke følger kongruensprinsippet. Investeringsregnskapet til kommunen har likhetstrekk med en kontantstrømoppstilling, men avviker likevel fra dette fordi regnskapspostene er periodisert i henhold til anordningsprinsippet (Mellemvik et al., 2012).

#### 4.2.3 Balansen i kommuneregnskapet

Den kommunale balansen følger samme hovedinndeling som etter regnskapsloven. Det finnes likevel noen unntak. Kommunene balansefører ikke varebeholdninger som en del av omløpsmidlene. Dette er fordi regnskapet er finansielt orientert, noe som fører til at det fremstår som at alle varekjøp blir umiddelbart forbrukt ved at det registreres varekjøp og ikke vareforbruk (Mellempvik et al., 2012).

Egenkapitaldelen av balansen skiller seg ut fra regnskapslovens modell. Den kommunale egenkapitalen består av flere egenkapitalkontoer innen de tre gruppene: fondskontoer, tidligere års overskudd eller underskudd og justeringskontoer. Fondskontoene består av både bundne- og ubundne investeringsfond, der de bundne fondene er øremerkede midler, mens de ubundne kan disponeres fritt av kommunestyret. Disposisjonsfondet er også en del av kommunens egenkapital og er et ubundet fond som kan brukes til å spare budsjettmidler til fremtidige budsjettår eller til å øke aktiviteten i driftsregnskapet (Mellempvik et al., 2012).

Justeringskontoene består av kapitalkonto og kontoer for endring av regnskapsprinsipp.

Kapitalkontoen sin rolle er å få debet og kredit til å balansere, men også å justere egenkapitalen slik at effekten av en regnskapsmessig bokføring i kommunesektoren tilsvarer den tallmessige påvirkningen en ville fått med bokføring i henhold til regnskapsloven (Mellempvik et al., 2012).

Memoriakontoene er ikke med i summeringen av balansen, men står oppført under balansesummen. De kan blant annet brukes dersom kommunen har tatt opp lån, men ikke har brukt lånemidlene enda. Posteringen skjer ved motpostering mot "motkonto memoriakonti". Memoriakontoene skaper dermed en oversikt over mottatte, ikke benyttede midler (Mellempvik et al., 2012).

#### 4.2.4 Regnskapsprinsipper i kommuneregnskapet

For å forstå noen av særegenhetene med kommuneregnskapet, har vi valgt å presentere regnskapsprinsippene som ligger til grunn for utarbeidelsen. Kommuneregnskapet skal utarbeides i tråd med regnskapsprinsipper som fremkommer av Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) § 14-6 og god kommunal regnskapsskikk. Prinsippene som følger av § 14 –6 er arbeidskapitalprinsippet, bruttoprinsippet, anordningsprinsippet og

beste estimat. I tillegg skal god kommunal regnskapsskikk benyttes og formuesbevaringsprinsippet ligger også til grunn for kommuneregnskapet.

Regnskapsprinsippene i kommuneloven er av stor betydning og kan sammenlignes med betydningen regnskapslovens prinsipper har for privat sektor (Engelsåstrø, 2015). Som en følge av dette har vi valgt å inkludere prinsippene i vår oppgave.

Kommuneregnskap fokuserer på arbeidskapitalen. Arbeidskapitalprinsippet innebærer at all tilgang og bruk av midler i regnskapsåret som vedrører virksomheten til kommunen, skal inngå i enten driftsregnskapet eller investeringsselskapet, jf. Kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav a. Arbeidskapitalen viser endringer mellom inntekter og utgifter i bevilgningsregnskapet.

Bruttoprinsippet innebærer at tilgang på og bruk av midler skal regnskapsføres brutto, jf. kommuneloven § 14-6 tredje ledd bokstav b. Det innebærer at alle beløp føres uavkortet og viser både debet og kredit, og ikke nettobeløpet (Engelsåstrø, 2015).

Anordningsprinsippet innebærer at alle utgifter og inntekter skal tas med i årsregnskapet for året, enten de er betalt eller ikke, jf. kommuneloven § 14-6 første ledd bokstav c.

Anordningsprinsippet angir altså hvilket regnskapsår utgifter og inntekter skal regnskapsføres. Etter regnskapsloven angir periodiseringsprinsippet hvilket regnskapsår utgifter og inntekter skal regnskapsføres. Periodiseringsprinsippet sier at inntekter skal resultatføres i perioden de er opptjent, og kostnader skal resultatføres i den perioden de er påløpt. Hovedregelen for anordningsprinsippet er at en transaksjon som er gjennomført skal være med i bevilgningsregnskapet (Engelsåstrø, 2015). Det er derfor stor forskjell på hvordan inntekter og utgifter regnskapsføres etter kommuneloven og regnskapsloven. Beste estimat vil si at man legger til grunn den informasjonen man har på balansedagen. Dersom det senere kommer informasjon, skal denne senere tas hensyn til. Det kan forstås på en slik måte at man ikke skal være spesielt optimistisk eller pessimistisk, men at estimatet skal være mest mulig realistisk (Engelsåstrø, 2015).

Formuesbevaringsprinsippet innebærer idéen om at formuen skal holdes vedlike, noe som gjerne innebærer at formuen skal videreføres til neste generasjon (Mellempvik, et al., 2012). Prinsippet kan kobles opp mot formålet for kommuneloven og budsjettbestemmelsene i kommuneloven § 14-4 gjennom balansekravet, realisme kravet og fullstendighetskravet. For å ha bedre kontroll er bevilgningsregnskapet splittet i drifts og investeringsregnskap. Mellempvik et al. (2012) hevder at formuesbevaringsprinsippet anmoder at regnskapet skal



være kostandsorientert for at politikerne skal bli ansvarliggjort. I så fall er det en tilnærming til regnskapsloven. Formuesbevaringsprinsippet innebærer også at man ikke skal ta opp lån for å finansiere dagens forbruk, da det vil gå på bekostning av fremtidige generasjoner.

Et annet punkt som gjelder implisitt, er forsiktighetsprinsippet. Det innebærer at urealisert tap skal resultatføres. For eksempel skal anleggsmidler nedskrives til virkelig verdi ved et vesentlig verdifall. Det omtales også som et unntak for anordningsprinsippet. Omløpsmidler skal føres som laveste av virkelig verdi og virkelig verdi. Her er det altså regler som er like med de som gjelder for privat sektor (Engelsåstrø, 2015).

#### 4.2.5 Oppsummering

Lover og prinsipper for rapportering av kommuneregnskapet skiller seg ut fra rapportering etter regnskapsloven. Det vil derfor være utfordrende å konsolidere to eller flere enheter som utarbeider regnskap etter forskjellige lover. Det konsoliderte regnskapet skal utarbeides etter kommunelovens prinsipper. I noen tilfeller må derfor regnskap som er utarbeidet etter regnskapslovens regler omarbeides til kommunelovens regler før det kan konsolideres. Dette skaper utfordringer som vi skal omtale senere i oppgaven.

### 4.3 Kommunal og statlig rapportering (KOSTRA)

Kommunene er pliktige til å rapportere til KOSTRA i tillegg til rapportene vi omtalte i kapittel 4.1. I dette kapittelet vil vi derfor forklare hva KOSTRA er og hva som skiller KOSTRA fra annen regnskapsrapportering.

#### 4.3.1 Bakgrunn for KOSTRA

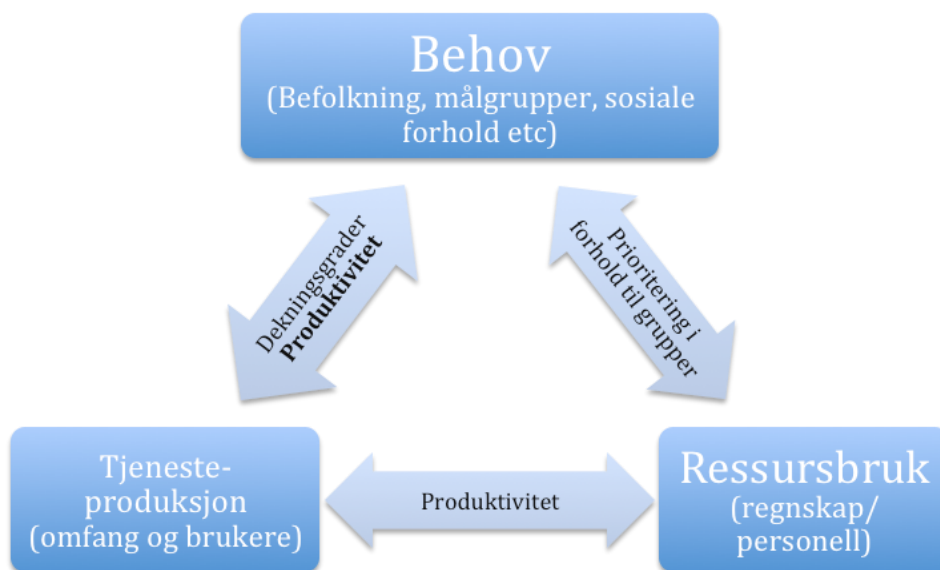
I perioden etter andre verdenskrig har kommunene hatt en uniform kontoplan fastsatt i hovedsak av Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå. Den ble revidert like etter andre verdenskrig, men mange av de ordinære ordningene og systemene som var etablert av okkupasjonsmakten ble stående. Likevel fulgte det revisjoner av kontoplan og rapporteringssystemene i 1958, 1972, 1991 og 1993 (Mellemvik et al., 2012).

Til tross for at en felles, uniform kontoplan valgte kommunene å tilpasse kontoplanen ulikt. Dette gikk ut over kvaliteten og sammenlignbarheten til regnskapene som ble levert. I 1994

satte staten i gang et omfattende prosjekt for å bedre kvaliteten på regnskapsdata produsert i kommuner og fylkeskommuner. Dette prosjektet fikk navnet KOSTRA og ble innført som obligatorisk rapporteringskrav i kommunesektoren fra og med 2001 (Mellemvik et al., 2012).

#### 4.3.2 Formål med KOSTRA

KOSTRA står for kommunal og statlig rapportering, og gir styringsinformasjon om ressursinnsatsen, prioriteringer og måloppnåelse i kommuner, bydeler og fylkeskommuner (SSB, 2018). Produksjon av regnskapsdata i kommunene er viktig for staten med tanke på å utforme en effektiv økonomisk politikk. Staten ønsker å bruke KOSTRA til å skaffe relevant, pålitelig og sammenlignbar informasjon om kommunens prioriteringer, produktivitet og dekningsgrader for måloppnåelse og ressursforbruk (Mellemvik et al., 2012). KOSTRA er derfor utformet av og for staten, og er i liten grad forståelig for andre brukere. KOSTRA tallene blir også i liten grad fremlagt for kommunestyret fordi budsjetteringen ikke skjer på dette nivået. Figur 10 viser sammenhenger og fokusområdet i KOSTRA-rapporteringen.



Figur 10: Sammenhenger og fokusområder i KOSTRA-rapporteringen. Kilde: Mellemvik et al., 2012.

#### 4.3.3 Konsernrapportering i KOSTRA

Basert på rapporterte regnskapstall sammenstiller SSB konsernregnskap for hver kommune. Begrepet “kommunekonsernet” i SSB omfatter følgende (BDO & Agenda Kaupang, 2016):

- Kommunekassen inkludert interkommunalt samarbeid for kontorkommunen og vertskommunen.
- Kommunale foretak inkludert kommunale foretak som driver næringsvirksomhet
- Samkommuner.
- Interkommunalt samarbeid.
- Interkommunale selskapet.

Kommunalt eide aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og kommandittselskaper utelates dermed fra konsernregnskapet utarbeidet av SSB.

Det konsoliderte regnskapet skal også rapporteres til KOSTRA. Begrunnelsen for dette er at det på sikt skal erstatte enkeltregnskapene som grunnlag for konserntallene i KOSTRA (Lie, 2020).

#### 4.3.4 Oppsummering

Forskjellen på konsernregnskapet i KOSTRA og det konsoliderte årsregnskapet er at formålet ved de to rapporteringsenhetene er ulikt. Formålet med det konsoliderte regnskapet er å vise den økonomiske situasjonen til kommunen, mens konsernregnskapet i KOSTRA sitt formål først og fremst er å presentere nøkkeltall for den kommunale tjenesteproduksjonen, uavhengig av hvordan den er organisert (Lie, 2020).

#### 4.4 Organisering av kommunal virksomhet

Organisering av kommunens virksomhet kan påvirke det konsoliderte regnskapet og hvilke verdier som fremkommer. I kapittel 4.4 vil vi gå nærmere inn på hvordan kommunene kan organisere sin virksomhet, og hvordan organiseringen påvirker kommunens innflytelse over styring og kontroll av de ulike virksomhetene.

Kommunene er selvstendige rettssubjekter og ikke en del av den hierarkiske statsforvaltningen. Kommunal sektor sin rolle er å yte tjenester, bidra til samfunnsutvikling, utøve myndighet og er demokratiske arenaer. Dette gjør kommunene som selvstendige rettssubjekter og ikke som en del av den hierarkiske statsforvaltningen. I flere sammenhenger opptrer også kommunene som en eier og en avtalepart, der det vesentlige av tjenesteproduksjonen er leveranse av tjenester som er lovpålagte velferdstjenester. Foruten å

ha ansvar for et stort antall lovpålagte oppgaver, gir kommuneloven samtidig betydelig frihet til å involvere seg i andre typer oppgaver og aktiviteter, som for eksempel å drive næringsvirksomhet (Nærings- og fiskeridepartementet, 2018).

Det er kommunestyret som har det øverste ansvaret for planlegging, prioritering og styring av den kommunale økonomien innenfor fastsatte inntektsrammer og statlig regelverk. Dette innebærer forsvarlig økonomiforvaltning og en effektiv ressursutnyttelse som sikrer best mulig tjenestetilbud over tid som er lovfestet i lov om kommuner og fylkeskommuner 2018. Regnskapet, økonomiplanen, budsjettet og årsberetningen er ment å være sentrale verktøy for styringen av kommunens virksomhet og økonomi, og som en del av NOU 2016:4 ønsket utvalget å fremme forslag som kunne bidra til bedre planlegging og styring. I Prop. 46 L (2017) fremheves det å støtte opp om kommunestyrets beslutningsmyndighet over lokale anliggender.

Når virksomheter eller tjenester skilles ut i egne foretak eller selskap endres betingelsene for folkevalgt styring og kontroll, og til dels også politikerrollen (Bjørnsen et al., 2013). Styringen vil da være av en annen art enn den politiske styringen av kommunens øvrige virksomhet. Bjørnsen et al., (2013) nevner tre styringsvirkemidler for kommunal virksomhet som er skilt ut i egne selskaper. Kommunene etablerer politiske, finansielle og organisatoriske rammer for virksomheten som innebærer utforming av mål og resultatkrav, selskapsstrategi, vedtekter og tilsyn med mer. I tillegg er det i stor grad kommunene som oppnevner styret i selskapet og får dermed velge egenskaper ved styrets rolle, kompetanse og sammensetning. Kommunene har også mulighet til å organisere den politiske og administrative oppfølgingen av selskapene.

I forbindelse med kommunenes mandat til å peke ut styrene i kommunale selskaper er det delte meninger om hvorvidt de folkevalgtes deltagelse er god. Dette er med tanke på deres kompetanse som styremedlemmer, og deres evne til å håndtere de ulike rollene som det å være kommunestyrerepresentant og styremedlem innebærer (Bjørnsen et al., 2013).

Norske kommuner kan velge å skille ut deler av driften i egne enheter. Videre følger beskrivelse av hvilke organisasjoner kommuner kan velge å skille ut driften i:

#### *Kommunalt foretak (KF):*

Et kommunalt foretak er en tjenesteytende organisasjon som har fristilt status i forhold til det ordinære kommunale administrative styret. Det kommunale foretaket er en del av kommunen

som juridisk enhet, men har egne styrever oppnevnt av kommunestyret. Det er i hovedsak egenfinansiert gjennom brukerbetalingar og avgifter, men underskudd kan dekkes gjennom kommunale budsjetter. I motsetning til aksjeselskaper og interkommunale selskaper er derfor et kommunalt foretak forpliktet til å følge forvaltnings- og offentlighetsloven når det gjelder saksbehandling og offentlig ettersyn (Hansen, 2015).

#### *Interkommunalt samarbeid:*

Kommuner kan velge å utføre felles oppgaver gjennom et interkommunalt samarbeid. Grunnen til at mange kommuner velger å organisere seg i interkommunale samarbeid kan være bedre tilgang til kompetanse og økt kvalitet på tjenestene, samt bedre ressursutnyttelse gjennom stordriftsfordeler. Interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefellesskap er ulike eksempler på interkommunale samarbeid. Oppgaven til interkommunale politiske råd er å behandle generelle samfunnsprosmål, mens et kommunalt oppgavefellesskap kan opprettes for å løse felles oppgaver (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2020).

#### *Interkommunalt selskap (IKS):*

I et interkommunalt selskap er alle deltakerne kommuner, fylkeskommuner eller et annet interkommunalt selskap. Alle deltakerne hefter ubegrenset for sin andel av selskapets forpliktelser. Selskapet forvaltes av et styre der alle deltakerkommunene er representert. Et interkommunalt selskap brukes ofte når to eller flere kommuner går sammen om å drive næringsvirksomhet og er en egen juridisk enhet (Knudsen, 2009).

#### *Aksjeselskaper (AS)*

Kommuner kan velge å organisere virksomhet i aksjeselskap. Øverste myndighet i selskapet er generalforsamlingen der eierne er representert, men selskapet ledes av styret og daglig leder som er utpekt av generalforsamlingen. Et aksjeselskap er en egen juridisk enhet der eierne har begrenset økonomisk risiko for selskapets forpliktelser. Kommunene begrunner utskilling av virksomheter til aksjeselskaper og foretak med argumenter knyttet til kostnadseffektivitet, tjenestekvalitet, konkurransesetting, oppgave- og ansvarsfordeling og oversiktighet (Bjørnsen et al., 2013).

#### 4.4.1 Kommunalt eide aksjeselskaper

I en rapport utarbeidet i samarbeid mellom BDO og Agenda Kaupang på vegne av KS i 2016 fremgår det at kommunene har et utstrakt eierskap i aksjeselskaper. SSB opplyste 09.02.2016

at det totalt er registrert 2.159 aksjeselskaper, der kommuner gjennom direkte eller indirekte eierskap kontrollerer 50% eller mer av aksjene. Selv om det er fire år siden rapporten ble utarbeidet, er det grunn til å tro at antallet ikke er vesentlig endret, eller at antall aksjeselskaper har økt.

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

*Tabell 4: Fordeling av kommunalt eide aksjeselskaper fordelt på tjenesteområder. Kilde: Utarbeidet av BDO med utgangspunkt i uttrekk fra foretaksregisteret 09.02.16.*

Tabell 4 viser fordeling av kommunalt eide aksjeselskaper fordelt på tjenesteområder. Selskaper som faller inn under tjenesteområdene som avfallshåndtering, eiendom, konsulent og rådgivningsvirksomhet, parkering og bomstasjoner, kultur og idrett samt kai og havneanlegg vil kunne utøve lovpålagte kommunale tjenester (BDO & Agenda Kaupang, 2016). En gjennomgang av listen av aksjeselskaper viser at svært mange av selskapene ikke yter lovpålagte offentlige tjenester, men mange leverer tjenester som er nært knyttet til lovpålagte kommunale tjenester.

Det er også nødvendig å undersøke om kommunalt eide aksjeselskaper besitter vesentlige verdier for å kunne fremstille kommunens eiendeler og gjeldssituasjon på en korrekt måte. KMDs organisasjonsdatabase tyder på at selskapsformene AS og IKS er mest utbredt for tekniske tjenester, som vann, avløp, renovasjon, brannvesen og revisjon, men en relativt stor

andel av kommunene har også valgt å organisere krisesenter ved å bruke selskapsmodellen (Bjørnsen et al., 2013).

Eksempel på et aksjeselskap som utøver offentlig tjensteproduksjon, er BIR AS som er et av Norges største renovasjonsselskaper. Bergen kommune er største aksjonær med en eierandel på 80%, og er øvrig eid av syv andre kommuner. Selskapet sin totale gjeld var på balansedagen i 2018 kr 2.167.244.000 (Proff, u.å.). Det vil si at dersom BIR AS blir konsolidert inn i Bergen Kommunes konsernregnskap etter eierandel, vil kommunens gjeld øke med 1,734 milliarder kroner.

#### 4.4.2 Oppsummering

Kapittel 4.4 bidrar til å bekrefte at å utarbeide et konsolidert regnskap er viktig for å kunne se kommunens virksomhet som helhet. Bakgrunnen er kommunens frihet til organisering av virksomhet. Dermed har kommunene frihet til å plassere vesentlige deler av den kommunale virksomheten, samt eiendeler og gjeld utenfor kommunekassen. Kapittelet viser også at konsolideringskravet ikke favner om de etter hvert store delene av den kommunale virksomheten som er plassert i egne juridiske enheter.

#### 4.5 Interesser for utvikling av konsolideringsbegrepet i kommuneregnskapet

I delkapittel 4.5 har vi samlet empiriske funn som vil hjelpe oss å belyse hvilke interesser som ligger i utvikling av konsolideringsbegrepet i kommuneregnskapet. Informasjonen vil være knyttet til hvilke interessenter som ønsker konsolidert informasjon.

Kommuneloven fra 1992 deler kommunen som rettssubjekt i flere regnskapsenheter og krever at det bare utarbeides ett regnskap for hver regnskapsenhet. Kommunestyret har ansvaret for og rår over alle eiendeler og gjeld som ligger i de ulike virksomhetene og regnskapsenhetene i kommunen. Kommunestyret bør derfor ha et konsolidert regnskap som dekker hele kommunen som juridisk og økonomisk enhet (NOU 2016:4).

Dette taler for at kommunestyret vil være en viktig bruker av det konsoliderte regnskapet. Noen kommuner har valgt å utarbeide noen form for konserntall før lovvedtaket i kommuneloven § 14-6 første ledd bokstav d har tredd i kraft. Kommunene utarbeider

konsoliderte regnskaper for å kunne gi bystyret fyllestgjørende regnskapsinformasjon (Prop. 46 L, 2017).

Eksempel på kommuner som allerede har utarbeidet konserntall er Oslo, Bergen og Stavanger. Oslo kommune påpeker at det ikke er et lov- eller forskriftskrav å sette opp en samlet oversikt for bykassen og de kommunale foretakene, men at det bedrer informasjonsverdien (Oslo kommune, 2019a). Stavanger Kommune har siden 2016 utarbeidet et konsolidert regnskap der alle selskapene som inngår er en del av Stavanger kommune som rettssubjekt. Dette er flere år før kravet om utarbeiding av konsolidert årsregnskap ble vedtatt. Årsmeldinger tilbake til 2008 er tilgjengelig fra Bergen kommune, og alle disse inneholder konserntall. Det er derfor tydelig at enkelte kommuner har sett behov for konsolidert regnskap før det har blitt et krav.

Staten vil ha interesse av at kommunene utarbeider et konsolidert årsregnskap. I Prop. 46 L (2017) foreslår departementet at det konsoliderte regnskapet skal rapporteres til SSB. Forslaget begrunnes med at det vil gi nytt grunnlag for SSB sine konserntall i KOSTRA, og vil bidra til å bedre kvaliteten på KOSTRA-tallene. Som en følge av innrapporteringen vil ikke SSB lenger trenge å bruke ressurser på å slå sammen regnskapstall fra ulike kommunale regnskaper.

Dersom et konsernregnskap utformes som et «funksjonsregnskap» vil det få frem kommunekonsernets samlede ressursbruk for enkelte sektorer eller tjenester. Slik regnskapsinformasjon har nytteverdi om målet er å sammenligne ressursbruken på tjenesteområdene mellom kommuner, uavhengig av hvordan kommunene har organisert virksomheten (Prop. 46 L, 2017). Utvalget påpeker også at slik regnskapsinformasjon vil være en forbedring sammenlignet med dagens KOSTRA-statistikk.

#### 4.5.1 Høringssvar

Når det gjelder hvilken interesse det ligger i å utvikle konsolideringsbegrepet, fremkommer det flere meninger og forslag i høringssvarene som vi har studert. Forslaget om en plikt til å utarbeide et konsolidert regnskap for kommunen som juridisk enhet, får støtte fra i hovedsak alle de over 50 høringsinstansene som uttaler seg om forslaget til ny kommunelov. KomRev Trøndelag (nå Revisjon Midt-Norge) forklarer hvorfor de gir sin støtte ved å vise til at et konsolidert regnskap for kommunen som juridisk enhet, vil gi en mer helhetlig oversikt over



den finansielle stillingen og resultat, der store tjenestoområder eller gjeld ligger i samme juridisk enhet (Prop. 46 L, 2017).

Kommunalbanken er landets ledende kredittgiver til kommunal sektor (regjeringen, u.å.). I sitt høringssvar til den nye budsjett- og regnskapsforskriften uttrykker Kommunalbanken at økonomireglene for kommunene innebærer at regnskapene rent faktisk har liten relevans for kredittformål (Kommunalbanken, 2019). Hvis kommunenes regnskaper skulle blitt benyttet til kredittvurderinger etter alminnelige kredittvurderingsprinsipper, må regnskapene gi riktig, pålitelig og samlet informasjon om kommunenes reelle nettoinntekter og diskresjonære økonomiske handlingsrom, samt den totale verdien av eiendeler, gjeld og egenkapital i kommunen. I tillegg måtte finansielle virkninger av det som ville vært økonomisk korrekte avskrivninger, nedskrivninger, amortiseringer og avsetninger blitt hensyntatt. Dette mener Kommunalbanken ville være mulig om kommunene ble pålagt å utarbeide et regnskap etter de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven, eller å eventuelt stille krav til ytterligere informasjon om forpliktelser og aktiviteter i noter.

Norges kommunerevisorforbund kommenterer at ytterlige krav om årsavslutningsdisposisjoner og konsolidert regnskap i tillegg til dagens regnskapsoppstillinger og skjemaer videreføres, ikke bidrar til å gjøre kommunens finansielle posisjon mer oversiktlig for regnskapsbrukerne (Norges Kommunerevisorforbund, 2019). De mener det legges opp til for mange oppstillinger og oversikter. De utpeker også regnskapets primærbruker til å i hovedsak være de folkevalgte. Likevel uttrykker NKRF at de er positive til at det konsoliderte regnskapet skal utarbeides.

I høringssvarene fremkommer det altså bred enighet om at innføring av et konsolidert regnskap for kommunene er ønsket. De ulike høringsinstansene trekker spesielt frem at oversikt over kommunens finansielle stilling er av interesse, da det gir mulighet til bedre og enklere kontroll, kunnskap og vurdering av fremtiden. Samtidig mener Kommunalbanken at kommunens regnskap, inkludert et konsolidert regnskap, uansett ikke er anses relevant for dem som interessent før kommuneregnskapene blir utarbeidet etter regnskapsloven (Kommunalbanken, 2019). Vi vil nå videre se på hvem informantene mener kan dra nytte av det konsoliderte regnskapet.

#### 4.5.2 Informanter

For at vi skulle få en dypere forståelse av de aktuelle brukerne av regnskapet, spurte vi informantene hvem de mente var brukerne og som kunne dra nytte av et konsolidert regnskap. Dette gjorde vi for å se om det var samsvar mellom informantene, men også med våre tanker. På dette spørsmålet var informantene enige om mye. De var enige om at det er kommunestyret som er den viktigste brukeren av kommuneregnskapet. Informant 2 forteller blant annet *“Jeg tror lovgiver har tenkt på kommunestyret som viktigste brukeren.”*. De nevner i tillegg andre brukere av regnskapet som fylkesmann, staten, revisor og innbyggere.

Informant 1 og 3 deler brukerne inn i to grupper med primære- og sekundærbrukere.

Primærbrukerne av regnskapet er de folkevalgte, mens sekundærbrukerne er alle de andre som bruker regnskapsinformasjonen.

*“Primærbruker av kommuneregnskapet er de besluttende organene i kommunen og det vil si kommunestyret. Også har du alle de sekundærbrukerne som er kommuneadministrasjon, innbyggere og andre som bruker regnskapsinformasjonen.”*

Informant 2, 3 og 5 mener at de som bruker kommuneregnskapet i dag også vil være interessert i det konsoliderte årsregnskapet så vel som de enkelte regnskapene. Informant 2 trekker frem at fylkesmannen i sin oppfølging av kommuneøkonomien vil ha en interesse av det konsoliderte årsregnskapet. Det nevnes også av informant 3, som forteller at i teorien er alle brukere av regnskapet, både innbyggere og media, selv om de viktigste brukerne av regnskapet er de folkevalgte.

Det nevnes også andre brukere av det konsoliderte regnskapet. Informant 4 forteller at i tillegg til kommunestyret og det som informantene over nevner, er det mange som kan ha interesse av det konsoliderte regnskapet.

*“Det er nok flere brukere av det konsolidert årsregnskapet ut over kommunestyret, eksempelvis revisor og interesseorganisasjonene innenfor kommunal økonomi og kommunalt regnskap. Her tenker jeg at alle som er brukere av kommunenes årsregnskap, kan ha nytte av konsolidert årsregnskap.”*

To av informantene, 5 og 6, nevner også staten som en bruker av det konsoliderte regnskapet. Både fordi de er interessert i dette og at de allerede benytter seg av dels konsoliderte tall gjennom KOSTRA.

### 4.5.3 Oppsummering

Under dette forskningsspørsmålet fokuseres det på hvilke interesser som ligger i utviklingen av konsolidert årsregnskap. Når det gjelder brukerne av regnskapet trekker informantene frem kommunestyret som primærbruker, men mener i tillegg at alle brukerne av kommunens årsregnskap, kan dra nytte av det konsoliderte regnskapet.

Våre funn viser at både kommunestyret og staten er viktige interessenter til det konsoliderte regnskapet. Det vil være både ressursbesparende for staten og det vil øke kvaliteten på de rapporterte tallene om kommunene selv utarbeider konsolidert regnskap. I tillegg vil det være interesse i å gi et helhetlig bilde av kommunens forpliktelser og på den måten gi bedre grunnlag for styring og kontroll. Videre vil vi nå fokusere på neste forskningsspørsmål og metodene som anvendes for konsolidering.

### 4.6 Metoder for konsolidering

I delkapittel 4.6 tar vi for oss metoder og teknikker for konsolidering. Herunder vil vi undersøke hvordan konsolideringen skal gjennomføres ved å se på ulike teknikker for konsolidering, hvilke enheter som skal konsolideres og for hvilket formål. Først vil vi studere lover og standarder, samt undersøke høringssvar til lover og forskrifter. Vi har også gjennomført intervjuer med fokus på den praktiske utførelsen av konsolidering og hva regnskapssjefer og andre med høy kunnskap om offentlig regnskap, mener er problemstillinger rundt dette.

Det konsoliderte regnskapets funksjon er å gi uttrykk for kommunens stilling og resultat når det betraktes som en rettslig og økonomisk enhet. Konsolideringen gjennomføres ved at de avsluttede årsregnskapene slås sammen, jf. Budsjett- og regnskapsforskriften § 10-1 andre ledd.

Kommunelovsutvalget mener at kommunene ikke bør pålegges å utarbeide et konsernregnskap (Prop. 46 L, 2017). Med konsernregnskap menes et konsolidert regnskap som omfatter kommunen som rettssubjekt og andre rettssubjekter som kommunen er hel- eller deleier av. Andre rettssubjekter omfatter blant annet interkommunale selskaper og aksjeselskaper. Utvalget begrunner denne begrensningen av hva som skal konsolideres med at det er stor tvil om nytten av regnskapsinformasjonen forsvarer kostnadene ved at konsolideringsplikten skal omfatte andre juridiske enheter. Utvalgets forslag fikk bred støtte

blant de 30 høringsinstansene som uttalte seg om spørsmålet i høringen til den nye kommuneloven. Departementet støtter også utvalgets vurdering og peker på at kommunens konsernregnskap vil være en blanding av midler, forpliktelser og egenkapital som kommunestyret bare delvis rår direkte over (Prop. 46 L, 2017). Konsernregnskapet vil derfor gi svært kompleks regnskapsinformasjon, og departementet mener at informasjonen hverken vil være enkelt tilgjengelig eller gi enkelt grunnlag for styring av kommunal virksomhet.

Departementet mener også at ved bruk av konsernregnskap i en kommunal sammenheng ville det være et spørsmål om hvilke typer selskaper som skal inngå, altså konsolideringsområdet. Departementet mener det kan avgrenses ut fra hvor sterk tilknytning det er mellom den enkelte kommunen og selskapet. Dette vil typisk være ut fra hvor stor eierandelen er. Konsolideringsområdet vil også kunne vurderes etter hvilken type virksomhet selskapet driver, for eksempel om det driver næringsvirksomhet eller ikke. Departementet vurderer konsernregnskap i kommunal sammenheng til at et eventuelt konsernregnskap bør som utgangspunkt omfatte alle selskaper som driver tjenesterettet produksjon, uavhengig av størrelsen på eierandelen (Prop. 46 L, 2017).

#### 4.6.1 Tidligere årsrapporter

Som vi nevnte i kapittel 4.5 har blant annet Oslo, Bergen og Stavanger kommune valgt å utarbeide noen form for konserntall i sine årsmeldinger før lovkravet har tredd i kraft. I kapittel 4.6.1 vil vi se nærmere på metoder disse kommunene har brukt for utarbeiding, deriblant hvilke enheter kommunene har valgt å konsolidere.

Bergen kommune har for 2018 utarbeidet konsolidert driftsregnskap, investeringsregnskap og balanse. Oppstillingene viser at enhetene som inngår i det konsoliderte regnskapet er Bergen og Omland Havnevesen, Bergen Vann KF, DIHVA IKS (61,5%) og Grieghallen IKS (50%). I tillegg inneholder både balansen, driftsregnskapet og investeringsregnskapet en egen kolonne som viser eliminasjonsposter av konserninterne overføringer og salg. Konserninterne renter og avdrag er ikke hensyntatt ved beregning av eliminasjonspostene. Dette begrunner Bergen kommune med at det ikke avgis separate drifts- og investeringsregnskap for lånefondet, men et samlet bevilgningsregnskap. I balansen er netto kortsiktig gjeld i konsernet eliminert mot kortsiktige fordringer, og netto langsiktige fordringer i konsernet eliminert mot langsiktig gjeld. Selskapskapitalen i Grieghallen IKS (aksjer og andeler i bykassen) ble eliminert mot bundne fond i IKSet (Bergen kommune, 2018). Kommunens

eierandel i aksjeselskaper fremkommer i balansen, og er spesifisert i note. Noten spesifiserer hvert enkelt aksjeselskaps balanseførte verdi, samt Bergens kommunes eierandel i selskapet.

Under utarbeidelsen av sitt konsernregnskap har Stavanger kommune lagt til grunn at alle vesentlige konserninterne kostnader og inntekter elimineres med utgangspunkt i KOSTRA-rapporteringen for 2018. Alle balanseposter ble konsolidert ved å eliminere konserninterne fordringer og gjeldsposter.

Stavanger kommune viser også eksempel på omarbeiding av prinsipper. Det konsoliderte regnskapet til kommunen inneholder to enheter som bruker regnskapslovens prinsipper; Stavanger Utvikling KF og Stavanger Parkering KF. Omklassifiseringen av regnskapene til disse foretakene har hatt resultatpåvirkning i den grad kapitalslitet er kommet til uttrykk i driftsregnskapet gjennom avskrivninger fremfor fradrag (Stavanger kommune, 2018). I årsrapporten fra 2018 går det også frem at i Stavanger Utvikling KF ligger alle tomter og utviklingsområder klassifisert som varelager, men at dette omklassifiseres til anleggsmiddel i konsernregnskapet, da det i konsernsammenheng er å regne som et anleggsmiddel etter kommunale prinsipper (Stavanger kommune, 2018).

Oslo kommune utarbeidet konsolidert regnskap i 2019. Regnskapet består av bykassen, fem kommunale foretak og et lånefond. I byrådets årsberetning har kommunen likevel «så langt det lar seg gjøre» lagt opp til en samlet fremstilling av Oslo kommunes regnskap for 2019. Det omfatter driftsregnskap, investeringsregnskap og balanseregnskap (Oslo kommune, 2019b). Oslo kommune opplyser at lånefondet ikke er medtatt i den samlede oppstillingen for investerings- og driftsregnskapet. Dette begrunnes med at lånefondet fører sitt bevilgningsregnskap etter egen forskrift som ikke samsvarer med den kommunale regnskapsforskriftens regler for bruk av kontoklasser (Oslo kommune, 2019a).

#### 4.6.2 Ny budsjett- og regnskapsforskrift

Kommunal- og moderniseringsdepartementet la desember 2018 frem et høringsnotat til ny forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner. Vi kommer til å omtale den som den nye budsjett- og regnskapsforskriften eller den nye forskriften. Forskriften er nå hjemlet i den nye kommuneloven §§ 14-3, 14-4, 14-6, 14-8 og 14-9. Departementet foreslo at budsjett- og regnskapsforskriften skal gjelde fra

og med budsjett- og regnskapsåret 2020, noe som betyr at det i skrivende stund ikke er rapporter og regnskaper tilgjengelig som er omfattet av den nye forskriften.

Nærmere regler for hvordan det konsoliderte regnskapet skal utarbeides er forskriftsfestet. I høringsnotatet til den nye budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 10 går det frem at departementet ønsker at det konsoliderte årsregnskapet skal utarbeides med hovedvekt på å vise kommunen som én økonomisk enhet. Dette forutsetter at interne transaksjoner mellom enhetene som inngår i konsolideringen skal elimineres, og regnskapsprinsippene i kommuneregnskapet skal anvendes (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2018). Det innebærer blant annet at gjensidig gjeld og fordringer innen kommunens enheter skal elimineres. Drifts- og investeringsregnskapet skal vise samlet mer- eller mindreforbruk der tjenester mellom enhetene er eliminert.

Det konsoliderte årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, nærmere bestemt kommunale regnskapsprinsipper. Dette innebærer at kommunale foretak som fører regnskap etter regnskapsloven må omarbeide sine regnskap før konsolidering. Omarbeidingsplikten stiller ikke krav til at det skal utarbeides et fullverdig regnskap etter kommunelovens regler i tillegg til regnskapet etter regnskapsloven, men det må omarbeides slik at det er i tråd med god kommunal regnskapsskikk for å få et tilstrekkelig godt konsolidert regnskap (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2019).

Det konsoliderte årsregnskapet skal inneholde bevilgningsoversikt investering, økonomisk oversikt drift og balanseregnskap. Forskriften stiller krav til at bevilgningsoversikten drift og investering samt økonomisk oversikt drift skal inneholde kolonner med beløp for det opprinnelig vedtatte årsbudsjettet, regulert årsbudsjett og det forrige årsregnskapet i tillegg til beløpene for regnskapsperioden. Forskriften stiller ikke dette kravet til det konsoliderte årsregnskapet. Det vil si at det konsoliderte årsregnskapet kun skal vise beløp for årets regnskap og forrige års regnskap uten budsjettbeløp (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2019).

Departementet foreslo i høringsnotatet at enkelte typer kommunale foretak, interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap kan holdes utenfor det konsoliderte årsregnskapet. Med enkelte typer kommunale foretak menes kommunale foretak som fører regnskap etter regnskapsloven. Det gjelder også for råd og oppgavefelleskap som ikke er eget rettssubjekt. Det forutsettes at slike virksomheter kan utelates hvis det ikke har vesentlig

betydning for å bedømme kommunens økonomiske utvikling og stilling (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2018).

Et annet sentralt forslag i den nye forskriften er at adgangen til å følge regnskapsloven bare skal gjelde for kommunale foretak som for en overveiende del driver kommersiell virksomhet. Det vil si at som utgangspunkt legges det til grunn at over 80% av foretakets samlede inntekter kommer fra kommersiell virksomhet (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 2018). Forslaget var ment til å begrense antall foretak som kunne føre regnskap etter regnskapsloven, og dermed begrense antall foretak som kan utelates fra det konsoliderte regnskapet.

Etter høringsrunden ble avsluttet, har Kommunal- og moderniseringsdepartementet fastsatt budsjett- og regnskapsforskrift til den nye kommuneloven. Forskriften er i hovedsak i samsvar med høringsutkastet fra desember 2018, men det er gitt noen sentrale endringer sammenlignet med høringsutkastet. Den endelige forskriften gir ikke adgang til å unnlate å kommunale foretak som avlegger regnskap etter regnskapsloven i det konsoliderte årsregnskapet. Dette må ses i sammenheng med at flere foretak enn først foreslått kan avlegge årsregnskap etter regnskapsloven (NKRF, 2019). I høringsutkastet ble det også foreslått at det er kun kommunale foretak som for en overveiende del driver kommersiell virksomhet som kan utarbeide årsregnskap etter regnskapsloven. Etter høringsrunden ble ikke dette vedtatt, og den fastsatte forskriften angir ingen grense for hvor stor andel av foretaket som må drive næringsvirksomhet.

Selv om noen av vedtakene som omhandlet konsolidert årsregnskap i høringsutkastet er endret i den vedtatte forskriften, ønsker vi å inkludere alle problemstillingene som ble omtalt i høringsvarene i vår oppgave. De ulike høringsinstansene gir innsikt i ulike måter problemstillinger rundt konsolidert årsregnskap kan løses, og bidrar til diskusjon rundt våre forskningsspørsmål.

#### 4.6.3 KRS nr. 14- Konsolidert årsregnskap

Under møtet til fagkomiteen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) den 8. januar 2020 ble det fastslått at de faglige prioriteringene til styret i 2020 er blant annet å slutføre standarden om konsolidert årsregnskap. Fagkomiteen i GKRS har utarbeidet et forslag til kommunal regnskapsstandard Nr. 14- Konsolidert årsregnskap (GKRS, 2020). Per nå har

GKRS utstedt et høringsutkast til standarden, som har frist for kommentarer 01.06.2020. Vi vil i de kommende avsnittene trekke frem de viktigste punktene i høringsutkastet til standarden.

I høringsutkastet legger GKRS (2020) til grunn at resultatene i det konsoliderte årsregnskapet, spesielt netto driftsresultat, skal være uavhengig av kommunens organisering. Det innebærer at resultatene i det konsoliderte årsregnskapet skal fremstå som at all virksomhet ligger i kommunekassen. KRS 14 skal gi anbefalinger i henhold til kravene i budsjett- og regnskapsforskriften kapittel 10 for utarbeidelsen av det konsoliderte regnskapet.

GKRS (2020) tar for seg noen sentrale punkter i høringsutkastet. Konsolideringen skal gjennomføres etter budsjett- og regnskapsforskriften § 10-1 andre ledd. Det innebærer at alle interne transaksjoner skal være eliminert, uavhengig av KOSTRA-art og de interne transaksjonene som SSB i praksis ikke eliminerer når SSB utarbeider konserntall i KOSTRA. Interne transaksjoner innen en regnskapsenhet, for eksempel mellom to avdelinger, skal ikke elimineres. Dette gjelder selv om transaksjonen er mellom to KOSTRA-funksjoner. Denne løsningen i KRS 14 skaper en asymmetri, og er en av løsningene GKRS ønsker høringsinstansenes syn på. GKRS har drøftet ulike problemstillinger som kan oppstå ved utarbeidelsen av konsolidert regnskap, herunder eliminering av interne transaksjoner, endring av regnskapsprinsipper, noteopplysninger og konsolidering av interkommunale samarbeid.

#### *4.6.3.1 Eliminering av interne transaksjoner*

En problemstilling som oppstår som følge av eliminering av interne transaksjoner som regnskapsførers i driftsregnskapet hos den ene regnskapsenheten og investeringsregnskapet hos den andre, er at resultatene i det konsoliderte årsregnskapet ikke vil samsvare med forutsetningen om å vise kommunen som én økonomisk enhet. Som et eksempel mener GKRS (2020) at problemstillingen er aktuell ved utgiftsføring og inntektsføring av avdrag på interne lån mellom regnskapsenheter, aktivering av renter på interne lån og kjøp av tjenester fra en regnskapsenhet til bruk i investeringsaktiviteter for den andre regnskapsenheten.

GKRS (2020) har vurdert ulike metoder for å håndtere “differanser” i drifts- og investeringsregnskapet ved eliminering av interne transaksjoner mellom drifts- og investeringsregnskapet. Den ene innebærer et elimineringsunntak der interne transaksjoner hvor utgiften eller inntekten som regnskapsførers i driftsregnskapet hos den ene regnskapsenheten, og inntekten eller utgiften i investeringsregnskapet hos den andre, ikke elimineres.



GKRS (2020) sitt andre forslag innebærer at eliminering av transaksjonene gjennomføres. Differansene kan deretter håndteres ved å enten regnskapsføre en avsetning til disposisjonsfond med et beløp tilsvarende differansen i det konsoliderte årsregnskapet. Et annet alternativ er å avlegge det konsoliderte regnskapet med differansen og inkludere en forklaring i note, eller som en spesifisering av regnskapslinjene for merforbruk i driftsregnskapet eller udekket beløp i investeringsregnskapet.

GKRS (2020) legger avgjørende vekt på å vise hensyn til å vise kommunen som én økonomisk enhet uavhengig av kommunens organisering. De mener metoden med elimineringsunntak best hensyntar dette.

#### *4.6.3.2 Endring av prinsipper*

Noen av de kommunale foretakene følger regnskapsloven, og i høringsutkastet blir det også lagt frem at årsregnskap utarbeidet etter regnskapsloven må omarbeides til kommunale regnskapsprinsipper før konsolidering, jf. Budsjett- og regnskapsforskriften § 10-1 andre ledd tredje punktum. Regnskapsposter må omarbeides slik at de følger arbeidskapitalprinsippet. Høringsutkastet foreslår at regnskapsposter som er ulike på grunn av anordningsprinsippet som hovedregel kan unnlates å omarbeides, men periodiseringsforskjeller som er knyttet til transaksjoner med andre enheter i kommunen må likevel alltid omarbeides (GKRS, 2020).

Det må også utarbeides et investeringsregnskap. Dette innebærer blant annet at bruk av lån som ikke er regnskapsført i regnskapet etter regnskapsloven må inntektsføres som finansiering i investeringsregnskapet etter kommuneloven. I tillegg vil salg av anleggsmidler måtte omarbeides for å kunne føres i investeringsregnskapet (GKRS, 2020).

Inndelingen av egenkapitalen i ulike fond er vesentlig forskjellig i et regnskap etter kommuneloven sammenlignet med regnskapsloven, og standarden foreslår at egenkapitalen skal omarbeides etter at andre regnskapsposter er omarbeidet. Samlet egenkapital i foretaket skal fordeles på kapitalkonto, bundne og ubundne investeringsfond, bundne driftsfond og disposisjonsfond, uavhengig av hvordan det var inndelt etter regnskapsloven (GKRS, 2020).

#### *4.6.3.3 Konsolidering av interkommunale samarbeid*

Inntektene til interkommunale råd skal inngå i regnskapet til kontorkommunen, jf. Forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for fylkeskommuner og kommuner § 8-4 første ledd. Problemstillingene knyttes til de andre deltakerne i felleskapet og deres andel, men også hvordan deres andel skal representeres i balansen. I høringsbrevet

foreslår GKRS at interkommunale samarbeid som utarbeider eget årsregnskap og ikke er egne rettssubjekt, skal innarbeides i det konsoliderte årsregnskapet i kontorkommunen, jf. kommuneloven § 14-8 andre ledd. Høringsutkastet legger videre til grunn av årsregnskapene til interkommunale samarbeid skal innarbeides fullt i det konsoliderte årsregnskapet, uten å trekke fra andre deltakerkommuners andeler (GKRS, 2020).

Budsjett- og regnskapsforskriften § 8-3 gjør unntak for interkommunale politiske råd og kommunale oppgavefelleskap som ikke er et eget rettssubjekt, og som forventer brutto driftsinntekter på mindre enn fem millioner kroner. Disse kan unnlate å utarbeide eget årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning etter kommuneloven § 14-8 første ledd første og andre punktum. Høringsutkastets forutsetninger om interkommunale samarbeids fulle innarbeidelse i det konsoliderte årsregnskapet innebærer derfor at det konsoliderte årsregnskapet er likt uavhengig om det avlegger årsregnskap etter hovedregelen i kommuneloven § 14-8 første ledd, eller inngår i kommunekassen etter unntaket i budsjett- og regnskapsforskriften (GKRS, 2020).

#### 4.6.4 Høringssvar

I dette delkapitlet har vi samlet høringssvar der de ulike høringsinstansene har uttalt seg om hvilke metoder for konsolidering som anvendes og for hvilke formål.

Flere høringsinstanser retter fokus mot hvilke tekniske utfordringer for utarbeiding av det konsoliderte regnskapet medfører, dersom regnskap utarbeidet etter regnskapsloven skal inkluderes i det konsoliderte regnskapet for kommunen. Byråden i Oslo kommune vil bemerke at det ikke er bare å konvertere et regnskap som er ført etter regnskapslovens prinsipper til kommunale prinsipper (Oslo kommune, 2019c). Han forklarer videre at ulike vurderings- og periodiseringsregler gjør at det kan bli omfattende justeringer.

Revisjon Midt-Norge SA mener det er greit å holde foretakene som fører regnskap etter regnskapsloven utenfor det konsoliderte årsregnskapet, og begrunner med at det er en omfattende prosess å omgjøre regnskapet til kommunelovens bestemmelser. De er også positive til at det gjøres en innsnevring med hensyn til hvilke kommunale foretak som har adgang til å føre regnskap etter prinsippene i regnskapsloven (Revisjon Midt-Norge SA, 2019). I motsetning til Revisjon Midt-Norge SA mener Oslo kommune at løsninger der adgangen til å la foretak føre etter regnskapsloven snevres inn, og å unnlate disse fra

konsolideringen, fremstår som en mellomløsning. Oslo kommune vil derfor ikke anbefale denne løsningen (Oslo kommune, 2019c).

Kommunesektorens organisasjon, Eidsvoll kommune, Nærøy kommune og Gjerdrum kommune mener at å unnlate omarbeiding av regnskap fra regnskapslovens prinsipper til kommunale prinsipper vil forenkle arbeidet med utarbeidelse av konsolidert regnskap. De mener også det er riktig av departementet å foreslå en begrensning av kommunale foretak sin adgang til å føre regnskap etter regnskapsloven. Kommunene og KS tror at hvis flere kommunale foretak har mulighet til å føre regnskap etter regnskapsloven, vil det ikke kunne unngås å utelate disse fra det konsoliderte regnskapet. De peker på at resultatet av dette vil bli at kommunenes arbeid med utarbeidelse av det konsoliderte regnskapet vil bli vesentlig mer krevende (Kommunesektorens organisasjon 2019; Eidsvoll kommune, 2019; Nærøy kommune, 2019; Gjerdrum kommune, 2019).

Larvik kommune mener at verdien av et konsolidert regnskap vil være begrenset hvis adgangen til å føre regnskap etter regnskapsloven for flere foretak videreføres. De mener omarbeiding av prinsipper er en aktuell løsning, men at det da bør finnes en veiledning for omarbeiding slik at det i størst mulig grad sikres at alle kommuner praktiserer mest mulig likt. I forbindelse med dette nevner Larvik kommune at det også er viktig at det presiseres hvilke typer foretak som kan bruke regnskapslovens regler, slik at kommunene praktiserer regelverket likt (Larvik kommune, 2019).

Øyvind Sunde (2019b) skriver i sitt hørings svar at det ville forenklet reglene om konsolidering, hvis budsjett- og regnskapsforskriften ikke åpner for at næringsdrivende foretak kan følge regnskapsloven. Han tror en konsekvens av at regnskapsforskriften ikke åpner for bruk av regnskapsloven for kommunale næringsdrivende foretak kan bli at kommunene velger å organisere disse virksomhetene som aksjeselskaper. Dette mener han er en langt bedre løsning.

I tillegg til å omtale omarbeiding av prinsipper, har noen høringsinstanser innvendinger om hvilke noteopplysninger som skal gis til det konsoliderte regnskapet. Oslo kommune mener forskriftens forslag om hvilke særlige noteopplysninger som skal gis i forbindelse med det konsoliderte årsregnskapet, er riktig for å gi tilstrekkelige opplysninger om interne transaksjoner mellom bykassen og foretakene, men også transaksjoner mellom foretakene (Oslo kommune, 2019c).

Revisjon Midt-Norge SA (2019) mener at alle selskaper som ikke er med i det konsoliderte regnskapet bør være med i en noteoppstilling. Dette inkluderer både kommunale foretak etter regnskapsloven og aksjeselskap der kommunen har bestemmende innflytelse. Den bør vise transaksjoner mellom kommunen og selskapene, fordring og gjeld mellom kommunen og selskapene for året og fjoråret, og langsiktig gjeld i selskapene som kommunen enten har garantert for eller på annen måte skal dekke inn. Hensikten er at brukerne av regnskapet skal få en samlet oversikt over kommunens aktivitet og forpliktelser.

Hedmark revisjon IKS (2019) etterlyser klarere retningslinjer for hvordan et konsolidert regnskap skal håndtere transaksjoner foretatt mellom virksomhetene.

Når det gjelder hvilke metoder som skal anvendes for konsolidering, er det klart hvilke konsekvenser eventuell omarbeiding av prinsipper som får mest oppmerksomhet av høringsinstansene. Det er delte meninger om hvordan forskriften kan legges til rette for at problemstillingen kan løses på en god måte, men løsningen der man ikke inkluderer foretak som fører regnskap etter regnskapsloven og begrenser adgangen for foretak til å gjøre dette, er løsningen som har fått mest støtte fra høringsinstansene.

Kommunesektorens organisasjon (2019), Eidsvoll (2019), Nærøy (2019) og Gjerdrum kommune (2019) er positive til at alle foretak som i hovedsak driver næringsvirksomhet kan utelates fra det konsoliderte årsregnskapet, og begrunner det med at det vil forenkle arbeidet med utarbeidelse av konsolidert regnskap. Rådmannen i Stavanger kommune mener primært at alle foretak som er en del av kommunen som rettssubjekt skal gjenspeiles i det konsoliderte årsregnskapet. Han støtter også forslaget om å utelate foretakene som benytter regnskapsloven fra det konsoliderte regnskapet. I tillegg mener han at alle kommunale foretak burde føres i tråd med kommunelovens prinsipper. Han trekker også frem at kommunestyret ikke innehar samme styringsrådighet over et IKS som det har med et kommunalt foretak, og at det derfor vil være utfordrende å inkludere egne rettssubjekter som IKS i det konsoliderte årsregnskapet (Stavanger kommune, 2019).

Øyvind Sunde (2019b) mener at interkommunale samarbeid som ikke er egne rettssubjekt vil bli organisert som egne rettssubjekt, etter de nye reglene om kommunalt oppgavefelleskap og interkommunalt politisk råd. Dermed vil ikke de interkommunale samarbeidene bli konsolidert. Øyvind Sunde (2019) mener dette vil gi et misvisende bilde av kommuneøkonomien, da kommunene har et ubegrenset ansvar for sin andel av

samarbeidenes forpliktelser. Han viser også til at det ikke er en uvesentlig andel av tjenesteproduksjonen som skjer i disse samarbeidene.

Hedmark revisjon IKS (2019) mener derimot at alle kommunale foretak bør inngå i det konsoliderte årsregnskapet, og at de kommunale foretakene som driver kommersiell virksomhet i stor skala bør omdannes til aksjeselskap slik at ingen kommunale foretak blir utelatt ved konsolideringen.

Klepp, Gjesdal, Time og Hå kommune er også under oppfatning at alle kommunale foretak bør konsolideres inn. De begrunner med at det gir en total oversikt over kommunens økonomi. Kommunene presiserer at kommunale foretak burde konsolideres inn uavhengig av hvilke regnskapsprinsipper de benytter seg av, da et kommunalt foretak ikke er en egen juridisk enhet. De legger også til at ingen kommunale foretak bør kunne føre regnskap etter regnskapsloven (Klepp, Gjesdal, Time og Hå kommune, 2019).

I underkant av ti høringsinstanser ønsker å innføre krav om konsernregnskap i høringsrunden til den nye kommuneloven (Prop. 46L, 2017). KS uttaler at et konsernregnskap vil gi et bilde av den samlede tjenesteproduksjonen levert av den enkelte kommune. KS mener også at konsernregnskapet kan innføres gradvis. Advokatforeningen legger til at det vil bli lettere for kommunens innbyggere og omverdenen for øvrig å forstå hva kommunen driver med totalt sett. Revisjon Midt-Norge uttrykker forståelse som at det kan være krevende å utarbeide et fullstendig konsernregnskap, men mener det er nødvendig for å få en samlet oversikt over kommunens virksomhet (Prop 46L, 2017).

Tre av høringsinstansene retter kritikk mot lovens begrensninger til at det konsoliderte regnskapet ikke skal inkludere andre rettssubjekter som kommunen er hel- eller deleier av i høringsrunden til den nye budsjett- og regnskapsforskriften. De tre forskjellige høringsinstansene har ulike grunner for hvorfor de mener det konsoliderte årsregnskapet burde være et komplett konsernregnskap. Kommunalbanken (2019) mener det konsoliderte årsregnskapet bør inneholde kommunen som rettssubjekt og andre rettssubjekter som kommunen er hel- eller deleier av for å kunne bruke regnskapet til kredittformål. Det inkluderer både interkommunale selskaper og aksjeselskaper. Etter alminnelige kredittvurderingsprinsipper ville det hatt verdi om det ble stilt krav til konsernoppstilling som viser transaksjoner mellom kommunene og foretakene, fordring og gjeld mellom kommunen og foretakene for året og fjoråret, og langsiktig gjeld i foretakene som kommunen enten har garantert for eller en annen måte skal dekke inn.

Tromsø kommune peker på innføringen av konsolidert årsregnskap som en av de større endringene i den nye budsjett- og regnskapsforskriften, og at dette medfører en utvidet og ekstra oppgave for administrasjonen. De støtter i all hovedsak forslaget til den nye forskriften, og mener den bidrar til en opprydding i tidligere forskrifter og forenkler oppstillingene. I likhet med Kommunalbanken (2019) mener Tromsø kommune at alle organisasjonsformene, som vil si kommunale foretak, interkommunale selskaper og aksjeselskaper, bør inkluderes i konsolideringen for at det skal være sammenlignbart over tid med andre kommuner. De mener også at et konsolidert regnskap med bare kommunale foretak gir liten nytteverdi målt opp mot den økte ressursbruken (Tromsø kommune, 2019).

Revisorforeningen mener også at kommunene bør oppfordre til å lage et komplett konsernregnskap, og skriver at kommunelovutvalgets drøftelser om konsernregnskap lider av at man ikke har drøftet ut fra brukergruppens behov. Revisorforeningen viser også til undersøkelsen fra 2016 gjennomført i regi av KS sitt FoU-program, der BDO og Agenda Kaupang har foreslått at krav om konsernregnskap bør lovfestes. Revisorforeningen mener derfor at utvalget burde tatt et skritt lenger enn utvalgets forslag om samlet regnskap for kommunen som juridisk enhet (Revisorforeningen, 2019).

#### 4.6.5 Informanter

For å belyse de problemstillingene som reiser seg vedrørende utarbeidelse av konsolidert regnskap, stilte vi informantene spørsmål om hva de synes var de største utfordringene knyttet til utarbeidelse av konsolidert regnskap. Alle våre seks respondenter mente at det er nye aktiviteter og et nytt regnskap som skal utarbeides og det medfører utfordringer.

Informant 3, 5 og 6 er regnskapssjefer i ulike kommuner, og alle disse nevnte at utarbeiding av konsolidert regnskap fører til mer arbeid for kommunene. Informant 3 opplyser at den økonomiske tilstanden til kommunen medfører at ressurser må frigis andre steder internt for å kunne følge opp den nye loven. Han mener at dette også kan være tilfelle i andre kommuner.

*“Det blir merarbeid som vil kreve at vi klarer å omdisponere ressurser internt for å få gjort det på en god måte. Det blir den største utfordringen.”*

Videre trekker informant 3 frem at noe av det som vil skape mer arbeid for regnskapsavdelingen er eliminering av interne transaksjoner. Alle våre informanter nevner eliminering av transaksjoner og mellomværende som en utfordring. Informant 2 mener at det

kan være en praktisk problemstilling, men at det vil være en overgangssak å få opp regnskapssystemer for identifisering av transaksjoner og mellomværende som skal elimineres. Informanten mener at det finnes systemer for dette og at eliminering gjøres over en "lav sko" i privat sektor, så dette problemet er dermed løsbart.

Informant 3 og 4 nevner også tilrettelegging av regnskapssystemer for en ny regnskapsoppstilling som en utfordring i forbindelse med eliminering av transaksjoner. Informant 5 nevner at man må være påpasselig med å postere interne transaksjoner korrekt slik at de blir korrekt eliminert, men at dette ikke er noe nytt da konsolidert regnskap allerede kan bli hentet ut på KOSTRA-nivå. Han supplerer også med at han ikke ser så fryktelig mange utfordringer med å utarbeide et konsolidert regnskap, men poengterer at dette er i sammenheng med at kommunen han er regnskapssjef i har svært få kommunale foretak. Han har også tiltro til at økonomisystemene som kommunen bruker vil legge til rette for at utfordringene vil løses på en enkel måte etter hvert som lovkravet trer i kraft.

Informant 1 fremhever at hvordan eliminering av transaksjoner skal gjennomføres er en av de store utfordringene ved å utarbeide et konsolidert regnskap for kommunen. Han mener at det ikke er store problemer, men det er noe nytt som skal gjøres som kan være utfordrende og tidkrevende. Videre oppgir han at det skal skje i en hektisk årsoppgjørperiode, så kommunene burde begynne å forberede seg til å utarbeide et konsolidert regnskap. Derfor bør det være klare retningslinjer på hvordan det skal gjøres før denne perioden setter i gang.

Informant 1 nevner også at intern-interne transaksjoner som ikke blir omfattet av eliminering. Dette er transaksjoner som er innenfor en regnskapsenhet i kommunen. Dette innebærer at mellom de ulike avdelingene, for eksempel vann- og avløpstjenesten og skole, skal inntekten knyttes til vann og avløp, mens utgiften knyttes til skolen. Denne transaksjonen skal ikke elimineres, noe som informanten mener det er viktig å være klar over.

Informant 1 nevner et annet viktig unntak for eliminering, som er transaksjoner mellom regnskapsdeler. Han forklarer at dette er transaksjoner som går mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet. Han illustrerer dette med et eksempel der kommunen låner ut penger til et kommunalt foretak og det kommunale foretaket betaler avdrag på lån til kommunen. Dette gir en utlånstransaksjon i investeringsregnskapet både til kommunen og foretaket, mens avdragene som betales på lånet fra foretaket fremkommer i driftsregnskapet. De mottatte avdragene i kommunekassen går mot investering.

*«Da skal de faktisk ikke elimineres. Det er altså da en utfordring og egentlig litt ulogisk for utgangspunktet er at alle interne transaksjoner mellom regnskapsenheter skal elimineres. Altså dette er unntak fra hovedregelen.»*

Når kommunale foretak er næringsdrivende, avlegger disse årsregnskap etter regnskapsloven. Disse regnskapene må omarbeides til kommunale regnskapsprinsipper før det konsolideres. Omarbeiding av regnskaper som er ført etter andre regnskapsprinsipper enn kommuneloven er en problemstilling som 4 av 6 av våre respondenter nevner spesifikt. Informant 6 uttaler:

*«Det blir jo en hel jobb. Jeg ser for meg at det kan bli litt heftig.»*

Informant 1 mener at omarbeidingen vil bli en utfordring som ikke er triviell. Han mener likevel at det ikke er et stort problem, men at noe må gjøres for de kommunene som har foretak som følger regnskapsloven. Både informant 2 og informant 4 nevner spesielt at regnskapsføringen av investeringer er utfordrende å omarbeide til kommunale prinsipper.

*«Grunnen til dette er at kommunene har et eget investeringsregnskap, mens regnskap som føres etter regnskapsloven fører alle investeringer i balanseregnskapet.»*

Investeringsregnskapet skal vise alle investeringsutgifter og hvordan de er finansiert, samt inntekt og bruk av lån. Dette føres ikke i privat sektor. I tillegg peker informant 2 på at kommuneregnskapet ikke inneholder regnskapslinjen «varelager», noe som kan skape utfordringer ved prinsippendring.

Som regnskapssjef i en kommune er informant 3 veldig glad for at de kommunale foretakene som finnes i kommunen fører sine regnskap etter kommuneloven.

*«Et av disse har vært inne på tanken å føre regnskap etter regnskapsloven, men vi har på det sterkeste frarådet dette. Så hadde det vært slik at et av våre kommunale foretak hadde ført etter regnskapsloven, hadde jeg sett utfordringen ved å omarbeide deres regnskapstall til kommunelovens prinsipper.»*

Informant 3 nevner flere forskjeller mellom regnskap etter regnskapsloven og etter kommuneloven som skaper utfordringer ved omarbeiding. Blant annet nevner han at avskrivning i privat regnskap utgjør utgiften med investering og kapitalkostnad. Avdrag på lån utgjør utgift i kommunen, fordi kommunene utgiftsfører avskrivninger, men som i tillegg utgjør en kalkulatorisk inntekt.



Informant 2 og 5 mener det ikke er så mange prinsipielle problemstillinger ved utarbeiding av et konsolidert regnskap. Informant 2 presiserer at dette er så lenge det er innafor den juridiske enheten der alt er eid 100% av kommunen. Mange av problemstillingene som oppstår med konsernregnskap i privat sektor er ikke de samme som ved utarbeiding av konsolidert regnskap for kommunene.

Vi ønsker også å komme inn på hva informantene mener om at det ikke innføres krav om utarbeiding av konsernregnskap, og at andre juridiske enheter som for eksempel aksjeselskap ikke inkluderes konsoliderte regnskapet. Dermed spurte vi informantene hvilke konsekvenser de mente det kunne få at selskaper som er en egen juridisk enhet og som eies av kommunen, ikke inkluderes i det konsoliderte årsregnskapet. Det gjorde vi for å se hvilke tanker informantene har rundt dette og hvordan de tror det vil påvirke det helhetlige bildet av regnskapet. Her var det ulike meninger mellom informantene, om hvorvidt aksjeselskap bør inkluderes eller ikke. Først vil vi fokusere på det som blir sagt om organisering av kommunen som egen juridisk enhet, så vil fokus være på inkludering av aksjeselskap og til slutt andre kommentarer.

Informant 1, 3 og 5 nevner at det er forskjell mellom kommuneregnskap og regnskap ført etter regnskapsloven. De trekker også frem kommunen som rettssubjekt og at aksjeselskap er et eget rettssubjekt.

*“Vi må være klar over at konsolideringsreglene gjelder for kommunen som rettssubjekt og ikke for kommunens eierinteresser. Det er en viktig forskjell mellom konsolidert regnskap etter kommuneloven og konsernregnskap etter regnskapsloven. Det må ikke forveksles begrepsmessig.”*

Videre forteller informant 3 om ulikheter i hvordan kommunene og private foretak drives. Han mener at en sammenligning mellom disse to foretakene vil gi et feil bilde, fordi det ikke er grunnlag for å sammenligne de ulike organisasjonsformene.

*“Så da tenker jeg at om vi hadde begynt å konsolidere aksjeselskap inn, så hadde det blitt litt som å sammenligne epler og bananer på et vis. I form av de ulike forretningsmodellene som de ulike organisasjonene driver etter.”*

Informant 1 og 2 forteller om de kommunale eierinteressene. Det er mange kommuner som er med i organisasjonsformen IKS, og den inkluderes heller ikke nødvendigvis i det konsoliderte regnskapet. Den inkluderes ikke om det interkommunale selskapet er eget

rettssubjekt og som selv leverer regnskap. Informant 2 nevner også at det kan være et alternativ å organisere aksjeselskap som interkommunale selskap. Og at det kanskje er mer nærliggende enn å benytte seg av vanlig konsolidert regnskap. Slik at det blir mer som en joint venture enn en konsernenhet.

Det er nok mange ulike meninger om aksjeselskap bør inkluderes i det konsoliderte regnskapet eller ikke, forteller informant 3. Selv mener han at løsningen som man er kommet frem til nå er oversiktlig, med at aksjeselskap ikke inkluderes. Han forteller videre at konsekvensene av at det ikke inkluderes er at det ikke gir et fullstendig bilde over kommunens aktivitet. Likevel mener han at konsekvensene ved å inkludere det hadde vært enda større, fordi det skaper så mye merarbeid for kommunene og at det må vurderes opp mot nytten ved å gjennomføre det.

*“Jeg tenker at for en del vil det virke fremmed å ikke inkludere selskaper som eies av kommunen i det konsoliderte regnskapet. Men så tenker jeg at det ikke er helt rett frem å inkludere dem heller. Da måtte man gjort en jobb på å definere hva som egentlige er konsernet”.*

Han nevner også at aksjeselskap er egne juridiske enheter og at det er ikke gitt at aksjeselskap som kommunen eier 100 %, at de likevel har direkte beslutningsmyndighet over aksjeselskapene. Han nevner også at i aksjeselskap drives det etter forretningsmessige prinsipper, mens i kommunene handler det om å skape mest mulig velferd innenfor de økonomiske rammene som de har.

Informant 6 mener på den andre siden at det ikke gir et helhetlig bilde, fordi aksjeselskap også er en del av kommunens eierandeler. Han tror det blir veldig forvirrende for politikerne å forstå sammenhengen med hvordan kommuneregnskapet henger sammen. Han mener også at det blir større behov for å forklare politikere og at det ikke er så lett for politikerne å forstå.

*“Målet er jo så klart at man skal få alt under ett, men det henger ikke helt sammen.”*

Det er også informant 1 enig i. Han mener at primærbruker av regnskapet og hovedbeslutningstaker, kommunestyret, ikke får et tilstrekkelig bilde over forpliktelsene som kommunen innehar når aksjeselskap ikke konsolideres inn. Det gir en misvisende oversikt og man får kun se det som inngår i kommunen som rettssubjekt. Dette gjør det utfordrende når det skal tas beslutninger på vegne av kommunen og en ikke innehar et samlet bilde.

*“Så man kan godt si at konsekvensen blir at kommunestyret som primærbruker ikke får en samlet oversikt over kommunens forpliktelser, altså fordringer og gjeld. De får kun oversikt over det som inngår i kommunen som rettssubjekt. Det er en svakhet med det hele.”*

To av informantene, 1 og 2 forteller også om KOSTRA rapporteringen. Informant 1 trekker frem at KOSTRA og kravene til det konsoliderte regnskapet gir ulike tall, fordi i KOSTRA inkluderer eierandel i IKS. Det er en utfordring at det blir ulike tall i det konsoliderte regnskapet og i KOSTRA rapporteringen. I KOSTRA utarbeides det også konserntall og disse tallene beregnes også med kommunes eierinteresser. Hvis kommunen har en eierandel på 1/3 i et interkommunalt samarbeid, så får den med seg 1/3 av inntekter og kostnader i nøkkeltallene som presenteres i KOSTRA.

*“Ergo vil kommunene og kommunestyret få dels konsoliderte tall fra kommunen og dels KOSTRA tall, som er forskjellige så det gir en utfordring.”*

Det fokuserer også informant 2 på. Han mener at det ikke nødvendigvis er logisk å bruke konserndefinisjon i privat sektor, der eierskap over 50% konsolideres inn, i kommunal sektor. Han nevner at KOSTRA-tallene inkluderer interkommunale selskaper, men de tas inn etter eierandelene og ikke etter om du eier mer enn 50%, slik det gjøres i regnskapsloven. Han problematiserer det å inkludere både aksjeselskap og interkommunale selskap i det konsoliderte regnskapet og påpeker at det da måtte vært gjort en jobb med å definere hva som faktisk er konsernet.

Informant 5 forteller at den nye kommuneloven også bestemmer at man skal fastslå finansielle måltall, og at det er kjempeviktig at disse måltallene blir beregnet på grunnlag av kommunens økonomi som en helhet. Han viser videre til at i konsernregnskapet vil husleien heller ikke bli eliminert bort i det konsoliderte regnskapet. Hvis kommuner har valgt å legge kjernevirksomhet i aksjeselskap kan det derfor medføre en del problemstillinger.

*“Jeg har tidligere vært i situasjoner hvor kommunen har egne aksjeselskap som opererer som eiendomsselskap. Disse fakturerer husleie til kommunale foretak. Da kommer dette som en husleieutgift i det kommunale foretakets regnskap, og ikke som renter og avdrag. Har du måltall på renter og avdrag som ikke tar hensyn til dette blir det fort skeivt.”*

#### 4.6.6 Oppsummering

De to mest sentrale problemstillingene som omhandler metoder for konsolidering handler om omarbeiding av prinsipper og eliminering av interne transaksjoner og mellomværender. Dette fremkommer av GKRS sitt forslag til KRS 14, høringssvar og våre informanter. Alle våre informanter er enig i at det finnes utfordringer ved utarbeiding av konsolidert regnskap, men det er noe variasjon i hvilken grad de selv synes det er utfordrende.

Spørsmålet om hvilke enheter det konsoliderte regnskapet skal inneholde er sentralt i høringssvarene. Det er uenighet i hvorvidt et konsernregnskap er nyttig eller ikke, men flertallet av høringsinstansene mener at det ikke burde innføres konsernregnskapsplikt. Det er likevel enighet blant alle høringsinstansene som har uttalt seg om spørsmålet, at å utarbeide et konsernregnskap basert på ulike regnskapsprinsipper er praktisk vanskelig og ressurskrevende.

#### 4.7 Nytte og utfordringer ved bruk av konsolidert informasjon

Under det tredje forskningsspørsmålet tar vi for oss hvilke utfordringer og hvilken nytte konsolidert informasjon kan gi. Vi vil først presentere hva kommunal- og moderniseringsdepartementets tanker om forslaget til konsolidert regnskap, før vi presenterer høringssvar og intervju med informantene.

Kommunal- og moderniseringsdepartementet vurderte forslaget om plikten av konsolidert regnskap til å gi en nytteverdi som over tid vil forsvares av kostnadene knyttet til nødvendige tilpasninger i regnskapssystemene og til utarbeidelse og revisjon av det konsoliderte regnskapet. Høringsinstansene ga også bred støtte uten vesentlige innvendinger, og departementet ble derfor enig i utvalgets forlag. Samtidig bemerker departementet at et konsolidert regnskap gir kommunestyret bedre oversikt over kommunens samlede økonomi og ressursbruk, og dermed et bedre grunnlag for styring og kontroll (Prop. 46 L, 2017).

Stavanger kommune oppgir i sin årsrapport for 2018 at formålet med det konsoliderte regnskapet er å gi en oversikt over kommunekonsernets økonomiske resultat, samt den totale verdien av eiendeler, gjeld og egenkapital. Det vil si at formålet er å gi et samlet bilde av kommunens virksomhet og engasjementer (Stavanger kommune, 2018).

#### 4.7.1 Høringssvar

De ulike høringsinstansene har i høringsrunden til den nye budsjett- og regnskapsforskriften fått frem flere synspunkter som påvirker hvilken potensiell nytte og hvilke utfordringer regnskapsbrukere har med konsolidert informasjon.

I sitt høringssvar til kommunelovens forskrift om budsjett og regnskap skriver Bergen kommune at det ikke går klart frem hva nytten og informasjonsverdien i et konsolidert regnskap vil være. De trekker frem at konsernregnskap etter regnskapsloven blant annet er et beslutningsgrunnlag til å vurdere om konsernet er solid og likvid, om det er grunnlag for utbytte fra morselskap og verdsettelse av aksjer. Disse formålene er ikke aktuelle i en kommune. Kommunene bruker i stor grad budsjett til styringsformål, og Bergen kommune påpeker at det konsoliderte regnskapet ikke skal inneholde konsolidert budsjett. Bergen kommune stiller da spørsmål til hvilken politisk behandling man kan ha i forhold til det konsoliderte regnskapet. I tillegg fremhever kommunen at selskaper som er tilknyttet kommunen vil utgjøre bare en liten del i forhold til kommunekassen. Det vil dermed ikke være store endringer fra kommuneregnskapet til det konsoliderte regnskapet (Bergen kommune, 2019).

#### 4.7.2 Informanter

Gjennom å stille informantene spørsmål om hva de mente formålet med å utarbeidelse av et konsolidert regnskap er, ønsket vi å få en dypere forståelse av formålet og nytten det kan gi beslutningstakerne. Vi ønsket også å se informasjonen fra intervjuene i sammenheng med høringssvarene. Informantene er enige om at formålet er å vise kommunen som en økonomisk enhet, men flere av informantene nevner også andre elementer som at det vil gi bedre grunnlag for styring, kontroll og beslutningstaking.

*“Formålet er å vise kommunen som en økonomisk enhet. Da er man jo opptatt av kommunen som rettssubjekt.”*

Flere av informantene nevner også at et konsolidert regnskap skal gi bedre grunnlag for styring og kontroll over den økonomiske utviklingen i kommunen. Hovedformålet med kommuneregnskapet har tradisjonelt vært å føre kontroll med hvordan kommunenes midler er brukt og kontrollere at kommunen overholder budsjett. Det vil også gi en bedre oversikt over forpliktelsene som kommunen innehar. Videre mener de at det konsoliderte regnskapet kan gi

bedre grunnlag for beslutningstaking for de folkevalgte, selv om beslutningene som tas ikke nødvendigvis endres. Informant 3 utdyper dette.

*“For å få en samlet oversikt over kommunens økonomiske stilling og at det bedrer informasjonen. Og sånn sett i teorien vil gi et bedre beslutningsgrunnlag for de folkevalgte.”*

Informant 3 er regnskapssjef i sin kommune og mener at det vil gi en ryddig fremstilling at det legges frem konsolidert regnskap. Det blir også nevnt at kommunene er ulikt organisert og at mange har kommunale foretak, mens mange mindre kommuner har interkommunale samarbeid. Det nevnes også av informanter at det er viktig at det konsoliderte regnskapet skal gi et godt sammenligningsgrunnlag mellom ulike kommuner. Hvordan kommunene er organisert varierer, men informant 3 trekker frem at kommunale foretak utgjør en liten del av deres totale virksomhet og at det ikke vil ha så store konsekvenser at dette inkluderes.

*“Vi har jo få kommunale foretak og hver av de har rundt 1% målt i kommunens utgift og inntekt, slik at det er klart at det blir jo veldig smått i forhold til kommunekassen. Så jeg tror ikke at det vil gjøre at tallene i vår kommune blir veldig endret, når en inkluderer kommunale foretak, men det kan jo være veldig forskjellig fra kommune til kommune”.*

Informant 3 og 4 nevner at det vil gi kommunestyret bedre oversikt over kommunens økonomiske utvikling og at det på den måten vil være med å gi bedre sammenligningsgrunnlag mellom de ulike kommunene. Informant 5 mener i tillegg at regnskapstekniske valg som er gjort av kommunen ikke må påvirke sammenligningsgrunnlaget og skjule det helhetlige bilde av kommuneøkonomien.

Vi ønsket også å fokusere på de praktiske konsekvensene som informantene tenker kommer som følge av det nye konsolideringskravet, fordi vi synes det er interessant å se hva de tenker. I tillegg var vi spesielt interessert i om det kunne ha noen økonomiske konsekvenser for kommunene.

De tre informantene som er regnskapssjefer i sine kommuner, trekker frem at de frykter at det vil skape merarbeid for seg og at det kan utgjøre større kostnader for kommunen. Informant 3 forteller om hvilke konsekvenser han tror det vil være for hans kommune. Han mener det meste av praktiske konsekvenser blir gjennom arbeidet som gjøres med å sy sammen de ulike regnskapene og at det samme må gjøres med budsjettene. Det må gjøres når de skal legge frem konsolidert regnskap for 2020.

*“Slik at jeg tror de største konsekvensene blir det arbeidet vi må legge ned for å utarbeide konsolidert regnskap.”*

Det samme gjør også informant 5, han nevner at han håper at det ekstra arbeidet ikke vil være for tidkrevende i en hektisk årsavslutningsperiode. Han tror innføringen vil få lite praktiske konsekvenser, begrunnet med at kommunen har få kommunale foretak. Han uttaler også at det vil bli mer jobb for kommuner som må gjøre vurderinger knyttet til flere kommunale foretak, samarbeidsløsninger, egne rettssubjekt og ikke egne rettssubjekt. De trenger også å få på plass de tekniske løsningene for at dette skal kunne gjøres effektivt.

*“Fra et regnskapsståsted, hvis disse hjelpemidlene kommer på plass så tenker jeg at det er et ekstra regnskap som skal lages i forbindelse med årsavslutningen. Sånn sett håper jeg ikke at det kommer til å stjele for mye tid som man i utgangspunktet ikke har.”*

Informant 6 nevner i tillegg til merarbeid og økte kostnader, at det kan bli vanskelig å sammenligne tjenester på tvers av kommunene, fordi de gjør det på forskjellige måter. Videre nevner han at det blir forskjeller mellom det konsoliderte regnskapet og KOSTRA tallene. Han mener at det vil skape forvirring hos politikerne, spesielt siden de rapporterer løpende gjennom året, og at blir det ikke samsvar mellom KOSTRA tallene og det konsoliderte regnskapet. For eksempel skal ikke aksjeselskap være med i det konsoliderte regnskapet. Det kan være et problem at det ikke samsvarer med de rapporteringene de gjør løpende gjennom året, selv om de utarbeider noter slik at det skal bli mer forståelig. Han mener også at det vil bli vanskelig å forklare for politikere, at det blir for teknisk å forstå hvordan det henger sammen. Han trekker også frem at merarbeidet med å forklare hvordan det er utarbeidet, gjerne faller på han som regnskapssjef.

*“Jeg tror det blir veldig arbeidskrevende og hvis man skal sammenligne nivået på tjenestene mellom kommunene, er det ulik praksis. En annen ting er harmonisering mellom det konsoliderte regnskapet og KOSTRA, fordi det blir ikke likt. Det er vanskelig å forklare når det blir så teknisk som dette, for en vanlig mann, altså en politiker. Hvordan det henger sammen.”*

Det nevnes også av informant 1 og 2, som innehar høy kunnskap innenfor offentlig økonomi, at det vil medføre noen etableringskostnader, men at det ikke vil bli særlig dyrt, da de mener kommunene allerede har rutiner for hvordan dette skal gjøres. Informant 1 nevner også at organiseringen av kommunen blir annerledes enn den tidligere har vært.

*“Med en ny kommunelov er det trukket opp nye skiller, til hvordan kommunen og IKS organiseres. Det er viktig å identifisere regnskapsenheter og hvilke som er egne rettssubjekter. Fordi kommunen som økonomisk enhet skal vise det konsoliderte regnskapet.”*

Informant 3 forteller også om hvordan det påvirker deres beslutningstaking. Han mener det er vanskelig å se for seg hvordan det kan påvirke beslutningstakingen, men er åpen for at det kan bli endringer i dette etter hvert. Videre forteller han at det kan være greit å se både på investerings- og driftsregnskapet.

*“Så klarer jeg foreløpig ikke helt å se for meg hvor det eventuelt gjør at vi får bedre beslutningsgrunnlag. Jeg er veldig åpen på at det kan komme endringer. Kanskje det at det kan være greit å se ikke bare på driftsregnskapet, men også det samlet investeringsregnskapet for kommunen. Det vil kanskje vises enda bedre hvor mange store investeringer vi har når det blir samlet.”*

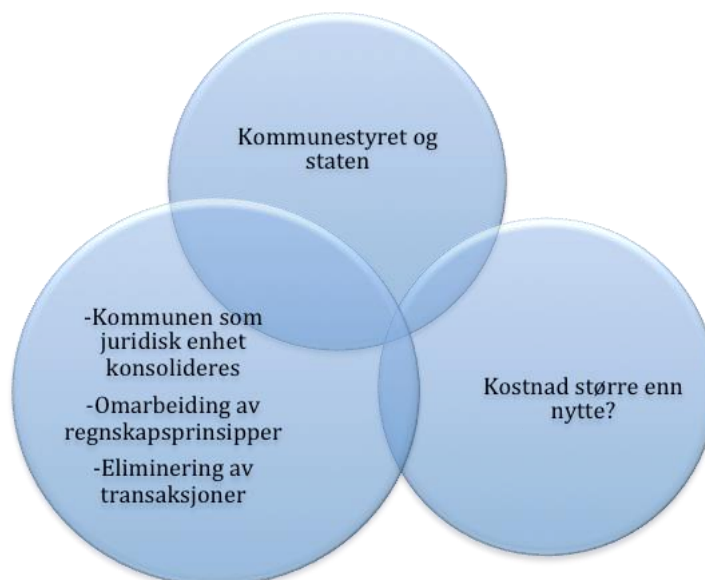
#### 4.7.3 Oppsummering

Under dette forskningsspørsmålet har vi fokusert på nytten og utfordringer ved bruk av konsolidert regnskap. Kommunal- og moderniseringsdepartementet mener det konsoliderte regnskapet vil gi nytte som over tid vil forsvare den ekstra kostnaden ved utarbeidelse. I høringssvaret fra Bergen kommune kommer det frem at de var usikre på hvilken nytte det konsoliderte regnskapet vil gi for deres del. Våre informanter svarte litt forskjellig. Regnskapssjefene fokuserer på at den største utfordringen er det ekstra arbeidet som vil gi dem økte kostnader. En av de andre informantene, som ikke jobber som regnskapssjef, mener at det ikke vil bli de store etableringskostnadene, men at det vil føre med seg noe ekstra jobb. En av informantene problematiserer også hvordan det skal bli mulig å sammenligne på tvers av kommunene, når praksis er såpass ulik.



#### 4.8 Oppsummering av empiriske funn

Gjennom studie av dokumenter, høringssvar og bidrag fra informanter kan vi oppsummere våre empiriske funn ved bruk av forskningsmodellen som ble introdusert i innledningen av oppgaven.



*Figur 11: Studiens forskningsmodell: Oppsummering av empiriske funn. Kilde: Egenkomponert.*

Som figur 11 viser peker funnene våre på at kommunestyret og staten er de største interessentene i det konsoliderte regnskapet. Hvilke enheter som skal konsolideres er et svært omdiskutert tema, men kommuneloven § 14-6 slår fast at kommunen som juridisk enhet skal konsolideres. Funnene våre viser at dette åpner for problemer med utarbeiding av det konsoliderte regnskapet, da enheter innen kommunen som juridisk enhet har mulighet til å bruke to ulike regnskapsspråk. Som følge av dette er det også tvil om nytten ved utarbeidelse av et konsolidert regnskap er større enn kostnaden.

## 5.0 Analyse

I dette kapittelet vil vi drøfte undersøkelsens funn, gjennom informasjonen vi har samlet inn gjennom intervju og dokumentstudier, samt teorien som danner grunnlaget for oppgaven.

Analysen er derfor delt i tre ulike deler, gjennom våre tre forskningsspørsmål:

- Hvilke interesser ligger i utvikling av konsolideringsbegrepet i kommuneregnskapet?
- Hvilke metoder for konsolidering anvendes og for hvilke formål?
- Hvilke utfordringer og potensiell nytte har regnskapsbrukerne med konsolidert informasjon?

Vi vil også belyse funnene vi relaterer til problemstillingen for oppgaven *“Hvordan anvendes konsolideringsbegrepet i kommuneregnskapet?”*

### 5.1 Ja til konsolidering – men til fordel for hvem?

Vårt første forskningsspørsmål knytter seg til interessene som ligger i utviklingen av konsolideringsbegrepet i kommuneregnskapet. Herunder vil fokuset være på interessen med utarbeidelsen og hvem brukerne er, og vi har derfor benyttet oss av interessenteori. Vi vil også presentere hvem som fremmer interessen for konsolidert regnskap.

Tjenesteproduksjonen i offentlig sektor skjer i stor grad gjennom kommunene, basert på tillit fra innbyggere. Det konsoliderte regnskapet skal bidra til økt ansvarlighet gjennom mer fullstendig informasjon (Bisogno et al., 2015).

I teoridelen vår fremkommer det at en interessent blir definert som *“Enhver gruppe eller individ som kan påvirke eller blir påvirket av organisasjonens mål”* (Freeman, 1984).

Interessenteorien trekker frem at det er mange ulike interessenter til et regnskap, både primære og sekundære interessenter. Det samsvarer også med empirikapittelet og hva informantene forteller. De forteller at alle brukere i teorien kan ha nytte av det konsoliderte regnskapet. Ved å benytte seg av makt, legitimitet og handlekraft kan man definere de viktigste interessentene til kommuneregnskapet. De interessentene som oppfyller disse tre faktorene, er de som det skal vies mest tid til. Det er viktig å identifisere brukergruppene for å sikre at disse har fått tilstrekkelig og anvendbar informasjon, som gir beslutningsnytte. Mellempvik et al. (2000) har definert tre viktige brukergrupper som politikere, staten og kommuneadministrasjon.

Fra intervjuene vi har gjennomført blir kommunestyret definert som den viktigste brukeren av regnskapet, og den viktigste interessenten blir derav den som man bør benytte mest tid på. Det er i samsvar med det som trekkes frem i NOU 2016:4 at kommunestyret har ansvar for og rår over alle eiendeler og gjeld som ligger innad i kommunen og har derav behov for et konsolidert regnskap, som dekker kommunens økonomiske forpliktelser. Politikerne eller kommunestyret tar beslutninger på vegne av befolkningen, og anvender kommuneregnskapet til kontroll og beslutningsformål. Det konsoliderte regnskapet kan bidra til en bedre beslutningstaking.

Den deskriptive teorien kan benyttes for å beskrive selskapet og hvem man samarbeider med og konkurrer mot. Den er aktuell for å forklare hvorfor og hvordan selskaper tar hensyn til interessenter og deres interesser (Crane & Matten, 2016). En av de viktigste samarbeidspartnerne til kommunen er staten, som vil dra nytte av det konsoliderte regnskapet. Staten har som vi presenterte i teorikapittelet en interesse i å følge med på ressursbruk og sammenligne mellom de ulike kommunene. Staten har både behov for informasjon fra kommunene og er med å utarbeide regnskapsstandardene (Mellempvik et al., 2000). De oppfyller også handlekraft og makt overfor kommunen som enhet, slik at de kan igangsette tiltak for å regulere kommunen. Det foreslås av kommunal- og moderniseringsdepartementet at det konsoliderte regnskapet skal rapporteres til SSB (PROP. 46 L, 2017). Det vil gi bedre grunnlag for utarbeidelse av KOSTRA tallene og vil øke kvaliteten på disse. Det viser at staten forsøker å få kommunene til å gjøre noe av jobben som de selv tidligere har gjort i SSB. Dermed er staten en viktig interessent til utarbeidelse av det konsoliderte regnskapet.

En annen interessent er kommuneadministrasjonen. De står for tjenesteproduksjon i kommunen og fører kontroll med informasjonen (Mellempvik et al., 2000). Informantene fokuserer ikke i så stor grad på disse. Det gjøres det heller ikke i høringssvarene. Kommuneadministrasjon innehar handlekraft, mens selve makten ligger hos kommunestyret. Vi vil derfor i det videre fokusere på kommunestyret og staten som de viktigste interessentene til regnskapet. Slik at vi definerer disse som de to viktigste brukerne av det konsoliderte regnskapet.

Det konsoliderte regnskapet bidrar til å øke responderingsplikten gjennom mer fullstendig informasjon til både interne og eksterne interessenter (Bisogno et al., 2015). Staten vil muligens kunne få bedre sammenligningstall gjennom det konsoliderte årsregnskapet og

staten kan spare penger om de slipper å gjøre denne jobben. For kommunestyret kan det konsolidert regnskapet være med å gi bedre beslutningsnytte og kontroll. Noen kommuner har allerede valgt å utarbeide konsolidert regnskap før kravet ble innført. Det kan vise at de mener det gir et bedre bilde over eiendeler og forpliktelser, og at de gjør det av egen interesse. Oslo kommune påpeker blant annet at det bedrer informasjonsverdien (Oslo kommune, 2019). Også Bergen og Stavanger kommune har utarbeidet konserntall og det er tydelig at kommunene har sett et behov for det konsoliderte regnskapet før det ble et krav. KomRev Trøndelag (nå revisjon Midt-Norge) støtter forslaget om utarbeidelse av konsolidert regnskap, fordi de mener et konsolidert regnskap for kommunen som juridisk enhet, vil gi et mer helhetlig bilde av kommunens finansielle stilling (Prop. 46 L, 2017). Det konsoliderte regnskapet vil altså bidra med mulighet for bedre kontroll og kunnskap for å foreta vurderinger om fremtiden. Det er tydelig at flere kommuner ser behov for det konsoliderte regnskapet og at det er en interesse for utarbeidelse av det.

NKRF (2019) problematiserer at ytterligere krav som kommer i tillegg til dagens regnskapsoppstillinger, ikke bidrar til at kommunens finansielle posisjon blir mer oversiktlig for brukerne. De peker også på at regnskapenes primærbruker hovedsakelig er de folkevalgte, men de er likevel positive til utarbeidelsen av konsolidert regnskap. Dette bør ses i sammenheng med at regnskapet bør være tilpasset til primære interessenter av regnskapet og at en av primærbrukere ikke får tilstrekkelig informasjon når regnskapet ikke er tilpasset dem.

I høringssvarene er det enighet om at det konsoliderte regnskapet er ønskelig. Det trekkes frem at det vil gi en god oversikt over kommunens finansielle stilling. Det er likevel et problem rundt hvem som det konsoliderte regnskapet er tilpasset mot. Blant annet antyder høringssvar at kreditorer har ikke så stor interesse for det konsoliderte regnskapet.

Kommunalbanken (2019) problematiserer kommuneregnskapets relevans for kreditorformål. De mener det vil gi mer riktig og pålitelig informasjon om regnskapet ble utarbeidet etter de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven. Dette taler for en spenning mellom interessentene og hvilke behov de ulike regnskapsbrukerne har.

Et viktig spørsmål som reiser seg nå, er hvem som er den viktigste interessenten til regnskapet i forhold til hvem regnskapet er tilpasset mot. Fordi staten har en tosidig interesse i regnskapet, kan dette føre til at den informasjonen som fremkommer i det konsoliderte regnskapet er tilpasset staten som interessent og ikke kommunestyret. Staten kan få redusert sine kostnader og kan tilpasse regnskapet mer mot slik de ønsker at det skal være, fordi de

både er normgiver og bruker av regnskapet. Det innebærer at de har stor innflytelse. Alle våre informanter definerer kommunestyret som den viktigste interessenten av regnskapet. Det fremkommer også ut fra dokumentstudiene at kommunestyret er en viktig bruker av regnskapet. Det er problematisk at kommuneregnskapet er lite forståelig for disse interessentene, som står for daglige beslutninger som påvirker kommunen i stor grad. Det er derfor viktig at disse får informasjon som er tilpasset dem.

#### 5.1.1 Styring av eller i kommunen?

Et spørsmål som reiser seg vedrørende det konsoliderte regnskapet er om det er mest tilpasset for styring av eller styring i kommunen. Staten anvender kommuneregnskap til styring av kommunene, mens kommunene selv benytter seg av det til styring i kommunene. Staten ønsker detaljert informasjon, mens politikerne anvender det overfladisk og er mest opptatt av bunnlinjen (Mellempvik et al., 2000). Den ulike bruken av regnskapet krever ulike tilpasninger. Regnskapsmålsetningene er preget både av statens informasjonsbehov for å kontrollere økonomien til kommunen og den administrative ledelsen i kommunens informasjonsbehov for å gjennomføre daglige aktiviteter og intern kontroll. Det er lite fokus på hvordan politikerne benytter seg av regnskapet og det er problematisk. Det nevnes både i høringssvar og av informanter at det konsoliderte regnskapet vil være nyttig, men at det må være tilpasset til brukerne. Politikerne benytter regnskapet til beslutningstaking og det er da problematisk at de ikke får informasjon som tilfredsstillende sine behov. Vi mener derfor at kommuneregnskapet i stor grad er tilpasset styring av kommunen og statens informasjonsbehov. Det går på bekostning av politikere og kommunestyrets behov for informasjon og vi mener det er problematisk at informasjon ikke er tilpasset en så sentral brukergruppe.

Det virker som staten fremmer ønsket om konsolidert regnskap. Kommunal- og moderniseringsdepartementet foreslår at det konsoliderte regnskapet skal rapporteres til SSB (Prop. 46 L, 2017). Det fører til at SSB vil bruke mindre ressurser på utarbeidelse av KOSTRA tall som en følge av at kommunene allerede utarbeider konsolidert regnskap. Det fremkommer også i empirien av det vil bedre kvaliteten på KOSTRA-tallene. På den andre siden ser vi også tilfeller der kommuner har begynt å utarbeide konsolidert regnskap eller konserntall av egen vilje, før konsolideringskravet ble innført. Staten vil som en følge av innføring av det konsoliderte regnskapet bruke mindre tid og ressurser på å utarbeide

sammenligningstall. Det ser ut som staten forsøker å få kommunene til å gjøre noe av konsolideringsjobben, fremfor at SSB skal bruke ressurser på å konsolidere KOSTRA-tallene. Det vil også muligens føre til at kommunene får større eierskap til sine tall for deres konsoliderte virksomheten som de forvalter.

Vi vil nå gi et eksempel på hvorfor det konsoliderte regnskapet er viktig for sentrale interessenter, gjennom å vise hvor store konsekvenser aksjeselskapene kan ha og at man ikke har et fullstendig bilde over forpliktelsene. Kommuners eierandeler i egne juridiske enheter kan påvirke kommunekassens økonomi. Et eksempel er Troms Kraft AS, der Tromsø kommune har en eierandel på 40% og Troms fylkeskommune eier de resterende 60%. I 2011 oppdager Troms Kraft at det er vesentlige feil i deres eget datterselskap, Kraft og Kultur i Sverige. Regnskapstallene i posten «Påløpne, men ikke fakturerte inntekter» var blåst opp ved at Kraft og Kultur hevdet at inntektene skulle komme, men fakta var at inntektene ikke fantes. Dette førte til at Troms Kraft måtte innfinne seg med et tap på over 1,7 milliarder kroner. Eierne av Troms Kraft, Troms fylkeskommune og Tromsø kommune fikk ikke lenger utbetalt utbytte i 100-millionersklassen (Mogård, 2015). Aksjeselskapene som kommunen har eierandel i kan altså påvirke økonomien til kommunen i stor grad. Det er derfor viktig for kommunestyret og politikere å være klar over dette for å kunne ta hensyn ved beslutningstaking.

### 5.1.2 Oppsummering

I dette kapittelet har vi tatt for oss interessentene til kommuneregnskapet. Informantene definerer kommunestyret som den viktigste brukeren av det konsoliderte regnskapet. De anvender regnskapet til kontroll og beslutningsformål. Det fremkommer også av høringssvarene og analyse av lover og forarbeider at en sentral bruker er kommunestyret. Vi ser også at staten kan ha stor interesse av det konsoliderte regnskapet. Staten kan følge med på og sammenligne ressursbruk i de ulike kommuner. Dermed fremmer staten interessen for det konsoliderte regnskapet. Kommunenes eierandel i egne juridiske enheter kan ha stor påvirkningskraft. En av de store problemstillingene er hvem regnskapet er tilpasset mot. Vi mener det er problematisk at det konsoliderte regnskapet ikke er tilpasset kommunestyret, men i så stor grad er påvirket statens interesser av regnskapet. Det er altså staten som drar størst fordel av utarbeidelse av det konsoliderte regnskapet.

## 5.2 En hybrid konsolideringsmodell i kontekst av særegenskaper ved kommuneregnskapet?

I dette delkapittelet vil vi med bakgrunn i forskningsspørsmål 2 ta for oss metoder for konsolidering av kommunale regnskap. Vi skal drøfte og analysere hvilke tekniske metoder for konsolidering som anvendes for det kommunale regnskapet i Norge. Vi vil også sammenligne hvordan konsolideringsområdet defineres i Norge med andre land.

### 5.2.1 Kommunelovens begrensning av konsolideringsområdet

I teorikapittelet omtales flere metoder for konsolidering, blant annet morselskapsteorien, enhetsteorien og eierteori. IPSASs tilnærming til konsolidering baseres i stor grad på morselskapsteorien. Da hva som inngår i konsolideringsområdet, omfatter hvilke enheter morselskapet har kontroll over etter de tre kumulative vilkårene. De kumulative vilkårene for kontroll er i stor grad basert på IFRS og privat sektors definisjon av kontroll.

Ulike land har forskjellig praksis på hvilke enheter som skal inngå i konsolideringsområdet, men Grossi & Pepe (2009) finner ikke betydelige forskjeller mellom de ulike konsolideringskriteriene. Tabell 5 viser en oversikt over kriterier for konsolideringsområdet i ulike land.

	<b>Standard</b>	<b>Konsolideringsområdet er definert ved:</b>	<b>Tilnærming til konsolidering</b>
<b>Sverige</b>	RKR 8.1 + ESV	Betydelig innflytelse/ eierskaps kontroll	Kontrolltilnærming
<b>Storbritannia</b>	SORP + FRS 2 IAS 27	Kontroll	Kontrolltilnærming
<b>USA</b>	GASB 14 SFFAC 2	Finansiell responderingsplikt	Budsjetttilnærming
<b>Canada</b>	PS1300	Kontroll	Kontrolltilnærming
<b>Australia</b>	AASB 127	Kontroll + finansiell responderingsplikt	Kontrolltilnærming+ budsjetttilnærming
<b>Internasjonalt</b>	IPSAS 35	Kontroll	Kontrolltilnærming
<b>Norge</b>	KRS 14 (kommuneloven § 14-6)	Samme juridiske enhet	Organisatorisk og juridisk tilnærming

Tabell 5: Definisjon av konsolideringsområdet i ulike land. Kilde: Basert på Grossi & Pepe (2009) (egenkomponert).

I Norge inkluderes kun enheter som er del av kommunen som juridisk enhet i konsolideringsområdet. Dette skiller seg ut fra andre sammenlignbare land. Flere andre land definerer konsolideringsområdet etter kontrolltilnærmingen eller en utvidet definisjon av kontroll. Det betyr at de konsoliderte regnskapene for norske kommuner har et svært begrenset omfang sammenlignet med andre land, i den forstand at andre land inkluderer flere datterselskaper som påvirker kommunens økonomi i sitt konsoliderte regnskap.

Dersom Norge skulle tatt utgangspunkt i IPSAS 35 når konsolideringsområdet defineres, ville det åpnet for at egne juridiske enheter blir inkludert i det konsoliderte regnskapet. Dersom en kommune har en betydelig eierandel i et selskap, har kommunen mandat til å i stor grad oppnevne styret i selskapet og får dermed velge egenskaper ved styrets rolle, kompetanse og sammensetning. Kommunen har dermed mulighet til å følge opp og ha makt over selskapet. Kommunen som eier vil også ha rett til et eventuelt utbytte fra selskapet, og vil også kunne bruke sin makt til å gjøre investeringer gjennom selskapet for å påvirke beløpet for sin avkastning. I kapittel 5.1 viser eksempelet med Troms Kraft AS hvordan aksjeselskaper der kommuner har betydelige eierandeler kan påvirke en kommunes økonomi. Etter internasjonale regler ville Troms Kraft sine regnskaper blitt konsolidert med Tromsø kommunes regnskaper. Hvordan skandalen påvirket Tromsø kommunes økonomi ville da blitt mer synlig.

Selv om internasjonale standarder og flere sammenlignbare land definerer konsolideringsområdet etter kontrolltilnærmingen mener Grossi og Steccolini (2015) at et konsolidert årsregnskap basert på kontroll gir liten verdi. Dette mener de på bakgrunn av en studie der IPSAS ble implementert i italienske kommuner. For eksempel, i Pisa kommune ble tre store selskaper med både offentlig og private eiere ikke fullt konsolidert, selv om selskapene er ansvarlig for å levere offentlige tjenester som vann, renovasjon og gass. Konsolideringsområdet inkluderte heller ikke fire enheter som var ansvarlig for å levere sosiale og kulturelle servicetilbud på kontraktbasis, og som i tillegg får betydelige kommunale tilskudd. Grossi og Steccolini (2015) mener at den finansielle responderingsplikten svekkes betydelig når viktige deler av den offentlige tjenesteproduksjonen ikke inkluderes i det konsoliderte regnskapet.

Våre empiriske funn kan til en viss grad forklare hvorfor definisjonen av konsolideringsområdet for norske kommuner skiller seg ut i forhold til andre sammenlignbare land. I Prop. 46 L (2017) begrunner departementet begrensningen med at det er stor tvil om



nytten av regnskapsinformasjon forsvarer kostnadene ved at konsolideringsplikten skal omfatte andre juridiske enheter. Departementet mener lovforslaget som inneholder enheter som er en del av kommunen som rettssubjekt allerede innebærer merarbeid for kommunene de neste årene, og spesielt i overgangsfasen. For å sikre en tilfredsstillende kvalitet av regnskapene mener departementet at det ikke bør innføres konsernregnskapsplikt for kommunene. Begrunnelsen fikk bred støtte blant de 30 høringsinstansene som uttalte seg om spørsmålet i høringen til den nye kommuneloven. Merarbeidet ved utarbeiding av det konsoliderte regnskapet vil primært være knyttet til de særnorske kommuneregnskapsreglene. Problemet er altså ikke selve konsolideringen, men det faktum at kommuneregnskapet ikke er et spesielt konsoliderbart regnskap, når næringsdrivende kommunale foretak som følger regnskapsloven skal konsolideres inn. Det vil være alt for omfattende og i tillegg skulle konsolidere kommunal virksomhet som er organisert i interkommunale selskap, aksjeselskap eller andre selvstendige juridiske enheter. Departementets uttalelse taler derfor for at konsernregnskapsplikt er ønskelig, men det blir ikke gjennomført fordi det blir for ressurskrevende. Dermed velges en slags “hybrid” løsning.

Flere av informantene våre trekker frem ulike grunner for at konsolideringsområdet er begrenset til å kun inkludere enheter som er en del av kommunen som rettssubjekt. Blant annet nevner informant 3 at ulikheter mellom hvordan kommunale foretak og private foretak drives som gjør at det ikke er grunnlag for å sammenligne de ulike organisasjonsformene i et konsolidert regnskap. Det er likevel flere høringsinstanser og informanter som mener begrensningen av konsolideringsområdet kan føre til at det konsoliderte regnskaper ikke viser et fullstendig bilde av kommunens aktivitet. Flere høringsinstanser til den nye kommuneloven og den nye budsjett- og regnskapsforskriften ønsker å innføre krav om konsernregnskap. Blant annet nevner KS at et konsernregnskap vil gi et bilde av den samlede tjenesteproduksjonen levert av den enkelte kommune (Prop. 46 L, 2017). Tromsø kommune mener et konsolidert regnskap med bare kommunale foretak gir liten nytteverdi målt opp mot den økte ressursbruken. Tromsø kommune mener derfor at alle organisasjonsformer bør tas med i et konsolidert regnskap for at det skal være sammenlignbart over tid (Tromsø kommune, 2019). Informantene våre har også innvendinger som taler for at konsolideringsområdet som er angitt i kommuneloven er for begrenset. For eksempel mener informant 1 at kommunestyret som primærbruker av regnskapet og hovedbeslutningstaker ikke får et tilstrekkelig bilde over forpliktelsene som kommunen innehar når aksjeselskap ikke konsolideres inn.

En svakhet med å definere konsolideringsområdet etter samme juridiske enhet er at kommunens valg av organisering av sin virksomhet er avgjørende. Dersom virksomhet er skilt ut i et kommunalt foretak blir det konsolidert inn, men dersom det er skilt ut i et interkommunalt selskap, vil det ikke bli konsolidert inn. Dette vil føre til at kommuneregnskapene ikke blir sammenlignbare, og analysen av regnskapene for to ellers sammenlignbare kommuner kan bli helt forskjellig.

Et konsolidert regnskap med bare kommunale foretak gir liten nytteverdi målt opp mot den økte ressursbruken. Tromsø kommune (2019) mener alle organisasjonsformer bør tas med i et konsolidert regnskap (KS, IKS og AS) for at det skal være sammenlignbart over tid. I Bergen kommunes årsrapport for 2018 inkluderes DIHVA IKS og Grieghallen IKS i det konsoliderte regnskapet. Begge selskapene er egne juridiske enheter og omfattes ikke av konsolideringskravet i den nye kommuneloven. Det kan derfor stilles spørsmål til hvorfor Bergen kommune har valgt å inkludere disse selskapene. Det kan tenkes at de interkommunale selskapene ble inkludert for å gi regnskapsbrukerne et konsolidert regnskap som gir et mer helhetlig bilde av kommunens tjenesteproduksjon.

Med bakgrunn i empiriske funn og teoretisk rammeverk vurderer vi konsolideringsområdet som er definert etter samme juridiske enhet til å ikke være tilfredsstillende. Som presentert i kapittel 4.1 er det i 2016 registrert 2.159 aksjeselskaper i Norge der kommuner gjennom direkte eller indirekte eierskap kontrollerer 50% eller mer av aksjene (BDO & Agenda Kaupang, 2016). Mange av disse selskapene yter ikke direkte lovpålagte offentlige tjenester, men leverer tjenester som er nært knyttet til lovpålagte kommunale tjenester. I tillegg kan selskapene besitte vesentlige verdier som demonstrert ved eksempelet om BIR AS. Kommunalt eide aksjeselskaper påvirker kommunens økonomi, men av de over 2000 registrerte selskapene er det rimelig å anta at ikke alle vil ha en vesentlig effekt på det konsoliderte regnskapet dersom det konsolideres inn. Nøyaktig hvor stor effekt inkludering av disse aksjeselskapene vil ha på det konsoliderte regnskapet omfattes ikke av denne studien på grunn av dens begrensninger, men på bakgrunn av at alle kommuner er medeier i minst ett IKS og at antall registrerte kommunalt eide aksjeselskaper i Norge er over 2000, er det rimelig å anta at vesentlige verdier og gjeld blir utelatt fra det konsoliderte årsregnskapet. Vi mener derfor at konsolideringsområdet bør defineres etter andre kriterier enn det som er vedtatt i kommuneloven § 14-6.

USA definerer konsolideringsområdet basert på konseptet finansiell responderingsplikt. Begrepet innebærer at en kommunal enhet har finansiell ansvarlighet hvis enheten har et stemmeberettiget flertall og dermed er i stand til å pålegge organisasjonen sin vilje, eller hvis organisasjonen har potensiale for å gi økonomiske fordeler eller byrder til den kommunale enheten (Grossi & Pepe, 2009). Dette vurderingskriteriet inneholder en kobling mellom responderingsplikt og kontroll. Vi mener derfor at USAs definisjon av konsolideringsområdet gir et bedre bilde av kommunens økonomiske stilling, og vil i større grad skape grunnlag for bedre beslutninger basert på det konsoliderte regnskapet.

Våre funn fra både informanter, høringssvar og ulike dokumenter peker i en felles retning. Det ville vært svært ressurskrevende å utarbeide et konsolidert regnskap med et konsolideringsområde etter definisjonen av kontroll eller finansiell responderingsplikt. Dette kan knyttes til tekniske utfordringer ved konsolidering som vi vil utdype nærmere i kapittel 5.2.2. Av høringsinstansene som er positive til å utelate selskaper som fører regnskap etter regnskapsloven, begrunner samtlige med at det forenkler arbeidet med utarbeiding av det konsoliderte regnskapet og drøfter ikke hvilke andre konsekvenser det vil ha. Det nevnes likevel at hvis flere foretak fører etter regnskapsloven, vil de ikke kunne utelates. Det er derfor interessant å undersøke nærmere hvorfor andre land er villig til å utarbeide konsoliderte regnskaper som ut fra våre empiriske funn oppfattes som alt for ressurskrevende og lite nyttig.

#### 5.2.2 Tekniske utfordringer ved konsolidering

I kapittel 4.2 viste vi hvilke særegenskaper det norske kommuneregnskapet har særegenskaper som påvirker hvordan konsolidering kan utføres.

Et konsolidert regnskap må bygge på enhetlige regnskapsprinsipper. Som forklart i kapittel 4.2 bygger det kommunale regnskapet i Norge på andre regnskapsprinsipper enn regnskapsprinsippene som anvendes i privat sektor. Dette vil kreve at dersom aksjeselskaper og interkommunale selskaper som eies av kommuner skal inngå i kommunekonsernet, må regnskapene for disse enhetene omarbeides til kommunale regnskapsprinsipper før konsolidering. Flere kommuner og andre høringsinstanser har gjennom høringssvar til den nye budsjett- og regnskapsforskriften advart om at dette vil føre til at arbeidet med utarbeidelse av det konsoliderte regnskapet vil bli vesentlig mer krevende.

Den nye budsjett- og regnskapsforskriften har vedtatt at det konsoliderte årsregnskapet skal utarbeides med hovedvekt på å vise kommunen som én økonomisk enhet. Det forutsetter at interne transaksjoner mellom enhetene som inngår i konsolideringen skal elimineres.

Informant 2 påpeker at det finnes systemer for eliminering siden dette gjøres over en lav sko i privat sektor, men kommuneregnskapet har særegenskaper som påvirker hvilke metoder for konsolidering som kan anvendes. En av de største utfordringene er kommuneregnskapets inndeling i drift- og investeringsregnskap som skaper problemer for økonomiske fortolkninger av eliminering. Det kan bli vanskelig å si noe som samlet økonomisk stilling for kommunen som én økonomisk enhet når presenteres ved to bunnlinjer, og at disse er et resultat av to ulike regnskaper.

Studie av tidligere regnskapsrapporter viser at det finnes eksempel på norske kommuner som har erfaring med omarbeiding av regnskapsprinsipper. I Bergen kommunes årsrapport for 2018 ble Grieghallen IKS og DIHVA IKS inkludert i det konsoliderte regnskapet. De interkommunale selskapene fører sitt regnskap etter regnskapslovens prinsipper. Når Grieghallen IKS skal konsolideres sammen med kommunekassen, har Bergen kommune eliminert bykassens aksjer og andeler av Grieghallen IKS mot bundne fond i IKSet (Bergen kommune, 2018). Dette er i samsvar med GKRS sitt høringsbrev til KRS 14, der det foreslås at samlet egenkapital i foretaket skal fordeles på kapitalkonto, bundne og ubundne investeringsfond, bundne driftsfond og disposisjonsfond uavhengig av hvordan det var inndelt etter regnskapsloven.

Regnskapsloven § 6-2 skiller mellom innskutt og opptjent egenkapital. Egenkapital etter regnskapsloven er den delen av kapitalen tilhører eierne, og regnskapsloven § 6-2 skiller mellom innskutt og opptjent egenkapital. Som beskrevet i kapittel 4.2.3 i denne oppgaven skiller egenkapitaldelen i balansen seg kraftig ut fra regnskapslovens modell. I kommuneregnskapet er bundne fond en egenkapitalkonto som innebærer at kommunen ikke har opparbeidet seg egenkapital (Mellempvik et al., 2012). Kontoene for bundne fond har nærmest karakter av å være gjeldsposter basert på at kommunene «skylder» noen interessenter en form for tjenesteproduksjon eller overføring av midler. Dette vil være for eksempel ved at kommune krever inn for høye gebyrer på selvkostbelagte tjenester, noe som fører til at kommunen «skylder» innbyggerne penger (Mellempvik et al., 2012). Fordeling av selskapets egenkapital på kommuneregnskapets egenkapitalkontoer, uavhengig av hvordan det var inndelt etter regnskapsloven vil derfor være en løsning som er både teoretisk og praktisk dårlig.

Det kommunale regnskapets utforming og prinsipper gir flere utfordringer ved eliminering av transaksjoner. Av høringsutkastet til KRS 14 går det frem at transaksjoner innen den enkelte regnskapsenhet ikke skal elimineres ved konsolideringen, selv om transaksjonen ville blitt eliminert dersom den var foretatt mellom to regnskapsenheter. Informant 1 omtaler dette som intern-interne transaksjoner, og kan for eksempel være en transaksjon mellom en vann- og avløpstjeneste og en skole. Transaksjoner som gir inntekt til vann- og avløpstjenesten, og utgifter til skolen skal ikke elimineres.

Et annet unntak for eliminering som informant 1 nevner er transaksjoner som går mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet. Dette illustrerer han med et lån fra kommune-kassen til et kommunalt foretak. Avdragene fra det kommunale foretaket til kommune-kassen vil ikke bli eliminert. Grunnen er at utlånstransaksjonen skjer i investeringsregnskapet til både kommunen og foretaket, mens avdragene som betales på lånet fra foretaket fremkommer i driftsregnskapet. De mottatte avdragene i kommune-kassen går mot investering.

Å ha unntak for eliminering av transaksjoner når et konsolidert regnskap skal utarbeides vil bidra til å svekke en troverdig presentasjon av regnskapet. Informasjon er troverdig når den avbilder de underliggende økonomiske forholdene som informasjonen er ment å representere (Baksaas & Stenheim, 2016).

Det blir krevende å integrere data fra foretak som følger regnskapslovsprinsipper, spesielt med bakgrunn for kommuneregnskapets todeling i driftsregnskap og investeringsregnskap. Vektleggingen av formuesbevaringsprinsippet er en viktig grunn til at kommuneregnskapet opererer med to perioderapporter. Skillet mellom drift og investering gjør at det blir lettere for kommunesektoren å ha et system som sikrer at formuen ikke brukes opp (Gårseth-Nesbakk, 2013). Av hensyn til kravet om økonomisk bærekraft og formuesbevaringsprinsippet er det strengt forbudt å lånefinansiere driftsutgifter (Gilberg & Gårseth-Nesbakk, 2019).

I hørings svarene fremkommer det at Larvik kommune (2019) mener verdien av et konsolidert regnskap vil være begrenset hvis adgangen til å føre regnskap etter regnskapsloven for flere foretak videreføres. Øyvind Sunde (2019b) tror at dersom regnskapsforskriften ikke åpner for bruk av regnskapsloven for kommunale foretak, vil kommunene velge å organisere disse virksomhetene som aksjeselskaper. Dette taler for at ønsket om å følge regnskapsloven bidrar til at mer og mer av kommunens virksomhet organiseres i kommunale foretak,

interkommunale selskaper eller aksjeselskaper. En kan derfor tenke seg at en mer omfattende bruk av regnskapsloven i kommunale foretak er en slags “bakdør” for innføring av regnskapsloven i kommunene.

### 5.2.3 Oppsummering

I de foregående delkapitlene har vi tatt for oss hvilke metoder som anvendes for konsolidering av regnskaper i kommunal sektor. Vi har fokusert på hvilke enheter som skal konsolideres og tekniske utfordringer ved konsolidering av kommunalt regnskap. Norge har en annen tilnærming til konsolidering i kommunal sektor enn andre sammenlignbare land. Dette innebærer at kommuneloven definerer konsolideringsområdet til å være av begrenset omfang sammenlignet med andre land. Konsekvenser av å ha et for snevert konsolideringsområde kan være at regnskapsbrukerne ikke får et tilstrekkelig bilde av kommunens økonomi, herunder hvilke organisasjoner som har potensiale for å gi økonomiske fordeler eller byrder til kommunen.

Det kommunale regnskapet har særegenskaper som gjør at det ville vært svært ressurskrevende å utvide konsolideringsområdet. Blant annet vil tekniske utfordringer ved konsolidering av regnskaper som følger forskjellige regnskapsprinsipper føre til flere dårlige løsninger som påvirker det konsoliderte regnskapets kvalitet.

## 5.3 Bruk av konsolidert informasjon – store kostnader og tvilsom nytte?

I dette delkapittelet vil vi med bakgrunn i forskningsspørsmål tre ta for oss utfordringer og nytte som regnskapsbrukerne har med konsolidert informasjon. Herunder vil vi fokusere på nytte ved bruk og kvalitetskravene til regnskapet. Vi vil først ta for oss formålet med konsolidert regnskap.

### 5.3.1 Formål med utarbeidelse av konsolidert regnskap

Ifølge Wise (2006) er formålet med utarbeidelse av konsolidert regnskap å gi finansiell informasjon om en gruppe enheter som en enhet, for å reflektere at disse opererer sammen som en enhet. Det samsvarer også med hva informantene våre mener formålet med å utarbeide konsolidert årsregnskap er. Flere av våre informanter mener at formålet med det konsoliderte regnskapet er å vise kommunen som en økonomisk enhet og få et helhetlig bilde

av kommunens økonomiske virksomhet. Det samsvarer også med det Stavanger kommune oppgir at er formålet med konsernregnskapet er, å gi en samlet oversikt over kommunens virksomhet (Stavanger kommune, 2018).

Flere informanter nevner også at det skal gi bedre grunnlag for styring og kontroll og at det vil være nyttig for beslutningstakerne å få fullstendig informasjon. På denne måten vil regnskapet gi bedre informasjon og gjøre det lettere å foreta beslutninger. Nyttien ved regnskapet er altså hvis det kommer bedre informasjon som styrker beslutningstaking og som gir en samlet oversikt over kommunens eiendeler og forpliktelser. Noen av informantene nevner også at det gir en ryddig fremstilling. Slik det fremkommer i kapittel 5.2 er konsolideringsområdet begrenset av kommunelovens bestemmelser, slik at formålet med å vise kommunen som økonomisk enhet ikke blir tilstrekkelig møtt.

### 5.3.2 Brukere og beslutningsnytte

Konsolidert årsregnskap støtter effektivitet, ærlighet og ansvarlighet både for interne og eksterne brukere, samtidig som det gir et klart økonomisk bilde av kommunen (Santis et al., 2018). Dette er i motsetning til hva Bergen kommune (2019) mener, som er usikre på hva nytten og informasjonsverdien i et konsolidert regnskap vil være. Det er interessant at det er ulike meninger om nytten av det konsoliderte regnskapet. Bergen kommune utdyper at det ikke skal utarbeides konsolidert budsjett. Siden politikere i stor grad bruker budsjett til styringsformål, kan det stilles spørsmål til hvilken politisk behandling en skal ha i forhold til det konsoliderte regnskapet (Bergen kommune, 2019).

Det trekkes også frem av våre informanter at kommuneregnskapet har mange ulike brukere. Ulike interessenter har behov for ulik regnskapsinformasjon for å ta sine beslutninger. Det trekkes også frem av Kvifte & Johnsen (2015) som hevder at en utfordring med at de er ulike brukergrupper er ulik grad av kompetanse og at hva som er beslutningsnyttige informasjon kan variere mellom ulike grupper av interessenter. Informantene har behov for nyttig informasjon, som kan benyttes til kontroll og beslutningsformål (Kvifte & Johnsen, 2015). Flak & Dertz (2005) problematiserer at sluttbrukeren av regnskap i det offentlige generelt er viet lite tid. Det ser vi også gjennom teori og praksis. Hvis informasjon skal kunne anvendes til kontroll og beslutningsformål, må kvalitetskravene til regnskapet være oppfylt. Det kan man se til at det ikke nødvendigvis er i kommuneregnskapet. Informasjon må være forståelig,

relevant, pålitelig og sammenlignbar for at den skal være nyttig for brukerne, på denne måten vil den være beslutningsnyttig for dem.

### 5.3.3 Kvalitetskrav til regnskapet og utfordringer ved utarbeidelse

Forståelighet er et viktig brukerspesifikt krav og avhenger av egenskaper hos bruker, blant annet kunnskap og informasjonskvalitet. Hvis brukerne har problemer med å forstå informasjon, kan regnskapet bli oppfattet som vanskelig å forstå og lite relevant (Mellemvik et al., 2000). Informantene våre problematiserer at regnskapet er lite tilpasset for kommunestyret og at politikere blir forvirret når det foreligger ulike tall, for eksempel mellom det de har rapportert løpende og i det konsoliderte regnskapet. Det fører til merarbeid for regnskapssjefene som må bruke mer tid på å forklare hvordan kommuneregnskapet. Det fokuserer også Mellemvik et al. (2000) på, som hevder at kommuneregnskapet ikke er tilpasset for en av hovedbrukergruppene: politikerne. Det blir vanskelig å forstå for brukerne fordi forståelighet handler mye om tolkning av regnskapsinformasjon.

Mellemvik et al. (2000) fokuserer også på at politikerne gjerne er legmenn, mens de to andre hovedgruppene av interessenter er eksperter, med høy kompetanse innen økonomi. Det er problematisk at det foreligger så ulike grad av kompetanse og at regnskapet ikke er forståelig for interessentene. Det kan da stilles spørsmål rundt hvor anvendelig det egentlig er for interessentene. En av informantene nevner spesielt ulikheten mellom KOSTRA og de konsoliderte regnskapet, og at aksjeselskap ikke inkluderes i det konsoliderte regnskapet. Det er problematisk at det er ulikheter i utarbeidelsen av disse, som skaper forvirring for interessentene. Det konsoliderte regnskapet er altså lite forståelig for interessentene, som gjør at en kan stille spørsmål rundt relevans.

Informasjon er relevant hvis det har betydning i beslutningstaking for brukeren av regnskapet. Regnskapsinformasjon er mindre relevant for politikere enn den er for staten, da staten er med å utforme regnskapsstandarder og derfor innehar en viss kontroll over hva som er relevant informasjon (Mellemvik et al., 2000). Det fører til at informasjon ikke er så anvendelig, kan den bli lite relevant for politikere, men mer relevant for staten som interessent.

Pålitelighetskriteriet blir gjerne sett på som det viktigste i kommuneregnskapet (Engelsåstrø, 2015). Kriteriet innebærer at informasjon kan valideres, er verifiserbar og nøytral. Det innebærer at det måler det det gir seg ut for å måle og at målemetoden er korrekt benyttet.



Verifiserbarhet av regnskapet kan være svekket som en følge av hvor enige de ulike brukerne er i regnskapet. Vi ser blant annet at det er uenighet i kost-nytte vurderingen.

Sammenlignbarhetskriteriet innebærer at regnskapet skal gi grunnlag for sammenligning mellom to foretak og ulike tidsperioder. Det tilknyttes at det anvendes en uniform og konsistent prinsippanvendelse (Kvifte & Johnsen, 2015). Det trekkes frem av en informant at det er viktig at regnskapet gir et godt grunnlag for sammenligning mellom to ulike kommuner, fordi det varierer hvordan disse er organisert. Det taler for at kriteriet er viktig og staten anvender denne informasjonen til sammenligning. Det er derimot viktig at de regnskapstekniske valgene som er gjort av kommunen ikke kan påvirke sammenligningsgrunnlaget og skjule det helhetlige bildet av kommuneøkonomien. Staten er derfor en interessent som har stor interesse av sammenlignbarheten mellom kommunene. Også formuesbevaringsprinsippet taler for at staten har en interesse i regnskapet. Staten ønsker å følge med på hvordan ressursene anvendes i kommunene og ressursene som blir videreført til neste generasjon.

Kvalitetskravene begrenses ved at nytten må være høyere enn kostnaden tilknyttet utarbeidelse (Kvifte & Johnsen, 2015). Kommunal- og moderniseringsdepartementet vurderte forslaget til utarbeidelse av konsolidert regnskap til å gi nytteverdi, som over tid vil forsvare de ekstra kostnadene tilknyttet utarbeidelse av konsolidert regnskap. De påpekte også at det ville gi bedre grunnlag for styring og kontroll (Prop. 46 L, 2017). Informantene problematiserer at utarbeidelse av konsolidert årsregnskap vil føre til ekstra kostnader for dem. Det vil også føre til at det er behov for å innarbeide nye rutiner. De mener også at det kan bli vanskelig å sammenligne tjenester mellom kommune, fordi det er ulik praksis på å sammenligne nivået på tjenestene. En informant klarer heller ikke helt å se hvordan det skal påvirke beslutningstakingen. Det er også problematisk at det er lite samsvar mellom det staten hevder og det de i kommunen hevder. Det er spesielt interessant at utøvere i kommunene hevder at det vil bli mer tidkrevende og ressurskrevende for dem, mens staten mener at nytten overstiger de ekstra kostnadene. Likevel har man enda ikke sett hvilke effekter som faktisk kommer som følge av kravet til utarbeidelse av konsolidert regnskap. Effektene vil man først se klart og tydelig når de konsoliderte regnskapene for 2020 legges frem.

Nytten av det konsoliderte regnskapet begrenses når den er lite relevant for interessentene. På den andre siden er tanken bak det konsoliderte regnskapet god, det å gi en samlet oversikt

over kommunen som juridisk enhet. Likevel vil det for politikere det kunne bli litt vanskelig å forstå, noe som gjør at de kanskje ser det konsoliderte regnskapet som lite anvendbart. For at brukere som politikere skal få bedre informasjon må regnskapet tilpasset mot deres grad av kompetanse.

#### 5.3.4 Oppsummering

I dette kapittelet har vi tatt for oss utfordringer og nytte ved utarbeidelse av det konsoliderte regnskapet. Formålet med utarbeidelsen er å vise kommunen som en økonomisk enhet og ha oversikt over eiendeler og forpliktelser. Nyttien ligger i det å få en samlet oversikt og på den måten få en bedre oversikt. Spørsmålet er om informasjonen oppfyllet kvalitetskravene til regnskapet. Det er problematisk at informasjonen er lite anvendbar for politikerne.

Informantene ser den største utfordringen med konsolidert regnskap som de økte kostnadene som det medfører. Det er i motsetning til Kommunal- og moderniseringsdepartementet som mener nytten over tid vil overstige kostnaden. I tillegg er regnskapet lite forståelig for politikere og det skaper på denne måten mye usikkerhet for beslutningstakerne. Vi mener derfor at nytten er vanskelig å forsvare ut fra kostnadsperspektiv.

#### 5.4 Hovedfunn: Utvikling av kommunalt regnskap – degenerering

Den nye kommuneloven fra 2019 erstatter kommuneloven fra 1992. Moderniseringen av kommuneloven skal bidra til å styrke det kommunale selvstyret, forbedre egenkontrollen hos kommunene og forenkle reguleringen av kommunesektoren. Det er likevel gjort få endringer som angår regnskapsplikten til kommunene, bortsett fra kravet om at kommunene skal utarbeide et konsolidert regnskap for kommunen som juridisk enhet. Som tidligere omtalt i oppgaven skaper det kommunale regnskapets tekniske utfordringer for hvordan det konsoliderte regnskapet kan utarbeides. Våre empiriske funn viser også at kommuneregnskapets særegenskaper fører til at konsolideringsområdet blir begrenset.

Kommunesektorens regnskapsmodell har flere induktive trekk som har innvirkning på regnskapsløsningene som legges til grunn (Gårseth-Nesbakk, 2013). Mellempvik et al. (2000) hevder at det er gjennom to metoder utvikling av regnskapsfaglige løsninger skjer, disse er gjennom arbeid internt og eksternt utvikling. Ved den interne metoden vil en få løsninger som er skreddersydd for problemstillingene i sektoren, men utviklerne har ikke nødvendigvis den nødvendige kunnskap om hvordan utviklingen skjer i andre sektorer. Den andre metoden

knyttet til den regnskapsfaglige debatten og tidligere normer og standarder. Disse to metodene skaper fire hovedveier for utvikling i kommunalsektor, benevnt som degenerering, markedsorientering, sektorisering og globalisering.

		Løsninger genereres fra	
		Intern utvikling	Ekstern utvikling
Kommunens identitet	Egen	Degenerering	Sektorisering
	Universell	Markedsorientering	Globalisering

Tabell 6: Utviklingsmuligheter. Kilde: Mellempvik et al. (2000).

Tabell 6 viser hvilke utviklingsmuligheter som finnes for kommuneregnskapet.

Markedsorientering forutsetter at det utvikles spesialtilpassede løsninger for kommuneregnskapet. Under dette alternativet ser man på kommunen som konkurranseutsatt slik at det må fremkomme at den er best egnet til å takle sine aktiviteter.

Sektoriseringsalternativet innebærer at regnskapsutviklingen skjer med inspirasjon utenifra, slik at det ikke kun bygges videre på internt arbeid. Dette alternativet bygger på forståelsen av at kommunene er særegne organisasjoner. Globaliseringsalternativet innebærer at kommunen anses som åpen i valg av regnskapsform og i forhold til andre organisasjoner. Her gjelder det å finne det mest passende regnskapsmodell gjennom andre organisasjoner og ser først til andre organisasjoner i Norge, men også til hvordan det gjøres i utlandet (Mellempvik et al., 2000).

Degenerering innebærer at kommuneregnskapet utvikler seg i en sånn grad at regnskapsproblemstillingene ikke er overførbare til andre organisasjoner. Økt bruk av ulike selskapsformer som datterselskaper av kommunen og innføringen av konsolidert regnskap, krever at regnskapsproblemstillingene bør kunne overføres til andre organisasjoner. Den internasjonale utviklingen har heller ikke påvirket det norske kommuneregnskapet og regnskapsutviklingen bærer preg av å være tilknyttet tidligere regnskapsløsninger. Når degenerering skjer innebærer det at kommuneregnskapet utvikler seg langsomt og at de regnskapsløsningene som utarbeidet, gjerne er et resultat av internt arbeid i kommunal sektor (Mellempvik et al., 2000).

Degenereringsalternativet innebærer at de løsningene som kommuneregnskapet gir, ikke nødvendigvis samsvarer med de andre regnskapsformene. Regnskapene bærer preg av hybride løsninger som skaper store problemer, for eksempel i forhold til eliminering av transaksjoner. Slik kommuneregnskapet er i dag kommer en til to bunnlinjer, mens en i regnskap etter regnskapsloven kommer til en. Dette illustrerer bare hvor vanskelig det er. Et annet problem er at det viser at informasjonsbehovet til brukerne ikke møtes, det undersøkte vi nærmere i kapittel 5.3. I den internasjonale utviklingen av regnskap for offentlig sektor går det mer mot privat regnskap, mens det norske bare blir mer spesielt.

Det norske kommuneregnskapet preges i stor grad av forståelsen av at kommunen er en særegen organisasjon. Det innebærer at utviklingen som har skjedd bærer preg av å være videreutvikling av kommuneregnskapet og dets utfordringer (Mellemvik et al., 2000). For at det konsoliderte regnskapet skal oppnå tilfredsstillende kvalitet bør videre utvikling av kommuneregnskapet skje med bakgrunn i en rendyrket modell, slik at behovet for sammenligning blir møtt. I det videre arbeidet må hovedbruker av regnskapet benyttes slik at en kommer frem til gode løsninger. Vår studie peker på at kommuneregnskapet utvikler seg i retning mot degenerering siden konsolidering av regnskap i kommunal sektor medfører flere hybride løsninger. Et bedre alternativ vil være å at kommuneregnskapet utvikler seg i henhold til globaliseringsalternativet.

## 6.0 Konklusjon

I dette kapitlet vil vi besvare og konkludere på problemstillingen vår og tilhørende forskningsspørsmål. Problemstillingen for oppgaven er:

***“Hvordan anvendes konsolideringsbegrepet i kommuneregnskapet?”***

Med tilhørende forskningsspørsmål:

1. *“Hvilke interesser ligger i utvikling av konsolideringsbegrepet i kommuneregnskapet?”*
2. *“Hvilke metoder for konsolidering anvendes og for hvilke formål?”*
3. *“Hvilke utfordringer og potensiell nytte har regnskapsbrukerne knyttet til konsolidert informasjon?”*

## 6.1 Hvilke interesser ligger i utvikling av konsolideringsbegrepet i kommuneregnskapet?

De to primærbrukerne av det konsoliderte regnskapet er kommunestyret og staten. Staten har stor interesse for det konsoliderte regnskapet da det gir dem bedre informasjon for å sammenligne ressursbruk mellom kommuner. Kommunestyret blir definert av våre informanter som viktigste bruker av det konsoliderte regnskapet. Det fremkommer også av studie av lov og forarbeid, men vi ser likevel at staten har stor påvirkningskraft overfor utvikling av det konsoliderte regnskapet, da de både har interesse for regnskapet, men også er med å utgi retningslinjer for utarbeidelse av det konsoliderte regnskapet. Vi mener det er problematisk at regnskapet er lite tilpasset kommunestyret og at det er preget av statens interesse for informasjon. På denne måten blir det konsoliderte regnskapet lite anvendelig for politikere og kommunestyret.

## 6.2 Hvilke metoder for konsolidering anvendes og for hvilke formål?

Internasjonalt er konsolideringsområdet definert etter kontrolltilnærmingen som i stor grad er basert på privat sektors tilnærming til konsolidering, altså kontrolltilnærmingen. Utarbeidelse av konsolidert årsregnskap basert på kontrolltilnærmingen for norske kommuner ville vært praktisk vanskelig og ressurskrevende. Våre empiriske funn peker mot at et konsolidert regnskap ikke vil være nyttig nok sammenlignet mot ressursbruk.

Vi mener særegenskaper ved det norske kommuneregnskapet setter begrensninger for det konsoliderte regnskapet. Vi mener også at det kommunale regnskapets utforming og prinsipper fører til at det konsoliderte regnskapet vil få lavere kvalitet enn om kommunal sektor fulgte regnskapsprinsipper som er sammenlignbare med andre organisasjoner.

Dersom det kommunale regnskapet hadde utviklet seg mot bedriftsmodellen ville det blitt mer sammenlignbart mot andre organisasjoner. Dette kunne medført at konsolideringsområdet ble mer omfattende og kunne i større grad bli sammenlignbart med andre land. Det ville også ført til at regnskapsbrukeren ville fått et mer helhetlig bilde av kommunens økonomiske aktiviteter.

### 6.3 Hvilke utfordringer og potensiell nytte har regnskapsbrukerne knyttet til konsolidert informasjon?

Formålet med det konsoliderte regnskapet er å vise kommunen som økonomisk enhet og få et helhetlig bilde av kommunens finansielle stilling. Det fremkommer både av intervju og studie av lover og dokumenter.

Utfordringene vi identifiserer tilknyttet konsolidert regnskap knytter seg blant annet til brukerens kunnskap og at det er ulike brukere av regnskapet. Det ser vi spesielt i forhold til forståelighetskriteriet. Regnskapet kan være lite forståelig for brukerne og derav kan det oppfattes som lite relevant. For eksempel skaper ulikhet mellom KOSTRA og det konsoliderte regnskapet, forvirring for enkelte politikere. En annen utfordring som informantene nevner er at det vil kreve økt ressursbruk fra deres side. For deres del må de altså finne ressursene til å utføre konsolideringsarbeidet innad i kommunen. Her er det også noe uenighet mellom informasjon fra intervju og kommunal- og moderniseringsdepartementet. For departementet mener nytten overtid vil være større enn kostnad tilknyttet utarbeidelse av konsolidert regnskap.

Nytten tilknyttet konsolidert regnskap handler om å få en bedre oversikt over kommunens eiendeler og forpliktelser. Det kan også skape et bedre sammenligningsgrunnlag for staten, hvis det benyttes en uniform og konsistent prinsipp anvendelse. Nytten begrenses hvis informasjon anses som lite relevant av interessentene og nytten må overstige kostnaden ved utarbeidelse av konsolidert regnskap. Regnskapet er i stor grad tilpasset staten som bruker og ikke nødvendigvis politikere. Det er problematisk når det er tiltenkt å gi bedre beslutningstaking i kommunene.

### 6.4 Konklusjon

Innføringen av konsolidert regnskap kan forklares ved tittelen “et steg frem, to tilbake”. Ønsket om å dekke et økende informasjonsbehov er til stede, men et konsolidert regnskap for norske kommuner vil være lite nyttig sammenlignet mot ressursbruk for å utarbeide det konsoliderte regnskapet. Grunnen til dette er særegenskaper ved det norske kommuneregnskapet. Særegenskapene setter begrensninger for konsolideringsområdet. I tillegg vil vedtatt løsning ved omarbeiding av regnskapsprinsipper føre til flere hybride løsninger. Dette er ikke en tilfredsstillende løsning. Brukerne i kommunestyret vil få lite tilpasset regnskapsinformasjon av lav kvalitet, da regnskapsinformasjonen er tilpasset statens informasjonsbehov.

## 6.5 Teoretiske implikasjoner

Vår oppgave har tatt utgangspunkt i flere teoretiske forankringer. Ved å bruke interessentteorien har vi identifisert de viktigste brukerne av det konsoliderte regnskapet. Vår studie bekrefter teorien om at staten og kommunestyret er de viktigste interessentene, i lys av det nye konsolideringskravet.

Bisogno et al. (2015) gjør i teorien rede for organisatorisk og juridisk tilnærming til konsolidering. De norske reglene har en organisatorisk og juridisk tilnærming til konsolidering. Dermed vil oppgaven vår vise hvordan denne tilnærmingen utøves i praksis, og hvilke fordeler og ulemper den medfører for brukerne av regnskapet.

Vår oppgave setter utfordringene ved særegenskapene til kommuneregnskapet i en ny kontekst. Mellempvik et al. (2000) og Gårseth-Nesbakk (2013) mener kommuneregnskapet ikke utarbeides på bakgrunn av en rendyrket regnskapsmodell. Vår oppgave viser at det konsoliderte regnskapet for norske kommuner vil i enda større grad bære preg av hybride løsninger, da regnskap som er utarbeidet etter regnskapsloven skal konsolideres med regnskap utarbeidet etter kommuneloven.

## 6.6 Praktiske implikasjoner

Vi mener at vår problemstilling er relevant da den kan bidra til nyttig kunnskap om hvordan konsolidering av kommunale regnskap skal utføres og hvilke konsekvenser det vil medføre. Oppgaven bidrar til å fremheve fordeler og ulemper ved det konsoliderte regnskapet. Våre funn viser at det konsoliderte regnskapet vil ha begrenset nytte på grunn av hvilke metoder som anvendes ved konsolidering og hvilke brukere regnskapet er tilpasset mot. Ved å kaste lys på at hovedgrunnen til begrensningene av det konsoliderte regnskapet er det kommunale regnskapets utforming, mener vi at oppgaven kan bidra til at det konsoliderte regnskapet kan få økt nytte i fremtiden.

## 6.7 Begrensninger og forslag til videre forskning

I denne forskningen har vi undersøkt hvordan konsolideringsbegrepet anvendes i det norske kommuneregnskapet. Vi har gjennomført en kvalitativ undersøkelse og undersøkt fenomenet konsolidering. Gjennom studier av lover, høringssvar og intervju har vi undersøkt hvordan konsolideringsbegrepet anvendes. Vår forskning er gjort over begrenset tidsperspektiv. Dersom forskningen vår hadde vært gjort over lengre tid kunne vi hatt flere intervju og gått mer i dybden på problemstillingen, men også sett mer på følgene av innføring konsolideringskravet. Det vil kunne finne lignende resultater ved gjennomføring av tilsvarende forskning som vi har gjennomført, men det er vanskelig å generalisere ut fra oppgaven.

Ved videre forskning hadde det vært interessant å sett på virkningen av innføring av kravet til konsolidert regnskap. Det hadde vært spennende å sett på hvordan konsolidering blir praktisert om noen år og hvilke følger innføring av konsolideringskravet har fått som følge av dette. Herunder kunne det vært interessant å vurdere kostnad opp mot nytten ved det konsoliderte regnskapet, og undersøke hvordan interessentene benytter seg av det konsoliderte regnskapet.



## Litteraturliste

Aastvedt, A. (2010) Kommuneregnskapet – nyttig for hvem og til hva? *Magma: 8/10*. Hentet fra <https://www.magma.no/kommuneregnskapet-nyttig-for-hvem-og-til-hva>

Baksaas, K. M. Stenheim, T. (2016). *Regnskapsteori* (1. utg.). Oslo: Cappelen Damm.

BDO & Agenda Kaupang (2016). Konsernregnskap- viktig for helheten. (KS FoU-rapport 154021). Hentet fra <https://www.ks.no/contentassets/e8f57a0f4ac545b3b3b7e76a121591ee/bdo---ks-fou---rapport-konsernregnskap-i-kommuner.pdf>

Bergen kommune. (2018). *Årsmelding 2018*. Hentet fra <https://www.bergen.kommune.no/politikere-utvalg/api/fil/1727862/Bergen-kommune-Arsmeldingen-2018>

Bergen kommune. (2019). *Høringsuttalelse til forslag til nye budsjett- og regnskapsforskrifter for kommuner og fylkeskommuner m.v.* [Høringssvar]. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--ny-budsjett--og-regnskapsforskrift/id2622959/?uid=f03a8e8d-775c-4100-8ab0-4a6c9ecf7921>

Bisogno, M., Santis, S. & Tommasetti, A. (2015). Public-sector consolidated financial statements: an analysis of the comment letters on IPSASB´s exposure draft No.49. *International Journal of Public Administration*, Vol 38 No. 4, pp. 311-324.

Bjørnsen, H. M., Klausen, J. E. & Winsvold, M. (2013). *Kommunale selskap og folkevalgt styring gjennom kommunalt eierskap*. (NIBR- rapport 2013:24). Hentet fra [https://www.regjeringen.no/contentassets/5370d99ffc1445af9ca00704e56dcb98/folkevalgt\\_styring\\_kommunale\\_selskap.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/5370d99ffc1445af9ca00704e56dcb98/folkevalgt_styring_kommunale_selskap.pdf)

Crane, A. & Matten, D. (2016). *Business ethics*. United Kingdom: Oxford University Press s.59

Donaldson, T. & Preston, L. E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence. *Academy of Management.the Academy of Management Review*, 20(1), 65. Hentet fra <https://search-proquest-com.ezproxy.nord.no/docview/210968395?accountid=26469>

Easterby-Smith, M., Thorpe, R. & Jackson, P. (2015) *Management & Business Research*. 5.utg. Los Angeles: Sage

Eidsvoll kommune. (2019). *Momenter - høring - ny budsjett- og regnskapsforskrift* [Høringssvar]. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--ny-budsjett--og-regnskapsforskrift/id2622959/?uid=6a3aa683-592b-451c-8060-11822827c33c>

Engelsåstrø, G. (2015). *Innføring i kommunalt regnskap*. 2.utg. Oslo: Universitetsforlaget

Forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv. (2019). Forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv. (FOR-2019-06-07-714). Hentet fra [https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2019-06-07-714#KAPITTEL\\_10](https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2019-06-07-714#KAPITTEL_10)

Freeman, E. (1984). *Strategic management: a stakeholder approach*. Boston: Pitman publishing. S. 46

Friedman, M. (1970). *The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits*. The New York Times Magazine, September 13.

Flak, L. & Dertz, W. (2005). Stakeholder Theory and Balanced Scorecard to Improve IS Strategy Development in Public Sector. Hentet fra <http://phadmin2552.freetzi.com/file/53705/article2.pdf>

Flak, L., Dertz, W., Jansen, A., Krogstie, J., Spjelkavik, I. & Ølnes, S. (2009). What is the value of eGovernment – and how can we actually realize it? Hentet fra <https://www-emerald-com.ezproxy.nord.no/insight/content/doi/10.1108/17506160910979333/full/pdf>

Gilberg, B. & Gårseth-Nesbakk, L. (2019). Kommunelovens krav til økonomiske bærekraft- hvordan ivaretar kommuneregnskapet en måling av økonomisk bærekraft? I. L. Gårseth-Nesbakk, K. M. Baksaa & T. A. Gustavsen (Red.), *Trender og utfordringer i regnskap og revisjon* (1. Utg., Kap. 13). Bergen: Fagbokforlaget.

Gjerdrum kommune. (2019). *Hørings svar fra Gjerdrum kommune* [Hørings svar]. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--ny-budsjett--og-regnskapsforskrift/id2622959/?uid=4e5ba50f-ecb0-4422-91c8-4e91f69a2544>

GKRS. (2020). *Hørings utkast (HU) til kommunal regnskapsstandard nr. 14- Konsolidert årsregnskap*. Hentet fra [https://www.gkrs.no/edokumenter/horingsutkast/Horingsbrev\\_KRS\\_14\\_HU\\_styrevedtatt\\_200117.pdf](https://www.gkrs.no/edokumenter/horingsutkast/Horingsbrev_KRS_14_HU_styrevedtatt_200117.pdf)

Grossi, G. & Pepe, F. (2009). Consolidation in the public sector: a cross-country comparison. *Public Money and Management*, 29(4), 251-256.

Grossi, G. & Steccolini, I. (2015). Pursuing Private or Public Accountability in the Public Sector? Applying IPSASs to Define the Reporting Entity in Municipal Consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325-334, doi: 10.1080/01900692.2015.1001239

Grossi, G. & Tagesson, T. (2007). Consolidated financial reports in local government: A comparative analysis of IPSASB and SCMA. *Working paper series 2007:4*. Hentet fra <http://hkr.diva-portal.org/smash/get/diva2:174914/FULLTEXT01.pdf>

Gårseth-Nesbakk, L. (2013). Faglige perspektiver på regnskapsmessige hybridmodeller- et eklektisk teoretisk opphav og en motstridende ideologisk tilnærming. I L. Fallan & K. Nyland (red.), *Perspektiver på økonomistyring* (Kap 2). Bergen: Fagbokforlaget.

Gårseth-Nesbakk, L. og Kjærland, F. (2015). Terra-skandalen og norske kommuners innovative grep for å oppnå en dynamisk finansforvaltning. I: O.J. Andersen, L. Gårseth-Nesbakk og T. Bondas (red.), *Innovasjoner i offentlig tjenesteyting- vågal reise med behov for allierte* (s. 147-172). Bergen: Fagbokforlaget.

Hansen, T. (2015, 27. Februar). Kommunale foretak. I Hansen, T. (red). *Store norske leksikon*. Hentet fra [https://snl.no/kommunale\\_foretak](https://snl.no/kommunale_foretak)

Hedmark Revisjon IKS. (2019). *Høringsuttalelse til budsjett- og regnskapsforskrifter* [Hørings svar]. Hentet fra [https://www.regjeringen.no/contentassets/48cd45c763314eb09d017015d5aa56a9/hedmark-revisjon-iks.pdf?uid=Hedmark\\_Revisjon\\_IKS](https://www.regjeringen.no/contentassets/48cd45c763314eb09d017015d5aa56a9/hedmark-revisjon-iks.pdf?uid=Hedmark_Revisjon_IKS)

Jacobsen, D. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. 2. utg. Kristiansand: Høyskoleforlaget

Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. 3.utg. Oslo: Abstrakt forlag

Jones, R. & Pendlebury, M. (2000). *Public Sector Accounting*. 5.utg. Harlow: Prentice Hall.

Klepp, Gjesdal, Time og Hå kommune. (2019). *Høringssvar til utkast til ny budsjett- og regnskapsforskrift fra kommunene Time, Gjesdal, Klepp og Hå* [Høringssvar]. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--ny-budsjett-og-regnskapsforskrift/id2622959/?uid=31cfbce-d077-4529-a10c-1735598c0ffa>

Knudsen, G. (2009, 14. februar). Interkommunalt selskap. I Sjøfjell, B. (red). *Store norske leksikon*. Hentet fra [https://snl.no/interkommunalt\\_selskap](https://snl.no/interkommunalt_selskap)

Kommunalbanken. (2019). *Høringssvar- Forslag til ny budsjett- og regnskapsforskrift* [Høringssvar]. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/48cd45c763314eb09d017015d5aa56a9/kommunalbanken.pdf?uid=Kommunalbanken>

Kommunal- og moderniseringsdepartementet. (2018). *Høringsnotat om ny budsjett- og regnskapsforskrift*. [Høringsnotat]. Hentet fra [https://www.regjeringen.no/contentassets/3e838f5353fe43d48984ca742c504a1e/horingsnotat\\_budsjett\\_og\\_regnskap\\_med\\_forskrift.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/3e838f5353fe43d48984ca742c504a1e/horingsnotat_budsjett_og_regnskap_med_forskrift.pdf)

Kommunal- og moderniseringsdepartementet. (2019). *Veileder til budsjett- og regnskapsforskriften*. Hentet fra [https://www.regjeringen.no/contentassets/7bf9b58579724f19a28acb81fb51d8af/veileder\\_til\\_budsjett-og\\_regnskapsforskriften\\_-\\_endelig.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/7bf9b58579724f19a28acb81fb51d8af/veileder_til_budsjett-og_regnskapsforskriften_-_endelig.pdf)

Kommunal- og moderniseringsdepartementet. (2020). *Interkommunalt samarbeid*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/kommuner-og-regioner/kommunalrett-og-kommunal-inndeling/interkommunalt-samarbeid/id2009798/>

Kommuneloven. (2018). Lov om kommuner og fylkeskommuner. (LOV-2018-06-22-83). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2018-06-22-83?q=kommuneloven>

Kommunesektorens organisasjon. (2018). *Anbefaling om eierstyring, selskapsledelse og kontroll*. Hentet fra [https://www.ks.no/contentassets/fb95418a8bab40d69235844e212abb6f/ks-anbefalinger-eierstyring\\_digital.pdf](https://www.ks.no/contentassets/fb95418a8bab40d69235844e212abb6f/ks-anbefalinger-eierstyring_digital.pdf)

Kommunesektorens organisasjon. (2019). *Høringsuttalelse om ny budsjett- og regnskapsforskrift*. [Høringssvar] Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--ny-budsjett-og-regnskapsforskrift/id2622959/?uid=40cb4496-a589-4d42-9d5a-9ae35c45fd27>

Kongelige kommunal- og moderniseringsdepartementet. (2017). *Proposisjon til Stortinget 46L (forslag til lovvedtak)- Lov om kommuner og fylkeskommuner* (Prop. 46 L (2017-2018)). Hentet fra [https://www.regjeringen.no/contentassets/f0964c05be1d4fefb54267e9255bb921/no/pdfs/prp2\\_01720180046000dddpdfs.pdf](https://www.regjeringen.no/contentassets/f0964c05be1d4fefb54267e9255bb921/no/pdfs/prp2_01720180046000dddpdfs.pdf)

Kvifte, S. & Johnsen, A. (2015). *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Bergen: Fagbokforlaget

Larvik kommune. (2019). *Høringssvar fra Larvik kommune* [Høringssvar]. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--ny-budsjett--og-regnskapsforskrift/id2622959/?uid=813e5b9e-2aa1-4d5a-bd7d-dcc32a435321>

Lie, K. E. (2020). Konsolidert årsregnskap i kommunene. *Kommunerevisoren*. 75(3). Hentet fra <https://www.nkrf.no/nyheter/2020/05/01/konsolidert-arsregnskap-i-kommunene>

Mellemvik, F., Bourmistrov, A., Mauland, H. & Stemland, J. (2000). *Regnskap i offentlig (kommunal) sektor: behov for en ny modell*. Bodø: Høgskolen i Bodø

Mellemvik, F., Gårseth-Nesbakk, L. & Mauland, H. (2012). *Regnskap og budsjett i kommunesektoren- en innføring*. Trondheim: Cappelen Damm Akademisk.

Michell, R., Agle, B. & Wood, D. (1997). Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really counts. *Academy of Management Review*, 22(4). Hentet fra: <https://search-proquest-com.ezproxy.nord.no/docview/210945979/fulltextPDF/1A6C769068B34DC7PQ/1?accountid=26469>

Mogård, L. E. (2015, 08. mai). Nå avsløres sannheten om kraftskandalen. *NRK*. Hentet fra <https://www.nrk.no/tromsogfinnmark/na-avsløres-sannheten-om-kraftskandalen-1.12306103>

Nicolajsen, S. (2018, 05. januar). Staten og kommunene kan bli tvunget til å sette ut flere tjenester i egne selskap: Fare for privatisering. *Klassekampen*. Hentet fra <https://www.klassekampen.no/article/20180105/ARTICLE/180109982>

NKRF. (2019). Ny budsjett- og regnskapsforskrift. Hentet fra <https://www.nkrf.no/nyheter/2019/06/25/ny-budsjett-og-regnskapsforskrift-er-fastsatt>

Norges Kommunerevisorforbund. (2019). *Høringsuttalelse- ny budsjett- og regnskapsforskrift* [Høringssvar]. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--ny-budsjett--og-regnskapsforskrift/id2622959/?uid=a5e1ec59-dca4-4cab-aa28-6f829bdda2df>

NOU 2016:4. (2016). *Ny kommunelov*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/9da72a7f8f38486e81509be0b2f4818b/no/pdfs/nou201620160004000dddpdfs.pdf>

Nærings- og fiskeridepartementet. (2018). *Like konkurransevilkår for offentlige og private aktører*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/0c36c9f9c1ca4ecebecc7142b2420511/rapprt-like-konkurransevilkar-for-offentlige-og-private-aktorer.pdf>

Nærøy kommune. (2019). *Høringsuttalelse til budsjett- og regnskapsforskriften* [Høringssvar]. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--ny-budsjett--og-regnskapsforskrift/id2622959/?uid=6a3aa683-592b-451c-8060-11822827c33c>

Oslo kommune. (2019a). Vedlegg 1 Noter. Hentet fra [https://tjenester.oslo.kommune.no/ekstern/einnsyn-fillager/filtjeneste/fil?virksomhet=976819837&filnavn=e2dc6f1b85274d339de5ae4212375fae\\_e7f4ad5ddc51f2bdc29cc6244b46a985.pdf](https://tjenester.oslo.kommune.no/ekstern/einnsyn-fillager/filtjeneste/fil?virksomhet=976819837&filnavn=e2dc6f1b85274d339de5ae4212375fae_e7f4ad5ddc51f2bdc29cc6244b46a985.pdf)



Oslo kommune. (2019b). Konsolidert regnskap 2019. Hentet fra

[https://tjenester.oslo.kommune.no/ekstern/einnsyn-fillager/filtjeneste/fil?virksomhet=976819837&filnavn=f30f828ba9f64f2cba09e49643f660b2\\_44cdf50fff7ada3baa3a2b14aba93a1b.pdf](https://tjenester.oslo.kommune.no/ekstern/einnsyn-fillager/filtjeneste/fil?virksomhet=976819837&filnavn=f30f828ba9f64f2cba09e49643f660b2_44cdf50fff7ada3baa3a2b14aba93a1b.pdf)

Oslo kommune. (2019c). *Høringsuttalelse til ny budsjett- og regnskapsforskrift*

[Hørings svar]. Hentet fra

[https://www.regjeringen.no/contentassets/48cd45c763314eb09d017015d5aa56a9/oslo-kommune---byradsavdeling-for-finans.pdf?uid=Oslo\\_kommune\\_-\\_Byr%C3%A5dsavdeling\\_for\\_finans](https://www.regjeringen.no/contentassets/48cd45c763314eb09d017015d5aa56a9/oslo-kommune---byradsavdeling-for-finans.pdf?uid=Oslo_kommune_-_Byr%C3%A5dsavdeling_for_finans)

Proff (u.å). *Bir AS Renovasjon AS*. Hentet fra <https://www.proff.no/regnskap/bir-as-renovasjon-as/bergen/eiendomshandel-og-utleie/IEMQYKQ10MV/>

Regjeringen (u.å). Kommunalbanken. Hentet fra

<https://www.regjeringen.no/no/dep/kmd/org/etater-og-virksomheter-under-kommunal--og-moderniseringsdepartementet/tilknyttede-virksomheter/kommunalbanken/id437450/>

Revisjon Midt-Norge. (2019). *Høringsuttalelse om ny budsjett- og regnskapsforskrift*

[Hørings svar]. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--ny-budsjett--og-regnskapsforskrift/id2622959/?uid=fa1bf98e-4389-4db9-a4ba-1d330e8190fa>

Revisorforeningen. (2019). *Ny budsjett- og regnskapsforskrift- høring* [Hørings svar]. Hentet

fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--ny-budsjett--og-regnskapsforskrift/id2622959/?uid=e903819e-b8be-4bc1-9bb2-72607759795f>

Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting Theory*. 5. utg. London: Thomson Learning

Rothaermel, F. (2019). *Strategic management*. 4.utg. New York: Mc Graw Hill Education

Santis, S., Grossi, G. & Bisogno, M. (2018). Public sector consolidated financial statements: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 30(2), 230-251. doi: 10.1108/JPBAFM-02-2018-0017

Schroeder, R.G., McCullers, L. D. & Clark, M. (1987). *Accounting Theory: Text and Readings*. 3. utg. Brisbane: John Wiley and Sons.

SSB. (2018). KOSTRA. Hentet fra <https://www.ssb.no/offentlig-sektor/kostra/>

Stavanger Kommune. (2018). Årsrapport 2018. Hentet fra <https://arsrapport2018.stavanger.kommune.no/13-arsregnskap-og-noter/#13-3-konsernregnskap>

Stavanger kommune. (2019). *Høringsuttalelse: Ny budsjett- og regnskapsforskrift* [Hørings svar]. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--ny-budsjett--og-regnskapsforskrift/id2622959/?uid=de2ce5d0-d17e-4b51-9d7a-d228a15a2a70>

Sunde, Ø. (2019a). Regnskapsbestemmelser etter nye budsjett- og regnskapsforskrifter. *Kommunerevisoren* 74(6). Hentet fra <https://www.nkrf.no/nyheter/2019/10/30/regnskapsbestemmelser-etter-nye-budsjett-og-regnskapsforskrifter>

Sunde, Ø. (2019b). *Høringsuttalelse til budsjett- og regnskapsforskrifter av 19.12.2018 til kommuneloven (av 2018)* [Hørings svar]. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--ny-budsjett--og-regnskapsforskrift/id2622959/?uid=682f501c-97d4-474d-9675-555000075c68>

Tromsø kommune. (2019). *Høringssvar fra Tromsø kommune* [Høringssvar]. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--ny-budsjett--og-regnskapsforskrift/id2622959/?uid=facd6164-a4d1-488a-9e48-b4eb8bed75e0>

Wise, V. (2006). Cross sector transfer of consolidated financial reporting- conceptual concerns. *Australian Journal of Public Administration*, 65(3), 62-73. doi: <https://doi.org/10.1111/j.1467-8500.2006.00494a.x>

Yin, R. (2014). *Case study research. Design and methods*. 5.utg. Los Angeles: Sage.

## Vedlegg

### Vedlegg 1 - Intervjuguide

Tema/Forskningsspørsmål	Spørsmål	Underspørsmål/undertema
Generelt	<ul style="list-style-type: none"><li>• Presentere oss selv og oppgaven. Skape en relasjon til informantene.</li></ul>	
Generelt	<ul style="list-style-type: none"><li>• Er det greit at vi tar lydopptak av samtalen?</li></ul>	
1. Hvilke interesser ligger i utvikling av konsolidert regnskap?	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hva mener du er formålet med å utarbeide konsolidert regnskap?</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hvilke muligheter kan det gi?</li></ul>
1. Hvilke interesser ligger i utvikling av konsolidert regnskap?	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hvem er brukerne/kan dra nytte av det konsoliderte regnskapet?</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Politikere</li><li>• Staten</li><li>• Innbyggere</li></ul>
2. Hvilke metoder for konsolidering anvendes og for hvilke formål?	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hva mener du er den største utfordringen med å utarbeide konsolidert regnskap?</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Eliminering av transaksjoner</li><li>• Omarbeidelse av prinsipper</li></ul>
3. Hvilke utfordringer og potensiell nytte har regnskapsbrukerne knyttet til konsolidert informasjon?	<ul style="list-style-type: none"><li>• Hvilke praktiske konsekvenser tror du innføring av konsolidert regnskap får?</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Økonomisk</li></ul>

<p>3.Hvilke utfordringer og potensiell nytte har regnskapsbrukerne knyttet til konsolidert informasjon?</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hvilke konsekvenser tror du det kan få at aksjeselskaper som eies av kommunen ikke inkluderes i det konsoliderte årsregnskapet?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reglene sier at det er bare enheter som er en del av kommunen som juridisk enhet som skal konsolideres (Kommunale foretak, interkommunale politiske råd og lånefond)</li> </ul>