



# Masteroppgave

FORMUESBEVARING I KOMMUNESEKTOREN:

En studie av hvordan kommunene håndterer formuesbevarings-  
prinsippet

Asle Gammelli

BE304E Masteroppgave i økonomistyring.



# **Formuesbevaring i kommunesektoren:**

**En studie av hvordan kommunene håndterer formuesbevaringsprinsippet**

Asle Gammelli

BE304E - Masteroppgave i økonomistyring

## Abstract

The principle of capital maintenance is in the literature related to that income is recognizable after the cost of capital is covered and, has long been an underlying thinking in the administration of municipal economy. Municipalities deploy an accounting principle that differs from what is common in the private sector, and there is also a difference between private companies run for profit and public non-profit institutions. With the study of three municipalities, this paper will describe how the principle of capital maintenance is taken care of.

The municipality's management of the principle of capital maintenance is first and foremost a commitment to preserve the municipality's real capital for the coming generations. This is done by following a recommended size of the surplus and the level of maintenance. Both of these parameters involves a prioritization of municipal resources, and the study shows that the municipalities feel that it is a challenge to manage financially legitimate economical transactions in an ideologically characterized decision making process. The study also shows that the municipalities ask questions of the relevance of the concepts of surplus in the accounts, which then indicates a weakening of fundamental quality requirements to the accounts and thus the accounts ability to provide relevant information to decision-making processes.

## Forord

Denne masteroppgaven er skrevet ved Handelshøyskolen i Bodø og men utgangspunkt i spesialisering innen økonomistyring. Temaet formuesbevaring i kommunesektoren er valgt ut fra et ønske om å gå dypere inn i utfordringer tilknyttet økonomistyring innen offentlig forvaltning.

Jeg vil i den forbindelse rette en takk til ordførerne, rådmenn ene og økonomisjefene i Rana, Alstahaug og Grane kommune som velvillig stilte opp til intervju og gav meg verdifull informasjon. Videre en takk til min veileder Levi Gårseth-Nesbakk for god veiledning og konstruktive innspill underveis i hele prosessen.

18. mai 2010

---

Asle Gammelli

## Sammendrag

Formuesbevaringsprinsippet er i litteraturen knyttet til at overskudd måles etter at kostnadene til kapitalen er dekket. Denne definisjonen innebærer at man i regnskapet måler verdiendringene på eiendeler og gjeld over en periode og hvor overskuddet da utgjør forskjellen mellom egenkapitalen ved periodens start og ved periodens slutt.

Formuesbevaringsprinsippet er også et tema innen kommunal økonomiforvaltning og har lenge vært en underliggende tekning i kommunal økonomiforvaltning. Regnskapene i privat sektor kan sies å være nærmere knyttet til etablert teori på området, mens kommune benytter et annet regnskapsprinsipp enn det som er vanlig i privat sektor. Videre er det en forskjell mellom privat sektor og offentlig sektor nå en kommer til hva som er virksomhetens formål. I privat sektor kan en forenklet si at fokuset er størst mulig overskudd, mens offentlig sektor ofte vil ha ideelle målsetninger med sin virksomhet.

I denne oppgaven vil det bli beskrevet hvordan kommunene håndterer formuesbevaringsprinsippet, gjennom følgende problemstilling: Hvordan praktiseres formuesbevaringsprinsippet i kommunene?

Oppgaven tar utgangspunkt i en case bestående av tre kommuner. I kommunene er ordførere, rådmenn og økonomisjefer intervjuet og sentrale styringsdokumenter er gjennomgått. Intervjuene og dokumentene, danner det empiriske fundamentet for oppgaven.

Kommunenes håndtering av formuesbevaringsprinsippet har først og fremst et fokus på å bevare kommunens realkapital for kommende generasjoner. Dette gjøres ved at de først og fremst følger en anbefalt størrelse på resultatstørrelsen netto driftsresultat og har et fokus på nivået på vedlikehold. Kommunenes fokus på målbare indikatorer hentet fra regnskapet åpner for at man kan beskrive denne praksisen som en managerial accountability.

Både resultatets størrelse og nivået på vedlikehold krever hhv at ressurser holdes tilbake og at man øker bevilgninger til vedlikehold. Dette bringer formuesbevaringen inn i plan og beslutningsprosesser hvor prioritering av ressurser står sentralt. Undersøkelsen viser at kommunene opplever at det er en utfordring å håndtere finansielt legitime økonomiske disposisjoner i en ideologisk preget beslutningsprosess. Kommunene legger vekt på informasjon for å oppnå nødvendig ideologisk legitimitet, men en ser i praksis at dette ikke alltid ender opp med det som er finansielt ønskelig.

Gjennomgangen av kommunens praksis har også avdekket en del implikasjoner tilknyttet kommunenes håndtering av prinsippet.

Selv om informantene i utgangspunktet er fornøyd med dagens kommuneregnskap fremkommer det flere innvendinger mot deler av regnskapet som i sum svekker regnskapet relevans som informasjonskilde for å håndtere formuesbevaringsprinsippet. Et forslag til videre forskning er da: Hvilke muligheter finnes det for å utarbeide tilleggsinformasjon til dagens kommuneregnskap som gir kommunene tilstrekkelig informasjon om at formuen bevares for kommende generasjoner?

Videre synes buken av regnskapets informasjon til å ta beslutninger om fremtidige handlinger tilknyttet formuesbevaringen å komme i en konflikt mellom ideologiske og finansielle mål. Dette er en utfordring for håndtering av formuesbevaringsprinsippet som kan oppfattes å være større enn det å definere relevante måleindikatorer. Et forslag til videre forskning er da: Hvilke mulige strategier kan utvikles for kommunen for å oppnå tilstrekkelig ideologisk legitimitet for å håndterer formuesbevaringsprinsippet?

## Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse.....	6
1.0 Innledning.....	8
1.1 Referanserammer.....	11
1.2 Oppgavens oppbygging. ....	12
2.0 Formuesbevaringsprinsippet.....	13
2.1 Generell teori om formuesbevaringsprinsippet.....	13
2.2 Kommunelovens definisjon av formuesbevaring.....	17
2.3 Kritikk av kommunelovens formuesbevaring.....	21
2.4 Supplerende metoder til kommunelovens formuesbevaring.....	23
2.5 Oppsummering.....	26
3.0 Referanserammer.....	27
3.1 Generasjonsprinsippet.....	27
3.2 Grunnleggende krav til regnskapet.....	29
3.3 Regnskapets som kilde til ideologis legitimitet.....	32
3.4 Kommunens accountability.....	34
3.5 Oppsummering av referanserammer.....	36
4.0 Metodologisk tilnærming.....	37
4.1 Valg av metode.....	37
4.2 Data innsamlingen i form av intervjuer.....	38
4.3 Data innsamling i for av dokumenter.....	40
4.4 Data analysen.....	41
5.0 Praktisering av formuesbevaringsprinsippet i kommunene.....	42
5.1 Presentasjon av kommunene som utgjør casen.....	42
5.2 Kommunenes definisjon av formuesbevaringsprinsippet.....	45
5.3 Hvordan måler kommunene om formuen holdes bevares.....	46
5.3.1 Tbu's anbefalte nivå.....	46
5.3.2 Vedlikehold.....	46
5.3.3 Nivået på driftsutgifter.....	47
5.4 Kommunenes begrunnelse for formuesbevaring.....	47
5.5 Kommunenes syn på regnskapet.....	48
5.6 Målkonflikter i kommunene.....	50
5.7 Statens rolle.....	51

5.8 Oppsummering av funn i casen.....	51
6.0 Analyse av formuesbevaringen i kommunene.....	53
6.1 Generasjonsprinsippet. ....	53
6.2 Grunnleggende krav til regnskapets informasjon. ....	55
6.2.1 Bruken av regnskapet informasjon.....	55
6.2.2 Kommuneregnskapets kvaliteter. ....	59
6.3 Regnskapets som kilde til ideologisk legitimitet. ....	61
6.4 Kommunens accountability. ....	64
7.0 Konklusjon. ....	65
Litteratur liste:.....	68
Intervjuguide. ....	71
Oversikt over figurer og tabeller. ....	72



## 1.0 Innledning.

Formuesbevaring har lenge vært en underliggende tekning i kommunal økonomiforvaltning og ble allerede i 1938 introdusert som begrep (Lie et al (2005) s. 39). Begrepet har i de senere år blitt omtalt av flere aktører innen kommunal økonomiforvaltning. Kommunal Departementet gjennom publisering av blant annet rapporter fra det Teknisk beregnings utvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi hvor formuesbevaring er et tema. Videre også gjennom utgivelse av rapporter, eksempelvis *Kommuneregnskapet – Effektiv ressursbruk og formuesbevaring* (juni 2006). Kommunesektoren selv gjennom sin interesse organisasjon Kommunenes sentralforbund, gjennom publisering av rapporter som rapport 2007-14 *Bærekraftig kommuneøkonomi*. Forskning miljøer engasjerer seg også gjennom publiseringer som Telemarksforskning – Bø rapport nr 219 2005 *Formuesbevaring, kapitalkostnader og resultatbegreper* og også faglitteratur innen kommunal økonomiforvaltning og regnskap behandler temaet, se Sunde 2006.

Flere av de nevnte publikasjoner trekker inne begrepet bærekraftig utvikling (eks Lie et al (2005)) som en ramme rundt formuesbevaringsbegrepet. Dette innebærer at den kommunale formue skal forvaltes bærekraftig i den forstand at dagens generasjon ikke skal konsumere dagens formue, men overlate den til den neste generasjon (Robinson (1998) s.21). Kommunesektoren forvalter en relativt stor andel av samfunnets ressurser (statistisk årbok 2009 tabell 2007) og kommunene kan da sies å ha et stort ansvar for å ta vare på en betydelig andel av samfunnets verdier.

En del av fokuset i de nevnte publikasjoner er å finne metoder for å håndtere formuesbevaringen i den kommunale økonomistyringen og har en normativ innfallsvinkel. En av publikasjonene, Lie et al (2005) omhandler forslag til endringer av kommunens regnskapsprinsipp, med utgangspunkt i at dagens regnskapsprinsipp ikke er egnet for å håndtere formuesbevaringsprinsippet. I KS rapport 2007-14 utarbeides det forslag til tilleggsopplysninger til regnskapet og forslag til metoder for å kommuniserer at det er viktig

for kommunen å ha et overskudd. TBU (2009) anbefaler en bestemt størrelse på kommunens resultat som skal være tilstrekkelig for at formuen bevares.

En deskriptiv innfallsvinkel vil være å studere hvordan formuesbevaringsprinsippet håndteres av kommunene innefor dagens prinsipper for kommuneregnskapet og hvordan kommunene håndterer denne problemstillingen i forhold til prioriteringen av andre målsetninger for kommunens virksomhet.

I publikasjonene er det fokus på størrelsen på kommunens overskudd og hvordan overskuddet bør beregnes. I KS rapport 2007-14 nevnes innledningsvis forsømt vedlikehold som en sannsynlig årsak til kommunens realkapital kan være mer forringet enn det som er synliggjort i regnskapene. Kan det være slik at kommunene også vektlegger nivået på vedlikehold som en tilleggsfaktor til overskudd og en kan på den bakgrunn spørre om det finnes andre måleindikatorer for ivareta formuen som kan komme i tillegg til overskudd?

Lie et al (2005) foreslår grunnleggende endringer i kommunens regnskapsprinsipp. Denne problemstillingen kan kobles til både formuesbevaring og kostnadsinformasjon (KRD (2006)) og er en del av en debatt om hvilket regnskapsprinsipp som bør benyttes innen offentlig virksomhet. Man kan da stille spørsmål ved hvordan kommunene klarer å praktisere formuesbevaringsprinsippet innenfor dagens regnskapsregime for kommunene. Hvilke utfordringer foreligger og hvordan kan de skaffe seg tilleggsinformasjon som ikke kan hentes fra regnskapet.

En allmenn aksept for kommunens bruk av ressurser i tilknytning til håndtering av formuesbevaringsprinsippet er berørt i KS rapport (2007) og kan sees på som en problemstilling i seg selv. Kommunen har flere oppgaver som skal ivaretas finansiert av midler fra fellesskapet og en kan godt for seg at det kan oppstå interessekonflikter tilknyttet prioriteringer av ressursbruken. Opplevs dette som en reell problemstilling for kommunene og hvilke strategier benytter de eventuelt for å håndtere slike konflikter.

Slik jeg ser det vil det da være av interesse å se hvordan kommunen håndterer formuesbevaringsprinsippet. Både for å se praksisen i forhold til de normative studier for hvordan dette kan håndteres og for å beskrive om det i praksis benyttes normer som ikke er beskrevet i andre studier.

På denne bakgrunn har jeg valgt å stille følgende spørsmål:

### **Hvordan praktiseres formuesbevaringsprinsippet i kommunene?**

Det er mange kommuner i Norge, 433 primær kommuner og 19 sekundær kommuner, og en studie som omfattet alle disse vil bli meget omfattende. Denne studiet tar derfor utgangspunkt i en case av tre kommuner, Rana kommune, Alstahaug kommune og Grane kommune som alle ligger i Nordland fylke. Case kommunen vil bli nærmere presentert i kapittel 5.1.

Beskrivelsen av hvordan kommunene håndterer formuesbevaringsprinsippet vil konsentrere seg om å beskrive hvilken informasjon fra regnskapet kommunene benytter til den sentrale planlegging av ressursbruk en og om kommunene opplever at informasjonen fra regnskapet er relevant. Videre også om formuesbevaringen har tilstrekkelig legitimitet i befolkningens krav og forventninger til hvordan kommunen prioriterer ressursbruken.

## 1.1 Referanserammer.

Formuesbevaring kan sees på som bærekraftig utvikling (Lie et al (2005) s. 37) og bringer inn en etisk dimensjon. I Nou 2009:16 er bærekraftig utvikling definert slik «*En bærekraftig utvikling er en utvikling som imøtekommer dagens behov uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjoner skal få tilfredsstillende sine behov*» (sitert fra Verdenskommisjonen, 1987). Noe som betyr at man ikke skal forringe kommende generasjoners tilgang på ressurser. Dette perspektivet åpner for en svært vid fortolkning av formuesbevaring og innebærer at man bla kan se på kommunens bruk av fornybare og ikke fornybare ressurser som innsatsfaktorer i sin virksomhet, hvordan de opptrer som forvaltingsmyndighet tilknyttet forurensningslovgivningen mv.

Bærekraftig kan også avgrenses til hvordan kommunen forvalter sine egne ressurser og bringer inn generasjonsprinsippet. Dette prinsippet innebærer iflg Robinson (1998) at hver generasjon av skattebetalere skal finansiere sitt eget forbruk av realkapital og gi et bidrag til å bygge opp realkapital som kan overlates til neste generasjon. Prinsippet innebærer at man gjennom bruk av regnskapsinformasjon måler forbruk av formuen og bruker denne informasjonen til å forvalte dagens ressurser slik at man kan overlate dagens formue inntakt til neste generasjon.

Perspektivet stiller krav til regnskapets informasjon og bringer inne et perspektiv tilknyttet at regnskapet skal være til nytte for brukerne for å ta beslutninger, og må da oppfylle en del sentrale krav til pålitelighet og relevans (Kvifte et al 2008 s 63). Regnskapet må kunne gi relevant og pålitelig informasjon som gjør det mulig for kommunene å måle forbruken av formuen og hvor mye av dagens ressurser som må disponeres for å holde formuen inntakt til neste generasjon.

Selv om regnskapet gir både relevant og pålitelig informasjon til å bedømme om formuen ivaretas, vil en alltid kunne stille spørsmål ved om at informasjonen vil bli brukt av de som skal ta beslutninger om fremtidige handlinger. Dette bringer inn et tredje perspektiv på kommunenes håndtering av formuesbevaringsprinsippet hvor en ser på sammenhengen mellom regnskap, planlegging og handling (Mellevik et al (2005)). Et perspektiv jeg har valgt å kalle regnskapet som kilde til ideologisk legitimitet.

Hvilken informasjon fra regnskapet som brukes, hvordan den presenteres og vektlegges kan avhenge av hvem ledelsen føler seg ansvarlig ovenfor (Sinclair A. (1995)). Dette bringer inn et fjerde perspektiv som kan være med å kaste lys over hvordan kommunene håndterer formuesbevaringsprinsippet. Kommunenes virksomhet er relativt omfattende og har mange grupper som har interesse i informasjon om virksomheten. Hvilke metoder kommunen velger å bruke for å ivareta formuesbevaringsprinsippet kan dermed være "farget" av hvilke grupper som kommunen følers seg mest ansvarlig ovenfor.

## 1.2 Oppgavens oppbygging.

Formuesbevaringsprinsippet er et sentralt begrep i oppgaven og det vil derfor i kapittel to bli beskrevet nærmere både med hensyn på forskjellige definisjoner, metoder for å håndtere prinsippet og koblingen til generasjonsprinsippet. I kapittel tre vil jeg redegjøre nærmere for oppgavens referanserammer og i kapittel fire vil det bli redegjort for den metodologiske tilnærmingen.

I kapittel fem redegjøres det for de funn i casen, og analyse og konklusjon kommer hhv i kapittel seks og sju.

## 2.0 Formuesbevaringsprinsippet.

I dette kapitlet vil det først bli gjennomgått generell teori tilknyttet formuesbevaringsprinsippet, definisjonen av det og hvordan det kan operasjonaliseres. Deretter følger en beskrivelse av prinsippet basert på kommunelovens bestemmelser. Disse bestemmelsene er det reist en del innvendinger mot og det finnes alternativer og supplement til kommunelovens prinsipper som vil bli beskrevet til slutt.

### 2.1 Generell teori om formuesbevaringsprinsippet.

Ifølge Ahmed - Belkaoui (2004 s.483) innebærer formuesbevaring at resultatet måles etter at kostnadene for å opprettholde kapitalen er dekket. Definisjonen innebærer at regnskap også må kunne måle verdiendringer på eiendeler og gjeld over en periode. Denne problematikken har flere løsninger og er også et av flere diskusjonstema innen utviklingen av konseptuelle rammeverk for regnskapsføring (Ahmed- Belkaoui (2004) s. 180). Temaet handler om alternative metoder til det tradisjonelle (historisk kost) prinsippet for regnskapsføring og startet allerede i 1920 årene tilknyttet verddivurderinger av varebeholdninger og varekostnader under prisstigning og har siden da utviklet seg til også å omfatte virkelig verdi av anleggsmidler (Kinserdal (2005) s.253).

Alternativene til det tradisjonelle regnskapet knytter seg opp mot spørsmålet om man skal ta hensyn til prisstigning generelt, for spesielle eiendeler eller begge deler (Kinserdal (2005) s. 258). I litteraturen finnes tre sentrale alternative modeller beskrevet, løpende prisjusterte regnskapsmodeller (CPPA), løpende verdiregnskap (CVA) og løpende verdiregnskap – reelt (CVA real terms) (Kinserdal (2005) s. 259.).

Det er innenfor CVA modellen formuesbevaring omtales som modell for regnskapsføring (Ahmed - Belkaoui (2004) s. 483-484) (Kinserdal (2005) s. 267-268) og hvor formuen i denne forbindelse er definert som egenkapitalen (Kinserdal (2005 s. 267). Ahmed- Belkaoui (2004) s. 483 beskriver fire innfallsvinkler til formuesbevaring:

- Den første baseres på at egenkapitalen skal opprettholde sin nominelle kjøpekraft og noe som implisitt medfører at resultatet er lik endringer i egenkapitalen. Denne måten er dermed den samme som det tradisjonelle regnskapet hvor historiske kostpriser legges til grunn for periodiseringen av utgifter.
- Den andre baseres på at egenkapitalen skal opprettholde sin kjøpekraft. Metoden bygger på en prisjustering av eiendeler og gjeld og innebærer at resultat blir det samme som etter det tradisjonelle regnskapet justert for inflasjonens virkning på eiendeler og gjeld.
- Det tredje alternativet baseres på at den fysiske kapitalens opprettholdes slik at man er i stand til å produsere den samme mengde og verdi, noe som innebærer evnen til å reinvestere i samme anleggsmidler også tatt hensyn til teknologiske forbedringer. Dette prinsippet baseres da på at resultatet måles etter at kostnadene med å gjenanskaffe produksjonsmidlene er dekket.
- Siste alternativ baseres på at den fysiske kapitalens opprettholdes samtidig som egenkapitalens kjøpekraft opprettholdes. Noe som innebærer at resultatet utarbeidet etter det tradisjonelle regnskapet justeres for kostnadene for å gjenanskaffe produksjonsmidlene og inflasjonens virkning på eiendeler og gjeld.

Disse alternativene til det tradisjonelle regnskapet har alle en basis i prinsippet om fair value (virkelig verdi) i regnskapsføringen (Kinserdal (2005 s. 253) og handler i bunn og grunn om hvilken verdi av egenkapitalen som er korrekt i begynnelsen og slutten av en periode og dermed også størrelsen på resultatet. Det tradisjonelle regnskapet vil være korrekt i en verden uten inflasjon og teknologisk utvikling, men gir et ukorrekt bilde når verdier endrer seg på grunn av kostnader tilknyttet pristigning generelt, spesielt og teknologisk utvikling.

Anvendelse av disse prinsippene har sammenheng med måling av verdien på transaksjoner i regnskapet og da gjerne delt i to kategorier, målinger på anskaffelsestidspunktet og på etterfølgende målinger (Kvifte et al (2008) s. 104). Ved ren transaksjonsbasert regnskapsføring vil transaksjonen verdimåles på transaksjonstidspunktet uten noen etterfølgende verdimåling. Imidlertid er det i praksis en blandingsmodell hvor man gjerne utfører etterfølgende verdimålinger i tilknytning til markedsbaserte omløpsmidler og opp og nedskrivningsregler for anleggsmidler (Kvifte et al (2008) s. 104).

I det amerikanske rammeverk for regnskap (utgis av Federal Accounting Standard Board, (FASB)) er det omtalt fem alternative måleattributter: historisk kost, gjenanskaffelses kost, markedsverdi, realisasjonsverdi og nåverdi av fremtidige kontantstrømmer (Kvifte er at (2008) s. 106). De fire siste metodene er de samme som innledningsvis er omtalt som alternativer til historisk kost. I rammeverket for IASB (Internasjonal Accounting Standards Board) identifiseres det også alternative måter å måle verdier på: historisk kost, current cost, net realisable (settlement) value og present value (discounted) og det påpekes at historisk kost er den mest brukte, men at den også anvendes i kombinasjon med de øvrige (iasplus.com).

I de internasjonale regnskapsstandarder har IASB en som gjelder regnskapsføring i valutaer hvor inflasjonen er høy, IAS 29 (Internasjonal Accounting Standard) og hvor man da skal ta hensyn til virkningen av inflasjonen ved beregningen av selskapets verdier og dermed også resultat. En lignende standard foreligger for offentlig sektor IPSAS 10 (Internasjonal Public Sector Accounting Standard).

Slik praksis her er beskrevet finnes det ingen rene prinsipper for å måle resultatet og dermed formuens bevaring i en virksomhet. I dagens regnskapspraksis, både nasjonalt og internasjonalt, er en blandingsmetode mest vanlig.



Til grunn for de foran beskrevne metodene for formuesbevaring ligger at man periodiserer kapitalens verdireduksjon gjennom bla avskrivninger, enten etter historisk kost eller ved en av de øvrige metodene. Tradisjonelt har ikke dette vært like vanlig innen offentlig sektor, selv om det i de senere år har vært en økende tendens. I Norge er ikke resultatet i kommunenes regnskap påvirket av avskrivninger og er et tema i debatten om at offentlige regnskap skal endre regnskapsprinsipp til såkalte full periodiserte regnskap. En del av argumentasjonen bak en slik endring har vært at det offentlige mangler kostnadsinformasjon og dermed også informasjon om resultat tilsvarende i privat sektor. Robinson (1998) argumenterer for at slik informasjon er av liten verdi for styringen av offentlige institusjoner og mener at det eneste som kan forsvare bruk av et full periodisert regnskap for offentlige bedrifter er bærekraftig utvikling og generasjonsprinsippet. Dagens kommuneregnskap er imidlertid ikke uten spor av generasjonsprinsippet. Prinsippet finner man igjen bla i reglene for hvordan grunnlaget for beregning av kostnadsgrunnlaget for innkreving av gebyr for produksjon av vann og avløpstjenester (rundskriv H 2140) i kommunene, hvor avskrivninger er et kostnadselement og hvor overskudd beregnes etter at kapitalens kostnad er dekket.

## 2.2 Kommunelovens definisjon av formuesbevaring.

Formuesbevaringsprinsippet har iflg Lie et al (2005) vært et underliggende prinsipp for kommunal økonomiforvaltning siden 1938 uten at det er definert tydelig i lovs form. Lie et al (2005) trekker frem fire fundamentale begrensninger i den kommunale økonomistyringen, hentet fra forarbeidene til kommuneloven av 1992:

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

Og siterer videre lovutvalget:

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

(Lie et al (2005) s. 39)

Punkt 4 er falt ut som begrensning i kommuneloven pr i dag og punkt 3 er endret til slik at hovedregelen er innen to år og i særlige tilfeller opp til 10 år (kommuneloven § 48.4) De tre første punktene vil da stå som de sentrale elementene i lovens definisjon av formuesbevaringsbegrepet. Nedenfor gjennomgås disse nærmere hva gjelder innhold og konsekvenser.

Kommunelovens krav til budsjettert resultat i kommune er nedfelt i kommuneloven.

*”Det skal budsjetteres med et driftsresultat som minst er tilstrekkelig til å dekke renter, avdrag og nødvendige avsetninger.” (kommuneloven §46 nr 6)*

Denne bestemmelsen er ofte referert til som regelen for formuesbevaring eller balansekravet for kommunene (Lie et al (2005) s 39) (Sunde (2006) s. 33).

I den kommunale regnskapsterminologi er det to sentrale resultatbegreper, ”netto driftsresultat” og ”brutto driftsresultat. (Sunde (2005) s 186). Den nærmere definisjonen av disse resultatbegreperne fremgår i forskriftene for årsbudsjett (krd 15.12.2000 nr 1423) og årsregnskap (krd 15.12.2000 nr 1424) og kan i forkortet for fremstilles slik:

Driftsinntekter – driftsutgifter – avskrivninger = brutto driftsresultat

Brutto driftsresultat + avskrivninger – netto avdrag – netto renter utgifter = netto driftsresultat.

Sees ovenstående definisjoner i sammenheng med lovens bestemmelse vil et nettodriftsresultat lik null være tilstrekkelig så lenge det ikke foreligger nødvendige avsetninger (Sunde (2006) s. 187). Nødvendige avsetninger i denne forbindelse vil være inntekter som ikke er anvendt til det formål de er ment å finansiere, dvs øremerkede tilskudd, inndekning av tidligere års underskudd og overskudd på selvkosttjenester (Sunde (2006) s. 183). Så fremt slike inntekter utgjør en del av netto driftsresultat skal denne delen avsettes til bundne driftsfond.

Kommunelovens balansekrav kan da uttrykkes slik:

Netto driftsresultat – nødvendige avsetninger = null

Sunde (2006) (s. 189 -193) utdyper kommunelovens balansekrav videre ved å påpeke at før man gjør en endelig vurdering av om balansekravet er oppfylt må en også ta hensyn til anvendelsen av tidligere avsetninger. Kommunen kan eksempelvis anvende tidligere års overskudd til å finansiere driftsutgifter og på den måten ha et negativt netto driftsresultat i et år. Dette medfører en slik definisjon av balansekravet:

Netto driftsresultat + bruk av tidligere avsetninger – nødvendige avsetninger = null.

Bruk av tidligere avsetninger innebærer ikke at kommunene tilføres nye ressurser og må sees på som en form for tidsavgrensning av ikke anvendte inntekter. Over tid må derfor første betingelse overholdes og andre betingelse er mer en tidsbegrenset analyse av oppfyllelsen av lovens balansekrav til hva driftsinntektene minimum må dekke.

Benevnelsen kapitalinntekter er ikke i bruk som begrep i kommunal økonomiforvaltning og bestemmelsen om behandlingen av slike inntekter ligger i kommunelovens § 46 nr 5 som sier at kommunens årsbudsjett skal være delt i en driftsdel og en investeringsdel. Inntekter fra lån, salg av anleggsmidler og inntekter som ikke kan ansees som løpende (krd 15.12.2000 nr 1423, Sunde (2005) s 42) skal disponeres i investeringsdelen og kan kun finansiere utlån, nedbetaling av gjeld, forskutteringer og tiltak av investeringsmessig karakter (krd 15.12.2000 nr 1423, Sunde (2005) s 42).

I tillegg til å knytte lån opp til bestemmelsene om hva investeringsregnskapet skal innholde, har kommuneloven egne bestemmelser i § 50 som avgrenser ytterligere hvilke typer av utgifter som kan lånefinansieres. Lån kan ihht til denne bestemmelse, med noen få unntak, kun opptas til investeringer i realkapital, lån til videre utlån og til forkutteringer av statlige investeringsoppgaver.

Dette prinsippet om å ikke låne til løpende drift ble etablert i 1921 etter en krise i kommuneøkonomien (Lie et al (2005) s. 41) og er knyttet til prinsippet om at en generasjon ikke skal forbruke ressurser tilhørende neste generasjon, også kalt generasjonsprinsippet (Lie et al (2005) s. 41)(Ot.prp. nr. 43 s 109). I Ot.prp nr.43 sees lån på som det instrumentet kommunen har for å kunne fordele anskaffelser av varig verdi over tid og begrensningene i lånemulighetene kan derfor forsvares i forhold til generasjonsprinsippet.

Underskudd er i den kommunale regnskapstermologien benevnt som regnskapsmessig merforbruk og fremkommer som et tredje resultat element i tillegg til brutto driftsresultat og netto driftsresultat. Resultat begrepet fremkommer etter at netto driftsresultat er disponert ihht til budsjett og forskriftsbestemmelser (Sunde 2005 s. 192) og kan defineres slik:

Netto driftsresultat + bruk av tidligere avsetninger – avsetninger = mer- / mindreforbruk

Kravet til at underskudd skal inndeckes innen et begrenset tidsrom i fremtidige inntekter kan godt sees i sammenheng med generasjonsprinsippet, da et slikt merforbruk innebærer at man bruker mer tjenesteproduksjon enn det dagens inntekter gir rom for.

Kommunens resultat er ikke definert som endringen i egenkapitalen fra begynnelsen av året til slutten av året, men som en forskjell mellom inntekter/ innbetalinger og utgifter/ utbetalinger periodisert etter anordningsprinsippet. Dette prinsippet innebærer at alle inntekter/ innbetalinger og utgifter/ utbetalinger skal periodiseres i det regnskapsåret de er kjent.

Kommunens resultat kan da sies å ha et fokus på endringer i arbeidskapitalen ((Sunde (2006) s.23)).

Også i dette regnskapet finnes det regler som innebærer at verdimålinger vil kunne påvirke resultatet, ved at markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi (Forskrift årsregnsk. §8). Det innebærer at også kommunens resultatet vil kunne bli påvirket av eiendeler som vurderes til markedsverdi og kan knyttes til prinsippene om formuesbevaring.

Andre verdimålinger som nedskrivning av anleggsmidler skal foretas (Forskrift årsregnsk. §8), men slike vil ikke påvirke resultatet da det ikke er en utgift. Transaksjonene bokføres istedenfor som egenkapitalkorreksjoner. Avskrivninger i kommunens regnskap blir også behandlet på samme måte, ved at de blir ført som egenkapitalkorreksjoner og ikke via resultatet ((Sunde (2006) s.74)).

### 2.3 Kritikk av kommunelovens formuesbevaring.

Formuesbevaring er knyttet til vurderingen av egenkapitalens størrelse og innebærer at utgifter bla tilknyttet kapitalanskaffelser blir periodisert som kostnader gjennom avskrivninger. Prinsipper som det tradisjonelle regnskapet bygger på og som oftest er knyttet til en nominell formuesbevaring. Kommunen fører sitt regnskap etter anordningsprinsippet og innebærer bokføringer av utgifter og hvor avskrivninger følgelig ikke belastes resultatet (Aastvedt & Mauland (2006) s 30-31). I utgangspunktet kan man da hevde at kommunens regnskapsprinsipp mangler et vesentlig element for å være egnet til å rapportere hvorvidt egenkapitalen er opprettholdt fra begynnelsen til slutten av en periode og dermed også om resultatets størrelse er tilstrekkelig for å opprettholde egenkapitalen.

Telemarksforskning Bø utarbeidet i 2005 på oppdrag av KS en rapport (nr 219 2005) som utreder spørsmålet om håndtering av kapitalkostnader i kommunene. Rapporten fokuserer på hvordan kommunene skal ivareta formuesbevaring og bearbeider problemstillingen med utgangspunkt i hvor egnet dagens kommuneregnskap er for å gi korrekt informasjon om egenkapitalens utvikling.

Rapporten definerer formue som egenkapital og begrunner dette med at det er en mer hensiktsmessig ut fra et økonomistyringsformål enn realkapital som benyttes innen samfunnsøkonomisk termologi som formuesbevaring. Rapporten tar da som utgangspunkt at fokuset i den kommunale regnskapsføringen må rettes mot egenkapitalen fremfor dagens arbeidskapitalfokus (Lie et al (2005)s.44- 45).

Forfatterne av rapporten argumenterer for at med et fokus på egenkapitalen må også andre størrelser som påvirker egenkapitalen inn i kommunens resultatregnskap. Med basis i de resultatbegreper som er definert i kommunens regnskapsforskrifter utvikler de disse tre videre.

Bruttodriftsresultat tillegges tap/ gevinst ved salg av anleggsmidler og nedskrivning av anleggsmidler. Dette defineres som Driftsresultat (R1a) og kan sammenlignes med begrepet driftsresultat slik det fremgår av regnskapslovens § 6-1 (Lie et al (2005) s.87). I dagens kommunale regnskap er også resultat linjen ”Resultat av eksterne finanstransaksjoner” definert til renteinntekter og utbytte + mottatte avdrag på utlån - renteutgifter og låneomkostninger – avdrag på utlån – utlån (krd 15.12.2000 nr 1423). Forfatterne argumenterer for at denne linjen, foruten at avdrag tas ut pga av det ikke endrer på egenkapitalen, også må tillegges gevinst og taps virkinger på finansielle eiendeler som på virker egenkapitalen og definerer en ny resultat linje kalt Finansresultat (R1b).

Netto driftsresultat blir til slutt omdøpt til Ordinært resultat og er differansen mellom Driftsresultat og Finansresultatet (s. 89).

I følge forfatterne er begrunnelsen for å innføre de nye resultatene:

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

(Lie et al (2005)s.91)

Dette medfører en endring av kommunens regnskapsprinsipp og en overgang til et fullperiodisert regnskap, som i følge rapporten vil gi kommunen et grunnlag for en nominell formuesbevaring. Nå er det slik at kommunenes regnskapsprinsipp på kort sikt ikke vil bli endret. Det var forventninger til endringer på bakgrunn av at statens vurderinger av regnskapsprinsippet for sine egne virksomheter (NOU 2003:06) og om det skulle få konsekvenser for kommunenes regnskapsprinsipp, gitt at utfallet ble at staten gikk inn for å bruke et periodisert regnskap (Aastvedt & Mauland (2006) s. 21). Konklusjonen ble at staten beholder kontantprinsippet (Prop. 1S kap 9.2).

Det er imidlertid utviklet andre metoder som kan avhjelpe kommunens vurdering av om resultatet er tilstrekkelig for å opprettholde egenkapitalen og nedenunder gjennomgås to slike metoder.

## 2.4 Supplerende metoder til kommunelovens formuesbevaring.

Det tekniske beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi (Tbu) har som oppgave å presentere statistikk over den økonomiske utviklingen i kommunesektoren og kommer med en rapport to ganger i året. Rapportene utarbeider også en anbefaling på størrelsen på netto driftsresultat og i siste rapport (tbu (2009) gjennomgår utvalget på nytt anslag på størrelsen på nettodriftsresultat og opprettholder et anslag på 3% av de samlede driftsinntekter. Grunnlaget for dette anslaget bygger på en beregning av hvor stort nettodriftsresultat bør være for at kommunesektorens formue skal bevares over tid.

Utvalget definerer formue som kommunens egenkapital (Tbu (2009) s 55) og har utarbeidet flere definisjoner av hvor stort kommunens resultat må være for at egenkapitalen skal bevares over tid. Sentralt i disse beregningene er en resultatstørrelse, korrigert nettodriftsresultat (KNDR) hvor avdrag erstattes med avskrivninger (Tbu (2009) s. 57). Dette resultatet bør da overtid være lik 0 når en også tar hensyn til prisstigningen<sup>1</sup>.

Utvalget velger i beregningen å skille mellom investeringsinntekter og driftsinntekter for å overholde kommunelovens bestemmelser om at investeringsinntekter ikke kan benyttes til å finansiere driftsinntekter. Definisjonen innebærer både at avskrivninger belastes resultatet og virkningen av det generelle prisnivået og er således i tråd med definisjonene av formuesbevaringen innledningsvis, dersom man ser bort fra at investeringsinntekter er unnlatt.

<sup>1</sup> Den sentrale formelen for TBU's formuesbevaring i kommunene er:

$$KNDR(A) = P \cdot R_{dr} - P \cdot C - (i-p)D_{Nto} - \delta P \cdot k = 0$$

Hvor  $R_{dr}$  er driftsinntekter reelt,  $D_{Nto}$  er netto gjeld,  $C$  er driftsutgifter reelt,  $P$  er en indikator for prisnivået,  $\delta$  er kapitallsit som en andel av realinvesteringer og  $i$  er rentesats

(kilde: Tbu (2009) s.57)



Utvalget har også en utvidet definisjon av formuesbevaringen som er kalles relativ formuesbevaring (Tbu (2009) s. 58) hvor egenkapitalen skal utgjøre en fast andel av kommunens driftsinntekter over tid. Det innebærer at vekst i kommunens inntekter også må føre til en vekst i kommunens formue og medfører at kommunens resultatet også må dekke en beregnet vekst i egenkapitalen.

I utgangspunktet ble anbefalingen på 3% beregnet ved å foreta en beregning av størrelsen på differansen mellom avdrag og kapital slitet (Tbu (2003)), som da ble anslått til å være 3%. Utvalget har siden da valgt å opprettholde denne anbefalte størrelsen, selv om analysemetodene etter hvert er blitt utvidet med bla inflasjonsjusteringer av kommunens renteutgifter.

Tbu sin anbefaling på 3% kan ikke oppfattes som en eksakt størrelse, en kan nok tenke seg at dersom disse beregningene hadde blitt gjort for den enkelte kommune ville resultatene blitt noe forskjellige. Anbefalingen er imidlertid tilsynelatende blitt innarbeidet som begrep for en ”riktig” størrelse på netto driftsresultat i kommunal økonomiforvaltning og en finner anbefalingen brukt både av forfattere (Sunde (2005) s. 187), fylkesmennene (fylkesmannen i troms brev av 13.10.09) og av KS gjennom sin publisering av rapportene fra Tbu (ks.no).

I 2007 utga Ks rapporten ”Bærekraftig kommune økonomi” utarbeidet av en prosjektgruppe bestående av ECON og Geelmuyden Kiese. Gruppens mandat var blant annet å vurdere om andre indikatorer enn netto driftsresultat kan nyttes til å gi et best mulig korrekt bilde av kommunens økonomi og som kan muliggjør en lettfattelig kommunikasjon av at en kommune må gå med overskudd (Ks (2007)).

Utvalget foreslår at kommunene i sin årsrapportering innfører en hjelpeindikator som kalles ”kommunerresultat”. Denne indikatoren beregnes med utgangspunkt i at nettodriftsresultat korrigeres med følgende elementer:

- *Avdrag erstattes av avskrivninger,*
- *Nominelle renteutgifter erstattes av realrenteutgifter,*
- *Netto avsetninger til bundne fond kommer til fradrag*
- *Utgifter til dekning av tidligere års merforbruk kommer til fradrag*
- *Netto renteutgifter (inkl utbytte) erstattes med et beregnet normalnivå for denne variabelen.*
- *Inntekter fra momskompensasjon på investeringer erstattes med beregnet momskompensasjon på investeringer forutsatt et normalnivå for investeringene.*

(Ks (2007) s. 36)

Avskrivningene som skal erstatte avdragene er beregnet etter gjenanskaffelsesprinsippet og nominelle renteutgifter skal erstattes med realrente utgifter. En del inntekter som ligger i netto driftsresultat er såkalte ubrukte eksterne inntekter til bestemte formål og som ikke er fullt ut anvendt. Overskudds virkning av slike inntekter kan ikke benyttes fritt og skal avsettes til bundne fond. Gruppen foreslår at det korrigeres for nettovirkningen av slike avsetninger. Dekning av tidligere års merforbruk inngår i begrepet, da det er en utgift kommunene må ta og derfor en del av netto driftsresultat som kommunen ikke kan disponerer fritt (Ks (2007) s. 21-36). De siste to punktene er en korrigering for ekstra høge utgifter og inntekter. Utvalgets mål med ”kommunerresultatet er at det skal være en indikator for kommunens økonomiske situasjon på langsiktig. Svingninger som kommer av ekstraordinær aktivitet eller utenforliggende hendelser korrigeres da ved at man beregner et normalt nivå på slike størrelser.

Utvalget foreslår at størrelsen på dette resultatet på lang sikt bør ligge ned mot null. Disse beregningene tilfører ikke reelt sett noe nytt i forhold til både Tbu sine metoder og har med seg de samme elementene som Aastvedt & Mauland (2006). Det som skiller dette forslaget fra de andre er at denne beregningen skal brukes som en tilleggsopplysning til kommunens regnskap for å gi opplysninger om kommunens resultat bevarer egenkapitalen over tid eller ikke. Metoden kan sees i sammenheng med fairness in disclosure, som kan oversettes med rettvise rapportering, hvor hensikten er å øke informasjonen til et bredere spekter av

brukere av regnskapet i tillegg til de mer profesjonelle brukere av regnskapet (Ahmed-Belkaoui (2004) s. 261).

## 2.5 Oppsummering.

Den sentrale definisjonen av formuesbevaring innebærer at resultatet måles etter at kostnadene for å opprettholde kapitalen er dekket (Ahmed- Belkaoui (2004) s.483). Det innebærer at kapitalslit (avskrivninger) må belastes resultatet for å kunne opprettholde formuen nominelt. Videre at virkning av prisstigning (generelt og spesielt) og evnen til å opprettholde evnen til å kunne produsere også i fremtiden bør belastes resultatet for en reell bevaring av formuen. Kommunenes regler for regnskapsføring belaster ikke resultatet med avskrivninger og kan kritiseres for at dette gir en vesentlig mangel for at dette regnskapsprinsippet kan gi den nødvendige informasjon om resultatets størrelse er tilstrekkelig for at formuen bevares over tid.

Det finnes da forslag for å endre kommunens regnskapsprinsipp, men også forslag til andre metoder bygd på informasjon fra kommune regnskapet som kan gi den nødvendige informasjon om formuen bevares eller ikke. Tbu sin regel om 3% av driftsinntekter som anbefalt størrelse på netto driftsresultat er et målebegrep som tilsynelatende er både kjent og brukt og i tillegg et forslag om tilleggsberegninger tenkt fremstilt som tilleggsopplysninger til regnskapet (Ks rapport (2007) nr 14) hvor det blir beregnet et resultat som bla bytter avdrag ut med avskrivninger.

Formuesbevaring er knyttet til målinger av resultatbegrepet og kritikere hevder at kommuneregnskapet har mangler som vanskeliggjør dette og vi har gjennomgått alternative metoder for å kunne gjøre slike målinger. En del av problemstillingen er da å se hvordan kommunene håndterer dette i praksis. Hvilke av disse metodene benyttes eller finnes det andre metoder?

### 3.0 Referanserammer.

Før gjennomgangen av casen vil en gjennomgå en del sentral teori tilknyttet oppgavens referanserammer, generasjonsprinsippet, grunnleggende kvalitetskrav til regnskapet, regnskapet som kilde til ideologisk legitimitet og accountability. Disse teoriene vil bli brukt til å analysere og vurdere case kommunens praksis av formuesbevaringsprinsippet

#### 3.1 Generasjonsprinsippet.

En vid definisjon av generasjonsprinsippet kan uttrykkes slik:

*The concept of "intergenerational equity" recognises each generation's responsibility to be fair to the next generation by leaving a legacy of wealth no less than they themselves had inherited (Oecd (1995) s.7).*

Denne definisjonen er knyttet til en bærekraftig utvikling av samfunnets goder i vid forstand og er knyttet til konseptet bærekraftig utvikling. Hvordan man skal operasjonalisere prinsippet som offentlig myndighetsutøver er beskrevet i en Oecd rapport som omhandler utvikling av strategier for bærekraftig utvikling på nasjonalt plan. En av suksess faktorene som er identifiser er:

*Policy integration – national strategies should give consideration to environmental, economic and social concerns in integrated approaches contained in national plans and reports. (Oecd (2006) s.7).*

I denne sammenhengen blir generasjonsprinsippet knyttet til å ivareta miljøhensyn, økonomiske hensyn og sosiale hensyn i all nasjonal planlegging. En kan på denne bakgrunn se på formuen i vid forstand som det velfungerende samfunnet som skal ivaretas, utvikles og overleveres til nestegenerasjon. En snevrere definisjon av formuen som egenkapital (se kap 2.0) avgrenser generasjonsprinsippet til at hver generasjon skal finansierer sitt eget forbruk av formuen og gi et bidrag til å bygge opp kapital til neste generasjon (Robinson (1998)).

Generasjonsprinsippet kan da tolkes på to måter:

- En vid fortolkning som tilsier at kommunen gjennom sin planlegging og forvaltning av fellesskapets ressurser har et ansvar for samfunnet som helhet og ivaretar prinsippet som et gjennomgangstema for all planlegging og handling.
- En snevrere tolkning av generasjonsprinsippet med fokus på kommunens egenkapital og hvordan denne forvaltes og overlates til neste generasjon.

Et underliggende spørsmål til hvordan kommunene håndterer formuesbevaringsprinsippet blir da, hvilke av disse fortolkningene legges til grunn i praksis?

### 3.2 Grunnleggende krav til regnskapet.

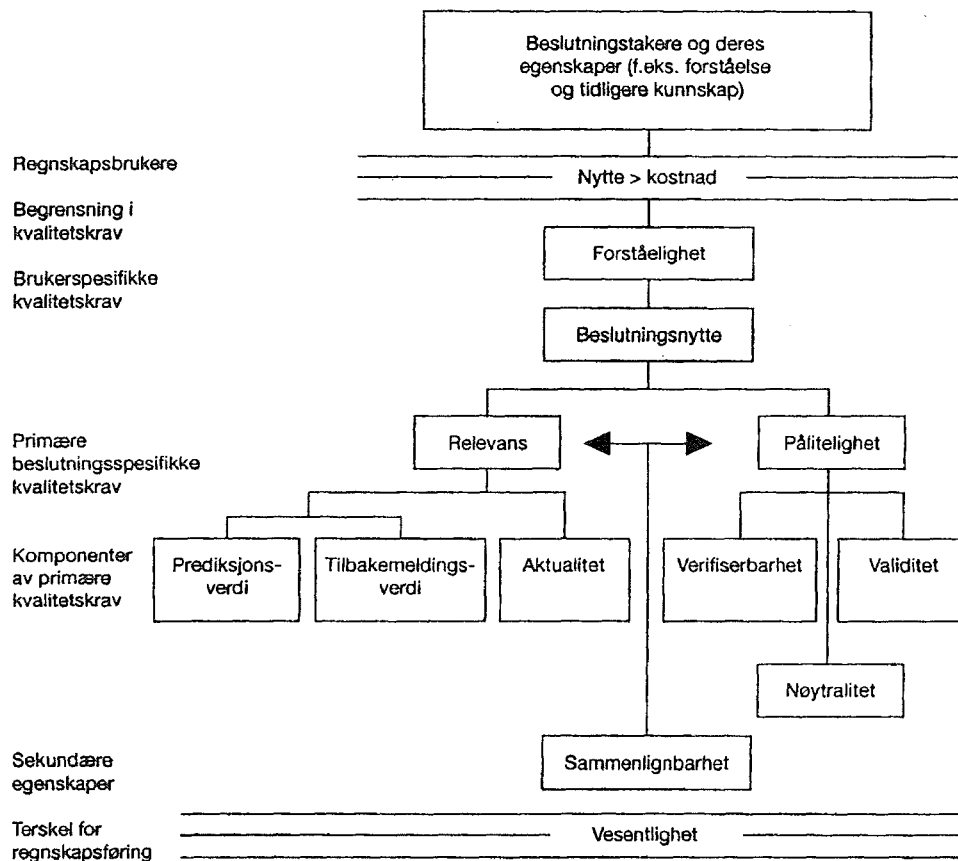
Regnskapets og dets informasjon blir sentralt for å kunne håndtere formuesbevaringsprinsippet og det foreligger mange definisjoner av regnskap og en av disse er:

*Accounting is a service activity. Its function is to provide quantitative information primarily financial in nature about economic entities that is intended to be useful in making economic decision, in making resolved choices among alternative courses of action (Ahmed- Belkaoui, 2004 s 98).*

Definisjonen forklarer regnskapsføringen som en aktivitet tilknyttet registrering av økonomiske hendelser som er til nytte for å ta beslutninger for fremtiden for foretaket og utøve kontroll av foretaket, enten det er ledelsen, eiere, lånegivere, osv. Definisjonen innebærer også at regnskapsinformasjonen må utarbeides slik at brukerne har nytte av den, noe som innebærer ett bruker orientert syn på hvordan et regnskap skal innrettes.

Det har vært utført mye arbeid for å lage et rammeverk for hvordan et regnskap skal utarbeides og rapporteres og de første standardsettende organ som utarbeidet et rammeverk var FASB (Kvifte et al 2008 s 16). Hensikten med rammeverk er at de skal danne et fundament for utarbeidelser av regnskapsstandarder. De skal være en rettesnor for regnskapsprodusenter når standarder ikke er utarbeidet, samt øke forståelse og tillit til regnskap og øke sammenlignbarheten mellom regnskap (Kvifte et al 2008 s. 42, hentet fra FSBA).

Kravet til at regnskapet skal være til nytte for brukerne, for å ta beslutninger og kontrollere fremtiden stiller enkelte kvalitetskrav til regnskapet (Kvifte et al (2008) s 63; Ahmed-Belkaoui, (2004) s 185). FASB har i Statment of Finansiell Accounting Concept No. 2 delt disse inn i to deler; de primære og sekundære kvalitetskrav og er bygd opp et hierarki som vist i figuren under.



Figur 1 Kvalitetskrav til regnskapet (Fasb 1980.15) (kilde figur 5-1 i Kvifte et al (2008) s 64)

Hierarkiet starter med at regnskapet skal være forståelig for brukerne og brukernes egenskaper blir viktige i denne sammenhengen. FASB har som utgangspunkt at brukerne har en viss profesjonalitet, noe som tilsier at man ikke skal utelate informasjon selv om den er komplisert (Kvifte et al (2008) s. 65). Samme utgangspunkt er valgt for kommuneregnskapet hvor staten, politikerne og administrasjonen er definert som beslutningstakere som har en viss faglig kompetanse (Aastvedt & Mauland (2006) s 14-17).

Det primære kvalitetskravet er at regnskapet har beslutningsnytte. Det er et kvalitetskrav som igjen splittes i et krav om at det må være relevant og pålitelig. Ahmed – Belkaoui (2004) (s.186) summerer opp relevans til at regnskapet har en prediksjonsverdi, en tilbakemeldingsverdi og at den skal være aktuell på beslutningstidspunktet. Denne oppsummeringen passer med definisjonen av regnskap innledningsvis, hvor beslutning er et sentralt element. Pålitelighet innebærer at informasjonen er det den utgir seg for å være (Kvifte et al 2008 s 65). I modellen er denne delt inn i elementene verifiserbarhet, validitet og nøytralitet, som innebærer blant annet at regnskapet er fremstilt slik at det lar seg kontrollere av andre.

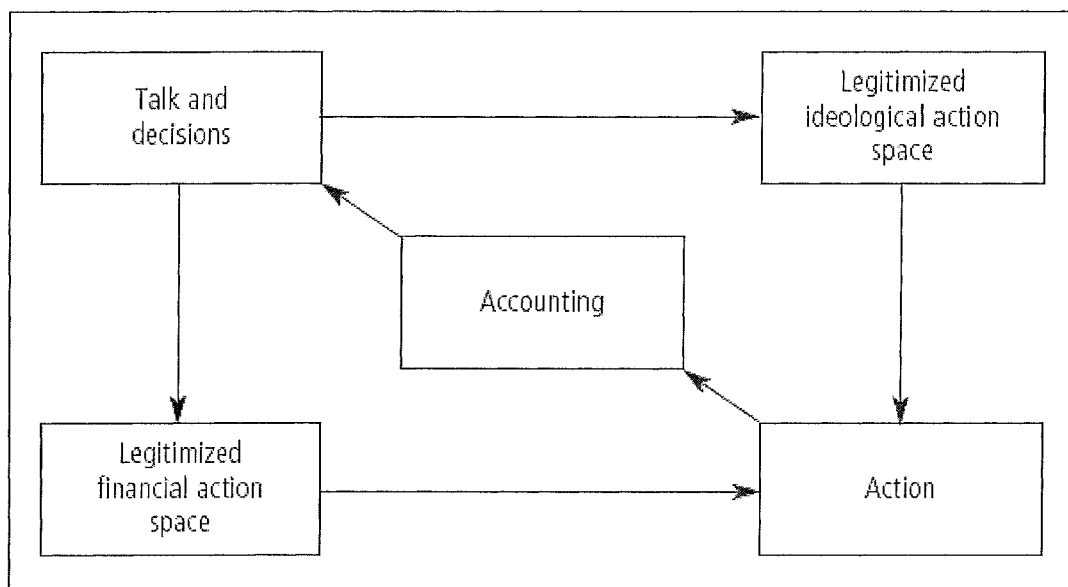
Det sekundære kvalitetskravet er sammenlignbarhet. Dette innebærer bruk av samme regnskapspraksis (Ahmed - Belkaoui (2004), s 187) og at regnskapsinformasjonen blir sammenlignbar over tid. Kvifte et al ((s 72-73) 2008)) peker på at sammenlignbarhet gjelder på to nivåer, regnskapspraksis og standardsetting. Det siste gir grunnlag for at man, forutsatt lik anvendelse av standarder får grunnlag for også å kunne sammenligne foretak i mellom.



### 3.3 Regnskapets som kilde til ideologis legitimitet.

Som beskrevet innledningsvis i forrige avsnitt er et av regnskapets funksjoner å være til nytte til beslutninger for fremtidige handlinger. Denne funksjonen tilsier at regnskapet blir en del av en beslutningsprosess som ikke er upåvirket av de sosiale prosesser i og rundt den aktuelle organisasjonen (Mellevik et al (1988) s. 101). Det fleste organisasjoner vil sånn sett opparbeide seg en legitimitet til sine omgivelser gjennom tre mulige uttrykk: talk, decision and action (Mellevik et al (1988) s. 101 som viser til Brunsson (1986)).

Mellevik et al (2005) setter bruken av regnskapets informasjon inn i en slik sammenheng på bakgrunn av et forskningsprosjekt innen regnskap for offentlig sektor. Ifølge forfatterne vil bruken av regnskapets informasjon i første rekke avhenge av om brukerne oppfatter denne som relevant eller ikke. Men det er likevel ikke slik at relevant informasjon nødvendigvis vil bli bruk i planlegging og budsjettprosesser (talk and decisions) og omsatt til handling (action). Bruken av informasjonen gjennom plan og budsjettprosesser vil avhenge av legitimitet i et ideologisk handlingsrom og et finansielt handlingsrom. Denne prosessen er fremstilt i figur 2 nedenfor.



Figur 2 The interactions between accounting, action, talk and decision (kilde Mellevik et al (2005) s. 315).

I en situasjon hvor regnskapets informasjon ikke oppfattes som relevant eller pålitelig vil det ifølge forfatterne oppstå en dekobling mellom regnskapets informasjon og plan og budsjettprosessen. Denne dekoblingen vil medføre uklarhet i beslutningsprosessen og medføre at planer og budsjetter blir mindre egnede til å lede fremtidige handlinger. Beslutningsprosessene vil i en slik situasjon mangle et viktig fundament, kunnskap om resultatet av historiske hendelser.

I en motsatt situasjon vil regnskapet ha informasjon som både er relevant og pålitelig tilknyttet målinger om formuensutvikling og kan brukes som basis for beslutninger om fremtidige handlinger. Bruk av denne informasjonen vil imidlertid blant annet være avhengig av de ideologiske spillerommene. Figur 2 illustrerer da at bruk av informasjon fra regnskapet som beslutningsgrunnlag for fremtidige hendelser både vil være avhengig av en underliggende oppfatning av hva som både er finansielt og ideologisk legitimt. Handlinger som i utgangspunktet vil være riktige å gjøre rent finansielt basert på regnskapets informasjon, vil da nødvendigvis ikke bli gjennomført dersom den underliggende ideologiske oppfatningen er en annen.

### 3.4 Kommunens accountability.

Accountability er et engelsk uttrykk som ikke lar seg oversette direkte til norsk, men brukes i sammenheng med å stå til ansvar for handlinger som er utført. I det uttrykket ikke lar seg oversette direkte brukes det engelske ordet videre. Accountability kan være med på å forklare hvilken økonomisk informasjon en organisasjon og dens ledelse velger å presentere, hvorfor de gjør det og på hvilken måte.

Accountability har et utspring i et antropologisk utgangspunkt hvor en søker å forklare regnskap som en funksjon av accountability som relasjoner mellom flere interessenter til regnskapet (Ahmed - Belkaoui (2004), s 337). Ahmed-Belkaoui (2004) viser til en definisjon hentet fra Iijri, som beskriver accountability som en underliggende faktor for regnskap.

*“What we are emphasizing here is that current accounting practice can be better interpreted if we view accountability as the underlying goal. We are also suggesting that unless accounting is viewed in this matter, much of the current practice would appear to be inconsistent and irrational”*

(Ahmed - Belkaoui (2004), s 337, viser til Iijri)

Ut av dette kan man trekke at for å forklare bakgrunnen for hva ledelsen av en organisasjon velger å legge vekt på i den finansielle rapporteringen og hvordan denne utformes, må tolkes å forstås ut i fra hvilke interessegrupper organisasjonen er accountability ovenfor. Uten en slik forståelse kan rapporteringen og utformingen av rapporteringen lett fremstå som irrasjonell og lite sammenhengende.

Sinclair (1995) gjennomført en studie med utgangspunkt i intervjuer av femten ledere av offentlige institusjoner i Australia for å beskrive fenomenet accountability med henblikk på form og innhold. I denne studien er det beskrevet hvem disse lederne følte seg accountability ovenfor: staten, politikere, lokalsamfunnets innbyggere, revisorer, ombud og interessegrupper

(Sinclar (1995) s 220, egen oversettelse). I følge forfatteren utgjør dette et nett av accountability som ikke gir noen klar og entydig innhold på form og innhold på den informasjon som presenteres og åpner for at denne kan ha flere former, innhold og konsekvenser.

I studien identifiseres fem former for accountability, political, public, managerial, professional og personal. I tillegg til former identifiseres og også to uttrykksformer som de fem formene for accountability kan ha, den strukturelle uttrykksformen og den personlige uttrykksformen. (Sinclar (1995) s 220).

Political accountability beskrives som en kjede av accountability fra administrative ledere, politisk valgte ledere, politisk valgt forsamling (for eksemplet et kommunestyre) og derfor ut til velgerne eller befolkningen. Public accountability er den mer direkte accountability ovenfor befolkningen generelt eller interessgrupper. Og innebærer å svare for sine handlinger eller mangler på sådanne gjennom media, høringer mv. Professional accountability er knyttet til lojalitet ovenfor den rådende etikk og tekning innenfor profesjonsgrupper. Og til slutt personal accountability som er knyttet til personlige verdier hos den enkelte leder og som kan være forsterket gjennom den organisasjonskulturen vedkommende er en del av.

Managerial accountability er delt i to, en administrativ og en managerial. En fellesnevner for disse tre er at de alle har sammenheng med et principal-agent forhold, hvor agenten står i et lojalitetsforhold til principalen. Den administrative har fokus på overvåke prosessen som omskaper resursene man rår over (input) til produksjon av varer og tjenester. Den andre er tilknyttet et input - output forhold hvor man er accountability ovenfor en bestiller av en tjeneste og den som leverer resursene til produksjonen av tjenesten. Administrativ accountability er dermed prosess orientert og managerial accountability er mer resultat orientert (Sinclar (1995) s 227).

Sinclar (1995) påpeker at ledere ofte bruker kombinasjoner av disse formene alt etter hvem de føler seg accountability ovenfor og at når man legger vekt på en form vil det medføre at man må kompromisse med en eller flere av de andre.

### 3.5 Oppsummering av referanserammer

Beskrivelsen av hvordan kommunen håndterer formuesbevaringsprinsippet vil bli gjort ved å legge vekt på hvordan kommunen tolker generasjonsprinsippet, i vid forstand eller avgrenset til egenkapitalen. Dette skiller vil åpne for flere metoder som kommunen kan bruke, enn de som ble beskrevet i teoridelen tilknyttet begrepet formuesbevaring.

Regnskapet vil være en viktig informasjonskilde for å hente ut informasjon som sier noe om formuesbevaringen ex-post. En vil beskrive hvilken informasjon som kommunene benytter seg av, hvordan de gjør det og om denne oppfattes som relevant og pålitelig. Om informasjonen faktisk vil bli brukt er avhengig av regnskapets ideologiske legitimitet og beskrivelsen vil også omfatte kommunens eventuelle strategier for å søke å oppnå nødvendig legitimitet for fremtidige handlinger for å bevare formuen.

Kommunens accountability er det den siste referanse rammen hvor det vil bli beskrevet hvilken former for accountability som er den mest fremtrende.

## 4.0 Metodologisk tilnærming.

Problemstillingen går på å beskrive hvordan kommunene praktiserer formuesbevaringsprinsippet og er i sin natur en deskriptiv problemstilling som har som mål å beskrive hva som foregår i en organisasjon (Easterby-Smith et al (2008) s. 328). Denne innfallsvinkelen trekker i retning av bruk av kvalitative metoder fremfor kvantitative metoder, da jeg vil måtte legge fortolkning av verbale utsagn og dokumenter som beskriver kommunenes praksis.

Håndteringen av formuesbevaring er som beskrevet tidligere i oppgaven en et relativt vid problemstilling og kan tolkes fra forskjellige perspektiver. Derfor har jeg trukket inn flere perspektiver og legger til grunn et relativistisk utgangspunkt i min studie av problemstillingen, som tilsier at man får belyst problemstillingen bedre jo flere perspektiver man bruker.(Easterby-Smith et al (2008)).

### 4.1 Valg av metode.

For å beskrive kommunenes praksis vil det ikke være mulig å gjennomgå alle landets kommuner og jeg har derfor valgt å benytte et utvalg av kommuner som en case for å studere problemstillingen. Problemstillingen er universell, i den forstand at målet er å beskrive hvordan kommunene praktiserer formuesbevaringsprinsippet og ikke rettet mot å beskrive praksisen i en enkelt kommune eller en gruppe av kommuner. Casen er derfor sekundær og blir i sin form en iboende case, hvor formålet er å få ny eller forbedret innsikt i fenomenet (Mehmetoglu, (2004) s. 42). Utvalget av hvilke kommuner som skal utgjøre casen blir derfor underordnet.

Det eneste kriteriet for utvalget går på kommunestørrelse. Begrunnelsen for dette kriteriet er å få frem størst mulig bredde i datagrunnlaget, da det kan tenkes at kommunenes valg av antall metoder for å håndtere formuesbevaringsprinsippet kan variere med størrelsen på kommunens økonomi. En bredde i størrelse kan dermed styrke data grunnlaget. Casen består derfor av tre kommuner som varierer i folketall. For å få en mest mulig effektiv datainnsamling med hensyn på tidsbruk og kostnader ligger de utvalgte kommuner innenfor et avgrenset geografisk område.

Generaliserbarheten vil innebære at studien gir en generell beskrivelse av hvordan alle kommuner i landet praktiserer formuesbevaringsprinsippet. Det kan hevdes at kommunene er like ved at deres virksomhet er bygd på samme lovverk og et relativt enhetlig inntektsgrunnlag. En kan derfor hevde at dersom kommune som er med i casen rimelig like i sin praksis styrker det generaliserbarheten og motsatt dersom de er ulike. I sistnevnte tilfelle kan en derfor ikke si noe som generelt gjelder for alle kommuner i Norge, men uansett trekke frem praksis i casen som en illustrasjon på hvordan praksis kan være.

#### **4.2 Data innsamlingen i form av intervjuer.**

Datagrunnlaget består av intervjuer av økonomisjefer, rådmenn og ordførere i kommunene og dokumenter som kan beskrive kommunenes praksis.

Informantene består av aktører fra både kommunens administrasjon og politisk ledelse. Årsaken er å øke bredden i datainnsamlingen da en må anta at det kan være forskjellige innfallsvinkler på problemstillingen fra informanter med noe forskjellige utgangspunkt for ledelsen av kommunen. I utgangspunktet kunne det da vært tilstrekkelig med rådmenn og ordfører, men jeg har også valgt å ta med økonomisjefer fordi de med bakgrunn i sin funksjon vil kunne komme med en mer fagøkonomisk beskrivelse enn det man kan forvente fra de andre informantene. Økonomisjefene vil derfor kunne øke dybden i datagrunnlaget.

Intervjuene som er gjennomført er såkalte strukturerte intervjuer, hvor intervjuet er ledet av en intervjuguide som tjente som en rettesnor for samtalen (Easterby-Smith et al (2008) s 142-144). Selve begrepet formuesbevaring er ikke nødvendigvis et kjent og benyttet begrep. Jeg har derfor latt informantene definere hva de legger i begrepet på fritt grunnlag uten å komme med hentydninger om definisjoner av begrepet i litteraturen. Kun i få tilfeller har det vært nødvendig å pense informanter inn på problemstillingen med hentydninger til hva en formue kan være og til at det stilles krav formuesbevaring i kommunal økonomiforvaltning. Med informantenes egen definisjon av begrepet har da informantene beskrevet kommunens håndtering av formuesbevaringsprinsippet ledet av tolv spørsmål for å sikre at man fikk en dekkende beskrivelse av problemstillingen.

Intervjuene må sikres med hensyn på reliabilitet og validitet. Reliabilitet kan oversettes med å kunne stole på og i denne sammenhengen blir det knyttet opp mot å kunne stole på de opplysninger man samler inne. Dette går både på at intervjueren ikke stiller ledende spørsmål som kan påvirke svarene og at transkriberingen blir riktig (Kvale 1997 s 164). At man kan stole på at innsamlede (reliable) betyr ikke nødvendigvis at de er valid. Kvale (1997) (s. 164 siterer Pervin, 1948 s.48) knytter dette til metodens evne til undersøker det den er ment å undersøke, *“i hvilken grad våre observasjoner reflekterer de fenomener eller variabler som vi ønsker å vite noe om”*. Det sentrale i denne sammenheng blir å sikre at man gjennom intervjuet spør de riktige spørsmålene på en slik måte at man får svar som faktisk reflektere det man ønsker å belyse.

For å sikre validiteten er intervjuguiden derfor gjennomgått med veileder for å sikre at ikke spørsmålene blir ledende og er utformet slik at de dekker et bredt felt innen forståelsen av formuesbevaringsprinsippet og hvordan dette håndteres.



I og med at intervjuene skulle ha et preg av en samtale er alle utført ved personlig oppmøte. Informantene fikk tilsendt forespørsel vedlagt intervjuguiden, slik at de skulle få tid til å sette seg inn i problemstillingen på forhånd. Intervjuene ble nedskrevet for hånd og transkribert i etterkant. For å sikre reliabiliteten ble utskrift ble deretter sent til informantene for eventuell korreksjon og åpning for å komme med tilleggsinformasjon. Informanter som ikke svarte bekreftende på utskriften ble purret en gang. Noen av informantene ba om å bli behandlet anonymt og jeg har derfor valgt å ikke referer til noen av informantene på en måte som kan identifisere enkelt informanter.

#### 4.3 Data innsamling i for av dokumenter.

Kommunen er underlagt en del lovbestemte krav til planlegging gjennom kommuneloven og plan- og bygningsloven. Kommuneplanen (Plan og bygningslovens kapittel 11) skal inneholde en samfunnsdel som skal gi retningslinjer for den langsiktige utviklingen av både kommunens egen virksomhet og kommunesamfunnet og en arealdel som skal vise en sammenheng mellom fremtidig samfunnsutvikling og arealbruk. Samfunnsdelen skal videre være grunnlaget for hvordan sektorene planlegger sin virksomhet og kommunedelplaner som også skal ha en handlingsdel som angir hvordan planene skal følges opp de neste fire årene.

Kommuneloven (kapittel 8) inneholder bestemmelser tilknyttet økonomisk planlegging og inneholder bestemmelser om en rullerende økonomiplan med minimum fire års perspektiv og et årsbudsjett. Både økonomiplanen og budsjettet skal utarbeides etter de begrensningene til kommunens økonomiforvaltning som beskrevet tidligere i tilknytning til kommunelovens definisjon av formuesbevaringsprinsippet.

Jeg har derfor samlet inn følgende dokumenter, kommuneplanens strategi del, økonomiplaner, årsbudsjett, årsrapporter og årsregnskaper. I det videre vil jeg bruker uttrykket ”dokumenter” som en felles henvisning til alle de nevnte dokumenter.

Dokumentene som er samlet inn er hovedsakelig lastet ned fra kommunenes nettsider, kun i tilfeller hvor disse ikke fantes på kommunens nettside er de hentet inn ved forespørsel. Dette er dokumenter som er gjenstand for politisk behandling og er dermed formelt ikke offisielle dokumenter før de er behandlet i politiske organer. Det er derfor sjekket at de innsamlede dokumenter er politisk behandlet. Det er kun regnskap som er hentet fra andre kilder. Her har jeg hentet dataene fra Kostra databasen, da disse dataene kun er brukt til å en bakgrunnsbeskrivelse av kommunens økonomi. Disse dokumentene er sentrale plan og rapporterings dokumenter og er egnet for å kunne beskrive problemstillingen som en tilleggsinformasjon til intervjuene. Dokument gjennomgangen vil derfor styrke datagrunnlaget. Da denne delen av datagrunnlaget baseres på offentlige dokumenter anser jeg kravet for validitet og reliabilitet som tilfredsstillende.

#### 4.4 Data analysen.

I analysen av intervjuene og dokumentene vil det bli lagt vekt på identifiserer hvilke metoder som brukes i case kommunene. Analysen vil ikke bare ha som utgangspunkt å identifisere metoder som er beskrevet i teori om formuesbevaringen og beskrevne metoder for formuesbevaring i kommunene fra andre kilder, men også være åpen for å identifisere andre metoder. Analyseformen har sånn sett et utgangspunkt i content analysen (Easterby-Smith et al (2008) s. 173-175), men vil også trekke noe på en grounded analyseform Easterby-Smith et al (2008) s.175- 181).

Dokumentene vil bli analysert med samme utgangspunkt som intervjuene. I denne analysen vil en søke å finne eventuelt andre metoder som ikke kommer frem i intervjuene og å identifisere de metodene som kommunene faktisk bruker. Det kan være trolig at informantene kan beskrive flere alternative metoder enn det som kommunene faktisk anvender og dokumentene vil da være med på å identifisere de metoder som benyttes.

## **5.0 Praktisering av formuesbevaringsprinsippet i kommunene.**

I dette kapitlet vil jeg beskrive kommunens praktisering av formuesbevaringsprinsippet basert på data innsamlingen. Innledningsvis vil kommunene som er med i casen bli presentert med bakgrunnsmateriell som beskriver størrelse, litt om næringsliv og deres økonomiske situasjon. Deretter vil det bli kommunenes praksis bli beskrevet. I første del vil kommunens definisjon av selve begrepet bli beskrevet. Deretter en beskrivelse av hvordan de måler formuesbevaringen, hvorfor de eventuelt legger vekt på å følgeformuesbevaringsprinsippet, deres vurderinger av regnskapet, eventuelle målkonflikter og til slutt hvordan de opplever statens rolle. Til slutt oppsummeres funnene i en tabell fulgt av en kort sammenligning av kommune.

### **5.1 Presentasjon av kommunene som utgjør casen.**

De kommunene som er med i casen er Grane kommune, Alstahaug kommune og Rana Kommune. Alle kommunene ligger i Nordland fylke og blir presentert fortløpende nedenfor.

Grane kommune er en innlands kommune med 1.496 innbyggere pr 1.1.2010 og har hatt en svak befolkningsnedgang de siste år. Kommunesenteret ligger på Trofors og kommunen har en forholdsvis lav befolkningstetthet. Næringslivet består i hovedsak av primærnæring og noe små industri og handel. ([grane.kommune.no](http://grane.kommune.no)).

Kommune har hatt i perioden 2003-2008 et relativt høgt netto driftsresultat. Med unntak av året 2003, som hadde et netto driftsresultat på 0,39%, har resultatet variert mellom 3,29% og 6,96%. Kommunen har heller ikke hatt merforbruk i samme periode og sitter da ikke med merforbruk som må dekkes inne i kommende år (Granes årsberetning 2008 s.13-14). Sett på bakgrunn av de sentrale definisjonene for formuesbevaring (tbu og kommuneloven) har kommunen de siste årene oppfylt kravet til to sentrale resultat størrelser og har sånn sett et godt økonomisk utgangspunkt.

Alstahaug kommune er en kyst kommune med 7.196 innbyggere pr 1.1.2010 og har også hatt en svak befolkningsnedgang de siste år. Kommunesenteret ligger i Sandessjøen og kommunen har en forholdsvis konsentrert bosetning. Næringslivet er variert innenfor verkstedindustri, skipsbygging, oljeforsyningsbase, havbruk, jordbruk, handel m.m. (alstahaug.kommune.no). Alstahaug kommune har i perioden 06-09 hatt et netto driftsresultat på hhv 3,36%, -2,07%, -0,69% og 1,46%. Kommunen hadde i samme periode mer forbruk i 2008 og et mindre forbruk i 2009, før de øvrige år er mer/ mindre forbruk i balanse (ssb.no/ kostra). Underskuddet for 2008 er budsjettet inndekket i 2010 (økonomiplanen s. 30). Ser en kommunens situasjon på bakgrunn av kommunelovens bestemmelser og tbu's anbefalinger er den økonomiske situasjonen for kommunen utfordrende. I kommunens årsrapport beskrives også situasjonen som generelt anstrengt.

Rana kommune er en kommune med 25.282 innbyggere pr 1.1.2010 og har hatt et relativt stabil befolkningsmengde de siste år. Kommunesenteret ligger i Mo i Rana som og kommunen har en forholdsvis konsentrert bosetning. Mo i Rana har utgangspunkt som et typisk ensidig industristed som fikk sin store vekst med etableringen av jernverket like etter andre verdenskrig. Etter at råjernverket og koksverket ble besluttet nedlagt på slutten av åttitallet kom en omstillingsperiode som ledet frem til at kommunen pr i dag har et variert næringsliv innen industri, bergverk, handel og offentlig administrasjon.

Rana kommune har i perioden 2006-2009 hatt et netto driftsresultat på hhv 8,15%, -17,45%, 4,5% og 4,55%. Året 2007 er et spesielt år hvor kommunen tok et stort tap på finansielle plasseringer gjennom Terra, den såkalte Terra saken. Tapet dette året var på 175,9 mill (årsmelding (2007) s. 4). Dette ga også kommunen et merforbruk på kr 161 mill samme år, som kommunen har dekket inn i 2008 og 2009. Til tross dette tapet i 2007 er kommunens økonomiske situasjon vurdert på bakgrunn av kommunelovens balansekrav og tbu's anbefalinger god, selv om det i økonomiplanen for perioden 2010-2013 beskrives likevel den økonomiske situasjonen som presset, ved at kommunen har etablert et for høgt driftsnivå. Handlingsrommet for kommunen beskrives videre som lavt og det er en målsetning å tilpasse driften i perioden slik at kommunen får større marginer.

## 5.2 Kommunenes definisjon av formuesbevaringsprinsippet.

Flere av informantene påpeker at begrepet formuesbevaring er ukjent eller at det ikke brukes i det daglige. Formuesbevaringsprinsippet brukes da heller ikke som begrep i noen av de dokumenter som er gjennomgått. Alle har likevel i utgangspunktet en definisjon av formuesbevaring som knytter seg opp mot å bevare verdien på kommunens eiendeler over tid. Blant de informantene som definerte eiendeler nærmere, ble eiendeler definert som både fysiske anleggsmidler og finansielle omløpsmidler. Kun en av informantene trekker inn forvaltning av kommunens gjeld inn som en del av formuesbevaringen. Leser man dokumentene i lys av hva informantene legger i begrepet, kan man også i disse se at kommunene definerer formuesbevaringen som ivaretagelse av kommunes eiendeler, ved at dette er et tema som tas opp i flere av dokumentene.

Sikring av kommunens likvide midler mot tap trekkes også frem som en definisjon av formuesbevaring av en del av informantene. Denne definisjonen relateres til tap på finansielle plasseringer og med Terra saken som bakgrunn. To av informantene trekker også inn den menneskelige kapital, kommunens ansatte og deres kompetanse. Og peker på at dette er kanskje den viktigste kapitalen kommunen disponerer over og som det er viktig å ta vare på og utvikle videre.

Et flertall av informantene mener at formuesbevaringsprinsippet kan ha relevans utover en tradisjonell definisjon av formue og at det også kan ha tilknytning til annen planlegging enn økonomiske planer. Disse informantene knytter dette til temaer som arealplanlegging, næringsutvikling, vektlegging av estetikk i byplanlegging, tilrettelegging for høyere utdanning, forvaltning av naturressurser, mv. Ser en i kommunenes strategiplaner blir det i større grad tydeligere at kommunen legger vekt på forhold som kan knyttes til samfunnsutvikling gjennom mål for utvikling av og tilrettelegging for næringslivet, legge til rette for å ivareta naturområder for kommende generasjoner mv.

### 5.3 Hvordan måler kommunene om formuen holdes bevares.

Ingen av informantene, utenom en trekker frem kommunelovens balansekrav som en måleindikator for om formuen holdes inntakt. Den ene informanten som nevner kommunens balansekrav påpeker dette i forbindelse med en vurdering av at mer/ mindre forbruk er det viktigste resultatmålet for kommunen. Av dokumentene ser en likevel at kommune legger dette til grunn ved at ingen av kommunene bryter kommunelovens balansekrav.

#### 5.3.1 Tbu's anbefalte nivå.

Tbu's anbefaling om 3% nettodriftsresultat fremheves som et sentral måleindikator av alle informantene, utenom en som mener at man bør fokusere på mer/ mindre forbruk størrelsen. Dette målet brukes også som et langsiktig resultat mål i alle økonomiplaner og man bestreber å klare å oppnå 3% også i årsbudsjettet. Også i vurderingen av kommunens økonomi gjennom årsregnskap og årsmelding rapporterer kommune hvorvidt målet er nådd og analyserer eventuelle avvik. Det er kun en av kommunene som har denne målsetningen omtalt i kommuneplanens strategiske del, i de øvrige omtales målsetningen i økonomiplanen.

#### 5.3.2 Vedlikehold.

Nivået på vedlikehold av de fysiske anleggsmidlene er en måleindikator som går igjen hos alle informantene og er den måleindikatoren som blir mest utdypet og beskrevet som kanskje den viktigste suksess faktoren for å holde formuen inntakt. I to av kommunene er nivået på vedlikehold også beskrevet i dokumentene som et viktig mål for kommunens bruk av ressurser. En av disse to kommunene er svært tydelig i sin håndtering av målsetninger om å holde et akseptabelt nivå på vedlikeholdet og kvantifiserer dette i sin økonomiplan og årsbudsjett.

### 5.3.3 Nivået på driftsutgifter.

Et riktig nivå på kommunens driftsutgifter vektlegges også som en viktig indikator blandt informantene. Dette settes i sammenheng med å produsere et tjenestetilbud som har en riktig sammensetting i forhold til demografi og at en har en struktur som muliggjør en effektiv utnyttelse av de ressurser man har til rådighet. En metode for å kunne måle om nivået er riktig, er ifølge en del av informantene bruk av kostratall som grunnlag for å sammenligne egen kommunes nivå på ressursbruk og effektivitet, med andre sammenlignbare kommuner. Det er spesielt en av kommunene som bruker denne metoden i sin planlegging og rapportering.

### 5.4 Kommunenes begrunnelse for formuesbevaring.

Informantene legger vekt på at man ikke skal skyve vedlikeholdsutgifter fremover i tid og på den måten belaste fremtidige generasjoner med dagens vedlikeholdsutgifter. Utsatt vedlikehold vil overtid oppmagasinere et stort behov for vedlikehold som til slutt ender med at man må gjennomføre vedlikeholdet som investeringsprosjekter som gjerne lånefinansieres. Dette trekkes frem av en av informantene som et indirekte brudd på kommunelovens bestemmelser om at man ikke skal låne til driftsformål.

Økonomisk handlefrihet fremheves også som en viktig begrunnelse tilknyttet kommunens behov for å ha et overskudd. Dette bidrar ifølge informantene til at kommunen står bedre rustet til å finansiere fremtidige investeringer ved at man også kan finansiere investeringer med egenkapital og ikke kun lån.



De av informantene som også trekker inn et utvidet perspektiv på formuesbevaringsprinsippet begrunner dette i at det er viktig at kommunen er en aktiv samfunnsaktør innen næringsutvikling, mv. Det er viktig at samfunnet utvikles som en attraktiv bokommune som vil sikrer kommunens fremtid. En del av disse aktørene legger samtidig vekt på at det likevel vil være en avveining på hvor store ressurser kommunen kan bruke på en slik rolle opp i mot å bruke ressurser på den tradisjonelle tjenesteproduksjonen. Blir denne for dårlig vil det virke negativt og redusere kommunen som en attraktiv bokommune.

### 5.5 Kommunenes syn på regnskapet.

På spørsmål om dagens regnskapsprinsipp for kommunene regnskapet er egnet til å gi relevans svarer alle informantene i utgangspunktet bekreftende. Men alle har en del innvendinger mot regnskapet som både ble uttrykt ved besvarelsen av dette spørsmålet og i tilknytning til de øvrige spørsmål tilknyttet formuesbevringsbegrepet.

En av informantene påpeker at avskrivninger burde belastes regnskapet, en peker på at avskrivninger er problematisk å håndtere i kommuneregnskapet og en er tydelig på at anordningsprinsippet burde rendyrkes mer og at avskrivninger dermed ikke skal være en del av regnskapet. Ingen av de øvrige informanter nevner avskrivninger i sine svar.

Regnskapets begrepsbruk og språk er ifølge flertallet av informanter vanskelig, i den forstand at begrepene er svært ulike fra de man finner i regnskap innen privat sektor. Dette forholdet medfører at regnskapets informasjon blir vanskelig tilgjengelig. Et par av informantene peker særlig på vanskeligheter med å definere hva som ligger i begrepet netto driftsresultat som en illustrasjon.

En del av informantene hevder at kommunen generelt ikke klarer å få frem og bruke den informasjon som regnskapet har. En av informantene knytter dette til informasjon om utviklingen i kommunens kapital som burde vært trukket mer frem og brukt i økonomistyringen. Og en trekker frem data tilknyttet ressursutnyttelse og påpeker at denne kan man ikke vurdere uten å trekke inn tilleggsinformasjon som kostratall.

Et flertall av informantene har innvendinger mot resultatstørrelsen nettodriftsresultat, som de mener ikke gir et riktig bilde på kommunens overskudd. Det er tre forhold tilknyttet resultatstørrelsen som trekkes frem.

- Nettodriftsresultat inneholder nødvendige avsetninger som ikke bør være en del av et overskuddsbegrep.
- Nettodriftsresultat kan være tilfredsstillende samtidig som man utsetter vedlikeholdsutgifter
- Netto driftsresultat er påvirket av engangsinntekter tilknyttet momsrefusjon på investeringer.

En av kommunene tar konsekvensen av sin kritikk av nettodriftsresultat og bruker i tillegg et korrigert nettodriftsresultat i sine analyser i økonomiplan og årsbudsjett.

## 5.6 Mållkonflikter i kommunene.

Alle informantene gir uttrykk for at formuesbevaringsprinsippet kan komme i konflikt med andre mål for kommunen. Dette knyttes opp mot at en økning i nettodriftsresultat og økt satsning på vedlikehold vil medføre at man må redusere på andre driftsutgifter. Dette medfører at formuesbevaringen må prioriteres på lik linje med kommunens øvrige oppgaver. Problemstillingen går også frem tydelig i to av kommunene. I den ene er målsetningen om økt vedlikehold forankret i kommuneplanens strategi del og fulgt opp gjennom prioriteringer i økonomiplanen og bevilgninger i årsbudsjettet. I den andre påpekes behov for økte satsning på vedlikehold i årsrapporten uten at det blir prioritert i økonomiplanen eller ved å følge opp med økte bevilgninger i årsbudsjettet.

Ingen av informantene mener at et overskudd i kommunen nødvendigvis blir oppfattet negativt blant befolkningen eller politikerne. Flere av informantene mener imidlertid at reaksjonen i befolkningen har nær sammenheng med hvordan kommunens tjenestenivå oppfattes. Oppfattes dette godt vil et overskudd bli akseptert og vica versa. Overskudd blir oftest tolket som ubrukte midler som kommunen kunne ha anvendt til tjenesteproduksjon og dette medfører i følge en del av informantene at det straks oppstår et press på hvordan disse midlene skal anvendes. Overskudd sees dermed ikke på som noe som bør gå til å bygge opp egenkapital, men som en mulighet til økt forbruk.

For å få til en bredere aksept for formuesbevaring er informasjon tilknyttet behovet for overskudd og økt satsning på vedlikehold veien å gå ifølge informantene, med unntak av en. Denne informanten ser på mulighetene som små, dersom dette skal baseres på en frivillighet og begrunner dette med prioriteringskonflikter som alltid ender ut med at formuesbevaring taper.

## 5.7 Statens rolle.

Økt inngripen fra statens rolle enten gjennom reguleringer eller ved bruk av overføringssystemet avvises av de fleste av informantene. Disse har det syn at dette kan kommunene løse selv og at kommunene bør få en friere stilling ovenfor staten, både med hensyn til reguleringer og i sin prioritering av hvordan kommunens midler skal disponeres. Mindre tallet har det motsatte syn. De mener at staten bør komme inn med reguleringer som både setter tydeligere krav til hvor stort kommunens størrelse skal være og bestemmelser vedrørende maksimal avdragstid på lån, mv. Og en i denne gruppen er også åpen for at staten i større grad bør øremerke midler og viser til sysselsettingspakken som kom i kjølvannet av finanskrisen som et eksempel på positive effekter på vedlikehold.

## 5.8 Oppsummering av funn i casen.

I tabell 1 er case kommunens formueshåndtering systematisert i fem kategorier som dekker kommunenes definisjon av formuesbevaringsprinsippet, hvilke måleindikatorer som er i bruk, hvilken begrunnelse de har for formuesbevaring, hvordan de oppfatter regnskapets kvalitet og hvordan de opplever formuesbevaringsprinsippets legitimitet. Oppstillingen er gjort kommunevis for å få frem om det finnes forskjeller kommunene i mellom. Siste kolonne i tabellen viser hvor mange av informantene som er enige i eller har en formening om de enkelte elementene innenfor kategoriene. De øvrige informantene er ikke enige eller har ikke uttrykt en formening innenfor kategorien.

Tabell 1 Oppsummering av funn i casen.

	Grane	Alstahaug	Rana	Antall av informantene
Definisjon av begrepet	Bevare verdien på egne aktiva	Bevare verdien på egne aktiva	Bevare verdien på egne aktiva	8
	Utvidet definisjon av formuen	Utvidet definisjon av formuen	Utvidet definisjon av formuen	6
Måle indikatorer for formuesbevaring	Tbu' s anbefalt nivå 3% ND	Tbu' s anbefalt nivå 3% ND	Tbu' s anbefalt nivå 3% ND	7
	Nivå på vedlikehold	Nivå på vedlikehold	Nivå på vedlikehold	Alle
	Sikker plassering og forvaltning av likvide midler		Sikker plassering og forvaltning av likvide midler	2
Begrunnelser for formuesbevaringsprinsippet	Generasjonsprinsippet	Generasjonsprinsippet	Generasjonsprinsippet	6
	Økonomisk handlefrihet	Økonomisk handlefrihet	Økonomisk handlefrihet	Alle
Regnskapets kvaliteter	I utgangspunktet tilfredsstillende	I utgangspunktet tilfredsstillende	I utgangspunktet tilfredsstillende	Alle
	Kritisk til ND som resultat størrelse	Kritisk til ND som resultat størrelse	Kritisk til ND som resultat størrelse	5
	Vanskelig tilgjengelig informasjon	Vanskelig tilgjengelig informasjon	Vanskelig tilgjengelig informasjon	5
	Avskrivninger i regnskapet	Avskrivninger i regnskapet	Avskrivninger i regnskapet	1
Ideologisk og finansiell legitimitet	Målkonflikter	Målkonflikter	Målkonflikter	Alle
	Overskudd oppfattes ikke negativt	Overskudd oppfattes ikke negativt	Overskudd oppfattes ikke negativt	Alle
	Informasjon øker aksept for formb.	Informasjon øker aksept for formb.	Informasjon øker aksept for formb.	8
	Økt engasjement fra staten	Økt engasjement fra staten	Økt engasjement fra staten	3

Av tabellen ser en at kommunen er svært like, det er kun et funn som ikke går igjen i alle kommunene, sikker plassering og forvaltning av likvide midler. En kan også hevde at det er relativt sammenfallende syn blant informantene på de fleste punkter. Case kommune fremstår dermed som nokså samlet i beskrivelsen av hvordan formuesbevaringsprinsippet håndteres.

## 6.0 Analyse av formuesbevaringen i kommunene

I analysen av de funn som er gjort og beskrevet i forrige kapittel vil det bli lagt vekt på å tolke kommunenes håndtering av formuesbevaringsprinsippet med basis i de fire referanserammene: generasjonsprinsippet, grunnleggende krav til regnskapets kvaliteter, regnskapet som kilde til ideologisk legitimitet og accountability.

### 6.1 Generasjonsprinsippet.

En sentral begrunnelse for formuesbevaringsprinsippet i offentlige virksomheter er generasjonsprinsippet (Robinson (1998)). Knappt halvparten av informantene begrunnet hvorfor det er viktig å legge vekt på formuesbevaring i kommunen med generasjonsprinsippet. Dette kan virke noe overraskende da man kanskje hadde forventet at dette var et mer kjent begrep i kommunens økonomiforvaltning, bla annet med bakgrunn i modeller for beregning av selvkost for kommunale tjenester (H-2140).

Alle informantene er imidlertid opptatt av at kommunen gjennom å ha et overskudd skaffer seg en økonomisk handlefrihet. Dette defineres av informantene som kommunens evne til egenkapital finansiere fremtidige investeringer og bli mindre avhengig av lånefinansiering. Denne definisjonen henger nok sammen med at det blant kommunale sakkyndige er hevdet at en gjeldfri kommune har større handlefrihet enn en kommune med gjeld (Mauland et al (2005) s. 44). Det kan da være mulig at dette er en mer innarbeidet begrunnelse for å ha et overskudd enn generasjonsprinsippet. En kan videre argumentere for at dette er to sider av samme sak. Økt økonomisk handlefrihet har en begrunnelse i å øke kommunens egenkapital over tid og gir sånn sett samme virkning som generasjonsprinsippet.

Et flertall av informantene gir uttrykk for en utvidet fortolkning av generasjonsprinsippet, men det er samtidig slik at en av disse påpeker at da ”ser *man filosofisk på det*”. Og samtidig er det en noen få som sier at det ikke kan relateres til annet en snever fortolkning. Man kan dermed si at det er et delt syn på om kommunene bør legge til grunn en utvidet forståelse av generasjonsprinsippet i kommunens planlegging. I kommunenes strategiplaner har imidlertid alle kommunene i mer eller mindre grad definert satsningsområder som kan knyttes til en utvidet definisjon av generasjonsprinsippet. I disse planene defineres satsningsområder som har til hensikt å utvikle samfunnet slik at en legger til rette for vekst og økonomisk utvikling i kommunen. Man kan derfor si at kommunene legger til grunn en utvidet definisjon av generasjonsprinsippet, selv om prinsippet ikke er en uttykt begrunnelse. Man skal likevel være forsiktig med å trekke for bastante konklusjoner i tilknytning til et at det i praksis legges til grunn et utvidet syn på generasjonsprinsippet. Når informantene her et delt syn på saken, måtte man ha både ha utvidet spørsmålsstilling og utvidet gjennomgangen av antall plandokumenter.

## 6.2 Grunnleggende krav til regnskapets informasjon.

Denne delen av analysen er delt i to deler. I den første analyseres hvordan kommunene måler formuesbevaringen ved bruk av informasjon fra regnskapet og deretter kommunens syn på kommuneregnskapets kvaliteter.

### 6.2.1 Bruken av regnskapet informasjon.

Innledningsvis ble alle informanter spurt om hvordan de definerte formuesbevaring. De aller fleste forbinder formuesbevaring med en opprettholdelse av verdien på kommunens aktiva. I teorien er begrepet knyttet til egenkapitalens opprettholdelse (Ahmed- Belkaoui (2004) s. 483-484) og i en slik sammenheng vil det medføre at også utviklingen av verdien på kommunens gjeld i tillegg til utviklingen av kommunens eiendeler trekkes inn i definisjonen. Denne dimensjonen mangler i informantenes definisjon av formuesbevaring og man kan tolke dette slik at informantene har et eiendels fokus i formuesbevaringen, fremfor et egenkapitalfokus. Et slikt fokus vil medføre en strengere tolkning av formuesbevaringsprinsippet og dermed et større behov for å disponere ressurser til å opprettholde formuens verdi over tid, da gjeldens synkende verdi ikke tas i betraktning.

Kommunelovens balansekrav nevnes ikke av informantene som en måleindikator og kun i et dokument nevnes balansekravet ved at det opplyses at budsjettet er satt opp i samsvar med kommunelovens prinsipper. Dette kan virke noe overraskende, men samtidig ikke da dette prinsippet kan sies å være helt grunnleggende i kommunal økonomiforvaltning ved både å være lovbestemt og innarbeidet over mange år. Det er heller ikke påvist i noen av økonomiplanene og budsjettene at balansekravet ikke er oppfylt og en kan derfor hevde at denne måleindikatoren brukes.



En av måleindikatorerne for om formuen bevares er Tbu's anbefaling om et netto driftsresultat på 3% av kommunens driftsinntekter over tid. Nesten alle informantene sier at dette resultatkravet etterstrebes og det ser en også av kommunenes økonomiplaner og årsbudsjetter. Samtidig har halvparten av informantene innvendinger til om at nettodriftsresultat virkelig gir et korrekt bilde av kommunens overskudd. Dette er et paradoks når en samtidig observerer at kommunene legger vekt på å bruke den anbefalte størrelsen på begrepet som en sentral måleindikator.

En kan hevde at måten Tbu beregner det anbefalte nivå er med utgangspunkt i en annen definisjon av nettodriftsresultat, hvor hovedforskjellen er at avskrivninger er erstattet med avdrag. Anbefalingen baserer seg dermed på andre prinsipper enn de som gjelder for kommuneregnskapet og man kan derfor hevde at den anbefalte størrelsen er noe frikoblet fra måten nettodriftsresultat beregnes i kommuneregnskapet. Anbefalt størrelse på nettodriftsresultat kan dermed ikke begrunnes i kommunens egne tall og blir da et krav til overskudd som en må forholde seg til uten å kunne begrunne det i informasjon fra eget regnskap. Kobles dette med innvendingene mot nettodriftsresultat som egnet resultatstørrelse kan en reise spørsmål til hvorfor kommunene bruker denne anbefalingen.

En forklaring kan ligge i ovenfor hvem kommunene føler seg ansvarlig ovenfor når det kommer til å ha et nettodriftsresultat på anbefalt nivå. I Sinclair (1995) sin undersøkelse av accountability i Australske offentlige institusjoner følte ledere seg ansvarlig ovenfor staten, politikere, befolkningen mv. Norske kommuner har historisk hatt et sterkt forhold til statens rolle som regulator og premissgiver. Tbu's anbefaling kan i denne sammenheng sees på som en anbefaling satt av statlige organer og brukt av bla fylkesmennene i sin vurdering av kommunens økonomi forvaltning. En av informantene påpeker da også direkte at "*Vi blir målt på nettodriftsresultat av både revisjon, fylkesmannen og politikerne*". Kommunene kan derfor føle seg forpliktet til å levere et nettodriftsresultat for å vise en forsvarlige økonomisk styring ovenfor staten, revisor og ovenfor egne politikere og bakgrunnen kan sees på som managerial accountability.

Den andre måleindikatoren som alle informantene peker på er nivået på vedlikehold av kommunens anleggsmidler. Ifølge en del av informantene er dette kanskje den viktigste indikatoren på om formuen bevares og peker samtidig på at kommune over år har opparbeidet seg et stort etterslep på vedlikehold. Nivået på vedlikehold finner en også argumenter for i kommunenes økonomiplaner, budsjett og årsrapporter. Nivå på vedlikehold er ikke eksplisitt behandlet i teorien tilknyttet formuesbevaringsprinsippet, men må kunne knyttes til begrepet da unnlatt vedlikehold vil føre til en hurtigere fall i anleggets verdi og dermed også egenkapitalens verdi. For å opprettholde egenkapitalens verdi vil en i en slik situasjon måtte ha et større overskudd for å kompensere for kostnadene for å opprettholde kapitalen.

Kommunal eiendomsforvaltningen er for øvrig et tema som er blitt utredet i en egen offentlig utredning (Nou 2004:22) hvor det i mandatet blant annet påpekes at det gjennom flere rapporter er avdekket at det kommunale vedlikeholdsetterslepet er stort og at det er en del av den offentlige debatt. Utvalgets mandat var å evaluere den kommunale eiendomsforvaltningen med sikte på å avdekke strukturelle svakheter eller system feil og å komme med forslag til tiltak for å bedre eiendomsforvaltningen. Et av forslagene i denne utredningen er at kommunen pålegges gjennom et lovkrav å ta i bruk en modell med intern husleie som skal bidra til at blant annet vedlikeholdskostnadene kommer opp til et riktig nivå over tid. Et slikt lovkrav foreligger ikke pr dags dato og kommune har da ikke et utviklet lovfestet system som sikrer at det bevilges tilstrekkelige resurser til vedlikehold.

Som man har vært innom er formuesbevaringsprinsippet knyttet til størrelsen på kommunens resultat, enten gjennom kommunelovens balansekrav og Tbu's anbefalinger. Vedlikehold som måleindikatoren er sånn sett et funn som ikke fremgår av teorijennomgangen tilknyttet håndteringen av formuesbevaringsprinsippet i kommunene. Og når det ikke er utarbeidet spesielle måleindikatorer for størrelsen på et tilstrekkelig nivå på vedlikehold, må kommunenes fokus komme fra andre hold enn påvirkning gjennom statlige pålegg eller anbefalinger.

Som nevnt i Nou (2004:22) har det er gjennom media lenge vært fokusert på forfall i den kommunale eiendomsmasse, blant annet gjennom tilstandsbeskrivelser av skolebygg. Sinclair A. (1995) påviser i sin undersøkelse at public accountability er en begrunnelse for hva offentlige leder legger vekt på når de skal forsvare hva som er oppnådd av resultater og å begrunne ressursbruken. Dette kan være en forklaringsfaktor på hvorfor vedlikehold har et så stort fokus og kan sees på som et resultat av kommunene føler seg økt ansvarliggjort ovenfor offentligheten på dette punktet.

To av informantene i to forskjellige kommuner peker på at en del av formuesbevaringen også er knyttet til å ha en forsvarlig forvaltning av kommunens finansielle omløpsmidler, dvs penger og likvide plasseringer, slik at disse ikke utsettes for tap. Midlet for å oppnå en slik forvaltning er et finansreglement, noe kommunene også er forpliktet til å ha fom 1.7.10 (finansforskriften). Dette synspunktet kan nok knyttes opp mot den såkalte Terra skandalen som påførte åtte kommuner store tap, hvorav en av disse åtte er med i denne casen.

### 6.2.2 Kommuneregnskapets kvaliteter.

Alle informantene mener i utgangspunktet at regnskapsprinsippet kommuneregnskapet bygger på gir relevant informasjon. Men det fremkommer en del innvendinger mot regnskapets informasjon og evne til å frembringe informasjon.

I første rekke er dette knyttet til den tidligere nevnte kritikk av resultatstørrelsen nettodriftsresultat. Dette er en sentral resultatstørrelse i kommunens regnskap og det er sånn sett en alvorlig kritikk mot en fundamental resultatstørrelse. En kan da reise spørsmål til om dette innebærer en svekkelse av et av de grunnleggende krav til regnskapets kvaliteter. Det kan synes som om brukerne ikke oppfatter nettodriftsresultat som en størrelse som gir korrekt tilbakemelding om kommunens overskudd og svekker på den måten en av komponentene som kan knyttes til at regnskapet skal være relevant. En av kommunene tar også konsekvensene av dette ved å korrigere nettodriftsresultat fra regnskapet i økonomiske analyser. Dette er en kritikk som ikke er ukjent og er beskrevet tidligere kapittel 2.3 tilknyttet alternative metoder for å måle om kommunenes formue bevares og i kapittel 2.4 som beskrev alternative metoder for å utarbeide andre resultatstørrelser som kan brukes som tilleggsopplysninger til regnskapet.

Halvparten av informantene opplever regnskapet som vanskelig tilgjengelig, bla annet ved at begrepsbruken er svært ulik den man finner i private regnskaper. Dette er en kritikk som går på regnskapets forståelighet og er knyttet mot brukernes egenskaper. Brukerne av kommunens regnskap er definert til staten, politikerne og administrasjonen som bruker med en viss faglig kompetanse og kravet til forståelighets kobles dermed til denne gruppen. Informantene i denne undersøkelsen faller inn under de to siste kategoriene og en kan derfor også se denne kritikken som en svekkelse av et av kvalitetskravene til regnskapet.

En del av informantene peker også på at regnskapet inneholder mye informasjon som ikke blir hentet ut og utnyttet. Den ene av disse knytter dette synspunktet eksplisitt til eiendomsforvaltningen. Denne problemstillingen ble ikke utdypet spesielt i intervjuene, men kan kobles mot hvordan avskrivningene behandles i kommunens regnskap som egenkapitalkorleksjoner. Denne måten gjør ikke avskrivninger lett tilgjengelig og det vil være forbundet med økte kostnader å hente denne informasjonen frem og bruke den. En av begrensningene i kvalitetskravene til regnskapet er at nyttet ved å hente ut informasjon skal være større enn kostnaden ved å hente den ut. Det kan da tenkes at informasjon som vurderes som viktig ikke hentes ut og systematiseres på grunn av at det er forbundet med kostnader som brukerne ikke er villig til å ta.

Det er i denne casen ikke fremkommet synspunkter som støtter en mer gjennomgripende endring av kommunens regnskapsprinsipp som foreslått bla av Aastvedt & Mauland (2006). Imidlertid fremkommer det en del grunnleggende kritikk av kommuneregnskapet som svekker grunnleggende kvalitetskrav til regnskapet. Dette kan sees som noe selvmotsigende funn, men kan også tolkes som mangel på godt utviklede metoder for å utarbeide tilleggsinformasjon til regnskapet som kan øke regnskapets kvaliteter.

### 6.3 Regnskapets som kilde til ideologisk legitimitet.

Formuesbevaring kommer i konflikt med andre mål for kommunen og unngår ikke å komme inn i prioriteringen av hvilke tiltak ressursene skal fordeles til. Dette er noe alle informantene peker på som en utfordring tilknyttet å håndtere formuesbevaringsprinsippet. Både økt overskudd og vedlikehold medfører omprioriteringer fra andre oppgaver og dette kan sees på som at formuesbevaringsprinsippet er avhengig av både en finansiell og en ideologisk legitimitet for å bli omsatt i handling.

Regnskapet som kilde til ideologisk og finansiell legitimitet er avhengig av om at det oppfattes som relevant og pålitelig av beslutningstakerne og i tilfelle det ikke gjør det oppstår det en dekobling mellom regnskapet og beslutningsprosessen (Mellevik et al (2005)). En del av den kritikken som informantene har kommet med i tilknytning til regnskapets kvaliteter kan indikere at denne koblingen er svekket. Beslutningsprosessene som gjennomføres av kommunene kan dermed gjennomføres uten at regnskapets informasjon blir en ledende informasjon.

Forutsatt at regnskapet gir relevant informasjon til beslutningstakerne i beslutningsprosessen er det likevel ikke sikkert at dette blir omsatt i handling, jfr figur 2 (Mellevik et al(2005)). Det anbefalte nivå på nettodriftsresultat vil kunne oppfattes finansielt legitimt gjennom at disse anbefalingene er gitt av institusjoner som ha en autoritet som premissgiver for den kommunale økonomiforvaltningen. Vedlikehold vil også kunne oppfattes som finansielt legitimt både på bakgrunn av en generell oppfatning av at dette er en fornuftig for å ta vare på sine verdier og også gjennom utredninger som Nou 2004:22 som setter søkelyset på eiendomsforvaltning som en viktig problemstilling for kommunene.

Hvordan regnskapets informasjon oppfattes ideologisk legitimt er ikke like klart. Dette ser en tydelig i en av kommunene hvor informasjonen om nødvendigheten av å øke størrelsen av kommunens nettodriftsresultat etter år med dårlige resultater. Tiltak av strukturell art som er nødvendige for å reduserer driftsutgiftene foreslås, men omsettes ikke i handling. I en annen av kommunene er situasjonen motsatt. Her fremkommer informasjon om at det foreligger et stort vedlikeholdsetterslep og at det er nødvendig å øke nivået på vedlikehold. Dette blir omsatt i handling ved at bevilgninger til økt vedlikehold kvantifiseres og vedtas. Noen av informantene ga også uttrykk for avveiningen mellom å bruke ressurser på å utvikle kommunen som en attraktiv bokommune og å bruke tilstrekkelige ressurser på den tradisjonelle tjenesteproduksjonen. Også en slik avveining kan illustrere en form for dra kamp mellom en finansiell og ideologisk legitimitet.

En av informantene beskriver kommunens beslutningsprosess slik:

*Kommunen har et helt annet utgangspunkt for å skape enighet om felles prioriteringer og felles strategier for å nå felles mål, enn det som private selskaper har. I private selskaper enes man som eiere om felles prioriteringer og en strategig for å nå ett eller flere målsetninger som man er enige om. Slik vil det ikke fungere i en kommune hvor "eierne" har ulike prioriteringer og ulike strategier for å nå ulike mål. Man har da en mye mer utfordrende situasjon for å finne de riktige prioriteringer av hvordan ressursene skal utnyttes.*

Bakgrunnen for dette utsagnet er at kommunen står ovenfor nødvendige omstruktureringer av driften for å tilpasse seg endringer i den demografiske sammensettingen i befolkningen. Antall eldre øker og barnetallet går ned, noe som fordrer en vridning av resurser fra skole til pleie og omsorg. Samtidig viser tall fra regnskapet bearbeidet gjennom kostra at kommunen pr i dag har for store utgifter pr elev enn sammenlignbare kommuner. En situasjon som i denne kommunen innebærer en diskusjon om nedleggelse av skoler og som skaper relativt kraftig debatt.

Situasjonen er da slik det foreligger klare signaler til beslutningsprosessen fra regnskapet og det vil nok kunne oppfattes finansielt legitimt å gjennomføre tilpasninger. I følge informantens utsagn ville en slik situasjon i en privat bedrift vært enkel, men i en kommune er det imidlertid mer utfordrende og kan godt være en illustrasjon på utfordringene med å skaffe seg ideologisk legitimitet for beslutninger som er finansielt legitime.

Det er i gjennom intervjuene ikke kommet frem forslag til eller beskrevne metoder for å sikre at formuesbevaringsprinsippet oppfattes som ideologisk legitimt. Alle informantene utenom en peker på at dette dreier seg om informasjon både ovenfor politikere og innbyggerne. Informanten som avviker fra dette synet mener at dette ikke er mulig så lenge det baseres på frivillighet. Dette utsagnet kan tolkes dit hen at man må styrke den finansielle legitimiteten tilknyttet å håndtere formuesbevaringsprinsippet gjennom økte statlige reguleringer.

Kommunelovens definisjon av formuesbevaringsbegrepet gjennom begrensninger i kommunenes økonomiske handlefrihet, kan tolkes som å utgjøre en sterk finansiell legitimitet som også gir en ideologisk legitimitet for formuesbevaringen slik den er definert i kommuneloven. Uten å trekke det for langt, kan det da tenkes at staten kan øke den finansielle legitimiteten for formuesbevaringen gjennom andre bestemmelser som nivå på vedlikehold, anbefalt størrelse på nettodriftsresultat, mv.

Slike løsninger er ikke foretrukket av det store flertall av informantene, kun tre kunne tenke seg slike former for tilstramming. Flertallet begrunnet sitt synspunkt med at dette løses best gjennom det lokale selvstyre og mener på den måten at kommunene må løse utfordringene tilknyttet å skape ideologisk legitimitet for å håndtere formuesbevaringsprinsippet selv.



#### 6.4 Kommunens accountability.

Man har tidligere i analysen, tilknyttet enkelte måleindikatorer som Tbu's anbefalte nivå på resultat og nivået på vedlikehold, og vurdert at det kan ligge hhv et managerial og public accountability som forklaring hvorfor disse måleindikatorerne benyttes. I følge Sinclar (1995) kan en organisasjon accountability forklares med flere enn en form. Men slik jeg ser det, kan managerial accountability være en dominerende form i denne casen.

Kommunene synes å ha et høyt fokus på bruk av målbare tall størrelser i sin håndtering av formuesbevaringsprinsippet ved at de i første rekke fokuserer på anbefalt nivå på resultatets størrelse, nivå på vedlikehold og et riktig nivå på driftsutgiftene. Dette er indikatorer det er enkelt å rapportere på ex-post og en kan godt se dette i et principal-agent forhold, hvor agenten rapporterer oppnådde resultater til sin principal.

En kan derfor si at kommunen har en managerial accountability, ved at man har et fokus på å overvåke prosessen med å omsette kommunens inntekter til tjenesteproduksjon samtidig som man skal klare å skape målbare resultater. Resultater som man i neste omgang kan rapportere til principalen, enten denne er staten ved fylkesmennene, revisor, egne politikere mv

## 7.0 Konklusjon.

Temaet for denne oppgaven er å studere hvordan formuesbevaringsprinsippet praktiseres i kommunen. Og spørsmålet som ble stilt var: Hvordan praktiseres formuesbevaringsprinsippet i kommunene?

Gjennomgangen gir grunnlag for å komme med en konklusjon på hvordan kommunene praktiserer formuesbevaringsprinsippet. Det er også grunnlag for å komme med en del implikasjoner tilknyttet kommunenes praksis og de funn som er gjort. Som en del av konklusjonen vil jeg derfor beskrive disse implikasjonene og komme med noen forslag til videre forskning.

Det er ikke grunnlag i denne undersøkelsen for å konkludere med at kommunene legger til grunn en utvidet fortolkning av generasjonsprinsippet. Imidlertid kan man konkludere med at kommunen i praksis legger til grunn en avgrenset fortolkning av generasjonsprinsippet, ved og fokuserer på å holde kommunenes eiendommer (realkapitalen) inntakt for kommende generasjoner. Virkning av gjelden er ikke et tema og medfører at kommunen har en fokus på realkapitalen fremfor egenkapitalen. Dette medfører at kommunen i denne studien har en strengere fortolkning av formuesbevaringsprinsippet, noe som i utgangspunktet vil medføre et større krav til overskudd enn dersom en legger til grunn en definisjon av formuen som egenkapital.

Regnskapet er en sentral kilde til informasjonsgrunnlag for å håndtere formuesbevaringsprinsippet og kommunene bruker regnskapets informasjon i sin planlegging. Det er i første rekke to måleindikatorer kommune henter fra regnskapet og som brukes i for å måle om formuen bevares:

- Tbu's anbefalte nivå nettodriftsresultat på 3% av driftsinntektene. Dette målet kan sies å komme i tillegg til at kommunene også forholder seg til kommunelovens balansekrav som tilsier at driftsinntektene minimum skal dekke løpende driftsutgifter, finansielle utgifter, avdrag og nødvendige avsetninger.
- Nivået på vedlikeholdsutgifter.

Kommunene er fornøyd med kommuneregnskapet slik det er i dag og ønsker ingen større endringer i dagens kommuneregnskap. Men det er samtidig ikke helt konsistent med at det fremkommer en del kritikk som kan sies å svekke grunnleggende krav til regnskapets informasjon. Det er derfor grunnlag for å konkludere med at i tilknytning til å håndtere formuesbevaringsprisnippet, savner kommunene tilleggsinformasjon fra regnskapet som kan styrke informasjonsgrunnlaget for å håndtere formuesbevaringsprisnippet.

Det kan se ut til at kommunene ikke har en klart definert metode eller strategi for å skaffe formuesbevaring en ideologisk legitimitet. Kommunene peker på at dette kan løses ved bruk av informasjon om problematikken i planprosessen. Men samtidig viser praksis at kommunene ikke alltid får det ønskede finansielle resultat.

Kommunens praksis kan også beskrives som en managerial accountability. Det er stort fokus på målbare resultater som kan rapporteres på en entydig måte og en kan godt si at praksisen for en stor del er resultatorientert. Men man finner også grunnlag for å hevde at public accountability også er tilstede og kan knyttes til hvilke måleindikatorer kommunen velger å legge vekt på.

For å oppsummere beskrivelsen av kommunes praksis er den preget av å være orientert mot definerte måleindikatorer som kan gi informasjon om kommunenes realkapital bevares inntakt til kommende generasjoner. Praksisen har imidlertid utfordringer tilknyttet å skaffe en tilstrekkelig ideologisk legitimitet for handlinger som er finansielt legitime nok og man kan si at denne delen av kommunenes praksis mangler klare strategier.

Regnskapets informasjon oppfattes i denne sammenheng å ha mangler som svekker regnskapet relevans som informasjonskilde for å håndtere formuesbevaringsprinsippet. Dette kan knyttes til diskusjonen om hvilket regnskapsprinsipp som skal gjelde for kommune og om kostnadselementer som avskrivninger skal belastes kommunens resultat i stedet for avdrag. I og med at informantene i denne undersøkelsen i utgangspunktet var fornøyd med dagens regnskapsprinsipp, bør en vurdere å finne andre metoder som bygger på informasjon som en finner i dagens kommuneregnskap. Slike metoder kan være utarbeidelse av tilleggsinformasjon som foreslått i KS rapport (2007) og ha generasjonsprinsippet som utgangspunkt fremfor informasjon om kommunenes produksjonskostnad (Robinson (1998)). En viktig begrensning for utarbeidelsen av slik tilleggsinformasjon vil være en kostnad - nytte vurdering tilknyttet utforming og omfang. Et forslag til videre forskning vil da være: Hvilke muligheter finnes det for å utarbeide tilleggsinformasjon til dagens kommuneregnskap som gir kommunene tilstrekkelig informasjon om at formuen bevares for kommende generasjoner?

Bruken av regnskapets informasjon til å ta beslutninger om fremtidige handlinger synes også å komme i en dra kamp mellom det som er finansielt legitimt og det som er ideologisk legitimt. Dette er en utfordring for håndtering av formuesbevaringsprinsippet som kan oppfattes å være større enn det å definere relevante måleindikatorer. Dette åpner for et forslag til videre forskning: Hvilke mulige strategier kan utvikles for kommunen for å oppnå tilstrekkelig ideologisk legitimitet for å håndtere formuesbevaringsprinsippet?

Kommunene fokuserer i stor grad på å bevare realkapitalen inntakt for kommende generasjoner. Et utvidet perspektiv på generasjonsprinsippet er ikke tilstede i samme grad og det kan reises spørsmål om ikke kommunene i større grad bør fokusere på dette perspektiver i tillegg til en snevrere fortolkning av generasjonsprinsippet. Et tredje spørsmål til videre forskning kan da være: Hvordan kan kommunen i sin planlegging ivareta både økonomiske, miljømessige og sosiale hensyn for å utvikle samfunnets verdier for kommende generasjoner?

## Litteratur liste:

Ahmed Riahi – Belkaoui: *Accounting theory*, 5 utgave Thomsen Learning 2004.

Aastvedt Ailin og Mauland Helge. (2006) *Kommuneregnskapet – rammeverk og prinsipper* Telemarksforskning-Bø Arbeidsrapport nr 14/2006.

Brunsson Nils (1986): *Organizing for inconsistencies: on organizational conflict, depression and hypocrisy as substitutes for action*, Scandinavian Journal of Management Studies (1986), pp. 165-185.

Easterby-Smith Mark., Thorpe Richard., Jackson Paul. R., (2008) *Management research*. Third edition. Sage publication.

Iasplus.com: <http://www.iasplus.com/standard/framework.htm>

Kinserdal Arne 2005: *Finansiell rapportering og analyse*, Cappelen Akademiske Forlag 13. utgave 2005.

Kommunenes Sentralforbund (2007): *Bærekraftig kommuneøkonomi, Rapport 2007-014*

Kvale (1997): *Det kvalitative forskningsintervju* Ad Notam Gyldendal

Kvifte Steinar Sars og Johnsen Atle: *Konseptuelle rammeverk for regnskap*, 2. Utgave Den norske Revisorforening 2008.

Lie Kjetil, Mauland Helge og Aastvedt Ailin (2005): *Formuesbevaring, kapitalkostnader og resultatbegreper*, Telemarksforskning – Bø Rapport nr 219 2005

Mellemvik, Frode, Gårseth-Nesbakk, Levi, & Olson, O. (2005): *Northern lights on public sector accounting research - dominate traits in 1980-2003*. In S. Jönsson & J. Mouritsen (Eds.), *Accounting in Scandinavia - the northern lights* (299-319). Malmö: Liber AB.

Mellemvik Frode, Monsen Norvald., and Olson Olov. (1988): *Functions of Accounting – A Discussion*. Scandinavian Journal of Management, Vol. 4; No. 3/4, pp. 101-119.

Mehmetoglu, (2004): *Kvalitativ Metode for Merkantile Fag*, Fagbokforlaget as.

NOU (2004): Norges offentlige utredninger 2004:22 *Velholdte bygninger gir mer til alle. Om eiendomsforvaltningen i kommunesektoren*.

NOU (2009): Norges offentlige utredninger 2009:16 *Globale miljøutfordringer – norsk politikk*

Oecd (1995): *Environmental Principles and Concepts*. Oecd/ gd (95) 124

Oecd (2006): *Good Practices in the National Sustainable Development Strategies of OECD Countries*, Oecd 2006.

Ot. Prp. Nr. 43 (1999-2000) KRD, Om lov om endringer i lov 25. September 1992 nr 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m.

Robinson Marc (1998): *Accrual accounting and the efficiency of the core public sector*. Financial accountability & Management, 14 (1) February 1998, 0267-4424. Blackwell Publisher Ltd.

Sinclair Amanda (1995): *The chameleon of accountability: Forms and discourses*, Vol. 20, No. 2/3, pp. 219-237. Elsevier Science Ltd.

Sunde Øyvind 2006: *Kommuneregnskapet*, NKK Kommunaløkonomisk forlag 5. Utgave 2006.

TBU (2009): *Rapport fra det tekniske beregningsutvalget for kommunal og fylkeskommunal økonomi november 2009*.

TBU (2003): *Rapport fra det tekniske beregningsutvalget for kommunal og fylkeskommunal økonomi november 2003*.

**Lover og forskrifter:**

LOV-1992-09-25-107 Kommuneloven - kompl. Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven). (1992-09-25)

2000.12.15 nr 1423: (KRD) Forskrift om årsbudsjett (for kommuner og fylkeskommuner)

2000.12.15 nr 1424: (KRD) Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner)

LOV-1998-07-17-56 Regnskapsloven - rskl. Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven). (1998-07-17)

LOV-2008-06-27-71 Plan- og bygningsloven 2008. Lov om planlegging og byggesaksbehandling (plan- og bygningsloven) (2008-06-27)

2009.06.09 nr 0635: (KRD) Forskrift om kommuners og fylkeskommuners finansforvaltning

H-2140: Retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester, Kommunal og regiondepartementet januar 2003.

## Intervjuguide.

1. Hva legger du i begrepet formuesbevaring?
2. Slik du opplever det, hvordan ivaretas formuesbevaring i din kommune?
3. Mener du at formuesbevaring viktig for kommunen?
4. Slik du ser det, er formuesbevaring kun knyttet til økonomisk resultat.
5. Kan prinsippet har relevans i kommunalplanlegging utover økonomiplan og årsbudsjett?
6. Kan formuesbevaring komme i konflikt med andre mål for kommunen?
7. Hvordan mener du overskudd blir oppfattet/ forstått i befolkningen?
8. Hvilke muligheter ser du for deg for å oppnå bred aksept for kommunens formuesbevaring?
9. Hvilke metoder ser du for deg som relevante for å håndtere formuesbevaring i kommunens økonomistyring?
10. Hvilke eventuelle reguleringer kan være relevante fra staten som lovgiver?
11. Kan staten gjennom innretningen på overføringsordninger på noen måte påvirke formuesbevaringen i kommunene.
12. Mener du dagens regnskapsprinsipp er egnet til å gi relevant informasjon?



## **Oversikt over figurer og tabeller.**

Side 30: Figur 1 Kvalitetskrav til regnskapet

Side 32: Figur 2 The interactions between accounting, action, talk and decision

Side 52: Tabell 1 Oppsummering av funn i casen.